



مركز الاستشارات والبحوث والتطوير
بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية

مجلة البحوث الإدارية

Journal of Management Research

علمية - متخصصة - مُكمّة - دورية ربع سنوية

للسنة الأربعون

Vol. 40, No. 4; Oct. 2022

عدد أكتوبر 2022



www.sams.edu.eg/crdc

رئيس مجلس الإدارة
أ.د. محمد حسن عبد العظيم
رئيس أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

رئيس التحرير
أ.د. أحمد سمير رشدي
مدير مركز الاستشارات والبحوث والتطوير

ISSN : 1110-225X

أطار مقترح للتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مراجعة

التكاليف - دراسة ميدانية

إعداد : ريهام محمد السيد أحمد

ملخص البحث:

هدفت الدراسة إلي وضع إطار مُقترح للتكامل بين المُراجعة الداخلية والمُراجعة الخارجية في مُراجعة التكاليف، وتحديد دور المُراجع الداخلي في مُراجعة التكاليف، وتحديد دور المُراجع الخارجي في مُراجعة التكاليف، وذلك بالتطبيق علي عينة قوامها ١٩٢ مفرد من محاسبي التكاليف والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين الشركات الصناعية المُدرجة في البورصة المصرية وتقع تحت مؤشر EGX100، وتوصلت الدراسة إلي وجود أثر لتفعيل دور المراجعة الداخلية في زيادة كفاءة مراجعة التكاليف في البيئة المصرية، و وجود أثر لتفعيل دور المراجعة الخارجية في زيادة كفاءة مراجعة التكاليف في البيئة المصرية، ووجود أثر لتفعيل دور التكامل بين تفعيل دور كلاً من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في زيادة كفاءة مراجعة التكاليف في البيئة المصرية.

المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، مراجعة التكاليف. الكلمات المفتاحية

Abstract:

A proposed framework to achieve integration between internal and external audits in cost audits - a field study

This study aims to develop a proposed framework to achieve integration between internal audit and external audit in auditing costs, to determine the role of the internal auditor in auditing costs, and to determine role of the external auditor in auditing costs, by applying these to a sample of 192 individual cost accountants, internal auditors and external auditors in listed industrial companies in The Egyptian Stock Exchange which is listed under the EGX100 index, The study found that there is an effect of applying the role of internal audit in increasing the efficiency of cost audit in the Egyptian environment, and there is an effect of applying the role of external audit in increasing the efficiency of cost audit in the Egyptian environment, and there is an effect of applying the role of integration between applying the role of both internal audit and external audit in Increasing the efficiency of cost audits in the Egyptian environment.

Keywords: Internal Audit, External Audit, Cost Audit.

أولاً: الاطار العام للدراسة:

١-مقدمة:

شهدت مؤسسات كثيرة مُتغيرات كبرى خلال العِقدَيْن الأخيرَيْن بسبب تطور تكنولوجيا التصنيع، وحدّة المنافسة، وظهور آليات إنتاج حديثة وأساليب إدارية متقدمة، ولكي تتمكن هذه المؤسسات من مواصلة نشاطها في ظل تلك البيئة المُتغيرة، والمحافظة على إرضاء عملائها كان لزامًا عليها أن تعمل على خفض التكاليف وتحسين الجودة.

إن التكامل بين المُراجِع الخارجي والمُراجِع الداخلي في الوقت الحالي لم يعد يعني مُراجعة الجوانب المالية فقط، بل أصبح يتطلب أن يقوم المُراجِع الداخلي بمهام أخرى إضافة إلى المهام التقليدية المنوطة به سابقًا مثل: قياس أداء الإدارة، تقييم مدى كفاءة الإدارة في إدارة موارد المنشأة، والتأكد من تحقيق الإدارة للأهداف المحددة مُسبقًا.

تُعدُّ مُراجعة التكاليف من الأمور الأساسية التي يتعين على المُراجِع أن يُوليها عناية خاصة، وتعتبر محاسبة التكاليف أداة مهمة للجهات المستفيدة من البيانات والمعلومات التكاليفية من خلال مجموعة من الأساليب المُستخدمة في تحديد التكلفة لغرض إعداد القوائم المالية فضلاً عن تحليل عناصر التكاليف للأغراض الإدارية.

ومن الجدير بالذكر أن مُراجعة التكاليف يتم إجراؤها للتحقق من صحة حسابات التكلفة والتحقق من اتباع مبادئ محاسبة التكاليف والتخطيط بفعالية، وهنا يتوجب علينا ذكر أن "الهند" الدولة الوحيدة التي أجرت تدقيقًا قانونيًا للتكلفة لتنظيم حوالي خمسٍ وأربعين صناعة حيوية في البلاد.

وتتمثل الميزة الرئيسة لمُراجعة التكاليف في تحقق اليقين الكامل للإدارة في الحصول الحصول على بيانات موثوقة لأهدافها؛ مثل: تحديد الأسعار، واتخاذ القرارات، والتحكم، وما إلى ذلك. كما أن وجود مثل هذا النظام من التدقيق سيكون ذا فائدة كبرى في الحفاظ على الفحص الداخلي، وسيكون عونًا كبيرًا حتى لمُراجعة الحسابات المالية. ولكن يجب أن يكون مفهومًا أن أهداف المُراجعة المالية والتكاليف مُختلفة.

ولقد أشار (T, Lwarer,2014,P.301) إلى أن الاعتماد على نظام موضع ثقة لإدارة التكاليف يُعد من أنسب الوسائل وأهمها لتحسين كفاءة القرارات الإدارية، وتحسين الأداء التشغيلي، إلى جانب الاعتماد على عناصر رقابية فعالة. كما قدّم "Lwarer" "مُراجعة التكاليف" كأداة فعالة لتحسين مستوى كفاءة المنظمة ورفع نسبة استفادتها من مواردها، حيث إنه من المتوقع أن تتغلب مُراجعة التكاليف على

الانتقادات الموجهة للمراجعة المالية من ناحية بوصفها تقييماً ومراجعة لما تم تنفيذه بالفعل. وتقييم ما تم تنفيذه ومراجعته بالفعل لا يلبي احتياجات الإدارة السليمة، والتي تحتاج إلى أن تمارس الرقابة بشكل مستمر، حيث تحتاج إلى اكتشاف الأخطاء قبل وقوعها وخاصة أخطاء معلومات عناصر التكاليف، وذلك لتجنب أية أنشطة غير مضافة إلى القيمة وهو ما تقدمه مراجعة التكاليف.

من هنا نجد مراجعة التكاليف تختلف عن المراجعة المالية التي تهتم بمراجعة العمليات السابقة وتغطي مدة محددة، حيث تنفذ مراجعة التكاليف بشكل مستمر، وذلك يساعد المنظمة على الرقابة بشكل فعال. كما أن تقارير مراجعة التكاليف تُفصح عن الكثير من الأمور التي لا تُفصح عنها تقارير المراجعة المالية بشكل مباشر، مثل "الطاقة غير المستغلة، الكمية المستهلكة من المواد، التالف منها، مدى الاستفادة من القوى العاملة، نسبة القوى العاطلة، الهدر غير الطبيعي أثناء التشغيل وأسبابه، أوجه الاستخدام المناسبة للموارد المالية المتاحة، وأوجه القصور في نظام محاسبة التكاليف القائم بالمنظمة" ويمكن لمراجعة التكاليف اقتراح التعديلات المناسبة وكذلك التوصية بنظام التكاليف الأكثر ملاءمة للمنظمة"، والكشف عن الأهداف التي لم يتم إنجازها (Ghosh & Banerjee, 2007, P.1).

وعلى الرغم من الفوائد الكثيرة التي ستجنيها المنظمات عند تفعيل مراجعة التكاليف بها، إلا أنه بالنظر إلى بيئة الأعمال المصرية نجد أن مراجعة التكاليف لم تحظ بالاهتمام الكافي الذي حظيت به المراجعة المالية إلا بالقدر اللازم لإنجاز مهام المراجعة المالية، وذلك على الرغم من نجاح العديد من الدول في تطبيقها والاستفادة منها منذ سنوات عديدة؛ مثل: "باكستان، نيجيريا، والهند"، وتأتي الأخيرة في مقدمة هذه الدول حيث ظهرت مراجعة التكاليف في أواخر الخمسينيات عندما شعر المحترفون من أعضاء المهنة أن وجود مراجعة التكاليف الإلزامية ملزم للمنظمات بالاحتفاظ بسجلات التكاليف في أسلوب ملائم. (T, Lwarere, 2014, P.305).

٢- مشكلة الدراسة:

بناء على ما سبق، تتمثل مشكلة الدراسة في صعوبة مراجعة التكاليف من قبل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي حيث إن التنسيق والتعاون بينهما لمراجعة عناصر التكاليف يؤدي إلى رفع كفاءة وفعالية مراجعة نظام التكاليف بالمنشأة وزيادة فعاليته؛ لذلك نقترح تقديم إطار للتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مراجعة التكاليف.

٣- الدراسات السابقة:

تناولت الباحثة تناول الباحث في هذه الجزئية أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بمتغيرات الدراسة وعالقتها بعضها البعض، وذلك بهدف الوصول إلى الفجوة البحثية بين هذه الدراسات، والتي حاولت الدراسة الحالية سده، وقد قامت الباحثة بعرض الدراسات السابقة في أربع محاور أساسية:

أ- الدراسات المتعلقة بالتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

يوجد العديد من الدراسات التي تناولت التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، من أهمها تناولت دراسة (بن يحيى عبد الوهاب، ٢٠١٥) أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة، و توضيح مدى إمكانية تحقيق التكامل بينهما، والسعي إلى إيجاد سبيل من خلاله يمكن تحقيق ذلك التكامل، وتم تطبيق الحالة الميدانية في وحده مطاحن "الحضنة" في "المسيلة"، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها؛ أن التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يساعد بشكل فعال على توفير التغطية الرقابية في المؤسسة، ويُقلل التكامل بينهما الجهود المكررة في أعمال المراجعة وجود تكامل واضح بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة وهذه راجع إلى وجود تنسيق تام وثقة متبادلة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في المؤسسة، واصلت الدراسة بضرورة وجود مراجعة داخلية حقيقية مستقلة وموضوعية، إلى جانب وجود مراجع خارجي مستقل بأتعاب المؤسسة. وأضافت الدراسة ضرورة أن يُقرر المراجع الخارجي الاستفادة من عمل المراجع الداخلي؛ حيث يجب أن يُقيم المراجع الخارجي عمل المراجع الداخلي وفقاً لمعايير المراجعة المتعلقة باستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي. كما أكدت الدراسة أنه لا بُد من تنظيم لقاءات واجتماعات دورية لمناقشة النتائج التي يتوصل إليها كلٌّ من المراجع الداخلي والخارجي.

وهدف دراسة (عصام فرحات حميده، محمد علي وآخرون، ٢٠١٧) إلى إبراز أهمية المراجعة الداخلية والخارجية لصالح المؤسسة، ومدى ضرورة توفر خدماتها معاً في المؤسسة، وكذلك توضيح مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، قامت الدراسة بعمل استبيان تم توزيعه على المراجعين الخارجيين والداخليين والأساتذة الأكاديميين. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها؛ أن المراجعة الداخلية تسعى من خلال موقعها المتميز في هيكل الشركة إلى تقييم المخاطر، وتحديد الأساليب المناسبة لإدارتها، والتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة، وتقديم التوصيات اللازمة التي

يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية الشركة. كما تسعى المراجعة الخارجية إلى التأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة ، وإبداء الرأي الفني المحايد حول صدق القوائم المالية، أهم توصيات الدراسة؛ أنه يجب التنسيق بين مهام المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ، وذلك بالاجتماعات الدورية، وتبادل الخبرات، والمساهمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلي بالشركة. كذلك أوصت الدراسة بضرورة تفعيل التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ، وذلك بإضفاء الثقة المتبادلة بينهما ، وتبادل النصائح والتوصيات التي تصب في صالح الشركة.

تناولت دراسة (Reiner&Philipp ٢٠١٨) إلى التعرف على اعتماد المراجع الخارجي على التدقيق الداخلي وأثر ذلك على كفاءة المراجعة السنوية وفعاليتها، وكذلك تحسين التعاون بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين. واعتمدت الدراسة الشركات الصناعية الألمانية كمجتمع للدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن للإدارة أن تلعب دورًا بارزًا في تحسين التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي من خلال تعزيز جودة نظام الرقابة وحوكمة الشركات ونتيجة لذلك فإن الاستثمار في تحسين الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات قد يؤدي ثماره من خلال زيادة التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، مما قد يؤثر بدوره على جودة عمليات المراجعة الخارجية وتكاليفها. كما أشارت الدراسة إلى أنه يمكن أن يستخدم المراجعين الخارجيين عمل المراجعين الداخليين لمهام التقييم الرقابي أكثر من الإجراءات الموضوعية ويتم تعزيز هذا من خلال نظام رقابة داخلي فعال، أوصت الدراسة بضرورة وجود نظام رقابة داخلية فعال؛ لأنه إلى جانب الحوكمة القوية يزيد من إدارة المراجعين الخارجيين في الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين وتفعيل التعاون بينهم وتبادل النصائح، وأوصت بإنشاء لجنة المراجعة لمراقبة المسؤوليات والإشراف عليها فيما يتعلق بالتقارير الماليه ونظام الرقابة الداخلية ونظام إدارة المخاطر ووظائف المراجعة بشكل عام.

ب-الدراسات المتعلقة بدور المراجع الخارجي في مراجعة التكلفة:

تناولت دراسة (أبو القاسم محمد إبراهيم أبو سنالة، ٢٠٠٦) إطار عام لمراجعة نظم التكاليف الفعلية من قبل مراجع الحسابات الخارجي، واقترح أساليب لمراجعة التكاليف مثل؛ إجراءات المراجعة التحليلية، وكذلك بيان الفوائد الناتجة عن مراجعة نظم التكاليف الفعلية وأثرها على جودة تقرير المراجعة، ولقد قامت الدراسة بدراسة حالة على أحد مصانع الشركة العربية للأسمنت في الفترة ما بين عامي ٢٠٠٠ م - ٢٠٠٣م، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها؛ أن مراجعة نظم التكاليف تتطلب أن يقوم

المُراجِع بتنفِيز إجراءات مُراجِعة خاصة لكل عنصر من عناصر التكاليف، وأن يتحقق المُراجِع من اختيار الشركة لنظرية تحميل التكاليف المقبولة والثبات في تطبيق النظرية التي تختارها الشركة من سنة إلى أخرى، وأوصت الدراسة بضرورة مُراجِعة نظم التكاليف، وضرورة أن تقوم إدارات المُراجِعة الداخلية بالشركات بالمُراجِعة المستمرة لنظم التكاليف حتى يستطيع المُراجِع الخارجي الاعتماد على فاعلية إدارات المُراجِعة الداخلية عند مُراجِعة نظم التكاليف مما يجعل من الممكن تنفيذ مُراجِعة نظم التكاليف بأقل تكلفة ممكنة.

وهدفت دراسة (ياسر صاحب الزبيدي، ٢٠٠٧) إلى بيان أثر مُراجِعة التكاليف غير المباشرة على رأي المدقق الخارجي في الشركات الصناعية المتقدمة. ولقد قامت الدراسة بالتطبيق على الشركة العامة لصناعة الإطارات، قد توصلت إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها؛ أن تدقيق التكاليف عنصرٌ مهمٌ ومؤثرٌ على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي لأنه يركز على طرق تحديد المعلومات، وقياسها وتوصيلها، ويمكن أن يكون أداة فاعلة في دعم رأي المدقق الخارجي في مدى عدالة القوائم المالية للشركات الصناعية على وجه الخصوص ،وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق التكاليف في الشركات الصناعية؛ وذلك لما يحققه من نتائج إيجابية على رأي المدقق بالإضافة إلى آثاره على نتائج الأعمال، وضرورة الاعتماد عليه كركيزة في التدقيق المالي؛ لأنه يوفر نظرة واضحة عن نظام محاسبة التكاليف الذي يمثل عنصرًا أساسيًا في إعداد القوائم المالية في الشركات الصناعية، وكذلك ضرورة سن التشريعات اللازمة لمُراجِعة التكاليف من قبل مراقب حسابات خارجي، وأن يرفع تقريره إلى الأطراف المختلفة الخارجية والداخلية .

وتناولت دراسة (محمد أحمد الأشقر، ٢٠١١) مساعدة الإدارة في تحديد النواحي غير الضرورية فيما يزاوله المشروع من أنشطة التي إذا ما استغنى عنها قد يتحقق وفر في التكاليف، و زيادة في الإيرادات، وكذلك مساعدة الإدارة في إنجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار وتقييم أنظمة الرقابة المُستخدمة، و الوقوف على مُعوقات العمليات التشغيلية وتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها واقتراح طرق التصحيح المناسبة، وأخيرًا الوقوف على المتطلبات اللازمة لمُراجِعة التكاليف، وتم التطبيق على الشركات المساهمة، ولقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها؛ أنه رغم وضوح الإيجابيات والمزايا العديدة في حال تطبيق المُراجِعة الإدارية واستخدامها في المنشآت والمجتمع بكافة شرائحه ، إلا أنه لا يوجد اهتمام كافٍ بالمُراجِعة الإدارية. ولم يتم حتى الآن وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المُتعارف عليها للمحاسبة

والمُراجِعة الإدارية كما هو الحال في المحاسبة المالية حيث من خلال هذه المبادئ يستطيع المحاسبين والمُراجِعين القيام بعملهم وفق مبادئ ومعايير مُتعارف عليها. كذلك أشارت الدراسة إلى أهمية المُراجِعة الإدارية في قياس كفاءة الأداء وفاعليته في الشركات المساهمة العامة، كذلك أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية بإصدار المبادئ والمعايير اللازمة لمُراجِعة التكاليف من قبل مُراقب الحسابات الخارجي، وأيضًا ضرورة الاستعانة بالأساليب الحديثة والمتطورة لمُراجِعة التكاليف بما يتناسب مع طبيعة عمل كل منشأة.

ج-الدراسات المتعلقة بدور المُراجِع الداخلي في مُراجِعة التكلفة :

هدفت دراسة (فراس محمد فارس شحادة، ٢٠١٦)، إلى توضيح اختلاف دور المُراجِع الداخلي في ظل تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ، عنه في النظم التقليدية ، مع بيان كيفية مساهمة المُراجِع الداخلي في إنجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ، من خلال الاستفادة من المعلومات الدقيقة التي يوفرها النظام ، وكذلك تعزيز دور إدارة المُراجِعة الداخلية في العمل على تحقيق أهداف المنشأة من خلال البحث عن مسار المُراجِعة المناسب لتقليل التكاليف وزيادة الربحية، تم تطبيقها على شركات المساهمة المصرية في البورصة المصرية والحاصلة على شهادة الجودة الدولية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه يوجد أثر معنوي للمُراجِعة الداخلية على الرقابة والتأكد من صحة محركات التكلفة وسلامتها. كما أكدت الدراسة وجود أثر معنوي للمُراجِعة الداخلية على عوامل خفض التكاليف العامة بالمنشأة، إلى جانب الأثر المعنوي للمُراجِعة الداخلية على تصنيف الأنشطة و تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وأوصت الدراسة بضرورة قيام إدارة المُراجِعة الداخلية بمُراجِعة نظام التكاليف المستخدم بالمنشأة بما يضمن التحسين المستمر في عملية اتخاذ القرارات الإدارية المهمة، وهذا يتطلب توفر نظام تكاليفي واضح ودقيق بالمنشأة.

تناولت (سحر مصطفى محمد عبد الرزاق، ٢٠١٧)، إلى قياس أثر قيام المُراجِع الداخلي بمُراجِعة تطبيق استراتيجيات إدارة التكاليف وأثر ذلك على دعم هذه الاستراتيجيات وتفعيلها. وقد تم اختيار عينة الدراسة من مجتمع الدراسة؛ حيث أُختير عدد من المُراجِعين الداخليين، ومحاسبى التكاليف، والإداريين، والمهندسين المعنيين بدراسات التكلفة في الشركات المختلفة، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها؛ وجود تأثير إيجابي لقيام المُراجِع الداخلي بمُراجِعة استراتيجيات تخفيض التكاليف على تفعيل تطبيقها في الشركة. كما أوصت الدراسة بضرورة تطوير وظائف المُراجِعة الداخلية وأهدافها بما يتماشى

مع توجهات أصحاب المصالح، ومتطلبات بيئة العمل الحديث، إلى جانب ضرورة اعتماد المُراجعة الداخلية على مُراجعين داخليين ذوي تخصصات متنوعة حتى يكون لديهم القدرة على تقويم كافة الأنشطة واقتراح الحلول المناسبة التي تساعد على معالجة الانحرافات، كما أوصت بضرورة أن يكون المُراجع الداخلي على دراية تامة، و فهم كامل لطبيعة أساليب التكاليف لأن ذلك يساعده على فحص إجراءات تطبيق كل أسلوب بالإضافة إلى مُراجعتها، وتقديم تقرير يحوي معلومات دقيقة تعكس مدى سلامة هذا التطبيق .

هدفت دراسة(عبد الله محمد صداع الدليمي، ٢٠١٩) إلى اختبار أثر رقابة المُدقق الداخلي على عناصر التكاليف؛ (عنصر تكلفة المواد، عنصر تكلفة العمل، وعنصر تكلفة المصاريف غير المباشرة) في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المُدرجة في سوق "العراق" للأوراق المالية، تم تطبيقها في الشركات الصناعية مُدرجة في سوق "العراق" للأوراق المالية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أهمية الرقابة التي يؤديها المُدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في بعض الشركات الصناعية المُدرجة في سوق "العراق" للأوراق المالية؛ حيث يتمتع المُدقق الداخلي باستقلالية كافية تُمكنه من الحصول على كافة المعلومات، والوصول إلى كافة الكشوفات والسجلات التي يراها ضرورية عن حالات الغش والإسراف في المواد وإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة، وأشارت الدراسة إلى أهمية الرقابة التي يؤديها المُدقق الداخلي على عنصر الأجور؛ حيث يتحقق من قوائم الأجور ويتأكد من أن التغيرات التي تحدث فيها كانت وفقاً لأمر إداري صادر لمنع حدوث أي تلاعب، واوصت الدراسة بتطوير الوسائل والأدوات المستخدمة في الرقابة على عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة لدعم قدرة المُدقق الداخلي في الكشف عن الانحرافات التي تحصل في هذا العنصر وتحديد المسؤولين عنها.

د-الدراسات المتعلقة بمُراجعة التكلفة:

تناولت دراسة (محمد صالح هاشم ، ٢٠١٥) وضع إطار شامل لمُراجعة التكلفة ، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن هناك اختلافاً جوهرياً بين مُراجع الأداء المالي ومُراجع التكاليف من حيث الهدف والمفهوم، والقواعد، والوسائل الفنية لأداء كل منهما، وأن مُراجعة التكاليف تُضيف إلى المُراجعة أهدافاً جديدة ، وتُحسّن من القيمة المضافة إلى المُراجعة ، كما أن هناك إجماعاً من مجتمع الدراسة على ضرورة الأخذ بأسلوب مُراجعة التكلفة في البيئة الصناعية المعاصرة لما لها من دور إيجابي في ترشيد التكلفة من ناحية، ودعم استراتيجية ريادتها من ناحية أخرى، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة؛ أن هناك اختلافاً جوهرياً بين مُراجع الأداء المالي، ومُراجع الأداء التكاليفي من حيث المفهوم، والهدف،

والقواعد، والوسائل الفنية لأداء كل منهما، وأن مراجعة التكاليف تُضيف إلى المراجعة أهدافاً جديدة، كما أنها يمكن أن تؤثر في بعض معايير الأداء المهني للمراجعة، لذلك توصي الدراسة بضرورة تبني مكاتب المراجعة والشركات الكبرى مراجعة التكاليف لما لها من أهمية كبرى لا تقل عن المراجعة المالية ، كما يجب على المراجع العلمية المتخصصة وضع المعايير المناسبة لمراجعة التكاليف في البيئة المصرية .

هدفت دراسة (Pushpa Suryavanshi,2020) إلي التعرف علي مفهوم و مزايا تدقيق التكاليف وبرنامج واجراءات تدقيق التكاليف وخطوات بدء تدقيق التكاليف والفرق بين تدقيق المالي وتدقيق التكاليف.

وتوصلت الدراسة إلي إن تدقيق التكلفة مرادف لتدقيق الكفاءة حيث أنه يسعى إلى ضمان العائد الأمثل للاستثمار والتوزيع المناسب للاستثمار في وظائف وجوانب مختلفة مثل المنتجات في المنظمة، وأوصت الدراسة بجعل تدقيق التكاليف تدقيق الزامي لتجنب شكاوي سوء الإدارة ومساعدة الإدارة علي اتخاذ إجراءات فورية عند الضرورة.

تناولت دراسة (Muhammad Rahman,et al,2020) هدفت هذه الدراسة إلي معرفة التحديات الرئيسية المتعلقة بتدقيق التكلفة، فحص السبل والوسائل للتغلب عليها هذه التحديات ، وبالتالي تسليط الضوء على آفاق تدقيق التكلفة. ولقد أجرت الدراسة استبياناً حيث تم توزيعها على المدققين الداخليين في الشركات الصناعية في لبنغلاديش، وتوصلت الدراسة إلي يمكن لمدقق التكلفة أن يساعد الشركة في التحضير خطط الإنقاذ للشركات

المالية لتي تعمل بأقل من طاقتها بسبب ضعف القدرة الإدارية أو التخطيط غير السليم ،يمكن لمدققي التكاليف مساعدة هذه الشركات في التغلب على المشاكل وتحقيق الكفاءات وتحسين القدرة الإنتاجية، يمكن أن يساعدوا في خطة العمل السنوية، وأوصت الدراسة بتطوير معايير محاسبة التكاليف وزيادة الرقابة علي التكاليف .

-التعليق العام على الدراسات السابقة واستخراج الفجوة البحثية :

من خلال استعراض الدراسات السابقة يتبين اختلاف أهداف الدراسات السابقة عن أهداف الدراسة الحالية ؛ حيث تقدم هذه الدراسة تحليلاً للتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية عن مراجعة التكاليف ، وأثر نجاح تلك العلاقة في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكاليف المنشأة وتأثير اعتماد مراقب

الحسابات على عمل المُراجِع الداخلي في تعزيز العلاقة بينهما ، كما تبين أهمية وجود ثقة مهنية متبادلة وتواصل وتشاور مُنْتَظَم بين الطرفين في تعزيز التكامل وأثر هذا على مُراجِعة التكاليف.

كما تبين قلة الدراسات المتعلقة بالتكامل بين المُراجِع الداخلي والمُراجِع الخارجي عن مُراجِعة التكاليف في البيئة الصناعية المصرية.

ومن هنا يتضح أن الفجوة البحثية تتمثل في محاولة تفسير العلاقة بين دور المُراجِع الخارجي والمُراجِع الداخلي في مُراجِعة التكاليف في بيئة الصناعة المصرية، الأمر الذي يحتاج إلى تفسير، والمزيد من الدراسة.

٤- أهداف الدراسة:

- تتمثل أهداف الدراسة في تحقيق، ما يلي:
- أ-تحديد دور المُراجِع الداخلي في مُراجِعة التكاليف .
- ب-تحديد دور المُراجِع الخارجي في مُراجِعة التكاليف.
- ج-تحديد أثر التكامل بين المُراجِعة الداخلية والمُراجِعة الخارجية في مُراجِعة التكاليف .

٥- أهمية الدراسة:

تنقسم أهمية الدراسة إلى:

أ- الأهمية العلمية:

- ندرة الدراسات التي تناولت موضوع مُراجِعة التكاليف .
- الاستفادة من البحث في تأصيل علمي يجيب عن تساؤلات الباحثين عن دور المُراجِع الداخلي والمُراجِع الخارجي في مُراجِعة التكاليف.
- تقديم إطار للتكامل بين المُراجِع الداخلي والمُراجِع الخارجي في مُراجِعة التكاليف.

ب- الأهمية العملية:

- تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية نظام المُراجِعة والرقابة الداخلية كجزء من النظام المحاسبي.

- تسهم مُراجعة التكاليف في تعزيز أهم مؤشرين من مؤشرات النجاح؛ الكفاءة والفاعلية بالنسبة إلى الإدارة في مجال الإنفاق، ومن خلال توجيه الإدارة نحو مُراجعة الأهداف المنشودة بالشكل الصحيح.
- على الرغم من أن لكل من المُراجعة الخارجية والداخلية أساليبها الخاصة التي تساعد على دعم القرار وفقًا للأهداف الخاصة بكل منهما على حدة، إلا أن الفكر المحاسبي لم يتناول بشكل واضح الربط بين كل من المُراجعة الخارجية والداخلية معًا في نظام واحد متكامل بهدف تعظيم الاستفادة المستمدة من كليهما بشأن مُراجعة التكاليف.
- تعد هذه الدراسة محاولة في مجال تطوير كفاءة المُراجعة من خلال بلورة فكرة مُراجعة التكاليف والتوفيق بين الجوانب النظرية والتطبيقية وعده من الاتجاهات الحديثة في مجال المُراجعة.

٦-فروض الدراسة:

- من خلال السعي إلى تحقيق أهداف الدراسة ، تقوم الدراسة باختبار الفروض التالية:
- لا يوجد أثر لتفعيل دور المُراجعة الداخلية في زيادة كفاءة مُراجعة التكاليف في البيئة المصرية.
 - ب-لا يوجد أثر لتفعيل دور المُراجعة الخارجية في زيادة كفاءة مُراجعة التكاليف في البيئة المصرية.
 - ح-لا يوجد أثر للتكامل بين تفعيل دور المُراجعة الداخلية والمُراجعة الخارجية على زيادة كفاءة مُراجعة التكاليف في البيئة المصرية.

٧-منهج الدراسة:

يتم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي، واللذين يعتمدان على دراسة الظاهرة محل الدراسة كما هي دون تدخل، كما يهتمان بوصفها وصفًا دقيقًا، ويُعبّران عنها كمًّا وكيفًا ؛ بحيث يصف التعبير الكيفي الظاهرة ويوضح خصائصها، أمّا التعبير الكميّ فيعطي وصفًا رقميًا، بحيث يوضح مقدار الظاهرة أو حجمها، ودرجات ارتباطها مع الظواهر المختلفة الأخرى. ولا يتوقف المنهج الوصفي عند وصف الظاهرة فقط، بل يتعدى ذلك إلى التعرف على العلاقات بين المتغيرات التي تؤثر في الظاهرة والتنبؤ بها"، إضافة إلى:

أ- الدراسة النظرية:

تعتمد على المنهج الاستنباطي حيث تم جمع المعلومات، والبيانات من المكتبات في شكل كتب ورسائل، والدوريات، والمؤتمرات والندوات الخاصة بموضوع الدراسة ومراجع الإصدارات المهنية المحلية والدولية المتعلقة بمتغيرات الدراسة.

ب- الدراسة الميدانية:

تعتمد على استخدام المنهج الاستقرائي عن طريق البدء بوضع فروض للدراسة، ثم اختبار مدى صحتها من أجل استخلاص نتائج تفيد في تحقيق أهداف البحث وذلك باستخدام بعض الأساليب الإحصائية. هذا وقد تم الاعتماد على استمارة الاستقصاء في جمع البيانات اللازمة بجانب المقابلات الشخصية لتوضيح أي استفسار.

٨- مجتمع الدراسة وعيّنته:

يتمثل مجتمع الدراسة بالمجال الصناعي ، وتتمثل عينة الدراسة في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة المصرية وتقع تحت مؤشر EGX100 ؛حيث تقوم الباحثة بدراسة عينة من آراء محاسبي التكاليف والمراجعين الداخليين ، ومراقبي الحسابات للشركات محل الدراسة .

٩- حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة بما يلي:

أ-الحدود المكانية: تمثل الحدود المكانية في الشركات الصناعية في جمهورية مصر العربية.

ب-الحدود البشرية: اقتصر المجال البشري للدراسة على محاسبي التكاليف، والمراجعين (الداخليين. والخارجيين).

ج-الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة الحالية على دراسة التكامل بين دور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مراجعة التكاليف .

د-الحدود الزمنية: تقتصر الدراسة على البيانات المتوفرة عن الشركات محل الدراسة حتى عام ٢٠٢٢.

ثانيا: الاطار النظري للدراسة:

١- المفاهيم المستخدمة في الإطار المقترح:

أ- مفهوم المراجعة الداخلية:

هي فحص الأنشطة المالية والاقتصادية، والإدارية في المنشأة وتقييمها من أجل تحسين أنظمة الرقابة الداخلية ورفع تقرير بالنتائج إلى الإدارة العليا للمنشأة لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة وتحقيق أهدافها. (الحيالي، ٢٠١٨، ص ١١).

ب- مفهوم المراجعة الخارجية :

ويقصد بها فحص انتقادي مُنظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والحسابات، والدفاتر، والمستندات في المنشأة محل المراجعة والتحقق من تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية المُتعارف عليها بهدف الخروج برأي فني محايد عن مدى صحة القوائم المالية، وعدالة نتائج أعمال المنشأة فترة زمنية معلومة وإيصالها إلى مستخدميها. (حميده وآخرون، ٢٠١٧، ص ١٤).

ج- مفهوم مراجعة نظام التكاليف:

وهي فحص كل ما يتعلق بنظام التكاليف؛ بهدف التحقق من صحة سجلات التكاليف وبياناتها ومدى صدق قوائمها التي تحتفظ بها المنشأة، وكذلك تقييم كفاءة العمليات التشغيلية للوصول إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة وتقييم خطط الإدارة المتعلقة بالإنفاق بما يؤدي إلى مساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة، وتحسين المركز التنافسي.

٢- أهداف الإطار المقترح:

تتمثل أهدافه في النقاط التالية: (محمد، خضر، ٢٠٢٠، ص ٦٨).

أ- تحديد العناصر التي يتم مراجعتها من قبل المراجع الداخلي في أنظمة التكاليف.

ب- تحديد العناصر التي يتم مراجعتها من قبل المراجع الخارجي في أنظمة التكاليف.

ج- أهمية وجود تنسيق وتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في إجراءات مراجعة أنظمة التكاليف.

ح-تساعد مُراجعة أنظمة التكاليف المنشأة على الاستقلال الأمثل للموارد المتاحة سواء المالية والبشرية، وتوفير معلومات للإدارة لمساعدتها على اتخاذ قرارات إدارية سليمة .

خ-التنسيق والتعاون بين المُراجع الداخلي والمُراجع الخارجي في مُراجعة عناصر التكاليف يساعد على تحسين الرقابة الداخلية على عناصر التكاليف وتحسين الإجراءات المُستخدمة للرقابة على عناصر التكاليف.

د-تقييم مدى كفاءة الإدارة في الاستخدام الأمثل لعناصر التكاليف وتحديد المسؤوليات عن الانحرافات بشكل أكثر دقة.

٣-أهمية الإطار المُقترح:(رجعي،٢٠١٤،ص٩).

أ-يرفع كفاءة الأداء المهني لمؤسسات المُراجعة في "مصر".

ب-يطمئن المُراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته، ويعطيه ثقة في نظام المُراجعة الداخلية.

ج-يسهم في تحسين أهم مؤشرين من مؤشرات النجاح؛ الكفاءة والفاعلية للإدارة.

ح-يساعد في مُراجعة عناصر أنظمة التكاليف، كما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

٤-نطاق تطبيق الإطار المُقترح:

ومن الجدير بالذكر أن الباحثة قامت بتطبيق الإطار في المجال الصناعي على الشركات الصناعية في جمهورية مصر العربية؛ حيث قامت بدراسة عينة من آراء محاسبي التكاليف والمُراجعين الداخليين والمُراجعين الخارجيين محل الدراسة.

٥-عناصر الإطار المُقترح:

يجب أن يشمل الإطار المُقترح كلاً من:(Asif,Shaheen,2008,p.7).

أ-فحص نظام الرقابة الداخلية لعناصر التكاليف.

ب-مُراجعة تكلفة المواد.

ج-مراجعة تكلفة الأجور .

ح-مراجعة التكاليف الصناعية.

خ-مراجعة التكاليف التسويقية.

د-مراجعة التكاليف الإدارية.

ر-مراجعة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل.

ز-مراجعة قوائم التكاليف.

أ-فحص نظام الرقابة الداخلية لنظام التكاليف:.

ويهتم بدراسة الأسس التي يُبنى عليها نظام التكاليف والإجراءات واللوائح المعمول بها ومنهج محاسبة التكاليف المُتَّبَع ، وفحص نظام التكاليف للتأكد من سلامة النظام ومدى الالتزام بتنفيذه، وكذلك تقييم نظام التكاليف المُتَّبَع على أساس ما يوفره من معلومات وبيانات لازمة لمساعدة الإدارة على الرقابة على عناصر التكاليف، وأخيرًا العمل على تقييم الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام، والتسعير، ومخزون المواد، واتخاذ القرارات .(البطانية،٢٠١٣،ص ٤٣).

ب-مراجعة تكلفة المواد:

ويعمل على فحص نظام الرقابة الداخلية لتكلفة المواد ، ومراجعة العمليات الخاصة بتوزيع المواد الأولية على مراكز الإنتاج، وكذلك مراجعة المعالجة التكاليفية للمواد المرتجعة والفائض، والتحقق من الإثبات المنظم لحركة المخزون من المواد وإجراء مقارنات بين سجلات المخزون والجرد الفعلي المفاجئ، وتقييم دور الإدارة في تحقيق الاستخدام الأمثل للمواد.(إبراهيم،٢٠٢١،ص ص ٦١-٦٣).

ج-مراجعة تكلفة الأجور:

فحص نظام الرقابة الداخلية الخاص بتكلفة الأجور؛ من حيث تحديد معدلات الأجور والتعيينات، وإثبات الساعات الفعلية للعمال، والوقت المُستخدم في الإنتاج من حيث الفصل للمسؤوليات الوظيفية، ومراجعة عمليات توزيع تكلفة الأجور على مراكز الإنتاج ومراجعة المعالجة التكاليفية لمشاكل الأجور من وقت ضائع والأجور الإضافية وأجور الإجازات والحوافز.(بوشامة،٢٠٢٠،ص ٧١).

ح-مراجعة التكاليف الصناعية:

وتهتم بفحص نظام الرقابة الداخلية الخاص بالتكاليف الصناعية مع التركيز على إجراءات تحديد التكاليف الصناعية الفعلية والإضافية، وتقييم دور الإدارة في الاستخدام الأمثل للتكاليف الصناعية غير المباشرة ودراسة أساليب الإدارة في رقابة هذه التكاليف، وفحص القواعد والطرق والإجراءات المتبعة للفصل بين العناصر المباشرة، وكيفية توزيع العناصر غير المباشرة على الإنتاج. (Morril,2013,p.91).

خ-مراجعة التكاليف التسويقية:

وتعمل على فحص نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالتكاليف التسويقية وبصفة خاصة التعديلات التي تطرأ على إجراءات التكاليف التسويقية الفعلية والإضافية، وكذلك التأكد من سلامة المعالجة التكاليفية لمشاكل التكاليف التسويقية غير المباشرة، ودراسة الانحرافات في التكاليف التسويقية وأسبابها وطرق معالجتها، ودراسة أساليب الإدارة في ضبط هذه التكاليف وراقبتها، وأخيراً التحقق من المعالجة التكاليفية لكل من التكاليف التسويقية الفعلية والإضافية. (النعاس، ٢٠٠٨، ص ٥٠).

د-مراجعة التكاليف الإدارية:

وتقوم على فحص نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالتكاليف الإدارية خاصة إجراءات تحديد التكاليف الإدارية، والتأكد من إجراءات المعالجة التكاليفية لانحراف التكاليف الإدارية الفعلية عن التقديرية ، وكذلك التأكد من إجراءات المعالجة التكاليفية لمشاكل التكاليف الإدارية ، ودراسة أساليب الإدارة في ضبط التكاليف الإدارية وراقبتها، وأخيراً تقييم دور الإدارة في الاستخدام الأمثل للتكاليف الإدارية. (Poltak,et al,2019,p.376).

ر-مراجعة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل:

ومن خلالها يتم فحص نظام الرقابة الداخلية الخاص بجرد مخزون الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام ومدى سلامة التنفيذ، وفحص إجراءات المعالجة التكاليفية لمشاكل تقييم المخزون ومشاكل العجز والفاقد، وأخيراً تقييم أساليب الإدارة في تحديد الحجم الأمثل من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام وتقييمها في الإنتاج والتخزين والتشغيل. (P,K,Monj,2008,p.5).

ز-مراجعة قوائم التكاليف:

وتعمل على التأكد من سلامة المعلومات والبيانات ونتائج قوائم التكاليف ومدى ثبات أسس إعدادها من فترة إلى أخرى، وفحص إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد قوائم التكاليف وتبويبها، وكذلك مطابقة بيانات نتائج قوائم التكاليف مع الحسابات والقوائم المالية، والتأكد من مدى ملاءمة تقارير التكاليف في توفير المعلومات والبيانات اللازمة للإدارة لمساعدتها في عملية الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات. (Azzam, et al, 2019, p.938).

٦-آليات التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لمراجعة عناصر التكاليف:

وتتمثل هذه الآليات بما يلي:

أ-فحص المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لعنصر المواد:

يقوم المراجع الداخلي بفحص صحة الإثبات الدفترية لعمليات المواد والتقييم السليم لها، ومعالجة العجز والتالف، والتأكد من إجراءات عمليات الشراء، وأخيرًا التحقق من إجراءات معالجة التحويلات بين الأقسام وارتجاع الزيادة إلى المخازن.

أما المراجع الخارجي فيقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية على المواد وتقييمه من خلال التأكد من وجود كافة وسائل التأمين على المخزون، والتحقق من طرق الإنتاج وحركة المخزون من المواد وعقد مقارنات بين السجلات وما يُسفر عنه الجرد الفعلي.

ويظهر التكامل بينهم من خلال تبادل النصائح والخبرات بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بشأن مراجعة عنصر المواد، وعمل اجتماعات دورية بينهم بشأن مناقشة إجراءات فحص عنصر المواد، وإطلاع المراجع الخارجي على تقرير عنصر المواد الذي يقدمه المراجع الداخلي إلى الإدارة، وإطلاع كل منهم على برنامج مراجعة الآخر الخاصة بمراجعة عنصر المواد. (Brody, 2012, p.12).

ب-فحص المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لعنصر الأجور:

يقوم المراجع الداخلي بفحص مستندات الأجور من حيث الإنتاج، وتسجيل الوقت، وإثبات واقعة دفع الأجور، والتحقق من سلامة الأسس المتبعة في توزيع تكلفة العمالة غير المباشرة على مختلف العمليات، وفحص سجلات عنصر الأجور، والتحقق من إجراءات معالجة الوقت الإضافي. أما المراجع الخارجي

فيقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية لعنصر الأجور من خلال التأكد من إثبات الساعات الفعلية للعمال والوقت المُستخدم في الإنتاج من خلال الفصل بين المسؤوليات، وفحص الإجراءات التكاليفية التي تم على أساسها الفصل بين الأجور المباشرة و غير المباشرة.

ويظهر التكامل بينهم من خلال تبادل النصائح والخبرات بين المُراجع الداخلي والمُراجع الخارجي بشأن مُراجعة عنصر الأجور، وعمل اجتماعات دورية بينهم بشأن مناقشة إجراءات فحص عنصر الأجور، وإطلاع المُراجع الخارجي على تقرير عنصر الأجور الذي يقدمه المُراجع الداخلي إلى الإدارة، وأخيراً اطلاع كل منهم على برنامج مُراجعة الآخر الخاصة بمُراجعة عنصر الأجور.

ج- فحص المُراجع الداخلي والمُراجع الخارجي للمصروفات الصناعية:

يقوم المُراجع الداخلي بالتأكد من الأسس المُستخدمة في توزيع المصروفات غير المباشرة المشتركة على مراكز التكلفة المختلفة، وكذلك التحقق من الأسس المتبعة في تحديد نصيب الإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام من المصروفات الصناعية، وفحص سجلات المصروفات الصناعية. أمّا المُراجع الخارجي فيقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لعنصر المصروفات الصناعية من خلال فحص مدى اتباع الأسس والإجراءات في معالجة المصروفات الصناعية، والتأكد من مدى استمرار المنشأة في اتباع هذه الأسس من سنة إلى أخرى، وكذلك التأكد من تسجيل المصروفات الصناعية المباشرة وغير المباشرة .

ويظهر التكامل بينهم من خلال تبادل النصائح والخبرات فيما يخص مُراجعة عنصر المصروفات الصناعية، وعمل اجتماعات دورية بينهم بشأن مناقشة إجراءات فحص عنصر المصروفات الصناعية، وإطلاع المُراجع الخارجي على تقرير عنصر المصروفات الصناعية الذي يقدمه المُراجع الداخلي إلى الإدارة، وكذلك اطلاع كل منهما على برنامج مُراجعة الآخر الخاصة بمُراجعة عنصر المصروفات الصناعية.

ح- فحص المُراجع الداخلي والمُراجع الخارجي للإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل:

يقوم المُراجع الداخلي بالتأكد من رصيد الإنتاج تحت التشغيل ومطابقته مع رصيد آخر المده السابقة، وكذلك يقوم بمقارنة كشوف الجرد الفعلي مع مجموع أرصدة الإنتاج التام المستخرجة من دفتر الأستاذ مخزون المنتجات التامة للتحقق من صحة الكميات، وفحص سجلات الإنتاج التام، والإنتاج تحت

التشغيل. أمّا المُراجِع الخارجي فيقوم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للإنتاج التام، والإنتاج تحت التشغيل من خلال تقييم نوعي الإنتاج.

ويظهر التكامل بين المُراجِعين من خلال تبادل النصائح والخبرات بشأن مُراجعة عنصري الإنتاج؛ التام و تحت التشغيل، بالإضافة إلى عمل اجتماعات دورية بينهم بشأن مناقشة إجراءات فحص عنصري الإنتاج، وإطلاع المُراجِع الخارجي على التقرير الخاص بهما الذي يقدمه المُراجِع الداخلي إلى الإدارة، وأخيراً إطلاع كل منهما على برنامج مُراجعة الآخر الخاصة بمُراجعة عنصري الإنتاج؛ التام و تحت التشغيل.

خ-فحص قوائم التكاليف:

يقوم المُراجِع الداخلي بفحص سجلات عناصر التكاليف، وعمل تقارير عنهم يمكن من خلالها تبادل النصائح وعمل اجتماعات دورية لمناقشة مُراجعة عناصر التكاليف، كما أن إطلاع كل منهما على برنامج الآخر يساعد المُراجِع الخارجي في إبداء رأيه عن مدى صحة قوائم التكاليف، وعمل تقرير عن مُراجعة نظام التكاليف في المنشأة.

ثالثاً: الدراسة الميدانية:

١- منهجية الدراسة:

اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي؛ الذي يهدف إلى دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً وصفيًا وكميًا، ولا يقف هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة فحسب، وإنما يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير والتحقق من العلاقات التي تربط مجموعة من المتغيرات بعضها البعض، ومحاولة تحديد العلاقة بين متغيرين أو أكثر قابليين للقياس، ودرجة هذه العلاقة (أبو زينة، ٢٠٠٧، ص ٢٥)، وقد اعتمدت الباحثة على مصدرين أساسيين للمعلومات:

أ-المصادر الأولية:

لجأت الباحثة إلى جمع البيانات الأولية لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث، من خلال الاستقصاء كأداة رئيسة للبحث، صممت خصيصاً لهذا الغرض، ووزعت على عينة مكونة من (٢٠١) مفردة، وهناك (٩) قوائم غير مستردة، حتى تستقر العينة الخاضعة للتحليل الإحصائي علي (١٩٢) بنسبة إجمالية (٩٥.٥٢٪)، ومن ثمّ تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم

الاجتماعية **Statistical package for social sciences (SPSS)** (وذلك لحساب التكرارات، والمتوسطات، وقيمة t، واستخدام الاختبارات الإحصائية الأخرى، بهدف الوصول لدلالات ومؤشرات ذات قيمة تدعم موضوع الدراسة الحالية).

ب-المصادر الثانوية:

حيث اتجهت الباحثة في معالجة الإطار النظري للبحث إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل ب(الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة).

٢- عينة الدراسة ومجتمعها:

يمثل مجتمع الدراسة المجال الصناعي، أمّا عينة الدراسة فهي الشركات الصناعية التي تقع تحت مؤشر "EGX100" حتى عام ٢٠٢٠م ، أمّا وحدة المعاينة فتتمثل في محاسبي تكاليف، والمراجعين الداخليين في تلك الشركات، وكذلك المراجعين الخارجيين على تلك الشركات.

٣- ثبات أداة الدراسة وصدقها:

قامت الباحثة باستخدام معامل الثبات " ألفا كرو نباخ " لقياس ثبات المحتوى لمتغيرات الدراسة، وقد تبين أن معامل الثبات لإجمالي محاور الاستبانة (٠.749) مما يدل على الثبات المرتفع لعينة الدراسة، وذلك وقتاً لاستجابات عينة الدراسة.

٤- نسبة الاستجابة على الاستقصاء:

يمكن توضيح معدلات الردود على قائمة الاستقصاء من خلال جدول (٤-٦)؛ حيث يلاحظ من الجدول أن معدل محاسبين تكاليف بلغت (٩٥,٥٢%) ، ومعدل ردود مراجعين داخليين، بلغت (٩٥,٥%)، ومعدل ردود مراجعين خارجيين بلغت (٩٥,٥%) وهي نسبة معقولة وكافية لتتمثل مجتمع البحث كما يلي:

جدول (٤-٦)

معدل ردود محاسبي التكاليف والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين

القوائم الخاضعة للتحليل الإحصائي	القوائم المستبعدة	القوائم المستردة من المستقصي منهم	القوائم الموزعة على المستقصي منهم	
78	4	78	82	محاسب تكاليف
95.12%	4.88%	95.12%	100%	النسبة %
55	2	55	57	مراجع داخلي
96.49%	3.51%	96.49%	100%	النسبة %
59	3	59	62	مراجع خارجي
95.16%	4.84%	95.16%	100%	النسبة %

٥- اختبار مدي صحة فروض الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار الفروض التالية:

أ-الفرض البحثي الأول:

لا يوجد أثر لتفعيل دور المراجعة الداخلية في زيادة كفاءة مراجعة التكاليف في البيئة المصرية.

• متغيرات الفرض:

- متغير " المراجعة الداخلية متغير مستقل.

- متغير "مراجعة التكاليف متغير تابع.

• الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- تحليل الانحدار المتعدد (stepwise)Multiple regression

جدول (٤-١٤)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتأثير الدرجة الكلية للمراجعة الداخلية على زيادة كفاءة مراجعة التكاليف

المتغير المستقل المراجعة الداخلية (Y2)				زيادة كفاءة مراجعة التكاليف
معامل الانحدار B	الخطأ المعياري	قيمة T	معنوية T	
٦.٢٢٦	١.٩٤١	٣.٢٠٨	٠.٠٠٠	زيادة كفاءة مراجعة التكاليف (X1)
٠.٧٠٧				معامل الارتباط R
٠.٥٠٠				معامل التحديد R2
١٩٠.٠٥				جودة النموذج F
٠.٠٠٠				مستوى معنوية F

استنتجت الباحثة من الجدول السابق ما يلي : أن زيادة كفاءة مراجعة التكاليف ترتبط معنويًا بالمراجعة الداخلية ، وذلك بمعامل ارتباط متعدد إيجابي وقوي بلغ (٠.٧٠٧) كما أن درجة زيادة كفاءة مراجعة التكاليف وفقًا لمعامل التحديد R2 يفسر (٥٠%) من الدرجة الكلية للمراجعة الداخلية، بينما بلغت قيمة F (١٩٠.٠٥) وهي دالة إحصائيًا عند مستوى معنوية (٠.٠٠٠)، وهو ما يدل على جودة نموذج الانحدار، ويؤكد معنوية تأثير المراجعة الداخلية على زيادة كفاءة مراجعة التكاليف ، حيث أثبت نموذج الانحدار معنوية تأثير المراجعة الداخلية على زيادة كفاءة مراجعة التكاليف.

• خلاصة التحليل الإحصائي للفرض البحثي الأول:

ثبت عدم صحة الفرض الأول برفض الفرض الصفري القائل بعدم وجود أثر لتفعيل دور المراجعة الداخلية في زيادة كفاءة مراجعة التكاليف في البيئة المصرية.

ب-الفرض البحثي الثاني:

لا يوجد أثر لتفعيل دور المراجعة الخارجية في زيادة كفاءة مراجعة التكاليف في البيئة المصرية.

• متغيرات الفرض:

- متغير " المراجعة الخارجية متغير مستقل.
- متغير "مراجعة التكاليف متغير تابع.

• الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- تحليل الانحدار المتعدد (stepwise)Multiple regression
- الأسلوب الإحصائي المستخدم:
- تحليل الانحدار المتعدد (stepwise)Multiple regression

جدول (٤-١٥)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتأثير الدرجة الكلية للمراجعة الخارجية على زيادة كفاءة مراجعة التكاليف

المتغير المستقل المراجعة الخارجية (Y2)				زيادة كفاءة مراجعة التكاليف
معنوية T	قيمة T	الخطأ المعياري	معامل الانحدار B	
٠.١٥	٣.٢٠٨	٢.٥٠٣	٣.٦١٩	زيادة كفاءة مراجعة التكاليف (X1)
			٠.٧١٦	معامل الارتباط R
			٠.٥١٣	معامل التحديد R2
			٢٠٠.١٢٨	جودة النموذج F
			٠.٠٠٠	مستوى معنوية F

استنتجت الباحثة من الجدول السابق ما يلي : أن زيادة كفاءة مراجعة التكاليف ترتبط معنوياً بالمرجعة الخارجية ، وذلك بمعامل ارتباط متعدد إيجابي وقوي بلغ (٠.٧١٦)، كما أن درجة زيادة كفاءة مراجعة التكاليف وفقاً لمعامل التحديد R2 يفسر (٥١%) من الدرجة الكلية للمراجعة الخارجية، بينما بلغت قيمة F (٢٠٠.١٢٨) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠٠٠)، وهو ما يدل على جودة نموذج

الانحدار، ويؤكد معنوية تأثير المراجعة الخارجية على زيادة كفاءة مراجعة التكاليف ، حيث أثبت نموذج الانحدار معنوية تأثير المراجعة الخارجية على زيادة كفاءة مراجعة التكاليف.

• خلاصة التحليل الإحصائي للفرض البحثي الثاني:

ثبت عدم صحة الفرض الثاني برفض الفرض الصفري القائل بعدم وجود أثر لتفعيل دور المراجعة الخارجية في زيادة كفاءة مراجعة التكاليف في البيئة المصرية.

ج-الفرض البحثي الثالث:

لا يوجد أثر للتكامل بين تفعيل دور كلاً من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على زيادة كفاءة مراجعة التكاليف في البيئة المصرية.

• متغيرات الفرض:

- متغير " المراجعة الداخلية متغير مستقل.

- متغير " التكامل بين تفعيل دور كلا من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية متغير تابع.

• الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- تحليل الانحدار المتعدد (stepwise)Multiple regression

جدول (٤-١٦)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتأثير التكامل بين تفعيل دور كلا من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على زيادة كفاءة مراجعة التكاليف

المتغير المستقل التكامل بين تفعيل دور كلا من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (Y2)				زيادة كفاءة مراجعة التكاليف
معنوية T	قيمة T	الخطأ المعياري	معامل الانحدار B	
٠.٤٧	٠.٧١٧	٢.٦٥٢	١.٩٠٢	زيادة كفاءة مراجعة التكاليف (X1)

معامل الارتباط R	٠.٦٦٠
معامل التحديد R2	٠.٤٣٦
جودة النموذج F	١٤٦.٨٠٨
مستوى معنوية F	٠.٠٠٠

استنتجت الباحثة من الجدول السابق ما يلي : أن زيادة كفاءة مراجعة التكاليف ترتبط معنويًا بالتكامل بين تفعيل دور كلاً من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، وذلك بمعامل ارتباط متعدد إيجابي وقوي بلغ (٠.٧١٦) كما أن درجة زيادة كفاءة مراجعة التكاليف وفقاً لمعامل التحديد R2 يفسر (٥١%) من الدرجة الكلية للتكامل بين تفعيل دور كلاً من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، بينما بلغت قيمة F (٢٠.١٢٨) وهى دالة إحصائيًا عند مستوى معنوية (٠.٠٠٠)، وهو ما يدل على جودة نموذج الانحدار، ويؤكد على معنوية تأثير التكامل بين تفعيل دور كلا من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على زيادة كفاءة مراجعة التكاليف ، حيث أثبت نموذج الانحدار معنوية تأثير التكامل بين تفعيل دور كلاً من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على زيادة كفاءة مراجعة التكاليف.

• خلاصة التحليل الإحصائي للفرض البحثي الثالث:

ثبت عدم صحة الفرض الثالث برفض الفرض الصفري القائل بعدم وجود أثر لتفعيل دور التكامل بين تفعيل دور كلاً من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في زيادة كفاءة مراجعة التكاليف في البيئة المصرية.

رابعاً: نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها:

- أ-يوجد أثر لتفعيل دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة مراجعة التكاليف في البيئة المصرية.
- ب-يوجد أثر لتفعيل دور المراجعة الخارجية في رفع كفاءة مراجعة التكاليف في البيئة المصرية.
- ج-يوجد أثر للتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في رفع كفاءة مراجعة التكاليف في البيئة المصرية.

- ح- يمكن وضع إطار للتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مراجعة التكاليف.
خ- يمكن تحديد دور للمراجعة الداخلية في مراجعة التكاليف.
د- يمكن تحديد دور للمراجعة الخارجية في مراجعة التكاليف.
ر- يؤدي التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلى تفعيل مراجعة التكاليف بدقة.
ز- توجد إجراءات يقوم بها المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لمراجعة التكاليف.
ع- الإطار المقترح يؤدي إلى إدارة التكلفة بكفاءة وفاعلية.

خامسا : توصيات الدراسة:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها:

- أ- تشجيع الاستعانة بخبراء استشاريين لمساعدة إدارة المراجعة الداخلية والخارجية على وضع نظام لمراجعة التكاليف في الشركات الصناعية.
ب- ربط عمل المراجع الداخلي بأهداف المراجع الخارجي وخطته مع ضرورة وجود حلقة للتواصل المستمر بينهم.
ج- ضرورة الإعلان الواضح لخطة المراجعة الداخلية والخارجية المتعلقة بمراجعة التكاليف، وتخصيص الجهد والوقت والمال اللازم للتحسين.
ح- تصميم نظم لتقييم نتائج الموظفين العاملين بإدارة المراجعة في مراجعة التكاليف وربط النتائج بالمكافآت لتحسين أعمالهم.

سادسا: قائمة المراجع:

١- مراجع باللغة العربية:

- ابراهيم، سفيان ابراهيم الحاج، (٢٠٢١)، "أثر تطبيق التكاليف المعيارية في الرقابة علي عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية دراسة ميدانية علي عينة من المنشآت الصناعية في الخرطوم"، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، ص ١-١٦٥.
- أبو زينة، فريد، والبطش، محمد، (٢٠٠٧)، "مناهج البحث العلمي-تصميم البحث والتحليل الاحصائي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص ١-٧٠.

- أبو ستالة، أبو القاسم محمد إبراهيم ، (٢٠٠٦) ، " مُرَاجِعة نُظْم التكاليف الفعلية في الشركات الصناعية دراسة تطبيقية على مصانع الشركة العربية للأسمنت ٢٠٠٠م-٢٠٠٣م "، رسالة ماجستير منشورة ، كلية العلوم الإدارية ،جامعة أم درمان الإسلامية ، السودان.ص ص ١-١٢٩.
- الأشقر، محمد أحمد، (٢٠١١)، "مجالات مساهمة المُراجِعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها وقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للوظيفة الإدارية بالشركات العامة للمساهمة الفلسطينية: دراسة تحليلية لآراء الشركات المساهمة، المُراجِعين الداخليين، المُراجِعين الخارجيين في قطاع غزة"، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية (غزة)، ص ص ١-١٠٥.
- البطاينة، علا محمد عبد الكريم،(٢٠١٨)،"مدى اعتماد المُدققين الخارجيين على المدققين الداخليين وأثره على جودة التدقيق: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، الأردن، ص ص ١-١١٩.
- بوشامة، عادل، طيار، محمد،(٢٠٢٠)،" أثر التكلفة المستهدفة في الرقابة على عناصر التكاليف دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج بالطاهير"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد الصديق بن يحي، الجزائر، ص ص ١-١١٦.
- حميدة، عصام فرحات حميده وآخرون،(٢٠١٧)،"التكامل بين المُراجِعة الداخلية والمُراجِعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ،جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، ص ص ١-١١٢.
- الحياي، علي أسامة ، (٢٠١٨)، "أثر الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية على ترشيد التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية "، رسالة ماجستير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة آل البيت ، الأردن، ص ص ١-١٠٧.
- الدليمي، عبد الله محمد صداع،(٢٠١٩)،"أثر رقابة المُدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المُدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، ص ص ١-١٠٥.

- رجعي، عبید، (٢٠١٤)، "دور المراجع في تقييم عمل المراجع الداخلي وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (٦١٠): دراسة ميدانية لآراء محافظي الحسابات لولاية ورقلة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية، الجزائر، ص ص ١-١١٦.
- الزبيدي، ياسر صاحب ، (٢٠٠٧)، " أثر تدقيق التكاليف الصناعية غير المباشرة على رأي المُدقق الخارجي : دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الإطارات " ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ، العراق، ص ص ١-١٣٣.
- شحادة، فراس محمد فارس، (٢٠١٦)، " دور المُراجع الداخلي في مُراجعة نظام التكاليف على أساس النشاط بهدف ترشيد القرارات الإدارية"، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، العدد الثاني، ص ص ١٢٣٣-١٢٧٦.
- عبد الرزاق، سحر مصطفى محمد ،(٢٠١٧) ، " المُراجعة الداخلية كقيمة لدعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف في الشركات المصرية "، مجلة الفكر المحاسبي، كلية تجارة ، جامعة عين شمس، المجلد ٢١، العدد الأول، ص ص ١٠٩٣-١١٤٥.
- عبد الوهاب، بن يحيى ،(٢٠١٥)، " أهمية تحقيق التكامل بين المُراجعة الداخلية والخارجية في المؤسسة دراسة حالة وحدة مطاحن الحضنة بالمسيلة "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص ص ١-١٢٠.
- عبد الوهاب، بن يحيى ،(٢٠١٥)، " أهمية تحقيق التكامل بين المُراجعة الداخلية والخارجية في المؤسسة دراسة حالة وحدة مطاحن الحضنة بالمسيلة "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص ص ١-١٢٠.
- محمد، حفصة محمد، الخضر، الخضر عبد اللطيف،(٢٠٢٠)، "دراسة تطبيقية تحليلية عن مدي تطبيق الاساليب الحديثة في تحقيق الرقابة علي عناصر التكاليف :دراسة ميدانية علي الشركات الصناعية السودانية، المجلة العربية للنشر العلمي، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، مجلد ٢، العدد ٢٥، ص ص ٥٩-٨٨.

- النعاس، عبد الرحمن عبد الصمد جابك الله، (٢٠٠٨) ،"تخطيط و رقابة تكاليف التسويق بالتطبيق على الشركة الوطنية العامة للمطاحن و الأعلاف في الفترة من ٢٠٠٠ إلى ٢٠٠٧ (نموذج مقترح)"، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.ص ص ١-٢٠١.
- هاشم، محمد صالح ، (٢٠١٥) ، " إطار مقترح لمراجعة التكاليف في بيئة الصناعية المصرية المعاصرة دراسة استطلاعية"، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية تجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد ١٩ ، العدد الأول ،ص ص ٧٣٠-٦٧٥.

٢- مراجع باللغة الإنجليزية:

- Asif,M,H,Shaheen,Nazir ahmed,(2008),”Cost Audit Hand Book”, *Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan*,pp1-100.
- Azzam, Mohamed Jamal, et al, (2020). “A Study on the Relationship between Internal and External Audits on Financial Reporting Quality”, *Management Science Letters*, vol.10, pp937-942.
- Brody, Richard G,(2012),” External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation”, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*,pp11-21.
- D, Ghosh & B, Banerjea, (2007), “Mandatory Audit for Cost and Management Accounts”, *Managerial Auditing Journal*, vol 5, no 3. P 10-22,
- Morrill, Cameron& Morrill, Jane, (٢٠١٣) , “Internal Auditors and the External Audit: A Transaction Cost Perspective”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18 Issue: 6/7, pp.490-504.
- P.k Manoj,(2008),”Cost Competitiveness and Indian Economy: Significance Of Mandatory Cost Audit In The Globalized Regime”,*Cochin University Of Science and Technology*,India,pp1-8.
- Poltak, Hendra, et al. (2019), “The Effect Between Coordination and Cooperation in Internal Auditor with External Auditors to an Effectiveness of Internal Audit: Case Study on a Role Management Support”, *International Journal of Business, Economics and Law*, Vol. 19, Issue 5, pp1-10.

-
- Rahman,Muhammed,et al,(2020),”Cost Audit:Prospects And Challenges And Some Observations In The Context Of Bangladesh”,*the cost and management*,vol.6,no,6.pp1-9.
 - Reiner Quick & Philipp Henrizi, (2018), “Experimental evidence on external auditor reliance on the internal audit”, *Review of Managerial Science, Springer*, Issue 5,pp 1144-1176.
 - Suryavanshi, pushpa, (2020), “A Study on Impact of Cost Audit”. *SSRN Electronic Journal*. December,pp1-8.

T, Lwarere h, (2014),”The Need for Cost Audit Enhancing Reliance in the Disclosed Operational performance of Organization: The Case of Nigeria”,
African Journal of Business Management, Vol. 8,