

المراجعة الداخلية كقيمة مضافة لدعم وتفعيل استراتيجيات

إدارة التكاليف فى الشركات المصرية

د/ سحر مصطفى محمد عبد الرازق

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

١-١ المقدمة

كانت المراجعة الداخلية ولسنوات عديدة ماضية مراجعة مالية تقتصر على التأكد من سلامة النظام المالى والمحاسبى داخل الشركة وعدم وجود غش أو أخطاء متعمدة أو غير متعمدة من أجل التأكد من دقة ومصداقية ما يتوافر من معلومات لتسيير أعمال الشركة ولتقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، فهى نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى، إلا أن ما حدث من تطورات وأحداث فى دنيا الأعمال وظهور العديد من المؤثرات البيئية التى تعمل فى ظلها الشركات وما استجد من عوامل اقتصادية وسياسية واجتماعية أثرت بشكل مباشر وغير مباشر على ممارسة الشركات لنشاطها فى إنتاج السلع أو الخدمات المنوط بها تقديمها، وغيرها من العوامل والمؤثرات التى فرضت على مهنة المراجعة الداخلية والقائمين عليها والمسئولين عنها البحث فى مسارات جديدة لتطوير المهنة لمجابهة هذه التغيرات والتطورات، وكنتيجة لهذه التغيرات وتأثيرها على مهنة المراجعة الداخلية تغيرت المفاهيم والاتجاهات التى تحكم عملية المراجعة لتصبح أوسع مما سبق لتشمل مراجعة الأداء التشغيلى ومراجعة الإنتاجية والكفاءة والفاعلية والمراجعة البيئية ومراجعة الجودة والأيزو، وأصبح للمراجع الداخلى دور رئيسى فى التأكد من كفاءة وفاعلية الأداء التشغيلى لشركته، وقدرتها على استخدام ما يتاح لها من موارد بشكل يتسم بالرشد، والتحقق من قدرتها على الاستمرار فى دنيا الأعمال ومواجهة ظروف المنافسة والتقلبات الاقتصادية الشرسة، وأصبحت إدارة المراجعة الداخلية من الإدارات التى تحقق قيمة مضافة من خلال ماتقدمه من خدمات وما توفره من إستشارات.

(McNamee& McNamee, 1995- Guoming, 1997- Enyue, 1997- O'Regan, 2001- Allegrini, et al, 2006- Hass, et al 2006- Cooper, et al 2006- Burnaby& Hass, 2009- Sarens& Abdolmohammadi, 2011- Mihret, et al, 2012- Sarens, et al, 2012)⁽¹⁾

وعلى الرغم من ذلك لازالت الكثير من الشركات تهتم بالمراجعة الداخلية التقليدية أكثر من الاهتمام بالمراجعة الداخلية وفقاً للمفاهيم والاتجاهات الحديثة وهذا شكل مشكله مهمة تستحق البحث والتقصي.

٢-١ مشكلة البحث

مازالت المراجعة الداخلية كمهنة فى أغلب شركاتنا تركز على التدقيق المالى واكتشاف أى أخطاء متعمدة أو غير متعمدة، من أجل معلومات مالية تتسم بالدقة والموثوقية يمكن الاعتماد عليها فى عمليات إدارة الشركة وتسيير أعمالها، إلا أن الواقع العملى أثبت قصور هذا الدور وفشل العديد من الشركات وخروجها من عالم الأعمال بسبب عدم توافر معلومات كافية تفى بمتطلبات مستخدميها، ومن ثم عجزهم عن اتخاذ القرارات والإجراءات السليمة فى الوقت المناسب وهو ما دعى العديد من الباحثين للمطالبة بتطوير مهنة المراجعة الداخلية وتوسيع نطاق أعمالها للاستفادة من قدرات ومهارات المراجع الداخلى فى تأكيد كفاءة وفاعلية ما يتم من أعمال داخل الشركة.

ومن ثم ظهرت عدة تساؤلات حول ما هو دور المراجع الداخلى فى دعم استراتيجيات إدارة التكاليف؟ وما مدى قدرته على توفير معلومات تفى بمتطلبات إدارة الشركة فى مجال إدارة التكلفة؟

٣-١ هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى قياس أثر قيام المراجع الداخلى بمراجعة تطبيق استراتيجيات إدارة التكاليف وأثر ذلك على دعم وتفعيل هذه الاستراتيجيات. وينبثق من هذا الهدف مجموعة أهداف فرعية هى:

- أ- قياس مدى قدرة المراجع الداخلى على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفه وتأثير ذلك على دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة.
- ب- قياس مدى قدرة المراجع الداخلى على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة وتأثير ذلك على دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة.
- ج- قياس مدى قدرة المراجع الداخلى على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة وتأثير ذلك على دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة.

٤-١ أهمية الدراسة:

من الناحية الأكاديمية تنبع أهمية البحث نتيجة قلة الأبحاث والدراسات التي ربطت بين المراجعة الداخلية واستراتيجيات إدارة التكاليف، فهناك حاجة إلى تأصيل علمي يجيب على تساؤلات كثير من الباحثين والمهتمين بالمجال المالي في كافة أوساط القطاعات الاقتصادية عن ما هو دور المراجعة الداخلية في الرقابة على استراتيجيات إدارة التكاليف، ومدى قدرة المراجع الداخلي على القيام بهذا الدور على الوجه الأكمل والوقوف على مدى تأثير ذلك في دعم وتفعيل تنفيذ هذه الاستراتيجيات، وذلك مادفع الباحث إلى محاولة تقديم دراسة في هذا المجال.

ومن الناحية العملية تنبع أهمية البحث من محاولته ربط الجهود الأكاديمية بالخطوات التنفيذية في الواقع العملي من خلال توضيح أهمية دور المراجع الداخلي في دعم استراتيجيات إدارة التكاليف لأن هناك اهتمام متزايد من قبل الشركات في ظل بيئة الأعمال المعاصرة بهذه الاستراتيجيات، ويرى الباحث أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية تجاه الرقابة على هذه الاستراتيجيات ومراجعتها، فالمراجعة الداخلية ليست فقط وسيلة تساعد على تقويم الأنشطة الرقابية أو تنفيذ أنشطة التوكيد بل هي وسيلة فعالة يمكن الاعتماد عليها لتفعيل تنفيذ استراتيجيات إدارة التكاليف.

٥-١ الفروض

١. لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفه ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة.
٢. لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة.
٣. لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة.

٦-١ حدود البحث:

١. تتناول الدراسة استراتيجيات إدارة التكاليف بالقدر الذي يخدم البحث، حيث تقتصر الدراسة على ثلاث أساليب هي التكاليف المستهدفة، وهندسة القيمة، وتحليل القيمة.
٢. اقتصرت الدراسة على طريقتين فقط كمثال لطرق تحديد التكاليف المستهدفة.
٣. اقتصرت الدراسة على أسلوبين فقط من أساليب معالجة الفجوة بين التكاليف المتوقعة والتكاليف المستهدفة.
٤. اقتصر مجال التطبيق على الدراسة الميدانية، للعديد من الصعوبات التي واجهت الباحث للحصول على معلومات تساعد في التطبيق العملي لدراسته.

٧-١ خطة البحث :

في ضوء المشكلة البحثية وانطلاقاً من أهمية البحث وتحقيقاً لأهدافه فقد تم تقسيم ما تبقى من البحث على النحو التالي: يتناول القسم الثاني: بعض الدراسات السابقة في مجال المراجعة الداخلية، ويقدم القسم الثالث: عرض تفصيلي مختصر لدور المراجعة الداخلية في دعم تطبيق استراتيجيات إدارة التكاليف، بينما يناقش القسم الرابع: اختبارات فروض البحث، من خلال عرض منهجية البحث والدراسة الميدانية، ويعرض القسم الخامس: النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

القسم الثاني

الدراسات السابقة

أكد Nolan, 2008(2) أن إدارات المراجعة الداخلية في الشركات الكبيرة في جميع أنحاء العالم تواجه لحظة حاسمة، وفرق المراجعة الداخلية يجدون أنفسهم عرضة لتلبية متطلبات جديدة لإدارات الشركات، وأغلب هذه الفرق يفتقرون إلى المهارات اللازمة للتعامل معها وهو ما يتطلب قدراً كبيراً من الاستثمار في الموارد والأساليب والتدريب، والبنية التحتية للتقنية الواجب استخدامها، من أجل الحصول على المهارات الاستراتيجية والمساعدة على إدارة التكاليف، فالشركات تتوقع المزيد من فرق المراجعة الداخلية لخلق القيمة بدلاً من مجرد المحافظة عليها.

ويرى (3) Prem et al 2009 أن هناك بعض الصفقات التي تتم داخل الشركة لا يمكن مراجعتها بالطرق التقليدية للمراجعة لقصورها، فالنهج التقليدي للمراجعة غير مكتمل لأنه يولى اهتماما كبيرا بالجوانب المالية فقط على حساب جوانب أخرى، فالشركات تتعامل الآن مع أشكال جديدة من الاستثمار والأدوات المالية المعقدة، وبعض المعاملات التي قد يصعب مراجعتها في ظل الطرق التقليدية للمراجعة.

وذكر كلا من (4) Pundmann& Peirson 2009 أن دور المراجعة الداخلية أصبح بالغ الأهمية لحفظ الشركات على الطريق الصحيح في ظل الركود الحالى والعديد من المخاطر التي تواجه الشركات، فالمراجعة الداخلية تسهم في إضافة قيمة للأنشطة التي تقوم بمراجعتها ومع تغير الظروف الاقتصادية تغيرت أولويات الإدارة، ومن ثم أصبح على المراجعة الداخلية مواعاة نفسها لخدمة هذه الأولويات لدعم دورها في الحفاظ على القيمة من خلال تركيزها على الكفاءة وإدارة المخاطر وتحديد مناطق تحسين الأعمال ووفورات التكاليف وبيان فرص التطوير، فلا ينبغي أن تركز توصيات المراجعة الداخلية فقط على القضايا التكتيكية، ولكن يجب عليها أيضا التركيز على الأمور الاستراتيجية الأوسع للشركة.

وأشار كلا من (5) Watson& Dow, 2010 أن لجان المراجعة والإدارة العليا الآن تضغط على المراجعة الداخلية أن تحول تركيزها من مراجعة الالتزام المالى إلى المخاوف غير المالية بما فى ذلك المخاطر الاستراتيجية التشغيلية والأعمال التجارية، حيث أن المراجعين الداخليون الذين ركزوا على الامتثال SOX يفتقرون إلى الخبرة والمهارات اللازمة لإجراء عمليات تدقيق غير SOX، ولذا يجب تحول التركيز من الامتثال SOX إلى مجموعة واسعة من الخدمات غير المألوفة مع إجراء أنواع أخرى من عمليات التدقيق مثل الخدمات الاستشارية التي تهدف إلى إضافة قيمة وتحسين حوكمة المؤسسة وإدارة المخاطر ومراقبة العمليات وخدمات التقييم، لتوفير المعلومات للإدارة لاتخاذ القرارات وتسهيل التغييرات للأفضل ودعم عملية إعادة هندسة الأعمال ودعم التخطيط الاستراتيجي وغيرها من الخدمات الاستشارية غير المحدودة.

كما أكد كلا من Starbuck& Singer 2010⁽⁶⁾ أن بيئة الأعمال الحالية لا تقدم فرصا جديدة للشركات لزيادة الإيرادات وخفض التكاليف فهناك حاجة إلى إدارة مجموعة واسعة من المخاطر، ويظهر هنا دور المراجعة الداخلية لتحديد وفهم هذه المخاطر وبيان كيفية تأثيرها على الشركة وتقديم التقارير والمساعدة عندما لا تفي نتائج الأداء للشركة بالأهداف المخططة، فالمراجعة الداخلية لديها فهم أفضل للمخاطر من خلال تقسيمها إلى خمس فئات عامة هي (مخاطر استراتيجية وامتثال ومالية وسمعة وتشغيلية)، ومن ثم يجب أن يملك المدير المالي مقعد مهم في جلسات تخطيط ومتابعة تنفيذ جدول أعمال الشركة لدعم خلق وقيادة التغيير المناخى واستراتيجية الاستدامة.

وأوضح Desrosiers, 2010⁽⁷⁾ أن السيطرة غير الفعالة فى إدارة عقود الموردين تكلف الشركات مبالغ ضخمة وتضيع عليها فرص عديدة للتوفير، ولذا يجب أن تخضع وظائف المشتريات بشكل متزايد لأعمال المراجعة الداخلية من خلال مراقبة التكاليف والامتثال وإدارة المخاطر، فالشركات الآن تدرك دور المشتريات فى إضافة قيمة كبيرة ولكن فى المقابل زادت المخاطر لتشمل ترتيبات توريد أكثر تعقيدا وزيادة الاعتماد على عدد أقل من الموردين بالإضافة إلى الخطر الدائم نتيجة الغش والممارسات الخاطئة، وأن موافقة مجالس إدارة الشركات على قيام إدارات المراجعة الداخلية بمراجعة المشتريات الاستراتيجية يضمن اتباع نهج أكثر قوة ومسئولية لترشيد الإنفاق بالشركات، فالمراجعات الداخلية لإدارات المشتريات ليست جديدة ولكن الجديد هو التركيز على مراجعات إضافية تميل إلى التركيز على الاستراتيجية المتبناه والسياسات والإجراءات المنفذه والهيكل التنظيمى ومصادر التوريد وإدارة العمليات والتكنولوجيا وإدارة المخاطر.

وذكر Rezaee, 2010⁽⁸⁾ أنه فى السنوات المقبلة من المتوقع أن توسع المراجعة الداخلية دورها لتحمل المزيد من المسؤوليات فى تحسين إدارة المخاطر والحد من التعقيدات التنظيمية والتكاليف والمشاركة فى تطوير العمليات الاستراتيجية والحوكمة والخدمات الاستشارية وضمان الامتثال للقوانين والقوانين، فقواعد الإفصاح أعطت فرص للمراجعين الداخليين أن يقدموا تقاريرهم وهى تحتوى على آرائهم حول امتثال شركاتهم لمتطلبات الحوكمة وتقييم المخاطر الخاصة بها، وثمة علاقة عمل وثيقة بين لجنة

المراجعة والمراجعة الداخلية يمكن أن تحسن فعالية حوكمة الشركات ويمكن للمديرين التنفيذيين أن يعطوا دوراً قيادياً للمراجعين الداخليين لتعزيز أعمال المراجعة الداخلية لدعم عمليات تحسين وتطوير أداء شركاتهم.

كما أكد كلا من Dixon & Singer, 2011⁽⁹⁾ أن المراجعة الداخلية يمكن أن تلعب دوراً استشارياً أساسياً من خلال تحديد مناطق كفاءة التكاليف داخل الشركة، وتقديم رؤى استراتيجية لتحسين أداء الأعمال وتقديم الأفكار الرئيسية التي تركز على مواجهة المخاطر، وينبغي أن تشارك المراجعة الداخلية في الأعمال الاستراتيجية للمساعدة على نمو وتحسين الشركة، من خلال ثلاث خطوات رئيسية يمكن أن تتخذ لتعزيز وظيفة المراجعة الداخلية لتصبح لاعباً استراتيجياً للشركة يضيف قيمة وهي:

١. ارتباط أعمال المراجعة الداخلية بجدول أعمال الشركة.

٢. تبني رؤية العمل من أجل التغيير للأفضل.

٣. وضع خطة تركز على القياس والمساءلة لإضافة قيمة.

فلا يوجد وقت أفضل للمراجعة الداخلية لتحويل نفسها إلى مستشار استراتيجي قادر على شغل المكانة المتوقعة منه داخل الشركة مما يعزز الكفاءة والقدرة على التحرك بسرعة أكبر للاستفادة من الفرص المتاحة، فوظيفة المراجعة الداخلية الفعالة إيجاد التوازن بين المخاطر والتكلفة والقيمة.

وأشار Pyzik, 2012⁽¹⁰⁾ إلى أن إحدى إدارات المراجعة الداخلية بالولايات المتحدة تفضل الاستعانة بمصادر خارجية لتدقيق أنشطة تكنولوجيا المعلومات وهو ما يمكنها من تحقيق العديد من المزايا، فالاستعانة بمصادر خارجية يمكن المراجعين الداخليين لديها من قضاء المزيد من الوقت للتركيز على تطوير النظم والمشاريع ذات المهام الحرجة، ويوفر ميزة التكلفة على المدى القصير من خلال توفير تكاليف الوقت والجهد والقوى العاملة وتكاليف التشغيل والتدريب.

وأكد (11) Martin, 2013 أن المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل يهدف إلى تحسين عمليات الأداء وإضافة قيمة، فهي تملك وجهة نظر لتقديم رؤية مستقلة وموضوعية في جميع أنحاء الشركة لتحديد نقاط الضعف ومعالجة المخاطر الاستراتيجية مما يسمح لها بتعديل نهجها العام لتكون بمثابة شريك لقادة الشركة، وملبى للاحتياجات الأساسية لجميع أصحاب المصلحة، والاضطلاع بدور أكثر فعالية للتصدى والاستجابة لاحتمالات وقوع أى أحداث مستقبلاً، وهذا الدور الاستباقي يمكّن المراجعة الداخلية من توفير معلومات قيمة للقادة والمدراء تساعدهم على اتخاذ قرارات أفضل واتخاذ نهج أكثر استباقية نحو معالجة نقاط الضعف الاستراتيجية والمخاطر ويعطى للشركة ميزة تنافسية ويمكن المديرين التنفيذيين من تنفيذ الممارسات التى تقلل إلى حد كبير من حالات التعرض للمخاطر وتعزز الكفاءة.

وذكر (12) Hagel, 2014 أنه مازال الضغط مستمرًا على المراجعين الداخليين للتركيز على المخاطر الاستراتيجية ولكن المسؤوليات الرقابية تقف فى الطريق فلا يمكنهم أن يتهربوا من مسؤولية تلبية متطلبات الامتثال، وكذلك المسؤوليات التنظيمية الناشئة التى تقوم بإضافة أعباء عليهم مثل مراجعة مخاطر العمل الاستراتيجى والتى تعتبر ذات أولوية قصوى لإدارات المراجعة الداخلية لتوفير المزيد من القيمة للمناطق المعرضة للمخاطر الاستراتيجية والتشغيلية والمالية، ويمكن للمراجعين الداخليين استخدام مجموعة متنوعة من الأساليب لتحسين كفاءتهم والحصول على المزيد من الوقت للأنشطة ذات القيمة المضافة، وتشمل تكتيكات بناء الكفاءة استخدام التكنولوجيا على نحو أكثر فعالية ورفع مستوى مهارات المراجعين واستخدام تحليلات البيانات لتعزيز وظيفة المراجعة الداخلية.

وأكد (13) Jiang 2015 أن نوعية المراجعة الداخلية تتأثر ببيئات التشغيل التى تعمل خلالها الشركات، وآليات العمل الأخرى بما فى ذلك الحوافز ومراقبة الإدارة ولجنة المراجعة وقوة الرئيس التنفيذى، وتلعب هذه العوامل دوراً كبيراً فى التأثير على جودة المراجعة الداخلية فعندما تكون البيئة التنظيمية ضعيفة وهناك عوائق اقتصادية فإن المراجعة

الداخلية تعجز حتى عن تقديم خدمات الضمان فى إعداد التقارير المالية، وأن مشاركة المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر والمبادرات الاستراتيجية واتساع دورها فى تقديم خدمات استشارية وتقديم المزيد من الأدلة المؤيدة ذات الجودة العالية عند مراجعة الأداء التشغيلى له تأثير إيجابى على انتعاش الأداء وتعظيم قيمة الشركات، وتشير النتائج إلى أنه من الضرورى أن تقدم المراجعة الداخلية قيمة للشركات عن طريق توفير الضمانات والخدمات الاستشارية والحفاظ على مستوى مناسب من الجودة فجودة المراجعة الداخلية ترتبط بشكل إيجابى بجودة الأرباح.

وقدم Ho-Young & Hyun-Young 2016⁽¹⁴⁾ دراسة للعلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية وعدد ساعات المراجعة الخارجية كمقياس لكفاءة المراجعة، وأشارت النتائج إلى أنه كلما توفر المراجعون الداخليون الأكفاء وزادت مساعداتهم للمراجعين الخارجيين ستكون مراجعة القوائم المالية أكثر كفاءة وإن استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعين الداخليين يحسن كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

بينما ركزت دراسة Roncea 2016⁽¹⁵⁾ على إيجاد أجوبة عن استفسارات للأداء الحالى للمراجعة، وهل هذا الأداء التقليدى يساعد الشركات على تحسين أدائها؟ وما ينبغى القيام به لتطوير عمليات المراجعة لتكون مفيدة لمديرى هذه الشركات؟ من أجل تحسين الأداء التنظيمى والقيادة الفعالة وإدارة المخاطر وتقييم النضج للشركة واتخاذ القرارات وتحسين الأعمال التجارية وتوفير المعلومات لتأكيد الامتثال، وأكدت نتائج الدراسة على ضرورة إعادة النظر فى عمليات المراجعة وأساليبها، مما يسمح للمراجعين باستخدام أساليب مختلفة تلائم الأغراض الجديدة للمراجعة لتفى باحتياجات إدارة الشركة وتساعد فى عمليات التقييم والتنبؤ باحتمالات التطور المستقبلى.

وقدم كلا من Endaya & Hanefah 2016⁽¹⁶⁾ دراسة لمعرفة تأثير خصائص المراجع الداخلى ودعم الإدارة العليا له على فعالية عمليات المراجعة الداخلية، وقد كشفت النتائج عن تأثير إيجابى وكبير على فعالية المراجعة الداخلية لكلا من خصائص المراجع

الداخلي ودعم الإدارة العليا له، مما يشجع الشركات على التركيز على كفاءة وفعالية المراجعين الداخليين وتقديم الدعم الكافي لهم من أجل تعزيز وتحسين قدراتهم.

ومن العرض السابق يتضح كثرة الدراسات التي تناولت التطور المرغوب لمهام ومهارات وقدرات المراجع الداخلي ليصبح قادر على تلبية المتطلبات المستجدة نتيجة بيئة الأعمال الحديثة، إلا أن موضوع المراجعة الداخلية لاستراتيجيات إدارة التكاليف لم يجد الاهتمام الكافي ويرى الباحث أن دراسته خطوة استكمالية للدراسات السابقة في هذا المجال والتي أوضح العرض السابق أمثلة لها خاصة أن أغلب الدراسات ركزت على دور المراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر، والدراسة الحالية واحدة من الدراسات القليلة التي تحاول توسيع نطاق المراجعة الداخلية وبيان دورها في دعم استراتيجيات إدارة التكاليف المطبقة بالشركة.

القسم الثالث

المراجعة الداخلية و استراتيجيات إدارة التكاليف

٣-١ المراجعة الداخلية

تعددت تعريف المراجعة الداخلية، حيث عرفها معهد المراجعين الداخليين IIA في موقعه الرسمي على أنها " نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة"، كما عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية IFACI في موقعه الرسمي على أنها "نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمؤسسة عن درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها مع تقديم نصائح فيما يخص ذلك والمساعدة في خلق قيمة مضافة".

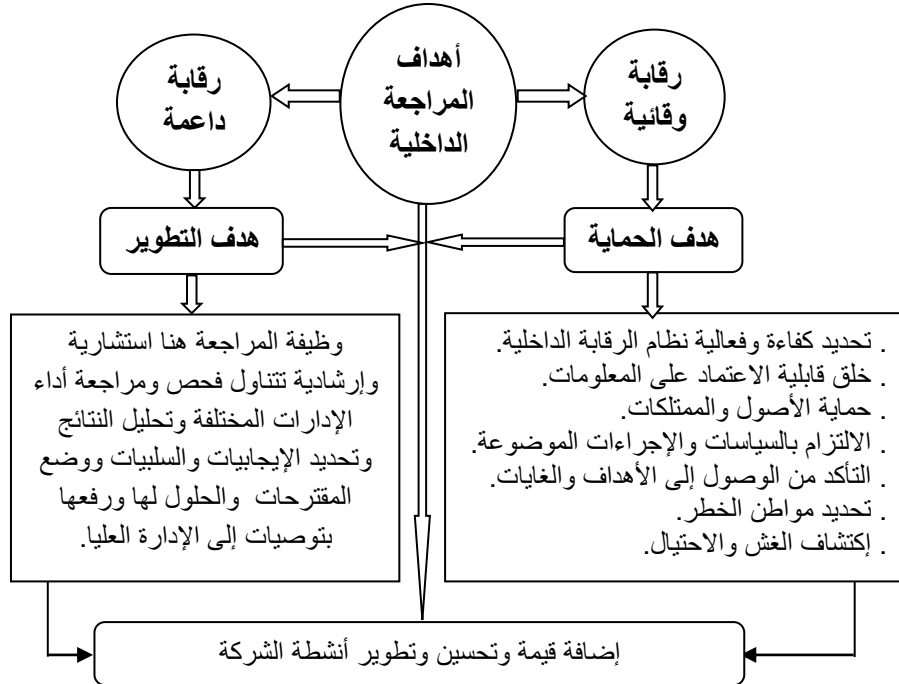
ومن ثم تعتبر المراجعة الداخلية نشاط تقييمي مستقل تابع لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي في المؤسسة يقوم بفحص كافة أنشطتها لمعرفة مدى كفاءة وفاعلية إجراءات تنفيذها والبحث عن الحقائق وتقديم التوصيات والنصائح والاقتراحات التحسينية للإدارة العليا ومنع وتقليل حدوث الأخطاء والتغلب على نقاط الضعف ودعم وتعزيز نقاط

القوة بالإضافة إلى الحد من الإسراف والتهدير من أجل زيادة المردودية وتحسين الأداء، وبالتالي يظهر هدف المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث كمنشأ خدمي للشركة ككل وليس خدمة لإدارة الشركة فقط، فهي أحد آليات الحوكمة الداخلية وأصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، ومن ثم يمكن القول بأن نطاق المراجعة الداخلية لا يقتصر فقط على فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية الموضوعة لتحقيق الكفاءة والفاعلية في بلوغ الأهداف بل أصبح يتسع ليشمل أيضاً تقييم الأهداف نفسها وما دونها من خطوات ومدى اتساقها مع استراتيجيات الشركة ككل.

وكذلك اتسعت مهام المراجع الداخلي من مجرد رفع تقارير توضح مدى كفاءة الأداء المبذول وفاعليته إلى تقديم توصيات للإدارة العليا لتحسين الأداء من خلال توجيه عنايتها لنقاط القصور وكذلك لنقاط التميز وتقديم المشورة لمعالجة الأولي والاستفادة من الثانية وليس التقرير عنهم فقط مع ترك الأمر للإدارة العليا لتدبير وتحديد إجراءات التنفيذ، وفيمايلي شكل رقم (1) يوضح أهداف المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث.

شكل رقم (1)

أهداف المراجعة الداخلية



يتضح من الشكل السابق تطور مفهوم المراجعة الداخلية من كونها فقط وظيفة تقويم مستقلة لأنشطة الشركة عن طريق فحص وتقويم هذه الأنشطة، واكتشاف الأخطاء والغش وضمان سلامة المعلومات المالية والتحقق من الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين، لتصبح أيضا وظيفة تهدف إلى مساعدة جميع العاملين بالشركة على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقييمات والإستشارات والتوصيات لتحسين أدائهم وكيفية تطويره، مما يساهم في تحقيق الشفافية والإفصاح والرقابة على كل عمليات المنشأة بما فيها سياسات الإدارة العليا الخاصة بإدارة المخاطر وعمليات الرقابة والحوكمة وإدارة التكاليف ومواجهة المنافسة، فمدخل القيمة المضافة يتطلب من المراجع الداخلي ضرورة التركيز على هدفى الحماية والدعم.

وهدف الحماية يتحقق بالفعل من خلال ممارسة المراجع الداخلي لأعمال الفحص والمطابقة والتأكد وإضفاء الثقة.

إلا أن هدف الدعم لن يتحقق إلا بمساندة المستويات الإدارية المختلفة بالشركة وإقتناعها بأن الخدمات الاستشارية والتوصيات التى يمكن أن يقدمها المراجع الداخلي سوف تساعد فى إنجاز المسؤوليات والتصدى للتحديات والاستفادة من الفرص وعلى المراجع الداخلي أن يمارس هذا الدور دون أن يمتد إلى التدخل فى عمل ومسئوليات الإدارة حتى لا يؤثر ذلك سلباً على استقلاله.

ومن هنا يظهر أهمية الدور الحيوى الذى يمكن أن يؤديه المراجع الداخلي فى مراجعة استراتيجيات إدارة التكاليف وتحقيق الرقابة عليها ، بدءاً من فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بهذه التكاليف وإجراءات تطبيق الاستراتيجيات المتبناة لإدارتها وتحديد المخاطر التى تتسبب فى ضعف مستوى جودة تنفيذها حتى التأكد من سلامة العرض والإفصاح للمعلومات المتعلقة بها. (Coetzee, et al, 2015- Abuazza, et al, 2015-Endaya& Hanefah, 2016- Kidron, et al, 2016- Coetzee& Philna, 2016- Roussy& Brivot, 2016- Alhajri, 2017)⁽¹⁷⁾

٣-٢ أسلوب التكلفة المستهدفة

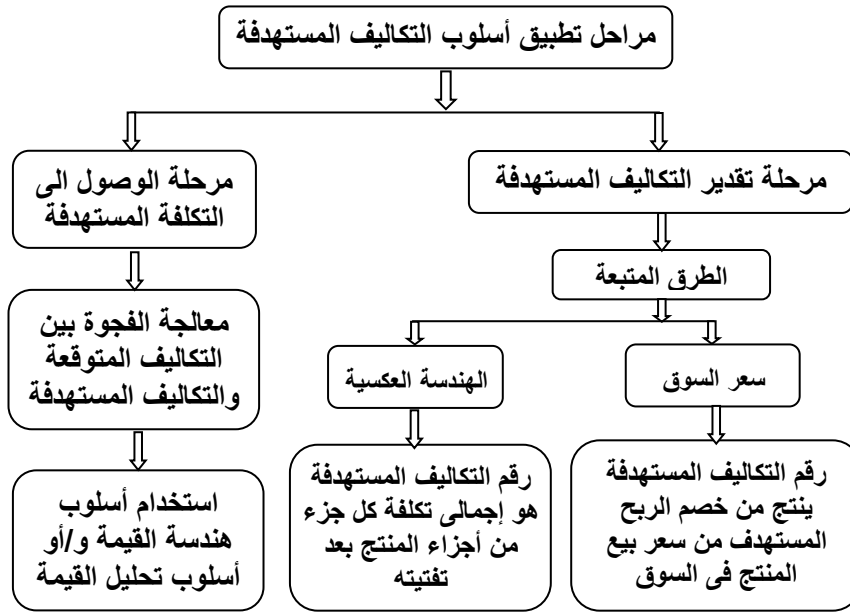
التكلفة المستهدفة هو أسلوب يتم تطبيقه من أجل إدارة تكاليف المنتج لتحقيق

ميزه تنافسية للوحدة الاقتصادية سواء كان منتج قائم هناك حاجة إلى تطويره أو منتج جديد يطرح بالأسواق للمرة الأولى، ويتم من خلال هذا الأسلوب الوصول إلى مستوى التكاليف الذى يمكن عنده توفير المنتج بالموصفات والجودة المطلوبة من جانب المستهلك وبأقل التكاليف، مما يساعد إدارة الشركة على مواجهه ظروف المنافسة وتحقيق عائد مناسب.

ويلاحظ أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب فريق عمل متعدد التخصصات يعمل من خلال تعاون عدة أفراد من داخل الشركة مثل مصممى المنتج ومهندسى ومديرى الإنتاج ومسئولى التسويق والأفراد والفريق المالى من أجل إدارة التكاليف ومحاولة تخفيضها بدلاً من احتوائها، وإقتراح أجزاء بديلة ومكونات ذات تكلفة أقل لإعطاء نفس مستوى الجودة والقيمة المطلوبة للمنتج والوظائف المتوقعة منه. والشكل رقم (٢) يوضح مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأمثلة لطرق تقديرها وأساليب الوصول لها.

شكل رقم (٢)

مراحل وخطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة



يلاحظ من الشكل السابق أن تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة يتم على مرحلتين :

المرحلة الأولى - تقدير التكاليف المستهدفة :

إن طبيعة عمل الشركة والمعلومات المتوافرة عما تقوم بإنتاجه تفرض عليها اتباع طريقة معينة لتقدير التكاليف المستهدفة الخاصة بها، وهناك العديد من الطرق منها على سبيل المثال منهج سعر السوق والذي يتطلب وجود سوق للمنتج تتوافر فيه معلومات عن السعر المقبول من جانب المستهلك، والربح المستهدف الذي يتم احتسابه بالاعتماد على معدل العائد على الاستثمار، وفي حالة عدم توافر سوق للمنتج يمكن اتباع طريقة الهندسة العكسية عن طريق القيام بعمليات تفتيت لأجزاء المنتج ومعرفة تكلفة كل جزء للوصول إلى تكاليف المنتج ومن ثم لأرقام التكاليف المستهدفة.

المرحلة الثانية - مرحلة الوصول إلى أرقام التكاليف المستهدفة :

ويتم هنا تحديد التكلفة المتوقعة للمنتج في ضوء الخبرات السابقة وفي ظل الإمكانيات الفنية المتاحة وهاكل العمل والعمليات المعتمدة، ثم يتم تحديد فجوة التكلفة والتي تمثل الفرق بين رقم التكاليف المتوقعة ورقم التكاليف المستهدفة، يلي ذلك اتخاذ كافة الإجراءات للوصول لرقم التكاليف المستهدفة من خلال التغلب على هذه الفجوة باستخدام مجموعة أساليب مثل أسلوب هندسة القيمة وأسلوب تحليل القيمة.

(Gagne& Discenza, 1995- Lockamy& Smith, 2000- Everaert, et al, 2006-Kee& Matherly, 2006- Rattray, et al, 2007- Gopalakrishnan, et al, 2007-Chan, et al, 2010-Yasukata , et al, 2013-Kee& Matherly, 2013-Wouters& Morales, 2014-Velasquez, et al, 2015- Jayaraman, 2016-Lahdenperä, 2016-Wouters , et al, 2016)⁽¹⁸⁾

٣-٣ المراجعة الداخلية والتكاليف المستهدفة

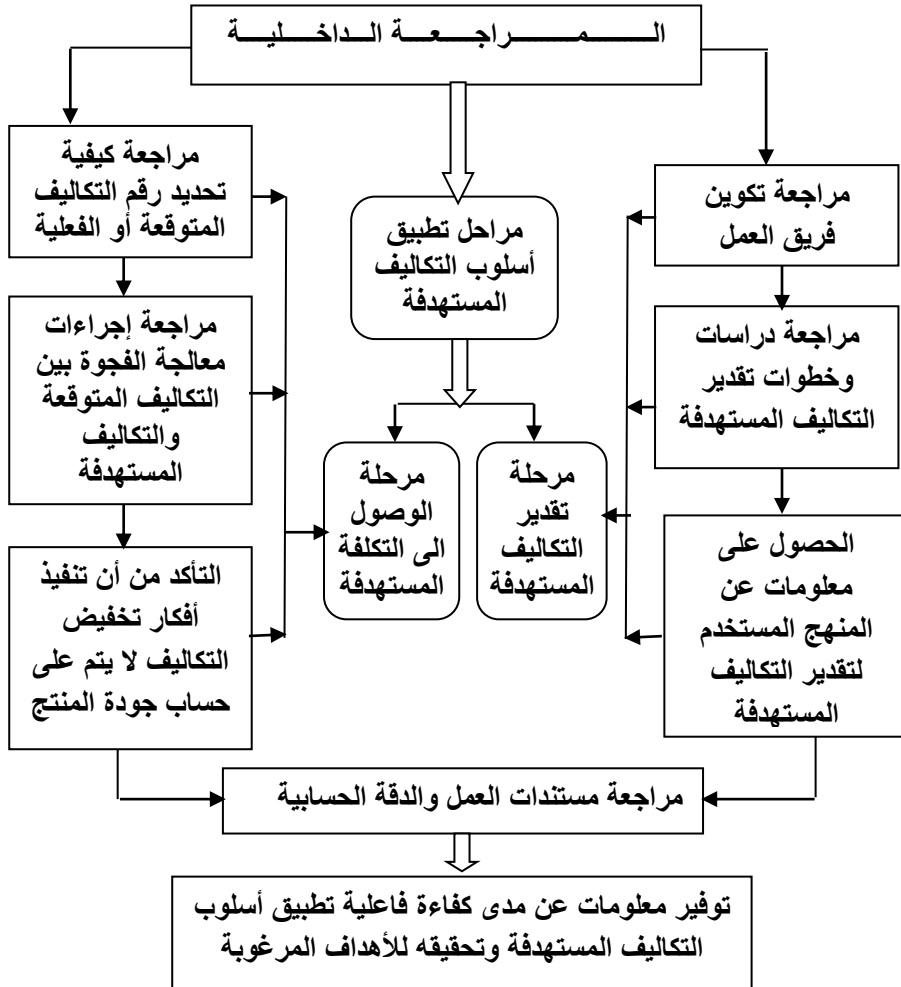
يجب على المراجع الداخلي أثناء قيامه بفحص تقديرات التكاليف المستهدفة أن يولي عناية خاصة للتأكد من عدة أمور منها:

١. مراجعة إجراءات تكوين فريق العمل المسئول عن تنفيذ أسلوب التكاليف المستهدفة والتأكد من شموله لأغلب التخصصات داخل الشركة خاصة المسئولين عن عملية الإنتاج والصيانة والمشتريات والمخازن وعمليات البيع والتسويق بالإضافة إلى فريق محاسبي التكاليف والمحليين الماليين.
٢. الحصول على معلومات توضح أي المناهج تم استخدامه لوضع تقديرات التكاليف المستهدفة مع ضرورة مراجعة مستندات ووثائق العمل الخاصة بإجراءات تقدير هذه التكاليف.

٣. مراجعة الدراسات التي تمت لتحديد أرقام أسعار البيع التي يباع بها المنتج بالفعل لدى المنافسين وكذلك إجراءات تحديد العائد الذي سيتم خصمه من سعر بيع المنتج المتوقع.
 ٤. التأكد من أن تنفيذ أفكار إدارة التكاليف لم تتم على حساب جودة المنتج أو ما يقدمه من وظائف متوقعة أو توقيت طرحه فى الأسواق.
 ٥. مراجعة الدقة الحسابية لعمليات احتساب أرقام التكاليف المستهدفة.
 ٦. التأكد من أن الأوراق الخاصة بالدراسات والتحليلات التي تمت للوصول لأرقام التكاليف المستهدفة قد استوفت جميع البيانات وتوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها والوثوق بها وذلك من خلال "بيان تاريخ إعداد الدراسة أو التحليل - اسم الشخص الذى أعدها - مصادر البيانات التي اعتمد عليها - العلاقة بين تقديرات أرقام أسعار البيع والتكاليف وما هو متوافر من معلومات عن السوق الخارجى للمنتج".
 ٧. التأكد من أخذ جميع العوامل والمتغيرات فى الحسبان عند وضع تقديرات التكاليف المستهدفة وتقدير الأرباح وتحديد أسعار البيع وأنه تم دراسة القيود الداخلية والخارجية والتكنولوجية الحالية (تحديد ما تقوم به الشركة حالياً ولماذا وكيف تقوم به) وكذلك تحليل البيئة المحيطة للاستفادة من الفرص المتاحة والتصدي للتهديدات والتحديات المتوقعة.
 ٨. فحص قوة الشركة ونصيبتها من السوق وتصنيفها بين المنافسين ودرجة موسمية نشاطها ومدى استخدامها لطاقتها الإنتاجية المتاحة والمهارات الفنية المتاحة والمطلوبة لتنفيذ الأداءات المستهدفة.
 ٩. التعرف على الأساليب التي تم من خلالها تحديد رقم التكاليف المتوقعة للمنتج ومقدار الفجوة بين هذا الرقم ورقم التكاليف المستهدفة السابق تحديده وكيف تم مواجهة هذه الفجوة وأساليب التغلب عليها.
- والشكل رقم (٣) يوضح دور المراجعة الداخلية فى دعم أسلوب التكاليف المستهدفة.

الشكل رقم (٣)

دور المراجعة الداخلية في دعم أسلوب التكاليف المستهدفة



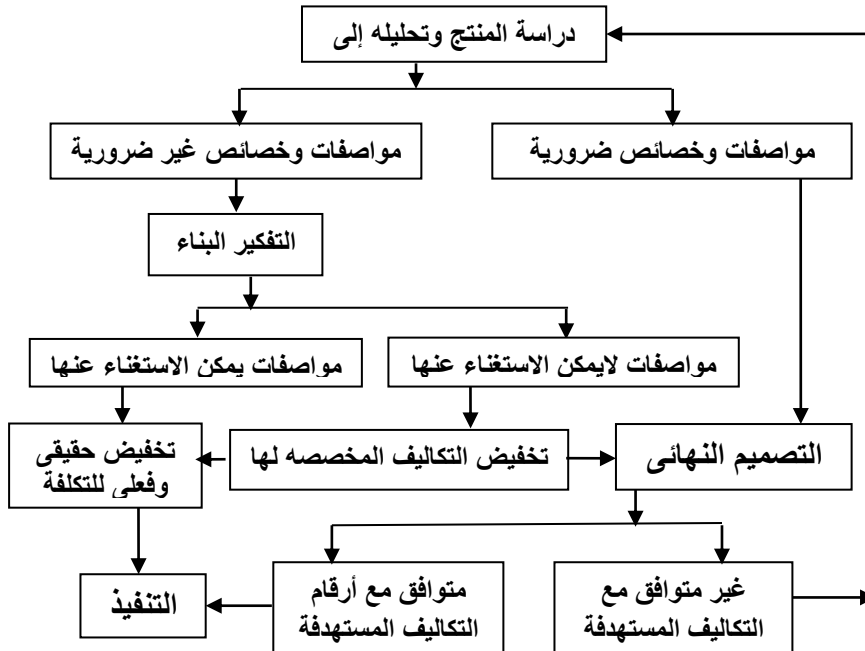
من الشكل السابق يتضح أن المراجع الداخلى يستطيع فى تقريره أن يوضح مدى كفاءة أسلوب التكاليف المستهدفة وتحقيقه للأهداف المرغوبة ومواطن الأداء الجيد لتدعيمها والاستفادة الكاملة منها وكذلك مواطن الضعف والقصور فى تطبيق الأسلوب وكيفية التغلب عليها بالإضافة إلى إمكانية تحديد المسؤولين عن هذه القصور وبيان نوع ودرجة مسئوليتهم لاتخاذ الاجراءات اللازمة تجاههم واتخاذ ما يلزم من قرارات لتصحيح الاوضاع، فما يوفره تقرير المراجع الداخلى من معلومات يكون له أثر كبير على القرارات التى يتم اتخاذها والتوجيهات التى يتم الالتزام بها من أجل الارتقاء بأداء الشركة.

٣-٤ أسلوب هندسة القيمة :

أسلوب هندسة القيمة هو أداة يمكن من خلالها الوصول لتصميم مقترح للمنتج يحقق أرقام التكاليف المستهدفة السابق تحديدها، من خلال تحليل المنتج لمجموعة من المواصفات، وتحديد قيمة وتكلفة كل مواصفة ودراستها لتحقيق تخفيض حقيقى للتكاليف عن طريق التخلص من الانفاق غير الضرورى دون المساس بجودة وفاعلية المنتج، والشكل رقم (٤) يوضح خطوات تطبيق أسلوب هندسة القيمة.

شكل رقم (٤)

خطوات تطبيق أسلوب هندسة القيمة



من الشكل السابق يتضح أن خطوات تطبيق أسلوب هندسة القيمة تبدأ بدراسة وتحليل المنتج إلى:

١. خصائص ومواصفات القيمة التي تحققها تفوق تكاليف إنتاجها، ويتم تدعيم وتحسين هذه الخصائص والمواصفات لأهميتها لدى المستهلك.
٢. خصائص ومواصفات تقل قيمتها عن تكاليف إنتاجها ويمكن الاستغناء عنها دون أن يؤثر ذلك في جودة المنتج وإدائه الوظيفي، ويتم حذفها.
٣. خصائص ومواصفات تقل قيمتها عن تكاليف إنتاجها ولا يمكن الاستغناء عنها للحفاظ على جودة المنتج وإدائه الوظيفي، ويتم دراسة تخفيض تكاليفها أو الارتقاء بقيمتها لتتلاءم تكاليفها مع القيمة المحققة منها.

ويتم ذلك من خلال التفكير البناء، حيث يقوم فريق عمل هندسة القيمة - وهو فريق متعدد التخصصات من العاملين بالشركة يعمل تحت مبادئ أسلوب الهندسة المتزامنة - بإجراء عمليات عصف ذهني لتوليد أفكار لتخفيض تكلفة هذه المواصفات أو محاولة زيادة قيمتها، يلي ذلك دراسة هذه الأفكار والحلول المقترحة لاختيار أنسبها في ظل مجموعة معايير تحكم اختيار البديل الأفضل مثل "ملاءمة البديل لظروف وإمكانيات الشركة وجدواه فنيا وماليا وتأثيره على أداء وجودة المنتج" ليتم صياغة التصميم النهائي للمنتج في ضوء المواصفات التي تم إقرارها وأرقام التكاليف المستهدفة المراد الوصول لها. (Green, 1990- Green, 1991- Fang & Rogerson, 1999- Everaert & Bruggeman, 2002- Bayou & Reinstein, 2004- Gandhinathan, et al, 2004- Pennanen, et al, 2011- Eibl & Kugler, 2014)⁽¹⁹⁾

٣-٥ دور المراجع الداخلي عند تطبيق أسلوب هندسة القيمة :

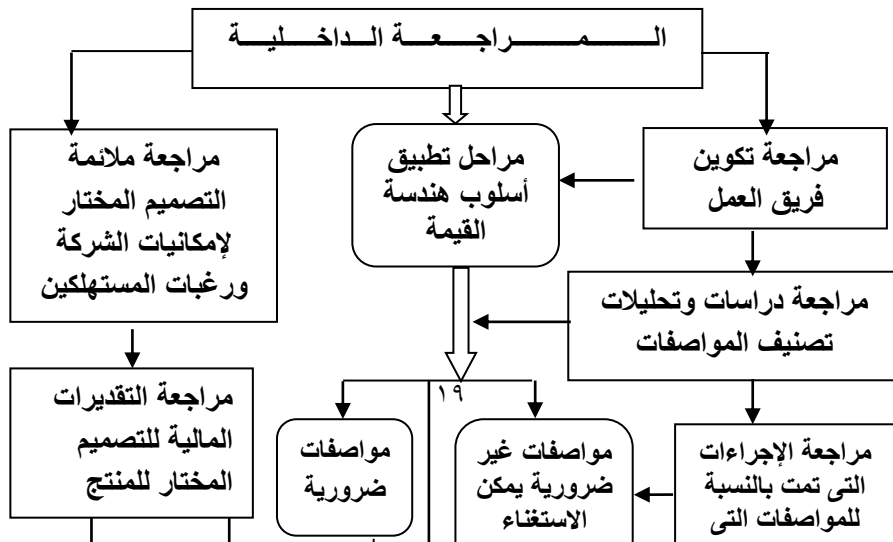
إن المراجع الداخلي يكون لديه فرصة أكبر لمراجعة دراسات وأعمال فريق هندسة القيمة، فالإمكانيات المادية والزمنية المتاحة له بصفته يعمل داخل الشركة تمكنه من إجراء عمليات مراجعة وفحص تفصيلية، ومن ثم يمكنه تقديم تقارير دورية عن كفاءة وفاعلية خطوات تطبيق أسلوب هندسة القيمة من خلال:

١. مراجعة إجراءات تكوين فريق العمل المسئول عن تنفيذ أسلوب هندسة القيمة والتأكد من شموله لأغلب التخصصات داخل الشركة.
٢. مراجعة الدراسات والتحليلات لمواصفات المنتج وتصنيفها إلى ضرورية وغير ضرورية (يمكن الاستغناء عنها ويصعب الاستغناء عنها).

٣. مراجعة الإجراءات التي تمت بالنسبة للمواصفات التي يمكن الاستغناء عنها وكيف تم ذلك وعدم تأثيره على جودة المنتج.
٤. مراجعة الإجراءات التي تمت بالنسبة للمواصفات والوظائف التي يصعب الاستغناء عنها لإدارة التكاليف المخصصة لها.
٥. مراجعة التقديرات المالية للتصميمات الموضوعية للمنتج ومراجعة أسباب اختيار تصميم محدد دون التصميمات الأخرى والمزايا التي يوفرها هذا التصميم.
٦. مراجعة وملائمة التصميم المختار مع إمكانيات الشركة وتوافقه مع متطلبات ورغبات المستهلكين.
- والشكل رقم (٥) يوضح إجراءات مراجعة خطوات تطبيق أسلوب هندسة القيمة.

شكل رقم (٥)

دور المراجعة الداخلية في دعم أسلوب هندسة القيمة



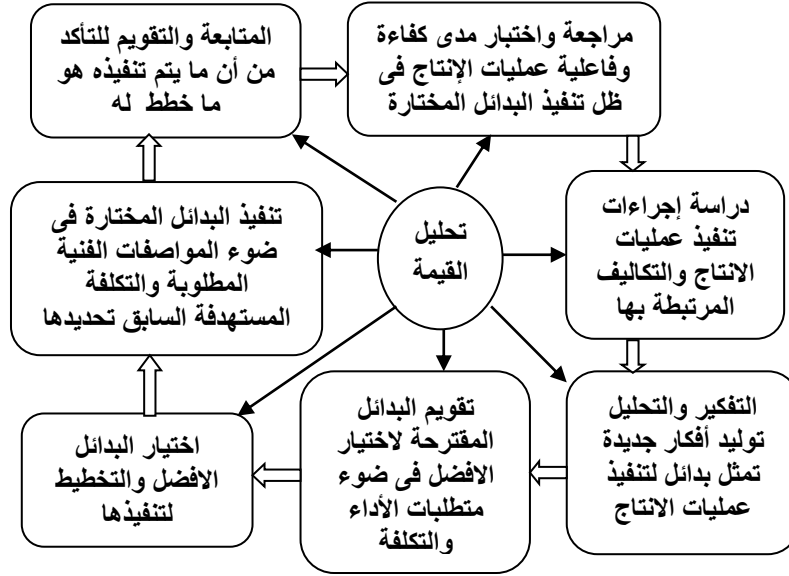
من الشكل السابق يتضح أن المراجع الداخلى يستطيع فى تقريره أن يوضح مدى كفاءة تنفيذ فريق عمل هندسة القيمة لخطوات تطبيق الأسلوب ومدى تحقيقه للأهداف المرغوبة ومواطن الأداء الجيد لتدعيمها والاستفادة الكاملة منها ومواطن القصور وكيفية التغلب عليها.

٣-٦ أسلوب تحليل القيمة:

تحليل القيمة أداة لدراسة وتحليل إجراءات إنتاج المنتج بالمواصفات المرغوبة ليفى باحتياجات المستهلك لحذف أو تخفيض تكاليف الإجراءات غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة بهدف إدارة تكاليف الإنتاج للوصول لأرقام التكاليف المستهدفة ومواجهة ظروف المنافسة وتحقيق عائد مناسب للشركة، والشكل رقم (٦) يوضح خطوات تطبيق أسلوب تحليل القيمة.

شكل رقم (٦)

خطوات تطبيق أسلوب تحليل القيمة



من الشكل السابق يتضح أن خطوات تطبيق أسلوب تحليل القيمة لا تختلف كثيراً عن خطوات تطبيق أسلوب هندسة القيمة حيث يقوم فريق عمل تحليل القيمة وهو فريق متعدد التخصصات من العاملين بالشركة باستخدام نفس أساليب التفكير البناء والعصف الذهني والهندسة المتزامنة لتحديد البدائل المتاحة واختيار أفضلها لتنفيذ عمليات الإنتاج للوصول لأرقام التكاليف المستهدفة في ضوء اعتبارات الجودة والكفاءة والفاعلية. (Pawar, et al, 1993- Kilroy&S McKinley, 1997- Matt, 2014- No Author, 2015)⁽²⁰⁾

٣-٧ دور المراجع الداخلي عند تطبيق أسلوب تحليل القيمة :

يجب على المراجع الداخلي أثناء قيامه بفحص خطوات تنفيذ أسلوب تحليل القيمة أن يولى عناية خاصة للتأكد من عدة أمور منها:

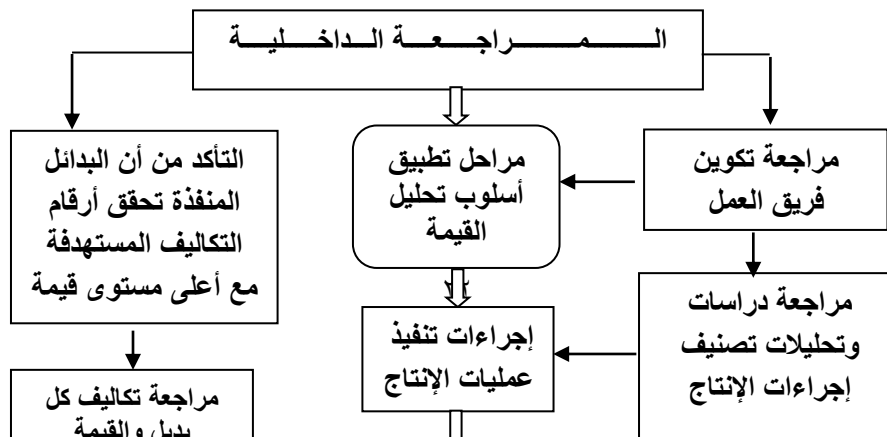
١. مراجعة إجراءات تكوين فريق تحليل القيمة والتأكد من شموله لأغلب التخصصات داخل الشركة.

٢. مراجعة الدراسات والتحليلات التي تمت على عمليات الإنتاج والإجراءات اللازمة لتنفيذها للتأكد من المعلومات الواردة بتقارير فريق تحليل القيمة بالنسبة للإجراءات الضرورية والإجراءات غير الضرورية.
٣. تجميع أدلة الإثبات والحصول على الاستفسارات اللازمة بالنسبة للإجراءات غير الضرورية وما تم تقديمه بمعرفة فريق تحليل القيمة بالنسبة لها من توصيات باستبعادها (إن أمكن ذلك) أو تخفيض التكاليف الخاصة بها (فى حالة صعوبة استبعادها من عمليات الإنتاج).
٤. مراجعة البدائل المقترحة لتنفيذ عمليات الإنتاج والتكاليف الخاصة بكل بديل والقيمة المتوقعة منه ومدى ملاءمته لظروف وإمكانيات الشركة.
٥. مراجعة الدقة الحسابية للتقديرات المالية التي تمت لحساب تكاليف تنفيذ إجراءات عمليات الإنتاج والقيم المتوقعة منها والتأكد من ملاءمة مقدار القيمة الخاصة بكل إجراء مع رقم التكلفة اللازمة لتنفيذه.
٦. التأكد من أن البدائل التي تم اختيارها لتنفيذ عمليات الإنتاج تلائم ظروف وإمكانيات الشركة المادية والبشرية وانها البدائل الأفضل لتحقيق أعلى مستوى قيمة مع أرقام التكاليف المستهدفة.

والشكل رقم (٧) يوضح إجراءات مراجعة خطوات تطبيق أسلوب تحليل القيمة.

شكل رقم (٧)

دور المراجعة الداخلية فى دعم أسلوب تحليل القيمة



القسم الرابع
الدراسة الميدانية

٤-١ هدف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية استطلاع آراء عينة البحث وإجراء الإختبارات الإحصائية من أجل اختبار فروض البحث والوصول لنتائج يمكن تعميمها وتوصيات تساهم فى تطوير وتحسين اعمال المراجعة الداخلية.

٤-٢ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

يشمل مجتمع الدراسة المراجعين الداخليين (هم الفئة الأكثر أهمية فى الدراسة) والخارجيين، والمحاسبين وبصفة خاصة محاسبى التكاليف، والإداريين، والمهندسين المعنيين بدراسات التكلفة فى الشركات المختلفة، وقد تم اختيار عينة الدراسة من مجتمع الدراسة (مجموعة من المراجعين ومحاسبى التكاليف والإداريين والمهندسين)، وقد تم توزيع عدد ٢٥٠ قائمة استقصاء، بلغت الاستمارة التى تم جمعها والصالحة للتحليل الإحصائي ٢١٠ قائمة بنسبة استجابة ٨٤%، وجدول رقم (١) بملحق البحث يوضح الخصائص الديموجرافية لعينة البحث.

٤-٣ أداة جمع بيانات الدراسة:

استخدم الباحث قائمة استبيان كأداة للحصول على البيانات اللازمة لاختبار صحة فروض البحث، بالإضافة إلى المقابلات الشخصية.

٤-٤ التحليل الإحصائي للبيانات:

١. مقياس الاعتمادية Reliability باستخدام مقياس Cronbach's Alpha .
يتضح من جدول رقم (٢) بملحق البحث أن نتائج معامل الثبات لأسئلة قائمة الاستقصاء قد بلغ ٠,٨٢٩، ٠,٩٢٦، ٠,٩٣٢، ٠,٨٩٦، على التوالي للأقسام من الأول إلى الرابع، والذي انعكس بدروه على معامل الصدق حيث بلغ ٠,٩٦٢، ٠,٩٦٥، ٠,٩٤٧، ٠,٩٤٧ لتلك الأقسام، مما يدل على صلاحية أسئلة قائمة الاستقصاء، وإمكانية تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

٢. الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

أ. الإحصاء الوصفي للقسم الأول:

يوضح جدول رقم (٣) بملحق البحث نتائج قياس رأى عينة البحث بشأن مدى تأثير قيام المراجع الداخلى بمراجعة استراتيجيات تخفيض التكاليف على دعم وتفعيل تطبيقها بالشركة، والتي أظهرت أن درجة موافقة عينة البحث كانت "أوافق جداً" مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر أفراد العينة، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعنى أنها أعلى من القيمة المتوسطة، فبلغ متوسط الاستجابات

٤,٣٨ بانحراف معياري قدره ٠,٥٦، أما على مستوى العبارات، فقد جاءت درجة الموافقة "أوافق" على العبارة الثالثة، و "أوافق جداً" على باقى العبارات، حيث كانت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية.

مما سبق نخلص إلى موافقة عينة البحث على وجود تأثير لقيام المراجع الداخلى بمراجعة استراتيجيات تخفيض التكاليف على دعم وتفعيل تطبيقها بالشركة.

ولمعرفة مدى وجود اختلافات بين استجابات عينة البحث بحسب فئة الدراسة (مراجع، محاسب، إداري، مهندس) تم إجراء تحليل التباين وجاءت النتائج كما يوضحها جدول رقم (٤) بملحق البحث تشير إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين استجابات عينة البحث بحسب فئة الدراسة، حيث بلغت قيمة $F=6,689$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠، مما يدل على معنوية تلك الفروق، ولتحديد مصدر الاختلافات تم إجراء تحليل المقارنات المتعددة **Multiple Comparison** باستخدام أسلوب **LSD**، وجاءت النتائج كما يوضحها جدول رقم (٥) بملحق البحث تشير إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين المراجعين وكلٍ من الإداريين والمهندسين لصالح المراجعين، كما وجدت فروق ذات دلالة معنوية بين المحاسبين وكلٍ من الإداريين والمهندسين لصالح المحاسبين، بينما لم توجد فروق ذات دلالة معنوية بين كلٍ من المراجعين والمحاسبين، والمهندسين والإداريين.

وترجع الفروق بين الاستجابات من وجهة نظر الباحث نتيجة عدم اعتراف بعض الفئات - بصفة خاصة المهندسين والإداريين - بأهمية دور المراجع الداخلى، وعدم الرغبة فى التعاون معه لشعورهم بأنه يحاول دائماً إثبات قصور وسلبات أدائهم للمهام الموكلة لهم، مما يستلزم نشر ثقافة العمل بروح الفريق للنهوض بمستوى الشركة، ودعم دور المراجع الداخلى كشريك استراتيجى عند وضع استراتيجيات الشركة، ومتابعة تنفيذها من أجل خدمة أغراض التحسين والتطوير وليس بهدف تصيد الأخطاء.

ب. الإحصاء الوصفى للقسم الثانى:

يوضح جدول رقم (٦) بملحق البحث نتائج قياس رأى عينة البحث بشأن مدى قدرة المراجع الداخلى على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة بالشركة، والتي أظهرت أن درجة موافقة عينة البحث جاءت "أوافق جداً" مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعني أنها أعلى من القيمة المتوسطة، فبلغ متوسط الاستجابات ٤,٣٨ بانحراف معياري قدره ٠,٦١، أما على مستوى العبارات، فقد جاءت درجة الموافقة "أوافق جداً" على كافة العبارات، حيث كانت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية.

مما سبق نخلص إلى موافقة عينة البحث على قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة بالشركة.

ولمعرفة مدى وجود اختلافات بين استجابات عينة البحث بحسب فئة الدراسة (مراجع، محاسب، إداري، مهندس) تم إجراء تحليل التباين وجاءت النتائج كما يوضحها جدول رقم (٧) بملحق البحث لتشير إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين استجابات عينة البحث بحسب فئة الدراسة، حيث بلغت قيمة $F=8,439$ بمستوى معنوية $0,000$ ، مما يدل على معنوية تلك الفروق، ولتحديد مصدر الاختلافات تم إجراء تحليل المقارنات المتعددة **Multiple Comparison** باستخدام أسلوب **LSD**، وجاءت النتائج كما يظهرها جدول رقم (٨) بملحق البحث تشير إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين المراجعين وكل من الإداريين والمهندسين لصالح المراجعين، كما وجدت فروق ذات دلالة معنوية بين المحاسبين والمهندسين لصالح المحاسبين، بينما لم توجد فروق ذات دلالة معنوية بين كل من المراجعين والمحاسبين، والمحاسبين والإداريين، والإداريين والمهندسين.

وقد ترجع تلك الفروق من وجهة نظر الباحث إلى اختلاف رؤية كل فئة لقدرات المراجع الداخلي وإمكانية قيامه بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة بالشركة والتي تتوقف على قناعة إدارة الشركة بأن المراجع الداخلي سيضيف قيمة للجهود المبذولة لتطبيق هذا الأسلوب، بالإضافة إلى ضرورة تعاون مسئولى التكاليف معه، فقد توجد شركات تسمح للمراجع الداخلي بالاطلاع على إجراءات تقدير التكاليف المستهدفة، بينما توجد شركات أخرى تعتبر أن هذا من الأسرار التي لا يجب اطلاع المراجع الداخلي عليها، وبالتالي توفير معلومات دقيقة في هذا المجال لن يتم إلا من خلال التنسيق بين الإدارات المختلفة، وليست مسؤولية إدارة المراجعة الداخلية فقط وإن كانت تضطلع بالعبء الأكبر.

ج. الإحصاء الوصفي للقسم الثالث:

يوضح جدول رقم (٩) بملحق البحث نتائج قياس رأى عينة البحث بشأن قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة بالشركة، والتي أظهرت أن درجة موافقة عينة البحث كانت "أوافق جداً" مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، حيث جاءت قيمة **T** موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعني أنها أعلى من القيمة المتوسطة، فبلغ متوسط الاستجابات $4,24$ بانحراف معياري قدره $0,80$ ، أما على مستوى العبارات، فقد جاءت درجة الموافقة "أوافق" على العبارة الثانية، و "أوافق جداً" على باقي العبارات، حيث كانت قيمة **T** موجبة وذات دلالة معنوية.

مما سبق نخلص إلى موافقة عينة البحث على قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة بالشركة.

ولمعرفة مدى وجود اختلافات بين استجابات عينة البحث بحسب فئة الدراسة (مراجع، مهندس، محاسب، إداري) تم إجراء تحليل التباين وجاءت النتائج كما يظهرها جدول رقم (١٠) بملحق البحث تشير إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين استجابات عينة البحث بحسب فئة الدراسة، حيث بلغت قيمة $F=17,255$ بمستوى معنوية $0,000$ ، مما يدل على معنوية تلك الفروق، ولتحديد مصدر الاختلافات تم إجراء تحليل المقارنات المتعددة **Multiple Comparison** باستخدام أسلوب **LSD**، وجاءت النتائج كما يظهرها جدول رقم (١١) بملحق البحث تشير إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين المراجعين وكلٍ من الإداريين والمهندسين لصالح المراجعين، كما وجدت فروق ذات دلالة معنوية بين المحاسبين وكلٍ من الإداريين والمهندسين لصالح المحاسبين، كما وجدت فروق ذات دلالة معنوية بين الإداريين والمهندسين لصالح الإداريين، بينما لم توجد فروق ذات دلالة معنوية بين المراجعين والمحاسبين.

وقد ترجع تلك الفروق إلى أن أغلب المهندسين والإداريين يرون أنه بقيام المراجع الداخلي بمراجعة أعمال فريق هندسة القيمة يكون قد تجاوز حدود الوظائف والمسئوليات المنوطة بالمراجعة الداخلية القيام بها، بينما يرى بعض الإداريين أن المفاهيم الحديثة للمراجعة الداخلية تتناول المراجعة الإدارية بهدف مراجعة الكفاءة والفعالية والاقتصاد ولكن ليس لها دور ملموس في مجال التكاليف لأنها تحتاج إلى تعاون من جانب المهندسين المتخصصين في هذا المجال، وضرورة تفعيل دور المراجعين الداخليين وتأهيلهم من خلال حصولهم على دورات تدريبية لتعريفهم بأساليب إدارة التكاليف وما تحققه من منافع ومدى تأثير اشتراكهم ضمن الفرق المسؤولة عن تطبيقها في دعم هذا التطبيق.

د. الإحصاء الوصفي للقسم الرابع:

يوضح جدول رقم (١٢) بملحق البحث نتائج قياس رأى عينة البحث بشأن قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة بالشركة، والتي أظهرت أن درجة موافقة عينة البحث جاءت "أوافق جداً" مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، حيث جاءت قيمة **T** موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعني أنها أعلى من القيمة المتوسطة، فبلغ متوسط الاستجابات $4,33$ بانحراف معياري قدره $0,66$ ، أما على مستوى العبارات، فقد جاءت درجة الموافقة "أوافق جداً" على كافة العبارات، حيث كانت قيمة **T** موجبة وذات دلالة معنوية.

مما سبق نخلص إلى موافقة عينة البحث على قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة بالشركة.

ولمعرفة مدى وجود اختلافات بين استجابات عينة البحث بحسب فئة الدراسة (مراجع، مهندس، محاسب، إداري) تم إجراء تحليل التباين وجاءت النتائج كما يوضحها جدول رقم (١٣) بملحق البحث تشير إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين استجابات عينة البحث بحسب فئة الدراسة، حيث بلغت قيمة $F=5,960$ بمستوى معنوية $0,001$ ، مما يدل على معنوية تلك الفروق، ولتحديد مصدر الاختلافات تم إجراء تحليل المقارنات المتعددة **Multiple Comparison** باستخدام أسلوب **LSD**، وجاءت النتائج كما يظهرها جدول رقم (١٤) بملحق البحث تشير إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين المراجعين وكلٍ من الإداريين والمهندسين لصالح المراجعين بينما لم توجد فروق ذات دلالة معنوية بين المحاسبين وكلٍ من الإداريين والمهندسين، وبين الإداريين والمهندسين.

وقد ترجع تلك الفروق إلى أن الإداريين والمهندسين يرون أن المراجعين لا يمكنهم مراجعة إجراءات تحديد الخطوات الضرورية وغير الضرورية للعملية الإنتاجية بدقة كافية وهو جوهر عمل أسلوب تحليل القيمة، وذلك مردود عليه بأن فريق المراجعة الداخلية يمكن أن يتضمن أعضاء مهندسين وفنيين يتولوا مراجعة المهام الفنية التي تتطلب مهارات ومعارف قد لا تتوفر لدى المراجع الداخلي.

٤-٥ اختبارات الفروض

اختبار الفرض الأول:

لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة.

ولاختبار هذا الفرض تم إجراء تحليل الارتباط والانحدار الخطي البسيط بين دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة كمتغير تابع Y ، وقيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة كمتغير مستقل $X2$ وجاءت النتائج كما يوضحها جدول رقم (١٥) بملحق البحث كما يلي:

❖ على مستوى إجمالي العينة:

- أظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة، ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط $(0,726)$ بمستوى معنوية

(٠,٠٠٠) مما يعني معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠,٠١، أى أن قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة يؤثر إيجابياً على دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة.

- بعد تقدير معالم نموذج الانحدار يمكن صياغة معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$Y=1.487+0.660*X2$$

حيث:

Y دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة

X2 قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة

يتضح من النموذج السابق أن قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة يؤثر بشكل جوهري على دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة
حيث :

- بلغت قيمة معامل التحديد R^2 للنموذج (٠,٥٢٧) أى أن نسبة (٥٢,٧%) من التغيرات التى تحدث فى دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة يفسرها قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة.
- ثبتت معنوية النموذج ككل وفقاً لاختبار (F)، وذلك عند مستوى معنوية (٠,٠١) حيث بلغت قيمة F (٢١١,٦) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠).
- بلغت قيمة T للمتغير المستقل (١٥,٠٠) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يؤكد معنويتها عند مستوى معنوية (٠,٠١).
- بلغت قيمة β (٠,٦٦٠) مما يشير إلى قوة أو درجة التأثير، أى أن تحسن قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة بدرجة واحدة يتبعها تحسن في دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة بـ (٠,٦٦٠) درجة.

❖ على مستوى فئات عينة البحث:

من جدول رقم (١٦) بملحق البحث يتضح مايلى:

- معنوية نموذج الإنحدار البسيط على مستوى عينة المراجعين وبلغت القدرة التفسيرية له ٨٢,٤%.
- معنوية نموذج الإنحدار البسيط على مستوى عينة المحاسبين وبلغت القدرة التفسيرية له ٤٢,٣%.
- معنوية نموذج الإنحدار البسيط على مستوى عينة الإداريين وبلغت القدرة التفسيرية له ١٨,٧%.
- معنوية نموذج الإنحدار البسيط على مستوى عينة المهندسين وبلغت القدرة التفسيرية له ٢٤,١%.

مما سبق نخلص إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة، مما يؤدي إلى رفض الفرض الأول للبحث.

اختبار الفرض الثاني:

لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة. ولاختبار هذا الفرض تم إجراء تحليل الارتباط والانحدار الخطي البسيط بين دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة كمتغير تابع Y ، وقيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة كمتغير مستقل $X3$ وجاءت النتائج كما يوضحها جدول رقم (١٧) بملحق البحث كما يلي:

❖ على مستوى إجمالي العينة:

- أظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة، ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (٠,٧١٢) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعني معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠,٠٠١، أى أن قيام المراجع

الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة يؤثر إيجابياً على دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة.

- بعد تقدير معالم نموذج الانحدار يمكن صياغة معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$Y=2.314+0.490*X3$$

حيث:

Y دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة

X3 قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة

يتضح من النموذج السابق أن قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة يؤثر بشكل جوهري على دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة حيث :

- بلغت قيمة معامل التحديد R^2 للنموذج (٠,٥٠٦) أى أن نسبة (٥٠,٦%) من التغيرات التي تحدث في دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة يشرحها قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة.
 - ثبتت معنوية النموذج ككل وفقاً لاختبار (F)، وذلك عند مستوى معنوية (٠,٠١) حيث بلغت قيمة F (١٩٠,٧) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠).
 - بلغت قيمة T للمتغير المستقل (١٣,٨١١) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يؤكد معنويتها عند مستوى معنوية (٠,٠١).
 - بلغت قيمة β (٠,٤٩٠) مما يشير إلى قوة أو درجة التأثير، أى أن تحسن قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة بدرجة واحدة يتبعها تحسن في دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة ب (٠,٤٩٠) درجة.
- ❖ على مستوى فئات عينة البحث:

من جدول رقم (١٨) بملحق البحث يتضح مايلي:

- معنوية نموذج الإنحدار البسيط على مستوى عينة المراجعين وبلغت القدرة التفسيرية له ٩٢,٠%.
 - معنوية نموذج الإنحدار البسيط على مستوى عينة المحاسبين وبلغت القدرة التفسيرية له ٤٣,٦%.
 - لم تثبت معنوية النموذج على مستوى عينة الإداريين وقد يرجع ذلك إلى ضعف إدراك الإداريين لأهمية دور المراجع الداخلي في دعم تطبيق أسلوب هندسة القيمة.
 - معنوية نموذج الإنحدار البسيط على مستوى عينة المهندسين وبلغت القدرة التفسيرية له ٢٧,٦%.
- مما سبق نخلص إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة، مما يؤدي إلى رفض الفرض الثاني للبحث.
- اختبار الفرض الثالث:
- لا توجد علاقة جوهرية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة.
- ولاختبار هذا الفرض تم إجراء تحليل الارتباط والانحدار الخطي البسيط بين دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة كمتغير تابع Y، قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة كمتغير مستقل X4 وجاءت النتائج كما يوضحها جدول رقم (١٩) بملحق البحث كما يلي:

❖ على مستوى إجمالي العينة:

- أظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة، ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (٠,٧٩٦) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعنى معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠,٠١، أى أن قيام المراجع

الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة يؤثر إيجابياً على دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة.

- بعد تقدير معالم نموذج الانحدار يمكن صياغة معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$Y=1.552+0.659*X4$$

حيث:

Y دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة

X2 قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة

ينضح من النموذج السابق أن قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة يؤثر بشكل جوهري على دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة حيث :

- بلغت قيمة معامل التحديد R^2 للنموذج (٠,٦٣٣) أى أن نسبة (٦٣,٣%) من التغيرات التي تحدث في دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة يشرحها قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة.
- ثبتت معنوية النموذج ككل وفقاً لاختبار (F)، وذلك عند مستوى معنوية (٠,٠١) حيث بلغت قيمة F (٣١٤,٤) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠).
- بلغت قيمة T للمتغير المستقل (١٧,٧٣) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يؤكد معنويتها عند مستوى معنوية (٠,٠١).
- بلغت قيمة β (٠,٦٥٩) مما يشير إلى قوة أو درجة التأثير، أى أن تحسن قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة بدرجة واحدة يتبعها تحسن في دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة ب (٠,٦٥٩) درجة.

❖ على مستوى فئات عينة البحث:

من جدول رقم (٢٠) بملحق البحث يتضح مايلي:

- معنوية نموذج الإنحدار البسيط على مستوى عينة المراجعين وبلغت القدرة التفسيرية له ٩٢,٢%.
- معنوية نموذج الإنحدار البسيط على مستوى عينة المحاسبين وبلغت القدرة التفسيرية له ٤٦,٨%.
- معنوية نموذج الإنحدار البسيط على مستوى عينة الإداريين وبلغت القدرة التفسيرية له ٣٠,٤%.
- معنوية نموذج الإنحدار البسيط على مستوى عينة المهندسين وبلغت القدرة التفسيرية له ١٩,٧%.

مما سبق نخلص إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة، مما يؤدي إلى رفض الفرض الثالث للبحث.

القسم الخامس

النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية

١-٥ النتائج

تتمثل أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

١- وافقت أغلب مفردات عينة البحث على وجود تأثير إيجابي لقيام المراجع الداخلي بمراجعة استراتيجيات تخفيض التكاليف على دعم وتفعيل تطبيقها بالشركة، وتباينت فئات عينة البحث حيث جاء ترتيب الفئات وفقاً لدرجة الموافقة (المراجعين - المحاسبين - الإداريين - المهندسين) على التوالي.

٢- وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة، وقوة هذه العلاقة تختلف بحسب فئة الدراسة فهي أقوى في عينة المراجعين والمحاسبين عن مثيلتها في حالة المهندسين والإداريين، وقد يرجع ذلك إلى أن المحاسبين والمراجعين هم أكثر إدراكاً بإمكانيات المراجع وقدراته وما يمكن أن يضيفه من قيمة عند قيامه بمراجعة إجراءات تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة.

وبناءً عليه يتضح رفض فرض العدم الأول للبحث وقبول الفرض البديل وهو وجود تأثير جوهري لقيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة على دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة.

٣- وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة، ولكن قوة هذه العلاقة تختلف بحسب فئة الدراسة فهي أقوى في عينة المراجعين والمحاسبين عن مثيلتها في حالة المهندسين، وغير معنوية في حالة الإداريين، وقد يرجع ذلك إلى اقتناع كلا من المهندسين والإداريين بأن أعمال التصميم من مهام المهندسين وأنهم الأكثر إدراكاً لأسلوب هندسة القيمة حيث أنهم الأكثر قدرة على تحديد المواصفات غير الضرورية والتي يمكن من خلالها ترشيد

التكاليف دون المساس بجودة المنتج وأن دور المراجع الداخلى فى هذا المجال سيكون محدود.

وبناءً عليه يتضح رفض فرض العدم الثانى للبحث وقبول الفرض البديل وهو وجود تأثير جوهرى لقيام المراجع الداخلى بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة على دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة.

٤- وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين قيام المراجع الداخلى بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة، ولكن قوة هذه العلاقة تختلف بحسب فئة الدراسة فهى أقوى فى عينة المراجعين والمحاسبين والإداريين عن مثيلتها فى حالة المهندسين، وقد يرجع ذلك إلى اقتناع المهندسين أنهم الأكثر قدرة على تحديد الخطوات الضرورية وغير الضرورية فى العملية الإنتاجية وطرق التصنيع والبدايل المتاحة للتنفيذ والتي تؤدى إلى ترشيد التكاليف دون المساس بجودة المنتج وأن دور المراجع الداخلى فى هذا المجال سيكون محدود.

وبناءً عليه يتضح رفض فرض العدم الثالث للبحث وقبول الفرض البديل وهو وجود تأثير جوهرى لقيام المراجع الداخلى بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة على دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة.

٥-٢ التوصيات

١. ضرورة تطوير وظائف وأهداف المراجعة الداخلية بما يتماشى مع توجهات واحتياجات أصحاب المصالح ومتطلبات بيئة العمل الحديث بحيث لا يقتصر دور المراجع الداخلى على الجانب الرقابى القائم على التقرير عن الانحرافات دون تقديم المشورة والنصح للمساعدة فى معالجتها، فيجب على الشركات أن تدعم الدور المساند الفعال للمراجع الداخلى والذى يساعد الإدارة على تلافى السلبيات والبحث عن فرص التحسين المستمر.

٢. ضرورة أن تعتمد المراجعة الداخلية على مراجعين داخليين ذوى تخصصات متنوعة ومهارات خاصة حتى تكون لديهم القدرة على تقويم كافة الأنشطة

واقترح الحلول المناسبة التي تساعد على التطوير ومعالجة الانحرافات، لذا من الضرورة منح المراجعين الداخليين دورات تدريبية مستمرة بشكل عام، وعلى اساليب إدارة التكاليف وكيفية متابعة تطبيقها بشكل خاص، لما لذلك من أثر إيجابي على تطوير أداء المراجع الداخلي، ومن ثم على تحسين أداء الشركة ككل.

٣. من الضرورة ان يكون المراجع الداخلي على دراية تامة وفهم كامل بطبيعة أساليب التكاليف المستهدفة وهندسة وتحليل القيمة ومفهوم كل أسلوب والهدف منه ووقت استخدامه والمزايا التي يوفرها وإجراءات تطبيقه لان ذلك سيساعده على فحص ومراجعة اجراءات تطبيق كل أسلوب وتقديم تقرير يحتوى على معلومات دقيقة تعكس مدى سلامة هذا التطبيق وتحقيقه للمزايا المتوقعة.

٤. هناك العديد من المبادرات من جانب معهد المراجعين الداخليين لتطوير المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية من أجل تطوير نطاق وأهداف المراجعة الداخلية ومسئوليات المراجع الداخلي وهو مايتطلب تطورا موازيا فى السلطات والصلاحيات الممنوحة للمراجع الداخلي، والتي تمكنه من أداء وظيفته دون عوائق وبتعاون مع جميع العاملين فى الشركة ودعم ومساندة الإدارة العليا بها.

٥. يجب على المراجعين الداخليين تبنى فلسفة الإبداع فى تقديم التوصيات والاستشارات فى مجالات ترشيد أو خفض التكاليف وعلاج حالات قصور وضعف الأداء وتنمية مناطق التميز والقوة فيه والقضاء على نواحي الإسراف والضياع ودعم تطبيق المداخل والطرق التى يمكن من خلالها تحقيق الرقابة الوقائية والداعمة لتحسين الكفاءة فى استخدام الموارد، وزيادة الفعالية فى تحقيق الأهداف وإضافة قيمة لأداء وتنفيذ عمليات الشركة.

٦. يجب على المراجع الداخلي أن يمتلك مجموعة من المهارات، بالإضافة إلى مهارات المحاسبة والمراجعة مثل مهارات التفكير الإبداعى وأساليب التحليل الرياضى والإحصائى والفحص التحليلى والانتقادى ومهارات الاتصال الفعال

والسلوك الإيجابي والعمل بأسلوب فريق العمل وتبنى فلسفة المشاركة فى التعامل مع المستويات الإدارية التنفيذية المستفيدة من خدمات المراجعة الداخلية وغيرها من مجالات المعرفة التى تمنحه قدرات خاصة تساعد فى تطوير أدائه.

نقاط بحث مستقبلية

١. تأثير استقلالية المراجع الداخلى على تحسين تطبيق استراتيجيات إدارة التكاليف.
٢. تأثير خبرة وكفاءة المراجع الداخلى على تحسين تطبيق استراتيجيات إدارة التكاليف.
٣. تأثير التزام المراجع الداخلى برفع تقرير موضوعى وواضح على تحسين تطبيق استراتيجيات إدارة التكاليف.
٤. تأثير متابعة المراجع الداخلى لنتائجه المبلغ عنها على تحسين تطبيق استراتيجيات إدارة التكاليف.
٥. تأثير الصعوبات التى يواجهها المراجع الداخلى على تحسين تطبيق استراتيجيات إدارة التكاليف.

هوامش البحث:

1. **McNamee David & McNamee Thomas, (1995), "The transformation of internal auditing", Managerial Auditing Journal, (Vol: 10 Iss: 2).**
 - **Guoming Bao, (1997), "The developing trend and prospects of internal auditing", Managerial Auditing Journal, (Vol: 12 Iss: 4/5).**
 - **Enyue Zhuang, (1997), "Development trends of internal auditing in China", Managerial Auditing Journal, (Vol: 12 Iss: 4/5).**
 - **O'Regan David, (2001), "Genesis of a profession: towards professional status for internal auditing", Managerial Auditing Journal, (Vol: 16 Iss: 4).**
 - **Allegrini Marco, et al, (2006), "The European literature review on internal auditing", Managerial Auditing Journal, (Vol: 21 Iss: 8).**
 - **Hass Susan, et al, (2006), "The Americas literature review on internal auditing", Managerial Auditing Journal, (Vol: 21 Iss: 8).**
 - **Cooper Barry J., et al, (2006), "The Asia Pacific literature review on internal auditing", Managerial Auditing Journal, (Vol: 21 Iss: 8).**
 - **Burnaby Priscilla& Hass Susan, (2009), "A summary of the global Common Body of Knowledge 2006 (CBOK) study in internal auditing", Managerial Auditing Journal, (Vol: 24 Iss: 9).**
 - **Sarens Gerrit& Abdolmohammadi Mohammad J., (2011), "Factors associated with convergence of internal auditing practices: Emerging vs developed countries", Journal of Accounting in Emerging Economies, (Vol: 1 Iss: 2).**
 - **Mihret Dessalegn Getie, et al, (2012), "The development of internal auditing in Ethiopia: the role of institutional norms", Journal of Financial Reporting and Accounting, (Vol: 10 Iss: 2).**
 - **Sarens Gerrit, et al, (2012), "Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance", Journal of Applied Accounting Research, (Vol: 13 Iss: 2).**
2. **Nolan, Mike, (2008), "Internal Audit at the Crossroads", Risk Management, (Vol: 55, Iss: 11), P: 54-55.**
3. **Prem Sikka, et al, (2009), "The audit crunch: reforming auditing", Managerial Auditing Journal, (Vol: 24 Iss: 2).**

4. Pundmann, Sandy & Peirson, John, (2009), "Achieving Risk Intelligence In Volatile Times", Internal Auditing, (Vol: 24, Iss: 4), P: 3-8.
5. Watson, Marcia Weidenmier & Dow, Kevin E, (2010), "Auditing Operational Compliance: The Case of Employee Long Distance Piracy", Issues in Accounting Education, (Vol: 25, Iss: 3), P: 513-526.
6. Starbuck, Steve & Singer, Steve, (2010), "Climate Change and Sustainability: Five Highly Charged Risk Areas for Internal Audit", Internal Auditing, (Vol: 25, Iss: 4), pp. 3-9.
7. Desrosiers, Paul, (2010), "Take a look around you", Supply Management, (Vol: 15, Iss: 10), pp. 20-22.
8. Rezaee, Zabihollah, (2010), "The Importance of Internal Audit Opinions", the Internal Auditor, (Vol: 67, Iss: 2), p. 47.
9. Dixon, Gerry & Singer, Steve, (2011), "Unlocking The Strategic Value of Internal Audit: Three Steps to Transformation", Internal Auditing, (Vol: 26, Iss: 3), pp. 9-18.
10. Pyzik, Kenneth, (2012), "The Pros and Cons of Outsourcing", the Internal Auditor, (Vol: 69, Iss: 2), p. 21.
11. Martin, Alyssa G, (2013), "A Refocused Internal Audit Function Adds Value Throughout The Organization", Internal Auditing, (Vol: 28, Iss: 1), pp. 25-34.
12. Hagel, Jack, (2014), "Move Over, Strategy: Compliance Needs You", Journal of Accountancy, (Vol: 217, Iss: 6), pp. 22-23.
13. Jiang Like, (2015), "Determinants and Consequences of Internal Audit Function Quality; DAI-A 77/08 (E)", Dissertation Abstracts International, p. 215.
14. Ho-Young Lee & Hyun-Young Park, (2016), "Characteristics of the internal audit and external audit hours: evidence from S. Korea", Managerial Auditing Journal, (Vol: 31 Iss: 6/7).
15. Roncea, Cristinel, (2016), "Management systems audit in the annex SL context", The TQM Journal, (Vol. 28 Iss: 5), pp.786 – 796.
16. Endaya, Khaled Ali & Hanefah, Mustafa Mohd, (2016), "Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management", Journal of Economic and Administrative Sciences, (Vol. 32 Iss: 2), pp.160 – 176.

17. Coetzee, Philna, et al, (2015), "The growth of the internal audit profession is more than just numbers: Fact or fiction? Evidence from South Africa", Managerial Auditing Journal, (Vol: 30 Iss: 6/7).
- Abuazza, Wahid Omar, et al, (2015), "The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises", Managerial Auditing Journal, (Vol: 30 Iss: 6/7).
 - Endaya, Khaled Ali& Hanefah, Mustafa Mohd, (2016), "Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness and moderating effect of senior management", Journal of Economic and Administrative Sciences, (Vol: 32 Iss: 2).
 - Kidron, Aviv, et al, (2016), "New Perspective on the Black Box of Internal Auditing and Organisational Change", Managerial Auditing Journal, (Vol: 31 Iss: 8/9).
 - Coetzee, Philna, (2016), "Contribution of internal auditing to risk management: Perceptions of public sector senior management", International Journal of Public Sector Management, (Vol: 29 Iss: 4).
 - Roussy, Melanie& Brivot, Marion, (2016), "Internal Audit Quality: A polysemous Notion"?, Accounting, Auditing & Accountability Journal, (Vol: 29 Iss: 5).
 - Alhajri, Meshari O., (2017), "Factors associated with the size of internal audit functions: evidence from Kuwait", Managerial Auditing Journal, (Vol: 32 Iss: 1).
18. Gagne, Margaret L.& Discenza, Richard, (1995), "Target costing", Journal of Business & Industrial Marketing, (Vol: 10 Iss: 1).
- Lockamy, Archie& Smith, Wilbur I., (2000), "Target costing for supply chain management: criteria and selection", Industrial Management & Data Systems, (Vol: 100 Iss: 5).
 - Everaert, Patricia, et al, (2006), "Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives", Qualitative Research in Accounting & Management, (Vol: 3 Iss: 3).
 - Kee, Robert& Matherly, Michele, (2006), "Decision Control of Products Developed Using Target Costing", Advances in Management Accounting, (Vol: 15).
 - Rattray, Caleb J., et al, (2007), "Target costing in New Zealand manufacturing firms", Pacific Accounting Review, (Vol: 19 Iss: 1).

- Gopalakrishnan, B., et al, 2007, "Design and development of a target-costing system for turning operation", Journal of Manufacturing Technology Management, (Vol: 18 Iss: 2).
 - Chan, Daniel W.M., et al, (2010), "Identifying the critical success factors for target cost contracts in the construction industry", Journal of Facilities Management, (Vol: 8 Iss: 3).
 - Yasukata, Kenji, et al, (2013), "A longitudinal case study of target cost management implementation at a shipbuilding company", Journal of Accounting & Organizational Change, (Vol: 9 Iss: 4).
 - Kee, Robert & Matherly Michele, (2013), "Target Costing in the Presence of Product and Production Interdependencies", Advances in Management Accounting, (Vol: 22).
 - Wouters, Marc & Morales, Susana, (2014), "The Contemporary Art of Cost Management Methods during Product Development", Advances in Management Accounting, (Vol: 24).
 - Velasquez, Santiago, et al, (2015), "Cost consciousness: conceptual development from a management accounting perspective", Qualitative Research in Accounting & Management, (Vol: 12 Iss: 1).
 - Jayaraman, R., (2016), "Project cost control: a new method to plan and control costs in large projects", Business Process Management Journal, (Vol: 22 Iss: 6).
 - Lahdenperä, Pertti, (2016), "Preparing a framework for two-stage target-cost arrangement for use in practice", International Journal of Managing Projects in Business, (Vol: 9 Iss: 1).
 - Wouters, Marc, et al, (2016), "Methods for Cost Management during Product Development: A Review and Comparison of Different Literatures", Advances in Management Accounting, (Vol: 26).
19. Green, Stuart, (1990), "The essentials of value engineering", Facilities, (Vol: 8 Iss: 10).
- Green, Stuart D., (1991), "Value Engineering During Early Design", Facilities, (Vol: 9 Iss: 9).
 - Fang, W- H. & Rogerson, J.H., (1999), "Value engineering for managing the design process", International Journal of Quality & Reliability Management, (Vol: 16 Iss: 1).

- Everaert, Patricia & Bruggeman, Werner, (2002), "Cost targets and time pressure during new product development", International Journal of Operations & Production Management, (Vol: 22, Iss: 12).
 - Bayou, Mohamed E. & Reinstein, Alan, (2004), "Accounting For Cost Interactions in Designing Products", Advances in Management Accounting, (Vol: 12).
 - Gandhinathan, R., et al, (2004), "QFD- and VE-enabled target costing: a fuzzy approach", International Journal of Quality & Reliability Management, (Vol: 21 Iss: 9).
 - Pennanen, Ari, et al, (2011), "Target costing and designing to targets in construction", Journal of Financial Management of Property and Construction, (Vol: 16 Iss: 1), pp.52-63.
 - Eibl, Marion A. Weissenberge & Kugler Florian, (2014), "Innovation Engineering: The Skills Engineers Need to be Innovative", Research in Competence-Based Management, (Vol: 7).
20. Pawar, Kulwant, et al, (1993), "Value Analysis: Integrating Product-Process Design", Integrated Manufacturing Systems, (Vol: 4 Iss: 3).
- Kilroy, Denis B. & McKinley, Michael T., (1997), "Stop analysing and start thinking: the importance of good thinking skills in a value-managed company", Management Decision, (Vol: 35 Iss: 3).
 - Matt D.T., (2014), "Adaptation of the value stream mapping approach to the design of lean engineer-to-order production systems: A case study", Journal of Manufacturing Technology Management, (Vol: 25 Iss: 3).
 - No Author, (2015), "Value management and innovation: A historical perspective and review of the evidence", Journal of Engineering, Design and Technology, (Vol: 13 Iss: 1).

ملحق البحث

جدول رقم (١)

الخصائص الديموجرافية لعينة البحث

الخصائص	بيان	عدد	نسبة %
فئة الدراسة	مراجع	٧١	٣٣,٨
	محاسب	٤٨	٢٢,٩
	إداري	٤٩	٢٣,٣
	مهندس	٤٢	٢٠,٠
	الإجمالي	٢١٠	١٠٠
المؤهل	بكالوريوس محاسبة	١٠٦	٥١,٤
	أعلى من بكالوريوس محاسبة	٥١	٢٤,٨
	بكالوريوس هندسة	٤٩	٢٣,٨
	الإجمالي	٢٠٦	١٠٠
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٦٦	٤٠,٢
	من ٥ - ١٠ سنوات	٧٠	٤٢,٧
	من ١١ - ١٥ سنة	١٨	١١,٠
	أكثر من ١٥ سنة	١٠	٦,١
	الإجمالي	١٦٤	
	المتوسط الحسابي	٦,٦٥ سنة	
	الانحراف المعياري	٥,٥١ سنة	

جدول رقم (٢)

مقاييس الاعتمادية على أسئلة قائمة الاستقصاء

معامل ألفا	معامل الصدق (*)	المتغير
٠,٨٢٩	٠,٩١٠	القسم الأول: مدى تأثير قيام المراجع الداخلي بمراجعة استراتيجيات تخفيض التكاليف على دعم وتفعيل تطبيقها بالشركة.
٠,٩٢٦	٠,٩٦٢	القسم الثاني: مدى تأثير قيام المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة بالشركة.
٠,٩٣٢	٠,٩٦٥	القسم الثالث: تأثير قيام المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة بالشركة.
٠,٨٩٦	٠,٩٤٧	القسم الرابع: مدى تأثير قيام المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة بالشركة.

(*) يمثل معامل الصدق الجذر التربيعي لمعامل الثبات

جدول رقم (٣)

الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T لمدى تأثير قيام المراجع الداخلي بمراجعة استراتيجيات تخفيض التكاليف على دعم وتفعيل تطبيقها بالشركة

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	T test	مستوى المعنوية	ترتيب
Y	المتوسط العام	٤,٣٨	٠,٥٦	أوافق جداً	٣٤,٣	٠,٠٠٠	
Y_1	التعاون بين قسم المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى بالشركة في مجال تبادل المعلومات فيما يتعلق بتطبيق استراتيجيات تخفيض التكاليف يدعم هذا التطبيق.	٤,٥٤	٠,٦٦	أوافق جداً	٣٢,٣	٠,٠٠٠	١
Y_2	قيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة وتقييم عمليات تنفيذ استراتيجيات تخفيض التكاليف يفعل ويدعم تطبيقها.	٤,٤٤	٠,٦٨	أوافق جداً	٢٩,٥	٠,٠٠٠	٢
Y_3	قيام قسم المراجعة الداخلية بإعطاء ضمانات بشأن حسن سير عمليات تنفيذ استراتيجيات تخفيض التكاليف يدعم ويحسن تطبيقها.	٤,٠٨	٠,٩٣	أوافق	١٦,١	٠,٠٠٠	٦
Y_4	التنسيق بين قسم المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى يؤدي إلى تحسين تطبيق استراتيجيات تخفيض التكاليف.	٤,٤٣	٠,٧٢	أوافق جداً	٢٧,٠	٠,٠٠٠	٣
Y_5	توفير قسم المراجعة الداخلية لمعلومات دقيقة عن سلامة تطبيق استراتيجيات تخفيض التكاليف يفعل ويدعم تطبيقها.	٤,٣٩	٠,٧٧	أوافق جداً	٢٤,٨	٠,٠٠٠	٥
Y_6	إستمراية قيام قسم المراجعة الداخلية بعمليات فحص، وتقييم تنفيذ استراتيجيات تخفيض التكاليف، وتقديم التوصيات والاستشارات، يساعد في تحسين تطبيقها	٤,٤١	٠,٧٦	أوافق جداً	٢٥,٥	٠,٠٠٠	٤

جدول رقم (٤)

نتائج تحليل التباين ANOVA حول تأثير قيام المراجع الداخلي بمراجعة استراتيجيات تخفيض التكاليف على دعم وتفعيل تطبيقها بالشركة بحسب فئة الدراسة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	اختبار F	مستوى المعنوية
بين المجموعات	٥,٧٢٨	٣	٦,٦٨٩	٠,٠٠٠
داخل المجموعات	٥٣,٦٦٠	١٨٨		
الإجمالي	٥٩,٣٨٨	١٩١		

جدول رقم (٥)

نتائج المقارنات المتعددة لتأثير قيام المراجع الداخلي بمراجعة استراتيجيات تخفيض التكاليف على دعم وتفعيل تطبيقها بالشركة بحسب فئة الدراسة

الفئة	مراجع	محاسب	إداري	مهندس
الفئة متوسط الاستجابات	٤,٥٥	٤,٤٦	٤,٢٠	٤,١٢
مراجع	٤,٥٥	٠,٠٩	(*)٠,٣٥	(*)٠,٤٣
محاسب	٤,٤٦		(*)٠,٢٦	(*)٠,٣٤
إداري	٤,٢٠			٠,٠٨
مهندس	٤,١٢			

(*) معنوية الفروق عند مستوى معنوية ٠,٠٥

جدول رقم (٦)

الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T لمدى قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة بالشركة

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	T test	مستوى المعنوية	ترتيب
X2	المتوسط العام	٤,٣٨	٠,٦١	أوافق جداً	٣١,٣	٠,٠٠٠	
X2_1	مراجعة مستندات العمل الخاصة بإجراءات تقدير التكاليف المستهدفة.	٤,٣٠	٠,٧٤	أوافق جداً	٢٣,٨	٠,٠٠٠	٥
X2_2	مراجعة الأساليب التي تم من خلالها تحديد رقم التكاليف المتوقعة أو الفعلية.	٤,٤٢	٠,٧١	أوافق جداً	٢٥,٨	٠,٠٠٠	٤
X2_3	مراجعة إجراءات معالجة الفجوة بين التكاليف المتوقعة أو الفعلية والتكاليف المستهدفة.	٤,٤٣	٠,٧٥	أوافق جداً	٢٦,٣	٠,٠٠٠	٣
X2_4	التأكد من أن تنفيذ أفكار تخفيض التكاليف لا يتم على حساب جودة المنتج.	٤,٤٤	٠,٨٦	أوافق جداً	٢٢,٢	٠,٠٠٠	٢
X2_5	توفير معلومات عن مدى كفاءة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة.	٤,٢٩	٠,٨٠	أوافق جداً	٢٠,٧	٠,٠٠٠	٦
X2_6	توفير معلومات عن مدى فاعلية تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة وتحقيقه للأهداف المرغوبة.	٤,٤٨	٠,٦٥	أوافق جداً	٣١,٦	٠,٠٠٠	١

جدول رقم (٧)

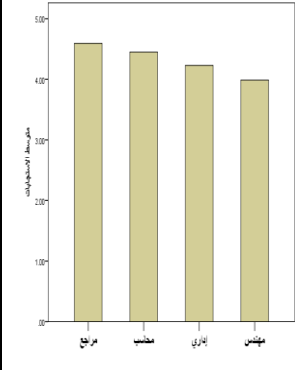
نتائج تحليل التباين ANOVA حول قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة بالشركة بحسب فئة الدراسة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	اختبار F	مستوى المعنوية
بين المجموعات	٨,٥٣١	٣	٨,٤٣٩	٠,٠٠٠
داخل المجموعات	٦٣,٣٤٣	١٨٨		
الإجمالي	٧١,٨٧٤	١٩١		

جدول رقم (٨)

نتائج المقارنات المتعددة لقدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة بالشركة بحسب فئة الدراسة

الفئة	مراجع	محاسب	إداري	مهندس
الفئة متوسط الاستجابات	٤,٥٩	٤,٤٥	٤,٢٣	٣,٩٩
مراجع	٤,٥٩	٠,١٤	٠,٣٦ (*)	٠,٦٠ (*)
محاسب	٤,٤٥		٠,٢٢	٠,٤٦ (*)
إداري	٤,٢٣			٠,٢٤
مهندس	٣,٩٩			



(*) معنوية الفروق عند مستوى معنوية ٠,٠٥

جدول رقم (٩)

الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T لمدى قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة بالشركة

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	T test	مستوى المعنوية	ترتيب
X3	المتوسط العام	٤,٢٤	٠,٨٠	أوافق جداً	٢١,٤	٠,٠٠٠	
X3_1	مراجعة التقديرات المالية لمواصفات وخصائص المنتج	٤,٢٧	٠,٨٧	أوافق جداً	٢٠,٠	٠,٠٠٠	٣
X3_2	مراجعة الدراسات والتحليلات لمواصفات ووظائف المنتج، وتصنيفها إلى ضرورية وغير ضرورية.	٤,١٩	٠,٩٢	أوافق	١٧,٧	٠,٠٠٠	٦

5	0,000	16,7	أوافق جداً	0,99	4,22	مراجعة تصنيف المواصفات غير الضرورية، إلى مواصفات يمكن الاستغناء عنها، ومواصفات يصعب الاستغناء عنها.	X3_3
2	0,000	20,3	أوافق جداً	0,88	4,32	مراجعة الإجراءات التي تمت بالنسبة للمواصفات والخصائص التي يصعب الاستغناء عنها لتخفيض التكاليف المخصصة لها.	X3_4
4	0,000	17,9	أوافق جداً	0,93	4,23	مراجعة ملاءمة المنتج بعد إجراءات هندسة القيمة لإمكانيات الوحدة الاقتصادية وتوافقه مع متطلبات ورغبات المستهلكين.	X3_5
1	0,000	23,9	أوافق جداً	0,78	4,37	توفير معلومات عن مدى كفاءة وفاعلية تطبيق أسلوب هندسة القيمة وتحقيقه للأهداف المرغوبة.	X3_6

جدول رقم (١٠)

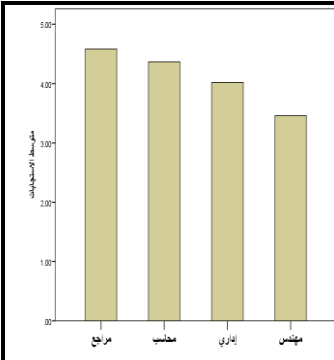
نتائج تحليل التباين ANOVA حول قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة بالشركة بحسب فئة الدراسة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	اختبار F	مستوى المعنوية
بين المجموعات	26,124	3	17,255	0,000
داخل المجموعات	92,856	184		
الإجمالي	118,980	187		

جدول رقم (١١)

نتائج المقارنات المتعددة لقدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة بالشركة بحسب فئة الدراسة

الفئة	مراجع	محاسب	إداري	مهندس
الفئة متوسط الاستجابات	4,58	4,37	4,02	3,46
مراجع	4,58	0,22	0,56 (*)	1,13 (*)
محاسب	4,37	4,37	0,34 (*)	0,91 (*)
إداري	4,02	4,02	4,02	0,56 (*)
مهندس	3,46	3,46	3,46	3,46



(*) معنوية الفروق عند مستوى معنوية 0,05

جدول رقم (١٢)

الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T لمدى قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة بالشركة

ترتيب	مستوى المعنوية	T test	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	المتغير	رمز المتغير
	٠,٠٠٠	٢٧,٦	أوافق جداً	٠,٦٦	٤,٣٣	المتوسط العام	X4
٢	٠,٠٠٠	٢٨,٥	أوافق جداً	٠,٦٨	٤,٤٣	مراجعة الدراسات والتقديرات المالية لإجراءات وخطوات الإنتاج.	X4_1
٥	٠,٠٠٠	٢٠,١	أوافق جداً	٠,٨٣	٤,٢٤	مراجعة تحليل وتصنيف إجراءات وخطوات الإنتاج إلى ضرورية وغير ضرورية.	X4_2
٦	٠,٠٠٠	١٦,٩	أوافق جداً	٠,٩٥	٤,٢	تجميع أدلة الإثبات بالنسبة للإجراءات غير الضرورية وما تم بالنسبة لها من استبعاد (إن أمكن ذلك) أو تخفيض تكاليفها (في حالة صعوبة استبعادها من عمليات الإنتاج).	X4_3
٤	٠,٠٠٠	١٩,٨	أوافق جداً	٠,٨٨	٤,٢٨	مراجعة البدائل المقترحة لتنفيذ عمليات الإنتاج، ومدى ملاءمتها لظروف وإمكانيات الوحدة الاقتصادية.	X4_4
١	٠,٠٠٠	٢٩,٦	أوافق جداً	٠,٦٧	٤,٤٦	مراجعة الدقة الحسابية للتقديرات المالية التي تمت لحساب تكاليف تنفيذ إجراءات عمليات الإنتاج والقيم المتوقعة منها والتأكد من ملاءمة مقدار القيمة الخاصة بكل إجراء مع التكلفة اللازمة لتنفيذه.	X4_5
٣	٠,٠٠٠	٢٢,٨	أوافق جداً	٠,٨٣	٤,٤	توفير معلومات عن مدى كفاءة وفاعلية تطبيق أسلوب تحليل القيمة وتحقيقه للأهداف المرغوبة.	X4_6

جدول رقم (١٣)

نتائج تحليل التباين ANOVA حول قدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة بالشركة بحسب فئة الدراسة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	اختبار F	مستوى المعنوية
بين المجموعات	٧,١٣٠	٣	٥,٩٦٠	٠,٠٠١
داخل المجموعات	٧١,٧٨٣	١٨٠		
الإجمالي	٧٨,٩١٣	١٨٣		

جدول رقم (١٤)

نتائج المقارنات المتعددة لقدرة المراجع الداخلي على القيام بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة بالشركة بحسب فئة الدراسة

الفئة	مراجع	محاسب	إداري	مهندس
الفئة متوسط الاستجابات	٤,٥٦	٤,٣٢	٤,١٤	٤,٠٤
مراجع	٤,٥٦	٠,٢٣	(*)٠,٤٢	(*)٠,٥٢
محاسب	٤,٣٢		٠,١٨	٠,٢٩
إداري	٤,١٤			٠,١١
مهندس	٤,٠٤			

(*) معنوية الفروق عند مستوى معنوية ٠,٠٥

جدول رقم (١٥)

نتائج الارتباط والانحدار لاختبار العلاقة بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة

المتغير التابع Y: دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة							
المتغير المستقل X2: قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة							
فئة الدراسة	المعاملات	T Test	Sig.	R	R ²	F	Sig.
الإجمالي	$\alpha=1,٤٨٧$	٧,٤٠	٠,٠٠٠	٠,٧٢٦	٠,٥٢٧	٢١١,٦	٠,٠٠٠
	$\beta=٠,٦٦٠$	١٥,٥٥	٠,٠٠٠				
مراجع	$\alpha=-٠,١٥٢$	٠,٥٧٦	٠,٥٦٦	٠,٩٠٨	٠,٨٢٤	٣٢٣,٢	٠,٠٠٠
	$\beta=1,٠٢٣$	١٧,٩٨	٠,٠٠٠				
محاسب	$\alpha=1,٩٢٠$	٤,٢٦١	٠,٠٠٠	٠,٦٥٠	٠,٤٢٣	٣٢,٣	٠,٠٠٠
	$\beta=٠,٥٧١$	٥,٦٨٠					
إداري	$\alpha=٣,١٠٩$	٩,٢٥٨	٠,٠٠٠	٠,٤٣٢	٠,١٨٧	١٠,٨	٠,٠٠٢
	$\beta=٠,٢٥٨$	٣,٢٨٤	٠,٠٠٢				
مهندس	$\alpha=٢,٠٦٦$	٢,٧٦٦	٠,٠١١	٠,٤٩٠	٠,٢٤١	٧,٦٠٢	٠,٠١١
	$\beta=٠,٥١٤$	٢,٧٥٧	٠,٠١١				

جدول رقم (١٦)

نماذج انحدار لقياس العلاقة بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب

التكاليف المستهدفة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة

فئة الدراسة	النموذج	معنوية العلاقة	R	R ²
الإجمالي	$Y = 1.49 + 0.660 * X2 + \epsilon$	معنوية	٠,٧٢٦	٠,٥٢٧
المراجعين	$Y = -1.52 + 1.023 * X2 + \epsilon$	معنوية	٠,٩٠٨	٠,٨٢٤
المحاسبين	$Y = 1.92 + 0.571 * X2 + \epsilon$	معنوية	٠,٦٥٠	٠,٤٢٣
الإداريين	$Y = 3.11 + 0.258 * X2 + \epsilon$	معنوية	٠,٤٣٢	٠,١٨٧
المهندسين	$Y = 2.07 + 0.514 * X2 + \epsilon$	معنوية	٠,٤٩٠	٠,٢٤١

جدول رقم (١٧)

نتائج الارتباط والانحدار لاختبار العلاقة بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب

هندسة القيمة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة

المتغير التابع Y: دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة							
المتغير المستقل X3: قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب هندسة القيمة							
فئة الدراسة	المعاملات	T Test	Sig.	R	R ²	F	Sig.
الإجمالي	$\alpha = 2,314$	١٥,١١ ٣	٠,٠٠٠	٠,٧١٢	٠,٥٠ ٦	١٩٠,٧	٠,٠٠٠ ٠
	$\beta = ٠,٤٩٠$	١٣,٨١ ١	٠,٠٠٠				
مراجع	$\alpha = -٠,٠٤٥$	٠,٢٧٣-	٠,٧٨٦	٠,٩٥٩	٠,٩٢ ٠	٧٩٠,٨	٠,٠٠٠ ٠
	$\beta = ١,٠٠٢$	٢٨,١٢	٠,٠٠٠				
محاسب	$\alpha = ٢,٩٦٦$	١٠,٧٢	٠,٠٠٠	٠,٦٦٠	٠,٤٣ ٦	٣٢,٤	٠,٠٠٠ ٠
	$\beta = ٠,٣٥٦$	٥,٦٩	٠,٠٠٠				
إداري	$\alpha = ٣,٤٦٠$	١١,٠١	٠,٠٠٠	٠,٣٢٩	٠,١٠ ٨	٤,٧١٢	٠,٠٠٦ ١
	$\beta = ٠,١٨٤$	٢,٠٩	٠,٠٦١				
مهندس	$\alpha = ٣,١٩٣$	٩,٩٦	٠,٠٠٠	٠,٥٢٥	٠,٢٧ ٦	٨,٣٨٧	٠,٠٠٠ ٨
	$\beta = ٠,٢٦١$	٢,٨٩	٠,٠٠٨				

جدول رقم (١٨)

نماذج انحدار لقياس العلاقة بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب

هندسة القيمة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة

فئة الدراسة	النموذج	معنوية العلاقة	R	R ²
الإجمالي	$Y=2.314+0.490*X3 + \varepsilon$	معنوية	٠,٧١٢	٠,٥٠٦
المراجعين	$Y=-0.045+1.002*X3 + \varepsilon$	معنوية	٠,٩٥٩	٠,٩٢٠
المحاسبين	$Y=2.966+0.356*X3 + \varepsilon$	معنوية	٠,٦٦٠	٠,٤٣٦
الإداريين	$Y=3.460+0.184*X3 + \varepsilon$	غير معنوية	٠,٣٢٩	٠,١٠٨
المهندسين	$Y=3.193+0.261*X3 + \varepsilon$	معنوية	٠,٥٢٥	٠,٢٧٦

جدول رقم (١٩)

نتائج الارتباط والانحدار لاختبار العلاقة بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب

تحليل القيمة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة

المتغير التابع Y: دعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة							
المتغير المستقل X4: قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب تحليل القيمة							
فئة الدراسة	المعاملات	T Test	Sig.	R	R ²	F	Sig.
الإجمالي	$\alpha=1,052$	٩,٥٢	٠,٠٠٠	٠,٧٩٦	٠,٦٣٣	٣١٤,٤	٠,٠٠٠
	$\beta=0,659$	١٧,٧٣	٠,٠٠٠				
مراجع	$\alpha=0,305$	٢,٠٣١	٠,٠٤٦	٠,٩٦٠	٠,٩٢٢	٨١٦,٧	٠,٠٠٠
	$\beta=0,931$	٢٨,٦	٠,٠٠٠				
محاسب	$\alpha=2,053$	٧,٨١٥	٠,٠٠٠	٠,٦٨٤	٠,٤٦٨	٣٦,٩	٠,٠٠٠
	$\beta=0,455$	٦,٠٧٣	٠,٠٠٠				
إداري	$\alpha=2,719$	٨,٢٤٠	٠,٠٠٠	٠,٥٥٢	٠,٣٠٤	٢٠,٥٥	٠,٠٠٠
	$\beta=0,357$	٤,٥٣٣	٠,٠٠٠				
مهندس	$\alpha=2,718$	٢,٨٦٨	٠,٠٠١	٠,٤٤٤	٠,١٩٧	٤,٤٠٩	٠,٠٠٥
	$\beta=0,363$	٢,١٠٠	٠,٠٥٠				

جدول رقم (٢٠)

نماذج انحدار لقياس العلاقة بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة تطبيق أسلوب

تحليل القيمة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة

فئة الدراسة	النموذج	معنوية العلاقة	R	R ²
الإجمالي	$Y=1.552+0.659*X4 + \varepsilon$	معنوية	٠,٧٩٦	٠,٦٣٣
المراجعين	$Y=0.305+0.931*X4 + \varepsilon$	معنوية	٠,٩٦٠	٠,٩٢٢
المحاسبين	$Y=2.553+0.455*X4 + \varepsilon$	معنوية	٠,٦٨٤	٠,٤٦٨
الإداريين	$Y=2.719+0.357*X4 + \varepsilon$	معنوية	٠,٥٥٢	٠,٣٠٤
المهندسين	$Y=2.718+0.363*X4 + \varepsilon$	معنوية	٠,٤٤٤	٠,١٩٧