

معايير وإجراءات مقترحة لتدقيق التكاليف

أ.م.د. كريمة علي الجوهر
كلية الإدارة والاقتصاد
الجامعة المستنصرية

م.د. ناظم حسن رشيد
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

المقدمة

تعدّ محاسبة التكاليف أداة مهمة للجهات المستفيدة من البيانات والمعلومات التكاليفية من خلال مجموعة من الأساليب والطرائق المستخدمة في تحديد التكلفة لغرض إعداد القوائم المالية فضلاً عن التحليلات لعناصر التكاليف للأغراض الإدارية. وقد تطورت محاسبة التكاليف مع التطورات التي حدثت في الحياة الاقتصادية فأصبحت تؤدي وظائف جديدة على مستوى الحياة الاقتصادية حتى قيل : إن التعجيل بمقتضيات التنمية يتطلب ضرورة مساءلة الشركات التي لا تطبق أنظمة تكاليف سليمة . ونتيجة لهذا التطور واتساع حجم العمليات وتنوع الأعمال تطلب مسك مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات من أجل ضبط التكاليف ومراقبتها من خلال مجموعة من الكشوفات والتقارير اللازمة لذلك .

وبدأت قرارات التسعير والقرارات الأخرى تتخذ على أساس التكلفة وتحليلاتها ، وعليه فمن الطبيعي أن تكون خاضعة لفحص مستقل. ويعد تدقيق التكاليف من الأمور الأساسية التي يتعين على المدقق أن يوليها عناية خاصة نظراً إلى أن التكلفة المستنفذة في النشاط خلال الفترة محل التدقيق تمثل عنصراً رئيساً لتحديد نتيجة نشاط الفترة ، كما أن الجزء غير المستنفذ من التكلفة والذي يظهر كأحد بنود الميزانية (المخزون) يمثل جزءاً مهماً من بنود الأصول ولاسيما في الشركات الصناعية .

إلا أنه لم يلق تدقيق بيانات محاسبة التكاليف ومعلوماتها الاهتمام الكافي من قبل المدققين كالذي لازم تدقيق نظام المحاسبة المالية ، إلا بالقدر اللازم لإنجاز مهام التدقيق المالي، على الرغم من أنه يعدّ من المواضيع المهمة التي تستوجب دراسات وافية ودقيقة حولها ، حيث أنه أصبح أمراً غير معترف به على مستوى الكتابات أو حتى الممارسات التدقيقية على الرغم من اعتراف الجميع أنه لا يمكن أن يخلو أي قرار إداري للشركة من مضامين كلفوية ، وهنا يكمن الخطر لأن عدم الاهتمام بتدقيق بيانات أنظمة محاسبة التكاليف ومعلوماتها جعله عرضه لكثير من السلبيات التي أسهمت في الحد من كفاءة القرارات الإدارية وفعاليتها وأصبحت مصدراً لإثارة العديد من أوجه التصور في بيانات أنظمة محاسبة التكاليف ومعلوماتها والبحث عن المعالجات الفعالة لزيادة قيمتها .

إن تجاهل أهمية تدقيق أنظمة محاسبة التكاليف من قبل المدققين وحتى الدارسين من دون التحري عن أسبابه والوقوف على الآثار المترتبة على عدم القيام به دون عناية كان من بين أسبابه والوقوف على الآثار المترتبة على عدم القيام به دون عناية كان من بين الأسباب التي أدت إلى خلق فجوة التوقعات في التدقيق وإرجاع أسبابها إلى نقص المعلومات لدى الأطراف المرتبطة بالشركة ، حيث ترى هذه الأطراف أن هناك جزءاً من المعلومات مفيدة ولكن الإدارة لا توافق على الإفصاح عنها أو نشرها مثل التقارير

الداخلية والتقارير المفصلة عن المبيعات وطبيعة الانتاج، وطالما انه لا يمكن الإفصاح عن تلك المعلومات فلا بدّ من قيام شخص محايد بفحصها وإبداء الرأي فيها بدلاً من نشرها ، ومن هنا تبرز مشكلة البحث .

أهداف البحث

استهدف البحث بشكل عام تبني فكرة تدقيق بيانات أنظمة محاسبة التكاليف ومعلوماتها باعتبارها من الاتجاهات الحديثة للتدقيق، إذ أن هذه الفكرة تركز على الجهود والسبل التي يمكن من خلالها ربط تكاليف الإنتاج والتحقق من قوائم التكاليف وصحتها ومدى تعبيرها عن تكاليف الإنتاج وتقييم المخزون فضلاً عن التحقق من سلامة تحليل البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة بقصد توفير الحماية ورفع الكفاءة الإنتاجية من أجل ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة ويسعى البحث إلى تدقيق الأهداف الفرعية الآتية:

١. تعريف مفهوم تدقيق التكاليف وأهدافه وأهميته وواجه اختلافه عن التدقيق المالي.
٢. اقتراح المعايير الخاصة بالأداء المهني لمدقق التكاليف.
٣. تحديد العناصر التي يتم فحصها وتدقيقها في أنظمة التكاليف.

أهمية البحث

إن أهمية البحث تتلخص في النقاط الآتية:

١. يساهم هذا النوع من التدقيق في تعزيز وتحسين أهم مؤشرين من مؤشرات النجاح وهما الكفاءة والفاعلية بالنسبة للإدارة في مجال الإفصاح ومن خلال توجيه الإدارة نحو تدقيق الأهداف المنشودة بالشكل الصحيح.
٢. محاولة تحديد إطار لمعايير وإجراءات تدقيق التكاليف وبالتالي تحديد دور مدقق التكاليف ومسؤولياته.
٣. يعد البحث من المحاولات الرائدة في مجال تطوير كفاءة التدقيق من خلال بلورة فكرة تدقيق التكاليف والتوفيق بين الجوانب النظرية والتطبيقية وعده من الاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق.
٤. تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية نظام محاسبة التكاليف - كجزء من نظام المعلومات المحاسبية - فإن تفويم هذا النظام وتدقيق عناصره يزيد من دوره في الشركة.

فرضيات البحث

يستند البحث إلى الفرضيات الآتية:

١. إن وضع إطار لمعايير وإجراءات تدقيق التكاليف يساعد على تحديد دور مدقق التكاليف ومسؤولياته .
 ٢. يقتصر دور المدقق المالي على تدقيق بعض عناصر أنظمة محاسبة التكاليف وبالتالي لا يؤدي إلى إبداء رأي نهائي حول فاعلية وكفاءة هذه الأنظمة.
- وقد اعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال الاستعانة بالمصادر ذات العلاقة بموضوع

البحث .

وعليه فقد تم تقسيم البحث وفق الخطة الآتية:

- المبحث الأول : تحديد مفهوم تدقيق التكاليف وابعاده.
- المبحث الثاني: معايير تدقيق التكاليف.
- المبحث الثالث: إجراءات تدقيق التكاليف

المبحث الأول

تحديد مفهوم تدقيق التكاليف وابعاده

إن مصطلح التدقيق في مفهومه الأكثر شيوعاً يعني : "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"⁽¹⁾.

وعلى الرغم من أن المفهوم السابق مفهوم واسع إلا أنه يركز بالدرجة الأولى على التدقيق المالي ، حيث تتمثل أهدافه الرئيسية في إبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفق النقدية في نهاية الفترة المالية، وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً فضلاً عن إمداد إدارة الشركة بالمعلومات الضرورية عن نظام الرقابة الداخلية وإيضاح أوجه العجز والقصور وتقديم التوصيات لإدارة الشركة من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية وإمداد الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات والبيانات ، لكي يستندوا إليها في عملية اتخاذ القرارات⁽²⁾.

ونظراً لتطور اهتمامات مستخدمي البيانات والأطراف المعنية بالأحداث الاقتصادية والنشاط الاقتصادي إلى ما هو أكثر من البيانات المالية أي لتشمل الأحداث الاقتصادية والاجتماعية ، فإن ذلك يتطلب من المحاسبة والتدقيق الاهتمام بمجالات أخرى بخلاف تلك الأحداث والبيانات المالية التقليدية والحاجة إلى معلومات وبيانات إضافية للوفاء بالاحتياجات المتزايدة للمستخدمين والمعنيين بكيفية استغلال موارد المجتمع المادية والبشرية ، فضلاً عن زيادة المشكلات التي تواجه الإدارة والمهتمين بأمر الوحدات الاقتصادية ونشاطها وتقويم هذا النشاط بأسلوب فني مستقل ومحايد ، فقد نشأت الحاجة إلى مجالات أخرى للتدقيق وزاد من الأعباء والواجبات المطلوبة من المدقق الخارجي التي يمكن عدّها تحدٍ جديد له .

من هنا فقد شهدت الفترة الأخيرة توسعاً في ميدان وظيفة التدقيق في العديد من الاتجاهات الحديثة^(*)، وتدقيق التكاليف والتدقيق الإداري هما اثنان من هذه الاتجاهات ، وينطوي تحت هذه الأنواع من التدقيق مصطلحات عديدة استخدمت استخداماً مرادفاً من قبل العديد من الكتاب مثل : تدقيق الملائمة وتدقيق الكفاءة وتدقيق الأداء ، تستخدم بشكل متبادل أو متداخل أو تمثل المفهوم نفسه .

بخصوص تدقيق التكاليف فإن الرؤية الواضحة والفهم الصحيح لأبعاد مفهوم تدقيق التكاليف يشكل الخطوة الأولى لإمكانية تطبيقه والاستفادة منه في الحياة العملية ولخدمة المجتمع ، ولاكتمال إمكانية هذه الاستفادة ، فلا بد من أن يتحقق على الأقل ثلاثة مبادئ أساسية تحكم الراغبين في الاستفادة منه وهي مبادئ خاصة بأي علم⁽³⁾.

١. اتفاق في الفهم.

٢. اتفاق في الهدف.

٣. اتفاق في منهاج العمل ووسائله.

واستناداً إلى ذلك، فإن دراسة مجال للمعرفة أو تحديده يستلزم تحديد مفهومه والتفرقة بينه وبين المفاهيم الشبيهة التي يمكن أن يحدث بينهما لبس أو تداخل.

إن تحديد تعريف واضح ومنفوق عليه بين المحاسبين والمدققين لمفهوم تدقيق التكاليف وابعاده يمثل خطوة أولى وركيزة أساسية للبناء النظري ، أو لتحديد إطار عام لهذا المجال.

واختلفت وجهات نظر الكتاب حول مفهوم تدقيق التكاليف في بعض الأحيان، واتفقت في أحيان أخرى إلا إنها تختلف في التسمية ، إذ تعددت التسميات من خلال اتجاه كل كاتب نحو التركيز على جانب معين يهتم بإبرازه في التعريف، وقد اختلفت في المعنى مع تفاوتها من حيث مدى شمول التعريف واهتمامه وأهدافه.

إن تدقيق التكاليف هو التطبيق المحدد لمبادئ التدقيق وإجراءاته في ميدان محاسبة التكاليف، وقد تمّ تعريفه من قبل معهد محاسبي التكلفة والإداريين في إنكلترا (I.C.M.A) تدقيق التكاليف أنه⁽⁴⁾

فحص حسابات التكاليف ومراجعة مدى مطابقتها للخطة المرسومة" يتضح من هذا التعريف ما يأتي

١. إن نطاق تدقيق التكاليف يتحدد في فحص كل ما يتعلق لنظام محاسبة التكاليف.
٢. يستهدف فحص نظام التكاليف الوصول إلى التكلفة العادلة للإنتاج والتحقق من سلامة قوائم التكاليف ، فضلاً عن تدقيق أهداف التسعير والتقييم والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات على أساس توفير بيانات ومعلومات مدققة.

أما معهد محاسبي التكاليف والأعمال في الهند (I.C.W.A) فقد عرف تدقيق التكاليف بأنه: "هو تدقيق كفاءة التفاصيل الدقيقة للنفقات ، أنه إجراء رادع ودليل لسياسة الإدارة وقراراتها ، فضلاً على أنه مؤشر للأداء.

ويناقش R. M. Kapadia تدقيق التكاليف قائلاً^(٥): أنه يمثل التحقق من صحة بيانات ومعلومات التكاليف ، وقد يكون عملية توسيع للتدقيق الداخلي أو انه عملية تدقيق مستقل تقوم بها جهة خارجية تعين لهذا الغرض .

ويلقي هذا التعريف مزيداً من الأضواء على النقطتين المهمتين الآتيتين:

١. التحقق من سجلات محاسبة التكاليف والتأكد من الالتزام بخطة محاسبة التكاليف ومبادئها.
 ٢. تحديد الجهة التي تقوم بتدقيق التكلفة؟ هل المدقق الخارجي أم المدقق الداخلي؟ أم آخرون.
- كما عرفه أيضاً كل من Smith and Day بأنه^(٦) "الفحص التفصيلي لحسابات التكاليف ونظم التكاليف المتبعة للتحقق من صحتها وللتأكد من تدقيق أهداف محاسبة التكاليف.
- وينظر Tike إلى تدقيق التكاليف بأنه^(٧). "تدقيق لدفاتر التكاليف وحسابات التكاليف وكشوفات التكاليف والوثائق الأساسية مع الأخذ بنظر الاعتبار قناعته بأن هذه تمثل صورة حقيقية وعادلة لتكلفة الإنتاج وأنه يعني طبيعياً تدقيقاً لملاءمة نظام محاسبة التكاليف المعتمد من قبل الشركة وفاعلية تنفيذه

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

المجموعة الأولى

يرى أصحابها أن مفهوم تدقيق التكاليف يمثل تطوراً طبيعياً وضرورياً لنظام التدقيق الداخلي مصحوباً بتغيرات في التأهيل العلمي والعملية والمستوى التنظيمي للمدقق الداخلي بجانب معايير جديدة لعمله وتقديره .

المجموعة الثانية

يرى أصحابها أن مفهوم تدقيق التكلفة ينصرف إلى مهنة التدقيق الخارجي فلا تقتصر ربط أهدافها بالدفاتر والمستندات والاهتمام بما تمّ فعلاً بل يجب الاهتمام بالكفاءة والفاعلية لقرارات الإدارة وإجراءات تنفيذها .

وعليه فإنه إذا ما أدركنا أن عناصر التعريف الجيد تشمل الماهية والمجال والوسيلة والهدف ، نجد أن أياً منه التعاريف السابقة لا يتوفر فيه كل عناصر التعريف ومن ثم فإن صياغة تعريف لتدقيق التكاليف يتطلب مراعاة الآتي:

١. طبيعة تدقيق التكاليف .
٢. مجالات تدقيق التكاليف والعناصر محل الفحص .
٣. أساليب تدقيق التكاليف .
٤. الهدف الشامل لتدقيق التكاليف .
٥. الجهة التي تقوم بالتدقيق .

وفي ضوء مما سبق يمكن تعريف تدقيق التكاليف بأنه: فحص وتحليل وتقويم انتقادي منظم لكل ما يتعلق بمحاسبة التكاليف بهدف ضبط تكاليف الإنتاج والتحقق من سلامة قوائم التكاليف وصحتها ومدى تعبيرها عن حقيقة الإنتاج وتقييم المخزون فضلاً عن التحقق من سلامة تحليل

البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط ورقابة التكاليف ، بهدف توفير الحماية ورفع الكفاءة والإنتاجية من أجل ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة ، على أن يكون لكل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي دوره في هذا المجال.

1. يعطي هذا التعريف صورة متكاملة عن تدقيق التكاليف من حيث انه:
2. يبين ماهية تدقيق التكاليف وطبيعته بأنه فحص وتحليل وتقويم انتقادي منظم.
3. يبين العناصر محل الفحص والتحليل والتقويم.
4. يبين رأي المدقق عن دقة بيانات التكاليف ومعلوماتها ومدى تعبيرها عن تكاليف الإنتاج وتقييم المخزون.
5. يبين أهداف تدقيق التكاليف وهي توفير الحماية ورفع الكفاءة الإنتاجية والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة.
6. يبين التعريف أنه يتعين أن يكون لكل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي دوره في تدقيق التكاليف.

مما تقدم يتضح أن هناك اوجه اختلاف بين كل من التدقيق المالي وتدقيق التكاليف يمكن تحديده بالآتي:

1. على الرغم من أن المبادئ الأساسية للتدقيق قد تثبت ، إلا أن هدف تدقيق التكاليف وطريقتها تختلف اختلافاً واسعاً عن التدقيق المالي، إذ يحكم التدقيق المالي معايير وإجراءات استقر الرأي عليها نسبياً من قبل المدققين والجمعيات المهنية ، في حين لم يستقر بعد على معايير وإجراءات محددة لتدقيق التكاليف فهي في دور التكوين والاستقرار⁽⁸⁾.
2. إن الاختلاف بينهما جوهري على الرغم من أن هناك بعض التشابه في الطرق المعتمدة لإجراءاتها ، فالتدقيق المالي يتعامل مع الحسابات العامة للشركة من أجل التأكد من أن حسابات الشركة قد نظمت على نحو ملائم ، وإن كشوفات المالية تعرض وجهة نظر حقيقية وعادلة للأمور التي هي قيد التدقيق ، أما بالنسبة لتدقيق التكاليف فينصب الاهتمام بتدقيق حسابات التكاليف ويعني انه يولي أهمية وتأيد على ملاءمة النفقات وكفاءة الأداء⁽⁹⁾.
3. إن التدقيق المالي تدقيق إلزامي بالنسبة إلى كل الشركات ، في حين أن تدقيق التكاليف غير إلزامي، إلا في حالات خاصة .
4. يعتمد المدقق المالي على عينة فحص واختبار تدقيق سجلات المحاسبة بما فيها سجلات التكاليف، إلا انه لا يتضمن تدقيق تفاصيل سجلات التكاليف، في حين على مدقق التكاليف أن يختبر ويدقق سجلات التكاليف تدقيقاً شاملاً .
5. اهتمام التدقيق المالي الرئيس يكمن في خدمة مصالح المساهمين أما تدقيق التكاليف فينصب اهتمامه الرئيسي في خدمة الإدارة.

ويتضح مما سبق أن الفرق كبير بين التدقيق المالي وتدقيق التكاليف: في المفهوم -الهدف - القواعد والمبادئ التي تحكمها - المستفيدون منها وفي الوسائل والأساليب الفنية لأداء كل منها - التوقيت.

وقد وجهت العديد من الانتقادات من الباحثين والكتاب إلى مشروعية القيام بتدقيق التكاليف وإمكانيتها في الوحدات الصناعية التي يمكن إنجازها بما يأتي⁽¹⁰⁾:

1. أن الحكومات فرضت العديد من القيود على نشاط الشركات ، وإن اعتماد تدقيق التكاليف قد يضيف قيد آخر والذي قد يكون مزعجاً بالنسبة إلى إدارة هذه الشركات فهذا يعني تدخلاً في نشاطها.
2. ليس هناك ضرورة لتدقيق التكاليف عندما تكون الحسابات مدققة من قبل مدقق مستقل الذي يقوم بتدقيق حسابات الشركة بما فيها جوانب التصنيع.
3. أن هناك ميداناً مشتركاً واسعاً بين التدقيق المالي وتدقيق التكاليف وانه إذا ما تم تنفيذها مما يؤدي إلى حالة تصادم.
4. عندما تكون حسابات التكاليف مهياًة من قبل محاسب التكاليف فلا توجد هناك ضرورة لتعيين مدقق تكاليف الذي سيكون عمله عمل محاسب التكاليف نفسه .

٥. يعني تكاليف إضافية على الشركات ذات العلاقة حتى اصطلح عليها "تريف مكلف" من قبل بعض الكتاب .

٦. إن الفوائد المتوقعة من تدقيق التكاليف قد لا تعادل الزمن والتكلفة التي تحتاجها هذه العملية.
وبناءً على ما تقدم يتضح ، أن معظم هذه الانتقادات التي وضعت كعقبة أمام الاعتراف بتدقيق التكاليف قائمة على أساس ضعيف جراً الفهم الخاطئ لطبيعة تدقيق التكاليف وأهدافها ، وقد رد المؤيدون لتدقيق التكاليف على هذه الانتقادات ما يلي:

١. قد نوقش خطأً أن تدقيق التكاليف يعني تدخلاً في نشاط إدارة هذه الشركات. وفي الحقيقة انه مفيد جداً بالنسبة إليهم وهذا ما سنوضحه لاحقاً.

٢. فيما يتعلق بمسألة تكرار العمل بين التدقيق المالي والتكاليف ، فالجدل الذي يؤكد أنه سيكون هناك تكرار في العمل بين التدقيق المالي والتكاليف هو أيضاً غير صحيح عندما يتم تحديد مفهومه وأهدافه والقواعد والمبادئ التي تحكمه والأساليب الفنية لأدائه .

٣. الجدل القائل أنه عندما يكون هناك محاسب تكاليف يقوم بإدانة سجلات التكاليف فلا حاجة لمدقق التكاليف هو أيضاً ليس له أثر كبير إذا تم فهم دور محاسبة التكاليف ومدقق التكاليف فهماً واضحاً.

٤. فيما يتعلق بادعائهم بعدم إمكانية الفصل بين التدقيق المالي وتدقيق التكاليف أن هذا القول في غير محله، إذ أن هناك الكثير من الاختلافات بينهما من حيث المفهوم والأهداف والأساليب والتدقيق وغيرها.

٥. قد يكون صحيحاً إلى حد ما، أن تدقيق التكاليف سيستغرق وقتاً واموالاً ، ولكن عندما ينظم محاسب التكاليف عمله ويدرك دوره بشكل ملائم وواضح ، سوف لا تكون هناك صعوبة في إكمال تدقيق سجلات التكاليف وتقديم التقارير .

وعليه يمكن القول أن تدقيق التكاليف يمثل نشاطاً مهنيًا يعبر عن العمل الشامل للتعرف على الاستخدام العملي والأمتل لسجلات التكاليف والالتزام بمبادئ محاسبة التكاليف بهدف حماية مصالح الإدارة ضد الانحرافات في القواعد الأساسية ومن الإهمال بالواجب، ويتضمن مقارنة الإنتاج والمبيعات والتكاليف مع الأهداف المحددة ، فضلاً عن تقديم تقرير الانحرافات إلى الإدارة من أجل تصحيحها سعياً وراء تجنب الهدر والمحافظة على الموارد وتدقيق أكبر قدر من الاستفادة ، وان أهمية هذا النوع من التدقيق يمكن تعزيزه من خلال معرفة سماته وخصائصه التي كانت موضع مناقشة الكثير من الكتاب كما يلي :

أولاً: يرى **Shetty & Palekar** أن سمات تدقيق التكلفة تتضمن^(١):

١. تدقيق الملائمة Propriety Audit

٢. تدقيق الكفاءة أو الأداء أو الربحية Efficiency or performance or Profitability Audit

يعني تدقيق الملائمة ، تدقيق خطط الإدارة التي لها مساس مباشر بالتمويل والنفقات والربحية ويتحدد دور مدقق التكاليف فيما يأتي^(٢):

أ. ملاحظة أن الإنفاق المخطط له قد أعطى أفضل النتائج.

ب. ملاحظة أن حجم الإنفاق وقنواته كانت مصممة مع هدف تدقيق أفضل النتائج الممكنة.

ج. أن العائد المتأتي عن النفقات على رأس المال فضلاً عن العمليات الجارية لا يمكن أن يكون أفضل بخطة عمل أخرى بديلة.

وتدقيق الكفاءة هو تقويم الأداء ، للتأكد من أن الخطة قد نفذت بشكل فاعل وكفوء ويسمى أيضاً تدقيق الربحية ، ويبدأ بدراسة الخطة ويتسع ليشمل مقارنة الأداء الفعلي إزاء الأداء المخطط له في الموازنة ويتم تحديد الاختلافات والتحقق من الأسباب الكامنة وراء الاختلافات^(٣).

ويتضمن تدقيق الكفاءة تطبيق المبدأ الاقتصادي ، بأن الموارد تنساب إلى القنوات الأكثر ربحاً. فحوى القول السابق : أن تدقيق الكفاءة يوشر أموراً تعزى إلى مراقبة التكلفة والإنتاجية والربحية ومراقبة الاستثمار والاستفادة من الطاقة المثبتة والتحسينات في إدارة سجلات محاسبة التكاليف والأمور الأخرى ذات العلاقة .

في ضوء ما سبق وتلخيصاً له: أن الهدف الرئيس لتدقيق الكفاءة هو لضمان أن كل وحدة نقدية مستثمرة في رأس المال أو في ميادين أخرى تعطي أفضل عائد ، وأن كل المعايير الممكنة للمراقبة اتخذت من أجل تدقيق أفضل النتائج فضلاً عن ذلك أنه أعطيت عناية كافية في اختيار أفضل خطة من بين العديد من الخطط البديلة.

ثانياً: يرى **Banerjee** أن لتدقيق التكاليف خاصيتين^(١٤):

١. خاصية الحماية Protection Aspect

٢. خاصية البنائية Constructive Aspect

خاصية الحماية تتعامل مع تأكيدات الملائمة ومراقبة التكاليف عن طريق:

أ. اكتشاف الأخطاء.

ب. التحقق من صحة حسابات التكاليف وبأنها معدة بأسس علمية ومنسجمة مع مبادئ حسابات التكاليف المقبولة والمعتمدة في الصناعة.

ج. التأكد من التنفيذ الملائم لإجراءات محاسبة التكاليف المنصوص عليها .

أما بخصوص الخاصية الثانية البنائية فتركز على تقويم نظم القرارات ونماذجها والذي يمثل عصب وظيفة الإدارة أي بمعنى آخر سيعتمد على سلوك الإدارة أو الصلاحيات المخولة لها ، أي أن المدقق سيتصرف بطاقة إرشادية من أجل حماية المصالح ذات العلاقة بالشركة .

وعليه فإن القيام بتدقيق التكاليف يضيف للتدقيق أهدافاً جديدة فضلاً عن الأهداف السابقة له التي تتعلق بإبداء الرأي في القوائم المالية ومن هذه الأهداف:

أولاً. أهداف عامة

١. التأكد من صحة حسابات التكاليف وقد تمت على نحو ملائم ونظمت وفقاً لنظام محاسبة التكاليف المستخدم في الشركة.

٢. كشف الأخطاء ومنع حالات التلاعب والاحتيال.

٣. التأكد من أن الشركة قد حققت أفضل استخدام للموارد المتيسرة.

٤. التحقق من صحة إعداد كشوفات التكاليف وأنها تمثل صورة صحيحة وعادلة للتكاليف.

٥. التحقق من سلامة تحليل البيانات والمعلومات اللازمة لقياس التكاليف ورقابتها واتخاذ القرارات.

٦. تقويم كفاءة العمل لقسم التكاليف واقتراح التحسينات.
٧. التحقق من الدقة والموضوعية بتقييم المخزون وإنتاج تحت التشغيل.
٨. تقديم النصح للإدارة فيما يتعلق بمشاكل مثل عدم الاستخدام الأمثل لطاقة الإنتاجية وحالات الاختلاف في تسهيلات الإنتاج وغيرها وتحديد أسبابها.

ثانياً أهداف اجتماعية

١. تحسين الاقتصاد الوطني وذلك من خلال كشف ميادين عدم الكفاءة في التصنيع وهذا يساعد في اتخاذ الخطوات المؤثرة لتحسين الإنتاجية.
٢. كشف حالات عدم كفاءة الإدارة من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية بهذا الخصوص .
٣. خلق وعي تكاليفي في المجتمع فيما يتعلق بالاستفادة من استخدام الموارد الوطنية المتيسرة.
٤. المساعدة في تحديد خطوط الإنتاج غير الكفوءة والعمل على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بتحويلها من القنوات غير الاقتصادية أي القنوات الاقتصادية ومن القنوات غير الإنتاجية إلى القنوات الإنتاجية .
٥. التصدي لحالات التهرب الضريبي من خلال التقييم الصحيح للمخزون الذي يقوم إلى أرقام ربح صحيحة.
٦. يساعد في تثبيت أسعار معقولة للمنتجات المقدمة من الشركة وهذا يتحقق من خلال التحديد الدقيق للتكاليف وإضافة هامش ربح معقول.
٧. ضمان صحة بيانات التكاليف لأغراض العقود المبرمة على أساس التكلفة زائداً هامش معين من الربح.

المبحث الثاني

معايير تدقيق التكاليف

إن وضع معايير لتدقيق التكاليف واستنباطها تعدّ بمثابة النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق التكاليف وتحدد المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بالفحص. فيما يتعلق بمعايير الأداء المهني لمدقق التكاليف فعلى الرغم من أن الكتابات العديدة التي تناولت تدقيق التكاليف، إلا أنها لم تهتم بتحديد طبيعة الأداء ومعايير هذا النوع من التدقيق بالرغم من أنها تمثل الأساس العلمي للتطبيق والمنطق للتطور لمسايرة ما يحدث من متغيرات ، والسؤال الذي ينبغي طرحه هل يؤثر قيام المدقق بتدقيق التكاليف على معايير الأداء المهني للتدقيق المالي ؟ والجواب يمكن إجماله بالقول: أن تغير مجال تدقيق التكاليف واتساعه عن التدقيق المالي يمكن أن يؤثر في مفهوم بعض معايير الأداء المهني السائدة.

وبدراسة معايير التدقيق يمكن القول أن معظمها يمكن تطبيقه بعد تطويره على تدقيق التكاليف ، ومن أهم المعايير التي ينبغي أن تحدث فيها بعض المتغيرات في المفهوم بما يتلاءم مع طبيعة عمل مدقق التكاليف هي:

١. بالنسبة للمعايير العامة في التدقيق المالي أو بتدقيق الأداء:

معيار التأهيل

يجب أن يتم الفحص وإعداد التقرير بواسطة شخص أو أشخاص تتوفر لديهم الكفاءة المهنية على أداء المهام المطلوبة ، ويعني ذلك أن يتمتعوا بقدر كافٍ من التأهيل العلمي والعملية . ويرى الباحثان أن مهمة إجراء تدقيق التكاليف يكون حصراً على محاسب التكاليف مع ضرورة إعداده وتأهيله بالأسلوب الذي يمكنه من أداء تدقيق التكاليف بالكفاءة المطلوبة كما إن تأهيل المدقق - يجب أن يتم في ضوء المفهوم العام للمحاسبة والذي يتمثل بكون المحاسبة وظيفة في خدمة المجتمع أي علم اجتماعي يحاول إرضاء الحاجات التي تنشأ من العلاقة بين الإنسان وبيئته . وتتطلب مهمة تدقيق التكاليف ضرورة توافر شروط خاصة في مدقق بيانات محاسبة التكاليف نظراً لما تحتاجه نظم التكاليف إلى قدرات وخبرات عملية لمواجهة المشاكل الناتجة عن التطبيق العملي لمحاسبة التكاليف وعليه يقترح أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والإلمام العلمي والعملية بتحليل وتصميم نظم محاسبة التكاليف وكيفية توظيفها في مجالات اتخاذ القرارات ، ولديهم تدريب كافٍ بمعالجة المشاكل التكاليفية الناتجة عن هذا النوع من التدقيق .

٢. معايير العمل الميداني في التدقيق المالي ومعايير الفحص والتقويم في تدقيق الأداء

وهي تتعلق بالناحية التنفيذية لعملية التدقيق ، وقد قسمت لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA معايير العمل الميداني على ثلاثة معايير هي^(١٥) :
• تخطيط عملية التدقيق والإشراف على المساعدين .
• دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمها .
• الحصول على الأدلة الكافية والملائمة .

إن هذه المعايير تتعلق بصورة مباشرة بالتدقيق المالي ، وعليه فإن تعديل هذه المعايير ليتلاءم مع تدقيق التكاليف يعني تخصيص معايير مكملة لتتلاءم مع طبيعة تدقيق التكاليف وكالاتي:
أ. بالنسبة إلى تخطيط عملية تدقيق التكاليف

على المدقق أن يحصل على معلومات كاملة عن الصناعة التي يتبعها هذا النشاط ، كما يجب عليه الحصول على معلومات كافية عن نظام التكاليف المستخدم من قبل الوحدة، وسياساته، وإجراءاته المحاسبية ويتم ذلك في ضوء الدراسة الميدانية لمصانع وإدارات الإنتاج، ودراسة العلاقة بين إدارة التكاليف والإدارات الإنتاجية والخدمية.

ب. بالنسبة إلى تقويم نظم الرقابة

ينبغي على مدقق التكاليف أن يمتد نشاطه لدراسة نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بنظم التكاليف بشكل خاص وفحصها وتقويمها والاهتمام ببعض الأمور التي تمثل نتائج غير عادية مثل التلف غير الطبيعي للموارد والوقت الضائع غير عادي قياساً بكمية الإنتاج وجودته ويتم ذلك في ضوء دراسة معايير التكلفة وتقديرات الموازنات التخطيطية .

إن أهمية نظم الرقابة للتكاليف والحاجة إليها عند أداء تدقيق التكاليف لا تقل عن الحاجة لوجود الرقابة الداخلية المحاسبية في حالة أداء التدقيق المالي ، ووجود نظم مرضي للرقابة على التكاليف يقود إلى إمكانية عدّ الإدارة تتصرف برشد ما لم يثبت عكس ذلك.

وتتسع الرقابة على التكاليف لتشمل كل نظم الرقابة التي تهتم بوضع الأهداف ومتابعتها وتنفيذها والخطط والسياسات المتعلقة بالتكاليف وكيفية الارتقاء بكفاءة الأداء وفاعليته بالوحدة الاقتصادية.

ج. بالنسبة إلى أدلة الإثبات

يجب على المدقق أن يحصل على قدر كافٍ من أدلة الإثبات من خلال الفحص أو الملاحظة والاستشارات والمصادقات حتى يتمكن من الاستناد إليها كأساس مقبول في أحكام المدقق واستنتاجاته المتعلقة بالتنظيم أو البرامج أو النشاط أو الوظيفة الخاضعة للرقابة .

وقد حظي موضوع الإثبات في التدقيق لعدة دراسات عملية في محاولة لصياغة نظرية عامة للإثبات على غرار نظرية الإثبات في القانون^(١٦) .

ويعدّ أداء الإدارة وأسس اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالأنفاق والتمويل من الأمور التي يفرض التحقق منه ويستلزم الحصول على قرائن ، وإمكانية التحقق من الأحداث وإمكانية قياس أداء

الإدارة في هذا المجال، والإلمام بالأساليب والوسائل التي تساعد في الحصول على القرائن وتدقيقها، والحصول على مجموعة من البيانات والمعلومات أكثر مما تحتويه الدفاتر والسجلات المحاسبية وقوائم التكاليف وإمكانية تقويم عمليات صنع القرارات ذات العلاقة بالتكاليف، وعليه فإن في تدقيق التكاليف – يجب أن يمتد عمل المدقق بدراسة القرارات التي تتخذها الإدارة في معالجة المشكلات التي تقابلها، والاعتراف بأدلة من نوع خاص تتلاءم مع تقنيات نظم محاسبة التكاليف.

ويقترح إضافة معيارين إلى معايير الفحص الميداني لملاءمتها في تدقيق التكاليف ولمسايرة التطورات في هذا المجال وهما: معيار التحقق من الاقتصاد والكفاءة في استغلال موارد الوحدة الاقتصادية، ومعيار الملاءمة أو الفاعلية.

معيار التحقق من الاقتصاد والكفاءة في استغلال موارد الوحدة الاقتصادية

لكون تدقيق التكاليف يستهدف تدقيق الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية، لذلك فإن هذا المعيار من المعايير التي يفرضه تدقيق التكاليف، إذ أن هناك ندرة في عوامل الإنتاج مما يستوجب بالضرورة أن يتحقق مدقق التكاليف من مدى الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد المتاحة، وعليه فإن هناك دوراً كبيراً لمدقق التكاليف في هذا المجال.

معيار الملائمة أو الفاعلية

ويقصد بالفاعلية اختبار وسائل التنفيذ التي تعمل على تدقيق الخطط والأهداف للوحدات الاقتصادية بأقل تكلفة ممكنة وبطريقة عملية وفي حدود الوقت المتفق عليه، أيضاً هذا المعيار من المعايير التي يفرضه تدقيق التكاليف بهدف تدقيق أعمال وخطط الإدارة التي تناولت التمويل والنفقات للوحدة الاقتصادية ويمكن لمدقق التكاليف أن يتحقق من الملائمة في خطط الإدارة ذات العلاقة بالتمويل والنفقات عن طريق التأكد من أن النفقات المخطط لها من شأنها أن تعطي أفضل النتائج أيضاً أن العائد المتأتي عن النفقات على رأس المال، فضلاً عن العمليات الجارية لا يمكن أن يكون أفضل لخطة عمل أخرى بديلة.

ج. معايير إعداد التقرير

حظي التقرير للمدقق المالي أهمية كبيرة على مستوى الدراسة الأكاديمية والممارسة المهنية، أما بالنسبة للتقرير عن تدقيق التكاليف فلم يحظ بالاتفاق حول المعايير التي يفصح عنها ويعود ذلك إلى:

1. إن تدقيق التكلفة يمتد ليشمل أنشطة متعددة مختلفة الجوانب مثل محاسبة التكاليف وكفاءته وفاعليته ولذلك يختلف نظام مقومات التقرير في كل حالة عن الأخرى.
 2. تحكم التدقيق المالي معايير وإجراءات استقر الرأي عليها نسبياً، في حين لم يستقر بعد على معايير وإجراءات محددة لتدقيق أنظمة التكاليف.
- وباختصار مطلوب من المدقق أن يكون مقتنعاً ويعطي رأياً يبين فيه أن:
1. سجلات محاسبة التكاليف كانت ممسوكة من قبل الشركة، وأن هذه السجلات قدمت في الحقيقة المعلومات المطلوبة.
 2. كانت سجلات محاسبة التكاليف ممسوكة على نمو ملائم بما يعطي الصورة الصحيحة والعادلة لتكلفة الإنتاج، والمعالجة والتصنيع وتسويق المنتجات.
- وعليه فإن من معايير إعداد التقرير التي ينبغي أن تحدث فيها التغييرات بما يتلاءم مع طبيعة عمل مدقق التكاليف هي:

أ. الإشارة إلى تجانس تطبيق المبادئ المحاسبية واستخدامها

إن هذا المعيار يشير إلى تقرير التدقيق المالي ولم يتطرق إلى تقارير تدقيق التكاليف وبما أن محاسبة التكاليف يحكمها مبادئ وقواعد خاصة^(*) علينا مراعاتها عند تحديد التكاليف، وبالتالي الخروج أو عدم الالتزام بها ذات تأثير على سلامة قياس التكاليف ومن بين المبادئ والقواعد التي تحكم محاسبة التكاليف⁽¹⁷⁾.

- ١ . قاعدة الاقتراب من السبب.
 - ٢ . قاعدة عدم التحميل إلا بعد وقوع الاستفادة من التكلفة.
 - ٣ . مبدأ عدم الالتزام بالحيطه والحذر.
 - ٤ . مبدأ استبعاد البنود غير العادية من التكاليف.
 - ٥ . مبدأ عدم نقل تكاليف فترة سابقة إلى فترة لاحقة .
- وعليه ففي تدقيق التكاليف يقترح الباحثان تعديل هذا المعيار بالشكل الآتي :
- "التحقق من تطابق البيانات والمعلومات في قوائم التكاليف مع مبادئ محاسبة التكاليف المقبولة وطرقها، وان المبادئ المطبقة في السنة الحالية هي المبادئ نفسها التي طبقت في السنة السابقة، وعند حدوث تغيرات في تلك المبادئ عليه أن يوضح في تقريره ما تم من تغير والآثار التي نتجت عنه"
- ب. التحقق من كفاية الإفصاح وملاءمته في القوائم ،

يجب أن يبين تقرير مدقق التكاليف إن قوائم التكاليف تفصح عن سلامة تحديد التكلفة وأن تكلفة المواد الأولية والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة قد دقت من حيث ارتباطه بالمنتج أو التصنيع ، وأن المخزون قيم بشكل سليم ، وإن إجراءات التسعير مناسبة وتمت وفقاً للأسس المتبعة في السنة السابقة فضلاً عن تدقيق نسب استغلال الطاقة الإنتاجية ، وإن نظام التكاليف يوفر للإدارة البيانات والمعلومات اللازمة.

جـ. القدرة على تقديم توصيات بناءه

بينما يضع مدقق التكاليف تقريره، عليه أن يعرض الحقائق في التقرير بدقة تامة و علة نحو ملائم وواضح ، وعليه أن يبدي تحفظه ، إذا كان هناك ما يستوجب ذلك بكل عناية ، وذلك لأن الجهات المعنية ستبحث فيما بعد عن المعلومات والإيضاحات عن مثل هذه التحفظات ويجب أن لا يكون هناك أي تردد من جانبه في عملية كشف الثغرات والأخطاء وحالات التلاعب وما شابه ذلك. وبناءً على ما سبق يلاحظ أن هذا المعيار يتلاءم مع طبيعة تدقيق التكاليف لأنه يستهدف التحسين والتطوير وخفض التكاليف ودعم كفاءة المشروع وتحسين نظرة الأطراف المختلفة إليه ، ولتدقيق قدرة مدقق التكاليف في تقديم توصيات بناءه يستوجب :

- أن يتفهم بصورة كاملة أهداف الشركة وإجراءاتها وأهداف محاسبة التكاليف بشكل خاص .
- تقديم التوصيات بعد الانتهاء من الفحص مباشرة حتى لا يترك الموقف معلقاً لفترة طويلة وأن يتم عرض التوصيات على الإدارات المختصة ومناقشتها بأسلوب يمكن فهمه ويحقق الهدف.
- واقعية التوصيات أي القابلية على التنفيذ ، وعليه التفكير مسبقاً قبل اقتراح أي توصية ضرورة دراسة التكاليف وتحليلها والتي ستؤدي إليها التوصية والمنفعة الناتجة عنها^(١٨).
- متابعة التوصيات

وعليه فإن تقرير مدقق التكاليف يجب أن تتوفر فيه الخصائص الآتية : واقية البيانات، الدقة والنزاهة ، الموضوعية ، الاختصار والتركيز ، الإقناع بعرض التوصيات وحسن توبيخ التقرير .

المبحث الثالث

إجراءات تدقيق التكاليف

قامت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن معهد المحاسبين الأمريكي (AICPA) بخطوة مهمة نحو التفرقة بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق وذلك على اعتبار أن الإجراءات ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها المدقق الخارجي . أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الاعمال، والكيفية التي تم بها ممارسة تلك الأعمال والأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات التدقيق . كما ترتبط معايير التدقيق تمييزاً لها عن إجراءات التدقيق ليس فقط بالصفات المهنية للمدقق ولكن أيضاً بكيفية أدائه لفحصه وإعداده لتقريره^(١٩). وتقتضي إجراءات تدقيق التكاليف على مدقق التكاليف الاهتمام بـ^(٢٠).

١. طبيعة نشاط الشركة

- يجب على مدقق التكاليف أن يؤقلم نفسه مع طبيعة نشاط الشركة بغية تحديد العوامل الرئيسية المتعلقة بالتكلفة ، فضلاً عن نوع نظام محاسبة التكاليف الذي تطبقه الشركة ليتمكن من فهم طبيعة عمل الشركة فهماً واضحاً.

٢. هيكل الشركة

على مدقق التكاليف أن يفحص نظام التكلفة المعمول به وهيكل الشركة لتحديد خطوط السلطة والمسؤولية التكاليفية ، ودراسة كل من دليل التكلفة ، مراكز التكلفة ، وحدات التكلفة، وحسابات التكلفة وغيرها.

٣. السجلات ونظام التسجيل

يتطلب من مدقق التكاليف الاطلاع على سجلات التكلفة المستخدمة في الشركة والمتعلقة بعملية التصنيع، ويكون رأيه حول التفاصيل المقدمة كافياً لإجراء التدقيق ، وعليه أيضاً أن يقوم بفحص إجراءات التسجيل ومصدر البيانات وتلخيصها مع الأخذ بنظر الاعتبار موضوع قناعتة بنظام التكاليف بأنه نظام ملائم ومتكامل .

٤ . مبادئ يجب اتباعها

عند قيام مدقق التكاليف بدراسة نظام التكلفة المتبع في الشركة يتأكد بأن النظام يعتمد مبادئ تكاليف معترف بها ، وعليه التأكيد بأن النظام المعتمد ينسجم مع المبادئ الأساسية وتطبيقات محاسبة التكاليف .

٥ . الرقابة الداخلية

يعدّ وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية في الشركة قرينة على انتظام الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية وخلوها من الأخطاء أو الغش أو التلاعب وأن نظام الرقابة الداخلية من ناحية مدى سلامته أو عدم سلامته يمثل أساساً في تحديد خطوات وإجراءات عملية التدقيق واختيار أدلة الإثبات التي يراها المدقق كافية لاطمئنانه على سلامة البيانات المسجلة بالدفاتر . أما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً، فإن ذلك يوحى إلى احتمال احتواء الدفاتر والسجلات على أخطاء أو غش أو تلاعب^(٢١) .

يرى Nigam & Sharma وهم بصدد بيان إجراءات التكاليف على مدقق التكاليف مراعاة الآتي^(٢٢):

- ١ . إن نقطة الشروع في أي تدقيق سواء كان مالي أو تكلفة وغيرها هو التعرف على الشركة ونشاطها الصناعي ، وعلى المدقق أن يكيف نفسه مع طرق الإنتاج وعملياته والمواد الأولية المستخدمة ومصادره ودرجة المكننة والطاقة المتاحة والربحية والسيولة وغيرها .
- ٢ . مقارنة الإنتاج الفعلي والمبيعات مع تقديرات الموازنة مع الأخذ بنظر الاعتبار موضوع كفاءة نظام رقابة الموازنة .
- ٣ . تحليل انحرافات التكلفة للتأكد من إنها قد فسرت على نحو صحيح للإدارات ، وإذا كانت معظم الانحرافات غير مفضلة فهذا دليل كاف على أن المعايير يتعذر الوصول إليها أو أن الرقابة الإدارية غير محكمة .
- ٤ . فحص الكشوفات التي قدمت للإدارة ، وذلك لتحديد الأمور التي تحتوي على مشاكل وتتطلب اتخاذ القرار .

٥ . مناقشة الاستبانات الخاصة بفحص نظام الرقابة الداخلية للتكلفة مع الموظف ذي العلاقة للتأكد من العمل الذي تم الاتفاق عليه قد أنجز فعلاً ، لأن فوائده أي تخطيط لا تكمن في تشخيص المشكلة بل خلق حركة العمل الصحيح .

ينضح مما سبق أن إجراءات تدقيق التكاليف تبدأ بدراسة العمل وسجلات التكلفة المستخدمة والإجراءات المعتمدة ومبادئ التكاليف ، فضلاً عن نظام الرقابة الداخلية على التكلفة ، ويهدف تدقيق أعظم الفوائد من تدقيق التكاليف لابد من وجود تدقيق تكاليف داخلي ويكون تدقيقه كاملاً ومستمرأ ، وعليه فإن نوع تدقيق التكاليف ونظامه سيعتمد على حجم الشركة ونظام التدقيق الداخلي للتكلفة فضلاً عن الاعتماد على عوامل أخرى من أهمها:

- ١ . وجود نظام محاسبة التكاليف وأهمية دراسة مقومات نظام التدقيق الداخلي للتكاليف .
- ٢ . الفوائد الممكنة تحقيقها جراء تدقيق التكاليف .
- ٣ . نظام الرقابة الداخلية لمحاسبة التكاليف .
- ٤ . الميادين التي يجب تغطيتها بالتدقيق وحجم النشاط واحتياجات الإدارة .

إن إجراءات التدقيق تنطلق من تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة ، وذلك لأنه يتوقف على نتيجة هذا التقويم تحديد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به المدقق الخارجي، فإذا اتضح للمدقق أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال فإنه يستطيع أن يعتمد على ذلك في اختصار جزء كبير من

برنامج التدقيق وعلى العكس من ذلك ، إذا تبين له عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية فإنه سيكون مضطراً إلى توسيع نطاق الفحص حتى يستطيع إبداء رأيه النهائي .

إن مكونات برنامج التدقيق تختلف بحسب المجال الذي يمارس فيه المدقق نشاطه أي المجال المالي أم مجال محاسبة التكاليف أم مجال العمليات والأنشطة وغيرها ، ففي المجال المالي يركز البرنامج على تدقيق عناصر القوائم المالية وفي مجال العمليات والأنشطة يركز على التحقق من اتباع سياسات الشركة التي وضعتها الإدارة وتقويم أنشطتها للحكم على كفاءتها .
أما في تدقيق التكاليف فإنه يشمل ميادين أخرى والتي يمكن تحديدها من خلال الإجابة على التساؤلات الآتية :

أ. ما هي أوراق العمل المستخدمة في تدقيق التكاليف .
ب. ما هي الإجراءات التي يتعين على مدقق التكاليف تنفيذها بالنسبة إلى فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية للتكلفة.

ج. ما هي الميادين التي يشملها تدقيق التكاليف.
أ. ما هي أوراق العمل المستخدمة في تدقيق التكاليف

يمكن لمدقق التكاليف الاستعانة ببعض أوراق العمل التي توفرها الشركة عن التكلفة، وأوراق العمل الآتية يمكن أن تساعد المدقق في هذا المجال^(٢٣).
١. وصف لنظام الرقابة الداخلية لعناصر التكلفة واستخدامها.
٢. بيان بحركة الإنتاج على مدار الفترة محل التدقيق.

٣. بيان بالطاقة الإنتاجية للمصنع ونسب استغلالها خلال الفترة .
 ٤. بيان بعدد العمال في مجال الإنتاج والخدمات الإنتاجية.
 ٥. قوائم التكاليف الدورية التي تعدها الشركة.
 ٦. كشوف الجرد الفعلي للمخزون من الخامات والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام.
 ٧. بيان بكميات الخامات الرئيسية المستخدمة خلال الفترة.
- ب. ما هي الإجراءات التي يتعين على مدقق التكاليف تنفيذها بالنسبة إلى فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية للتكلفة.

ينبغي دراسة وتحديد مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد حجم الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات التدقيق.

إن ضعف نظام الرقابة الداخلية أو قوته لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق ، إنما يحدد أيضاً مدى العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة ، ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات التدقيق ، والإجراءات التي ينبغي التركيز بدرجة أكبر من غيرها .

وتحدد أهداف فحص نظام الرقابة الداخلية لمحاسبة التكاليف في تحديد سلامة تنفيذ الإجراءات المتبعة للنظم والقواعد واللوائح التي تستهدف ضمان وسلامة التكاليف ومن إجراءات فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية ما يأتي :

١. فحص الضوابط على حركة عنصر تكلفة المواد من حيث استلامها وتخزينها وصرفها للإنتاج والمرتدة من الإنتاج من حيث التحديد الواضح للمسؤوليات الوظيفية ووجود المستندات الكافية لكل جزء من هذه الحركة والتحقق من الإثبات المنظم لحركة المخزون من المواد ووجود نقاط الرقابة بإجراء مقارنات بين السجلات والبطاقات المتعلقة بالمخزون وما يسفر عنه الجرد الفعلي المفاجئ.
 ٢. فحص الضوابط على عنصر تكلفة الأجور من حيث التعيينات وتحديد معدلات الأجور واثبات الساعات الفعلية للعمال والوقت المستخدم في الإنتاج من حيث الفصل الواضح للمسؤوليات الوظيفية.
 ٣. فحص الضوابط المتعلقة بالحصول على الخدمات الأخرى واستخدامها من حيث الفصل الواضح بين المسؤوليات الوظيفية والمحاسبية عن تكلفة هذه الخدمات.
 ٤. فحص الطرق والقواعد والإجراءات المتبعة للفصل بين العناصر المباشرة وكيفية توزيع العناصر غير المباشرة على الإنتاج.
 ٥. دراسة كل من مراكز التكلفة وحدة التكلفة ، دليل المواقع والمراكز ، دليل وحدات الإنتاج، ودليل حسابات التكلفة للتأكد من سلامة النظام ومدى الالتزام بتنفيذه.
 ٦. دراسة الأساس التي يبني عليها نظام التكاليف واللوائح والإجراءات المعمولة عليها والدورة المستندية ومنهج محاسبة التكاليف المتبع وعلاقة حسابات التكلفة بالحسابات المالية.
 ٧. تقويم نظام التكاليف المتبع على أساس ما يوفره من بيانات ومعلومات لمساعدة إدارة الشركة في تخطيط ورقابة عناصر التكاليف ، وكذلك في تقييم الإنتاج التام وتحت التشغيل ومخزون المواد الخام والتسعير واتخاذ القرارات.
- يستخدم مدقق التكاليف لهذا الغرض قوائم استقصاء نموذجية تشمل مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية على التكلفة وتوجه إلى السلطات ذات العلاقة من أجل

الحصول على إجابة لكل سؤال بصيغة (نعم) أو (لا) وهذا من شأنه أن يعطي المدقق فكرة عن نظام التكلفة والإجراءات المتبعة وقد تتعلق هذه الاستبانات باختبارات عامة للنظام أو عناصره مثل رقابة المواد الأولية والأيدي العاملة وغيرها ، ويفضل معظم المدققين استخدام الأسلوب الاستقصائي عن باقي الطرق الأخرى في دراسة وتقويم مدى إمكان الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية .

جـ. ميادين تدقيق التكاليف

يهتم مدقق التكاليف بالدرجة الأساسية بتدقيق الملائمة والكفاءة الأمر الذي يوجب أن يغطي ميادين الإنتاج والمبيعات والوظائف الإدارية الأخرى ومن الأمور التي يجب فحصها من قبل المدقق^(٢٤): المواد الأولية ، الأيدي العاملة ، التكاليف غير المباشرة ، الاندثار ، نفقات رأس المال ، استخدام الطاقة .

ويرى Shetty & Palekar وهما بصدد تحديد ميادين تدقيق التكلفة^(٢٥) أنه بالرغم من أن تدقيق التكلفة يتضمن جوانب محاسبة التكاليف كافة ، إلا أن هناك ميادين مهمة تجعل من الضروري توجيه العناية اللازمة لها ، ويجب أن تفحص فحصاً دقيقاً من قبل المدقق ومن هذه الميادين : المواد الأولية ، الأيدي العاملة ، التكاليف غير المباشرة ، نفقات رأس المال ، الاستفادة من الطاقة .

ويضيف Bigg^(٢٦): أنه لا بد من تنفيذ عملية تدقيق التكاليف بشكل منهجي من خلال البرنامج ، ويجب توجيه عملية التدقيق إلى تلك الميادين التي تبدو فيها على الغالب ضعف أو أخطاء أو خطورة من حيث التلاعب تكون فيها بيانات التكلفة غير الصحيحة ، وينبغي على المدقق المعرفة التامة بعملية تتابع مراحل التصنيع وطرقه ، ويجب أن يتصرف من الناحية العملية كشخص مستقل ويسمح له بالعمل كمدقق قانوني ، ومن الميادين التي يتناولها هي المواد والأجور والتكاليف غير المباشرة .

ويرى Bhar^(٢٧): أن مدقق التكاليف يهتم بالدرجة الأساس بملاءمة نظام التكاليف وكفائه ويغطي حسابات التكاليف كافة ، ومراقبة التكاليف وعرض بيانات التكاليف ومن هذه المجالات المهمة : رقابة المخزون وبرنامج الإنتاج ، الأيدي العاملة ، التكاليف الصناعية غير المباشرة ، التكاليف غير المباشرة للبيع والتوزيع والإدارية ، إنتاجية العمل ، والمكائن ، نفقات رأس المال .
بناءً على ما تقدم يتضح الآتي:

١. أن تدقيق التكاليف يتناول موضوع فحص بيانات ومعلومات وسجلات وتقارير وقوائم نظام محاسبة التكاليف.
٢. يهتم بالدرجة الأساس بتدقيق الملائمة والكفاءة ، فضلاً عن التحقق من صحة السجلات المتعلقة بحسابات التكاليف من الناحية الرياضية، واكتشاف الأخطاء وحالات التلاعب ومدى مراعاة قواعد التكلفة أو معاييرها .
٣. يستهل مدقق التكاليف تدقيقه على كشوفات التكاليف المقدمة له من قبل الإدارة للتحقق منها، ومن الطبيعي أن كشوفات التكاليف منقسمة إلى العناصر الآتية : مواد ، أجور ، مصاريف .
يمكن تحديد ميادين تدقيق التكلفة بكل من : المواد الأولية ، الأجور ، تكاليف غير مباشرة ، الاندثار ، استخدام الطاقة ، الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل ، قوائم التكاليف ، تكلفة الوحدة الواحدة ، أنشطة عامة .

نتائج البحث

١. إن تدقيق التكاليف يعني فحص وتحليل وتقويم انتقادي منظم لكل ما يتعلق بمحاسبة التكاليف بهدف ضبط تكاليف الإنتاج والتدقيق من سلامة وصحة قوائم التكاليف ومدى تعبيرها عن حقيقة تكاليف الإنتاج وتقييم المخزون ، فضلاً عن التحقق من سلامة تحليل البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط ورقابة التكاليف بهدف توفير الحماية ورفع الكفاءة الإنتاجية من أجل ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة على أن يكون لكل من المدقق الخارجي والداخلي دوره في هذا المجال .
٢. أن هناك أوجه اختلاف بين كل من التدقيق المالي والتدقيق التكاليفي في المفهوم والهدف والقواعد والمبادئ التي تحكمها المستفيدين والوسائل الفنية لأداء كل منهما والتوقيت .

٣. أن هناك انتقادات وضعت كعقبة أمام تدقيق التكاليف ولكنها ليست مبررات معقولة تحد من إمكانية القيام به .
٤. يتسم تدقيق التكاليف بسمة الملائمة والكفاءة والحماية .
٥. القيام بتدقيق التكاليف يضيف للتدقيق أهدافاً جديدة فضلاً عن الأهداف السابقة له .
٦. إن تغير مجال تدقيق التكاليف عن التدقيق المالي يمكن أن يؤثر في مفهوم بعض معايير الأداء المهني السائدة ودراسة معايير التدقيق يمكن القول : "أن معظمها يمكن تطبيقه بعد تطويره على تدقيق التكاليف ، ومن أهم المعايير التي ينبغي أن تحدث فيها بعض التغيرات في المفهوم بما يتلاءم مع طبيعة عمل مدقق التكاليف ، معيار التأهيل ، التخطيط لعملية التدقيق ، أدلة الإثبات، الإشارة إلى تجانس مبادئ المحاسبة وتطبيقها واستخدامها ومعيار التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم ومعيار القدرة على تقديم توصيات بناءه .
٧. إن إجراءات التكاليف تبدأ بدراسة العمل وسجلات التكاليف المستخدمة والإجراءات المعتمدة ومبادئ التكاليف فضلاً عن نظام الرقابة الداخلية على التكاليف وبهدف تدقيق أعظم الفوائد من تدقيق التكاليف لا بد من وجود تدقيق تكاليف داخلي ويكون تدقيقه كاملاً ومستمراً .
٨. إن مكونات برنامج التدقيق تختلف بحسب المجال الذي يمارس فيه المدقق نشاطه، ففي مجال تدقيق التكاليف فإن البرنامج يعتمد على الإجراءات التي يتعين على مدقق التكاليف تنفيذها بالنسبة إلى فحص نظام الرقابة الداخلية وتقويمه لنظام التكاليف ، وماهية أوراق العمل المستخدمة والميادين التي يشملها تدقيق التكاليف والإجراءات التي ينبغي على مدقق التكاليف تنفيذها.
٩. إن الميادين أو العناصر التي يتم فحصها وتدقيقها في أنظمة محاسبة التكاليف تتمثل في المواد الأولية ، الأجور ، التكاليف الإضافية غير مباشرة ، الاندثار ، الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل ، قوائم التكاليف ، تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة.

الهوامش

- (1) Thomas, C. William & Henke, O. Emerson, Auditing Theory and Practice, 1986, P. 26.
- (٢) جريوع ، يوسف محمود ، الفجوة المتوقعة بين الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وبين مراجع الحسابات الخارجي ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد ١٠٥ ، ١٩٩٨ ، ص ٢٨ .
- لمزيد من التفاصيل ، يمكن الرجوع إلى :
- أرينز ، ألفين و لوبك ، جيمس ، المراجعة . مدخل متكامل ، ترجمة أحمد حامد حججاج ، دار المريخ للنش ، المملكة العربية السعودية ، ٢٠٠٢ ، ص ص ٢٣-٢٥ .
- (٣) عليان ، عبدالرحمن محمود ، المراجعة الإدارية ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، القاهرة ، ١٩٨٢ ، ص ص ١٤٠-١٤١ .
- (٤) Arora, M. N, Cost Accounting-Principles and Paractice, Vikas Publishing House, PVT LTD, New Delhi, Fifth, Revised Edition, 1998, P. 691.
- (5) Kapadia, R. M., Cost and Management Accountancy, A Charge a Book Depat, 3 Edition, 1979, p. 237
- (6) Tandon, B. N., Paractical Auditing S. Chand & Company, LTD, New Delhi, 10 Edition, 1982, P. 412.
- (7) Tike, J.G., Cost Audit and Management Audit, Bombay, Kitab Mahal,1987, P. 12.
- (8) Olson, W. F., How Should A Profession Disciplined, The Journal of Accounting, May, 1978, P. 64.
- (9) Arora, M. N., Op. Cit, P. 691.
- (١٠) أنظر :
- Prakash, Jagdish, Auditing Principles Practice and Problem, 1980, P. 453.
- Tandon, B. N. Op. Cit., PP. 410-411.
- (11) Shetty, PT. Pattan 7 Palekar, D. R., Cost Accounting A Basic Approach, Richard & Co, New Delhi, 1981.
- (12) Arora M. N. Op. Cit. P. 694.
- (13) Kapadia, R. M., Op. Cit, P. 244.
- (14) Banerjee, Bhabatash, Cost Accounting, The World Press Private Ltd. Colcutta, 1981, PP. 767-768
- (١٥) جريوع ، يوسف محمود ، المقدمة لمعايير العمل الميداني وتخطيط عملية المراجعة ومدى التزام مراجع الحسابات الخارجي المستقل ، مجلة المحاسب القانوني ، العدد ١٠٦ أيار-حزيران ، ١٩٩٨ ، ص ٢٠ .
- (١٦) أنظر: القيسي ، خالد ياسين ، منهجية الإثبات في الرقابة المالية والتدقيق ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، ١٩٩٩ .
- (١٧) للتوسع راجع : معايير محاسبة التكاليف الصادرة عن لجنة معايير محاسبة التكاليف (CASB) ، حيث أصدرت ٢٠ معياراً من معيار رقم CAS 401 ولغاية CAS 420 .
- Robert B. Hubbard, Cost Accounting Standards Board, Management Accountants, October, 1990, PP. 56-58.
- (١٧) الجزائر ، محمد محمد ، محاسبة التكاليف ، الجهاز المركزي للكتب الجامعية ، القاهرة ، ١٩٨١ ، ص ص ٥٧٧-٥٧٨ .
- (18) Paul J. Wong “Using Cost Benefit Analysis Approach to Support Audit Communication, The Internal Auditor (IIA) August, 1977, PP. 43-46.

- (١٩) الصحن ، عبدالفتاح وابو زيد ، كمال خليفة ، المراجعة علماء وعملاً ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، ١٩٩٢ ، ص ١٤١ .
- (20) Kapadia, R. M. Op. Cit., P. 242.
- (٢١) جربوع ، يوسف محمود ، الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد ١٠٨ ، ١٩٩٨ ، ص ٤٢ .
- (22) Nigam, B. M. Lall & Sharma, G. L., Advanced Cost Accounting, Himalaya Publishing House Boday, First Edition, 1980, P. 322.
- (٢٣) الهواري ، محمد نصر وآخرون ، الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، مكتبة الشباب ، القاهرة ، ١٩٩٢ ، ص ١٧٢ .
- (24) Baherjee, Bhabatosh, Op. Cit., P. 773-775.
- (25) Shetty, PT, Pattan & Palekar, D. R., Op. Cit., P. 28.
- (26) Bigg Walter, Cost Accounts, Macdonald & Evans, Limited Edition, 1972, P. 323.
- (27) Bhar, B. K. Cost Accounting Methods and Problems, Academic Publishing, Calcutta, 1981, P. 772.

المصادر

أولاً. المصادر العربية

أ. الرسائل الجامعية

١. القيسي ، خالد ياسين ، منهجية الإثبات في الرقابة المالية والتدقيق ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، ١٩٩٩ .

ب. الدوريات

١. جربوع ، يوسف محمود ، المقدمة لمعايير العمل الميداني وتخطيط عملية المراجعة ومدى التزام مراجع الحسابات الخارجي المستقل ، مجلة المحاسب القانوني ، العدد ١٠٦ ايار-حزيران ، ١٩٩٨ .
٢. جربوع ، يوسف محمود ، الفجوة المتوقعة بين الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وبين مراجع الحسابات الخارجي ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد ١٠٥ ، ١٩٩٨ .
٣. جربوع ، يوسف محمود ، الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد ١٠٨ ، ١٩٩٨ .
٤. عليان ، عبدالرحمن محمود ، المراجعة الإدارية ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، القاهرة ، ١٩٨٢ .

ج. الكتب

١. الجزار ، محمد محمد ، محاسبة التكاليف ، الجهاز المركزي للكتب الجامعية ، القاهرة ، ١٩٨١ .
٢. أرينز ، ألفين و لوبك ، جيمس ، المراجعة - مدخل متكامل ، ترجمة أحمد حامد حججاج ، دار المريخ للنش ، المملكة العربية السعودية ، ٢٠٠٢ .
٣. الصحن ، عبدالفتاح وابو زيد ، كمال خليفة ، المراجعة علماء وعملاً ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، ١٩٩٢ .
٤. الهواري ، محمد نصر وآخرون ، الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، مكتبة الشباب ، القاهرة ، ١٩٩٢ .

ثانياً. المصادر الأجنبية

A. Articles

1. Hubbard, B. Robert, Cost Accounting Standards Board, Management Accountants, October, 1990.

2. Olson, W. F., How Should A Profession Disciplined, The Journal of Accounting, May, 1978.
3. Paul J. Wong “Using Cost Benefit Analysis Approach to Support Audit Communication, The Internal Auditor (IIA) August, 1977.

B. Books

1. Arora, M. N, Cost Accounting-Principles and Paractice, Vikas Publishing House, PVT LTD, New Delhi, Fifth, Revised Edition, 1998.
2. Banerjee, Bhabatash, Cost Accounting, The World Press Private Ltd. Colcutta, 1981.
3. Bhar, B. K. Cost Accounting Methods and Problems, Academic Publishing, Calcutta, 1981.
4. Bigg, Walter, Cost Accounts, Macdonald & Evans, Limited Edition, 1972.
5. Kapadia, R. M., Cost and Management Accountancy, A Charge a Book Depat, 3 Edition, 1979.
6. Nigam, B. M. Lall & Sharma, G. L., Advanced Cost Accounting, Himalaya Publishing House Boday, First Edition, 1980.
7. Prakash, Jagdish, Auditing Principles Practice and Problem, 1980.
8. Shetty, PT. Pattan 7 Palekar, D. R., Cost Accounting A Basic Approach, Richard & Co, New Delhi, 1981.
9. Tandon, B. N., Practical Auditing S. Chand & Company, LTD, New Delhi, 10 Edition, 1982.
10. Thomas, C. William & Henke, O. Emerson, Auditing Theory and Practice, 1986.
11. Tike, J.G., Cost Audit and Management Audit, Bombay, Kitab Mahal, 1987.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.