



جامعة الموصل

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

دور التدقيق الداخلي في تخفيض التكاليف باستخدام أدوات
المحاسبة الرشيقة بالتطبيق على معمل ألبن الموصل

زكريا فوزي شيت القطان

بحث الدبلوم العالي في تدقيق ومراجعة الحسابات

بإشراف

الأستاذ الدكتور

زياد هاشم يحيى السقا

2020م

1441هـ

جامعة الموصل

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

دور التدقيق الداخلي في تخفيض التكاليف باستخدام أدوات

المحاسبة الرشيقة بالتطبيق على معمل ألبنان الموصل

بحث تقدم به

زكريا فوزي شيت القطان

إلى

مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل

وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي التخصصي في تدقيق ومراجعة الحسابات

بإشراف

الأستاذ الدكتور

زياد هاشم يحيى السقا

2020م

1441هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا أُكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا
رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إَصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا
وَاعْفِرْ لَنَا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ ﴿٢٦٨﴾

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

شكر وثناء

الحمد لله رب العالمين حمداً كثيراً والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا وسندنا في الدنيا والآخرة (محمد بن عبد الله) وعلى آله وأصحابه وسلم تسليماً كثيراً ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين وبعد ...

فيطيب لي بعد شكر الله عز وجل، أن أتقدم بالشكر الجزيل والعرفان إلى مشرفي **الأستاذ الدكتور زياد**

هاشم يحيى السقا لتفضله بقبول الإشراف على هذا البحث، ولجهوده المبذولة وتوجيهاته السديدة التي كان لها أكبر الأثر في إنجاز هذا البحث وإخراجه بهذه الصورة، جعله الله في ميزان حسناته وجزاه الله كل خير.

وأقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى عميد كلية الإدارة والاقتصاد **الدكتور ثائر احمد سعدون السمان** لاهتمامه المتواصل بطلبة الدراسات العليا.

وأقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى **الدكتور وحيد محمود رمو الابراهيمى** معاون العميد للشؤون العلمية لاهتمامه المتواصل بطلبة الدراسات العليا.

وأقدم بالشكر الجزيل إلى السيد رئيس قسم المحاسبة الأستاذ المساعد **الدكتور لقمان محمد أيوب الدباغ** وجميع الأساتذة في قسم المحاسبة لما قدموه من توجيهات وإرشادات قيمة في أثناء مدة دراستي فجزاهم الله خير الجزاء.

وأقدم بالشكر الجزيل إلى **الدكتورة كبرى محمد طاهر** لاهتمامها المتواصل بطلبة الدراسات العليا. وأوجه شكري وتقديري الى الأساتذة الأفاضل رئيس لجنة المناقشة وأعضائها لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة، واعبر عن اعتزازي بارائهم وملاحظاتهم القيمة التي ستتوج هذا الجهد.

وأتوجه بالشكر والتقدير إلى زملائي في الدراسات العليا متمنياً لهم الموفقية والنجاح في الحياة.

وإن واجب الوفاء والعرفان يحتم أن أقدم شكري وأمتناني إلى عائلتي للجهد الذي بذلوه معي خلال

الباحث

رحلتي الدراسية وأقدم لهم هذا العمل فجزاهم الله خيراً.

إقرار المشرف

أشهد أن إعداد هذه الرسالة الموسومة (دور التدقيق الداخلي في تخفيض التكاليف باستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة بالتطبيق على معمل ألبان الموصل) جرى بإشرافي في جامعة الموصل/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي في المحاسبة/ تدقيق ومراجعة الحسابات.

التوقيع:

المشرف: أ. د. زياد هاشم يحيى السقا

التاريخ: / / 2020

إقرار المقوم اللغوي

أشهد أن إعداد هذه الرسالة الموسومة (دور التدقيق الداخلي في تخفيض التكاليف باستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة بالتطبيق على معمل ألبان الموصل) تمت مراجعتها من الناحية اللغوية وتصحيح ما ورد فيها من أخطاء لغوية وتعبيرية، وبذلك أصبحت الرسالة مؤهلة للمناقشة قدر تعلق الأمر بسلامة الأسلوب وصحة التعبير.

التوقيع:

الاسم: أ.م.د. مسعود سليمان مصطفى

التاريخ: / / 2020

إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على التوصيتين التي تقدم بها المشرف والمقوم اللغوي أشرح هذه الدراسة للمناقشة.

التوقيع:

الاسم: أ. م. د. لقمان محمد أيوب الدباغ

التاريخ: / / 2020

إقرار رئيس قسم المحاسبة

بناءً على التوصيات التي تقدم بها المشرف والمقوم اللغوي ورئيس لجنة الدراسات العليا أشرح هذه الدراسة للمناقشة.

التوقيع:

الاسم: أ. م. د. لقمان محمد أيوب الدباغ

التاريخ: / / 2020

قرار لجنة المناقشة

نشهد بأننا أعضاء لجنة التقييم والمناقشة قد اطلعنا على الرسالة الموسومة " دور التدقيق الداخلي في تخفيض التكاليف باستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة بالتطبيق على معمل ألبان الموصل) " وناقشنا الطالب "زكريا فوزي شيت القطان" في محتوياتها وفي ماله علاقة بها بتاريخ / / 2020 وإنها جديرة بنيل شهادة الدبلوم العالي في التدقيق ومراجعة الحسابات.

الأستاذ المساعد الدكتور

خالد غازي التمي

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

رئيس اللجنة

الأستاذ المساعد الدكتور

سنان زهير محمد جميل

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

عضواً

الأستاذ الدكتور

زياد هاشم يحيى السقا

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

عضواً ومشرفاً

قرار مجلس الكلية

اجتمع مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجلسته.....المنعقدة بتاريخ / / 2020 وقررت التوصية بمنحها شهادة الدبلوم العالي في اختصاص التدقيق ومراجعة الحسابات.

عميد كلية الإدارة والاقتصاد

أ.م.د ثائر احمد سعدون السمان

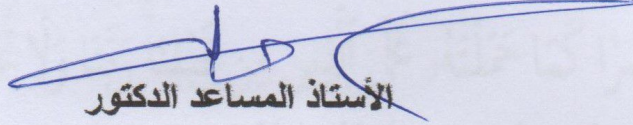
2020 / /

مقرر مجلس الكلية

2020 / /

قرار لجنة المناقشة

نشهد بأننا أعضاء لجنة التقييم والمناقشة قد اطلعنا على الرسالة الموسومة " دور التدقيق الداخلي في تخفيض التكاليف باستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة بالتطبيق على معمل ألبان الموصل) " وناقشنا الطالب "زكريا فوزي شيت القطان" في محتوياتها وفي ما له علاقة بها بتاريخ / / 2020 وإنها جديرة بنيل شهادة الدبلوم العالي في التدقيق ومراجعة الحسابات.



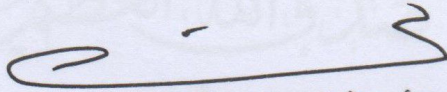
الأستاذ المساعد الدكتور

خالد غازي التمي

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

رئيس اللجنة

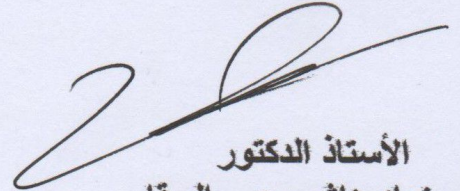


الأستاذ المساعد الدكتور
سنان زهير محمد جميل

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

عضواً



الأستاذ الدكتور
زياد هاشم يحيى السقا

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

عضواً ومشرفاً

قرار مجلس الكلية

اجتمع مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجلستهالمنعقدة بتاريخ / / 2020 وقررت التوصية بمنحها شهادة الدبلوم العالي في اختصاص التدقيق ومراجعة الحسابات.

عميد كلية الإدارة والاقتصاد

أ.م.د ثائر احمد سعدون السمان

2020 / /

مقرر مجلس الكلية

2020 / /

المستخلص

هدفت هذه الدراسة على نحو رئيس إلى بيان أهمية استخدام تدقيق التكاليف في تقليل الهدر بالإنتاج، واستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تقليل الضياع والهدر الحاصل في إنتاج المواد، واستخدام الطرائق الحديثة في هذا لتقليل الهدر في معمل البان الموصل، حيث تم الاعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلي بالاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من الوحدة عينة الدراسة (معمل ألبان الموصل) والاطلاع على الكتب والبحوث والرسائل والأطاريح.

وقد قسمت الدراسة إلى ستة مباحث: المبحث الأول تكون من منهجية البحث، أما المبحث الثاني فقد تكون من مفهوم التدقيق الداخلي، وتكون المبحث الثالث من مفهوم المحاسبة الرشيقة وأدواتها، أما المبحث الرابع فقد بين مفهوم تدقيق التكاليف وأبعاده، والمبحث الخامس الجانب العملي، واختتمت هذه الدراسة بالمبحث السادس بالنتائج والتوصيات.

وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

1. إن المعمل لا يستخدم أدوات المحاسبة الرشيقة التي تساعد على تحديد الضياع والقضاء عليه.
2. نتيجة البحث والتطبيق في معمل ألبان الموصل توصل الباحث إلى أن المعمل بحاجة إلى بناء وحدات إنتاج أخرى، لأن المعمل بعد احتلال داعش للمدينة فقد مكثن التصنيع نتيجة السرقة أو التخريب، وأن تنوع الإنتاج يؤدي إلى إيرادات أكثر للمعمل لا سيما أن المعمل لا يقوم بالتصنيع الا يومين بالأسبوع، وأن عدد العمال كثير، والإيرادات قليلة من الإنتاج.
3. ان مكثن المعمل قديمة وتحتاج إلى تبديل وتجديد، لان المكثن أحد أسباب الهدر الحاصل نتيجة قدمها.

و أهم التوصيات:

1. التمسك بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً وبقواعد السلوك المهني والمحافظة على الاستقلالية وبذل العناية المهنية الكافية من قبل المدقق الداخلي.
2. الدعم الحكومي لمعمل ألبان الموصل، وزيادة الإنتاج، وتقليل الاستيراد من الخارج، والاعتماد على المنتج الوطني.
3. استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في المعمل للتقليل من الهدر الحاصل.
4. تطبيق التدقيق الالكتروني في كافة الوحدات الاقتصادية، لما في ذلك من فوائد كثيرة، حيث فيه اختصار للوقت والجهد والتكلفة، ويجب أن يكون التطبيق بالابتعاد تدريجياً عن الأسلوب اليدوي(التقليدي)، لأن الأساليب الالكترونية ترفع كفاءة مراقب الحسابات في التخطيط السليم لعملية التدقيق واكتشاف الأخطاء.

ثبت المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ - هـ	المقدمة
	المبحث الأول منهجية البحث
1	أولاً: مشكلة البحث
1	ثانياً: أهمية البحث
1	ثالثاً: أهداف البحث
1	رابعاً: فرضية البحث
2	خامساً: منهج البحث
	المبحث الثاني الاطار العملي للتدقيق الداخلي
3	أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي
5	ثانياً: أهمية التدقيق الداخلي
6	ثالثاً: أنواع التدقيق الداخلي
8	رابعاً: مبادئ التدقيق الداخلي
10	خامساً: معايير التدقيق الداخلي
12	سادساً: وظائف الرقابة الداخلية
	المبحث الثالث تدقيق التكاليف وابعاده
14	أولاً: مفهوم تدقيق التكاليف
16	ثانياً: أهداف تدقيق التكاليف
17	ثالثاً: معايير تدقيق التكاليف
19	رابعاً: إجراءات تدقيق التكاليف
21	خامساً: أوراق العمل المستخدمة في تدقيق التكاليف
21	سادساً: مراحل إجراءات التدقيق

المبحث الرابع طبيعة وأدوات المحاسبة الرشيقية	
23	أولاً: مفهوم المحاسبة الرشيقية وتعريفها
25	ثانياً: أهداف التفكير الرشيق ومنافعه
26	ثالثاً: خصائص التفكير الرشيق ومبادئه
27	رابعاً: الفرق بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقية
29	خامساً: أدوات الإنتاج الرشيق
32	سادساً: مفهوم تيارات القيمة
33	سابعاً: أسلوب تكلفة تيار القيمة
المبحث الخامس استخدام ادوات المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف في معمل البان الموصل الجانب العملي	
35	أولاً: نبذة عن معمل ألبان الموصل
36	ثانياً: تقييم عمل التدقيق الداخلي في ضوء معايير تدقيق التكاليف المستخدمة في معمل البان الموصل
37	ثالثاً: إجراءات تدقيق التكاليف في معمل البان الموصل
39	رابعاً: الدور المقترح للتدقيق الداخلي لتخفيض التكاليف وفق أسلوب المحاسبة الرشيقية في معمل ألبان الموصل
المبحث السادس	
41	أولاً: الاستنتاجات
41	ثانياً: التوصيات
43	المصادر
47	المستخلص باللغة الإنكليزية

	ثبت الجداول
30	أولاً: جدول رقم (1) منهجية ال5S

المبحث الأول

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال تساؤل رئيس هو: هل يمكن أن يسهم التدقيق الداخلي في تخفيض التكاليف باستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة؟ وكيف؟

ثانياً: أهمية البحث

تتركز أهمية البحث من خلال تناوله موضوعاً مهماً في إمكانية توسيع دور المدقق الداخلي في الوحدات الصناعية من خلال تحديد مجموعة من الاساليب التي تتعلق بكيفية استخدام أساليب المحاسبة الادارية الحديثة التي يمكن من خلالها أن يسهم التدقيق الداخلي في تخفيض التكاليف مع التركيز على أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وهو أسلوب المحاسبة الرشيقة.

ثالثاً: اهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

1. تحديد ماهية المحاسبة الرشيقة وكيفية تخفيض التكاليف من خلالها في الوحدات الصناعية.
2. تحديد دور التدقيق الداخلي في كيفية المساهمة في تخفيض التكاليف في الوحدات الصناعية إذا ما تم استخدام المحاسبة الرشيقة فيها.
3. الاطلاع على طبيعة وواقع عمل التدقيق الداخلي وواقعه في معمل ألبان الموصل واقتراح الدور الذي يمكن أن يؤديه إذا ما تم استخدام المحاسبة الرشيقة فيه.

رابعاً: فرضية البحث

لتحقيق أهداف البحث يتم الاعتماد على الفرضية الرئيسية:

"يمكن أن يؤدي التدقيق الداخلي دوراً مهماً في تخفيض التكاليف في الوحدات الصناعية التي تستخدم أسلوب المحاسبة الرشيقة".

خامساً: منهج البحث

يعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال مناقشة ما تم تناوله من الكتاب والباحثين والمنظمات المهنية في كل من التدقيق الداخلي والمحاسبة الرشيقة فضلاً عن المنهج الميداني في معمل ألبان الموصل.

المبحث الثاني

التدقيق الداخلي

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية ويعرف التدقيق الداخلي بأنه مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المشروع تنشئها الإدارة للقيام بخدماتها في التحقق من العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المالية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول المشروع وأمواله، أن الخدمة التي يقدمها التدقيق الداخلي هي خدمة وقائية، لأنها تحمي أموال المشروع فضلاً عن دقة البيانات. (العدناني، 1999، 185)

يتضح من التعريف السابق أن آلية عمل التدقيق الداخلي تركز على الجوانب المالية والمحاسبية فقط أي الدفاتر والسجلات لغرض اكتشاف الغش والأخطاء ومحاولة منع حدوثها، ومن ثم فإن

آلية عمل ونطاق التدقيق الداخلي (التدقيق التقليدي) محدود ولا يلي متطلبات المرحلة الحالية الناتجة عن التطورات الكبيرة في البيئة الاقتصادية والصناعية.

ووفقاً للمعايير المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية

"IIA

الخاصة بالتدقيق الداخلي الحديث عرف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة تقييم مستقل داخل الشركة لفحص أنشطتها وتقييمها وذلك خدمة للشركة، اهتم المدققين الداخليين تقليدياً بالنواحي المالية والمحاسبية، حيث امتد التدقيق الداخلي ليشمل النواحي التشغيلية "Areas Operational" وبشكل مباشر أو غير مباشر فإن السجلات المحاسبية تعكس الأنشطة التشغيلية، ويجب أن يتعامل المدقق الداخلي بشكل متوازن ومستقل مع كل من النواحي المالية والتشغيلية ويجب أن يحقق المدقق الداخلي منافع ومزايا من وراء الربط وإيجاد علاقات بين كل من النواحي المالية والتشغيلية.

يعد تغير مفهوم التدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة لينسجم مع التطورات الحديثة وليواكب عصر التقدم أحد الأسباب الرئيسة التي دفعت معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) إلى تبني مفهوم حديث يفي بمتطلبات العصر ويؤكد أهميته للمنظمات، إذ عرف التدقيق الداخلي عام 1999 بأنه:

تأكيدات مستقلة وموضوعية واستشارية تهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها من خلال تكوين مدخل منظم ومنضبط لتقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتحسينها. (IIA، 14، 1999)

وعرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه:

فعالية تقييمه مقامة ضمن المنظمة، ومن ضمن وظائفه اختيار وتقييم ومراقبة ملاءمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتها. (IFAC , 2001 , 212)

وعرفته اللجنة الراعية للمنظمات COSO المنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين (AICPA) بأنه:

عمليات تتأثر بالوسائل والإجراءات المعدة من إدارة المنظمة، ويتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المنظمة أهدافها في النواحي الآتية: كفاءة العمليات وفعاليتها، والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والانظمة المعمول بها، وتحقيق قدر من الكفاية الإنتاجية، وتشجيع الدقة في تنفيذ السياسات. (www. Aicpa)

وعرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه: عبارة عن تدقيق العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر، إذ تنفذ عن طريق أشخاص يعينون وفق شروط خاصة.

وقد عرفه المعهد الفرنسي للتدقيق والمستشارين الداخليين (IFACI): بأنه وظيفة مسؤولة عن تدقيق دوري للوسائل (الإمكانيات) الموجودة تحت تصرف الإدارة والمسيرين على المستويات جميعها، من أجل إدارة ومراقبة الشركة، هذه الوظيفة تؤمن من طرف مصلحة تابعة للإدارة ومستقلة عن المصالح الأخرى، ومن أهدافها الرئيسية في إطار التدقيق الدوري والتحقق من الإجراءات شمول الضمانات الكافية، والمعلومات الصحيحة، والعمليات الشرعية، والتنظيمات الفعالة، والهياكل الواضحة والمناسبة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2001)

وتأسيساً على ما تقدم يتضح أن آلية التدقيق قد تغيرت بالشكل الذي يتلاءم مع التطورات الاقتصادية والصناعية فضلاً عن اتساع نطاقه ليشمل النواحي المالية والتشغيلية وكل الأنشطة التي تمارس في الشركة، ومن ثم فإن اهتمام المدقق بتقييم الأنشطة يعني بالضرورة الاهتمام بتكاليف تلك الأنشطة للشركة.

ثانياً: أهمية التدقيق الداخلي

وفقاً لمفهوم التدقيق الداخلي لمعهد المدققين الداخليين تكمن أهمية التدقيق الداخلي في إضافة قيمة للشركة بوصفها هدفاً استراتيجياً، وذلك من خلال دوره الاستشاري والموضوعي في تحسين وزيادة فرص انجاز أهداف المنظمة وتحسين الإجراءات والعمليات، وتخفيض المخاطر

إلى مستويات مقبولة، حيث ظهرت أنواع مختلفة من التدقيق الداخلي بما يعكس أهميتها في رفع جودة المعلومات. (الصبان وآخرون، 1996، ص321)

1- مراجعة السجلات المحاسبية.

2- مراجعة العمليات والمشروعات والبرامج.

3- مراجعة الأداء.

4- مراجعة نظم التشغيل آلياً.

ونستنتج مما سبق أن أهمية التدقيق تكمن في:

1- هي الجهة الوحيدة المستقلة التي تستطيع تقديم تأكيد معقول لإدارة الشركة بأنها تسير في

الاتجاه الصحيح لتحقيق الأهداف والاستراتيجيات التي حددها ووضعتها إدارة الشركة.

2- تعد أداة مهمة وفعالة وضرورية من أجل حماية الشركة من التعرض لمخاطر التلاعب والاحتيال والسرقة وغيره.

3- يساعد الادارة في القيام بوظائفها على أكمل وجه عن طريق تزويدها بالتحليل والتقييم اللازم عن الأنشطة التي يتولى المدقق الداخلي مراجعتها.

وقد زادت أهمية وظيفة التدقيق الداخلي بوصفها أداة تتيح للمنظمات إصلاح وتطوير نفسها ذاتياً من خلال التقييم والتحليل والمشورة والدراسات والاقتراحات، وهناك العديد من العوامل التي تضافرت وساعدت على نمو وتطور وازدياد أهمية التدقيق الداخلي: (الصائغ، 2013، 19)

1. كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها.

2. التناثر الجغرافي وتزايد نطاق العمليات الدولية.

3. لامركزية الإدارة.

4. التوسع في احتياجات الإدارة.

5. التحول إلى التدقيق الاختباري.

6. تطور مفهوم الرقابة الإدارية.

7. أعمال مفهوم السيطرة على المنظمة.

ويعد أن أنتشار الفساد المالي والإداري من أهم تلك العوامل.

ثالثاً: أنواع التدقيق الداخلي

لقد حدد العديد من الباحثين أنواع التدقيق الداخلي، وقد تناول الباحث أربعة أنواع للتدقيق

الداخلي وهي: (أحمد، 2013، 13)

أ- التدقيق الداخلي المالي.

ب- التدقيق الداخلي التشغيلي.

ج- التدقيق الإداري.

د- التدقيق الداخلي لأغراض خاصة.

وفيما يلي استعراض هذه الأنواع بشيء من التفصيل: -

أ- التدقيق الداخلي المالي:

أن التدقيق الداخلي المالي هو المدخل التقليدي في التدقيق الداخلي وهو: الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً. (أحمد، 2013، 15)

أن هذا النوع من التدقيق يشمل نوعين هما التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف والتدقيق الداخلي المالي بعد الصرف، إذ يشير النوع الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية، وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ، أما التدقيق بعد الصرف فينفذ حسب خطة التدقيق الداخلي باختيار وفحصها عن طريق قسم التدقيق الداخلي، وذلك لتتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوائيم واللوائح والانظمة المعمول بها وبما يضمن تحقيق الأهداف. (أحمد، 2013، 15)

وحدد (الأوسي، 2008، 20) التدقيق الداخلي المالي بأنقسامه إلى الآتي:

❖ التدقيق المستندي

يتركز في تدقيق النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية للمستندات المؤيدة للعمليات التجارية بما في ذلك تدقيق البيانات الحسابية المحتواة في تلك المستندات من حيث العمليات الحسابية الأربعة (الجمع والطرح والضرب والقسمة).

❖ التدقيق الفني

يتركز في قيام الوحدة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويكون أغلب الحوار هنا بين إدارة الوحدة والمدقق في قضايا النسب العادلة للأندثار واقتطاع الاحتياطات، ومدى اقتناع المدقق بعدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي للوحدة ونتائج أعماله.

ويتضح مما سبق أن التدقيق الداخلي المالي أداة هامة تمكن الإدارة العليا من الاطمئنان إلى دقة البيانات المالية وحفظ الأصول والوجود المادي لها وحمايتها من عمليات التلاعب أو الضياع أو الاختلاس. (الأوسي، 2008، 20)

ب- التدقيق الداخلي التشغيلي (العلاف، 2013، 14)

يُعدّ التدقيق الداخلي التشغيلي هو المجال غير التقليدي للتدقيق الداخلي، ونشأ هذا النوع بوصفه وليدًا للتطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي ويطلق عليه بعض أسماءً أخرى مثل التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء، ويسعى هذا النوع من التدقيق الداخلي إلى فحص وتقييم أعمال الشركة بشكل كلي لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مسبقاً ومتفق عليها مع الجهات العليا في الشركة، فالتدقيق التشغيلي عبارة عن الفحص الشامل للوحدة أو المنظمة لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي، وفقاً لطريقة القياس المحددة ضمن الأهداف الإدارية، وذلك للتحقق من كفاءة وفعالية واقتصادية العمليات التشغيلية، ويلاحظ من التعريف السابق أن هذا النوع من التدقيق يسعى إلى فحص وتقييم كل أعمال المنشأة، وذلك لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وفق الخطة المعدة مقدماً، ويهدف التدقيق الداخلي التشغيلي إلى تقديم تقارير نافعة ومفيدة للمديرين في مختلف المستويات الإدارية، ويقدم المدققين الداخليين للإدارة العليا بناءً على نتائج التدقيق التشغيلي التقارير التي تمكن هذه الإدارة من تحقيق المستوى المطلوب من الاطمئنان ولتلبية الاحتياجات الأخرى للإدارة التي من ضمنها.

- تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقاً لأهداف الإدارة.
 - الاطمئنان على أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من المستويات التنفيذية.
 - الحصول على معلومات موضوعية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كل الميادين التشغيلية، وحول فرص تطوير الفعالية والكفاءة الاقتصادية في تنفيذ الخطط واستغلال الفرص المتاحة.
 - الحصول على المعلومات المناسبة حول جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية.
 - إعادة التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها بوصفها أساساً للعمل.
- ولكي يُعتبر التدقيق الداخلي التشغيلي مناسباً ومفيداً يجب أن يسعى إلى تحقيق الآتي:

- استخدام الموارد المتاحة بكفاءة عالية لتعزيز الربحية.
- التعرف على المشاكل ومحاولة إيجاد حلول لها في مراحلها الأولى.
- محاولة إيجاد طرق جديدة وفعالة للاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.

ج- التدقيق الإداري:

بعد أن زادت الإدارة من طلبها في المزيد من المعلومات المناسبة عن تسيير أعمالها، ونتيجة نمو الوحدات الاقتصادية وزيادة حجمها والمنافسة بين الوحدات، فقد ظهرت الحاجة إلى نوع جديد من الرقابة الحديثة ينصب أو يتوجه نحو أنشطة الإدارة وتقييم فعاليتها في أداء الخطط والسياسات والإجراءات، والتدقيق الإداري يقصد به: (تدقيق النواحي الإدارية للوحدة للتأكد من، الإدارة تسيير بالوحدة نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة) (أحمد، 2013، 17)

د- التدقيق الداخلي لأغراض خاصة:

وهذا النوع من التدقيق يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت، إذ أنه غالباً يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي، ويشمل هذا النوع من التدقيق عمليات التفتيش الفجائية التي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد. (النونو، 2009، 24)

رابعاً: مبادئ التدقيق الداخلي

أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) قواعد السلوك المهني، وذلك للارتقاء بوظيفة التدقيق الداخلي بهدف رفع المستوى المهني والأدبي والثقافي بهذا المجال، ولقد تضمنت مكونين أساسيين هما:

- المبادئ المتعلقة بوظيفة وممارسة التدقيق الداخلي.
 - قواعد السلوك التي تعطي وصفاً لمعايير السلوك المتوقعة من المدققين الداخليين.
- وهذه القواعد تساعد في ترجمة المبادئ إلى تطبيقات عملية، الهدف منها توجيه السلوك الأخلاقي والمهني للمدققين الداخليين، والمبادئ التي يجب أن يلتزم بها المدققون الداخليون عند أدائهم العمل هي: (الشذر، 2007، 48-49).

1. مبدأ الاستمرارية

أن التدقيق الداخلي في المنشأة يجب أن يكون وظيفة دائمة من حيث تنفيذ المسؤوليات والواجبات، وتقع على الإدارة العليا مسؤولية اتخاذ الإجراءات الضرورية التي تضمن استمرارية

هذه الوظيفة بما يتناسب مع حجم وطبيعة أنشطة المنشأة ولاسيما فيما يتعلق بتوفير الموارد الاقتصادية والبشرية المؤهلة التي تساعد قسم التدقيق الداخلي على تحقيق أهدافه.

2. مبدأ الاستقلالية

يجب أن يكون قسم التدقيق الداخلي في المنشأة مستقلاً عن الأنشطة التي تخضع للتدقيق وكذلك عن عمليات الرقابة الداخلية اليومية، وهذه الاستقلالية تمنح المدققين الداخليين فرصة إعطاء رأي نزيه ومستقل فيما يقومون بأدائه من أعمال، وهذا يتطلب أن تكون تبعية ارتباط التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، ويكون الاتصال مباشراً مع هذا المستوى.

3. وثيقة التوثيق

وثيقة نشاط التدقيق تكون عادة مكتوبة لتعريف الغرض من النشاط والمسؤوليات والصلاحيات، وكذلك تظهر موقع نشاط التدقيق الداخلي بداخل الوحدة الاقتصادية وصلاحيات الوصول إلى السجلات، وكذلك الخصائص المادية الملائمة لأداء المهمة التدقيقية، وأخيراً تعريف نطاق عمل نشاط التدقيق الداخلي، ويتم اعتماد هذه الوثيقة من لجنة التدقيق في مجلس الإدارة ويتباين هيكل وثيقة التدقيق من وحدة إلى أخرى تبعاً لحاجات الوحدة الاقتصادية ووجهة نظر مدير التدقيق الداخلي ونوع الخدمات المقدمة.

4. مبدأ الموضوعية

يقصد بها التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدققين الداخليين بأداء مهام التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم، وألا يكون هناك أي تهاون في جودة أداء عملهم، وألا يُعلق المدققون الداخليون آراءهم وأحكامهم وتقديرهم بشأن مسائل التدقيق على آراء الآخرين أو مواقفهم.

5. مبدأ السرية

يتطلب من المدققين الداخليين احترام قيمة وملكية المعلومات التي يحصلون عليها وعدم الكشف عن أية معلومات بدون تحويل مناسب ما لم يكن هناك إلزام مهني أو قانوني يتطلب الكشف عن بعض المعلومات.

6. مبدأ العناية المهنية

تعد الكفاية المهنية عنصراً جوهرياً في تأدية مهام التدقيق الداخلي بشكل مناسب داخل المنشأة، وتشمل المعرفة والخبرة واستمرارية التدريب والتأهيل ضمن سياسة تدريبية منتظمة لكل موظف من موظفي إدارة التدقيق الداخلي. (الصاغر جي، 2018، 17)

خامساً: معايير التدقيق الداخلي:

وهي المعايير الصادرة من معهد المدققين الداخليين IIA، ظهرت نتيجة ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة و يتم تنفيذها داخل مؤسسات تتباين أهدافها و أحجامها و هيكلها التنظيمية، ومن خلال أشخاص مختلفين، و كل تلك الفروق و الاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة، لذا فمن الضروري ضبط عمل المدققين الداخليين في ظل هذه المعايير وإخضاع معايير التدقيق الداخلي إلى عملية تقويم و تطوير مستمرة لتسهيل. (البدراي، 2013، 23).

ويمكن تحديد دور معايير التدقيق الداخلي وأهميتها: (البدراي، 2013، 23).

- هي التي تقوم على وضع المبادئ الأساسية لممارسة التدقيق الداخلي ووضع الإطار العام لأداء أنشطة التدقيق الداخلي.
- تضع الأسس التي يمكن استخدامها لقياس أداء التدقيق الداخلي.
- تضع الأسس التي يمكن من خلالها تقييم أداء المدققين الداخليين.

و كجزء من استجابة للزامات المالية العالمية والمستجدات التي حصلت في الاقتصاد العالمي لحوكمة الشركات بوصفها علاجاً لها هو تطوير دور التدقيق الداخلي و الوظائف التي يؤديها، ويتم تسهيل تحقيق هذا الأمر من خلال تطوير معايير التدقيق الداخلي في ضوء متطلبات حوكمة الشركات، وتنفيذاً لهذا الأمر أصدر معهد المدققين الداخليين "IIA" معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية، إذ أصدرت معايير التدقيق الحديثة في مجموعتين و كما يأتي: (البدراي، 2013، 23).

معايير الصفات " Trail Standards " " سلسلة الألف ":

و هي مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين تتناول سمات و خصائص الشركات و الأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها وهي كما يأتي:

1. معيار رقم 1000 الغرض من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بأنشطة التدقيق الداخلي و الغرض من السلطات الممنوحة لهم و وجوب تدوينها رسمياً في لائحة التدقيق الداخلي التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في الشركة.
2. معيار رقم 1100 الاستقلالية بالنسبة لأنشطة التدقيق الداخلي و الموضوعية في أداء هذه الأنشطة و الموضوعية في إبداء الرأي النهائي للمدققين الداخليين.
3. معيار 1200 المهارة في أداء المدقق الداخلي لأنشطة التدقيق الداخلي و بذل العناية المهنية اللازمة في تأديتها.
4. معيار 1300 برنامج تأكيد وتحسين الجودة- جودة التدقيق الداخلي و خضوعه لعمليات التقويم و التحسين- .

• **معايير الأداء " Performance Standards " " سلسلة الأفين " :** (البدراي، 2013، 23،
).

و هي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين تصف أنشطة التدقيق الداخلي، و المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة و هي:

1. **معيار رقم 2000** إدارة نشاط التدقيق الداخلي تقع مسؤولية مراقبتها على مدير قسم التدقيق في الشركة، وينبغي أن تتميز هذه الإدارة بالكفاءة و الفاعلية لتمكين التدقيق الداخلي من خلق قيمة اضافية للشركة.

2. **معيار رقم 2100** طبيعة عمل التدقيق الداخلي، إذ يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بالتقويم و بالاسهام في تحسين إدارة المخاطر و الرقابة و السيطرة و حوكمة الشركات.

3. **معيار رقم 2200** تخطيط مهام التدقيق الداخلي.

4. **معيار رقم 2300** تنفيذ مهام التدقيق الداخلي، إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بتحديد و تحليل و تقويم و تسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولونها.

5. **معيار رقم 2400** تبليغ- توصيل- النتائج إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بإيصال نتائج العمل التدقيقي بالوقت و الطريقة المناسبين.

6. **معيار رقم 2500** متابعة سير العمل، و هذه المهمة تقع على مدير قسم التدقيق الداخلي الذي ينبغي أن يكون حريصاً على أن يؤسس نظاماً للعمل، و يتولى مسؤولية الحفاظ عليه و مراقبته و إيصال النتائج للإدارة.

7. **معيار رقم 2600** قبول الإدارة للمخاطر، بما أن تقويم و تحسين إدارة المخاطر أصبحت ضمن نشاط عمل التدقيق الداخلي بموجب المعيار 2120 ينبغي على مدير قسم التدقيق في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر، وإذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للشركة أن تتحمله عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا، و إذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة للتوصل إلى الحل المناسب.

والمعيار رقم 2110 المتفرع من المعيار رقم 2100 من المجموعة الثانية يختص بحوكمة الشركات، و يشير إلى أنه ينبغي أن يسهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليات حوكمة الشركات بواسطة إسهامه في تقويم و تحسين عملية الحوكمة، حيث نص على:

"يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تحقيق الأهداف الآتية: (البدراي، 2013، 23،).

• تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة.

- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة بشكل كلي.
- إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالمؤسسة.
- تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.

سادساً: وظائف الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم وظيفة الرقابة الداخلية إلى ثلاث وظائف رئيسية، وهي (دليل الرقابة الداخلية، الجزء التاسع، دون سنة نشر، 220):

الوظيفة الأولى: وظيفة وقائية

هي تمنع المشكلات قبل وقوعها، لذا فإن استخدام موظفين في قسم المحاسبة على درجة عالية من الكفاءة وفصل واجبات الموظفين عن بعضها بصورة سليمة، والتحكم الفعال بالوصول الفعلي للأصول والمرافق والمعلومات هي رقابة وقائية فعالة ويطلق عليها بعض الرقابة المسبقة أو الأمامية أو المانعة.

وتتحقق من خلال مراحل اعداد الموازنات للمنظمة، وتهدف إلى التأكد من أن الموارد المالية والمادية والبشرية المستخدمة هي في إطار الخطة الموضوعية، وتهدف إلى التأكد من دقة البيانات والمعلومات المالية المدونة بالدفاتر والسجلات وتعتمد على المتابعة المستمرة للأداء الفعلي للأفراد.

الوظيفة الثانية: وظيفة ارتقائية

تهدف إلى رفع الكفاية الإنتاجية بتحقيق الاستخدام الأمثل لموارد المنظمة وتسمى رقابة في أثناء التنفيذ أو الرقابة الجارية أو الملازمة والمرافقة، فالمرقبون يحأولون المحافظة على مستويات الجودة النوعية والكمية ومحاولة ترشيد وتحسين سير العمليات، وتسمى أيضاً بالرقابة الكاشفة (كشفية) لاكتشاف المشكلات فور وقوعها، ومن الأمثلة على ذلك التسجيل بطريقة القيد المزدوج للحسابات وإعداد التسويات البنكية وموازن المراجعة الشهرية.

الوظيفة الثالثة: وظيفة إكمامية

تهدف إلى ضمان الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة واتخاذ القرارات العلاجية التي تهدف إلى تصحيح الأوضاع بناءً على ما يكشف من أن حرافات وتختص أساساً بتعديل الحالات التي يكون فيها الأداء الفعلي منحرفاً عن الأداء المخطط، وهذا يعني أنها لاحقة لعملية التنفيذ، وتسمى أيضاً الرقابة البعدية، لأنها تعمل على التصحيح بعد الوقوع وكما تحأول الحد من أثر الانحرافات والتحقق منها، ويطلق عليها أيضاً الرقابة التصحيحية، فهي تعمل على حل مشكلات الرقابة المكتشفة، وتتضمن إجراءات متبعة لتحديد سبب المشكلة، وتصويب الأخطاء

الناجمة أو الصعوبات، وتعديل النظام، بحيث تقل المشكلات أو تختفي. (السعدون، 11،
2013)

المبحث الثالث

مفهوم تدقيق التكاليف وابعاده

أولاً: مفهوم تدقيق التكاليف

أن 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 والتطبيق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق. (Thomas,1986,26)

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 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. (جربوع، 1998، 28)

نظراً لتطور اهتمامات مستخدمي البيانات والأطراف المعنية بالأحداث الاقتصادية والنشاط الاقتصادي إلى ما هو أكثر من البيانات المالية 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 يمكن عدها تحد 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 العديد من الكتاب مثل: تدقيق الملاءمة 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 للإمكانية تطبيقه والاستفادة منه في الحياة العملية ولخدمة المجتمع، ولاكتمال إمكانية هذه الاستفادة لابد من أن تتحقق على الأقل ثلاثة مبادئ أساسية تحكم الراغبين في الاستفادة، منه وهي مبادئ خاصة بأي علم. (الجوهر، 2004، 6)

1- اتفاق في الفهم.

2- اتفاق في الهدف.

3- اتفاق في منهاج العمل ووسائله.

واستنادا إلى ذلك فإن دراسة مجال المعرفة أو تحديدها تستلزم تحديد مفهومه والتفرقة بينه وبين المفاهيم المتشابهة التي يحصل بينهما لبس أو تداخل.

أن تحديد تعريف واضح ومتفق 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 وانفقت في أحيان أخرى إلا أنها تختلف في التسمية إذ تعددت التسميات من خلال اتجاه كل كاتب نحو التركيز على جانب معين يهتم بإبرازه في التعريف، وقد انفقت في المعنى مع تفاوتها من حيث مدى شمول التعريف واهتمامه وأهدافه.

أن تدقيق التكاليف هو التطبيق المحدد لمبادئ التدقيق وإجراءاته في ميدان محاسبة التكاليف، وقد تم تعريفه من معهد محاسبي التكلفة و الإداريين في أنكلترا (I. C. M. A) بأنه فحص حسابات التكاليف ومراجعة مدى مطابقتها للخطة المرسومة ". (Aurora. 1998. 691)

أما معهد محاسبي التكاليف والأعمال في الهند (I. C. W. A) فقد عرف تدقيق التكاليف بأنه:

" هو تدقيق كافة التفاصيل الدقيقة للنفقات، أنه إجراء رادع ودليل لسياسة الإدارة وقراراتها، فضلا عن أنه مؤشر للأداء " (Arora. 1998. 691)

ويرى **Kapadia R. M**. أن تدقيق التكاليف: أنه يمثل التحقق من صحة بيانات ومعلومات التكاليف، وقد يكون عملية توسيع للتدقيق الداخلي، أو أنه عملية تدقيق مستقل تقوم بها جهة خارجية تعين لهذا الغرض. (Kapadia R. M 237 1979 .)

ويرى أيضا **Smith and day** بأنه "الفحص التفصيلي لحسابات التكاليف ونظم التكاليف المتبعة للتحقق من صحتها وللتأكد من تدقيق أهداف محاسبة التكاليف الأساسية مع الأخذ بنظر الاعتبار قناعته بأن هذه تمثل صورة حقيقية وعادلة لتكلفة الإنتاج، أنه يعني طبيعياً تدقيقاً لملاءمة نظام محاسبة التكاليف المعتمد من قبل الشركة وفاعلية تنفيذه. (الجوهر ورشيد، 2004، 4)

نستنتج مما سبق أن هناك اختلافاً في وجهات نظر الكتاب حول تصور مفهوم تدقيق التكاليف، ويمكن بلورة هذه الآراء في مجموعتين: (الجوهر، 2004، 4)

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 وتقريره.

المجموعة الثانية

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

ويرى الباحث بأن تدقيق التكاليف عبارة عن جزء من العمل الذي يقوم به المدقق الداخلي من أجل التأكد من صحة البيانات المتعلقة بتكاليف الإنتاج ورفع الكفاءة الإنتاجية من أجل ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والتأكد من أنها تساعد الشركة بالتقليل من تكاليف الإنتاج وتحقيق الأهداف.

ثانياً: أهداف تدقيق التكاليف

إن الأهداف الآتية يقوم ببعض منها المدقق الداخلي والآخرى المدقق الخارجي (الجوهر، 2004، 22)

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

2. كشف الأخطاء ومنع حالات التلاعب والاحتيال.

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

4. التحقق من صحة أعداد كشوفات التكاليف وأنها تمثل صورة صحيحة وعادلة للتكاليف.
- 5.التحقق من سلامة تحليل البيانات والمعلومات اللازمة لقياس التكاليف ورقابتها واتخاذ القرارات.
6. تقويم كفاءة العمل لقسم التكاليف واقتراح التحسينات.
7. التحقق من الدقة والموضوعية بتقييم المخزون وأنتاج تحت التشغيل.
8. تقديم النصح للإدارة فيما يتعلق بمشاكل مثل عدم الاستخدام الأمثل للطاقة الإنتاجية وحالات الاختلاف في تسهيلات الإنتاج وغيرها وتحديد أسبابها.
9. كشف حالات عدم كفاءة الإدارة من أجل اتخاذ الإجراءات الصحيحة بهذا الخصوص.
10. خلق وعي تكاليفي في المجتمع فيما يتعلق بالاستفادة من استخدام الموارد الوطنية المتيسرة
11. المساعدة في تحديد خطوط الإنتاج غير الكفوءة والعمل على الاستخدام الامثل للموارد المتاحة.

ثالثاً: معايير تدقيق التكاليف

أن وضع معايير لتدقيق التكاليف واستنباطها يعد بمثابة الانموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق التكاليف، وتحدد المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بالفحص.

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:

المعايير العامة في التدقيق المالي أو بتدقيق الأداء .

1. معيار التأهيل

يجب أن يتم الفحص وإعداد التقرير بوساطة شخص أو أشخاص تتوفر لديهم الكفاءة المهنية على أداء المهام المطلوبة، ويعني ذلك أن يتمتعوا بقدر كاف من التأهيل العلمي والعملية.

2. 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: (جربوع، 20،1998)

1. تخطيط عملية التدقيق والإشراف على المساعدين.

2. دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمها.

3. الحصول على الأدلة الكافية والملائمة.

أن المعايير تتعلق بصورة مباشرة بالتدقيق المالي، ومن ثم فإن تعديل هذه المعايير لتتلاءم مع تدقيق التكاليف يعني تخصيص معايير مكتملة لتتلاءم مع طبيعة تدقيق التكاليف وكالاتي:

ا. بالنسبة إلى تخطيط عملية تدقيق التكاليف

على المدقق أن يحصل على معلومات كاملة عن الصناعة التي يتبعها هذا النشاط، كما يجب عليه الحصول على المعلومات كافية عن نظام التكاليف المستخدم من 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

يتعين 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 الطبيعي وغير الطبيعي للموارد والوقت الضائع العادي وغير العادي قياساً بكمية الإنتاج وجودته ويتم ذلك في ضوء دراسة معايير التكلفة وتقديرات الموازنات التخطيطية.

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

ج. بالنسبة إلى أدلة الإثبات

يجب على المدقق أن يحصل على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص أو الملاحظة والاستشارات والمصادقات حتى يتمكن من الاستناد إليها بوصفها أساساً مقبولاً 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.

ويعد أداء الإدارة وأسس اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالأنفاق والتمويل من الأمور التي يفترض التحقق منها ويستلزم الحصول على قرائن وامكانية التحقق من الأحداث وامكانية قياس أداء الإدارة في هذا المجال، والالمام بالأساليب والوسائل التي تساعد في الحصول على القرائن وتدقيقها، والحصول على مجموعة من البيانات والمعلومات أكثر مما تحتويه الدفاتر والسجلات المحاسبية وقوائم التكاليف، وامكانية تقويم عمليات صنع القرارات ذات العلاقة بالتكاليف.

3. معايير إعداد التقارير

حظي تقرير المدقق المالي بأهمية كبيرة على مستوى الدراسة الأكاديمية والممارسة المهنية، أما بالنسبة للتقرير عن تدقيق التكاليف فلم يحظ بالاتفاق حول المعايير التي يفصح عنها، ويعود ذلك إلى: (AICPA، 2013)

1. أن تدقيق التكلفة يمتد ليشمل أنشطة متعددة مختلفة الجوانب مثل محاسب التكاليف وكفاءته وفعاليتها، لذلك يختلف نظام مقومات التقرير في كل حالة عن أخرى.
 2. تحكم التدقيق المالي معايير وإجراءات استقر الراي عليها نسبيا، في حين لم يستقر بعد على معايير وإجراءات محددة لتدقيق انظمة التكاليف.
- وأن المطلوب من المدقق أن يكون مقتنعا ويعطي رأيا يبين فيه أن:
1. سجلات محاسبة التكاليف ممسوكة من الشركة، وأن هذه السجلات قدمت في الحقيقة المعلومات المطلوبة.
 2. وأن سجلات محاسبة التكاليف كأنت ممسوكة على نمو ملائم بما يعطي الصورة الصحيحة والعادلة لتكلفة الإنتاج، ومعالجة اخطاء التصنيع وتسويق المنتجات.

رابعاً: 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 الأعمال ولا ترتبط معايير التدقيق تمييزا لها عن إجراءات التدقيق ليس فقط بالصفات المهنية للمدقق فحسب ولكن ايضا بكيفية أدائه وفحصه واعداده للتقرير.

وتقضي إجراءات تدقيق التكاليف على مدقق التكاليف الاهتمام ب(AICPA، 2013)

1. مبادئ يتم اتباعها

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

2. الرقابة الداخلية

يعد وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية في الشركة قرينة على أن نظام الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية وخلوها من الأخطاء والغش 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 لطمأنته على سلامة البيانات المسجلة بالدفاتر. أما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً فإن ذلك يوحي باحتمال احتواء الدفاتر والسجلات على أخطاء أو غش أو تلاعب. (الجوهر، 2004، 25)

خامساً: 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: (الجوهر، 2004، 25)

1. وصف لنظام الرقابة الداخلية لعناصر التكلفة واستخدامها.
2. بيان بحركة الإنتاج على مدار الفترة محل التدقيق.
3. بيان بالطاقة الإنتاجية للمصنع ونسب استغلالها خلال الفترة.
4. بيان بعدد العمال في مجال الإنتاج والخدمات الإنتاجية .
5. قوائم التكاليف الدورية التي تعدها الشركة.
6. كشوف الجرد الفعلي للمخزون من الخامات والأنتاج تحت التشغيل والأنتاج التام.
7. بيان بكميات الخامات الرئيسية المستخدمة خلال الفترة.

سادساً: مراحل إجراءات التدقيق

تتلخص مراحل إجراءات التدقيق بما يأتي:

(<https://sqarra.wordpress.com/auditt6>)

أ. فهم طبيعة عمل الزبون من حيث الكيان القانوني ونوع النشاط والهيكل التنظيمي له وأنظمتها المحاسبية، وعلى ضوء هذه المعلومات على المدقق قبول مهمة تدقيق العملية أو الاعتذار عن ذلك.

ب. فهم مكونات نظم الضبط الداخلي المتوفرة لدى الزبون وتشمل فهمه بيئة نظم الضبط الداخلي (آلية النظم المحاسبية المستخدمة)، وإجراءات نظم الضبط الداخلي ومعرفة مدى وضعها موضع التنفيذ والتي من خلال ذلك يقرر مدى قابلية حسابات الزبون للتدقيق من خلال ذلك فإذا اتضح له عدم قابليتها للتدقيق عليه الآن سحب من المهمة.

ج. تقويم درجة المخاطرة في نظم الضبط الداخلي، فإذا اتفق على أن درجة المخاطرة عالية في أن تكشف نظم الضبط الداخلي تلقائياً الأمور المادية التي أظهرت على غير حقيقتها في البيانات الختامية تكون مخاطر التدقيق عالية أو عندما تكون درجة المخاطر في التدقيق متدنية يجب فهم نظم الضبط وتحديد الأمور التي تعزز قناعة المدقق لأن درجة المخاطرة هي دون المستوى.

د. التدقيق الاختباري:

يستخدم المدقق تقييمه لنظم الضبط الداخلي وموقفه بدرجة مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة أعمال التدقيق، وتوقيت أعمال التدقيق والوقت اللازم لأعمال التدقيق وحجم العينة.

هـ. تقويم نتائج أعمال التدقيق:

بعد أن يقوم مدقق الحسابات في أعمال المراجعة التي قرر القيام بها يقوم بتقويم نتائج أعمال التدقيق والاستنتاجات التي خرج بها لغرض معرفة مدى إمكانية توفر قاعدة يعتمد عليها لإبداء رأيه في البيانات المحاسبية الختامية.

و. تقرير مدقق الحسابات:

يبين تقرير مدقق الحسابات نطاق عمله الذي قام به ويبين استنتاجات المدقق فيما يتعلق بمدى عدالة البيانات المحاسبية الختامية لكل من المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة موضوع التدقيق.

المبحث الرابع

المحاسبة الرشيقية

أولاً: مفهوم المحاسبة الرشيقية وتعريفها

تعد المحاسبة الرشيقية أفضل برنامج للتحسين المستمر، الذي أصبح معروفاً في مجال الأعمال في السنوات الأخيرة، وأن مصطلح الرشاقة من الناحية المحاسبية يعني مجموعة من الأدوات التي تساعد في تحديد الضياع والقضاء عليه، إذ لا يضيف الضياع قيمة للعمل وتحسين النوعية، في حين تعمل المحاسبة الرشيقية على تخفيض وقت الإنتاج والتكلفة، وقد تبني العديد من الشركات تقنية المحاسبة الرشيقية التي تختلف عن باقي تقنيات المحاسبة من خلال الفوائد التي تقدمها، ومن خلال ما تتبناه الشركات باستخدام نظام للتطوير والتحسين في مجال العمل، وذلك وفقاً لما تعمل نظرية الإدارة، ووجود عملي يساعد على النقل في التكلفة وهدر الوقت من أجل إرضاء الزبون، فأن تبني الشركات لنظام المحاسبة الرشيقية هو العمل على التحسين المستمر من أجل التسويق والبيع والمشتريات. (Maskell & Frances، 2007)

وهي جزء من نظام متكامل وأسلوب إداري أصبح شائعاً في مجال العمل في السنوات الأخيرة، وهو نظام يجب أن يقلل الحاجة إلى التقارير وتحليل القيم التي تكاد تنكر، وهذا يعني أن التكاليف في الإنتاج والعمليات والتوظيف والمعدات سوف تنخفض. (Richard E. & Karen main، 2007)

أن فلسفة الإدارة المتبناة هي تعظيم الإنتاج لكي يتم توزيع التكاليف الثابتة على عدد أكبر من الوحدات المنتجة مما يسمح بتخفيض نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف، فهي بذلك تعتمد على تطبيق الإنتاج الواسع (Mass production) الذي يعتمد على نظام الدفع (Push system) والذي من خلاله يتم الإنتاج بقدر المستطاع بالشكل الذي يبقى كل عامل

مشغولاً بالإنتاج بغض النظر مما إذا كانت المنتجات يمكن بيعها أم لا.

تعريف التفكير الرشيق

وردت عدة تعاريف للتفكير الرشيق منها:

عبارة عن عقلية أو طريقة جديدة لمشاهدة العالم، وتتعلق بالتركيز وإزالة الضياع، وإضافة قيمة أو خلق قيمة للزبون النهائي، وأيضاً تتعلق بالتدفق السلس والأنسيابية للعمليات

والإجراءات داخل المؤسسة، والقيام بتلك الأنشطة التي تضيف قيمة للزبون وإضافة قيمة أو خلق قيمة للزبون النهائي وإزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة. (شجاع، 2015، 10)

وتسعى المؤسسات اليوم إلى مواجهة العديد من المتغيرات و التطورات المتسارعة التي تتطلب منها البحث واستكشاف أفضل الطرائق والمناهج للتصدي لتلك المتغيرات وذلك من خلال تبني أفكار ومفاهيم ومبادئ حديثة ومنها مبادئ ومفاهيم التفكير الرشيق الذي يسعى من خلال مبادئه إلى إضافة قيمة للأنشطة ومحاولة إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتي تعد هدراً للموارد المالية والبشرية والتكنولوجية، وهذه المبادئ هي: (النعمي والبكري، 2013، 15)

1. تحديد القيمة من خلال وجهة نظر الزبون النهائي.

2. تحديد مجرى القيمة لكل عائلة منتجة.

3. طلب الزبون بسحب المنتج.

4. عملية تدفق للمنتج.

5. إدارة الشركة بالسعي نحو الكمال وتحقيق الأهداف.

أن مصطلح التصنيع الرشيق أدخل من قبل (Daniel, Roost and Denial, Jones, James, Womack) حيث ابتكروا مصطلح التصنيع الرشيق في سنة 1990 في كتابهما (World The Change That Machine The) بوصفها نموذج التصنيع الناشئ بواسطة نظام إنتاج تويوتا، ففي سنة 1950 كانت شركة سيارات تويوتا هي الرائدة لمجموعة طرائق التصنيع المتقدمة التي تهدف إلى تدنية الموارد المأخوذة من المنتج الفردي إلى الأنسيابية خلال تكامل عملية الإنتاج، وبإثارة مفاهيم حذف الهدر المطورة بواسطة هنري فورد في بداية سنة 1900 فأن تويوتا خلقت ثقافة تنظيمية ركزت على التحديد النظامي والحذف لكل الهدر من عمليات الإنتاج، فأن مصطلح التصنيع الرشيق يمثل النظام الذي يستخدم مدخلات أقل من أجل خلق المخرجات نفسها التي قد تتحقق من استخدام نظام الإنتاج الواسع التقليدي، كما أن مصطلح التصنيع الرشيق يعد مرادفا لمجموعة مصطلحات ظهرت حديثا وهي التصنيع الفعال، التصنيع المتزامن، مواصفات التصنيع العالمية، التدفق المستمر، أن التصنيع الرشيق يركز على الحصول على الشيء الصحيح بالجودة الصحيحة والمكان الصحيح والعمل على تحسين الإنتاجية والقضاء على كل أشكال الهدر وبهذا الصدد فأن أنواع الهدر يمكن أن تنقسم إلى سبعة أنواع هي: (شجاع، 2015)

1- الهدر جراء الإفراط في الإنتاج.

2- الهدر جراء أوقات الانتظار.

3- الهدر جراء التخزين.

4- الهدر الناتج عن المعيب (مشكلات في الجودة).

5- الهدر الناتج عن الحركة.

6- الهدر جراء النقل.

ومما تقدم يرى الباحث أن المحاسبة الرشيقة هي أسلوب عمل منظم يعتمد على ادوات وتقنيات تستخدم من أجل إزالة الضياع والتحسين المستمر للعمليات و تقليل الفاقد او التالف في الموارد المالية، وتقليل عدد العمال، وهي تسهم في تقديم معلومات ذات قيمة للشركة تمكنها من المنافسة في الأسواق مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف.

ثانياً: أهداف التصنيع الرشيق ومنافعه

أن الهدف الأساسي للمحاسبة الرشيقة هو خلق قيمة للزبون عن طريق رسم تدفقات القيمة لتلبية احتياجات الزبائن، حيث تتألف تدفقات القيمة من عمليات ذات صلة ببعضها تبدأ من طلب الزبون وتنتهي عند استلامه للطلبية، والتركيز على تقليل الهدر في الوقت والموارد التي تصاحب هذه العملية، ويعد نظام المحاسبة الرشيقة نظاماً لتنظيم وإدارة وتطوير الإنتاج، والعمليات والموردين، ارضاء الزبائن بحيث تتم عملية الإنتاج بأقل تكاليف ووقت.

أن الأهداف الرئيسية للتصنيع الرشيق هي الإزالة المستمرة لجميع الضياعات في عمليات الإنتاج عن طريق التحسين المستمر لغرض تخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة مخرجات، فضلاً عن ذلك وجود أهداف أخرى وهي (كمال ويعقوب، 291، 2013)

1. تقليل الفاقد والمعييبات

يهدف التصنيع الرشيق إلى تقليل المعيبات والضياعات المادية غير الضرورية، وتتضمن الإفراط في استخدام المدخلات من المواد الخام، ومنع المعيبات بقدر الإمكان، والكلف (الخسارة) المرتبطة بالمواد المعيبة الراجعة، وخصائص المنتج غير الضرورية التي لا تكون مطلوبة أصلاً من الزبائن.

2. تخفيض أوقات دورة الإنتاج ومدد الانتظار

ويتم تخفيض أوقات دورة الإنتاج ومدد انتظار الإنتاج من خلال تخفيض أوقات الانتظار بين المراحل للمعالجة، فضلاً عن تخفيض أوقات التحضير (الإعداد) للعملية الإنتاجية، وتخفيض أوقات تغيير نموذج المنتج.

3. تخفيض مستويات التخزين

يهدف التصنيع الرشيق إلى تخفيض مستويات التخزين في جميع مراحل العملية الإنتاجية، ولاسيما المخزون تحت الصنع بين مراحل الإنتاج، فضلاً عن تخفيض المخزونات الأخرى، وتخفيض معدل متطلبات رأس المال العامل.

4. تحسين انتاجية العامل

يتم تحسين انتاجية العامل من خلال العمل على تقليل مدد توقفات العاملين عن العمل، وضبط وقت اشتغال العاملين، بمعنى هل أن هم يستخدمون كل جهدهم لزيادة الإنتاجية قدر الإمكان ؟ فضلاً عن التأكد من عدم وجود أي عمل يحتوي على مهام أو حركات غير ضرورية أو غير مستغلة.

5. الاستخدام الكفء للمعدات والمكائن

أن الاستخدام الكفء للمعدات واستغلال حيز العمل يتم من خلال إزالة الاختناقات، وتعظيم معدل الإنتاجية للمعدات الحالية، وتقليل توقفات المكائن.

6. المرونة

تعني امتلاك القابلية على أنتاج تشكيلة من المنتجات بمرونة عالية، مع العمل على تقليل وقت التغيير أو الإبدال وتقليل الكلف الناتجة عنه عن طريق الإنتاج بالسحب واستخدام (JIT) الذي يقلل المخزون ومتطلبات راس المال.

7. زيادة المخرجات

طالما أن أوقات دورة الإنتاج تكون مَحْفُضَة، وبعبارة أخرى كلما كان عدد دورات الإنتاج متزايداً فإن ذلك يسهم في زيادة انتاجية العمل وفي القدرة على إزالة كل من الاختناقات وتوقفات الماكنة، وعموماً فإن المنظمات يكون باستطاعتها أن تزيد من مخرجاتها بشكل ملحوظ عبر استخدام تسهيلات المتاحه نفسها.

ثالثاً: خصائص الإنتاج الرشيق ومبادئه

تميز الانتاج الرشيق بعده خصائص اهمها (الموسوي والغرباوي، 17، 2015)

1. أن الزبون هو الذي يقود النظام الإنتاجي، لذا فإن المنتجات تصنع في الوقت المحدد عند طلب الزبون.

2. يعتمد نظام الفرق المخولة وهي فرق الإنتاج المسؤولة عن اتخاذ قراراتها الخاصة مثل إيقاف الخط الإنتاجي عند فشله.

3. تستعمل الإدارة المرئية (Visual) لتعقب ومراقبة الأداء، اذ تتيح لكل شخص التأكد من كيفية عمل المصنع.

4. السعي المتواصل للتقرب من التمام أو المثالية (Perfect) فلا توجد نقطة نهاية، وتكون عملية التحسين مستمرة.

5. يستند الإنتاج إلى الطلبات بدلا من التنبؤات، لقصر أوقات دورة الطلب على المنتجات.

أما مبادئ الإنتاج الرشيق فهي تتضمن الآتي: (الموسوي والغرباوي، 17، 2015)

1. السحب (pull): يقصد به أن الزبون هو الذي يسحب المنتجات فهو المحرك للعملية الإنتاجية، اذ لا يتم إنتاج أي منتج ما لم يكن هناك سحب من الزبون، مع مراعاة الترتيب بين محطات الإنتاج من حيث التسلسل الزمني للإنتاج .

2. التدفق (Flow): يعني أن المنتج يتدفق بصورة منتظمة دون انقطاع أو توقف في العمليات

الإنتاجية وبصورة ممهدة من خلال المراحل المنطقية للعملية الإنتاجية التي تبدأ باستلام الطلب مرورا بتصنيعه وصولا لحين تجهيزه للزبون.

3. تدفق القيمة (Value Stream): يقصد به مجموعة من العمليات التي تضيف قيمة للمنتج ويتدفق من خلالها المنتج ابتداء من دخوله العملية الإنتاجية بوصفه مواد خاماً وانتهائه بمنتج جاهز للاستعمال واستبعاد الأنشطة غير المضافة للقيمة.

4. السعي للكمال (Perfection): أن السعي للكمال في أنجاز العمل مرتبط وفق فلسفة الإنتاج الرشيق بعملية التحسين المستمر الذي يعد الدعامة الأساس لتحقيق الرشاقة الإنتاجية المستهدفة.

رابعاً: الفرق بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقية:

أن المحاسبة التقليدية (Traditional accounting) ترتبط بشكل طبيعي بالإنتاج الكبير على أساس مبدأ أن الزيادة في حصة الإنتاج توفر الأمان لتلبية احتياجات الزبائن، وهذا نقيض للمنظمة الرشيدة، وأن استخدام حصص كبيرة في الإنتاج لغرض أنجاز الأهداف الاتية (Gamble & wilkinso,2004,684)

1. خدمة الزبون عن طريق توفير مستويات تجهيز عالية.
2. توفير هوامش كبيرة للاستغلال الامثل.
3. اجراء الاحتسابات التفصيلية المرتبطة بالتكاليف الفعلية لكل مركز.

4. متابعة تكاليف المنتج المعيارية ومحاولة أنجازها.
5. تخصيص التكاليف غير المباشرة باستخدام ساعات القوى العاملة الضرورية لصنع المنتج.

ومن الجدير بالذكر أن المنظمات تستخدم المحاسبة التقليدية لتحديد مراكز كلفها على أساس الأقسام والخطوط الإنتاجية ومجاميع المكائن والخلايا الإنتاجية وغيرها لغرض التحميل الأولي لتكاليف القوى العاملة والمواد الأولية والأنتاج تحت التشغيل، وكذلك التكاليف غير المباشرة مثل مناولة المواد و الصيانة والجودة والتصميم والبحث والتسويق وغيرها، ويتم تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس ساعات العمل المباشر الذي يحسب بقسمة أجمالي التكاليف غير المباشرة على أجمالي ساعات العمل المباشر لاستخراج معدلات التحميل وبعد ذلك يتم قسمة اجمالي تكاليف المنتجات على عدد الوحدات المنتجة لاستخراج معدل كلفة المنتج التي تعد نقطة المرجع في المحاسبة التقليدية لاتخاذ قرارات التعسير أو قرار الصنع أو الشراء أو الموازنة أو غير ذلك.

أن النظام المحاسبي التقليدي يؤدي إلى حدوث تشويهات أو انحرافات، إذ أثبتت عدة دراسات أن المحاسبة التقليدية توفر معلومات غير دقيقة وغير نافعة لأساسيات التحسين المستمر.

العديد من المنظمات يفشلون في رؤية أثر التحسين الرشيق على كشوفاتها المالية في حين أن العاملين في الإنتاج يمكن أن يروا التحسينات بشكل مباشر، ونتائج الفشل سببها الفجوة بين المنظور المالي والتشغيلي، إحدى أسباب خلق هذه الفجوة المحاسبة التقليدية، التي تتجاهل مقاييس الأداء غير المالية مثل التسليم في الوقت المحدد ورضا الزبون وهذه هي ضغوطات الحاجة للمحاسبة الرشيقة.

ويمكن تحديد نقاط الاختلاف بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة بالآتي: (كاظم، 2014، 24)

- 1. هدف التكلفة:** يكون هدف التكلفة في المحاسبة التقليدية هو تكلفة المنتج في حين أن هدف التكلفة في المحاسبة الرشيقة تدفق القيمة.
- 2. تحليل التكلفة:** تستخدم المحاسبة التقليدية التحليل التفاضلي للمساعدة في اتخاذ القرارات، في حين تستخدم المحاسبة الرشيقة أسلوب التحسين المستمر للمساعدة في اتخاذ القرارات.
- 3. ثقافة الوحدة الاقتصادية:** تكون ثقافة الوحدة الاقتصادية في ظل المحاسبة التقليدية مبنية على أساس الرقابة والقيادة في حين ثقافة الوحدة الاقتصادية في المحاسبة الرشيقة تستخدم مبنية على أساس التعاون والمساواة.

4. تخصيص التكاليف غير المباشرة الأساس المستخدم في المحاسبة التقليدية هو العمل المباشر في حين الأساس المستخدم في المحاسبة الرشيقية هو تدفق القيمة.
5. ارسال المعلومات: يكون ارسال المعلومات في المحاسبة التقليدية من الادارة العليا إلى المدراء في حين ارسال المعلومات في المحاسبة الرشيقية بشكل متواز بين المدراء.
6. التركيز: تركز المحاسبة التقليدية على الأداء المالي بينما تركز المحاسبة الرشيقية على الأداء المالي التشغيلي.
7. يكون أنتاج الشركة في المخازن كبيراً في المحاسبة التقليدية، في حين تكاد تكون المخازن فارغة في المحاسبة الرشيقية.
8. في المحاسبة التقليدية تعتمد بعضها على التكاليف المعيارية في حين في المحاسبة الرشيقية لا تعتمد على التكاليف المعيارية بسبب تعدد أنماط المنتجات.
9. تكون بيئة المحاسبة التقليدية مستقرة والأنتاج كبيراً في حين في المحاسبة الرشيقية تكون البيئة تنافسية ومتغيرة تتكيف بسرعة مع الزبائن والمجهزين.

خامساً: أدوات الإنتاج الرشيق

بين (Dailey) أن أدوات الإنتاج الرشيق وسائل محددة لتلافي مشكلات الضياع، فهي توفر الإجراءات التصحيحية لإزالة أو تخفيض الضياع من خلال تحسين الجودة وإزالة الخطوات التي لا تضيف قيمة، ويمكن بيان الأدوات وفق الآتي: (الموسوي والغرباوي، 2015، 17)

1. خارطة تدفق القيمة

أن ابرز مقومات تحقق الرشاقة الإنتاجية هي خارطة تدفق القيمة، والمقصود من تدفق القيمة هو جميع الأنشطة الاقتصادية المطلوبة لتحقيق العملية الإنتاجية بدءاً من تصميم المنتج وطلب الزبون، والأنتاج، وتسليم المنتج للزبون، إذ أن القيمة تشخص من خلال الزبون، وتتمثل بمجموعة من خصائص المنتج التي يكون الزبون مستعداً للدفع مقابل الحصول عليها فهي تمثل الفرق ما بين الإدراك (Realizaation) والتضحية (Sacrifice) فالتضحية تمثل ما يقدمه الزبون مقابل حصوله على مزايا وخصائص السلعة، والإدراك ما يحصل عليه الزبون من الاستعمال الفعلي للمنتج، وتشير خارطة تدفق القيمة إلى خارطة تدفق المعلومات والمواد خلال سلسلة التجهيز، وهي تعد من أهم الأدوات التي تستعمل في التخطيط الرشيق، إذ أنها تسهل مهمة ممارسي النظام الإنتاجي الرشيق على تركيز وتخطيط افكارهم على الأنشطة التي تضيف قيمة وتنفيذ مجموعة من تقنيات الترشيح في أن واحد.

2. منهجية تنظم موقع العمل (5s)

أن (5s) منهجية نظامية متكاملة لإدارة حيز العمل وتدفعه لرفع الكفاءة وتخفيض الضياع، فهي تهدف إلى الاحتفاظ بما تحتاج إليه العملية الإنتاجية وموقع العمل فقط.

جدول رقم (1) منهجية الـ 5s

الهدف	التعريف	الـ S ₅
التخلص من النفايات أو المواد غير الضرورية وإعادتها إلى المخزن.	احتفظ بما تحتاج وتخلص من العناصر الزائدة لتقليل المساحة وتحسين تدفق العمل.	التنظيم
جمالية مكان العمل والعثور على الأشياء المطلوبة بسهولة	تنظيم مكان العمل أو ترتيبه بشكل أنيق ووضع كل شيء في مكانه.	الترتيب
النظافة والبحث عن طرائق للمحافظة على النظافة والبيئة.	تنظيف منطقة العمل للتخلص من المخلفات والأوساخ والملوثات.	التنظيف
المحافظة على الممارسات الثلاثة الأولى ومتابعتها.	إضفاء الطابع الرسمي على نشاط النظافة بما يساعد على أظهر الانحرافات للمحافظة على القيام بالممارسات الثلاثة السابقة.	التنميط والتوحيد
خلق روح الانضباط لأنجاز الممارسات الأربع عبر التمسك بالقواعد المعتمدة داخل المصنع.	التدريب وجعل كل ما ورد أعلاه عادة في السلوك الإنساني.	الأنضباط

المصدر: (النجار، صباح مجيد، محسن، عبد الكريم. . إدارة العمليات الإنتاجية، 2012: ص282)

3. نظام الإنتاج في الوقت المحدد

يعد هذا النظام من أبرز منهجيات فلسفة الإنتاج الرشيق الذي يستند إلى أساس نظام السحب الذي من خلاله تسحب المنتجات اعتماداً على الطلب الحالي، إذ تنظم المكائن على شكل خلايا حسب المتطلبات المحددة لأصناف المنتجات ويدعى بالتصنيع الخلوي (Cellular Manufacturing) الذي يعتمد سلسلة من الخلايا لإنتاج عوائل المنتجات المتشابهة، فهو يعتمد في عملية سحب المواد خلال العملية الإنتاجية على نظام (Kanban) الذي يعتمد على سحب كمية أو دفعة قياسية محددة لعنصر معين من المواد.

4. إدارة الجودة الشاملة

هي مجموعة من الأدوات التي تهدف إلى إشراك المديرين والعاملين لتحقيق التحسين المستمر في الأداء، فهي فلسفة تنظيمية تبدأ بجودة يجب أن تكون موجودة في كل النشاطات التي تتعلق بها.

5. صغر حجم الدفعة

أن نظم الإنتاج الرشيق تستعمل حجوم دفعات صغيرة قدر الامكان على عكس نظم الإنتاج التقليدية التي تعتمد على إنتاج دفعات كبيرة لتحقيق مزايا أهمها تخفيض تكلفة التصيب، وفي الوقت نفسه يهدف هذا الأسلوب الإنتاجي إلى زيادة حجم المخزون وتكاليف الفحص والتشغيل.

6. التحسين المستمر

يعني السعي المستمر إلى الكمال في جوانب ومجالات الوحدة الاقتصادية كافة، فهو يتمثل في محورين أساسيين، الأول: تدفق كايدن (Kaizen Flow) الذي يركز على التحسين المستمر من خلال تدفقات القيمة، والثاني نقطة كايدن (Kaizen point) التي تركز على التخلص من أنواع الضياع في تدفقات القيمة كافة.

7. الإدارة المرئية

يقصد بها إدارة العملية الإنتاجية ومكان العمل من خلال العرض المرئي للمعلومات المتعلقة بأداء الإنتاج والأنشطة اليومية باستعمال أدوات العرض المرئي المتعددة، ومن هذه الأدوات اضاءة استدعاء (call light) التي تستعمل لدعوة المشرف أو العاملين للحصول على المساعدة، وتوجد ألوان مختلفة لكل طلب، وكذلك ألواح الألوان (Anon) فهي تمثل مجموعة

من الألوان ذات دلالات محددة، فيشير اللون الأحمر إلى مشكلة في الماكينة، واللون الأزرق إلى الوحدة المنتجة المعيبة وغيرها.

8. الحيود السداسي

هو أسلوب ومنهجية نظامية يستند إلى الجمع وتحليل البيانات الدقيقة لتحديد روية الجودة ويمثل (3. 4) عيب لكل مليون فرصة سواء أكانت للسلعة المصنعة أم للخدمة المقدمة، وتعتمد منهجية الحيود السداسي في توجيهها الأساس على تطبيق استراتيجية تبنى على القياس الذي يركز على تحسين العملية وتقليل الاختلاف، وهي تستعمل بشكل أساس في تحسين عمليات التصنيع.

9. الأنتاج المستقر

أن أبرز متطلبات عمل نظام الإنتاج الرشيق اعتماده على اسلوب الإنتاج المستقر الذي يشير إلى أن يكون الحمل الإنتاجي اليومي لكل محطة انتاجية متساويان نسبيا، وأن الثبات بالنسبة الإنتاجية يحقق التوافقية المطلوبة بين المتطلبات الاخرى للأنتاج الرشيق والمتمثلة ب(نظام السحب، وبطاقات cannabin، والدفعات الصغيرة الحجم).

10. العمل القياسي

يقصد به قياس المهام خلال تدفق القيمة والمتضمنة تعليمات العملية الإنتاجية بهدف تنفيذ المهمة والطلبات الإنتاجية بالطريقة نفسها في كل وقت، ويتضمن العمل القياسي أمر العملية للعمل القياسي المتضمن الاجزاء القياسية، ومواصفات المنتج، وخطوات العملية الإنتاجية القياسية، وقائمة بالحاجات المطلوبة، وادوات الصنع، والوقت اللازم لأداء العملية الإنتاجية.

سادساً: مفهوم تيارات القيمة

من الممكن ان تشبه تيار القيمة بجريان تيار نهري، النهر الذي لا يحتوي على اية انحناءات حادة، فكل عملية او اجراء داخل المنشأة الصناعية تعد جزءا من هذا النهر ومنبع او بداية التيار تبدأ من المجهز ونهاية التيار تنتهي بالزبون (المستهلك) ولكل تيار قيمة ادارة تيار القيمة عادة ترغب في ان تضمن ان الوحدات المنتجة ستتوقف وتنزلق الى الزبون باقصى قدر من السلاسة، ولكن هذه الحالة المثالية بالكاد موجودة فعادة هناك انحناءات حادة او قيود في

العمليات او الاجراءات تعيق التدفق السلس فمفاهيم ومبادئ التفكير الرشيق كلها تدور حول الادوات الرشيقة من اجل جعل تيار القيمة يتدفق باكبر قدر من السلاسة .

(8،2003،Tapping&shuker).

فتيار القيمة اذا يمثل جميع ما تقوم به المنشأة الصناعية من اجل خلق قيمة لعملائها، وهذا التركيز على خلق قيمة ممكنة لعملائها، هو نتيجة ان المبدأ الاول للتفكير الرشيق يتعلق بخلق القيمة.(95،2004،Maskell&baggaler)

والجدير بالذكر ان المنشآت المحققة لدرجات عالية من النضوج فيما يخص التفكير والتصنيع الرشيق يوسعون تيارات القيمة لتمتد خارج الجدران الاربعة للمنشأة بحيث تشمل المجهزين والزبون ايضا فالمنشآت ستحتاج الى ادارة تيارات القيمة، او بالاحرى ادارة المنشأة عن طريق تيارات القيمة.

فعادة المنشآت الصناعية التقليدية تكون مقسمة على اساس وظيفي، وبالتالي المنشأة ستحتوي على مجموعة من الاقسام فعلمية تدفق تيار القيمة عبر كل هذه الاقسام ستشكل عائقا امام التحسين المستمر وعائقا امام التدفق السلس لتيار القيمة اذن الادارة عن طريق التقسيم الوظيفي يعيق التقدم، ولك لان كل قسم سيسعى الى تحسين مستوى ادائه لامن تحسين مستوى اداء الكل (المنشأة ككل) وهذا الامر قد لا يكون مقصودا ولكن تصميم ومقاييس اداء المنشآت الصناعية التقليدية تعزز تحسين الوحدات الفردية وغالبا ما تكون على حساب قسم او المنشأة ككل.(43،2005،Huntzinger & Kennedy)

سابعاً: أسلوب تكلفة تيار القيمة

ان اسلوب تكلفة تيار القيمة (VSC) يدعم مبادئ التفكير الرشيق ومفهوم التحسين المستمر في تيارات القيمة، حيث ان طرق محاسبة التكاليف التقليدية عادة ما تكون معادية او ضد التصنيع الرشيق لانها تشجع وتعزز السلوك غير الرشيق، لذا فاسلوب تكلفة تيار القيمة يزيل الحاجة الى تلك الطرق التقليدية التي توصف بانها تحوي على كثير من الضياع ومظلة في كثير من الاحيان، فمن اهم سمات اسلوب تكلفة تيار القيمة (VSC) هي (158،2007،Stenzel)

1. انها توفر معلومات حول كلفة وربحية كل تيار قيمة على حدة.
2. المعلومات التي يوفرها تتصف بالملائمة والتوقيت المناسب وقابلية التنفيذ.

3. التقارير المالية تكون مفهومة لدى جميع المستويات في المنشأة.
 4. يتطلب جهد ووقت اقل لان البيانات تجمع على اساس تيار القيمة وبشكل مباشر.
 5. يؤدي الى اتخاذ قرارات دقيقة وسريعة فيما يتعلق بقرارات التسعير والربحية والشراء/الصنع....الخ.
 6. يبين الاثر الحقيقي لتحول المنشات الى منشات رشيقة.
 7. يعدنظاما بديلا لنظام الكلفة المعيارية.
- حيث يتم اعداد كشف الخل لكل تيار قيمة بشكل اسبوعي وشهري.

المبحث الخامس

استخدام ادوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف في معمل البان الموصل

الجانب العملي

أولاً: نبذة عن معمل ألبان الموصل

معمل ألبان الموصل هو أحد تشكيلات الشركة العامة لمنتجات الالبان التابعة للشركة العامة للمنتجات الغذائية التابعة لوزارة الصناعة والمعادن تم تنفيذه من شركة سويدية، وقد بدء الإنتاج في عام 1976.

خطوط الإنتاج في بداية أنتاج المعمل كان هناك عدة خطوط للإنتاج، فقد كان هناك خط لأنتاج الحليب المعقم كذلك القشطة، وخط أنتاج الالبان والأجبان كذلك الاليس كريم، لكن مع مرور الوقت نتيجة الظروف تم توقف الأيس كريم في الثمانينات والحليب المعقم في 2009.

هناك عدة مراكز تابعة للمعمل في الماضي في بادوش والرياض في كركوك وفي حمام العليل لجمع الحليب من المزارعين وفي الماضي كان هناك دعم حكومي يجبر الفلاحين لبيع أنتاجهم للمعمل وذلك، لأن الحكومة كانت توفر العلف للفلاحين بأسعار مغرية.

في بداية أنتاج المعمل كان المعمل ينتج العديد من المنتجات الغذائية الوطنية مثل الالبان والأجبان والقشطة والحليب والاليس الكريم، لكن مع الوقت تم توقف أنتاج الكثير من المنتجات لعدم تجديدها والمنافسة القوية التي حصلت بعد 2003، فضلا عن فتح أبواب الاستيراد من الخارج ودخول المنتجات ذات السعر الأقل من المنتج المحلي وجودتها أفضل من المنتج المحلي مما أدى إلى تخفيض الإنتاج في المعامل، نتيجة قلة الطلب على المنتج، وأن معمل ألبان الموصل كان ينتج 30 طناً يومياً، ولكن في الوقت الحالي ينتج طنين في يومين خلال الأسبوع، الإنتاج لا يتم بيعه بالكميات السابقة بسبب المنافسة الموجودة من العديد من المعامل الخاصة وكذلك المواد المستوردة.

ان المعمل تضرر نتيجة احتلال داعش للمدينة سنة 2014 وقد قام ببيع الاجهزة وتم قصف المعمل من قبل الطيران لكن بعد تحرير المعمل قام المدير بالتعاون مع منظمة IOM باعمار المعمل وتشغيله من جديد بخط انتاجي واحد ويتم انتاج الالبان والقشطة فقط.

وقد أصدرت الوزارة تعليمات بعدم إضافة مواد حافظة إلى المنتج مما أدى إلى عدم تصديره إلى الخارج وفتح سوق خارجي للمعمل وإنما اختص بالانتاج المحلي فقط.

أن تقليل الإنتاج في المعمل قد جعل المعمل شبه متوقف والأيدي العاملة التي تمتاز بالخبرة والمهارة والمعرفة لا يتم الاستفادة من خبراتهم وإعطاء رواتب للمهندسين والعمال لقاء عمل قليل والإيرادات المتحصلة من هذا العمل لا يغطي المصاريف الإنتاجية من رواتب ووقود وكهرباء وماء وأجور صيانة وسيارات.

يوجد في معمل ألبان الموصل 138 عاملاً وموظفاً، يوجد في داخل معمل الإنتاج 30 مهندساً وعمالاً ويوجد في قسم التوزيع 40 عاملاً، ويوجد 14 ادارياً ويوجد 32 عاملاً في الصيانة، و22 حراس للمعمل وملحقاته، وهؤلاء يكون لهم رواتب ثابتة من الوزارة، وهذا هدر نتيجة قلة العمل وقلة دعم الحكومة لهذه الشريحة المنتجة من المجتمع وسوء تصرف الوزارة.

ثانياً: تقييم عمل التدقيق الداخلي في ضوء معايير تدقيق التكاليف المستخدمة في معمل ألبان الموصل

لقد ذكرت في المبحث السابق معايير تدقيق التكاليف الواجب اتباعها من مدقق التكاليف الذي يكون مسؤولاً عن تطبيق هذه المعايير، لأن هذه المعايير تكون قواعد للمدقق لكي يسير عليها في عمله لعملية التدقيق، وقد تم سؤال مدير التدقيق في المعمل إذا ما كان يسير المعمل على هذه المعايير، ذكر أن المعمل يسير على هذه المعايير الدولية التي يسير عليها أغلب الشركات وتبين للباحث أن المعمل يتبع هذه المعايير.

1. معيار التأهيل حيث أن المعمل والموظفين الذين يتبعون عملية التدقيق يمتازون بالمعرفة العملية، أنهم حاصلون على الشهادات المحاسبية ولهم خبرة في التدقيق.
2. وهو عبارة عن معايير العمل الميداني في التدقيق المالي والمتعلق بالعملية التنفيذية للتدقيق، وقسمت معايير العمل الميداني إلى ثلاثة أقسام.

تخطيط عملية التدقيق والإشراف على المساعدين

إن مدقق التكاليف يجب أن يحصل على معلومات الإنتاج من مدير الإنتاج، ومعرفة الكميات المستخدمة في الإنتاج والمواد، وكذلك ساعات العمل والكهرباء والماء، وأي مصاريف مباشرة أو غير مباشرة مستخدمة في الإنتاج مما يمكن المدقق من معرفة الانحرافات التي يمكن أن تحصل في عملية الإنتاج والهدر الحاصل في إنتاج المواد ومعرفة أسبابها حتى يتم نقلها.

1. بالنسبة إلى تقويم نظم الرقابة يوجد في داخل معمل ألبان لجننتان

أ. لجنة فحص السيطرة النوعية:

تكون مسؤولة عن المواد المستخدمة في عملية الإنتاج والتأكد من مطابقتها للمواصفات الموضوعية من الوزارة، وعند شراء المواد من خارج المعمل تقوم لجنة المشتريات بإحضار عينة لهذه اللجنة من هذه المادة ويتم فحصها والتأكد من أن المواد الموجودة في هذه المادة مطابقة للمواصفات المطلوبة في وصل الشراء وكذلك المواصفات الموضوعية من الوزارة.

ب. لجنة الجودة الشاملة:

عمل هذه اللجنة من اسمها يكون شاملا أي لكافة المشتريات التي تدخل المعمل، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص المواد المشتراة للإنتاج وكذلك من الأجهزة الكهربائية مثل الحواسيب والطابعات وسيارات وأي مادة مشتراة تدخل إلى المعمل من لجنة المشتريات يتم فحصها من هذه اللجنة، وتبين إذا كانت هذه المواد متطابقة للمواصفات الموضوعية في الاستمارة الموجودة مع هذه المادة المشتراة، وتتكون هذه اللجنة من عنصر واحد من كل قسم من أقسام المعمل الذين لديهم معرفة عملية ومهنية.

2. بالنسبة إلى ادلة الإثبات

يجب على مدقق التكاليف أن يحصل على ادلة الإثبات الكافية عند قيامه بالتدقيق، يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات تكون صحيحة ونسخ أصلية مثل وصولات الشراء عند قيام المعمل بشراء المواد من الأسواق الخارجية.

عندما يريد أحد الأقسام مادة ما يقوم برفع استمارة طلب شراء تقدم إلى مدير القسم يقوم بالموافقة عليها ويقوم برفعها إلى المخازن لكي يبين مدير المخازن إذا كانت المادة متوفرة أم لا، وفي حال توفر المادة تصرف من المخازن إلى الإنتاج وفي حالة عدم توفر المادة يرفع الطلب إلى مدير المعمل مع استمارة طالب المادة واستمارة عدم توفر المادة في المخازن حتى يقوم المدير بالموافقة على طلب الشراء وإعطاء الموافقة على شراء المادة من السوق المحلية ثم لجنة المشتريات بشراء هذه المادة وفق المواصفات الموجودة في استمارة طلب الشراء، وتقوم بحجز المادة وأخذ عينة منها واعطائها لقسم السيطرة والتنوعية حيث يقوم بتحليل هذه المادة والتأكد من أن هذه المادة مطابقة للمواصفات المطلوبة ورفع استمارة بالموافقة على أن هذه المادة مطابقة للمواصفات المطلوبة وشراء المادة وإدخالها إلى المخازن وموافقة مدير المخازن على كمية المادة ونوعيتها، ثم يقوم المدقق بالتأكد من الوصولات من أرقام وتواريخ واستمارات الشراء والمخازن مطابقة مع طلبات الشراء.

3. تقرير مدقق التكاليف

يجب أن يشمل تقرير المدقق على معلومات التكاليف للإنتاج ومعرفة الكميات المستخدمة في الإنتاج حتى يكون المدقق على معرفة بقدر المادة الضائعة في الإنتاج والهدر الحاصل نتيجة صنع المواد والأخطاء التي أدت إلى هذا الهدر وإبلاغ الإدارة ومدير الإنتاج بهذه الأخطاء حتى يقوم بالعمل اللازم من أجل تقليل هذا الهدر والضياع في الإنتاج.

ثالثاً: إجراءات تدقيق التكاليف في معمل ألبان الموصل

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 الأعمال، ولا ترتبط بمعايير التدقيق - تمييزاً لها عن إجراءات التدقيق ليس فقط بالصفات المهنية للمدقق فحسب ولكن أيضاً بكيفية أدائه وفحصه واعداده للتقرير.

أن إجراءات تدقيق التكاليف المذكورة في المبحث السابق يتم اتباعها من طبيعة نشاط المعمل، حيث إن المدقق يؤقلم نفسه مع نشاط المعمل ومعرفة كيفية عمل المعمل من أنظمة محاسبية ومن مواد إنتاجية وكمية المواد في المخازن وكيفية صرف المواد وعمل اللجان وهيكلية الشركة ومعرفة تكلفة المنتج.

1. السجلات ونظام التسجيل.

أن السجلات المتبعة في داخل المعمل والتي يتم العمل بها من المحاسبين هي سجلات يدوية ونظامها من السبعينات من القرن الماضي مما يؤدي إلى التأخرفي استخراج المعلومات وتدقيقها، ويوجد في الوقت الحالي أنظمة محاسبية حديثة تظهر البيانات والمعلومات بدقة وسرعة عالية وهذه البرامج مبرمجة على أن لا تقوم بإدخال بيانات خاطئة وهذا يساعد المدقق في عمله.

إن المبادئ التي يتم اتباعها من مدقق الحسابات تتمثل بالتأكد من أن أنظمة المحاسبية التكاليفية المتبعة موضوعة بصورة صحيحة وفق المبادئ الأساسية وتطبيقات محاسبة التكاليف.

الرقابة الداخلية في المعمل كأنت دقيقة وموضوعة على وفق القوانين والأنظمة الموجهة من الوزارة وذلك أن الرقابة الداخلية إذا كأنت دقيقة ومنظمة فهذا يعني أن السجلات والدفاتر تخلو من الأخطاء ومعرفة الهدر الحاصل سهلة إذا كأنت المعلومات دقيقة.

أوراق العمل المستخدمة في تدقيق التكاليف

أن اغلب أوراق العمل المذكورة في المبحث السابق يتم العمل بها في داخل المعمل، حيث يوجد داخل اقسام المعمل نظام للرقابة الداخلية لعناصر التكلفة، وكميات المواد المستخدمة في الإنتاج، وكمية المواد المستخدمة من المخازن، وإن قسم التخطيط يستخدم في بيان حركة الإنتاج على مدار الفترة، محل التدقيق وكذلك قسم التخطيط يعطي بياناً بالطاقة الإنتاجية بالمصنع ونسب استغلالها خلال الفترة، وأن البيان بعدد العمال في المجال يستخدم من قبل مدير الإنتاج في المعمل، وأن قوائم التكاليف الدورية التي تعدها الشركة تستخدم من قبل الشركة العامة في ابو غريب وليس من قبل المعمل أن الكشوفات الجرد الفعلي للمخزون من الخامات والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام يتم من مخازن الإنتاج الرئيسة في داخل المعمل بيان بكميات الخامات الرئيسة المستخدمة خلال الفترة يتم العمل بها في المقر الرئيسي في (أبو غريب).

رابعاً: الدور المقترح للتدقيق الداخلي لتخفيض التكاليف وفق أسلوب المحاسبة الرشيقة في معمل ألبان الموصل

أن هدف الإنتاج الرشيق هو التركيز على إزالة الضياع، ويتطلب ذلك تحديداً دقيقاً لأشكال هذا الضياع وسيعتمد الباحث على أبرز أنواع الضياع التي تم إيجادها في معمل ألبان الموصل في اثناء تطبيق الباحث في هذا المعمل، ومن هذه الأنواع:

1. الهدر الحاصل بسبب العامل البشري

إن عدم امتلاك العامل للخبرة الكافية يؤدي إلى الهدر في الوقت وكذلك في الإنتاج، وكذلك نقل العامل من القسم الذي يعمل فيه بعد أن أصبح يمتلك خبره في عمله إلى قسم جديد يؤدي إلى تضييع الوقت مما يحتاج العامل فترة حتى يمتلك معرفة بذلك القسم الذي يعمل فيه، وكذلك إذا كان العامل غير ماهر في عمله يؤدي ذلك إلى الضياع والهدر، فيجب أن يمتلك العامل المهارة الكامنة في العمل الذي يقوم به، وكذلك تهرب الموظفين من أداء عملهم وأخذ الإجازات الكثيرة ويؤدي إلى التأخر في الإنتاج والهدر.

2. الهدر الحاصل بسبب المكائن والآلات

إن المكائن والآلات إذا كانت قديمة سوف تؤدي إلى العطل في أثناء العمل، وعطل البرادات يؤدي إلى تلف المواد، فضلاً عن تكلفة صياغة الآلات إذا كانت قديمة، وهذا يعني أنها كثيرة الاعطال وسوف يؤدي إلى زيادة الصرف عليها وتوقف الإنتاج نتيجة الصيانة وضياع الوقت

والمواد، لكن اذا كانت المكائن حديثة فإن أعطالها تكون قليلة، وكذلك السيارات إذا كانت جديدة يمكن أن لا تعطل ل5 سنوات.

3. الهدر نتيجة التعبئة والتفريغ إذا كان يدوياً أو ميكانيكياً

إذا كانت التعبئة في الصناديق بصورة ميكانيكية يكون هناك سرعة وجهد أقل وكسب للوقت، أما إذا كانت التعبئة بصورة يدوية فإن ذلك سوف يؤدي إلى زيادة العمال وزيادة التكاليف.

4. الضياع الناتج عن النقل والمناولة.

يتحقق هذا الضياع من تلف المواد في أثناء نقلها من المجهزين إلى العملية الإنتاجية وأومن المصنع إلى الزبائن وزيادة المناولة والذي من أبرز أسبابه التخطيط الخاطئ وبعد المسافات بين مركز العمل.

5. الضياع الناتج عن المخزون

إن هذا النوع من الضياع يعد الأكثر أهمية وانتشاراً فهو لا يحقق أية قيمة للمنتج النهائي ويساعد على إخفاء مشكلات الإنتاج بسبب عدم التمكن من تحديد الأخطاء أولاً بأول، وأن المخزون أكبر يؤدي إلى استهلاك المساحة وارتفاع التكاليف.

6. الضياع الناتج عن الحركة

يتحقق هذا النوع من الضياع نتيجة الحركة الزائدة غير الضرورية التي ينعكس عليها هدر في الجهد والوقت لا تضيف قيمة للمنتج النهائي، ويشمل ذلك التنقلات وحركات العاملين التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي وتؤثر سلباً على جودته.

وعليه يقترح الباحث الآتي:

1. ضرورة عقد الدورات التدريبية للمدققين الداخليين بهدف إكسابهم المعرفة والكفاءة اللازمة من أجل رفع شأن وظيفة التدقيق الداخلي، وكذلك ضرورة منح المدققين الداخليين الحوافز والمكافآت حتى يساعد هذا على رفع مستوى الأداء في القسم، وضرورة توفير الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي، وكذلك عقد ندوات أو دورات لمديري الإدارات والأقسام من أجل فهم طبيعة التدقيق الداخلي وإعطائهم صورة واضحة عن دوره وطبيعة عمله.
2. استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في المعمل مما لها فائدة في تخفيض تكاليف الإنتاج من ثم زيادة الربح.

3. تخفيض عدد العمال المستخدمين في العملية الإنتاجية الذين يمكن الاستغناء عنهم لتقليل الرواتب المدفوعة لإتمام عملية الإنتاج، يتم الاستفادة منهم في أعمال ذات قيمة إنتاجية أكبر للمعمل.
4. استبدال الآلات القديمة بالآلات حديثة يقلل الهدر في الإنتاج ويعطي جودة في الإنتاج على طلب الزبون.
5. استخدام أنظمة تدقيق حديثة والإلكترونية وإدخال المدققين دورات من أجل استخدام هذه الأنظمة.

المبحث السادس الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

1. نتيجة البحث والتطبيق في معمل ألبان الموصل توصل الباحث إلى أن المعمل بحاجة إلى بناء وحدات إنتاج أخرى، لأن المعمل بعد احتلال داعش للمدينة قد فقد مكائن التصنيع نتيجة السرقة أو التخريب، وأن تنوع الإنتاج يؤدي إلى إيرادات أكثر للمعمل لا سيما وأن المعمل لا يقوم بالتصنيع الا يومين في الاسبوع، وأن عدد العمال كثير والإيرادات قليلة من الإنتاج.
2. إن مكائن المعمل قديمة وتحتاج إلى تبديل وتجديد، لأن المكائن أحد أسباب الهدر الحاصل نتيجة أنها قديمة.
3. إن المعمل لا يستخدم أدوات المحاسبة الرشيقة التي تساعد على تحديد الضياع والقضاء عليه.
4. إن المعمل لا يقوم بإدخال المحاسبين والمدققين دورات من أجل مواكبة التجديد الحاصل، وإذا ما أراد المحاسب أو المدقق زيادة معرفته فأن يدخل الدورة على نفقته الخاصة.
5. عدم وجود الدعم الحكومي للمعمل والاعتماد على استيراد المنتجات من الخارج من ايران وتركيا والسعودية، وهوما أدى إلى تخفيض الإنتاج تدريجياً، من ثم أصبح المعمل عبءاً على الوزارة.
6. عدم الاستفادة من الخبرات الموجودة في داخل المعمل من عمال ومدراء.
7. استخدام طرائق التدقيق القديمة وعدم استخدام الأنظمة الحديثة في التدقيق التي تسهل مهمة التدقيق ودقة مخرجاتها وكذلك سرعتها.

التوصيات

1. التمسك بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً وبقواعد السلوك المهني والمحافظة على الاستقلالية وبذل العناية المهنية الكافية.
2. أهمية الدعم الحكومي لمعمل ألبان الموصل وزيادة الإنتاجية وتقليل الاستيراد من الخارج والاعتماد على المنتج الوطني.
3. ضرورة استخدام المعايير الحديثة في تدقيق التكاليف وزيادة الإجراءات الرقابية.
4. استبدال المكائن القديمة للمعمل بمكائن حديثة مما يؤدي إلى زيادة إنتاج وتقليل الهدر الحاصل بالإنتاج نتيجة استخدام هذه المكائن.

5. استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في المعمل لتقليل من الهدر الحاصل.
6. تطبيق التدقيق الالكتروني في كافة الوحدات الاقتصادية، لما في ذلك من فوائد كثيرة، حيث فيه اختصار للوقت والجهد والتكلفة، ويجب أن يكون التطبيق بالابتعاد تدريجياً عن الأسلوب اليدوي(التقليدي)، لأن الأساليب الالكترونية ترفع كفاءة مراقب الحسابات في التخطيط السليم لعملية التدقيق واكتشاف الأخطاء.
7. ضرورة عقد الدورات التدريبية للمدققين الداخليين بهدف إكسابهم المعرفة والكفاءة اللازمة من أجل رفع شأن وظيفة التدقيق الداخلي، وكذلك ضرورة منح المدققين الداخليين الحوافز والمكافآت حتى يساعد هذا على رفع مستوى الأداء في القسم، وضرورة توفير الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي، وكذلك عقد ندوات أو دورات لمديري الإدارات والأقسام من أجل فهم طبيعة التدقيق الداخلي وإعطائهم صورة واضحة عن دورهم وطبيعة عملهم.

المراجع

القرآن الكريم

الوثائق والنشرات الرسمية

1. دليل الرقابة الداخلية، الجزء التاسع، بدون سنة نشر، www.arabosai.org

الرسائل والأطاريح الجامعية

1. أحمد، أسيل مثنى (2013) واقع التدقيق الداخلي في رئاسة جامعة الموصل وآفاق تطويرها، دبلوم عالي تدقيق ومراجعة الحسابات، غير منشور، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
2. الأوسي، فانتن خليل مجيد (2008) دور معايير التدقيق الداخلي في رفع كفاءة أعمال التدقيق الداخلي (بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي (المعادل للماجستير) المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، غير منشور، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
3. البدراني، شامل عبد أحمد، (2013)، دور التدقيق الداخلي كأحد آليات حوكمة الشركات في مكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق في دائرة صحة نينوى، رسالة دبلوم عالي في تدقيق ومراجعة الحسابات، غير منشور، الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
4. الجوهر، كريمة علي، رشيد، نظم حسن (2004)، معايير وإجراءات مقترحة لتدقيق التكاليف، غير منشور، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد.
5. السعدون، مهند حازم علي (2013) تقويم نظام الرقابة الداخلية في ضوء معايير التدقيق المحلية والدولية، دراسة تطبيقية في دائرة صحة نينوى، دبلوم عالي في تدقيق ومراجعة الحسابات، غير منشور، الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
6. شجاع، مخلد فواد (2015) دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي، رسالة ماجستير، غير منشور، جامعة الشرق الأوسط.
7. الشذر، ضمياء محمد جواد (2007) مسؤولية المدقق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر المصرفية، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
8. الصاغر جي، رهن هاشم قاسم (2018) مدى تطبيق اقسام التدقيق الداخلي معايير التدقيق الداخلي الدولية / بالتطبيق على المديرية العامة لتوزيع كهرباء الشمال، رسالة

دبلوم عالي في تدقيق ومراجعة الحسابات، غير منشور، الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

9. الصائغ، هالة عبد الهادي يحيى (2013) إعادة هندسة وظيفة التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق الداخلية بالتطبيق على شركة توزيع المنتجات النفطية الهيئة الغربية / فرع الموصل، رسالة ماجستير، غير منشور، الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

10. العلاف، ثانياة إسماعيل ذنون (2013) أثر تطور معايير التدقيق الداخلي الدولية في دعم حوكمة الشركات، دراسة لآراء عينة من المدققين الداخليين في المصارف في محافظة نينوى، دبلوم عالي التخصصي في تدقيق ومراجع الحسابات، غير منشور، الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

11. النونو، كمال محمد سعيد (2009) مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة.

الدوريات

1. جربوع، يوسف محمود (1998) الفجوة المتوقعة بين الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وبين مراجع الحسابات الخارجي، مجلة المحاسب القانوني العدد 105.
2. كاظم، حاتم كريم (2014) أنموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية بغداد، مجلة مركز الدراسات الكوفة، العدد 35، جامعة الكوفة، العراق.
3. كمال، قحطان طارق يوسف، يعقوب، فيحاء عبدالله (2013) مسؤولية مراقب الحسابات بالتحقق عن نتيجة النشاط في ضوء استمرارية شركات المقاولات العامة دراسة تطبيقية في شركة الفاروق العامة للمقاولات الأنشائية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 24، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
4. الموسوي، عباس نوار، الغرباوي، سجاد مهدي عباس (2015) استعمال المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 17، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق.
5. النعيمي، رياض حمزة، النعيمي، مقداد أحمد نوري (2014) قياس الأداء وتقييم في ظل المحاسبة الرشيقة، مجلة دراسات محاسبية مالية العدد 29، جامعة بغداد.

6. النعيمي، مقداد أحمد، البكري، رياض حمزة (2013) استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد الثامن، العدد 25، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.

الكتب

1. الصبان، محمد سمير، جمعة، ابراهيم اسماعيل، والسوفيري، فتحي رزق (1996) الرقابة والمراجعة الداخلية - مدخل نظرية تطبيقية، الدار الجامعة، الاسكندرية.
2. العدناني، محمد هادي (1999) المراجعة والتدقيق بين النظرية والتطبيق، المكتبة المركزية، الطبعة الأولى، اليمن.
3. النجار، صباح مجيد، محسن، عبد الكريم (2012) ادارة العمليات الإنتاجية ، الطبعة الثالثة، مكتبة الذاكرة، بغداد.

الأنترنت

1. إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، 2001الاتحاد الدولي للمحاسبين ، [www. ifac. org](http://www.ifac.org) نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، .
2. IFAC, IFAC Handbook: “Technical Pronouncements”, 2001.
3. (IIA)Institute of Internal Auditors1999 , Internal Standards for the Professional practice of Internal Auditing ,
4. [http: //www. theiia. org](http://www.theiia.org)
5. [https: //www. aicpa. org](https://www.aicpa.org)
6. 6.www. bizmanuaiz.
7. (https: //sqarra. wordpress. com/auditt6)

المصادر الاجنبية

1. Gamble, J. , Morris and Wilkinson, B. , “Mass Production is alive and well: the future of work and Organization in East Asia”, The International Journal of Human Resource Management, Vol.
2. Kapadia, R. M. , Cost and Management Accountancy, A Charge a Book Depat, 3 Edition, 1979, p. 237

3. Maskell. B. H & Frances A. K. (2007)Why do we need lean accounting and how does it work? **The Journal Of Corporate Accounting & Finance**. 18 ,(3). 59– 73
4. Richard E. & Karen Main. (2007). **College of Business, Appalachian State University, Boone**, NC 28608,
5. Thomas, C. William & Henke, O. Emerson, **Auditing Theory and Practice**, 1986, P. 26.
6. Arora, M. N, **Cost Accounting–Principles and Paractice, Vikas Publishing House**, PVT LTD, New Delhi, Fifth, Revised Edition, 1998.
7. Trapping , D. & Shuker , T. **"Value Stream Management for the Lean Office"** Productivity Press, USA, 2003.
8. Maskell , B. & Baggaley , B. **" Practical lean Accounting"** 1st edition, Congress Publication Data, USA, 2004
9. Kennedy, Frances A. & Huntzinger, Jim. **"Lean Accounting: Measuring and Managing the Value Stream"** Journal of Cost Management, Vol.19, No 5, Sep/Oct 2005
10. Stenzel , J. **"Lean Accounting Best Practice for Sustainable Integration"** John Wily & Sons, USA, 2007

Abstract

Main objective of this study was to demonstrate the importance of using cost auditing in reducing waste production and using lean accounting tools to reduce waste and wastage in the production of materials and the use of modern methods in this reduction of factory waste, where the descriptive and analytical approaches were based on the information obtained .From the unit of the study sample(Alban almosul) to review books ,research letter and theses.

The study was divided into six topics, the first section of the research methodology, the second section of the internal audit concept, the third section of the concept of lean accounting and its tools, the fourth section of the concept of cost auditing and its dimensions, and the fifth topic, the practical aspect This study concludes with the sixth topic with conclusions and recommendations.

most important findings of the study are:

- 1.The result of the research and application in Mosul dairy factory The researcher concluded that the factory needs to build other production units because the factory after ISIS occupation of the city has lost the manufacturing machines as a result of theft or vandalism and that the diversity of production leads to more revenues for the factory, especially since the factory does not manufacture only two days The number of workers per week is low and the revenues from production are low.
- 2.The machines of the factory are old and need to be replaced and refurbished because the machines are one of the causes of waste due to the old

Most important recommendations:

1. Adhere to generally accepted auditing standards and professional ethics, maintain independence and provide adequate professional care.
2. Government support for Mosul dairy factory, increase production, reduce import from abroad and depend on national product.
3. The use of lean accounting tools in the laboratory to reduce waste.
4. The application of electronic auditing in all economic units because of the many benefits where it is short for time, effort and cost.

University of Mosul

College of administration and economic

Department of Accounting



The role of internal audit in cost Reduction using lean accounting tools applied to Mosul Dairy

A Research Submitted

By

Zakaria Fawzi shet Al Qattan

Thesis Of A higher Diploma

Auditing And Control in Accounts

supervised by

Prof

Dr. Zeyad Hashim yahya ALsaqa

2020 A.D.

1441 A.H

University of Mosul

College of administration and economic

Department of Accounting

**The role of internal audit in reducing costs
using lean accounting tools applied to Mosul
Dairy**

A Research Submitted

By

Zakaria Fawzi shet Al Qattan

To

The Council of administration and economics college university of
Mosul as a partial fulfillment of the requirements for the degree of
higher diploma of auditing and monitoring in accounts

supervised by

Prof

Dr. Zeyad Hashim yahya ALsaqa

2020 A.D.

1441 A.H.