الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

العنوان

إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية

ـ دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية ـ

مذكرة مقدمة تدخل استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إعداد الطالبتين:

سلمى بوريدان

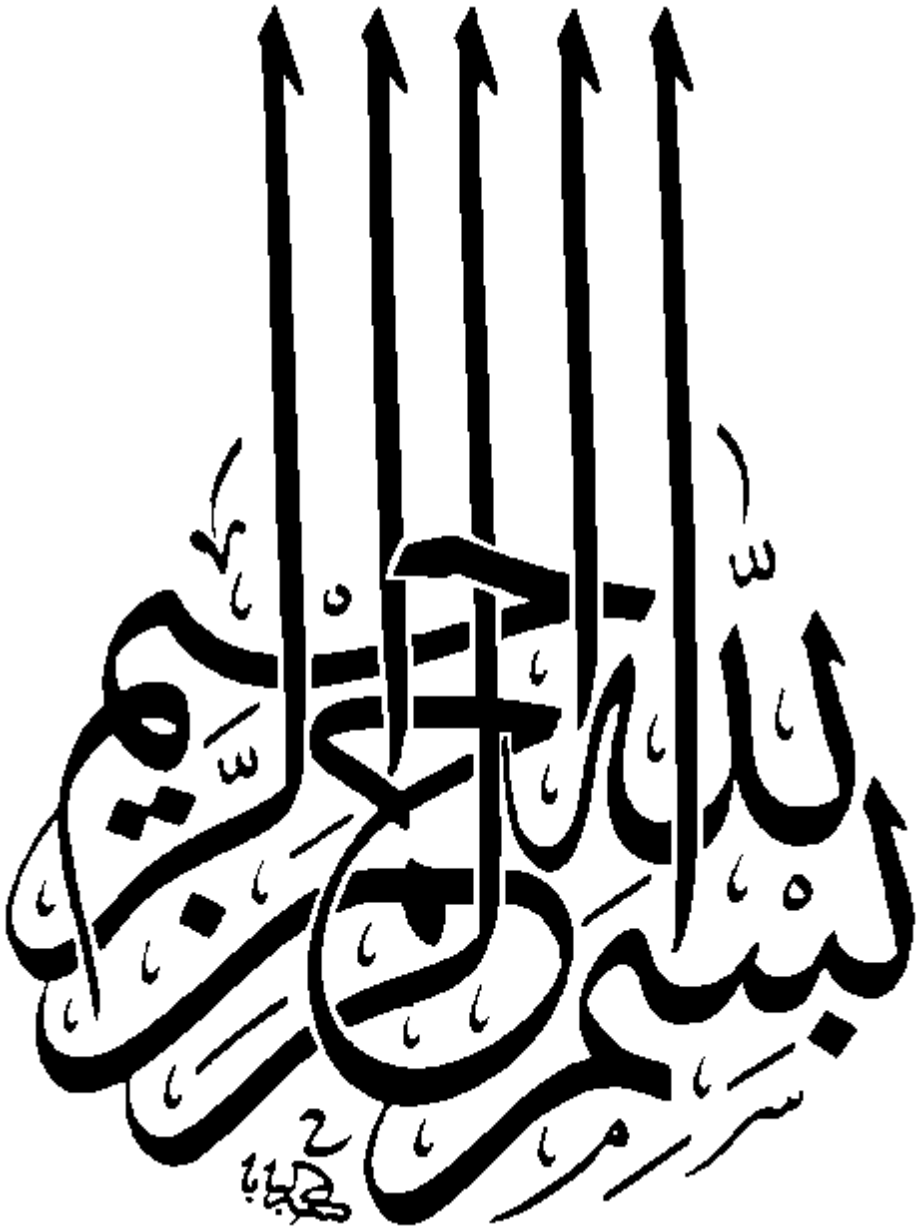
سمية طالب

إشراف الأستاذ:

عمران بوريب

الأستاذ سفيان فنيط	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ عمران بوريب	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
الأستاذ محمد حمران	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية 2016/2015


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر

الحمد والشكر لله تعالى الذي منحنا العلم والصبر على إتمام هذا العمل

والصلاة والسلام على أشرف خلق الله سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى أله وصحبه ومن اتبعه بإحسان إلى يوم الدين

وبعد:

نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ المشرف "**عمران بوريب**"

الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة والتي كانت أكثر من مفيدة لنا لإنجاز هذا العمل

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من ساهم وقدملنا يد المساعدة لإتمام هذا العمل

إلى كل هؤلاء نقول لهم شكرا جزيلا على كل ما قدمتموه لنا من مساعدات

وتحية طيبة وجزآكم الله تعالى خير الجزاء وجعل ذلك في ميزان حسناتكم يوم القيامة.

إهـــــداء

إلى من نسجا لى خيوط المستقبل منذ
وطئتُ هذا الكون وتعالت به أنفاسى ﷺ
أمى وأبى ﷺ
إلى نبضين مختلفين متكاملين بقلبى
أخى ﷺ مختار ﷺ وأختى ﷺ آية ﷺ
إلى من منحتنى من وقتها الكثير وقدمت
لى يد العون الكاتبة الجيجلية
ﷺ نسيمة زيوان ﷺ
إلى من شاركتها هذا العمل بكل ما فيه
ﷺ سمية ﷺ
والى كل من اتخذ طريق العلم دربا له

سلمى

إهـــــداء

إلى من ركع العطاء أمام قدميها وحاكت
سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها أمي
حفظها الله

إلى من علمني كيف أرتقي سلم الحياة بحكمة
وصبر إلى الذي طالما حلمت أن يبصر
نجاحي ويشاركني فرحتي إلى روح أبي
الطاهرة

إلى من هو أقرب إليّ من روحي وشاركني
كل خطوة من حياتي أخي زكريا

إلى من شاركتها هذا العمل بكل ما فيه
سلمى

وإلى كل من اتخذ طريق العلم دربا له

سمية

الفهـــرس

قائمة المحتويات	الصفحة
الشكر	**I**
الإهداء	**II**
الفهرس	**IV**
قائمة الجداول	**VIII**
قائمة الأشكال	**XI**
قائمة المختصرات	**XIII**
مقدمة	أ-هـ
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية	
تمهيد	7
المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية	8
المطلب الأول: نشأة وتطور المراجعة الداخلية	8
المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية	10
المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية	14
المبحث الثاني: المعايير المقبولة للمراجعة الداخلية	15
المطلب الأول: المعايير المتعلقة بشخص المراجع الداخلي	15
المطلب الثاني: معايير متعلقة بالعمل الميداني	21
المطلب الثالث: معايير متعلقة بإدارة قسم المراجعة الداخلية	23
المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية	23
المطلب الأول: التحضير لمهمة المراجعة	25
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	28
المطلب الثالث: العمل الميداني للمراجعة الداخلية	31
المبحث الرابع: أدوات المراجعة الداخلية	31
المطلب الأول: الأدوات الوصفية	32
المطلب الثاني: الأدوات الاستفهامية	34
خلاصة الفصل	37

الفصل الثاني: مخاطر المخزونات ومساهمة المراجعة الداخلية في تدنيتها	
تمهيد	39
المبحث الأول: مدخل لتسيير المخزونات	40
المطلب الأول: عموميات حول المخزونات في المؤسسة الاقتصادية	40
المطلب الثاني: وظيفة التخزين في المؤسسة الاقتصادية	45
المطلب الثالث: علاقة وظيفة التخزين بالإدارات الأخرى	48
المبحث الثاني: الدورة المستندية للمخزونات	51
المطلب الأول: دورة مشتريات ــ مدفوعات	51
المطلب الثاني: دورة مبيعات ــ مقبوضات	53
المبحث الثالث: الدورة المحاسبية للمخزونات	55
المطلب الأول: الاعتراف وتقييم المخزونات في المؤسسة الاقتصادية	55
المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للمخزون في المؤسسة الاقتصادية	58
المطلب الثالث: العرض والإفصاح للمخزونات في المؤسسة الاقتصادية	77
المبحث الرابع: إجراءات المراجعة الداخلية كآلية لتدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات	78
المطلب الأول: المخاطر المتعلقة بالمخزونات	79
المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية الفعال للمخزونات	81
المطلب الثالث: إجراءات مراجعة عناصر المخزونات	84
خلاصة الفصل	89
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات	
تمهيد	91
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة	92
المطلب الأول: منهجية الدراسة	92
المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية	93
المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل	104
المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان	106

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي*Kolmogorov-Smirnov*	106
المطلب الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة	107
المطلب الثالث: تحليل فقرات الاستبيان	110
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق	123
المطلب الأول: إختبار الفرضيات	123
المطلب الثاني: تحليل الفروق	132
خلاصة الفصل	136
خاتمة	138
قائمة المراجع	142
قائمة الملاحق	
الملخص	

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
(3-1)	الاستبانات الموزعة والمسترجعة من عينة الدراسة.	92
(3-2)	درجات مقياس " ليكارت الخماسي ".	94
(3-3)	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الأول.	95
(3-4)	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحو الأول.	96
(3-5)	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الأول.	97
(3-6)	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع من الحور الأول.	98
(3-7)	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الثاني.	99
(3-8)	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الثاني.	99
(3-9)	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الثاني.	100
(3-10)	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع من المحور الثاني.	101
(3-11)	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الخامس من المحور الثاني.	101
(3-12)	الصدق الداخلي لفقرات الجزء السادس من المحور الثاني.	102
(3-13)	معامل الارتباط بين معدل كل جزء من أجزاء المحور الأول مع المعدل الكلي للمحور الأول.	102
(3-14)	معامل الارتباط بين معدل كل جزء من أجزاء المحور الثاني مع المعدل الكلي للمحور الثاني.	103
(3-15)	معامل الارتباط بين معدل كل محور من الدراسة مع المعدل الكلي للاستبيان.	103
(3-16)	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان.	104
(3-17)	توزيع مقياس ليكارت.	105
(3-18)	اختبار التوزيع الطبيعي.	106
(3-19)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.	107
(3-20)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.	107
(3-21)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الدراسي.	108
(3-22)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.	109
(3-23)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.	109
(3-24)	تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الأول.	110
(3-25)	تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الأول.	111
(3-26)	تحليل فقرات الجزء الثالث من المحور الأول.	114

(3-27)	تحليل فقرات الجزء الرابع من المحور الأول.	116
(3-28)	تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الثاني.	117
(3-29)	تحليل فقرات الجزء الثاني من من المحور الثاني.	119
(3-30)	تحليل فقرات الجزء الثالث من المحور الثاني.	120
(3-31)	تحليل فقرات الجزء الرابع من المحور الثاني.	121
(3-32)	تحليل فقرات الجزء الخامس من المحور الثاني.	121
(3-33)	تحليل فقرات الجزء السادس من المحور الثاني.	122
(3-34)	نتائج اختبار *T-test* للفرضية الأولى.	124
(3-35)	نتائج اختبار *T- test* للفرضية الثانية.	125
(3-36)	نتائج اختبار *T- test* للفرضية الفرعية الأولى.	125
(3-37)	نتائج اختبار *T-test* للفرضية الفرعية الثانية.	126
(3-38)	نتائج اختبار *T-test* للفرضية الفرعية الثالثة.	126
(3-39)	نتائج اختبار *T-test* للفرضية الفرعية الرابعة.	127
(3-40)	نتائج اختبار *T-test* للفرضية الفرعية الخامسة.	128
(3-41)	نتائج اختبار *T-test* للفرضية الفرعية السادسة.	128
(3-42)	اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (*KS*).	129
(3-43)	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة .	130
(3-44)	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الأولى.	131
(3-45)	اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس.	132
(3-46)	اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر.	132
(3-47)	اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المستوى الدراسي.	133
(3-48)	اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة.	133
(3-49)	التأكد من معنوية الفروق.	134
(3-50)	اختبار الفروق بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة.	134

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
(1-3)	النموذج الافتراضي للدراسة.	94
(2-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.	107
(3-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.	107
(3-4)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الدراسي.	108
(5-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة.	109
(6-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة.	109

قائمة المختصرات

الرمز	اللغة العربية	اللغة الأجنبية
APICS	الجمعية الأمريكية للرقابة على المخزون والإنتاج	*American Production and Inventory Control Society*
FIFO	الداخل أولا خارج أولا	*First In First Out*
IAS	معيار محاسبي دولي	*International Accounting Standards*
IFAC	الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة	*International Federation Of Accountant*
IFACI	المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين	*Institue Français De L' Audit et Contrôle Interne*
IIA	معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية	*The Institute of Internal Auditors*
LIFO	الداخل أخيرا خارج أولا	*Last In First Out*
SCF	النظام المحاسبي المالي	*System Comptable Financier*

مقدمـــــــة

بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929- 1933 والتي تسببت في إفلاس العديد من المؤسسات ظهرت الحاجة للمراجعة الداخلية كوظيفة مستقلة لمتابعة مدى فاعلية الأدوات الرقابية المستخدمة ومدى التزام المؤسسات باللوائح والقوانين الموضوعة من خلال التأكد من سلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من الأخطاء، الغش والتزوير، إضافة إلى تقييم الإدارات والأقسام وتقديم تقارير للإدارة العليا بنتائج هذا التقييم، ولقد ازدادت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع ازدياد الفضائح المالية التي هزت عددا من كبريات الشركات في العالم كشركة إنرون الأمريكية للطاقة والتي تبعها انهيار شركة أرثر أندرسون التي تمثل أكبر شركة مراجعة في العالم، وذلك لثبوت تورطها في انهيار شركة إنرون، وأصبحت أزمة الثقة تؤثر على أغلب التعاملات في الأسواق العالمية والتي كان من أهم مسبباتها هو التضليل وضعف المراجعة الداخلية.

إن الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية هو توفير الحماية لأصول المؤسسة التي من بينها المخزونات إلا أن المخاطر الكثيرة التي تتعرض لها هذه الأخيرة من سرقة، تلف وتقادم فضلا عن تعرضها لمخاطر الركود، تغيرات الأسعار وتغيرات مستوى المخزون يحتم على المراجعين الداخليين إعطائها قدرا زائدا من العناية والأهمية في عملية المراجعة خاصة كون العمليات المتعلقة بالمخزونات من أكثر العمليات تكررا في المؤسسة والمتمثلة في دورة المشتريات ودورة المبيعات.

وتعد المراجعة الداخلية إحدى أهم الآليات التي تقدمها المؤسسات من أجل تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات لما لها من دور فعال في اكتشاف الغش والأخطاء وذلك من خلال تقديم المشورة في إطار بناء نظام فعال للرقابة الداخلية على المخزونات بدورتيها، بالإضافة إلى بذل العناية اللازمة في تنفيذ الإجراءات الرقابية الضرورية عند مراجعة حسابات المخزونات بما يضمن حمايتها من مختلف المخاطر المتربصة بها.

إشكالية الدراسة:

من خلال الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية، وبغية الإلمام بجميع جوانب هذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا قمنا بتوزيع استمارة البحث على عينة الدراسة المتمثلة في مجموع المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة.

ومن هنا تبرز إشكالية هذا الموضوع التي يمكن طرحها من خلال التساؤل الرئيسي الأتي:

❖ **ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية؟**

وحتى يتسنى لنا الإجابة على هذا التساؤل تستوقفنا الإجابة عن التساؤلات الفرعية التالية:

❖ ما المقصود بالمراجعة الداخلية؟ وما هي أهميتها وأهدافها؟

- ما هي أنواع المراجعة الداخلية وما هي مبادئها ومعاييرها؟
- كيف تتم الممارسة العملية للمراجعة الداخلية؟
- ما المقصود بوظيفة التخزين؟ وما علاقتها بالإدارات الأخرى؟
- ما هي مختلف المخاطر التي تتعرض لها المخزونات في المؤسسات الاقتصادية ؟
- ما مدى التزام المراجعين الداخليين في العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما ؟
- ما مدى تعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدارسة لمخاطر المخزونات ؟
- هل التزام المراجعون الداخليون بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما يقلل من تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات؟

فرضيات الدراسة:

وللإجابة على التساؤل الرئيسي والتساؤلات الفرعية علينا وضع مجموعة من الفرضيات يمكن إثباتها أو نفيها من خلال الدراسة التي سنقوم بها والمتمثلة في:

- يلتزم المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما.
- المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتعرض لمخاطر المخزونات بكثرة.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لالتزام المراجعون الداخليون بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات.
- هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المستجوبين حول موضوع إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في:

- التعرف على أهمية وأنواع المراجعة الداخلية وإجراءاتها المقبولة قبولا عاما.
- معرفة خطوات وإجراءات المراجعة الداخلية الواجب إتباعها في تنفيذ مهمة المراجعة.
- التعرف على وظيفة التخزين وعلاقتها بالإدارات الأخرى وطرق تقييم المخزونات
- التعرف على أنواع مخاطر المخزونات التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية.
- التعرف على مدى التزام المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما.

❖ التعرف على مدى تعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر المخزونات.

❖ التعرف على مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسة الاقتصادية.

أهمية الدراسة:

يستمد هذا الموضوع أهميته من الاعتبارات التالية:

❖ أهمية المراجعة الداخلية كونها وظيفة أساسية فعالة تساعد إدارة المؤسسة على تقييم الأداء والمحافظة على ممتلكاتها وأصولها وتقويم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية وإمدادها بالمعلومات لاتخاذ القرارات اللازمة.

❖ أهمية المخزونات باعتبارها دعامة رئيسية وعامل مهم في تحريك النشاط العادي للمؤسسة، إضافة للحجم الكبير الذي يمثله المخزون من إجمالي الأموال المستثمرة في المؤسسات.

❖ أهمية المراجعة الداخلية للمخزونات باعتبار دوراتها إحدى أهم دورات العمليات في المؤسسة التي يجب العناية والاهتمام بها من خلال تأكد المراجع الداخلي من عدم وجود تلاعبات وتجاوزات وهذا لتقليل وتجنب وقوع المؤسسة في المخاطر المتعلقة بالمخزونات.

أسباب اختيار الموضوع:

يرجع سب اختيارنا لموضوع الدراسة إلى:

❖ **الأسباب الذاتية**

✓ توسيع وتنمية معارفنا من خلال دراسة موضوع خاص بتخصصنا.

✓ إثراء البحوث العلمية بصفة عادية ومكتبة الجامعة بصفة خاصة حول الموضوع.

❖ **الأسباب الموضوعية**

✓ الاهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية من قبل المهنيين والباحثين لإيجاد أفضل الطرق والسبل لتفعيل مراجعة داخلية فعالة.

✓ إظهار الدور الكبير الذي تلعبه عملية تسيير المخزون في المؤسسات الاقتصادية، تجارية كانت أو صناعية والتعرف على تقنياتها وكيفية تأثيرها على نشاط المؤسسة.

✓ التعرف على أهمية وجود المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية لتقليل وتجنبها الوقوع في المخاطر وخاصة تلك المتعلقة بالمخزونات.

منهج الدراسة:

للإجابة على التساؤل الوارد في الإشكالية ومن أجل تحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي في الفصول النظرية، القائمة على جمع البيانات والمعلومات المرتبطة بالموضوع محل الدراسة، بينما في الفصل التطبيقي الذي تم فيه دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولايتي جيجل وميلة فقد استخدام المنهج الاستقرائي بالاعتماد على دراسة حالة.

أدوات الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على مصادر متنوعة للحصول على البيانات اللازمة كما يلي:

- **المصادر الأولية**: والمتمثلة في الاستبيان حيث تم توزيعها على عينة معتبرة من المراجعين الداخليين بالمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة لمعرفة آرائهم عن بعض جوانب الموضوع.
- **الأدوات الإحصائية:** والمتمثلة في تقنيات الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي، معامل الارتباط والانحراف المعياري)
- **البرامج:** والمتمثلة في برنامج *SPSS* وبرنامج *Execl*
- **المصادر الثانوية**: والمتمثلة في الكتب ومذكرات التخرج السابقة التي تهتم ببعض جوانب الموضوع.

الدراسات السابقة:

محمد لمين عيادي 2008/2007، بعنوان: "**مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة**"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مدى مساهمة نظام الرقابة والمراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي بهدف ضمان صحة ودقة المعلومات المحاسبية وأوضحت النتائج أنه للتأكد من صحة ودقة المعلومات المحاسبية يتطلب فرض رقابة مستمرة على البيانات والإجراءات عن طريق وضع نظم رقابة داخلية فعالة تساهم في تسيير عملياتها والتحقق من سلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والإهمال.

لقد حاولت الدراسة معرفة مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة بالتطبيق على المؤسسات الاقتصادية وما سنقوم بدراسته في بحثنا هذا هو مدى إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية كذلك.

لطفي شعباني 2004/2003 بعنوان: "**المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة** "

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الدور التي تلعبه المراجعة الداخلية في تحسين تسيير المؤسسات وأوضحت النتائج أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء وتقديم تقرير للإدارة العليا لمساعدتها في اتخاذ القرارات.

تناولت هذه الدراسة موضوع المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة أما دراستنا هذه فتتسم بمحاولة معرفة مدى إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية.

وجه الشبه بين دراستنا وهذه الدراسات هو محاولة التقييم وفقا للمعايير الدولية المقبولة للمراجعة الداخلية وهذا ما تبنيناه في الجانب التطبيقي من خلال الاستبيان، وما يميز دراستنا عن هذه الدراسات هو تحديد الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية بالتحديد في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات بدلا من مساهمتها في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة وفي تحسين سير هذه الأخيرة.

خطة الدراسة:

للإجابة على إشكالية الموضوع وتحقيق أهداف الدراسة واثبات صحة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول:

سيتناول الفصل الأول الإطار النظري للمراجعة الداخلية، من خلال ثلاثة مباحث سيتم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية المراجعة الداخلية، المبحث الثاني إلى المعايير الدولية المقبولة للمراجعة الداخلية والمبحث الثالث إلى منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية، وأخيرا في المبحث الرابع تم التطرق إلى أدوات المراجعة الداخلية.

أما الفصل الثاني مخاطر المخزونات ومساهمة المراجعة الداخلية في تدنيتها، سنتناوله من خلال أربعة مباحث سنتطرق في المبحث الأول إلى تسيير المخزونات أما المبحث الثاني والثالث سيتم فيه التطرق إلى الدورة المستندية والمحاسبية للمخزونات على الترتيب، وفي المبحث الرابع سيتم التطرق إلى إجراءات المراجعة الداخلية كآلية لتدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات.

أما الفصل الثالث فهو يمثل دراسة ميدانية حول إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات، حيث تضمن المبحث الأول عرض الإجراءات المنهجية للدراسة، أما المبحث الثاني فتم التطرق فيه إلى تحليل نتائج الاستبيان، وفي المبحث الثالث تم اختبار فرضيات الدراسة ومعنوية الفروق.

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الداخلية

تمهيد

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: المعايير المقبولة للمراجعة الداخلية

المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية

المبحث الرابع: أدوات المراجعة الداخلية

خلاصة

تمهيد

أدى ازدياد حجم المشروعات وتعقد أعمالها إلى تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاق عملها من المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات واكتشاف الأخطاء إن وجدت إلى استخدامها كأداة لفحص وتقويم مدى فاعلية الأساليب الرقابية وإمداد الإدارة بالمعلومات، ولهذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل للمعلومات واتصال بين المستويات الإدارية العليا، ولتوضيح أكثر قمنا بتقسيم الفصل إلى أربعة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية؛

المبحث الثاني: المعايير المقبولة للمراجعة الداخلية؛

المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية؛

المبحث الرابع: أدوات المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بحيث ابتدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المحاسبية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.

المطلب الأول: نشأة وتطور المراجعة الداخلية

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وهذا بعد ظهور المراجعة الخارجية بوقت طويل، كما أن اهتمام الوحدة الاقتصادية بضرورة التعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها ومدى تنفيذهم لسياستها وتوجيهاتها أدى إلى ظهور الحاجة إلى وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الوحدة وفحص الأداء المحاسبي فيها ويطلق على هذا المحاسب بالمراجع الداخلي.[1]

وقد مرت مهنة المراجعة الداخلية بكثير من المراحل، حيث ساهمت كثير من العوامل في ظهور الحاجة إلى وجود قسم المراجعة الداخلية داخل المؤسسات الاقتصادية وفيما يلي أهم المراحل التي مرت بها عملية تطور المراجعة الداخلية: [2]

أولا: المرحلة الأولى: ما قبل سنة 1947

تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين سنة 1941 وكان يقصد بالمراجعة الداخلية في هذه الفترة بأنها المراجعة التي يقوم بها مجموعة من موظفي المؤسسة وذلك لتعقب الأخطاء، وكان هدف المراجع هنا يعبر عن تصيد الأخطاء حيث كان هدفا وقائيا ولم يكن هدفا بناء، وكان الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية في هذه الفترة يتمثل في الجهة التي تقوم بعملية المراجعة.

ثانيا: المرحلة الثانية: ما بين 1947 حتى 1957

منذ إنشاء معهد المراجعين الداخليين وهو يعمل على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية حيث تم إصدار أول توصياته عن المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي سنة 1947، وعرفت المراجعة الداخلية على أنها: "النشاط المحايد الذي يتم داخل المؤسسة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم خدمات وقائية للإدارة".

وعلى ذلك نجد أن المراجعة الداخلية نوع من أنواع الرقابة تمارس وظيفتها عن طريق قياس وتقييم

---

[1] - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في محاسبة ومراجعة**، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص181.

[2] - ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص ص 24 - 27.

غيرها من أنواع الرقابة وتهتم أساسا بالجوانب المالية والمحاسبية ويكون الطرف الوحيد المستفيد منها هو إدارة المؤسسة.

ثالثا: المرحلة الثالثة: مابين 1957- 1971

أصدر معهد المراجعين الداخليين تعريف آخر للمراجعة الداخلية بدلا من التعريف السابق، حيث تم توسيع مجال عمل المراجع الداخلي، وكذلك التوسع في أهداف المراجعة الداخلية، إذ لم يقتصر هذا التعريف على الأهداف الوقائية ولكنه تناول الأهداف البناءة، وبذلك طلبت الإدارة من المراجع الداخلي التقييم واقتراح الحلول للمشاكل وتوجيه الموظفين إن أمكن وإبداء الآراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات وقد جاء التعريف كما يلي: "المراجعة الداخلية هي ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة لمراجعة العمليات المالية والمحاسبية وذلك بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية تعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية الرقابة الأخرى".

رابعا: المرحلة الرابعة: مابين 1971 حتى 1981

تم وضع تعريف آخر للمراجعة الداخلية سنة 1971، حيث تم تعريفها على أنها: "نشاط تقييمي محايد داخل المؤسسة لمراجعة عملياتها بقصد خدمة الإدارة".

ويلاحظ هنا أنه استعمل لفظ "عملياتها" بدلا من العمليات المحاسبية والمالية وبهذا يكون التعريف قد توسع في مجال المراجعة الداخلية حيث شمل تقييم جميع العمليات سواء المحاسبية والعمليات غير المحاسبية.

خامسا: المرحلة الخامسة: مابين 1981 حتى 1999

تم إصدار تعريف جديد للمراجعة الداخلية سنة 1981، جاء فيه أن المراجعة الداخلية هي: "ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة لخدمتها، فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم وكفاية نظم الرقابة الأخرى".

ونلاحظ من هذا التعريف أن المراجعة الداخلية تحولت من أداة لخدمة الإدارة فقط إلى أداة لخدمة التنظيم ككل، كما نلاحظ أن ذلك سوف يؤثر على مكان قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي داخل المؤسسة وعلى استقلال المراجع الداخلي.

سادسا: المرحلة السادسة: من1999 إلى الآن

في 26 جوان 1999 أصدر معهد المراجعين الداخليين أحدث تعريف للمراجعة الداخلية وهو: "المراجعة الداخلية هي نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة العائد وتحسين عمليات المؤسسة، لمساعدتها في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة

المخاطر والرقابة والسيطرة".

من خلال هذا التعريف نلاحظ أنه لم يحدد الجهة التي تقوم بها سواء كانت من داخل المنشأة أو من خارجها، حيث فتح الباب أمام التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية، كما تضمن التعريف الاعتراف بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية تلبية لحاجات العميل (الإدارة)، فقد أوضحت الدراسات والممارسات أن المراجعة الداخلية تتحرك نحو دور استشاري أكثر للإدارة.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فعالية الرقابة الداخلية، وسنتناول في هذا المطلب أهم التعاريف المقدمة للمراجعة الداخلية بالإضافة إلى الخصائص التي تمتاز بها.

أولا: تعريف المراجعة الداخلية

تتنوع وتتعدد تعاريف المراجعة الداخلية بتعدد المختصين والهيئات المهتمة بهذه الوظيفة، ومن أهم هذه التعاريف نذكر تعريف معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (*IIA*) حيث عرفت المراجعة الداخلية على أنها: "وظيفة تقييم مستقلة تنشأ داخل المؤسسة بهدف فحص وتقييم أنشطتها باعتبارها أداة لخدمة هذه المؤسسة". [1]

من خلال هذا التعريف يتضح أن وظائف المراجعة الداخلية تتمثل في الفحص والتقييم، كما أنها وظيفة من وظائف المؤسسة التي تتمتع بالاستقلالية.

ويعرفها البعض بأنها: "مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل المؤسسة لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية". [2]

بناء على هذا التعريف فالمراجعة الداخلية وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة للتعبير على نشاط داخلي لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة والعمل من حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى.

كما عرف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين (*IFACI*) المراجعة الداخلية على أنها: "فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى". [3]

---

[1] - عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص497.

[2] - زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 87.

[3] - محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 15.

وقد أشار هذا التعليق إلى أن ممارسة نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسة يتطلب في بعض الأحيان تأسيس قسم يتخصص في القيام بهذه المهمة على غرار باقي أقسام المؤسسة.

من خلال التعاريف المختلفة للمراجعة الداخلية يمكننا أن نستخلص تعريفا شاملا لها: المراجعة الداخلية هي وظيفة من وظائف المؤسسة تسند إليها عملية فحص وتقييم أنشطة المؤسسة بغرض التأكد من تطبيق السياسات الإدارية المرسومة من قبل إدارة المؤسسة وقد تمارس هذه الوظيفة من قبل شخص أو أشخاص داخل المؤسسة، كما قد يتم تأسيس قسم لذلك على أن تمارس هذه الوظيفة باستقلالية تامة بإجراءات تتضمن ضمانات كافية عن صدق المعلومات وشرعية العمليات وفعالية التنظيمات ووضوح الهياكل.

ثانيا: خصائص المراجعة الداخلية

من خلال التعاريف السابقة نستخلص مجموعة من الخصائص تمتاز بها المراجعة الداخلية والمتمثلة في:

1- المراجعة الداخلية وظيفة رسمية تنشأ داخل المؤسسة؛

2- المراجعة الداخلية في المؤسسة تهتم بفحص وتقييم مختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة خلال السنة المالية؛

3- عملية الفحص والتقييم التي يقوم بها المراجع الداخلي تهدف إلى التأكد من تطبيق أو عدم تطبيق السياسات الإدارية المرسومة من قبل إدارة المؤسسة في مرحلة التخطيط وذلك من خلال مقارنة النتائج المتوصل إليها فعلا مع ما هو موجود في الموازنات التقديرية؛

4- ممارسة المراجعة الداخلية في المؤسسات يختلف باختلاف حجمها فقد يكلف شخص واحد أو عدة أشخاص كما قد يتم تأسيس قسم متخصص في المراجعة الداخلية ويكون هذا خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم؛

5- الممارسة العملية للمراجعة الداخلية تقتضي الاعتماد على مجموعة من الإجراءات على اعتبار أن المراجعة الداخلية عملية منهجية ومنظمة؛

6- إجراءات المراجعة الداخلية يشترط فيها أن تكون متضمنة لضمانات تؤدي للحصول على معلومات صادقة وعمليات شرعية وتنظيمات فعالة وهياكل واضحة؛

7- الاستقلالية: وذلك بارتباط المراجعة الداخلية بأعلى مستوى إداري داخل المؤسسة؛

8- للمراجعة الداخلية صبغة استشارية أي تزود الإدارة بالتحليلات، الدراسات، الاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات.

ثالثا: أهمية المراجعة الداخلية

تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتظافر مجموعة من العوامل والمتمثلة في:[1]

1- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها؛

2- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛

3- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات؛

4- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش، السرقة والأخطاء؛

5- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية.

رابعا: أهداف المراجعة الداخلية

يمكن تلخيص أهم الأهداف الأساسية للمراجعة الداخلية فيما يلي:[2]

1- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا للمؤسسة وتقييمها وإبداء الرأي حيالها وتحليل الانحرافات عن هذه الخطط وتقديم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلا وسد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المشروع، وهنا يقوم المسؤولون عن المراجعة الداخلية بكتابة تقارير دورية عن تقييم للخطط المنفذة؛

2- التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المؤسسة التي يتخللها صرف النقود، وقيام المراجعة الداخلية بهذه المهام سيؤدي في النهاية لمنع الغش والتزوير والتلاعب واكتشاف الأخطاء مما يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات، وكذلك حماية البيانات والمعلومات؛

3- التحقق من وجود حماية كافية لأصول المؤسسة ضد الضياع والسرقة؛

4- الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة؛

5- تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية؛

---

[1]- عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009، ص 43.

[2]- زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص 88.

6- تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية.

خامسا: مبادئ المراجعة الداخلية

من أهم مبادئ المراجعة الداخلية التي يجب على المراجع الداخلي احترامها ومراعاتها أثناء أداء عمله نجد:[1]

1- البساطة: وهي مهمة بالنسبة لعملية المراجعة؛ إذ يجب البدء دوما من البديهية، فالمنهجية الجيدة هي المنهجية البسيطة وسهلة الفهم، وهي مهمة خاصة عندما تطبق في تقنية لازالت قيد التحضير والتي يتداخل في موضوعها كل من الدراسات والنظريات والتجارب العديدة؛

2- تناسب المصطلحات: الألفاظ والمصطلحات عبارة عن تعبير، تجاهلها يؤدي إلى عدم الفهم مما يقودنا إلى رفض وصف اقتراح المنهجية؛

3- المنهجية: استعمال المراجع الداخلي لمنهجية تتلائم مع وسطه؛

4- الصرامة: مهمة المراجع الداخلي تتطلب قدر كبير من الصرامة، وبالتالي فوجود المنهجية أثناء العمل يكون ضروري لأنها تشترط الصرامة على العمال عكس أن يعمل كل واحد حسب رغبته وحسب كفاءته ولا يعرف عما يبحث لذلك فاحتمالات الوصول إلى نتيجة مرضية يكون ضئيل.

سادسا: خدمات المراجعة الداخلية

تقدم المراجعة الداخلية كونها وظيفة داخلية من الوظائف الرئيسية في المؤسسة والتابعة للإدارة العليا فيها، العديد من الخدمات داخل المؤسسة من أهمها ما يلي:[2]

1- خدمات وقائية: هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات يضعها المراجع الداخلي في المؤسسات لتحقق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة، الاختلاس والهدر (الإسراف) وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة (الإدارية، الإنتاجية، المالية...) من تحريفها أو تغييرها دون مبرر؛

2- خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة وقد يستخدمها المراجع الخارجي بالتعاون معا لما في ذلك من تيسير لمهمة كل منها؛

3- خدمات إنشائية: تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة المؤسسة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية، مالية أو فنية؛

4- خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح

---

[1]- رياض سعودي، **دور المراجعة الداخلية في الرقابة على تكاليف الجودة**، مذكرة ماستر، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014، ص 114.

[2]- السيد محمد، **التدقيق والرقابة المالية**، دار الكتاب للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص ص 143، 144.

أخطاء قد اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته بإصلاح وعلاج أي خطأ أو قصور.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية

بالرغم من تعدد أنواع المراجعة الداخلية إلا أنه من الصعوبة فصل هذه الأنواع عن بعضها البعض أثناء المراجعة، ومن أجل تبسيط وفهم هذه الأنواع عمد معهد المراجعين إلى تقسيم المراجعة الداخلية إلى الأنواع التالية:[1]

أولا: المراجعة المالية

هي الفحص الذي يقوم به شخص مؤهل للحسابات السنوية بغرض إعطاء مبرر حول انتظامية هذه الحسابات ومصداقية القوائم المالية، ويمتد فحص القوائم المالية إلى مجالين هما: رقابة الأموال ورقابة على محاسبة الأموال؛

فالمراجع الداخلي يهتم بالتأكيد من أن مجموع المعطيات المالية والمحاسبية المستعملة في التسيير تتمتع بدرجة كافية من الدقة لذا لا بد من مراعاة تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة واختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير، ميزان المراجعة وغيرها، بالإضافة إلى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

ثانيا: المراجعة التشغيلية (الإدارية)

يقصد بالمراجعة الإدارية فحص مستقل ومنظم يشمل كافة أنشطة المؤسسة والمراجع التشغيلي لديه هدف عام وهو تقييم جودة الرقابة الداخلية وتقييم فعالية وكفاءة العمليات وإمكانية الاعتماد على القوائم والتقارير المالية وتقييم الالتزام بالقوانين واللوائح، وعليه فالمراجعة التشغيلية واسعة النطاق لأنها تشمل جميع الأنشطة وليس التركيز على نطاق ضيق من الأنشطة ومن المهام التي يتوجب القيام بها ما يلي:

1- دراسة واختبار العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية ومراقبة الجودة؛

2- التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين والعاملين بالشركة، وتحديد مدى كفاءة هذه البرامج واقتراح سبل تطورها وتحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل.

---

[1]- أنظر:

- زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص ص 95، 96.

- خلف عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2006، ص ص 56 - 60.

ثالثا: مراجعة الالتزام

تهدف إلى التحقق من الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة، ويقع على عاتق إدارة المراجعة الداخلية عبء:

1- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة؛

2- الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة؛

3- رقابة مدى التزام المؤسسات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتها؛

4- تقييم المخاطر التي يمكن أن تحدث جراء الأعمال غير القانونية.

رابعا: مراجعة نظم المعلومات

يهدف هذا النوع إلى اختبار أمن تشغيل بيانات نظم المعلومات ونزاهتها بالإضافة إلى البيانات التي أخرجتها هذه النظم، ويتضمن ذلك، أن السجلات الخاصة بالعمليات والتقارير المعدة على أساسها تتضمن معلومات دقيقة، كاملة قابلة للتصديق ومعدة في الوقت المناسب.

خامسا: المراجعة البيئية

تهدف المراجعة البيئية لقياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن تواجهه المؤسسة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف، وذلك بتحديد وتقييم المظاهر البيئية التالية: الغبار، الضجيج، حرق المخلفات، فعلى المراجع الداخلي أن يتأكد من أن المؤسسة عملت على اعتماد مظاهر البيئة الهامة لضبطها والسيطرة عليها لتحسين الأداء البيئي للمؤسسة وكذلك أخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهة أي أثر بيئي قد يؤثر على عدالة البيانات المالية والتأكد من الالتزام بها.

المبحث الثاني: المعايير المقبولة للمراجعة الداخلية

إن الهدف من هذه المعايير هو إزالة الغموض حول دور ومسؤولية المراجعة الداخلية، وذلك بتحديد مجال تدخلها وممارستها، وقد تم وضع ثلاثة معايير رئيسية لتنظيم عمل المراجعة الداخلية يمكن ترتيبها كالتالي:

المطلب الأول: المعايير المتعلقة بشخص المراجع الداخلي

تنقسم المعايير المتعلقة بشخص المراجع الداخلي إلى معيارين أساسيين، المعيار الأول يتمثل في استقلال المراجع الداخلي أما المعيار الثاني فهو الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي.

أولا: استقلال المراجع الداخلي

معيار الاستقلال والحياد يعني أن يكون المراجع بعيدا عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها

فيتوفر له الاستقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه ويرى معهد المراجعين الداخليين أن استقلال المراجع الداخلي يقوم على دعامتين هما المركز التنظيمي للمراجع الداخلي بحيث يكون لمدير قسم المراجعة الداخلية خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، والموضوعية بحيث تكون للمراجع الداخلي استقلالية عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها[1]، ويتضمن هذا المعيار جانبين أساسيين هما :[2]

1- مكان المراجع الداخلي في المؤسسة: ويقصد به:

أ- المستوى الإداري للهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي ينتمي إليه قسم المراجعة الداخلية: نظرا لأهمية الدور الذي يقوم به المراجع الداخلي لخدمة المؤسسة يجب أن يحظى بمكانة مناسبة فيها بالقدر الذي يكفي لتنفيذ المهام والمسؤوليات التي يكلف بها.

ب- الشخص أو الجهة المسؤولة في المؤسسة التي يرفع إليها رئيس قسم المراجعة الداخلية تقريره عن عمليات المراجعة الداخلية: يجب أن يكون المراجع الداخلي مسؤولا أمام جهة عليا في المؤسسة والتي تتوفر لديها الوقت والسلطة الكافيين لتدعيمه ومتابعة توصياته.

جـ- سلطة التعيين أو العزل بالنسبة للمراجع: يتعين لاستقلال المراجع الداخلي أن تكون سلطة التعيين وعزل رئيس قسم المراجعة الداخلية إلى مجلس إدارة المؤسسة بناء على توصيات من لجنة المراجعة.

2- الموضوعية: يتعين على المراجع الداخلي أن يؤدي عمله بموضوعية، ويقصد بالموضوعية أن يتوافر للمراجع اتجاه فكري مستقل يلتزم به حال أدائه لعمليات المراجعة بحيث يتضح معه أمانة وجدية المراجع من حيث عدم قبوله أي مساومة على عمله وأنه قد يكون رأيه وأحكامه عما قام بمراجعته بحرية و بدون تحيز.

وعلى ذلك يجب أن يبعد المراجع نفسه عن التأثيرات الشخصية ويكون اعتماده على الأدلة اعتمادا موضوعيا ومنطقيا بحيث تتضح أمانته وجديته وأن يكون نزيها في توصله إلى أدلة الإثبات وصحة العمليات ونزيها في إجراء عملياته.

ثانيا: الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي

تنص معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على ضرورة تأدية كافة أعمال المراجعة بامتياز وعلى مستوى عال من العناية المهنية.

والكفاءة المهنية هي مسؤولية قسم المراجعة الداخلية بصفته الوظيفية، وكذلك مسؤولية كل فرد من العاملين فيه بصفته الشخصية، حيث لابد من توافر الكفاءة المهنية في المراجع الداخلي فيجب على إدارة المراجعة الداخلية أن تتأكد من توافر الكفاءة المهنية للعاملين بها وأن تتوافر المهارات الملائمة في المراجع

[1] - ثناء على القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص 40.

[2] - محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 132.

الداخلي للقيام بهذه المهمة. ويجب أن يتوافر الإشراف الكافي على أعمال المراجعة الداخلية حيث يعتبر الإشراف على قسم المراجعة الداخلية هو مسؤولية مباشرة تقع على عاتق رئيس قسم المراجعة الداخلية فهي عملية مستمرة تبدأ بالتخطيط وتنتهي بإعداد تقرير المراجعة ومتابعة ما ورد به من توصيات.[1]

ومن خلال ما سبق نجد أن هذا المعيار ينقسم إلى المعايير الفرعية التالية:[2]

1- بالنسبة لإدارة المراجعة الداخلية

أ- التوظيف: ينبغي على إدارة المراجعة الداخلية أن تتأكد من أن المراجعين الذين يوظفون بها ذوي كفاءة فنية وخلفية تعليمية مناسبة لطبيعة المراجعات التي يقومون بها، كما أن عمل المراجع الداخلي يمتد إلى نواحي غير محاسبية تتعلق بالنواحي الفنية والداخلية مما يستلزم توافر الخبرة الفنية لديه بجانب معلوماته المحاسبية والاقتصادية، ولتوفير الخبرة المحاسبية بجانب الخبرة الفنية والداخلية لقسم المراجعة الداخلية بالمؤسسة هناك ثلاث اتجاهات يمكن إتباعها هي:

❖ **الاتجاه الأول**: تزويد قسم المراجعة الداخلية بمجموعة من المحاسبين الذين يقضون بعض الوقت في المؤسسة يعملون على تلقي مجموعة من البرامج التدريبية (نظرية وعملية) عن النواحي الإدارية والفنية وذلك لاكتساب الخبرة الفنية؛

❖ **الاتجاه الثاني**: تزويد قسم المراجعة الداخلية بمجموعة من المحاسبين على أنه عند الحاجة إلى الخبرة الفنية فإنها تطلب من الفنيين داخل الإدارات والأقسام المختلفة بالمؤسسة؛

❖ **الاتجاه الثالث**: تزويد قسم المراجعة الداخلية بمجموعة من المحاسبين والفنيين المتخصصين في النواحي الفنية والداخلية للمؤسسة، كأن يكونوا مهندسين في شركات المقاولات.

ب - المعلومات والمهارات والتخصصات: ينبغي أن تتوافر في إدارة المراجعة الداخلية المعلومات والمهارات والتخصصات اللازمة لقيامها بمهام عملها بطريقة سليمة.

2- بالنسبة للمراجع الداخلي

أ- الالتزام بمواثيق الشرف: في مجال المراجعة الداخلية هناك منظمات تتولى وضع دستور للمهنة حيث تم وضع دليل بالقيم الأخلاقية والمهنية التي يجب أن يلتزم بها المراجع الداخلي عن طريق معهد المراجعين الداخليين الأمريكي والذي يحدد السلوكيات التي يجب إتباعها كما يحدد مستويات الأداء وإن خالفها فإنه يخضع للمساءلة من جانب رؤسائه في العمل وفي المجتمع ذاته، وعلى ذلك ينبغي على المراجعين الداخليين الالتزام بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وبمواثيق شرف المهنة.

---

[1]- ثناء على القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص 44.

[2]- المرجع السابق، ص ص 44 - 48.

ب- التأهيل العلمي والعملي: ويعني هذا المعيار ضرورة توفر خبرات، مؤهلات، مهارات مطلوبة ومحددة في الأشخاص القائمين بأداء المراجعة الداخلية، وقد حددت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية صفات التأهيل العلمي والعملي التي يجب أن يتصف بها المراجع الداخلي من أجل ممارسة نشاطه.

جـ- الاتصالات والعلاقات الإنسانية: ينبغي أن يتوافر للمراجع الداخلي القدرة على التعامل مع الأفراد والاتصال بهم بطريقة فعالة.

د- التعليم والتدريب المستمرين: إن التطور المستمر لنطاق وأهداف عمل المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي لمساعدة كافة العاملين بالمؤسسة على أداء مهامهم بكفاءة وفاعلية مناسبة والوفاء بمسؤولياتهم، يستلزم من المراجع الداخلي تعليم وتدريب نفسه والارتقاء بمستواه المهني حتى يتسنى له الاحتفاظ بامتيازه في أعمال المراجعة حيث تنص معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على ضرورة احتفاظ المراجع الداخلي بصلاحيته واقتداره المهني والفني من خلال التعليم المستمر.

هـ- العناية المهنية المعقولة: تدعو معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية إلى ضرورة تنفيذ ومزاولة أعمال المراجعة بمستوى عال من العناية المهنية، ويتحدد المستوى المطلوب من العناية المهنية حسب طبيعة الموضوع الذي تتم مراجعته ويتناسب مع درجة التعقيد في مشكلة موضوع البحث.

المطلب الثاني: معايير متعلقة بالعمل الميداني للمراجعة الداخلية

تشمل المعايير المتعلقة بالعمل الميداني للمراجعة الداخلية على معيارين أساسيين هما نطاق المراجعة الداخلية وأداء عمل المراجعة الداخلية.

أولا: نطاق المراجعة الداخلية

نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على أن مجال عمل المراجعة الداخلية يجب أن يتضمن فحص وتقييم سلامة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها.

إلا أنه يجب ملاحظة أن تحديد مجال عمل المراجعة الداخلية في نهاية الأمر يعود للمؤسسة ومجلس الإدارة حسب مقتضيات المواقف ومتطلباتها وإعطاء التوجيهات العامة بشأن المراجعة والعمليات والأنشطة الواجب مراجعتها، وعلى ذلك نجد أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يشمل فحص وتقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومدى كفاءة أداء المهام المحددة ويتم ذلك من خلال:[1]

1- صحة المعلومات ومصداقيتها: يجب على المراجعين الداخليين دراسة مدى صحة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الوثوق بها، كذلك دراسة وتقييم الوسائل المستخدمة في تحديد، قياس، تبويب وعرض هذه

[1]- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص 273، 274.

المعلومات؛

2- الالتزام بالسياسات، الخطط والإجراءات والقوانين والقواعد: يجب على المراجعين الداخليين فحص النظم المطبقة في المؤسسة للتأكد من تماشيها والسياسات والخطط والإجراءات الإدارية والقوانين واللوائح العامة التي يكون لها تأثير هام على العمليات والتقارير؛

3- حماية الأصول: يجب على المراجعين الداخليين دراسة وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجودها؛

4- الاستخدام الاقتصادي والكفء للموارد: يجب على المراجعين الداخليين تقييم مدى اقتصادية وفعالية استخدام الموارد؛

5- إدارة المؤسسة: هي المسؤولة عن وضع معايير التشغيل لقياس الاستخدام الاقتصادي لموارد المؤسسة؛

6- تحقق أهداف العمليات والبرامج: يجب على المراجعين الداخليين مراجعة العمليات للتأكد مما إذا كانت النتائج المحققة متماشية مع الأهداف الموضوعة وما إذا كانت العمليات التشغيلية قد تم تنفيذها وفقا لما هو مخطط له.

ثانيا: أداء عمل المراجعة الداخلية

نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على ضرورة أن يشمل عمل المراجعة، فحص وتقييم المعلومات، إبلاغ نتائج المراجعة ثم المتابعة، وعليه يجب على المراجع الداخلي أن يخطط لعملية المراجعة الداخلية ويتوصل إلى النتائج بطريقة سليمة، كما يجب عليه القيام بفحص وتقييم المعلومات والتحقق من مدى صحتها وإعداد التقارير اللازمة في الوقت المناسب عن العمليات التي قام بمراجعتها ورفعها إلى المختصين، وأخيرا متابعة التوجيهات والملاحظات التي لاحظها من جراء عملية المراجعة.[1]

وعلى ذلك سنذكر المعايير الفرعية المندرجة تحت هذا المعيار والمتمثلة في:[2]

1- تنظيم قسم المراجعة الداخلية: حتى يمكن الحصول على أفضل النتائج من عملية المراجعة الداخلية لابد من تنظيم قسم المراجعة الداخلية بشكل يضمن تحقيق أقصى درجات التعاون بين الأعضاء العاملين بالقسم وعليه يجب أن تعقد لقاءات دورية بين المراجعين الداخليين لتبادل المعلومات والخبرات عن كل أعمال المؤسسة، كما يجب إصدار نشرات للعاملين بقسم المراجعة الداخلية تخص الإجراءات الهامة للمراجعة وذلك مثل التعليمات الخاصة بالجداول والإحصاءات، وعلامات المراجعة والمذكرات الإيضاحية.

[1] - ثناء على القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص 55.

[2] - محمد إبراهيم راشد وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2012، ص ص 138 - 144.

ولكي يتحقق لقسم المراجعة الداخلية الفاعلية يجب تدعيمه بأشخاص على قدر كبير من الكفاءة وحسن التصرف في المشاكل التي يمكن أن تواجههم أثناء العمل.

2- تخطيط عملية المراجعة: يجب أن يقوم المراجع الداخلي بالتخطيط لعملية المراجعة التي يجب أن تدعم بالمستندات اللازمة وتشمل عملية تخطيط المراجعة الخطوات التالية:

أ- وضع أهداف المراجعة وتحديد مجالها؛

ب- جمع المعلومات اللازمة عن الأنشطة المزمع مراجعتها؛

جـ- تنفيذ الموارد اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة؛

د- الاتصال بكل من يحتاج معرفة معلومات مسبقة عن عملية المراجعة؛

هـ- تحرير برنامج المراجعة كتابة؛

و- تحديد كيف ومتى وإلى من يرفع إليه نتائج المراجعة؛

ي- الحصول على مصادقة لخطة المراجعة.

3- فحص وتقييم المعلومات: يجب على المراجع الداخلي جمع، تحليل، تفسير وإعداد المستندات اللازمة عن المعلومات لتدعيم نتائج المراجعة، وتتم عملية فحص وتقييم المعلومات كما يلي:

أ- يجب جمع كافة المعلومات المرتبطة بأهداف ومجال المراجعة؛

ب- يجب أن تكون المعلومات كافية؛ أي أن تكون قائمة على حقائق سليمة ومقنعة بحيث يصل الشخص الخارجي إلى نفس النتيجة التي توصل إليها المراجع الداخلي وأن تكون متوافقة؛ أي يمكن الاعتماد عليها وأنها تمثل أفضل ما يمكن الوصول إليه باستخدام أساليب المراجعة المناسبة وأن تكون مفيدة؛ أي أنها تساعد المؤسسة في الوصول إلى أغراضها.

4- التقرير: يجب على المراجع الداخلي إعداد تقرير عن نتائج عملية المراجعة الداخلية ورفعه إلى الإدارة العليا ويحتوي هذا التقرير على نتائج المراجعة النهائية بعد استكمال الفحص وعلى المراجع إتباع التالي:

أ- القيام بمناقشة توصيات المراجعة مع المسؤولين عن النشاط الذي تمت مراجعته قبل إصدار التقرير النهائي؛

ب- إعداد تقرير شامل عن كل نتائج المراجعة والتوقيع عليه؛

جـ- أن يتضمن التقرير على فقرة توضح رأي المسؤولين عن النشاط الذي تمت مراجعته في نتائج المراجعة؛

د- أن تكون التقارير بناءة، معدة ومقدمة في الوقت المناسب؛

هـ- أن يوقع رئيس قسم المراجعة على التقرير؛

و- على المراجع الداخلي أن يشير في تقريره إلى تماشي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع السياسات الإدارية الموضوعة كنظام عمل كما يشير أيضا إلى الثبات في استخدام هذه المبادئ والسياسات من فترة إلى أخرى.

5- المتابعة: حتى تحقق المراجعة هدفها البناء فإنه على المراجع الداخلي عمل الآتي:

أ- متابعة الاقتراحات والتوصيات التي عرضها في تقريره وأنه قد اتخذ اللازم بشأنها؛

ب- التأكد من أن الإجراءات المصححة قد أحرزت النتائج المرجوة منها؛

جـ- في حالة عدم تنفيذ الإجراءات المصححة يجب أن يتأكد المراجع الداخلي من أن الإدارة المختصة ومجلس إدارة المؤسسة على وعي تام بالأخطار المترتبة عن عدم التنفيذ؛

د- عليه الاحتفاظ بنسخة من تقريره الذي أعده عن العمليات التي قام بمراجعتها وما اتخذ بشأنها في الفترات المختلفة.

المطلب الثالث: معايير متعلقة بإدارة قسم المراجعة

تنص معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على أن مدير قسم المراجعة الداخلية هو المسؤول الرئيسي عن الإدارة السليمة للقسم حتى يمكن التحقق من أن:[1]

- ❖ عمل المراجعة يستوفي الأغراض العامة والمسؤوليات المصادق عليها بواسطة إدارة المؤسسة وتم الموافقة عليها بواسطة مجلس الإدارة؛
- ❖ موارد قسم المراجعة الداخلية مستخدمة بكفاءة وفاعلية؛
- ❖ عمل المراجعة يطابق ما نصت عليه معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية.

وعليه ينبغي على رئيس قسم المراجعة أن يدير قسمه بطريقة سليمة وذلك من خلال:[2]

أولا: الغرض، السلطة والمسؤولية

ينبغي على مدير قسم المراجعة الداخلية وضع وثيقة توضح أهداف إدارته وسلطاتها ومسؤولياتها والحصول على موافقة واعتماد إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة عليها.

ثانيا: التخطيط

يجب على مدير قسم المراجعة الداخلية وضع الخطط اللازمة للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية وتكون الخطط في ضوء ما جاء وتم الاتفاق عليه وسجل في وثيقة المراجعة الداخلية وبما يتفق مع الأهداف العامة للمؤسسة.

---

[1]- محمد إبراهيم الراشد وآخرون، مرجع سابق، ص 144.

[2]- عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص ص 288، 289.

وتشمل عملية التخطيط لمسؤوليات قسم المراجعة ما يلي:

1- الأهداف: أهداف المراجعة يجب أن تكون قابلة وممكنة التحقق من خلال خطط تشغيلية وميزانيات تقديرية محددة؛

2- برامج عمل المراجعة: برنامج المراجعة الداخلية هو الخطة الشاملة التي يزمع المراجع الداخلي إتباعها في محاولة جمع أدلة الإثبات التي تساعده في إبداء رأيه الفني عن الحسابات، والأعمال الإدارية والفنية وهناك نوعين لبرنامج عمل المراجعة:

أ- النوع الأول: إعداد برامج تفصيلية قبل بدء السنة المالية يتم إعدادها بمعرفة رئيس قسم المراجعة الداخلية وبمشاركة المراجعين الداخليين؛

ب- النوع الثاني: تحضير العناصر الرئيسية للبرنامج بمعرفة رئيس قسم المراجعة الداخلية، على أن يتم إعداد التفاصيل على مدار العام بالاستعانة بالمراجعين الداخليين.

ثالثا: خطط القوى العاملة والميزانية التقديرية لقسم المراجعة

تشمل على عدد المراجعين والمؤهلات والخبرات والمهارات المطلوبة لأداء أعمالهم، ويتم تحديد ذلك في ضوء برامج عمل المراجعة، النشاط الإداري للقسم ومتطلبات التعليم والتدريب ومجهودات البحث والتطوير.

رابعا: تقارير النشاط

تقارير النشاط الذي تم تنفيذه بواسطة قسم المراجعة يجب تقديمها بصفة دورية إلى الإدارات المختصة ومجلس إدارة المؤسسة وهذه التقارير يجب أن تظهر الأنشطة التي تم إنجازها خلال فترة معينة بالمقارنة مع أهداف وبرامج عمل قسم المراجعة، النفقات الفعلية مع أرقام الميزانية التقديرية للقسم.

فمن الضروري أن تظهر هذه التقارير وتفسر أسباب أية انحرافات مع ذكر الإجراءات المقرر اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

خامسا: السياسات والإجراءات

ينبغي على مدير قسم المراجعة الداخلية توفير تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات كدليل عمل لإرشاد المراجعين الداخليين.

سادسا: المراجعين الخارجيين

على مدير المراجعة الداخلية التأكد من وجود تنسيق بين أعمال المراجعة الداخلية والخارجية، حيث يراعي تنسيق المجهودات في عملية المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية لضمان تغطية شاملة لكافة الأنشطة داخل المؤسسة وتفادي أي ازدواج.

سابعا: ضمان الجودة

على مدير المراجعة الداخلية توفير برنامج لتقييم أعمال الإدارة بقصد ضمان جودة الأداء، والهدف من هذا البرنامج هو التحقق من أن عمليات القسم تتم وفقا لما نصت عليه معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، وما تم الاتفاق عليه في وثيقة المراجعة الداخلية المعتمدة وأية معايير أخرى، ويشتمل هذا البرنامج على وثائق الإشراف، ومراجعة وتقييم أعمال قسم المراجعة بواسطة المختصين سواء داخل أو خارج المؤسسة.

المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية

تتمثل منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية في مجموعة من الخطوات والوسائل التي يتبعها المراجع الداخلي في سبيل مراجعته وفحصه وتقييمه للأعمال المختلفة داخل المؤسسة وتتكون المراجعة الداخلية من ثلاث مراحل أساسية يمكن توضيحها فيما يلي:

المطلب الأول: التحضير لمهمة المراجعة الداخلية

تهدف هذه المرحلة إلى إعداد كل الأعمال التحضيرية قبل الانتقال إلى مرحلة التنفيذ، ويتطلب من المراجع القدرة على القراءة، التركيز والفهم للتوصل إلى المعرفة الجيدة بالمؤسسة وتحديد مكان وجود المعلومات الجيدة والأطراف التي يمكن أن تساعد في تقديمها وتمر هذه المرحلة بعدة خطوات.

أولا: الأمر بالمهمة

الأمر بالمهمة هو عبارة عن التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة المراجعة الداخلية بهدف إعلام المسؤولين عن عملية المراجعة ويخضع هذا الأخير إلى ثلاثة مبادئ:[1]

1- لا يقرر المراجع الداخلي بمفرده عن مهمته وإنما يقوم بالمهام التي تطلبها منه الإدارة العامة؛

2- يجب أن يصدر الأمر بالمهمة من سلطة مؤهلة، عادة الإدارة العامة أو لجنة المراجعة ونادرا من طرف مسؤول مديرية مهمة في المؤسسة؛

3- يسمح الأمر بالمهمة بإعلام المسؤولين الذين لهم علاقة بالمهمة وليس فقط المراجعين الداخليين ولكن كل الأطراف المرتبطة بمهمة المراجعة.

ثانيا: الدراسة والتخطيط

إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية وهامة جدا لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة المراجعة المبنية على المخاطر لتحديد أولويات مهمة المراجعة، بما يتلائم

[1]- محمد لمين عيادي، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2008/2007، ص 119.

والأهداف المسطرة ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال:[1]

1- الإطلاع والفهم: في هذه الخطوة يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بعملية الإطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة التي تمكنه من فهم الموضوع محل المراجعة بغرض معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة ومعرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل المراجعة وتحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها.

2- خطة التقارب: بعد أن يقوم المراجع الداخلي بالإطلاع والفهم للمهمة المكلف بها، ومن خلال المعلومات التي قام بجمعها فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب، وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط والوظيفة محل المراجعة إلى مجموعة أعمال أولية، سهلة الملاحظة، حيث يقسم الجدول إلى عمودين يبين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو العمليات الأولية بينما يبين العمود الثاني أهداف تلك الأعمال أو العمليات.

3- تحديد مواقع الخطر: يقوم المراجع الداخلي بتحديد مواقع الخطر وتعريفها وتقييم الوسائل التي تم وضعها للتحكم في الخطر المقبول والحد من الخطر غير المقبول، والكشف عن المشاكل والنقائص وتقديم التوصيات لمعالجتها، ويسمح ذلك بتنظيم مهمة المراجعة الداخلية من خلال تحديد النقاط التي يجب التعمق في تحليلها بهدف إعداد برنامج المراجعة، ويقوم المراجع بإكمال خطة التقارب بإضافة عمود ثالث يحدد الخطر المرتبط بكل عمل، عمود رابع يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاثة مستويات(عال، متوسط، ضعيف) وعمود خامس نذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر بالاعتماد على إجراءات معينة، المعايير، بالإضافة إلى عمود سادس تتم فيه الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية أو أنها موجودة ولا تؤدي عملها.[2]

4- التقرير التوجيهي: عبارة عن عقد يبرم بين المراجع الداخلي والأطراف التي ستخضع للمراجعة، يحدد من خلاله الأهداف التي يريد المراجع الداخلي تحقيقها ونطاق عمل المراجعة، لا يمنح للطرف الخاضع للمراجعة الحق في فرض تغييرات وإنما اقتراح وجهة نظره فقط ويعود القرار الأخير للمراجع الداخلي.

يتم من خلال هذا التقرير تعريف عناصر الخطر المحددة سابقا والتي على أساسها يتم تحديد مجال تطبيق المهمة والتركيز على المجالات أو العناصر التي أظهرت درجة مخاطر كبيرة، ويعرض التقرير التوجيهي العناصر التالية:[3]

---

[1]- عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 88.

[2] - محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 120، 121.

[3]- المرجع السابق، ص 121.

أ- الأهداف العامة: تتعلق بالأهداف الدائمة للرقابة الداخلية والتي يجب أن تتحقق المراجعة من احترامها وتطبيقها بشكل فعال وملائم وتتمثل في حماية الأصول، دقة المعلومات، احترام القواعد والتعليمات؛

ب- الأهداف الخاصة: تتعلق بمختلف إجراءات الرقابة التي سيتم اختبارها من طرف المراجعين والتي تساهم في تحقيق الأهداف العامة وتتعلق بمواقع الخطر المحددة مسبقا؛

جـ- مجال التدخل: يقترح المراجعون تدخلاتهم لتحقيق أهداف المراجعة من جانبين، الأول يتعلق بمجال العمل الوظيفي أي المصلحة والفروع التي ستخضع للمراجعة في إطار هذه المهمة، والثاني يتعلق بمجال العمل الجغرافي أي مكان القيام بالمهمة (مصنع، منطقة).

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع الداخلي بمجموعة من الإجراءات المتعددة للنظر في نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من أجل التأكد من مدى فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج معلومات محاسبية طبقا للمعايير المهنية، بالإضافة إلى تحديد نقاط الضعف في هذا النظام لتقديم توصيات بهدف تحسينه داخل المؤسسة.

أولا: تعريف نظام الرقابة الداخلية

حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (*IFAC*) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة فإن نظام الرقابة الداخلية هو: "مجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية واكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية" [(1)].

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية

تكمن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية في:[(2)]

1- التحكم في المؤسسة: إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، إجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها؛

2- حماية الأصول: إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية

[1] - مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 85، 86.

[2] - المرجع السابق، ص ص 90 - 92.

مادية وحماية محاسبية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة، وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسات العادية للمؤسسة؛

3- ضمان نوعية المعلومات: بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات؛

4- تشجيع العمل بكفاءة: إن إحكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لموارد المؤسسة ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات وفقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة؛

5- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل المؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأوامر.

ثالثا: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

حتى يتوصل المراجع الداخلي إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يتبع مجموعة من المراحل والمتمثلة في:[1]

1- مرحلة وصف الأنظمة والإجراءات: على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية، في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق .

2- **مرحلة التحقق من فهم الأنظمة:** بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي عليه أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمية للرقابة الداخلية

---

[1]- أنظر:

- لطفي شعباني، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص ص 119 - 123.

- محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 91.

على أسس خاطئة.

3- مرحلة التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، ولتقييم نظام الرقابة الداخلية يستعمل المراجع قوائم الاستبيان (الاستقصاء) والتي تعتبر الأكثر استعمالا لهذه العملية أي التقييم.

4- التأكد من تطبيق النظام: يعتبر من الإجراءات الضرورية لنظام الرقابة الداخلية حيث يتم من خلاله التأكد من توزيع المهام والوظائف بين العاملين في المؤسسة كما يسمح برقابة آلية من قبل كل موظف على عمل الموظف الذي يعمل تحت إمرته أو عمل موظف آخر.

5- مرحلة التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: اعتمادا على نتائج المراحل السابقة يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المراجع عند التقييم الأولى لذلك النظام، وتقديم حوصلة في وثيقة شاملة (وثيقة تحليلية) مبينا أثر ذلك على المعلومات مع تقديم توصيات قصد تحسين الإجراءات.

رابعا: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي من المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب والتي من أهمها نذكر:[1]

1- التقرير الوصفي: يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، وبذلك يتضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، قد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعدها يقوم بترتيبها بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

2- خرائط التدفق: تعد خريطة التدفق أداة هامة لدراسة إجراءات أي عملية معينة خاضعة للمراجعة، ولذلك تتميز بأنها تعطي فكرة دقيقة عن نظام العميل، والتي تكون نافعة للمراجع كأداة تحليلية، وتتكون خريطة التدفق من الرموز المشتقة من الأشكال التي أعدها المعهد الأمريكي للمعايير.

3- الاستبيان: يضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية

---

[1]- أنظر:

- عبد الله خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص ص 139، 140.

- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 111.

وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها وردها إلى المراجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات بـ (نعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة بـ (لا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية.

المطلب الثالث: العمل الميداني للمراجعة الداخلية

بعد الانتهاء من عملية التحضير لمهمة المراجعة الداخلية وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة تأتي مرحلة التنفيذ الميداني، ويقوم من خلالها المراجع الداخلي بمجموعة من الخطوات تمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة.

أولا: الإجراءات الميدانية للمراجعة الداخلية

تتمثل الخطوات التنفيذية للمراجعة الداخلية فيما يلي:

1- المسح الأولي: بعد اختيار الجهة أو النشاط الخاضع للمراجعة تأتي الخطوة التالية وهي المسح الأولي للنشاط الخاضع للمراجعة للحصول على فهم عام للعمليات والمخاطرة وأنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط وذلك لكي يكون على بصيرة من أعمال المؤسسة، ولتحديد المواطن التي سيتم التركيز عليها وكذلك سماع اقتراحات وتعليقات إدارة وموظفي الجهة المدقق عليها، ويشمل إجراء المسح الأولي الخطوات التالية:[1]

أ- الاجتماع الافتتاحي: يعقد بين المراجعين وإدارة الجهة المسؤولة عن النشاط، ويتم خلاله شرح طبيعة المهمة وأسلوب التنسيق والاتصال والمعلومات المطلوبة؛

ب- زيارة الموقع: للتعرف على طبيعة العمل والمناخ العام للنشاط وعلاقته بالأنظمة الأخرى وأسلوب تدفق العمليات؛

جـ- دراسة الوثائق: مثل القوانين والتعليمات ذات العلاقة، إجراءات العمل إذا كانت مكتوبة، بعض التقارير الصادرة عن النشاط وأية مصادر أخرى مناسبة مثل التقارير الدورية ذات العلاقة بهذا النشاط وقد تكون هذه المعلومات متوفرة كجزء من الملف الدائم لذلك النشاط، لكن يجب التأكد من صحة وحداثة المعلومات؛

د- الاستبيان الخاص: يتم تسليم الجهة الخاضعة للمراجعة نسخة من الاستبيان المعد لهذه المهمة وطلب الإجابة على الأسئلة وذلك لتحديد دقة الرقابة الداخلية والتركيز على ما يمكن اعتباره خطرا على هذا النشاط أو المؤسسة بشكل عام؛

هـ- تدوين الإجراءات: يحبذ الحصول على إجراءات النشاط من الجهة الخاضعة للمراجعة بصورة مكتوبة

[1]- خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق، ص ص 161 - 162.

لتوثيق ذلك في ملف أوراق عمل المهمة للحصول على فهم سريع ومبدئي لنقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة المناسبة؛

و- الإجراءات التحليلية: هي جزء لا يتجزأ من خطوات المسح الأولي، يعني الحصول على تحليل سريع بالأرقام الحالية مقارنة بالفترات السابقة، وتشمل مقارنة الأرقام الفعلية مع الموازنة التقديرية كما تشمل هذه الإجراءات ملاحظة أية انحرافات جوهرية ومبالغ غير عادية وأخذها بعين الاعتبار؛

ي- التوثيق: على المراجعين الداخليين توثيق جميع الخطوات أعلاه على شكل ملخص أو رسومات بيانية وذلك في ملف أوراق العمل والتأكد من أن جميع قرائن التدقيق كافية ومناسبة، وذلك لتقديم أساس معقول لدعم وتكوين رأي عن النشاط.

2- برنامج المراجعة: هو برنامج عمل الغرض منه تقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة حسب مؤهلاتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجوابات واللقاءات، ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته وهو بداية إعداد قائمة الاستقصاء، ويساعد على تتبع عمل المراجعين لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف كل مراجع كما يعتبر مرجعا مهما للمهمات المستقبلية.[1] وتتمثل أهم خطوات برنامج المراجعة في:[2]

أ- اختيار فريق المراجعة والموارد الأخرى: إن اختيار عدد ومستوى وخبرة المراجعين اللازمة يجب أن يعتمد على تقييم ودرجة تعقيد المهمة والوقت اللازم لتنفيذها، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار مهارات ومعرفة وتدريب المراجعين عند اختيار الفريق لتنفيذ المهمة ومدى إمكانية الاعتماد على مصادر خارجية إذا تطلب تنفيذ المهمة درجة عالية من المعرفة والخبرة والمهارة المتخصصة؛

ب- الاتصال والتنسيق مع الأطراف ذات العلاقة: من أدبيات المعاملة الجيدة للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية إشعار الجهة التي ستخضع للمراجعة قبل البدء في المراجعة بإرسال كتاب من مدير المراجعة إليها بنية إجراء المراجعة على النشاط خلال الفترة التي يتم تحديدها، وبعد استلام الرد من الجهة المعينة على المراجع المعين لمهمة المراجعة الاتصال بالجهة المزمع مراجعتها والاتفاق على تاريخ ووقت ومكان الاجتماع الافتتاحي...إلخ؛

ج- تقييم المخاطر: تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو الخارجية، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطا أساسيا لتقييم

[1] - محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 122.

[2] - خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق، ص ص 161 - 164.

المخاطر بمختلف أنواعها، فمن الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتفادي احتمال حدوثها مستقبلا وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها من أجل معالجة أثرها.

ثانيا: إنهاء مهمة المراجعة الداخلية

بعد الانتهاء من التحضير لمهمة المراجعة، تقييم نظام الرقابة الداخلية والعمل الميداني يقوم المراجع الداخلي بإدراج جميع الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها في ورقة خاصة ووضعها في ملف العمل وإدراجها في التقرير الذي سيتم إعداده من قبل المراجع الداخلي.

1- تعريف التقرير: يعرف التقرير بأنه: "بلورة لنتائج الفحص والتحقق لمن يهمه الأمر سواء داخل المؤسسة أو خارجها، فهو مرحلة نهائية من عمل المراجعة وأسلوبها يعتمد أساسا من وجهة نظر المراجع على تخصصه وتحققه من عمليات المؤسسة وتسجيلها وتبويبها وتحليلها، فإذا كان هناك بيانات تحتاج إلى تفسير وتقرير، كان ذلك دليلا على أن التحقق أسفر عن أن عملية القياس لم تتم بالمستوى المطلوب وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها". [1]

2- خصائص التقرير: يتميز تقرير المراجع الداخلي بمجموعة من الخصائص تتمثل في: [2]

أ- الإيجاز: يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز؛

ب- الوضوح: يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح؛

جـ- الأهمية: يجب أن تكون البيانات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية؛

د- الصحة والدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعينة الاستفادة من تلك المعلومات؛

هـ- الترابط: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه؛

و- الصدق والأمانة: يجب أن لا يكون المراجع متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

---

[1]- عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد نور، **الرقابة ومراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، مصر، 1980، ص 12.

[2]- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق (الناحية النظرية والعلمية)** ، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 123.

3- التقرير النهائي: بعد إعداد تقرير المراجعة الداخلية في صورته النهائية يتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة العليا لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والإختلالات التي تكشف خلال عملية المراجعة، ويجب أن يكون التقرير موضوعي، واضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب، ومن الناحية الشكلية يجب أن يتضمن التقرير الشروط التالية:[1]

أ- صفحة العنوان (تتضمن العنوان الكامل للمهمة، التاريخ، أسماء فريق المراجعة ومحرري المراجعة)؛

ب- الأمر بالمهمة ويوضع في بداية كل تقرير؛

جـ- الفهرس؛

د- مضمون التقرير؛

هـ- الملاحق التي ترفق بالتقرير.

4- متابعة تنفيذ التوصيات: على المراجع الداخلي أن يتابع عملية المراجعة الداخلية بعد إعداد تقريره النهائي وذلك للتأكد من أن النتائج والتوصيات التي اقترحها قد تم اتخاذ التدابير والإجراءات التصحيحية المناسبة، ويحدد المراجع الداخلي الإجراءات التصحيحية اللازمة لتصحيح الاختلافات وكذلك التأكد من أن هذه الإجراءات قد حققت النتائج المرغوب فيها وتأخذ المتابعة ثلاثة أشكال هي:[2]

أ- تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للمراجعة لاتخاذ قرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها وكيف؛

ب- تقوم الجهة الخاضعة للمراجعة الداخلية بالمباشرة في تنفيذ التوصيات؛

جـ- يقوم المراجع الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للمراجعة مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ هذه الإجراءات.

المبحث الرابع: أدوات المراجعة الداخلية

يستخدم المراجع الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها، كما يمكن أن يستخدم أداتين مختلفتين في إطار عمله تخص نفس العنصر بحيث تستخدم الثانية للتحقق من النتائج المتوصل إليها باستخدام الأداة الأولى وتصنف لنوعين الأدوات الوصفية والأدوات الاستفهامية.

[1]- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 522.

[2]- خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق، ص 191.

المطلب الأول: الأدوات الوصفية

من بين الأدوات الوصفية المستعملة في المراجعة الداخلية نجد السبر الإحصائي، المقابلة والمقاربات المختلفة وفيما يلي شرح مختصر لهذه الأدوات:[1]

أولا: السبر الإحصائي

هو أداة تسمح انطلاقا من عينة محددة يتم اختيارها بطريقة عشوائية من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة في كامل المجتمع، ومن أهم المفاهيم المرتبطة بهذه الطريقة نجد:

1- المجتمع: هو المجموعة الكلية من العناصر التي تعمم عليها نتائج البحث؛

2- العينة: ذلك الجزء من مفردات الظاهرة موضوع الدراسة والذي يختاره الباحث وفق شروط معينة لتمثل المجتمع الأصلي؛

3- مستوى الثقة: يتمثل هذا الأخير في النسبة المئوية لدرجة التأكد المطلوبة من قبل المراجع والخاصة باستنتاج إحصائي معين بناء على اختياره للعينة، إذ يمكن للمراجع أن يحدد احتمال 90% بأن الاستنتاج الذي سيحصل عليه خلال اختبار العينة يمكن الاعتماد عليه ومن ثم تعميمه على المجتمع؛

4- درجة الدقة: يعبر عن أعلى قيمة للخطأ التي يقبلها المراجع في مجتمع معين، بمعنى الخطأ المسموح به ويخضع تحديد هذه القيمة إلى تقدير المراجع وحكمه الشخصي أخذا بعين الاعتبار الظروف المحيطة والأهمية النسبية للمجتمع المراد أخذ العينة منه واختبارها وعادة ما يعبر عنه بمجال يقع حول قيمة معينة.

ويتبع المراجع عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية هي:

1- تصور السبر: يقوم المراجع بتحديد الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المراجع أن يتحقق منها ويقوم بـ:

أ- تحديد المجتمع: أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المراجع المراد تحقيقها؛ أي المقدار الكلي الذي يتم استخراج العينة منه؛

ب- تحديد درجة الثقة المرغوب فيها: والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته؛

جـ- تحديد معدل الخطأ المقبول: أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

---

[1]- أنظر:

- ايهاب نظمي، هاني الغرب، **تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص 16.
- محمد بوتين، مرجع سابق، ص 93.
- محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 125، 128.

2- اختيار العينة: نميز بين نوعين من العينات:

أ- العينات غير الإحصائية: ويتم اختيار العينة باستخدام الطريقة الموجهة الشخصية؛ إذ يعتمد المراجع في اختيار العينة على حدسه واعتمادا على مؤهلاته وخبرته؛

ب- العينات الإحصائية: وذلك بأخذ عينة بصفة عشوائية من مجتمع مرجعي، حيث تدرس وتستخرج ملاحظات والتي بدورها تعمم على المجتمع.

3- استغلال نتائج المراجعة: يتم استغلال نتائج المراجعة بالقيام بنوعين من التحليل:

أ- تحليل كمي للنتائج: بحيث يتأكد من أن الأخطاء أو الانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة؛

ب- تحليل نوعي للأخطار والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أو لا، متعمدة، أو لا.

وفي النهاية يتخذ المراجع قرار قبول المجتمع أو عدم قبوله.

ثانيا: المقابلة

يهدف المراجع من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط وتتمثل في:

- ❖ احترام خط السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم؛
- ❖ التذكير بأهمية المراجعة، أهدافها وإعلام الطرف المستجوب بسبب وكيفية الاستجواب؛
- ❖ يقوم المراجع بعرض الصعوبات، المشاكل ونقاط الضعف التي اكتشفها قبل بداية الاستجواب؛
- ❖ يجب أن يصادق الطرف المستجوب على نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين؛
- ❖ يتفادى المراجع الأسئلة الشخصية ولا يعير اهتمامه بالأفراد.

وتتم عملية الاستجواب حسب المراحل التالية:

1- تحضير الاستجواب: ويتم من خلال:

- ❖ تحديد موضوع الاستجواب والمعلومات التي يريد المراجع الحصول عليها؛
- ❖ الإلمام بالموضوع من جانبين الأول يتعلق بنشاط ومسؤولية ورتبة الشخص الذي سيقوم باستجوابه والثاني يتعلق بتحديد الهدف من الاستجواب والحصول على معلومات كمية من نشاط معين؛
- ❖ إعداد الأسئلة بمعنى طرح الأسئلة المناسبة للحصول على إجابات مهمة في عملية المراجعة؛
- ❖ تحديد موعد الاستجواب ويقوم المراجع بالانتقال إلى الطرف المستجوب لخلق جو من الثقة.

2- بداية الاستجواب

❖ يبدأ الاستجواب بالتعارف، يعرف المراجع بنفسه وبأهداف المهمة والتقنيات التي سيستخدمها في الاستجواب؛

❖ يتكيف المراجع مع الشخص المستجوب ويمنحه الثقة قبل البداية في طرح الأسئلة؛

❖ يحاول المراجع إعداد الأسئلة بشكل جيد للحصول على المعلومات المناسبة، وعليه أن يتأكد من الفهم الصحيح لأجوبة الشخص المستجوب، وتركه يعبر عن موضوع المراجعة بحرية لتحصيل المعلومات ويقوم بتسجيلها.

3- نتيجة الاستجواب

❖ يتم تلخيص النقاط الأساسية لضمان عدم وجود خطأ في الفهم؛

❖ يمكن عند الاستنتاج الطلب من الشخص المستجوب إذا كان يود التطرق لنقاط يراها مهمة أو أشخاص يمكن استجوابهم أو وثائق يمكن الاطلاع عليها، ويقوم بشكر الشخص على تعاونه.

ثالثا: استخدام الإعلام الآلي في إنجاز مهام المراجع

إن الإعلام الآلي يعتبر كوسيلة يلجأ إليها المراجع الداخلي لإنجاز مهامه حيث يقوم باستغلال البرامج المتاحة إذ يتم كتابة وطبع الرسوم البيانية الخاصة بتداول الوثائق والتقارير النهائية للمراجعة ومختلف الجداول الملحقة.

رابعا: الفحوصات والمقاربات المختلفة

هي طريقة يستخدمها المراجع خلال عمله في الميدان لضمان صحة العمليات ولاكتشاف أسباب الأخطاء وتعتمد على:

1- الفحوصات: هي عديدة منها الفحوصات الحسابية، فحص وجود الوثائق والبحث عن الأدلة وغيرها؛

2- المقاربات: عبارة عن تقنية إثبات وتأكد من دقة المعلومات اعتمادا على مصدرين مختلفين، مثل المقاربة بين ملفات الأفراد والأفراد المعروفين في الوحدة، المقاربة بين المخزون المحاسبي والمخزون السلعي.

المطلب الثاني: الأدوات الاستفهامية

ونميز فيها الملاحظة المادية، السرد، الهيكل التنظيمي وشبكة تحليل المهام، وفيما يلي شرح لكل أداة:[1]

أولا: الملاحظة المادية

من الممكن أن يعتمد المراجع في عملية المراجعة على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق

[1] - محمد لمين عيادي، المرجع السابق، ص ص 128 - 131.

ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع ويتعلق الأمر بـ:

1- الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها؛

2- الملاحظة المادية للأصول: تهدف إلى التحقق من وجود الأصول وتطبق أساسا على المخزون، الاستثمارات، السندات، والنقدية في الصندوق؛

3- الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها وانتقالها؛

4- ملاحظة التصرفات: يتعلق الأمر بالمراجعة الاجتماعية، أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل.

ثانيا :السرد

تتميز بعض مراحل عملية المراجعة بصعوبة وصفها و يلجأ المراجع إلى السرد لوصف النظام ونميز:

1- السرد الذي يقوم به الطرف الخاضع للمراجعة : يكون في بداية مهمة المراجعة ويقوم المراجع بالاستماع إلى الطرف الخاضع للمراجعة بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للمراجعة وتطرح هذه الطريقة بعض النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المراجع إلى جانب صدق الشخص الذي يقوم بالسرد؛

2- سرد يقوم به المراجع: يقوم المراجع بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي توصل إليها في حالة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات وعلى المراجع أن يستغل ما قدمه جميع الأطراف.

ثالثا: الهيكل التنظيمي

يقوم المراجع الداخلي بإعداد الهيكل التنظيمي انطلاقا من المعلومات التي يحصل عليها بعملية الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها في بداية المهمة، ويعرض هذا الهيكل مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها، ويمكن أن نصادف:

1- قيام شخص واحد بعدة وظائف؛

2- تقسيم وظيفة واحدة بين عدة أشخاص؛

3- عدم إسناد وظيفة ما إلى شخص محدد؛

4- وجود شخص ما دون وظيفة.

ويسمح هذا الهيكل بإثراء المعارف المكتسبة والخاصة بوظائف المؤسسة وتحليل مراكز العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.

رابعا: شبكة تحليل المهام

تستخدم هذه الشبكة لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها وتقسم هذه الشبكة إلى:

1- العمود الأول: يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل ومتسلسل؛

2- العمود الثاني: يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية ويتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية وهي الأعمال التنفيذية، الترخيص، التسجيل المحاسبي والمراقبة؛

3- الأعمدة الموالية: تحدد الأشخاص المسؤولين عن الأعمال الأولية؛

5- العمود الأخير: مخصص لتنفيذ الأعمال غير المنفذة.

خامسا: خرائط التدفق

تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية، ويتم من خلال تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالها، تهدف هذه الخرائط لاختبار دقة الإجراءات وفعاليتها.

سادسا: قوائم الاستقصاء

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك.

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة، ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم هذه الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات بـ " نعم أو لا " حيث أن الإجابة بالنفي " لا " تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية.

خلاصة

تكتسي المراجعة الداخلية أهمية بالغة في المؤسسة، فهي وظيفة تقييمية مستقلة داخلها تقوم بفحص وتقييم جميع العمليات الرقابية من خلال تدقيق جميع العمليات المحاسبية والإدارية قبل وبعد تنفيذها، التحقق من إتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة وبالتالي معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف ،هذه الوظيفة تحكمها مجموعة من المبادئ والمعايير يحرص المراجع الداخلي على تطبيقها لأجل الوصول لمراجعة داخلية فعالة يمكن الاعتماد على نتائجها لإبداء النصح والملاحظات واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها للمحافظة على أصول المؤسسة.

الفصل الثاني

مخاطر المخزونات ومساهمة المراجعة الداخلية في تدنيتها

تمهيد

المبحث الأول: مدخل لتسيير المخزونات

المبحث الثاني: الدورة المستندية للمخزونات

المبحث الثالث: الدورة المحاسبية للمخزونات

المبحث الرابع: إجراءات المراجعة الداخلية كآلية لتدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات

خلاصة

تمهيد

تعد المخزونات عنصرا حساسا ومؤثرا على استمرار نشاط المؤسسة مهما كان نوعها تجارية كانت أو صناعية بالإضافة إلى ذلك فهي محور نشاطها حيث تعتبر من الأصول المتداولة التي تحتفظ بها المؤسسة بغرض بيعها أو استخدامها في إنتاج السلع المعدة للبيع، وأي خلل أو تجاهل في مهام وظيفة التخزين يؤدي إلى مشاكل ومخاطرة كبيرة تعود بالضرر على المؤسسة، لهذا تعتبر من أهم العناصر التي يهتم بها المراجع الداخلي ويقوم بفحصها وتقييمها متبعا في ذلك مجموعة من الإجراءات، ولتوضيح أكثر قمنا بتقسيم الفصل إلى أربعة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: مدخل لتسيير المخزونات؛

المبحث الثاني: الدورة المستندية للمخزونات؛

المبحث الثالث: الدورة المحاسبية للمخزونات؛

المبحث الرابع: إجراءات المراجعة الداخلية كآلية لتدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات.

المبحث الأول: مدخل لتسيير المخزونات

للمخزون أهمية بالغة في المؤسسة باعتباره دعامة رئيسية وعامل مهم في تحريك النشاط العادي لها ومنه فإن قرار المؤسسة فيما يخص المخزون، ودراسته يعتبر أحد أهم القرارات التي تتطلب من إدارة المؤسسة دراسة تحليلية شاملة لارتباطه بغيره من القرارات والأهداف الخاصة بالوظائف الرئيسية والمختلفة.

المطلب الأول: عموميات حول المخزونات في المؤسسة الاقتصادية

تشمل المخزونات على عدة عناصر تختلف عن بعضها البعض من ناحية الخصائص والصفات ومن أجل التفريق بين عناصر المخزون بشكل جيد يجب إعطاء تعريف له، خصائصه وأهميته وإبراز مستوياته والتصنيفات الأساسية له.

أولا: تعريف المخزونات

هناك العديد من التعاريف التي قدمت للمخزونات ومن أهم هذه التعاريف نجد:

عرفت الجمعية الأمريكية للرقابة على المخزون والإنتاج (*APICS*) عام 1984 المخزون بأنه: "إجمالي الأموال المستثمرة في وحدات من المادة الخام والأجزاء والسلع الوسطية وكذلك الوحدات تحت التشغيل بالإضافة إلى المنتجات النهائية المتاحة للبيع".[1]

يوضح هذا التعريف أن المخزون ما هو إلا أموال مستثمرة، وعلى ذلك فإن المخزون الزائد هو رأس مال معطل، كما يتضمن المجموعات المختلفة للمخزون بما فيها قطع الغيار والمنتجات الوسيطة.

أما المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) (*IAS2*) يعرف المخزون بأنه: "أصول يتم الاحتفاظ بها لغايات البيع خلال النشاط التجاري أو قيد الإنتاجية أو تقديم الخدمة".[2]

ويعرف المخزون حسب النظام المحاسبي المالي (*SCF*) بأنه: "أصول يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال التجاري أو قيد الإنتاج بقصد مماثل أو مواد أولية ولوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات".[3]

نلاحظ من تعريفي النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (2) للمخزون أنه لا يوجد اختلاف بينهما، فالتعريف الذي جاء به النظام المحاسبي المالي كما هو ملاحظ هو نفسه التعريف المتبنى في إطار المعايير الدولية مع تغيير بسيط في الصياغة فقط.

---

[1] - محمد توفيق ماضي، **إدارة وضبط المخزون**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1999، ص 12.

[2] - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 66.

[3] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 25 مارس 2009، المتضمنة القانون رقم 11/07 المؤرخ في 27 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد19، ص 12.

من خلال هذه التعاريف يمكن استنتاج تعريف شامل للمخزون على أنه: "مجموع السلع الموجودة في المؤسسة في زمن معين والتي هي ملك لها وتمثل أحد أهم أصولها، اشترتها المؤسسة من أجل بيعها على صورتها أو تصنيعها وبيعها أو استهلاكها، هذه السلع قد تأخذ صورة بضائع، مواد ولوازم، منتجات، قيد الإنتاج أو تقديم الخدمة".

ثانيا: خصائص المخزونات

من خلال التعاريف السابقة نستخلص مجموعة من الخصائص التي يمتاز بها المخزون والمتمثلة في:[1]

1- المخزون على اختلاف أنواعه أصل من أصول المؤسسة؛

2- المخزون على اختلاف أنواعه أصل متداول؛

3- المخزون يمكن أن يكون مخزون بضاعة، مخزون إنتاج تحت التشغيل، مخزون إنتاج تام أو مخزون مواد خام؛

4- تأخذ المخزونات عدة صور كالبضائع، مواد ولوازم، منتجات، قيد الإنتاج وتقديم الخدمات.

ثالثا: أهمية المخزونات

تحتفظ المؤسسات مهما كان نوعها ببضائع تساعدها على استمرار نشاطها دون توقف، الأمر الذي يتطلب وجود مخزون، وتظهر أهمية المخزون في النقاط التالية:[2]

1- يمثل المخزون نسبة مرتفعة من إجمالي حجم الأموال المستثمرة في المؤسسات؛

2- نظرا للحجم الكبير الذي يمثله المخزون من إجمالي الأموال المستثمرة، فإنه يؤثر على اقتصاديات المؤسسة حيث تمثل تكلفة الاحتفاظ بالمخزون نسبا مرتفعة لا يستهان بها؛

3- يستخدم المخزون تام الصنع في المؤسسات الصناعية في عمل التوازن المرغوب بين أرقام الإنتاج وأرقام الطلب المتوقعة بشكل يضمن عدم تذبذب مستويات الإنتاج على الرغم من تغير أرقام الطلب؛

4- عدم وجود عدد كاف من الوحدات من صنف معين من المخزون يؤدي إلى ضياع فرصة تحقيق أرباح المؤسسة، بينما يترتب عن المخزون الزائد خسارة في شكل أموال معطلة؛

5- نظرا لارتباط إدارة المخزون بمختلف الإدارات الأخرى الموجودة في نفس المؤسسة، فإن حجم المخزون وارتفاع تكاليف الاحتفاظ به تؤثر على إجمالي التكاليف الكلية للإنتاج، وبالتالي على تكلفة السلع المزمع

[1]- عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2003، ص 165.

[2]- محمد توفيق ماضي، مرجع سابق، ص ص 16، 17.

تسويقها لعملاء المؤسسة وبالتأكيد على أسعارها النهائية الأمر الذي يؤثر على استمرار الاحتفاظ بعملاء المؤسسة وقطاعاته التسويقية؛

6- تعتبر الموسمية سببا للتخزين، فبعض احتياجات المؤسسة تتوفر في موسم معين (مثلا المواد الزراعية) بينما يجري استخدامها في الإنتاج طوال العام، الأمر الذي يتطلب تخزين احتياجات الإنتاج طوال العام ومن ناحية أخرى قد يتم الإنتاج خلال فترة معينة أو موسم معين بينما يحتاج السوق إلى المنتجات طوال العام مما يستدعي تخزين هذه المنتجات طوال العام لإمداد السوق باحتياجاته.

رابعا: تصنيفات المخزونات

1- معايير تصنيف المخزونات في النظام المحاسبي: في إطار النظام المحاسبي المالي، يؤخذ على العموم معيارين في تصنيف المخزونات:[1]

أ- على أساس معيار الترتيب الزمني لدورة الإنتاج انطلاقا من مرحلة التموينات إلى مرحلة الإنتاج ثم مرحلة تخزين المنتجات والبضائع المشتراة والمباعة على حالتها؛

ب- على أساس طبيعة معيار الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل مؤسسة حسب احتياجاتها الداخلية.

2- تصنيف حسابات المخزونات وفقا للنظام المحاسبي المالي: ورد تصنيف **"المخزونات"** في النظام المحاسبي المالي والتي يرمز لها بالرمز "3" إلى الحسابات التالية:[2]

أ- الحساب (30): مخزونات البضائع؛

ب- الحساب (31): المواد الأولية واللوازم؛

جـ- الحساب (32): تموينات أخرى؛

د- الحساب (33): سلع قيد الإنتاج؛

هـ- الحساب (34): خدمات قيد الإنتاج؛

و- الحساب (35): مخزونات المنتجات؛

ي- الحساب (36): المخزونات المتأتية من التثبيتات؛

ن- الحساب (37): المخزونات الخارجية؛

ك- الحساب (38): المشتريات المخزنة؛

ل- الحساب (39): خسائر القيمة من المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

---

[1]- لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، page bleue، الجزائر، 2011، ص 270.

[2]- المرجع السابق، ص ص 270، 271.

حيث اعتمد مبدأ الفصل بين:[1]

❖ **الحساب (30) مخزونات البضائع:** يشمل على مجمل السلع التي اشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها على حالتها دون إجراء أي تحويل أو تغيير عليها؛

❖ **الحساب (31) المواد الأولية واللوازم:** هو مجمل السلع المتمثلة في المواد الأولية والتوريدات المشتراة من أجل تحويلها واستعمالها في الإنتاج بشكل مباشر؛ أي تدخل ضمن تقييم المنتجات المعالجة أو المصنوعة؛

❖ **الحساب (32) تموينات أخرى:** وهي مواد تساهم في عمليات المعالجة أو التصنيع أو الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة ويتفرع إلى:

- ✓ **حـ/321 المواد القابلة للاستهلاك:** مثل مواد التنظيف؛
- ✓ **حـ/322 اللوازم القابلة للاستهلاك:** مثل لوازم المكتب؛
- ✓ **حـ/326 الأغلفة المستهلكة:** هي الأغلفة التي تستعمل في تعبئة المنتجات بحيث لا تقوم المؤسسة باسترجاعها.

❖ **الحساب (33) سلع قيد الإنتاج:** يمثل هذا الحساب المنتجات والأشغال الجاري إنجازها؛ أي لازالت تحت التشغيل والتحويل عند نهاية السنة المالية وهي نوعان:

- ✓ **حـ/331 المنتجات الجاري انجازها؛**
- ✓ **حـ/335 الأشغال الجاري انجازها.**

❖ **الحساب (34) خدمات قيد الانجاز:** حسابات ثانوية مشكلة من الحسابين التاليين:

- ✓ **حـ/341 الدراسات الجاري انجازها؛**
- ✓ **حـ/345 الخدمات الجاري انجازها.**

❖ **الحساب (35) مخزونات المنتجات:** ويمثل هذا الحساب تلك السلع التي اعتبرت منتجات من حيث المبدأ باعتبارها نتيجة عن الاستغلال وهي ثلاثة أنواع:

- ✓ **حـ/351 المنتجات الوسطية:** والتي تعبر عن المنتجات النصف المصنعة، أنشأتها المؤسسة ووصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع أو التحويل بحيث يجب إجراء عليها عمليات تحويلية مقبلة؛
- ✓ **حـ/355 منتجات مصنعة:** أي منتجات تامة الصنع، أنشأتها المؤسسة بهدف بيعها أو توريدها على أساس منتجات قابلة للاستعمال النهائي؛

[1]- كتوش عاشور، مرجع سابق، ص ص 135 - 138.

✓ **حـ/358 المنتجات المتبقية أو المصنعة (النفايات):** وهي مجمل الرواسب في أي طبيعة كانت، لا تصلح عموما لأي تسويق أو استعمال عادي.

❖ **الحساب (36) المخزونات المتأتية من التثبيتات:** ويشمل هذا الحساب مجمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات العينية؛

❖ **الحساب (37) المخزونات الخارجية:** يعبر عن المخزونات من أي طبيعة كانت والتي تسيطر عليها المؤسسة وتراقبها، إلا أنها ليست في حوزتها (تعذر التصرف فيها بقصد أو بغير قصد) خاصة عند نهاية السنة المالية، فهي مخزونات يمكن أن تكون مودعة أو مستودعة أو سائرة في الطريق؛

❖ **الحساب (38) المشتريات المخزنة:** يمثل هذا الحساب قيمة المخزونات المشتراة من قبل المؤسسة بهدف استهلاكها في العملية الإنتاجية، سواء عن طريق إعادة بيعها على حالتها، أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال، وهناك ثلاث حسابات ثانوية للتمييز بين حسابات المشتريات المخزنة وهي:

✓ **حـ/380 مشتريات البضائع** (بضائع مخزنة)؛

✓ **حـ/381 مشتريات المواد الأولية واللوازم** (مواد أولية ولوازم مخزنة)؛

✓ **حـ/382 مشتريات التموينات الأخرى** (تموينات أخرى مخزنة).

❖ **الحساب (39) خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ:** يفتح هذا الحساب لتدني أو انخفاض قيمة المخزونات من أي طبيعة كانت في نهاية السنة المالية.

خامسا: مستويات المخزونات

تعتبر مستويات المخزونات أداة من أدوات الرقابة على المخزون، وتشترك في تحديد هذه المستويات كل من إدارة الشراء وإدارة التخزين، إذ أن إدارة الشراء هي التي تحدد الكمية الاقتصادية للشراء التي تعد الأساس في تحديد مستويات التخزين، وتشمل عملية تحديد مستويات المخزون المستويات الآتية:[1]

1- الحد الأدنى للمخزون (مخزون الأمان): يشير مخزون الأمان إلى الحجم المعين من المخزون الذي يتم الاحتفاظ به لمواجهة بعض الظروف غير المتوقعة؛ أي الحد أو الكمية التي لا يمكن أن يقل عنها رصيد أي صنف وذلك لمواجهة بعض الظروف غير متوقعة والحالات الطارئة:

أ- تأخر عملية التوريد من المورد لأي سبب كان؛

---

[1]- أنظر:

- هيثم الزعبي وآخرون، **إدارة المواد**، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص ص 182 - 185.

- عمر وصفي عقيلي وآخرون، **إدارة المواد**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004، ص 209.

- نهال فريد مصطفى، **إدارة المواد والإمداد**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 1996، ص 130.

ب- زيادة معدل الاستخدام لبعض الأصناف في عملية الإنتاج بشكل مفاجئ؛

جـ- التلف والتقادم؛

د- عدم توفر الصنف في السوق؛

ويتم حساب الحد الأدنى للمخزون كما يلي:

مخزون الأمان = معدل الاستهلاك اليومي للصنف X عدد الأيام المرغوب الاحتفاظ بالمخزون

2- نقطة إعادة الطلب: تعني نقطة إعادة الطلب مقدار الكمية من صنف معين التي تتطلب حين يصل المخزون إليها الشروع بتنظيم طلب جديد للصنف كي تضمن وصولها قبل أن يصل المخزون إلى حد الأمان، ويتم حساب نقطة إعادة الطلب كما يلي:

نقطة إعادة الطلب = الحد الأدنى للمخزون + (معدل الاستهلاك X فترة الانتظار)

3- الحد الأعلى للمخزون: ويقصد به الحد الأقصى المسموح الاحتفاظ به من مخزون مادة أو صنف، على أن ارتفاع المخزون عن هذا الحد ليس في صالح المؤسسة، إذ يعود عليها بآثار سلبية كتعرض الأصناف للتلف، الفساد والتقادم، زيادة تكاليف التخزين وتقليل نسبة السيولة وتجميد جزء منها في المخزن وعليه يجب معالجة هذه الزيادة بتغيير كميات الشراء المطلوبة، ويتم حساب الحد الأعلى للمخزون كما يلي:

الحد الأعلى للمخزون = الحد الأدنى للمخزون + الكمية التي يتم طلبها من الصنف

المطلب الثاني: وظيفة التخزين في المؤسسة الاقتصادية

تلعب وظيفة التخزين وتسييرها دورا كبيرا في استمرار العملية الإنتاجية أو التجارية حسب نوع المؤسسة وهذا نظرا للدور الذي تقوم به من تخطيط وتنظيم عملية استلام المواد والمنتجات النهائية والمحافظة عليها في ظروف تخزينية مناسبة وبطرق سليمة.

أولا: تعريف وظيفة التخزين

هناك عدة تعاريف لوظيفة التخزين نذكر منها:

يقصد بوظيفة التخزين: "تخطيط وتنظيم عمليات استلام المواد والمحافظة عليها في ظروف تخزينية مناسبة وتلبية احتياجات الإدارات المختلفة في الوقت المناسب".[1]

كما تعرف أيضا بأنها: "الوظيفة المسؤولة عن الاحتفاظ باحتياجات المؤسسة لكميات مناسبة والمحافظة عليها بحالتها أو بإحداث تغييرات مطلوبة لحين استخدامها".[2]

وبصفة عامة يمكن القول أن وظيفة التخزين هي مجموعة المهام التي تهدف إلى الاحتفاظ بالموجودات لفترة من الزمن والمحافظة على حالتها أو إحداث تغييرات مطلوبة لحين استخدامها لتلبية احتياجات الهياكل الإدارية الداخلية للمؤسسات والزبائن الخارجيين في الوقت المناسب والكمية المناسبة.

ثانيا: أهمية وظيفة التخزين

تعد وظيفة التخزين من أهم الوظائف المساندة في المؤسسات والشركات لكونها تقوم بتخطيط وتنظيم عمليات تخزين المواد والمحافظة عليها وإمداد العملاء أو الإدارات الرئيسية داخل المؤسسة باحتياجاتها في الوقت المناسب وبما يضمن استمرار عملها بكفاءة ودون انقطاع وتتلخص أهمية وظيفة التخزين في:[3]

1- الأهمية العملية: أي مؤسسة تحتاج إلى وجود وظيفة التخزين لأن المواد الداخلة والخارجة في أعمال أي إدارة سوف يتم تخزينها في المخازن، وكلا النوعين من المواد سوف يصرفان من المخازن حسب طلب الإدارة أو القسم، ولذلك حتى تضمن المؤسسة وإداراتها استمرار أعمالها المختلفة والمحافظة على سير أعمالها وبيع سلعها ومنتجاتها لا بد من وجود وظيفة التخزين؛

2- الأهمية الاقتصادية: وهي مهمة جدا لأن وجود عدد مناسب من المخازن والتخزين بكميات اقتصادية يحافظ على المواد ويربح المؤسسة كذلك، كما تزيد من القيمة المضافة للمادة المخزنة؛

3- الأهمية التخطيطية والتنظيمية: من حيث الأهمية التنظيمية فهي ناحية مهمة جدا عند التخطيط ووضع الخطط، فمن المهم التخطيط لإنتاج كميات محددة ثم التخطيط لبيعها وتحديد كميات أخرى سوف يتم شراءها، كما يتم تحديد مختلف المستويات التي يصل إليها المخزون؛ أما الأهمية التنظيمية فلا بد من وجود إدارة مخازن ترتبط أعمالها بأعمال الإدارات الأخرى حتى يكون هناك تكاملا وظيفيا وترابطا للعلاقات المتناسقة بين جميع الإدارات وبين إدارة المخازن؛

4- الأهمية التنفيذية: حتى تستطيع الإدارات الأخرى القيام بأعمالها بشكل جيد وناجح فإنه من الضروري توفير ما تحتاجه هذه الإدارات للقيام بأعمالها، فمثلا إدارة المبيعات لا تستطيع القيام بعملية البيع ما لم تتوفر

---

[1]- هيثم الزعبي وآخرون، مرجع سابق، ص 40.

[2]- عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، **أساسيات إدارة المواد والإمداد**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2002، ص 159.

[3]- حمد راشد الغدير، **إدارة الشراء والتخزين**، زاهر للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص ص 277 - 279.

لديها السلع الجاهزة بشكل مناسب لعملية البيع، وهذا يكون من خلال إدارة المخازن التي تقوم بتخزين السلع النهائية التي أنتجتها إدارة الإنتاج، وهكذا بالنسبة لبقية الإدارات داخل المؤسسة.

ثالثا: أهداف وظيفة التخزين

يمكن إجمال أهداف وظيفة التخزين فيما يلي:[1]

1- استلام السلع وتخزينها في ظروف تخزينية ملائمة؛

2- فحص وتفتيش المواد طبقا للمواصفات المحددة بأوامر الشراء المصدرة؛

3- تزويد الأقسام المختلفة في المؤسسة باحتياجاتها من المواد والمستلزمات كلها؛

4- المحافظة على المخزون من التلف، التقادم والضياع؛

5- مراقبة المخزون بما يكفل المحافظة على الحدود التخزينية المثلى، كالحد الأدنى للمخزون والحد الأعلى ونقطة الطلب؛

6- الاستفادة من فروق الأسعار حيث يتم تخزين المواد بعد شرائها بأسعار منخفضة واستخدامها عند ارتفاع أسعار المنتج؛

7- تخزين الفضلات والمواد غير الصالحة والمشطوبة والاحتفاظ بها للاستفادة منها أو تصليحها أو بيعها؛

8- الاحتفاظ بالمواد والسلع الموسمية وتوفير المواد الخام طوال العام حسب الطلب.

رابعا: مسؤوليات وظيفة التخزين

هناك مسؤوليات متعددة ملقاة على عاتق وظيفة التخزين وهي:[2]

1- **التمييز:** وتشير هذه المسؤولية إلى العملية التي تستخدم لتعريف ووصف الأصناف المكونة، وتنطوي على إعداد فهرس للأصناف أو قاموس لتمييزها؛

2- الاستلام: هو العملية التي يتم من خلالها قبول ــ من كل المصادر ــ كل الموارد والأجزاء التي تستخدمها المؤسسة، بما في ذلك التوريدات اللازمة للعمليات الصناعية أو العمليات التشغيلية، أو صيانة المصانع والمكاتب وكذلك السلع الجاهزة؛

---

[1]- أنظر:

- هيثم الزعبي وآخرون، مرجع سابق، ص 40.

- محمد حيدر صادق محيلان، **إجراءات التخزين**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 37.

[2]- إبراهيم سالم محمد غراب، محمود محمد عبد السلام البيومي، **المشتريات وحسابات المخازن**، المكتب العربي الحديث، مصر، 2008، ص ص 11 - 13.

3- التفتيش: يتولى قسم التفتيش فحص كل المواد، ما لم يعهد بهذا العمل إلى رجال المخازن، وأيا كان نظام التفتيش المطبق فإن مسؤوليات المخازن هي ضمان أن عمليات التفتيش تتم قبل قبول المواد والعناصر كجزء من المخزون؛

4- الإصدار والإرسال: وهي عملية استلام الطلبات واختبار الأصناف المطلوبة، ومناولتها حتى تصل إلى مستخدميها؛

5- سجلات المخزون: وهي تلك المستندات التي يسجل فيها المخزون يوما بيوم، ويحدد فيها خصائص الأصناف المستلمة والمصدرة والأرصدة المتبقية؛

6- محاسبة المخزون: وهي العملية التي تختص بتسجيل تفاصيل حركة المخزون وأرصدتها بالقيمة، كما تتميز بجعل رجال المخازن مسؤولين عن توفير المعلومات المالية اللازمة لأغراض الرقابة على المخزون؛

7- الرقابة على المخزون: هي العملية التي تختص بالترتيبات الدائمة للاستلام والإصدار بطريقة تضمن أن مستوى أرصدة المخزون كافية لتزويد المعدلات الجارية للاستخدام في كل الأوقات وبطريقة اقتصادية؛

8- جرد المخزون: العملية التي يتم بها التحقق المادي من كمية المخزون وحالتها في المخازن والمساحات ويتضمن القيام بعملية الجرد الدوري والجرد المفاجئ والجرد الذي يتم في حالات خاصة؛

9- التخزين: يتكون التخزين من إدارة وتشغيل المخازن والمساحات، وعمليات المناولة ومعدات التخزين وحماية المخزون.

المطلب الثالث: علاقة وظيفة التخزين بالإدارات الأخرى.

حتى تتمكن إدارة التخزين من الوفاء بالمسؤوليات الملقاة على عاتقها يتعين إيجاد تعاون وثيق بينها وبين غيرها من الإدارات الأخرى، ويمكن بيان علاقة وظيفة التخزين بباقي الإدارات في المؤسسة من خلال ما يلي:[1]

أولا: العلاقة بين التخزين والإنتاج

تعتبر إدارة الإنتاج العميل الرئيسي لوظيفة التخزين، حيث هناك علاقة مباشرة بينهما، لذلك يجب أن

---

[1]- أنظر:

- عمر وصفي عقيلي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 271، 272.

- سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، **إدارة المواد الشراء والتخزين**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2008، ص ص 140 - 142.

- حمد راشد الغدير، مرجع سابق، ص ص 276، 277.

تقوم بعملها بشكل مرضي من كافة الأوجه، وفي الواقع تقوم وظيفة التخزين بتقديم خدمات متعددة لإدارة الإنتاج، فهي التي تقوم بإبلاغها عن مختلف الصعوبات التي تتعرض لها والتي تحول دون إمدادها بشكل منتظم باحتياجاتها وفي الوقت المحدد، وذلك لتتمكن من تكييف أعمالها بما يتفق مع هذه الصعوبات لمساعدتها في التغلب عليها وخاصة في مجال توفير المناخ المادي الجيد لتخزين المواد، والمحافظة عليها من خطر التلف، وتقوم وظيفة التخزين أيضا بمد إدارة الإنتاج بجميع احتياجاتها من المواد والمستلزمات بالكميات التي تحددها هذه الأخيرة، كما تقوم بتخليصها من مختلف العمليات الصناعية (المواد أو القطع التالفة أو المعيبة) التي قد تعيق الحركة داخل الأقسام أو الورشات الإنتاجية.

ثانيا: العلاقة بين التخزين والتصميم الهندسي

من المهم وجود اتصال وتعاون وثيق بين وظيفة التخزين وإدارة التصميم، وذلك للحاجة إلى تبادل المعلومات عن خصائص المخزون ومواصفاته، فعلى سبيل المثال يجب على وظيفة التخزين أن تستشير إدارة التصميم الهندسي ببعض أنواع المخزون المتقادم قبل إخبار وظيفة المشتريات للتخلص منه، ومضمون الاستشارة هو هل مواصفات الأنواع المتقادمة صالحة للاستخدام في العمليات الصناعية أم لا؟ فإذا كانت نتيجة الاستشارة لا يمكن، عندئذ يجب التخلص من هذه الأنواع، ويجب على إدارة الهندسة أو التصميم أن تتأكد مقدما من وظيفة التخزين وقبل تغيير طريقة الإنتاج أو تعديل خصائص الإنتاج الحالي، من أن المواد الأولية المتبقية في المخازن والتي كانت تناسب التصميم القديم لا توجد أرصدة كبيرة منها، لكي تتجنب الخسائر الناشئة عن تعديل التصميم، فتؤجل استخدام التصميم الجديد لحين استهلاك أغلب المخزون القديم.

ثالثا: العلاقة بين التخزين والصيانة

تقوم وظيفة التخزين بتقديم خدماتها إلى وظيفة الصيانة، وذلك بالاحتفاظ بقطع الغيار والمعدات في المخازن لحين الحاجة إليها وذلك عند الطلب، ولتسهيل تقديم هذه الخدمة تقوم إدارة الصيانة بإعداد جدول زمني تفصيلي، يتضمن مواعيد الصيانة الدورية للتجهيزات الآلية والاحتياجات المطلوبة، وذلك قبل فترة من الزمن، والغرض من هذا أن وظيفة التخزين تكون جاهزة لتلبية احتياجات الصيانة في مواعيدها المحددة.

رابعا: العلاقة بين التخزين والإدارة المالية

هناك تبادل مستمر للمعلومات بين وظيفتي التخزين والإدارة المالية، حيث تعطي هذه المعلومات التفاصيل اللازمة للتحقق من القيود الدفترية للموجودات المخزنية والمعلومات المتعلقة بتكلفة المخزون والرقابة على رأس المال المستثمر فيه، وتقوم الإدارة المالية بإرسال قوائم مالية دورية إلى وظيفة التخزين، توضح تكلفة العمل في المخازن، وتنصح بالاتجاه ناحية الوفورات في نواحي معينة.

خامسا: العلاقة بين التخزين والمبيعات

تتمثل العلاقة القائمة بين وظيفة التخزين وإدارة المبيعات بالخدمة التي تؤديها الأولى للثانية، وهي تخزين المنتجات المنتهية الصنع والمحافظة عليها لحين الطلب عليها، وتقوم وظيفة التخزين في بعض المنظمات بتعبئة وتغليف هذه المنتجات، ولكي تؤدي هذه الوظيفة هذه الخدمة بكفاءة جيدة على إدارة المبيعات أن تتنبأ بحركة المبيعات عن الفترة المقبلة، وإعلام وظيفة التخزين بها قبل مدة، كي تقوم بتهيئة طلبات الصرف في المواعيد المحددة دون تأخير.

سادسا: علاقة التخزين بالحركة (النقل)

تكون وظيفة التخزين في بعض المؤسسات مسؤولة عن مناولة ونقل المواد المخزونة وفي مؤسسات أخرى توجد إدارة مستقلة لشؤون الحركة، فإذا كان التنظيم يفصل إدارة الحركة عن التخزين، تظهر أهمية تدعيم العلاقة بينهما، حيث تقوم وظيفة التخزين بتحديد مواصفات المواد أو البضاعة المنقولة لمراعاة ذلك عند الحركة والنقل، والأماكن التي تحمل منها هذه المواد والأماكن والإدارات الأخرى الطالبة لها، ومن جهة أخرى يجب على إدارة النقل توفير التسهيلات المطلوبة لتحقيق السرعة في النقل وفي مناولة المواد، وتوفير معدات ووسائل للنقل والمناولة وتوضيح الظروف التي قد تؤخر التسليم أو التجميع.

سابعا: العلاقة بين التخزين وإدارة المشتريات

إن العلاقة بين هاتين الإدارتين هي علاقة وثيقة جدا، ولذلك كثيرا ما يتم جمعها في إدارة واحدة نظرا للتداخل في واجباتها حيث تقدم إدارة المخازن مجموعة من المعلومات والخدمات لإدارة المشتريات خاصة ما يتعلق :

1- بموجود المخازن من المواد والوقت المتوقع لنفاذ هذه المواد؛

2- تقديم تفاصيل عن المواد المطلوبة من حيث الكمية والنوعية وتوقيت احتياج هذه المواد؛

3- تقديم تفاصيل عن المواد المفروضة وعن المواد الراكدة؛

4- تقديم معلومات عن أي تغيير في مستويات صرف المواد وعن الطلبات العاجلة التي ترد من الوحدات أو الأقسام لتغطية احتياجاتها.

أما إدارة المشتريات فتقدم مجموعة من الخدمات لإدارة المخازن وهي:

1- متابعة تسليم المواد، حيث أن هذه الخدمة تتعلق بأمور متعلقة مباشرة بالمواد المشتراة وهي متابعة المواد والعدد والمعدات والمهمات ذات الصلة المباشرة بعملية التشغيل والإنتاج؛

2- الاتصال بالموردين بخصوص المواد المطلوبة، وذلك لإدامة واستمرار التشغيل، لأن هذه المواد تشمل كل ما يتعلق باحتياجات معدات التشغيل والإنتاج كي تستمر العملية الإنتاجية؛

3- متابعة التغييرات التي تحدث في الأسعار والخصومات والمصاريف المتعلقة بنقل المواد أو مصاريف الشحن ومصاريف التأمين وغيرها من المصاريف وتمريرها إلى إدارة المخازن كي يكون لديها صورة عن هذه التغييرات.

المبحث الثاني: الدورة المستندية للمخزونات

تعتبر المستندات إحدى مقومات النظام المحاسبي، والتي من خلالها يجري تسجيل العمليات الخاصة بنشاط المؤسسة بعد أن تقوم الإدارة المالية بتدقيقها وتتمثل الدورات المستندية للمخزونات في دورة المشتريات ــ مدفوعات، ودورة المبيعات ــ مقبوضات .

المطلب الأول: دورة المشتريات ــ مدفوعات

تعتبر دورة المشتريات إحدى أهم الدورات المستندية للمخزونات، حيث تختص بتسجيل كافة الأحداث الاقتصادية اللازمة لحيازة ونقل ملكية المواد والخدمات والأصول إلى الوحدة المحاسبية.

أولا: نظام المشتريات

تعد عمليات الشراء بداية دوران المخزون في كل من المؤسسات التجارية والصناعية، ويتم الشراء من خلال إدارة خاصة بالشراء لها مسؤول يحرص على إتمام وتنفيذ سياسة المؤسسة طبقا لموازنة المشتريات حيث توضع موازنة الشراء بناء على خطة الإنتاج واحتياجات المؤسسة ولابد أن تنفذ الموازنة بدقة عن طريق مراقبة التنفيذ حيث أن الشراء يؤثر على السياسة الإنتاجية والمالية، ويجب ألا يتم الشراء إلا بالقدر المناسب.[1]

ثانيا: إجراءات دورة المشتريات

تبدأ دورة الشراء بمجموعة من الإجراءات تتمثل في: [2]

1- التحقق من الحاجة الفعلية للمواد: يكشف الحاجة للشراء أمين المخزن أو رؤساء الأقسام الإنتاجية فأمين المخزن يستطيع تبين حاجة المؤسسة من الصنف المعين طبقا لرصيد بطاقة الصنف وقربه إلى الحد الأدنى كما أن رؤساء الأقسام الإنتاجية قد يتبينون حاجتهم لأصناف معينة في الإنتاج ويتحقق من عدم وجودها في المخزن لطلب الشراء؛

---

[1]- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2004، ص237.

[2]- هيثم الزعبي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 23، 24.

2- توصيف الحاجة وتحديدها: بعد التحقق من الحاجة الفعلية للمواد تقوم الأطراف المعنية بتحديد مواصفات وخصائص المواد المطلوبة تحديدا دقيقا من شأنه أن يضع معيارا ثابتا يتم استخدامه لقياس جودة المواد عند استلامها ويقضي على احتمالية نشوء خلافات مع الإدارة الطالبة إذا تم توريد مواد مخالفة؛

3- اختيار مصدر التوريد: في الغالب يوجد أكثر من مورد للمادة الواحدة، وكثير من الأصناف تصل من أكثر من مورد، ومن النادر أن تنحصر المادة بمورد واحد، وتتعرف إدارة الشراء على الموردين من خلال السجلات السابقة، أو عن طريق الصحف والمجلات أو بواسطة مندوبي المبيعات؛

4- دراسة الأسعار: بعد تحديد مصادر التوريد المحتملة للمواد المطلوبة تقوم إدارة الشراء بجمع كافة المعلومات المتعلقة بالأسعار لهذه المواد حيث يتم الحصول عليها من خلال: المفاوضات، قوائم الأسعار، رجال البيع، وأسعار السوق المعلنة؛

5- بعد الاتفاق مع المورد والحصول على الموافقة المبدئية تقوم مصلحة التموين بتحرير وصل الطلب إلى المورد من أجل شراء البضاعة أو المواد الأولية؛

6- عند تأكد أمين المخزن من مطابقة البضاعة للنوعية والكمية يقوم بإدخالها للمخزن بتكلفة الشراء ويوقع على وصل الاستلام ويحوله إضافة إلى الفاتورة ووصل الطلب إلى قسم تسيير المخزونات.

في حالة وجود نشاط صناعي أي وجود عملية إنتاج للمواد الأولية المشتراة فهناك مجموعة من الإجراءات المتبعة بالإضافة إلى الإجراءات السابقة وهي:[1]

1- يقوم رئيس قسم الإنتاج بطلب كمية من المواد الأولية التي يحتاج إليها من أمين المخزن؛

2- يحرر أمين المخزن وصل الاستهلاك ويوقع عليه ثم يرسله مع الكمية المطلوبة لرئيس قسم الإنتاج ليوقع هو الآخر عليه ويتم تسجيل خروج المواد الأولية من المخازن إلى ورشات الإنتاج؛

3- تخضع المواد الأولية لعملية التحويل للحصول على منتجات (تامة الصنع، نصف مصنعة) ثم يتم إدخالها إلى مخازن المنتجات النهائية بتكلفة الإنتاج ويحرر على إثرها أمين مخزن المنتجات النهائية وصل الدخول.

ثالثا: أهم المستندات المستخدمة في دورة الشراء

هناك مجموعة من المستندات تستخدمها المؤسسة أثناء دورة المشتريات، من أهمها نجد: [2]

---

[1]- صلاح الدين محمد عبد الباقي، **إدارة المشتريات والمخازن (عمليا، تطبيقيا)**، مؤسسة رؤية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص ص 35 – 37.

[2]- محمد الصيرفي وحسن محمد بوجيري، **إدارة المشتريات والمبيعات والمخازن**، مؤسسة لورد العالمية للشؤون الجامعية للنشر، البحرين، 2006، ص 99.

1- فاتورة الشراء: عبارة عن مستند أساسي لإثبات عمليات الشراء يحتوي على مجموعة من البيانات الأساسية والهامة في عملية التسجيل المحاسبي مثل نوع البضاعة المشتراة، كميتها، قيمتها وتاريخ شرائها؛

2- طلب الشراء: عبارة عن وثيقة تعد من قبل الإدارة أو القسم الذي يحتاج مواد بحيث يحدد في هذا الطلب نوع المواد المطلوب شرائها، مواصفاتها والكميات المطلوبة، ويعتبر طلب الشراء الأساس في إعداد أمر الشراء من قبل إدارة المشتريات؛

3- أمر الشراء: بعد أن تستلم إدارة المشتريات طلب الشراء من الإدارة المختصة تقوم بإعداد أمر الشراء يحتوي على البيانات الرئيسية الواردة في طلب الشراء، بالإضافة إلى تحديد المورد الذي سيتم الشراء منه الأسعار، واسم الشخص المكلف بعملية الشراء، ويتضمن اسم العميل، عنوانه، أرقام، مواصفات، كميات المواد المطلوبة والأسعار المتفق عليها وكذلك تاريخ الشحن؛

4- وصل الاستلام: يشتمل على معلومات عن نوع وكمية البضاعة المشتراة من الموردين ويتم فيه إثبات تطابق الأصناف المطلوبة مع ما تم استلامه؛

5- وصل الدخول: عبارة عن مستند يعد من قبل أمين المخزن بالأصناف التي يتم إدخالها إلى المخزن وكمياتها وأسعارها، ولهذا المستند أهمية في حال كون لجنة الاستلام التي تعد مذكرة الاستلام هم أشخاص آخرون غير أمين المخزن وتعد بمثابة الإثبات أن البضاعة المستلمة من قبل اللجنة قد أدخلت للمخزن وأصبحت ضمن عهدة أمين المخزن؛

6- وصل الاستهلاك: عبارة عن وثيقة يصدرها أمين المخزن لاستهلاك المواد الأولية التي طلبها مسؤول الإنتاج لاستعمالها في عمليات الإنتاج، يتضمن وصل الاستهلاك بيانات أساسية مثل كمية المواد، نوع المواد، تاريخ الخروج من المخزن...إلخ.

المطلب الثاني: دورة المبيعات ـ مقبوضات

تعتبر دورة المبيعات ـ مقبوضات من بين الدورات المهمة في المؤسسة، حيث تتولى جميع القرارات والأنشطة المتعلقة بتبادل البضائع والخدمات مع الزبائن.

أولا: نظام المبيعات

إن عمليات البيع هي الأكثر تكرار من بين العمليات التي تحدث في المؤسسة وهي المصدر الرئيسي للإيرادات بالنسبة لها، ويشمل نظام المبيعات على مجموعة من الفعاليات والأنشطة وعمليات معالجة البيانات المرتبطة بتزويد العملاء بالبضائع والخدمات.[1]

[1] - محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 52.

ثانيا: إجراءات دورة المبيعات

تقوم دورة المبيعات على مجموعة من الإجراءات تتمثل في: [1]

1- استلام الملف: تستقبل المصلحة التجارية الزبون وتستلم منه ملف مكون من الوثائق التالية:

أ- السجل التجاري: من أجل التأكد من صفة التاجر للزبون وأن نشاطه الممارس ضمن الحدود القانونية؛

ب- بطاقة التسجيل الجبائية: للتأكد أن النشاط الممارس مصرح به لدى إدارة الضرائب؛

جـ- وصل الطلب: يحتوي على مجموعة من البيانات المتعلقة بالبضاعة المراد شراؤها؛

د- وثائق الهوية.

بعدها تتحقق المصلحة التجارية من أن الملف المقدم من طرف الزبون كامل ووفق ما طلب منه.

2- التسجيل: في حالة وجود الملف كاملا، تشرع المصلحة التجارية في تسجيل كامل البيانات المهمة والخاصة بالزبون وذلك في ملف الزبائن.

بعد استلام طلبيات العملاء يقوم قسم المبيعات بإعداد أمر البيع ويرسل نسخا منه إلى قسم الائتمان للتأكد من الوضعية المالية للزبون وإلى قسم المخازن للتأكد من توفر البضاعة المطلوبة.

3- الفوترة: تحرر المصلحة التجارية فاتورة البيع وكذا وصول التسليم مع أربعة نسخ منها.

4- التحصيل: تعرض المؤسسة على الزبائن أسلوبين لتسوية فواتيرهم وهما:

أ- التحصيل نقدا: يستطيع الزبائن الدفع إما بشيك بضمان أو نقدا؛

ب- التحصيل المؤجل: يتقيد الزبائن بأجل يتحدد حسب اتفاق بينهم وبين المؤسسة.

5- الترتيب والتصنيف: بعد إتمام كل من عملية تسليم واستلام الوثائق التبريرية لعملية التحصيل، تقوم المصلحة التجارية بإنشاء سجل المعاملات وبجمع فواتير البيع بالمستندات التالية:

أ- وصلات الاستلام؛

ب- وصلات الخروج المحررة من قبل أمين المخزن؛

جـ- الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة إذا قدمت وثيقة تدل على ذلك من الزبائن.

ثالثا: أهم المستندات المستخدمة في دورة المبيعات.

هناك مجموعة من المستندات تستخدمها المؤسسة أثناء دورة المبيعات أهمها: [2]

---

[1]- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)**، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 56، 57.

[2]- محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 52.

1- أمر البيع: هو مستند يتم إعداده من طرف قسم المبيعات حسب الطلبيات الواردة من العملاء وتتضمن بيانات عن العميل وبيانات عن مواصفات وكميات السلع المطلوبة والأسعار المتفق عليها وتاريخ الشحن؛

2- وصل التسليم: يشمل معلومات عن نوع وكمية البضاعة التي استلمها الزبون ويتم فيه إثبات تطابق الأصناف المطلوبة مع ما تم استلامه؛

3- وثيقة الشحن: هي مستند يحتوي على رقم، اسم، عنوان العميل وبيان الأصناف المرسلة وكمياتها واسم المسؤول عن عملية الشحن، وهو يثبت انتقال ملكية البضائع من المؤسسة إلى العميل؛

4- وصل الخروج: هو مستند يعده أمين المخزن عند تسليمه البضاعة إلى قسم الشحن يتضمن الكميات المستلمة ورقم أمر البيع الذي تم التسليم بموجبه ويوقع قسم الشحن على هذا المستند كإثبات منه على استلام السلع.

المبحث الثالث: الدورة المحاسبية للمخزونات

يعتبر المخزون من أهم العناصر المستخدمة داخل المؤسسة سواء كانت تجارية أو إنتاجية، وتعتمد المؤسسة في تقييمها للمخزونات على القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمتوافقة مع المعيار الدولي رقم (02)، كما تقوم بتسجيل وترتيب البيانات الناتجة عن عملياتها اليومية من شراء وتحويل وبيع باختيار أسلوب الجرد الأنسب لها.

المطلب الأول: الاعتراف وتقييم المخزونات بالمؤسسة الاقتصادية

إن الاهتمام بطرق تقييم المخزون لا ينبع من صعوبة التطبيق العملي لأي من هذه الطرق وإنما اختيار أكثر الطرق اتساقا مع ظروف المؤسسة الاقتصادية وأكثرها تحقيقا للدقة والموضوعية.

أولا: الاعتراف بالمخزونات

يحل المعيار المحاسبي الدولي (02) ــ المخزون ــ محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني "تقييم وعرض المخزون في سياق نظام التكلفة التاريخية" المعتمدة من قبل المجلس في أكتوبر 1975 وأصبح قابل للتطبيق على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من الأول من جانفي 1995 أو بعد ذلك التاريخ، ويجب تطبيق هذا المعيار في ضوء ما جاء من مواد وإيضاحات بباقي الفقرات، كما يهدف معيار المخزون إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات حسب نظام التكلفة التاريخية، وتعتبر تكلفة المخزون ــ التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به ــ هي القضية الرئيسية في المحاسبة عن المخزون، ويقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد

كمصروف أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل، كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.[1]

ثانيا: تقييم المخزونات بالمؤسسة الاقتصادية

هناك عمليتان أساسيتان تشكلان حركة المخزونات وهما المدخلات والمخرجات، حيث تقيم المؤسسة مدخلاتها بالتكلفة (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج...) أما المخرجات فتجد المؤسسة نفسها أمام عدة طرق يمكن استعمالها للتقييم.

1- تقييم المدخلات: تقيم المخزونات عند الدخول بتكلفة تتضمن كل التكاليف المحملة لجعل المخزون جاهزا للاستخدام وقبل التطرق إلى هذه التكاليف نميز بين نوعين من المدخلات:[2]

- **المدخلات التي تأتي من خارج المؤسسة:** ونعني بها المشتريات التي تسجل بتكلفة الحيازة؛
- **المدخلات التي تأتي من قسم الإنتاج:** ونعني بها المنتجات بأنواعها (تامة، نصف مصنعة...) والتي تقيم أخذا بعين الاعتبار التكاليف التي أنفقت عليها من بداية إنتاجها حتى المرحلة التي بلغتها من الصنع.

وتتمثل تكاليف تقييم المخزونات عند الدخول في:[3]

أ- تكلفة الشراء: تشمل تكاليف الشراء على ثمن الشراء، الرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (ما عدا الضرائب القابلة للاسترداد فيما بعد من الجهات الضريبية) ومصاريف النقل والتحميل، وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحيازة المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري والتنزيلات والبنود المشابهة الأخرى؛

ب- تكاليف التحويل: تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج، مثل الأجور المباشرة، كما تشمل التحصيل المنظم من تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها في تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة، حيث أن تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة هي التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تبقى نسبيا ثابتة بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل الاستهلاك ومصاريف الصيانة والإصلاحات، أما مصاريف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة فهي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تتغير بصورة مباشرة أو شبه مباشرة، مع حجم النشاط مثل الأجور غير المباشرة؛

---

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 78.

[2]- ناصر دادي عدون، **محاسبة التحليلية**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص ص 62، 63.

[3]- أنظر:

- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة (شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية)**، الجزء الخامس، الدار الجامعية للطباعة، مصر، 2006، ص 387 – 389.

- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص ص 105، 106.

جـ- تكاليف أخرى: تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط عند تكبدها من أجل جعل المخزون في مكانه وظروفه الحالية مثلا يمكن إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

2- تقييم المخرجات: على خلاف المدخلات التي تتميز بسهولة التقييم نجد أن المؤسسة تواجه صعوبة في تقييم مخرجاتها نتيجة لاختلاف مدة الإدخالات وكذلك التكاليف، ومنه يمكن تحديد أهم الطرق المستعملة في تقييم المخرجات فيما يلي:[1]

أ- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة: تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار قيمة الإدخالات وكمياتها وذلك بضرب كل تكلفة وحدة لكل إدخال بتاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ، ومجموع هذه القيمة تقسم وترجح بالكميات وتدرج ضمن هذه الطريقة:

❖ **التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول:** حسب هذا الاسم فإن الإخراج يتم بالتكلفة الوسطية المرجحة بعد كل عملية إدخال؛ أي أن الإخراجات تختلف في عملية تقييمها (ليست ذات تكلفة وحيدة أو مشتركة) وبعد كل إدخال تحسب هذه التكلفة وتقيم بها الإخراجات التي تأتي مباشرة، ثم نعيد الحساب بعد الإدخالات المقبلة ونقيم بها الإخراجات التي تأتي بعدها وهكذا وتستعمل العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة} = \frac{\text{قيمة الإدخال الجديد + قيمة المخزون المتبقي}}{\text{كمية الإدخال الجديد + كمية الإدخال المتبقى}}$$

❖ **التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات:** يتم تقييم الإخراجات حسب هذه الطريقة بتكلفة وحدة مشتركة تحسب بعد دخول كل مشتريات أو إنتاج الفترة، لذا فإن الإخراجات تسجل أثناء إخراجها بالكميات فقط وفي آخر الفترة عند حصر كل الإدخالات، تحسب بها التكلفة الوسطية المرجحة وتقيم بها الإخراجات وتحسب تكلفة الوحدة وفق العلاقة:

$$\frac{\text{مجموع الإدخالات للشهر بالقيمة}}{\text{مجموع الإدخالات للشهر بالكمية}} = \frac{\text{مجموع تكلفة الإدخالات}}{\text{كمية الإدخالات}}$$

[1]- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص 64 – 67.

ب- تكلفة نفاذ المخزون: تعتمد هذه الطريقة على إبقاء المخزونات الداخلية بنفس القيمة التي تدخل بها وتخرج

بها أيضا؛ أي دون الخلط بين القيم والكميات للمخزونات التي تدخل إلى المخزن وتتفرع هذه الطريقة إلى نوعين:

❖ **طريقة ما دخل أولا خرج أولا (FIFO):** تكون الإخراجات في هذه الطريقة بنفس الترتيب، أي أن المواد الأولى التي دخلت تخرج أولا، ثم يتتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول إلى أن نصل إلى إخراج الإخراجات الأخيرة، وتستعمل هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج منتجات مدة حياتها قصيرة مثل: المنتجات الصيدلانية، منتوجات الحليب ومشتقاته؛[1]

❖ **طريقة ما دخل آخرا خرج أولا (LIFO):** حسب هذه الطريقة فإن المخزونات تخرج وفق ترتيب عكسي من دخولها، أي الأحدث دخولا هو الذي يخرج أولا إلى أن نصل إلى الأول دخولا ومنه ينتج أن سعر التكلفة تحسب بتكلفة المواد التي أشتريت حديثا، والمخزون النهائي يبقى بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة أولا، وقد تم إلغاء هذه الطريقة من طرف النظام المحاسبي المالي (*SCF*) ولم يعد معمولا بها من قبل المؤسسات.[2]

جـ- التكلفة النموذجية (المعيارية): هي طريقة يعتمد عليها في محاسبة التكاليف باستعمال برامج تقديرية معدة مسبقا حسب الظروف المتوقعة اقتصاديا وماليا، ومن ضمن العناصر المحددة في هذه التقديرات تكلفة الوحدة للمواد المستعملة في الإنتاج، بعد تنفيذ البرنامج تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف الحقيقية وبعد ذلك تحسب الفروقات بينها وبين التكاليف المعيارية أو النظرية وتحدد إثر ذلك الأسباب والمسؤوليات عنها.[3]

د- قاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل: إن تسعير بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة فقط أو السوق لا يتلائم في أغلب الأوقات طبقا لمبدأ الحيطة والحذر عند إعداد الحسابات الختامية إذ وجد المحاسبين أن أفضل طريقة يمكن أن تطبق دون الإخلال بهذا المبدأ هي طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل، وبموجب هذه الطريقة تستخرج كلفة بضاعة آخر المدة حسب إحدى الطرق السابقة الذكر وتستخرج قيمتها حسب سعر السوق أيضا ثم يقارن بين القيمتين وتعتمد الأقل. إن القيمة السوقية لبضاعة آخر المدة هي القيمة الوسطية لثلاث

---

[1] - عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 42.

[2] - مصطفى يوسف كافي، **إدارة الأعمال اللوجستية، مدخل استراتيجي ـ كمي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 299.

[3] - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص 72.

قيم وهي:[1]

❖ **التكلفة الاستبدالية:** أي تكلفة الحصول على بضاعة مماثلة لبضاعة آخر المدة عندما تشترى من السوق بتاريخ تشغيل البضاعة؛

❖ **صافي القيمة البيعية:** أي صافي المبالغ التي يمكن أن يحصل عليها المشروع فيما لو قام ببيع بضاعة آخر المدة في السوق بتاريخ التسعير، ويقصد بالصافي هنا ثمن البيع الإجمالي مطروحا منه مصاريف البيع؛

❖ **صافي القيمة البيعية ناقصا منها الربح العادي**: يقصد بها القيمة البيعية مطروح منها المصاريف البيعية وهامش الربح العادي.

عند مقارنة سعر السوق مع التكلفة يمكن أن تقارن تكلفة كل مفردة من مفردات البضاعة مع سعرها السوقي ويعتمد الأقل أو تقارن تكلفة كل مجموعة رئيسية لمجموعات البضاعة مع سعرها السوقي وتؤخذ القيمة الأقل.

ملاحظة: رغم تعدد طرق تقييم المخزونات إلا أن المشرع الجزائري حدد ثلاثة طرق يمكن الاعتماد عليها في المؤسسات الاقتصادية وتتمثل في طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، طريقة ما دخل أولا خرج أولا وطريقة قاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل.

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للمخزونات في المؤسسة الاقتصادية

إن النظام المحاسبي المالي ترك للمؤسسة حرية اختيار أسلوب جرد المخزون الأنسب لها، سواء أسلوب الجرد الدائم أو أسلوب الجرد المتناوب، ولم يفرض عليها إتباع أسلوبا محددا، وعليه فإن المعالجة المحاسبية للمخزونات تتم وفقا لهذين الأسلوبين.

أولا: التسجيل المحاسبي وفق أسلوب الجرد الدائم

يقوم أسلوب الجرد الدائم على أساس مسك سجلات منتظمة يمكنها وباستمرار إظهار كمية وقيمة المخزون في أي تاريخ، وباستخدام هذا الأسلوب تسجل المخزونات باستمرار عملية الحصول على ملكية المخزون، الدخول إلى المخازن، عملية تحويل الملكية على أساس سعر البيع وخروج المخزون لغرض البيع على أساس تكلفة الشراء وفقا لإحدى طرق التقييم السابقة.[2]

وتتم عملية التسجيل للمخزونات وفق الجرد الدائم كما يلي:[3]

---

[1]- إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 173.

[2]- خليل الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 201.

[3]- لخضر علاوي، مرجع سابق، ص ص 276 - 284.

1- عمليات الشراء والبيع في مؤسسة تجارية: تقوم المؤسسات التجارية بعمليات الشراء، التخزين والخروج من المخازن لغرض البيع، لذلك سيتم توضيح سير مختلف العمليات ومعالجتها المحاسبية في حالة الفاتورة البسيطة مع افتراض أن عمليات الشراء والبيع خارج الرسم على القيمة المضافة.

أ- عملية الشراء: تقوم المؤسسة التجارية بعملية الشراء لأجل البيع إما نقدا أو على الحساب حيث تمر العملية بمرحلتين:

❖ **المرحلة القانونية (الفوترة):** الحصول على ملكية المخزون من السلع والمواد واللوازم على أساس الفاتورة المرسلة من المورد أو على أساس الإيصال بالمبلغ المدفوع ويسجل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
380		مشتريات البضائع المخزنة	xxx	
	401	موردو المخزونات		xxx
	512 أو 53	البنك أو الصندوق		xxx
		فاتورة رقم...		

❖ **المرحلة المادية (الاستلام):** دخول المخزون من المشتريات إلى مخازن المؤسسة، على أساس سند التخزين، ويسجل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
30		مخزونات البضائع	xxx	
	380	مشتريات البضائع المخزنة		Xxx
		استلام البضاعة		

❖ **مرحلة الدفع:** يتم التسجيل المحاسبي لمرحلة الدفع كما يلي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
401		موردو المخزونات	xxx	
	512 أو 53	البنك أو الصندوق		xxx
		دفع المستحقات		

ب- عملية البيع: تقوم المؤسسة التجارية بإعادة بيع السلع والمواد التي اقتنتها سابقا إما نقدا أو على الحساب حيث تمر العملية بمرحلتين:

❖ **المرحلة القانونية (الفوترة):** تحويل ملكية المخزون من السلع والمواد واللوازم، على أساس الفاتورة المرسلة للزبون أو على أساس الإيصال بالمبلغ المقبوض، ويسجل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		العملاء	xxx	
512 أو 53		البنك أو الصندوق	xxx	
	700	مبيعات بضاعة		xxx
		فاتورة رقم...		

❖ **المرحلة المادية:** خروج المخزون من المشتريات من مخازن المؤسسة (بتكلفة الشراء)، على أساس سند الخروج لغرض التسليم إلى الزبائن، ويكون القيد كالتالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
600		مشتريات بضائع المباعة	xxx	
	30	مخزونات البضائع		xxx
		إرسال البضاعة المباعة		

❖ **مرحلة القبض:** يتم التسجيل المحاسبي لمرحلة القبض كما يلي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
512 أو 53		البنك أو الصندوق	xxx	
	411	العملاء		xxx
		قبض المستحقات		

2- عمليات الشراء، التصنيع والبيع في مؤسسة إنتاجية: تقوم المؤسسات الإنتاجية بعمليات شراء المواد الأولية واللوازم وتخزينها، كما تمر بمرحلة إخراجها من المخازن لغرض تحويلها (عملية التصنيع) ويلي هذا تخزين المنتجات من عملية التحويل والخروج من المخازن لغرض البيع.

أ- عملية الشراء: تقوم المؤسسة الإنتاجية بعملية شراء المواد الأولية واللوازم وتخزينها لغرض استعمالها في عملية التصنيع حيث تمر العملية بمرحلتين:

❖ **المرحلة القانونية (الفوترة):** الحصول على ملكية المخزون من السلع والمواد واللوازم، ويكون القيد كالتالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
381		مشتريات المواد الأولية واللوازم المخزنة	xxx	
382		مشتريات التموينات الأخرى المخزنة	xxx	
	401	موردو المخزونات		xxx
	512 أو 53	البنك أو الصندوق		xxx
		فاتورة رقم...		

❖ **المرحلة المادية (الاستلام):** دخول المخزون من المشتريات إلى مخازن المؤسسة، على أساس سند التخزين ويسجل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
31		المواد الأولية واللوازم	xxx	
32		التموينات الأخرى	xxx	
	381	مشتريات المواد الأولية والمواد المخزنة		xxx
	382	مشتريات التموينات المخزنة		xxx
		استلام المواد		

❖ **مرحلة الدفع:** يتم التسجيل المحاسبي لمرحلة الدفع كما يلي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
401		موردو المخزونات	xxx	
	512 أو 53	البنك أو الصندوق		xxx
		دفع المستحقات		

ب- عملية التصنيع: تقوم المؤسسة التجارية بإخراج مختلف المواد الأولية واللوازم إلى ورشات الإنتاج لغرض تحويلها (بتكلفة إخراجها) حيث تمر العملية بمرحلتين:

❖ **المرحلة الأولى:** خروج مخزونات المواد الأولية واللوازم، على أساس تكلفة تخزينها إلى ورشات الإنتاج ويسجل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
601		المواد الأولية المستهلكة	xxx	
602		التموينات الأخرى المستهلكة	xxx	
	31	المواد الأولية واللوازم المخزنة		xxx
	32	التموينات الأخرى المخزنة		xxx
		خروج المخزونات		

❖ **المرحلة الثانية:** دخول المخزونات من المنتجات التامة، النصف التامة وقيد الإنتاج إلى مخازن المؤسسة (بتكلفة الإنتاج) على أساس سند الدخول ويسجل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
33		سلع قيد الانتاج	xxx	
34		خدمات قيد الانتاج	xxx	
35		مخزونات المنتجات	xxx	
	72	الإنتاج المخزون		xxx
		تخزين المنتجات		

جـ- عملية البيع: في المرحلة الأخيرة من دورة الإنتاج، تقوم المؤسسة الصناعية بإخراج مختلف منتجاتها من المخازن لغرض بيعها أو لغرض توجيهها للورشات لأجل إتمام التصنيع حيث تمر العملية بمرحلتين:

❖ **المرحلة القانونية (الفوترة):** تحويل ملكية المنتجات إلى الزبائن ويسجل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		العملاء	xxx	
512 أو 5		البنك أو الصندوق	xxx	
	70	المبيعات		xxx
		فاتورة رقم...		

❖**مرحلة الخروج:** خروج مخزونات المنتجات، على أساس تكلفة إنتاجها إلى الزبائن مباشرة أو إلى ورشات الإنتاج لغرض إتمام التصنيع، ويسجل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
72		الإنتاج المخزن	xxx	
	33	سلع قيد الإنتاج		xxx
	34	خدمات قيد الإنتاج		xxx
	35	مخزونات المنتجات		xxx
		الإخراج من المخازن		

❖ **مرحلة القبض:** يتم التسجيل المحاسبي لمرحلة القبض كما يلي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
512 أو 53		البنك أو الصندوق	xxx	
	411	العملاء		xxx
		قبض المستحقات		

ثانيا: التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق أسلوب الجرد المتناوب

وفقا لهذا الأسلوب فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيا، لكن تتابع بواسطة بطاقة المخزون والتي تمسك من قبل مسيري هذه المصلحة، وفي هذا الأسلوب تسجل عمليات شراء البضاعة والمواد والتموينات الأخرى في قيد واحد (إذ تسجل فقط قيد البيع) وفي نهاية السنة تسجل القيود الخاصة بجرد المخزون والمتمثلة في تخفيض أو إلغاء مخزون بداية الدورة، وترصيد حسابات المشتريات وإثبات مخزون آخر السنة الذي حدده الجرد المادي والذي يتم إجراءه بصفة دورية (في نهاية كل شهر أو فصل عل الأقل مرة واحدة في نهاية السنة).[1]

وتتم عملية التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق الجرد المتناوب كما يلي:[2]

1- المرحلة الأولى: إثبات القيود الافتتاحية في اليومية: في بداية السنة تظهر حسابات المخزون مدينة بقيمة المخزون الافتتاحي وهذا ضمن قيد فتح اليومية (أي قيد إثبات الأرصدة الافتتاحية).

2- المرحلة الثانية: التسجيلات المحاسبية خلال السنة: خلال السنة تسجل قيود حركة المخزون كالتالي:

أ- عمليات شراء البضاعة أو المواد: وتسجل في قيد واحد، ويكون كالتالي:

[1]- عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار جيطلي للنشر، الجزائر، 2011، ص 42.

[2]- عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الثانية، دار جيطلي للنشر، الجزائر، 2010، ص ص 57، 58.

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
380		مشتريات البضائع المخزنة	xxx	
381		مشتريات المواد الأولية واللوازم المخزنة	xxx	
382		مشتريات التموينات الأخرى المخزنة	xxx	
	401	موردو المخزونات		xxx
		فاتورة رقم...		

ب- عملية الدفع: يتم التسجيل المحاسبي لعملية الدفع كما يلي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
401		موردو المخزونات	xxx	
	512 أو 53	البنك أو الصندوق		xxx
		دفع المستحقات		

جـ- عمليات بيع البضاعة والمنتجات: تسجل في قيد واحد، ويكون كالتالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		العملاء	xxx	
512 أو53		البنك أو الصندوق	xxx	
	700	المبيعات من البضائع		xxx
	701	المبيعات من المنتجات تامة الصنع		xxx
	702	المبيعات من المنتجات الوسيطية		xxx
	703	المبيعات من المنتجات المتبقية		xxx

ملاحظات:

أ- في حالة البيع على الحساب: لما تقوم المؤسسة بقبض المستحقات من العملاء يرصد الحساب 411 بجعله دائنا بمدينيه أحد حسابات النقديات حسب طريقة القبض المعتمدة.

ب- إن عمليات استهلاك المواد الأولية وكذا إنتاج المنتجات لا تسجل محاسبيا، ذلك لأن حسابات المخزون (حـ/30، حـ/31، ...) لا تستخدم خلال السنة في الجرد المتناوب.

3- المرحلة الثالثة: التسجيلات المحاسبية في نهاية السنة: في نهاية السنة وبعد انتهاء الجرد المادي للمخزون تسجل القيود التالية:

أ- إلغاء قيود بداية المدة

❖ بالنسبة للبضائع

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
600		مشتريات بضائع مباعة	xxx	
	30	مخزونات البضائع		xxx

❖ بالنسبة للمواد

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
601		مواد أولية مستهلكة	xxx	
602		التموينات الأخرى المستهلكة	xxx	
	31	المواد الأولية واللوازم		xxx
	32	التموينات الأخرى		xxx

❖ بالنسبة للمشتريات

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
72		الإنتاج المخزن	xxx	
	35	مخزونات المنتجات		xxx
	36	المخزونات المتأتية من الأصول الثابتة		xxx

ب- ترصيد الحساب 38

❖ بالنسبة للبضائع

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
600		مشتريات بضائع مباعة	xxx	
	380	مشتريات البضائع المخزنة		xxx

❖ بالنسبة للمواد

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
601		مواد أولية مستهلكة	xxx	
	381	مشتريات المواد الأولية واللوازم المخزنة		xxx
	382	مشتريات التموينات الأخرى المخزنة		xxx

جـ- إثبات مخزون نهاية السنة

❖ **بالنسبة للبضائع**

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
30		مخزونات البضائع	xxx	
	600	مشتريات بضاعة مباعة		xxx

❖ **بالنسبة للمواد**

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
31		المواد الأولية واللوازم	xxx	
32		التموينات الأخرى	xxx	
	601	مواد أولية مستهلكة		xxx
	602	التموينات الأخرى المستهلكة		xxx

❖ **بالنسبة للمنتجات**

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
35		مخزونات المنتجات	xxx	
36		المخزونات المتأتية من الأصول الثابتة	xxx	
	72	الإنتاج المخزن		xxx

ثالثا: عمليات متعلقة بالمخزونات.

غالبا ما يساير عمليات بيع وشراء المخزونات عمليات أخرى مرتبطة ارتباط وثيقا بها ويتم توضيحها في الآتي:[1]

1- **التخفيضات:** عند القيام بعمليتي بيع وشراء المخزونات تحصل عمليات من نوع خاص، تهدف إلى تخفيض ثمن البيع وذلك لأسباب معينة، يمكن حصرها في التخفيضات التجارية والتخفيضات المالية:

أ- **التخفيضات التجارية:** ويمكن تقسيمها إلى عدة أنواع نذكر منها ما يلي:

[1]- أنظر:

- عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص ص 59 - 66.

- كتوش عاشور، مرجع سابق، ص ص 148 - 159.

❖ **الحسميات:** يطلب التاجر أو المؤسسة مثل هذا النوع من الموردين إذا لوحظ أن السلعة المطلوبة غير موافقة تماما مع الشروط المتفق عليها مبدئيا، أو فيها نقص أو عطب يمكن أن يضر صاحب الطلبية وعوض إعادتها إلى المورد يمكن الاتفاق على تخفيض خاص ينقص من أصل ثمن الشراء (البيع)؛

❖ **المرتجعات:** وهي عبارة عن تخفيض أيضا للثمن ولكنه يمنح بالنظر لحجم العملية التجارية التي تمت مع البائع والمشتري؛

❖ **التنزيلات:** التنزيلات من الثمن فهي التخفيضات التي تمنح من البائع إذا بلغت مشتريات التاجر(أو المؤسسة) خلال فترة معينة تم تحديدها مسبقا، مبلغ معين متفق عليه.

- **التسجيل المحاسبي للتخفيضات التجارية:** يتم التسجيل المحاسبي للتخفيضات التجارية كما يلي:

❖ عند ورود التخفيضات في نفس الفاتورة لا تسجل ولا تظهر في القيود المحاسبية.

❖ أما إذا منحت فيما بعد؛ أي بموجب فاتورة مستقلة يتم تسجيلها كما يلي:

✓ **عند المشتري**

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
401		موردو المخزونات والخدمات	xxx	
	609	التخفيضات، التنزيلات، الحسومات المتحصل عليها من المشتريات		xxx
		الحسم المكتسب بموجب فاتورة رقم...		

✓ **عند البائع**

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
709		التخفيضات، التنزيلات والحسومات الممنوحة	xxx	
	411	الزبائن		xxx
		الحسم الممنوح بموجب الفاتورة رقم...		

ب- التخفيضات المالية (الخصم لقاء تعجيل الدفع): ويمنح هذا الخصم إذا أراد المدين الاتفاق مع الدائن أن يسدد ثمن السلع المشتراة قبل الموعد المتفق عليه (الشراء على الحساب)، لذلك يأخذ هذا الخصم الطابع المالي.

- **التسجيل المحاسبي للتخفيضات المالية:** يتم التسجيل المحاسبي للتخفيضات المالية كما يلي:

❖ **عند المشتري**

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
38x		المشتريات المخزنة	xxx	
	768	إيرادات مالية		xxx
	401	موردو المخزونات		xxx

❖ **عند البائع**

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		الزبائن	xxx	
668		تكاليف مالية أخرى	xxx	
	70	المبيعات		xxx

2- الأغلفة المتداولة (القابلة للإسترجاع): تعتبر الأغلفة المتداولة تلك الأغلفة التي تبقى ملك للمؤسسة أو في حيازتها وعليه فإن السلع والمخزونات تباع ضمن أغلفة تجارية بغية المحافظة عليها وسهولة تسليمها.

- التسجيل المحاسبي للأغلفة المتداولة: يتم التسجيل المحاسبي للأغلفة المتداولة كما يلي:

❖ **حالة الشراء**

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4096		المشتريات المخزنة	xxx	
	512 أو 53	البنك أو الصندوق		xxx

✓ **عند إرجاع الأغلفة المتداولة بدون عطب:** يتم تسجيل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
512 أو53		البنك أو الصندوق	xxx	
	4096	الموردون المدينون - أمانات مدفوعة		xxx

✓ **عند إرجاع الأغلفة المتداولة وفيها عطب:** يتم تسجيل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
512 أو53		البنك أو الصندوق	xxx	
6136		نقص في مواد التغليف	xxx	
	4096	الموردون المدينون - أمانات مدفوعة		xxx

❖ **حالة البيع**

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
512 أو53		البنك أو الصندوق	xxx	
	4196	أمانات مقبوضة		xxx

✓ **عند استرجاع الأغلفة المتداولة بدون عطب:** يتم تسجيل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4196		أمانات مقبوضة	xxx	
	512 أو 53	البنك أو الصندوق		xxx

✓ **عند استرجاع أغلفة متداولة بها عطب:** يتم تسجيل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4196		أمانات مقبوضة	xxx	
	512 أو 53	البنك أو الصندوق		xxx
	7086	الزيادة في استرجاع الأغلفة المتداولة		xxx

3- مردودات المخزونات

أ- مردودات المشتريات: يمكن للتاجر (أو المؤسسة) أن يعيد مشترياته جزئيا أو كليا لأسباب عديدة وذلك بعد تسجيلها في الدفاتر المحاسبية وفي هذه الحالة يكون قيد المردودات عكس القيود الأصلية لعملية الشراء ويمكن توضيحه في التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
38x		المشتريات المخزنة	xxx	
	3x	المخزون المعني		xxx
401		موردو المخزونات	xxx	
	38x	المشتريات المخزنة		xxx

ب- **مردودات المبيعات:** إن مردودات المبيعات تسجل كذلك بقيود عكسية للقيود الأصلية وذلك كما يلي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
70		المبيعات	xxx	
	411	الزبائن		xxx
3x		المخزون المعني	xxx	
	60	المشتريات المستهلكة		xxx

4- الرسم على القيمة المضافة: هو ضريبة غير مباشرة تفرض على استهلاك السلع والخدمات.

- **التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة في عمليات الشراء والبيع:** لقد خصص النظام المحاسبي المالي حـ/ 445 "**الدولة، رسوم على رقم الأعمال** "لتسجيل الرسم على القيمة المضافة، حيث يتم تخصيص حساب فرعي (4456) لتسجيل الرسم القابل للاسترجاع (والمسدد لدى شراء البضائع والمواد والتجهيزات) بينما يخصص حسابا فرعيا آخر (4457) لتسجيل الرسم على القيمة المضافة المحصل لدى عمليات بيع البضائع والمنتجات على أن يخصص الحساب (4458) لتسجيل الرسم المستحق الدفع (أي الفرق بين الرسم المحصل على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع).

أ- **عملية الشراء**

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
38x		المشتريات المخزنة	xxx	
4456		الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع	xxx	
	401	موردو المخزونات		xxx
3x		المخزون المعني	xxx	
	38x	المشتريات المستهلكة		xxx

ب- عملية البيع

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		الزبائن	xxx	
	70	مبيعات		xxx
	4457	الرسم على القيمة المضافة على المبيعات		xxx
60		المشتريات المستهلكة	xxx	
	3x	المخزون المعني		xxx

الرسم المستحق الدفع = الرسم المحصل على المبيعات – الرسم القابل للاسترجاع

✓ إذا كان الرسم المحصل على المبيعات أكبر من الرسم القابل للاسترجاع يسجل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4457		الرسم على القيمة المضافة على المبيعات	xxx	
	4456	الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع		xxx
	4458	الرسم على القيمة المضافة واجبة الدفع		xxx

✓ إذا كان الرسم المحصل على المبيعات أقل من الرسم القابل للاسترجاع يسجل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4457		الرسم على القيمة المضافة على المبيعات	xxx	
4458		الرسم على القيمة المضافة (تسبيق)	xxx	
	4456	الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع		xxx

رابعا: تسوية حسابات المخزون في نهاية السنة

إن تسوية حسابات المخزون في نهاية الدورة تتعلق بتسجيل الخسائر عن قيمة المخزون إذا كان سعر البيع الصافي للمخزون أقل من تكلفة شراءه أو إنتاجه، وكذلك تسوية الفروق بين الجرد المادي والرصيد المحاسبي للمخزونات.[1]

[1]- عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص 41.

1- تسوية الفوارق

أ- تسوية الفارق العادي في المخزون بين الجرد المادي والجرد المحاسبي في نهاية السنة: في حالة تطبيق الجرد الدائم وإذا ما تبين في نهاية السنة أن الجرد المادي كان مغاير للجرد المحاسبي، فإن تسوية الفارق تتم كالتالي:[1]

❖ **في حالة الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي للمخزون:** نسجل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
30		مخزونات البضائع	xxx	
31		المواد الأولية واللوازم		
32		التموينات الأخرى		
	600	مشتريات بضاعة مباعة		xxx
	601	مواد أولية مستهلكة		xxx
	602	تموينات أخرى مستهلكة		xxx

❖ **في حالة الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي للمخزون:** تتم تسوية الفارق بتسجيل قيد معاكس للقيد المسجل سابقا كما يلي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
600		مشتريات بضاعة مباعة	xxx	
601		مواد أولية مستهلكة		
602		تموينات أخرى مستهلكة		
	30	مخزونات البضائع		xxx
	31	المواد الأولية واللوازم		xxx
	32	التموينات الأخرى		xxx

✓ **بالنسبة للمنتجات**

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
35		مخزونات المنتجات	xxx	
	72x	الإنتاج المخزن		xxx
72x		الإنتاج المخزن	xxx	
	35	مخزونات المنتجات		xxx

[1]- المرجع السابق، ص ص 43، 44.

ب- تسوية الفارق غير العادي في المخزون بين الجرد المادي والجرد المحاسبي: في حالة اعتبار الفارق في المخزون فرقا غير عاديا فإن تسويته تكون كالتالي:[1]

❖ **في حالة الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي:** نسجل القيد المحاسبي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
657		أعباء استثنائية للتسيير الجاري	xxx	
	3x	المخزون المعني		xxx

❖ **في حالة الجرد المادي للمخزون أكبر من الجرد المحاسبي:** نسجل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
3x		المخزون المعني	xxx	
	757	نواتج استثنائية عن عمليات التسيير		xxx

2- تسوية حسابات المشتريات والمبيعات

تتم تسوية حسابات المشتريات والمبيعات كما يلي:[2]

أ- تسوية المشتريات

❖ **استلام الفاتورة دون استلام البضاعة أو المواد واللوازم:** إن هذه الحالة تعني بقاء حساب المشتريات دون ترصيد فهناك وعلى اعتبار أن حساب حـ/ 38 يرصد لأنه لا يظهر بالميزانية لا بد على المؤسسة اعتبار مشترياتها من البضاعة أو المواد واللوازم قد خزنت بالخارج ويكون التسجيل كالآتي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
37		المخزونات الخارجية	xxx	
	38	المشتريات المخزنة		xxx

وفي نهاية الدورة وعند الحصول على المشتريات يكون التسجيل كالتالي:

[1]- عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص 44.

[2]- عبد العليم بشيري، **أعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماستر، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011/2010، ص 70.

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
3x		المخزونات الخارجية	xxx	
	37	المشتريات المخزنة		xxx

❖ **استلام البضاعة أو المواد واللوازم دون استلام الفاتورة:** ويكون ذلك بوصول السلعة دون فاتورة، في هذه الحالة يجب ترصيد حـ/ 38 بحساب مقابل حـ/ 408، واستبدال حـ/ 401 بـ حـ/408 وفق القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
38		المشتريات المخزنة	xxx	
	408	موردو الفواتير لم تصل إلى أصحابها		xxx

وعند وصول الفواتير يكون التسجيل كما يلي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
408		موردو الفواتير لم تصل إلى أصحابها	xxx	
	401	موردو المخزونات		xxx

ب- تسوية المبيعات

❖ **حالة تسليم الفاتورة دون المبيعات:** في نهاية الدورة وعندما لا يتم تسليم البضاعة أو المنتجات يتم تسجيل القيود التالية:

✓ **بالنسبة للبضائع، المواد الأولية، التموينات الأخرى:** تسجل بتكلفة الشراء ويكون القيد كالتالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
60		المشتريات المستهلكة	xxx	
	3x	المخزون المعني		xxx

✓ **بالنسبة للمنتجات:** تسجل بتكلفة الإنتاج ويكون القيد كالتالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
72		الإنتاج المخزن	xxx	
	34	المخزون المعني		xxx
	35	مخزونات المنتجات		xxx

❖ **حالة تسليم البضاعة أو المنتجات دون فاتورة:** إن حالة تسليم البضاعة أو المنتجات دون فاتورة تقتضي عدم تحويل الملكية، حيث يتم فقط تسجيل قيد استلام البضاعة أو المنتجات وفي هذه الحالة فقط يستبدل حـ/411 بـ حـ/ 418 وفق القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
418		الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	xxx	
	70	المبيعات		xxx

3- خسائر القيمة عن المخزونات: حسب النظام المحاسبي المالي وأخذا بمبدأ الحيطة والحذر، ففي نهاية السنة إذا كان سعر البيع لبعض عناصر المخزون أقل من تكلفة شرائها أو تكلفة إنتاجها، فإن على المؤسسة أن تكون مؤونة تعرف بالخسارة عن قيمة المخزون، فالهدف من هذه العملية هو تغطية أي خسارة قد تتحقق إذا ما تم في السنة الموالية بيع المخزون المعني بسعر يقل عن تكلفته، ولتكوين الخسارة عن قيمة المخزون يسجل القيد التالي:[1]

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
685		مخصصات إهتلاك ومؤونة وخسائر القيمة للأصول الجارية	xxx	
	39x	خسائر قيمة المخزون		xxx

❖ **مراجعة المخصصات:** بعد النظر في المؤونة في نهاية كل دورة مقبلة قد تصادف عدة حالات عن إعادة تقدير المؤونة وهي زيادة مبلغها، تخفيضها أو إلغائها، استخدامها ويمكن توضيحها في الآتي:[2]

أ- زيادة المؤونة: المؤونة المشكلة أقل من الانخفاض المتوقع، في هذه الحالة يتوجب على المؤسسة إنشاء المؤونة إضافية بالقيمة التي تكمل الانخفاض المتوقع وفق القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
685		مخصصات إهتلاك ومؤونة وخسائر القيمة للأصول الجارية	xxx	
	39x	خسائر قيمة المخزون		xxx

ب- تخفيض المؤونة: المؤونة المشكلة أكبر من الانخفاض المتوقع، في هذه الحالة يسجل كالتالي:

[1]- عبد العليم بشيري، مرجع سابق، ص 45.

[2]- المرجع السابق، ص ص 46 - 48.

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
39x		خسائر قيمة المخزون	xxx	
	685	مخصصات إهتلاك ومؤونة وخسائر القيمة للأصول الجارية		xxx

جـ- استخدام المؤونة: بعد بيع البضاعة والمنتجات التي كون لأجلها خسارة عن القيمة، فإنه يتم ترصيد هذه المؤونة (خسارة القيمة) وفق القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
39x		خسائر قيمة المخزون	xxx	
	3x	المخزون المعني		xxx

المطلب الثالث: العرض والإفصاح للمخزونات في المؤسسة الاقتصادية

يجب أن تفصح القوائم المالية عن الآتي:[1]

أولا: السياسات المحاسبية المتبعة عند قياس قيمة المخزون بما في ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة

مع مراعاة الإفصاح عن أي تعديل في السياسات المحاسبية المتعلقة بمخزون البضاعة والأسباب الضرورية لهذا التعديل إذا كان له أثر في الفترة المحاسبية الحالية أو إذا كان له أثر مادي في الفترات المحاسبية اللاحقة.

ثانيا: إجمالي القيمة الدفترية للمخزون مبوبة تبويبا مناسبا يتفق مع طبيعة نشاط المؤسسة

يجب أن تعرض بيانات المخزون في القوائم المالية أو في الإيضاحات المرفقة بها مع تبويبها بالشكل الذي يلائم طبيعة نشاط المؤسسة وبشكل يحدد قيمة المخزون في كل مجموعة من مجموعات المخزون الرئيسية وعادة ما يتضمن التبويب المتعارف عليه ما يلي:

1- خدمات ووقود وقطع غيار وغيرها؛

2- إنتاج غير تام وتحت التنفيذ؛

3- إنتاج تام؛

4- بضاعة مشتراة بغرض البيع.

[1]- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة (شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية)**، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 45 - 47.

ثالثا: القيمة الدفترية للمخزون المدرج بصافي قيمته البيعية

في حالة انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية في نهاية العام، يجب إدراج المخزون بالدفاتر وفقا لقيمته البيعية والإفصاح عنها.

رابعا: قيمة أي رد لأي تخفيض في قيمة المخزون

يجب تحميل أي تخفيض نتج عن انخفاض صافي القيمة للمخزون عن قيمته بالدفاتر كمصروف في نفس الفترة الذي حدث فيها هذا التخفيض، وفي حالة رد لأي تخفيض في قيم المخزون المباع في الفترة التي تم فيها الرد يتعين الإفصاح عن قيمة هذا الرد وطريقة معالجته.

خامسا: الظروف أو الأحداث التي أدت إلى رد التخفيض في قيمة المخزون

عندما تتلاشى الظروف التي استدعت سابقا تخفيض قيمة البضاعة إلى ما دون تكلفتها فإنه يتم رد مبلغ التخفيض وفي هذه الحالة يتعين الإفصاح عن طبيعة هذه الظروف أو الأحداث التي أدت إلى رد قيمة التخفيض.

سادسا: قيمة المخزون المرهون كضمان للالتزامات

يجب أن تفصح القوائم المالية عن مدى وجود أية قيود على ملكية هذه المخزونات إن وجدت وكذا عن المخزون المرهون كضمان لأية التزامات.

كما يجب أن تفصح القوائم المالية عن:

1- قيمة المخزون التي تم تحميلها كمصروف خلال الفترة؛

2- تكاليف التشغيل المقابلة للإيراد والمحملة كمصروف خلال نفس الفترة مبوبة طبقا لطبيعتها.

في حالة عدم إفصاح قائمة الدخل عن تكلفة المخزون التي تم تحميلها كمصروفات أو تكاليف التشغيل المقابلة للإيراد فإنه يتعين الإفصاح في الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية عن تكلفة المخزون والتكاليف المحملة كمصروف من المواد الخام والمهمات المستهلكة وتكاليف العمالة وتكاليف التشغيل الأخرى بالإضافة إلى قيمة صافي التغيير في المخزون عن الفترة.

المبحث الرابع: إجراءات المراجعة الداخلية كآلية لتدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات

تعتبر دورة المخزون من أهم دورات العمليات في المؤسسة التي يجب العناية والاهتمام بها من خلال تحقق المراجع من وجود إجراءات مكتوبة متعلقة بإجراءات دورة المخزون، والتأكد من كفايتها لكشف أي تلاعبات أو تجاوزات أخرى يمكن أن تحدث لعناصر المخزون والتأكد من مدى صحة إتباع الإجراءات الرقابية على المخزون ومدى مطابقتها للواقع.

المطلب الأول: المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسة الاقتصادية

تتعرض مخزونات المؤسسة الاقتصادية لمجموعة من المخاطر تتمثل في:

أولا: التقادم

يعني التقادم تلك العناصر من المخزون السلعي الصناعي التي لم تعد مطلوبة للعمليات الإنتاجية ولا يمكن بيعها بحالتها هذه إلا بطريقتين وهما إدخال تغيير أو تعديل عليه بما يتفق مع الاحتياجات الحالية للمصنع، البيع الفوري لمن يتقدم بأكبر سعر، هذا ويرجع التقادم للأسباب التالية: [1]

1- حدوث تغيرات في تصميم السلعة مع فشل الإدارة الهندسية في إخطار الرقابة على المخزون بهذا التغيير؛

2- فشل إدارة المشتريات في العمل الفوري على إلغاء الطلبات التي سبق أن أصدرتها خاصة بالمواد والأجزاء التي تأثرت بالتغير في التصميم؛

3- فشل أمين المخازن في إخطار الأقسام المختلفة في المصنع أن أصناف معينة من المخزون لا تدور بالسرعة المطلوبة؛

4- فشل المسؤولين عن رقابة المخزون في التقدم بتوصيات استخدام مواد بديلة كان من الممكن أن تؤدي إلى الحد من التقادم.

ثانيا: السرقة أو الضياع

تتعرض المخزونات للسرقة من طرف عمال المخازن وأحيانا بالاتفاق بين هؤلاء ومستخدمي مصلحة المحاسبة والمصالح التجارية، كما تتعرض مبالغها إلى التزوير بالنقصان من طرف المسؤولين، ومن بين حالات السرقة كذلك نجد:[2]

1- يتم نقل البضائع في سيارات الموظفين؛

2- مؤامرات بين موظفي الإدارات: المشتريات، النقل والمحاسبة؛

3- بواسطة سائقي الشاحنات الذين يتجولون خارج مناطق التحميل والتفريغ المعزولة؛

4- التجار والحرفيون الذين يتوفر لديهم إمكانية الوصول إلى المخازن بدون رقابة وكذا تجاوز المناطق المخصصة لهم؛

---

[1] - أنظر:

- صلاح الشنواني، **الأصول العلمية للشراء والتخزين**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1999، ص 298.

- محمد الصيرفي، بشير العلاق، **إدارة المخزون السلعي**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 251.

[2] - محمد سعيد عبد الفتاح، **إدارة المشتريات والمخازن**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1988، ص 486.

5- قيام موظفي التسويق والمبيعات والإدارة الهندسية بأخذ عينات بعملهم دون القيام بالأعمال الرقابية اللازمة.

بالإضافة إلى الخسائر المالية الناتجة عن سرقة بعض الأصناف أو فقدان البعض الأخر، سواء أثناء عمليات النقل أو التخزين فهناك من التكاليف ما قد تتحمله المؤسسة في سبيل تعويض الأصناف المفقودة وما قد يترتب عليها من نفاذ المخزون وفقدان ثقة العملاء.

ثالثا: التلف

غالبا ما يحدث التلف أو عدم صلاحية المواد المخزنة للاستعمال نتيجة فشل في توفير متطلبات التخزين من تهوية وتدفئة وتبريد وغيرها، كما قد يحدث نتيجة طول فترة التخزين لبعض الأصناف أو إتباع أسلوب خاطئ في صرف تلك الأصناف كعدم مراعاة أوقات ورودها أو إنتاجها، وهنا أيضا تتحمل المؤسسة تكاليف تلك الأصناف بالكامل أو جزء منها إذا أمكن إعادة تشغيلها.[1]

رابعا: تغيرات الأسعار

فإذا كان ارتفاع الأسعار يحقق للمؤسسة بعض الوفرات من الاحتفاظ بالمخزون فإن انخفاض هذه الأسعار سوف تلحق بالمؤسسة بعض الخسائر.[2]

خامسا: تغيرات مستوى المخزون

إن الاحتفاظ بالمخزون يرتبط بنوعين من المخاطر أو العيوب تتعلق بانخفاض مستوى المخزون أو ارتفاعه عن حد معين.[3]

1- مخاطر وعيوب انخفاض مستوى المخزون: إن انخفاض مستوى المخزون عن حد معين يسبب مخاطر للمؤسسة تتمثل فيما يلي:

أ- زيادة احتمالات عدم الوفاء بالطلب بأنواعه المختلفة يمكن أن يؤدي هذا إلى خسائر مباشرة للنظام الإنتاجي، في شكل ارتفاع تكلفة تعطل العمليات الصناعية، كما قد يؤدي إلى الخسائر غير مباشرة نتيجة انخفاض المبيعات المستقبلية بسبب تأخر أو عدم تلبية طلبات العملاء؛

ب- نتيجة للمخاطر السالفة الذكر، غالبا ما تتبع مجموعة من الإجراءات الطوارئ لمحاولة إرضاء العملاء وذلك مثل إنتاج دفعات إنتاجية خاصة، مما يؤدي إلى اضطراب خطة الإنتاج والجدولة الزمنية؛

---

[1] - محمد سعيد عبد الفتاح، مرجع سابق، ص 486.

[2] - المرجع السابق، ص 486.

[3] - سليمان محمد مرجان، **بحوث العمليات**، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2002، ص 216.

جـ- في حالة انخفاض مستوى المخزون الذي تم الاحتفاظ به سوف يتطلب الأمر (في المتوسط) إصدار عدد أكبر من أوامر التوريد لاستكمال المخزون المسحوب، وذلك بالمقارنة مع الحالة التي يكون فيها مستوى المخزون المحتفظ به مرتفعا ويؤدي مثل هذا الوضع إلى ارتفاع تكاليف الطلب.

2- مخاطر وعيوب ارتفاع مستوى المخزون: إن ارتفاع مستوى المخزون عن حد معين يسبب مخاطر للمؤسسة تتمثل في:

أ- في حالة ارتفاع مستوى المخزون الذي يتم الاحتفاظ به سوف ترتفع تكاليف التخزين التي تتمثل في تكاليف الاستثمار في إمكانيات التخزين من مبان وتجهيزات مخزنية بالإضافة إلى تكاليف التلف والتقادم؛

ب- يعتبر المخزون استثمارا عاطلا، أي أن المبالغ المستثمرة في المخزون لا تدر عائدا استثماريا وبالتالي فإن أي مبالغ مستثمرة في مخزون يتم الاحتفاظ به ما يعني ضياع أو خسارة عائد الاستثمار في هذا المخزون؛

جـ- في حالة الاحتفاظ بمخزون كبير من مادة أولية معينة فان أي انخفاض مفاجئ في السعر السوقي لهذه المادة خسارة نقدية للنظام الإنتاجي نتيجة الشراء بسعر أعلى (لكن إذا ارتفع السعر فالنتيجة مكسب نقدي) إلا أنه بصفة عامة من الأفضل الاحتفاظ بمخزون أكبر في حالة التضخم و مخزون أقل في حالة توقع الانكماش.

سادسا: الركود

الصنف الراكد يقصد به الصنف الذي ورد إلى المخازن واستمر رصيده بالكامل ولم يصرف منه أية كمية خلال ثلاث سنوات كان مقدر له أن يصرف خلالها للإنتاج أو الاستهلاك أو الاستخدام أو الصنف الذي لا يتلائم معدل الصرف منه مع حجم المخزون عدا مخزون الطوارئ.[1]

المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية الفعال على المخزونات في المؤسسة الاقتصادية

إن وجود رقابة على المخزون ضرورة حتمية في كل مؤسسة لتفادي أي خسائر مادية ممكنة ناتجة عن غياب الرقابة أو ضعفها.

أولا: مفهوم الرقابة الداخلية على المخزونات

1- تعريف الرقابة الداخلية على المخزونات: يقصد بها الوقوف على مدى تطبيق الخطط الموضوعة والتحقق من الإجراءات المتبعة لمراحل دخول المواد وخروجها من المخازن، والتأكد من أن الإجراءات الفعلية هي الإجراءات المخططة لها واكتشاف القصور ومعرفة الأخطاء والانحرافات والتجاوزات المرتكبة أثناء إنجاز

[1]- محمد الصيرفي، بشير العلاق، مرجع سابق، ص 248.

الواجبات، ومن ثم العمل على تحديد أسبابها، ووضع الحلول لتفاديها مستقبلا، وتتم عملية الرقابة على المخزون من خلال عمليات الفحص والتفتيش والمتابعة المستمرة، وجمع المعلومات لقياس وتدقيق جميع العمليات التخزينية بأوقات مختلفة للتأكد من وجود الكميات المطلوبة حسب الخطط الموضوعة، والتدقيق على استلام وصرف المواد إلى المخازن، والتأكد من صلاحيتها ومن سلامة إجراءات الفحص والتفتيش عليها.[1]

2- أهمية الرقابة الداخلية على المخزون: اكتسبت الرقابة على المخزون أهميتها من عدة جوانب منها: [2]

أ- التخطيط لعملية تحديد احتياجات المؤسسة حاليا ومستقبلا، وبما أن المؤسسة لا تستطيع أن تحدد ما ينطوي عليه المستقبل من تغيرات في الخطط لذا أصبحت الرقابة ضرورية لمتابعة تنفيذ الخطط وتحديد الانحرافات في وقت مبكر وتخصيصها قبل فوات الأوان، حيث أن كفاءة وفاعلية الرقابة على المخزون تعتمد على دقة تحديد مقاييس التنفيذ لأنها نشاط مكمل للتخطيط إذ تبدأ من حيث ينتهي، فإذا لم يكن هناك تخطيط وسياسة محددة للتنفيذ فلا وجود للرقابة؛

ب- الرقابة للمحافظة على رؤوس الأموال في المخازن مما قد يحصل لها من تلف أو عيب بسبب عدم ملائمة ظروف التخزين أو ضياع الأموال عن طريق السرقة أو الإهمال من قبل المسؤولين عن المخازن فمهمة الرقابة تحديد هذا التلف أو الضياع وأسبابه وتحديد المسؤول عنه وهكذا تتم المحافظة على رؤوس الأموال في المخازن؛

جـ- المحافظة على رؤوس الأموال عن طريق مراقبة مستويات المخزون وإبقائها عند حدود التخطيط ويتم ذلك بتوفير المواد بالكمية والنوعية التي تضمن أسباب نشاطات المؤسسة الأخرى مثل: الإنتاج، المبيعات خدمات المستهلكين وبأقل التكاليف الممكنة مما يحقق عدم تجميد رؤوس الأموال في مواد مخزنة فائضة عن الحاجة من جانب وعدم تعرض المؤسسة لحالات النفاذ نتيجة لعدم وجود مواد مخزنية كافية مما يحملها تكاليف إضافية من جانب آخر.

3-وظائف الرقابة على المخزون: تتمثل وظائف الرقابة على المخزون فيما يلي: [3]

أ- ضمان توفير الكميات المناسبة والمواد المطلوبة حسب الخطط الموضوعة وتفادي النقص في هذه المواد وخاصة المواد سريعة الحركة؛

ب- ضبط حركة المخزون، تنظيم حركة دوران المواد وتحديدها لتجنب الازدواجية في تخزين المواد؛

---

[1]- هيثم الزعبي وآخرون، مرجع سابق، ص221.

[2]- جاسم ناصر حسين وآخرون، **تخطيط ورقابة التخزين**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص ص 322، 323.

[3]- هيثم الزعبي آخرون، مرجع سابق، ص 222.

جـ- التأكد من سلامة المواد المخزنة و من تطبيق إجراءات السلامة عليها؛

تخفيض تكاليف ونفقات ومصاريف التخزين إلى أقل ما يمكن؛

د- تخفيض قيمة الاستثمار عن طريق المخزن إلى أقل ما يمكن لتفادي الاستثمار في المواد بطيئة الحركة؛

هـ- قياس وتصحيح أداء العاملين في المخازن؛

و- ضبط استلام وتسليم المواد في المواعيد المحددة لتجنب تأخير العمليات الإنتاجية؛

ي- فحص المواد والتأكد من أنها مطابقة للمواصفات والكميات لتفادي الخسائر الناتجة عن الاختلاس، السرقة والإهمال.

ثانيا: مجالات الرقابة على المخزونات

تشمل الرقابة على المخزونات المجالات التالية: [1]

1- الرقابة النوعية: تتضمن هذا النوع من الرقابة مطابقة مواصفات التي يتم تحديدها بواسطة التخطيط ومن خلال نظام توصيف متكامل للمعلومات، ومهمة الرقابة تتجلى في مطابقة هذه المواصفات النوعية مع المواصفات النوعية للمواد التي تصل إلى المخازن، وتحديد المواد المطابقة للمواصفات المطلوبة، ورفض المواد التي لم تنطبق مواصفاتها مع المواصفات المحددة مسبقا، ولتحقيق هذا النوع من الرقابة يجب الدقة عند وضع المواصفات لطلب مواد مخزنية وذلك لتسهيل مهمة الرقابة على النوعية.

2- الرقابة على الكمية: الهدف من الرقابة في هذا المجال هو التأكد من الكميات الموجودة في المخازن ومختلف الأصناف ومطابقتها للمستويات المخططة، وأن تضمن توافر كافة البيانات عن كل صنف في سجلات المخازن من حيث حركة الموارد المصروف، المرتجع والأرصدة الحالية، وتشمل هذه البيانات كذلك كل ما يتعلق بكمية المواد في المخازن من وحدات القياس تقدير الاحتياجات المستقبلية، فترة التوريد، عدد مرات السحب والخصم الذي يمكن الحصول عليه عند الشراء بالكمية التي تخضع للخصم الممنوح من قبل الموردين.

3- الرقابة على مكان المخزونات: يشتمل هذا النوع من الرقابة كل أصناف ما يتعلق بمكان وجود المخزونات وكيفية تنظيم المخازن وهل المواد المخزنة هي في أماكن ملائمة، وكذلك أماكن تسلم المواد وملائمتها لهذه العمليات وملائمة التخطيط لمعدات التداول ونقل المواد وتسلمها وتسليمها.

4- **الرقابة على الوقت:** تتضمن تحديد الأزمنة لنشاطات التخزين المختلفة مثل فترات الانتظار، الزمن المصروف في عمليات التسلم والصرف، مواعيد الجرد والمراجعة الدورية وغيرها من الأوقات التي تؤدي

[1]- جاسم ناصر حسين وآخرون، مرجع سابق، ص327.

متابعتها والرقابة عليها وتحديدها بدقة لتحديد الكفاءة المخزنية وتحقيق أهداف الخطة بالزمن المحدد دون تأخير.

5- **الرقابة على التكاليف:** تعتبر التكاليف من أسس التخطيط المهمة والتي هي تكاليف الشراء، التخزين والحصول على المخزون، والرقابة في هذا المجال تشمل تحديد هذه التكاليف وتحديد الزيادات التي تحصل نتيجة لعمليات الشراء الخاطئة أو عمليات التخزين الخاطئ، والأساليب الطارئة أو المفاجئة، وكذلك تشمل عمليات الشراء الأخرى والمصاريف التي تدفع مقابل الخدمات التي تقدم للمخازن مثل التأمين، مصاريف الإضاءة وغيرها وكل ما يؤثر على المركز المالي للمؤسسة.

المطلب الثالث: إجراءات مراجعة عناصر المخزون

يقوم المراجع الداخلي بمتابعة المخزون وفحص كل الإجراءات المتعلقة بشرائه، الاحتفاظ به واستخدامه وذلك للأهمية التي يتمتع بها في الميزانية العامة لأي مؤسسة كانت صناعية أو تجارية.

أولا: إجراءات مراجعة دورة المشتريات

نعرض فيما يلي أهم العناصر التي ينبغي على المراجع الداخلي الاهتمام بها وفحصها أثناء مراجعته لدورة المشتريات والمتمثلة في: [1]

1- التحقق من إجراءات الرقابة الداخلية لعمليات الشراء: يجب على المراجع بداية أن يتحقق من مدى سلامة وفاعلية إجراءات الرقابة الداخلية على عمليات الشراء وحتى التحقق من مدى كفاية هذه الإجراءات بهدف:

أ- تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية لعلاجها؛

ب- تحديد مدى النجاح في تحقيق الهدف الرئيسي لعمليات الشراء والذي يتمثل في الشراء الأمثل والذي يتضمن أحسن الأسعار، أفضل الشروط وأحسن الأصناف؛

جـ- التحقق من أن نظام الرقابة الداخلية لعمليات الشراء يتضمن ضرورة استخدام مجموعة من المستندات الملائمة لهذه العمليات والتي تستخدم لتحقيق الرقابة عليها ومراجعتها ومن أهم هذه المستندات ما يلي: طلب الشراء، أمر الشراء، الفاتورة، وصل الاستلام، وصل الدخول ووصل الاستهلاك.

---

[1]- أنظر:

- محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 511 - 519.

- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 1999، ص 159- 162.

2- المراجعة المستندية لعمليات الشراء: على المراجع الداخلي أن يقوم بالمراجعة المستندية لعمليات الشراء معتمدا في ذلك على المستندات الهامة ذات العلاقة بهذه العمليات حيث عليه التحقق مما يلي:

أ- التحقق من أن الفاتورة رسمية سليمة وغير مزورة وأنها باسم الشركة محل المراجعة وأنها توضح البيانات التفصيلية للبضاعة من حيث الكمية، القيمة والتاريخ؛

ب- التحقق من مطابقة هذه الفاتورة مع بيانات أمر الشراء ووصل الاستلام ومع أي مستندات ذات علاقة بعملية الشراء؛

جـ- التحقق من أن البيانات التي تتضمنها فاتورة الشراء هي البيانات التي تم تسجيلها دفتريا من خلال التوجيه المحاسبي السليم وخاصة في دفتر يومية المشتريات مع التركيز على مشتريات الأيام الأخيرة من السنة؛

د- على المراجع بعد فحص ومراجعة المستندات ذات العلاقة بعملية الشراء أن يستخدم علامات معينة على هذه المستندات للدلالة على أنها روجعت من خلال علامات المراجعة التي يستخدمها.

3- المراجعة الحسابية والدفترية لعملية الشراء: وفي هذا المجال على المراجع الداخلي القيام بما يلي:

أ- فحص مدى صحة ودقة العمليات الحسابية باختيار وتدقيق البعض منها للتحقق من ذلك؛

ب- محاولة استخدام حسابات مراقبة إجمالية لكشف أي خطأ أو فروق بينها وبين الحسابات الفرعية للموردين؛

جـ- فحص ومراجعة عمليات الترحيل من دفاتر القيد الأولي (اليوميات) إلى حسابات الأستاذ حتى يمكن اختيار أهم هذه الحسابات من وجهة نظر المراجع؛

د- مراجعة الأرصدة الافتتاحية لحسابات دفتر الأستاذ ومطابقتها بنتائج المصادقات الواردة من الموردين؛

هـ- مراجعة الأرصدة الدائنة للموردين وتحديد إمكانية سدادها؛

و- التحقق من أن مردودات المشتريات قد تم تسجيلها دفتريا بطريقة سليمة.

4- مراجعة أنواع أخرى من المشتريات: على المراجع أن يفحص ويراجع أنواع أخرى من المشتريات منها ما يلي:

أ- المشتريات بالتقسيط: يطلع المراجع عند مراجعته لهذا النوع من الشراء على عقد الشراء بالتقسيط ويلاحظ في العقد توافر العناصر الرئيسية وكذلك الثمن النقدي للسلعة المشتراة والفاتورة المحتسبة وعدد الأقساط التي ستسدد والفترة الزمنية لكل قسط؛

ب- المشتريات المستقبلية : قد تتعاقد المؤسسة على شراء بضاعة أو أصول قد يتم توريدها مستقبلا، ويحدد ثمن الشراء بطريقة نهائية إلا أن البائع قد يضع شروطا في العقد بمقتضاها إذا زادت الأسعار أكثر

من نسبة معينة بين تاريخ التعاقد وتاريخ التوريد فإن له الحق في رفع الثمن ولمراجعة هذه العمليات على المراجع الاطلاع على:

- ❖ الاطلاع على العقود الأصلية، عقود الشراء، فواتير الشراء وشروط الشراء؛
- ❖ التحقق من أن التسجيل الدفتري في شكل قيود يومية لا يتم إلا بعد التنفيذ الفعلي للعقد؛
- ❖ التحقق من أن الميزانية العامة تظهر الأجزاء غير المنفذة من العقد في شكل حسابات نظامية أو في شكل ملاحظات على الميزانية.

5- مردودات المشتريات: يمكن حصر أهم إجراءات مردودات المشتريات فيما يلي:

أ- الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على عمليات رد البضاعة المشتراة ويراعى أن يكون نظام الرقابة الداخلية قويا حتى لا يترك فرصة للتلاعب؛

ب- أداء فحص إجرائي للتأكد من تطبيق النظام كما هو مرسوم ومحدد؛

جـ- مطابقة صور إشعارات الرد التي تعدها المؤسسة مع الإشعارات الدائنة التي تعد من الموردين مع المقيد بدفتر يومية مردودات المشتريات للتأكد من أن العملية صحيحة وحقيقية وأن المبلغ صحيح والتوجيه المحاسبي سليم والعملية مسجلة في السنة المالية التي تخصها؛

د.- مطابقة صور إشعارات الرد والإشعارات الدائنة ودفتر يومية مردودات المشتريات مع سجلات البضاعة وذلك للتأكد من خروج البضاعة فعلا من المؤسسة؛

هـ- توجيه عناية خاصة لعمليات الرد التي تتم في نهاية السنة حيث إذا وجد عمليات مسجلة بهذا الشكل فعليه التأكد من خروج البضاعة فعلا حيث لا يكفي تحرير إشعار لرد قيد العملية.

ثانيا: مراجعة دورة المبيعات

يقصد بالمراجعة الداخلية لدورة المبيعات عملية فحص كل العناصر المتعلقة بعمليات البيع باعتبارها أهم عوامل تحقيق الإيرادات في مؤسسة ما، وفيما يلي العناصر الهامة التي ينبغي على المراجع فحصها لتحقيق أهداف مراجعته لكل ما يتعلق بعمليات البيع.

1- التحقق من المبيعات: في حالة صرف البضاعة من المخزن فإن المراجع يتحقق من: [1]

أ- التأكد من إخراج الكميات المباعة وذلك بفحص نظام الإخراج للبضاعة من المخزن وبأنها سجلت في تاريخ خروجها وليس هناك تأخير في تسجيل العمليات بحيث يتماشى تسجيل البيع للبضاعة من المخزن في الدفاتر المالية مع دفاتر المخازن مع بطاقات الصنف.

[1]- عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 385.

ب- التأكد من أن الأرصدة بعد الإضافة والخصم للكميات في بطاقات الصنف تتماثل مع الأرصدة في حسابات المخازن، وإذا اكتشفت فروقات بين الرصيد الفعلي والدفتري فعلى المراجع:

- ❖ أن يفحص طريقة خروج المخزون وأن يراجع مجموعة الفواتير مع بطاقات الصنف ودفتر المخازن؛
- ❖ إذا كانت بضاعة ترسل كعينات للزبائن بدون قيمة، فعلى المراجع أن يفحص الإجراء المتبع لإرسال العينات بحيث يتأكد من اعتماد هذه العينات المجانية بواسطة مسؤول لا يرتبط بالمخازن ولا بحسابات الزبائن وأن هناك مستندات داخلية ملائمة ترتبط بتنظيم الدورة المستندية لهذه العملية وتحمل أرقام متسلسلة وأن هناك رقابة على المستخدم من هذه المستندات؛
- ❖ فحص طرق إعداد الفواتير والإشعارات الدائنة بصفة مستمرة.

2- المراجعة الداخلية للمبيعات الآجلة

هنا سيقوم المراجع الداخلي بفحص نظام المبيعات من حيث رسم السياسة العامة للبيع والتنفيذ وتحديد الأسعار والموافقة على الخصم والمسموحات ومدة الائتمان كما يجب عليه دراسة نظام الرقابة الداخلية للمبيعات ومدى تنفيذ هذا النظام، وعليه فإن أهم الإجراءات التي يقوم بها المراجع الداخلي لتدقيق المبيعات الآجلة هي:

أ- مراجعة الترحيلات من دفتر يومية المبيعات الآجلة إلى الحسابات الشخصية للزبائن بدفتر أستاذ مساعد المدينين؛

ب- مطابقة القيود المركزية للمبيعات الآجلة بدفتر اليومية المركزية مع إجمالي دفتر المبيعات خلال الفترات المختلفة؛

جـ- اختبار بعض العمليات الحسابية لبعض الصور لفواتير البيع للتأكد من صحتها حسابيا.

3- المراجعة المستندية والحسابية للمبيعات الآجلة: حيث يلزم على المراجع الداخلي فحص ومراجعة المستندات الخاصة بالمبيعات ومن أهمها: [1]

أ- العقد أو طلب البضاعة بين المؤسسة والزبون؛

ب- صور فواتير البيع ومطابقتها مع بيانات دفتر يومية المبيعات؛

جـ- فحص أي خصم على هذه الفواتير والتحقق أنه تم بناء على قرار معتمد من الإدارة المختصة؛

د- فحص ومراجعة الشروط والأسعار واعتماد إجراء البيع؛

هـ- فحص ومراجعة عملية خروج البضاعة من المخازن وتسجيلها بدفتر البضاعة الخارجة؛

[1]- محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 537.

و - فحص ومراجعة البيانات المسجلة في حسابات المخازن وفي حسابات المبيعات والزبائن والتحقق من عدم إدراج البضاعة المباعة ضمن مخزون آخر الفترة؛

ي - فحص ومراجعة التوجيه المحاسبي لعملية البيع من قيود وترحيل العمليات الحسابية المختلفة؛

ن - فحص ومراجعة حسابات الزبائن وحسابات المبيعات بدفتر يومية المبيعات خاصة في حالة المبيعات الآجلة مع مراجعة تسديدات الزبائن النقدية لحساباتهم.

4 - المراجعة الداخلية لمردودات المبيعات

قد ترد البضاعة المباعة إلى المؤسسة لسبب من الأسباب، وعليه فإنه يجب أن يكون هناك نظام لرد المبيعات سواء من حيث الرقابة الداخلية أو من حيث التقيد المحاسبي، لأن تعدد عمليات رد البضاعة المباعة قد يكون وسيلة للتلاعب، وعليه فعلى المراجع الداخلي التأكد من:[1]

أ - المراجعة المستندية لمردودات المبيعات: يقوم المراجع بالفحص كما يلي:

- ❖ اختبار صور الإشعارات الدائنة مع دفتر يومية مردودات المبيعات خلال مدد مختلفة؛
- ❖ اختبار صور الإشعارات الدائنة مع دفتر البضاعة المردودة فعلا.

يجب إجراء هذا الاختبار عن الشهر الأخير من السنة المالية وأوائل المدة الجديدة ويهدف هذا لتلافي التلاعب في المبيعات عن طريق تسجيل مبيعات صورية في نهاية السنة وعمل قيود مردودات مبيعات بها في بداية السنة التالية ويقصد بذلك تضخيم رقم المبيعات في المدة القديمة ورفع رقم الربح، أما السبب في اختبار المردودات في نهاية المدة المالية فهو التأكد من أن البضاعة المردودة قد وردت فعلا إلى مخازن وقيدت قيمتها ضمن الجرد في نهاية السنة المالية فعدم إدراج قيمتها من ضمن بضاعة آخر المدة فيه إخفاء لجانب من الربح.

- ❖ قد تعوض المؤسسة الزبون عن قيمة البضاعة التالفة المرتدة ومصاريف إعادتها إلى المخزن يجب في هذه الحالة أن يتأكد المراجع من العقود والمراسلات والمستندات لإثبات صحة هذه العملية.

ب - مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية: يقوم المراجع بالاختبارات الآتية للتحقق من الصحة الحسابية:

- ❖ اختبار صحة نقل المجاميع من صفحة إلى صفحة؛
- ❖ اختبار بعض العمليات الحسابية بفواتير إضافية؛
- ❖ اختبار الترحيل إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ الزبائن؛
- ❖ اختبار ترحيل القيود الإجمالية إلى دفتري اليومية العامة والحساب الإجمالي للزبائن.

[1] - عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة الداخلية**، مؤسسة شباب الجامعية، مصر، 1998، ص 177.

خلاصة.

تعد المخزونات عنصرا حساسا ومؤثرا على نشاط المؤسسة مهما كان نوعها، حيث تعتبر من الأصول المتداولة التي تحتفظ بها المؤسسة بغرض بيعها أو استخدامها في إنتاج السلع المعدة للبيع، وتعتبر وظيفة التخزين الأساس في الحفاظ على المخزونات مما يحتم على المؤسسة تنظيم مخازنها تنظيما محكما يتماشى مع ما يتطلبه التخزين من ظروف وتخطيط جيد وفي هذا السياق لا تستطيع المؤسسة تطبيق سياستها المرسومة إلا بإتباع نظام رقابي محكم للحفاظ على المستوى المطلوب من المخزون والكمية المحتفظ بها.

ولحماية المخزونات وتدنية المخاطر التي تواجهها تعتمد المؤسسة على المراجع الداخلي كونه الأكثر تأهيلا للمساعدة في هذا المجال من خلال مراقبته وتأكده من صحة العمليات المحاسبية ومدى الالتزام بالوائح والقوانين.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية حول إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات

تمهيد

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق

خلاصة

تمهيد

إن الجزء النظري في البحوث يهدف إلى تعزيز الخلفية المعرفية للباحث حول موضوع الدراسة قصد الإحاطة بجميع جوانبه، ولكن الجزء النظري لا يعطي حقيقة ولا يعتبر تعميم لكل الظواهر من نفس النوع لذا يجب أن تكون هناك دراسة ميدانية تحاكي الواقع، وعليه تم تخصيص هذا الجزء التطبيقي لإسقاط المكتسبات النظرية على أرض الواقع من خلال القيام بدراسة ميدانية بالاعتماد على الاستبيان.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية، من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة؛

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان؛

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

نستعرض من خلال هذا المبحث أهم الخطوات والإجراءات التي تم الاعتماد عليها من خلال توضيح منهجية الدراسة، مجتمع الدراسة، عينة الدراسة ومختلف الأدوات الإحصائية المستعملة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء موضوع الدراسة، وقد تم استخدام منهج دراسة الحالة لدراسة "**إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات**" وهذا بغرض الخروج بنتائج تزيد من المستوى المعرفي للموضوع.

أولا: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الداخليين للمؤسسات الاقتصادية وقد تم الاعتماد أيضا على المحاسبين، المسيرين الماليين ومدراء المؤسسات، ونظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة في ولاية جيجل تم اللجوء إلى ولاية ميلة حتى تكون هذه الدراسة شاملة نوعا ما وذات مصداقية أكبر ويمكن الحكم من خلالها على موضوع الدراسة.

ثانيا: عينة الدراسة

في بحثنا هذا اخترنا عينة عشوائية بسيطة تتكون من 38 مؤسسة اقتصادية، قمنا بتوزيع الاستبيان على مختلف أفرادها، حيث وزعنا 19 استبيان في ولاية جيجل والنصف الآخر في ولاية ميلة لكنها لم تطبق بحذافيرها لأن بعض المؤسسات التي تم التوزيع فيها لم تسترجع منها الاستبيانات، حيث استرجعنا 19 استبيان من ولاية جيجل و11 استبيانات من ولاية ميلة، وبذلك فالحجم النهائي للعينة يتكون من 30 فردا من مجتمع الدراسة، وهي تمثل ما نسبته 78.96% من حجم المجتمع.

الجدول رقم (3-1): الاستبيانات الموزعة والمسترجعة من عينة الدراسة.

البيان	التوزيع التكراري	النسبة
الاستبيانات الموزعة	38	%100
الاستبيانات غير المسترجعة	8	%21.05
عينة الدراسة	30	%78.96

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثالثا: حدود الدراسة

حددت هذه الدراسة بحدود مكانية وزمانية.

1- الحدود المكانية: ويقصد بها مكان إجراء الدراسة الميدانية لتوزيع الاستبيان، وهنا نشير إلى أن الدراسة اقتصرت على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولايتي جيجل وميلة.

أ- المؤسسات الاقتصادية الخاصة بولاية جيجل: مدبغة الجلود، الشركة الإفريقية للزجاج، محطة توليد الكهرباء والغاز، مؤسسة عياشي للبلاط والغرانيت، المؤسسة الكاتمية للفلين، المؤسسة الوطنية للخشب ومشتقاته، مطاحن سنابل السلام (الفرينة)،...إلخ.

ب- المؤسسات الاقتصادية الخاصة بولاية ميلة: شركة هنكل (فرع)، مؤسسة سنابل السلام لصناعة الآجر، مجمع بوصوف للمواد البيطرية، شركة تضامن الإخوة بجاوي للإنتاج الصناعي للبلاط ذو الطبقة الوحيدة، مطاحن سنابل السلام (السميد)، شركة إنتاج لفات السياج...إلخ.

2- الحدود الزمانية: تم تطبيق الدراسة الميدانية من17 مارس إلى غاية 25 أفريل من السنة الجامعية 2015/ 2016.

المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية

بغرض إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والإلمام بجوانب الموضوع من الناحية العملية تم الاستعانة بالاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات وهذا لأهمية هذه الأخيرة كونها تعتبر أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة من خلال صياغة نموذج من الأسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة.

أولا: تحضير الاستبيان

قصد إكمال الجانب التطبيقي من الدراسة تم وضع الاستبيان لجمع البيانات الأولية عن متغيرات الدراسة، وقمنا بإعداده بناءا على إشكالية الدراسة وفرضياتها، ولقد مرت هذه الخطوة بمجموعة من المراحل تتمثل أساسا في:

1- تصميم الاستبيان: في هذه المرحلة حاولنا إعداد أسئلة الاستبيان بصيغة بسيطة والابتعاد عن التعقيد حتى تكون الأسئلة قابلة للفهم من قبل جميع أفراد عينة الدراسة، وتم تقسيمه إلى قسمين:

أ- **القسم الأول:** يتضمن البيانات الشخصية من حيث (الجنس، العمر، المستوى الدراسي، الوظيفة والأقدمية).

ب- القسم الثاني: يتناول توجهات أفراد عينة الدراسة حول مدى إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات، وتم تقسيمه إلى محورين كالتالي:

- **المحور الأول:** مدى التزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية.
- **المحور الثاني:** مخاطر المخزونات التي تتعرض لها المؤسسة.

وقد تم استخدام مقياس"ليكارت الخماسي (*likert*)" (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) في جميع أسئلة الاستبيان، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (3 ـ 2): درجات مقياس" ليكات الخماسي".

1	2	3	4	5
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

2 - نموذج الدراسة بالاستبيان: لتوضيح مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها، قمنا بوضع نموذج افتراضي يظهر طبيعة العلاقة بين المتغيرين:

أ- متغير مستقل: يتمثل في المراجعة الداخلية.

ب- متغير تابع: يتمثل في المخاطر المتعلقة بالمخزونات.

الشكل رقم (3-1): النموذج الافتراضي للدراسة.

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثانيا: صدق الاستبيان

1- صدق فقرات الاستبيان: صدق الاستبيان يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه كما يقصد بالصدق "شمول الاستبيان لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية أخرى، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها"، وتم التأكد من صدق فقرات الاستبيان من خلال:

❖ **صدق المحكمين:** من خلال عرضه على خمسة أساتذة متخصصين ولهم خبرة في هذا المجال من قسم العلوم التجارية وقسم علوم التسيير لمناقشته، حيث تم استرجاعه بعد تدوين الملاحظات حول أسئلة المحاور التي تضمنها الاستبيان، وذلك بحذف وتعديل بعض الأسئلة، وبناء على ملاحظات الأساتذة المحكمين تم تعديل الاستبيان وإخراجه في شكله النهائي.[1]

1- أنظر الملحق رقم:1.

2 - صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان: يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وتم التأكد من الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان لعينة الدراسة البالغة 30 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كالتالي:

أ- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: مدى التزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية**

❖ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الأول (التحضير لمهمة المراجعة الداخلية)**

الجدول رقم(3-3): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الأول.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يستلم قسم المراجعة الداخلية الأمر بالمهمة من قبل الإدارة العليا.	0.537	0.002
2	يقوم قسم المراجعة بوضع خطة المراجعة حسب أوامر المراجع الداخلي وما يهدف إلى تحقيقه من هذه المراجعة.	0.622	0.000
3	يقوم فريق المراجعة بالتخطيط لعملية المراجعة الداخلية.	0.296	0.113
4	يقوم المراجع الداخلي بتقييم احتمالات الوقوع في الاحتيال والتزوير وكيفية مواجهتها.	0.597	0.001
5	يعمق المراجع الداخلي عمله في مواقع الخطر التي تتطلب مراجعة أكثر مقارنة بغيرها.	0.415	0.023
6	يغير المراجع الداخلي في خطة المراجعة بناء على اقتراح الطرف أو الهيئة الخاضعة للمراجعة.	0.224	0.234

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يبين الجدول رقم (3-3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء الأول من المحور الأول والمعدل الكلي لأجزائه، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، وبذلك تعد أغلب فقرات الجزء الأول صالحة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الأول (تقييم نظام الرقابة الداخلية)**

الجدول رقم (3-4): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الأول.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يقوم المراجع الداخلي بوصف الإجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية حسب طرق المراجعة.	0.499	0.005
2	يتحقق المراجع الداخلي من أن الإجراءات التي دّونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة.	0.310	0.095
3	يقوم المراجع الداخلي بتقييم أّولي لنظام الرقابة الداخلية باستخدام عدة طرق.	0.396	0.030
4	يتأكد المراجع الداخلي من توزيع المهام والوظائف بين العاملين داخل المؤسسة الاقتصادية.	0.539	0.002
5	يتمكن المراجع الداخلي من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق نقاط القوة.	0.383	0.037
6	يقدم المراجع الداخلي حوصلة عن تقييمه النهائي لنظام الرقابة الداخلية مع التوصيات قصد تحسين الإجراءات.	0.228	0.225
7	يعتمد المراجع الداخلي على خرائط التدفق لاختبار دقة الإجراءات وفعاليتها.	0.651	0.000
8	يستخدم المراجع الداخلي الاستبيان لتحديد أوجه القصور لنظام الرقابة الداخلية بسرعة.	0.645	0.000
9	يستخدم المراجع الداخلي التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلي لتحديد ما إذا كان النظام ينقصه بعض الضوابط الرقابية.	0.675	0.000
10	يعتمد المراجع الداخلي على التقرير الوصفي مهما كان حجم المؤسسة الاقتصادية.	0.557	0.001

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يبين الجدول رقم (3-4) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء الثاني من المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وأغلب قيم r المحسوبة موجبة وبذلك تعد أغلب فقرات الجزء الثاني صالحة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الأول (معايير أداء عمل التدقيق الداخلي)**

الجدول رقم (3-5): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الأول.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يعقد المراجعون اجتماع افتتاحي لتنسيق العمل فيما بينهم بعد اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة.	0.694	0,000
2	يوثق المراجع الداخلي خطوات المسح الأولي التي يقوم بها في شكل ملخص من أجل تكوين رأيه عن النشاط.	0.411	0.024
3	يقوم المراجع الداخلي بزيارة موقع مراجعته للتعرف على طبيعة العمل وأسلوب تدفق العمليات.	0.242	0.198
4	يقوم المراجع الداخلي بدراسة التقارير الدورية الصادرة عن النشاط ومدى تطبيق القوانين والتعليمات.	0.238	0.205
5	يقوم المراجع الداخلي بتوثيق جميع خطوات مراجعته في ملف أوراق العمل.	0.372	0.043
6	يرسل المراجع الداخلي إشعار للجهة التي ستخضع للمراجعة قبل البدء في مراجعته.	0.391	0.032
7	يعتمد المراجع الداخلي على برنامج المراجعة لتتبع ومراقبة فريق المراجعة.	0.473	0.008
8	يعتمد المراجع الداخلي على برنامج المراجعة لمعرفة نسبة انجاز مهمة مراجعته.	0.497	0.005

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يبين الجدول رقم (3-5) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء الثالث من المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة وبذلك تعد أغلب فقرات الجزء الثالث صالحة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع من المحور الأول (إنهاء مهمة المراجعة)**

الجدول رقم (3-6): الصدق الداخلي لفقرات الجزء االرابع من المحور الأول.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يحرص المراجع الداخلي على أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة.	0.446	0.013
2	يحرص المراجع الداخلي على صياغة تقريره بعبارات مختصرة وشاملة.	0.587	0.001
3	يبدي المراجع الداخلي في تقريره التوصيات اللازمة لتصحيح وتحسين أداء المؤسسة.	0.658	0.000
4	يلتزم المراجع الداخلي بإيصال النتائج من خلال التقارير النهائية للإدارة.	0.663	0,000
5	يستمر المراجع الداخلي بمتابعة المراجعة الداخلية بعد إعداد تقريره النهائي.	0.777	0,000
6	يمنح المراجع الداخلي الجهة الخاضعة للمراجعة مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة.	0.624	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يبين الجدول رقم (3-6) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء الرابع من المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، وبذلك تعد كل فقرات الجزء الرابع صالحة لما وضعت لقياسه.

ب- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مخاطر المخزونات التي تتعرض لها المؤسسة

❖ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الثاني (مدى التعرض لمخاطر السرقة)**

الجدول رقم (3-7): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الثاني.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تتعرض المخزونات للسرقة بسبب التلاعب في مبالغها أثناء التسجيل المحاسبي.	0.666	0.000
2	عدم التسجيل المحاسبي للمخزونات عند استلام المستندات يعرضها للسرقة.	0.879	0.000
3	تتعرض المخزونات للسرقة بسبب السحب غير المسؤول لها من قبل موظفي المؤسسات.	0.870	0.000
4	عدم تقييم العمليات المتعلقة بالمخزون داخل المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها.	0.828	0.000
5	تداخل الاختصاصات بين وظائف المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها.	0.871	0.000
6	تتعرض المخزونات للسرقة بسبب عدم تحديد مسؤولية كل موظف من موظفي المؤسسة.	0.814	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يبين الجدول رقم (3-7) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء الأول من المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة وبذلك تعد كل فقرات الجزء الأول صالحة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الثاني (مدى التعرض لمخاطر التلف)**

الجدول رقم (3-8): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الثاني.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تتعرض المخزونات للتلف بسبب عدم توفر متطلبات التخزين.	0.744	0.000
2	تتعرض المخزونات للتلف في حالة زيادة المخزون عن الحد المطلوب في المؤسسات.	0.793	0.000

3	تتعرض المخزونات في بعض الأحيان للتلف عمدا من قبل الموظفين لأغراض خاصة.	0.563	0.001
4	تتعرض المخزونات للتلف نتيجة نقص إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بحماية الأصل.	0.758	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يبين الجدول رقم (3-8) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء الثاني من المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة وبذلك تعد كل فقرات الجزء الثاني صالحة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الثاني (مدى التعرض لمخاطر التقادم)**

الجدول رقم (3-9): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الثاني.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تتعرض المخزونات للتقادم عند تغيير تصميم المنتوج في المؤسسة من فترة لأخرى.	0.303	0.104
2	تتقادم المخزونات في المؤسسة الاقتصادية عند ظهور أنواع جديدة لبعض السلع.	0.567	0.001
3	عدم دوران المخزونات بسرعة في المؤسسات يؤدي إلى تقادمها.	0.635	0.000
4	تتقادم المخزونات بسبب عدم تطابق المواد المخزنة في المؤسسة مع مواصفات واحتياجات الزبائن.	0.622	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يبين الجدول رقم (3-9) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء الثالث من المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة وبذلك تعد أغلب فقرات الجزء الثالث صالحة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع من المحور الثاني (مدى التعرض لمخاطر تغير الأسعار)**

الجدول رقم (3-10): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع من المحور الثاني.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يؤدي انخفاض أسعار السلع إلى تعرض المؤسسة إلى خسائر.	0.762	0.000
2	اختلاف سعر الصرف الواحد من البضائع المشتراة يصعب عملية تقييم المخزونات.	0.767	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يبين الجدول رقم (3-10) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء الرابع من المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة *r* المحسوبة موجبة وبذلك تعد كل فقرات الجزء الرابع صالحة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الخامس من المحور الثاني (مدى التعرض لمخاطر تغيرات مستوى المخزون)**

الجدول رقم (3-11): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الخامس من المحور الثاني.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	ارتفاع مستوى المخزون يؤدي إلى ارتفاع تكاليف التخزين.	0.565	0.001
2	ارتفاع مستوى المخزون يؤدي إلى ارتفاع تكاليف التلف والتقادم.	0.534	0.002
3	ينخفض مستوى المخزون بسبب عدم الوفاء بالطلبيات المختلفة.	0.679	0.000
4	انخفاض مستوى المخزون يتطلب إصدار عدد أكبر من أوامر التوريد لاستكمال المخزون المسحوب.	0.345	0.062

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يبين الجدول رقم (3-11) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء الخامس من المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن

مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، وبذلك تعد أغلب فقرات الجزء الخامس صالحة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء السادس من المحور الثاني (مدى التعرض لمخاطر الركود)**

الجدول رقم (3-12): الصدق الداخلي لفقرات الجزء السادس من المحور الثاني.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	عدم التنسيق بين وظيفة التخزين ووظيفة الشراء والإنتاج يؤدي إلى ركود المخزون.	0.295	0.114
2	تتعرض المخزونات للركود لعدم وجود مراجعة داخلية.	0.618	0.000
3	تتعرض المخزونات للركود لضعف فاعلية عمليات الجرد.	0.894	0.000
4	عدم تفقد أصناف المخزونات وتحديد مستوياتها يعرضها للركود.	0.784	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يبين الجدول رقم (3-12) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء السادس من المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، وبذلك تعد أغلب فقرات الجزء السادس صالحة لما وضعت لقياسه.

3- صدق الاتساق البنائي

❖ **صدق الاتساق البنائي لأجزاء المحور الأول (مدى الالتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية)**

الجدول رقم (3-13): معامل الارتباط بين معدل كل جزء من أجزاء المحور الأول مع المعدل الكلي للمحور الأول.

الجزء	محتوى الفرع	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	التحضير لمهمة المراجعة.	0.525	0.003
الثاني	تقييم نظام الرقابة الداخلية.	0.833	0.000
الثالث	العمل الميداني للمراجعة الداخلية.	0.800	0.000
الرابع	إنهاء مهمة المراجعة.	0.920	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يبين الجدول رقم (3-13) معاملات الارتباط بين معدل كل جزء من أجزاء المحور الأول مع المعدل الكلي للمحور الأول والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن مستوى الدلالة لكل جزء هو 0.000 وهو أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، وبذلك تعد أغلب أجزاء المحور الأول صالحة لما وضعت لقياسه.

❖ **صدق الاتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني (مخاطر المخزونات التي تتعرض لها المؤسسة)**

الجدول رقم (3-14): معامل الارتباط بين معدل كل جزء من أجزاء المحور الثاني مع المعدل الكلي للمحور الثاني

الجزء	محتوى الفرع	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	مدى التعرض لمخاطر السرقة.	0.907	0.000
الثاني	مدى التعرض لمخاطر التلف.	0.834	0.000
الثالث	مدى التعرض لمخاطر التقادم.	0.639	0.000
الرابع	مدى التعرض لمخاطر تغيرات الأسعار.	0.632	0.000
الخامس	مدى التعرض لمخاطر تغيرات مستوى المخزون.	0.512	0.004
السادس	مدى التعرض لمخاطر الركود.	0.789	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يبين الجدول رقم (3-14) معاملات الارتباط بين معدل كل جزء من أجزاء المحور الثاني مع المعدل الكلي للمحور الثاني والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن مستوى الدلالة لكل فرع هو 0,000 وهو أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة، وبذلك تعد أغلب أجزاء المحور الثاني صالحة لما وضعت لقياسه.

❖ **صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة**

الجدول رقم (3-15): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي للاستبيان.

المحور	محتوى المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	مدى التزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية.	0.771	0.000
الثاني	مخاطر المخزونات التي تتعرض لها المؤسسة.	0.868	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يبين الجدول رقم (3-15) معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن مستوى الدلالة لكل محور هو 0.000 وهو أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة موجبة وبذلك تعد كل محاور الدراسة صالحة لما وضعت لقياسه.

رابعا: ثبات فقرات الاستبيان

❖ **الثبات الداخـلي**: هو مـدى اتصاف الفقرات بالتناسـق الداخـلي، وهنـاك عـدة مقاييس لاختبار الثبات الداخلي للأداة من أهمها معامل ألفا كرونباخ (*Alpha crombachs*)، والتجزئة النصفية.

وللتحقق من ثبات الاستبيان تم حساب الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ (*Alpha crombachs*) وهذا الأخير يكون مقبولا كلما كان أكبر أو يساوي 0.60، أما إذا كانت نسبته تقدر بـ 0.80 يعتبر ذو مستوى ممتاز من الثقة والثبات في القياس، والجدول رقم (3-16) يوضح معامل الاتساق الداخلي لألفا كرونباخ:

الجدول رقم(3-16): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان.

المحور	محتوى المحور	عدد فقرات المحور	معامل ألفا كرونباخ
الأول	مدى التزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية	30	0.799
الثاني	مخاطر المخزونات التي تتعرض لها المؤسسة	24	0.892
	جميع فقرات الاستبيان	54	0.885

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يتضح من خلال الجدول رقم (3-16) أن إجمالي معاملات الثبات فاقت النسبة المقبولة 0.60 فقد تراوحت بين 0.799 في حدها الأدنى وهي للمحور الأول، و0.892 في حدها الأعلى وهي للمحور الثاني وبلغ معامل الثبات الإجمالي 0.885 مما يدل على أن هذه المعاملات مرتفعة ومناسبة لأغراض الدراسة وهناك اتساق داخلي لأسئلة الاستبيان.

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل

بعد تفريغ الاستبيانات وترميز البيانات وإدخالها للحاسوب بتشغيل برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعيـة (*spss*) "وهو برنامج إحصائي يعتمد على الحاسب الآلي يتميز بالمرونة والتكامـل، يقوم بإنجـاز الكثير من العمليات وإعطاء النتائج في وقت قصير ودقة فائقة، ويتميز بإمكانية هائلة للتحرير والتخزين والمراجعة فيكفي إدخال البيانات الخام مرة واحدة ويوفر إمكانية التصحيح والتعديل".[1]

وقد تم الاستعانة ببعض الأدوات الإحصائية أهمها:

[1]- إبراهيم عبد الوكيل الفار، **الإحصاء الوصفي باستخدام الحزمة الإحصائية spss**، الدلتا لتكنولوجيا الحاسبات، مصر، 1998، ص15.

أولا: المدى

بعد إدخال البيانات إلى برنامج (*spss*) نقوم بتحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في محاور الاستبيان، ثم حساب المدى بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت الخماسي (5- 1= 4) حيث أن 4 تمثل عدد المسافات، المسافة الأولى من (1 إلى 2)، المسافة الثانية من (2 إلى 3) المسافة الثالثة من (3 إلى 4) والمسافة الرابعة من (4 إلى 5)، ثم تقسيمه على عدد درجات المقياس للحصول في الأخير على طول الخلية الصحيحة أي (4 ÷ 5 = 0.8)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (+1) وذلك لتحديد الحد الأعلى لأول خلية أو فئة (0.8 + 1 = 1.8).

الجدول رقم(3-17): التوزيع لمقياس ليكارت الخماسي.

مجال الفئة	[1 ـ 1,80[	[1,80 ـ 2,60 [	[2,60 ـ 3,40[	[3,40 ـ 4,20[	[4,20 ـ 5]
درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثانيا: التكرارات والنسب المئوية

هو أسلوب لتبويب البيانات الإحصائية وعرضها بشكل بسيط وواضح، ويعتمد على تقسيم ظاهرة معينة إلى فئات وتسجيل عدد مرات كل فئة من هذه الفئات، وتحسب النسبة المئوية بقسمة عدد التكرارات الموافقة لكل فئة على عدد أفراد العينة.

ثالثا: المتوسط الحسابي

يعتبر المتوسط الحسابي من أكثر مقاييس النزعة المركزية استخداما، حيث يتم الحصول عليه من خلال جمع القيم وتقسيمها على عدد أفراد العينة.

رابعا: الانحراف المعياري

يعتبر الانحراف المعياري من أهم مقاييس التشتت، وهو الجذر التربيعي لمجموع مربعات الانحرافات عن وسطها الحسابي مقسوما على حجم العينة.

خامسا: معامل الارتباط بيرسون

تم استخدام معامل الارتباط بيرسون لمعرفة العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل وتحديد نوع وشدة العلاقة وكذلك قياس صدق فقرات الاستبيان.

سادسا: اختبار ألفا كرونباخ

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات فقرات الاستبيان.

سابعا: الدوائر النسبية

تم استخدام برنامج *Excel* من أجل تدعيم تحليل خصائص عينة الدراسة بالدوائر النسبية وإعطائها المزيد من الوضوح.

ثامنا: اختبار تحليل التباين الأحادي ـ ذو الاتجاه الواحد One Way Analysis of A ANOVA

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي ـ ذو الاتجاه الواحد لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات.

تاسعا: اختبارT في حالة عينة واحدة (T-Test)

تم استخدام اختبار*T* في حالة عينة واحدة (*T-Test*) لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الاختبار للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبيان.

عاشرا: اختبار T(T-Test) للعينة المستقلة

تم استخدام اختبار**(***T-Test***)***T* للعينة المستقلة لمعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي على خيارين للإجابة.

الحادي عشر: معامل التحديد

تم استخدام معامل التحديد لقياس القدرة التفسيرية لنموذج

الثاني عشر: نموذج الانحدار

تم استخدام النموذج لاختبار الفرضيات المتعلقة بدراسة الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

في هذا المبحث سنعرض اختبار التوزيع الطبيعي وكذلك تحليل كل من خصائص عينة الدراسة وفقرات الاستبيان وتكون كالتالي:

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعيKolmogorov-Smirnov

سنعرض اختبار كولمجروف ـ سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا.

الجدول رقم (3-18): اختبار التوزيع الطبيعي.

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية(sig)
جميع محاور الدراسة	**0.149**	**0.088**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يتضح من الجدول رقم (3-18) أن القيمة الاحتمالية لمجموع محاور الدراسة أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية.

المطلب الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة

بغرض التعرف على الخصائص البيانية لأفراد عينة الدراسة تناولت محاور الاستبيان بعض البيانات الشخصية لأفراد العينة وهي كما يلي:

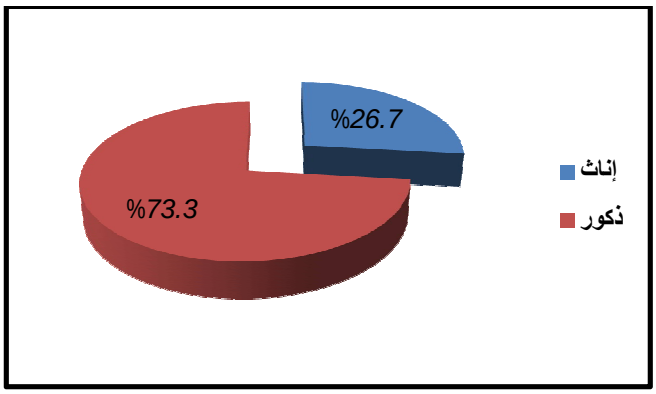
أولا: الوصف والتحليل الإحصائي لمتغير الجنس

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس كما يلي:

الجدول رقم (3-19): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	22	% 73.3
أنثى	8	% 26.7
المجموع	**30**	**% 100**

الشكل البياني رقم (3-02): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *Spss* وبرنامج *Excel*

من الجدول رقم (3-19) نلاحظ أن أغلب أفراد العينة هم من الذكور والبالغ عددهم 22 فردا بنسبة 73.3% والنسبة الباقية والمقدرة بـ26.70% تعود للإناث، والبالغ عددهن 8 أفراد والشكل أعلاه يوضح ذلك.

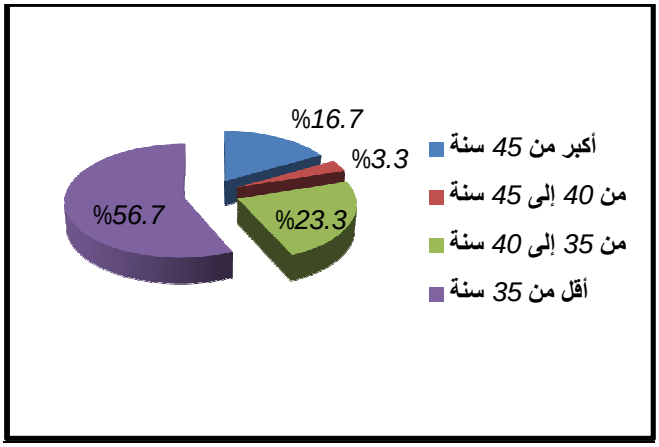
ثانيا: الوصف والتحليل الإحصائي لمتغير العمر

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر كما يلي:

الجدول رقم (3-20): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	17	%56.7
من 35 سنة إلى 40 سنة	7	%23.3
من 40 سنة إلى 45 سنة	1	%3.3
أكثر من 45 سنة	5	%16.7
المجموع	**30**	**%100**

الشكل البياني رقم (3-03): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين باستخدام نتائج *Spss* وبرنامج *Excel*.

من الجدول رقم (3-20) نلاحظ أن أغلب أفراد العينة سنهم أقل من 35 سنة وقدر عددهم بـ 17 فردا بنسبة 56.7%، أما نسبة 23.3% تخص أفراد العينة اللذين يتراوح سنهم بين 35 سنة إلى 40 سنة والمقدر عددهم بـ 7 أفراد، في حين أن نسبة 16.7% تخص أفراد العينة الأكثر من 45 سنة والمقدر عددهم بـ 5 أفراد، أما نسبة 3.3% تخص أفراد العينة الذين يتراوح سنهم بين 40 إلى 45 سنة والمقدر عددهم بـ فرد واحد والشكل أعلاه يوضح النسب المئوية لأفراد العينة حسب متغير العمر.

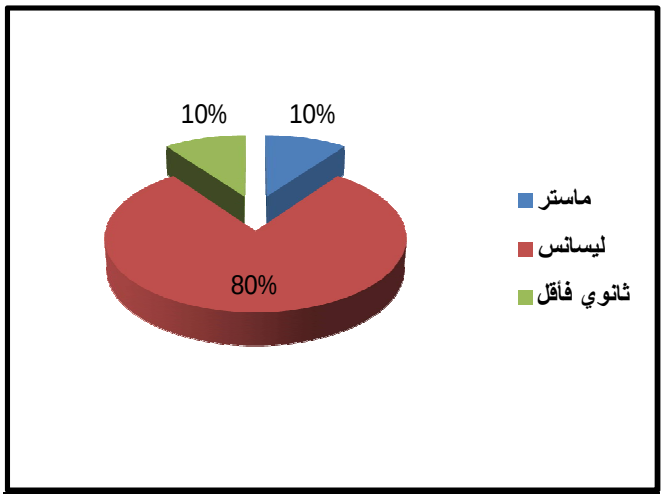
ثالثا: الوصف والتحليل الإحصائي لمتغير المستوى الدراسي

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الدراسي كما يلي:

الجدول رقم (3-21): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الدراسي.

المستوى الدراسي	التكرار	النسبة المئوية
ثانوي فأقل	3	%10
ليسانس	24	%80
ماستر	3	%10
المجموع	**30**	**% 100**

الشكل البياني رقم (3-4): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي.



المصدر: من إعداد الطالبتين باستخدام نتائج *Spss* وبرنامج *Excel*.

من الجدول رقم (3-21) نلاحظ أن الفئة الغالبة هي الفئة ذات المستوى الجامعي والحاصلة على شهادة ليسانس والبالغ عددهم 24 فردا بنسبة 80% ثم يليها أفراد العينة الحاصلين على شهادة ماستر بـ 3 أفراد بنسبة 10%، و3 أفراد بمستوى ثانوي فأقل بنسبة 10% والشكل أعلاه يوضح النسب المئوية لأفراد العينة حسب متغير المستوى الدراسي.

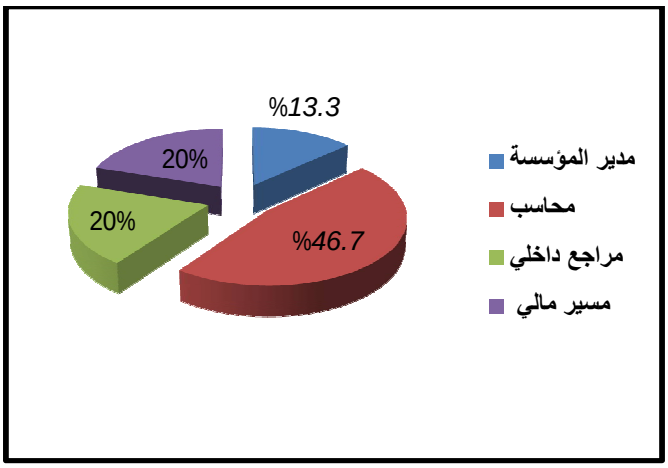
رابعا: الوصف والتحليل الإحصائي لمتغير الوظيفة

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة كما يلي:

الجدول رقم (3-22): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
مسير مالي	6	%20
مراجع داخلي	6	%20
محاسب	14	%46.7
مدير المؤسسة	4	%13.3
المجموع	**30**	**% 100**

الشكل البياني رقم (3-5): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين باستخدام نتائج *Spss* وبرنامج *Excel*.

من خلال الجدول رقم (3-22) نلاحظ أن الوظيفة موزعة بين أفراد العينة كالتالي: وظيفة محاسب 14 فردا بنسبة 46.7%، مسير المالي 6 أفرد بنسبة 20%، المراجع الداخلي 6 أفراد بنسبة 20%، وأخيرا مدير المؤسسة 4 أفراد بنسبة 13.3%، والشكل أعلاه يوضح النسب المئوية لأفراد العينة حسب متغير الوظيفة.

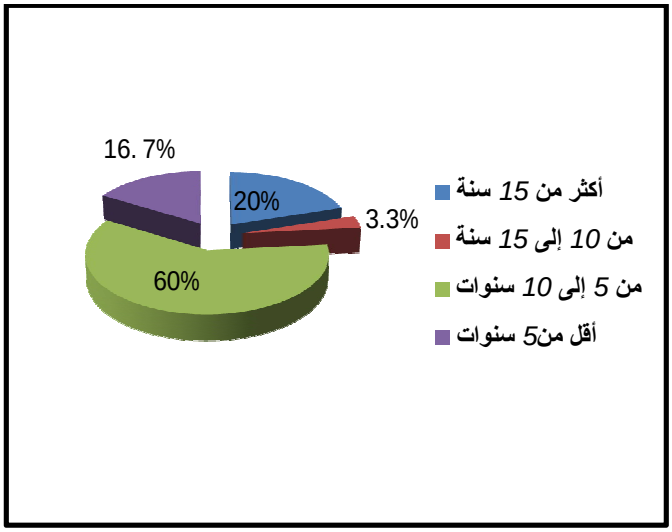
خامسا: الوصف والتحليل الإحصائي لمتغير عدد سنوات الخبرة

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة كما يلي:

الجدول رقم (3-23): توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة.

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	5	%16.7
من 5 إلى 10 سنوات	18	%60
من 10 إلى 15 سنوات	1	%3.3
أكثر من 15 سنة	6	%20
المجموع	**30**	**% 100**

الشكل البياني رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبتين باستخدام نتائج *Spss* وبرنامج *Excel*.

من خلال الجدول رقم (3-23) نلاحظ أن أغلب أفراد العينة خبرتهم تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات والمقدر عددهم بـ 18 فردا بنسبة 60%، في حين أن 6 أفراد لهم خبرة أكثر من 5 سنوات بنسبة 20%، و16.7% من أفراد العينة خبرتهم أقل من 5 سنوات والمقدر عددهم بـ 5 أفراد بينما يوجد فرد واحد خبرته تتراوح بين 10 إلى 15 سنة بنسبة مئوية 3.3% والشكل أعلاه يوضح النسب المئوية لأفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة.

المطلب الثالث: تحليل فقرات الاستبيان

تم تحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بمحاور الاستبيان باستخدام اختبار**T** لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا وتم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض والنتائج تكون كما يلي:

أولا: تحليل فقرات المحور الأول (مدى الالتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية)

1- تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الأول (التحضير لمهمة المراجعة)

الجدول رقم (3-24): تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الأول.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	يستلم قسم المراجعة الداخلية الأمر بالمهمة من قبل الإدارة العليا.	4.10	0.662	9.104	0.000
2	يقوم قسم المراجعة بوضع خطة المراجعة حسب أوامر المراجع الداخلي وما يهدف إلى تحقيقه من هذه المراجعة.	3.83	0.791	5.767	0.000
3	يقوم فريق المراجعة بالتخطيط لعملية المراجعة الداخلية.	4.00	0.695	7.883	0.000
4	يقوم المراجع الداخلي بتقييم احتمالات الوقوع في الاحتيال والتزوير وكيفية مواجهتها.	4.07	1.015	5.757	0.000
5	يعمق المراجع الداخلي عمله في مواقع الخطر التي تتطلب مراجعة أكثر مقارنة بغيرها.	3.80	0.761	5.757	0.000
6	يغير المراجع الداخلي في خطة المراجعة بناء على اقتراح الطرف أو الهيئة الخاضعة للمراجعة.	3.03	0.928	0.197	0.000
قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "29" تساوي "2.0452".					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

من خلال الجدول رقم (3-24) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة يتضح أن:

الفقرة الأولى: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.10 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.104 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثانية: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.83 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5.767 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثالثة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.00 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.883 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الرابعة: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4,02 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5.757 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الخامسة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.07 وهو ينتمي إلى المجال [4.20-5] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5.757 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452، ومستوى الدلالة لهذه الفقرة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة السادسة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.03 وهو ينتمي إلى المجال [2.60-3.40[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 0.197 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452، ومستوى الدلالة لهذه الفقرة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي لا يغير المراجع الداخلي في خطة المراجعة بناء على اقتراح الطرف أو الهيئة الخاضعة للمراجعة.

2- تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الأول (تقييم نظام الرقابة الداخلية)

الجدول رقم (3-25): تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الأول.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT	مستوى الدلالة
1	يقوم المراجع الداخلي بوصف الإجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية حسب طرق المراجعة.	4.03	0.809	6.998	0.000

2	يتحقق المراجع الداخلي من أن الإجراءات التي دّونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة.	3.93	1.015	5.037	0.000
3	يقوم المراجع الداخلي بتقييم أّولي لنظام الرقابة الداخلية باستخدام عدة طرق.	3.60	0.932	3.525	0.000
4	يتأكد المراجع الداخلي من توزيع المهام والوظائف بين العاملين داخل المؤسسة الاقتصادية.	4.17	0.699	9.143	0.000
5	يتمكن المراجع الداخلي من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق نقاط القوة.	4.03	0.765	7.399	0.000
6	يقدم المراجع الداخلي حوصلة عن تقييمه النهائي لنظام الرقابة الداخلية مع التوصيات قصد تحسين الإجراءات.	4.10	0.759	7.490	0.000
7	يعتمد المراجع الداخلي على خرائط التدفق لاختبار دقة الإجراءات وفعاليتها.	3.53	0.776	3.764	0.000
8	يستخدم المراجع الداخلي الاستبيان لتحديد أوجه القصور لنظام الرقابة الداخلية بسرعة.	3.43	0.817	2.904	0.000
9	يستخدم المراجع الداخلي التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلي لتحديد ما إذا كان النظام ينقصه بعض الضوابط الرقابية.	3.53	0.900	3.249	0.000
10	يعتمد المراجع الداخلي على التقرير الوصفي مهما كان حجم المؤسسة الاقتصادية.	3.17	0.874	1.044	0.000
قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "29" تساوي "2.0452".					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

من خلال الجدول رقم (3-25) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة يتضح أن:

الفقرة الأولى: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.03 وهو ينتمي إلى المجال [4.20-5] وقيمة *t* المحسوبة تساوي 6.998 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي2.0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000

وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثانية: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.93 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5.037 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثالثة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.60 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 3.525 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الرابعة: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.17 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.143 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,0452، ومستوى الدلالة يساوي 0,000 وهو أقل من0,05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الخامسة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.03 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.399 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة لهذه الفقرة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة السادسة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.10 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.490 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة السابعة: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.53 وهو ينتمي إلى المجال [3.40–4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 3.764 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثامنة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.43 وهو ينتمي إلى المجال [4.20-5] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 2.904 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة التاسعة: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.53 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 3.249 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة العاشرة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.17 وهو ينتمي إلى المجال [2.60-3.40[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 1.044 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة لهذه الفقرة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي لا يعتمد المراجع الداخلي على التقرير الوصفي مهما كان حجم المؤسسة الاقتصادية.

3- تحليل فقرات الجزء الثالث من المحور الأول (العمل الميداني للمراجعة الداخلية)

الجدول رقم (3-26): تحليل فقرات الجزء الثالث من المحور الأول.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	يعقد المراجعون اجتماع افتتاحي لتنسيق العمل فيما بينهم بعد اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة.	3.57	0.985	3.319	0.000
2	يوثق المراجع الداخلي خطوات المسح الأولي التي يقوم بها في شكل ملخص من أجل تكوين رأيه عن النشاط.	3.73	0.868	4.626	0.000
3	يقوم المراجع الداخلي بزيارة موقع مراجعته للتعرف على طبيعة العمل وأسلوب تدفق العمليات.	4.23	0.504	13.403	0.003
4	يقوم المراجع الداخلي بدراسة التقارير الدورية الصادرة عن النشاط ومدى تطبيق القوانين والتعليمات.	3.97	0.765	6.922	0.000
5	يقوم المراجع الداخلي بتوثيق جميع خطوات مراجعته في ملف أوراق العمل.	4.23	0.858	7.870	0.000
6	يرسل المراجع الداخلي إشعار للجهة التي ستخضع للمراجعة قبل البدء في مراجعته.	3.27	1.172	1.246	0.017
7	يعتمد المراجع الداخلي على برنامج المراجعة لتتبع ومراقبة فريق المراجعة.	3.93	0.640	7.992	0.000
8	يعتمد المراجع الداخلي على برنامج المراجعة لمعرفة نسبة انجاز مهمة مراجعته.	3.80	0.805	5.442	0.000
قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "29" تساوي "2.0452".					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

من خلال الجدول رقم (3-26) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة يتضح أن:

الفقرة الأولى: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.57 وهو ينتمي إلى المجال [3.40–4.20[وقيمة *t* المحسوبة تساوي 3.319 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي لا يرسل المراجع الداخلي إشعار للجهة التي ستخضع للمراجعة قبل البدء في مراجعته.

الفقرة الثانية: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.73 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 4.626 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثالثة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.23 وهو ينتمي إلى المجال [4.20-5] وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 13.403 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، ومستوى الدلالة يساوي 0.003 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الرابعة: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.97 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 6.922 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الخامسة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.23 وهو ينتمي إلى المجال [4.20-5] وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي7.870 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة لهذه الفقرة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05، وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة السادسة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.27 وهو ينتمي إلى المجال [2.60-3.40[وقيمة *t* المحسوبة تساوي 1.246 وهي أقل من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي0.017 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة السابعة: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.93 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 7.992 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثامنة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.80 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 5.442 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

4- تحليل فقرات الجزء الرابع من المحور الأول (إنهاء مهمة المراجعة)

الجدول رقم (3-27): تحليل فقرات الجزء الرابع من المحور الأول.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	يحرص المراجع الداخلي على أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة.	4.75	0.504	17.026	0.000
2	يحرص المراجع الداخلي على صياغة تقريره بعبارات مختصرة وشاملة.	4.17	0.747	8.558	0.000
3	يبدي المراجع الداخلي في تقريره التوصيات اللازمة لتصحيح وتحسين أداء المؤسسة.	4.43	0.774	10.145	0.000
4	يلتزم المراجع الداخلي بإيصال النتائج من خلال التقارير النهائية للإدارة.	4.33	0.661	11.050	0.000
5	يستمر المراجع الداخلي بمتابعة المراجعة الداخلية بعد إعداد تقريره النهائي.	3.93	0.868	5.887	0.000
6	يمنح المراجع الداخلي الجهة الخاضعة للمراجعة مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة.	3.57	1.006	3.084	0.000
قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "29" تساوي "2.045".					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

من خلال الجدول رقم (3-27) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة يتضح أن:

الفقرة الأولى: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.75 وهو ينتمي إلى المجال [4.20-5] وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 17.026 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثانية: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.17 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وقيمة *t* المحسوبة تساوي 8.558 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثالثة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.43 وهو ينتمي إلى المجال [4.20-5] وبما أن قيمة *t*

المحسوبة تساوي 10.145 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الرابعة: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.33 وهو ينتمي إلى المجال [4.20-5] وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 11.050 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الخامسة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.93 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5.887 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة لهذه الفقرة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة السادسة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.57 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وقيمة t المحسوبة تساوي 3.084 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

ثانيا: تحليل فقرات المحور الثاني (مخاطر المخزونات التي تتعرض لها المؤسسة)

1- تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الثاني (مدى التعرض لمخاطر السرقة)

الجدول رقم (3-28): تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الثاني.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	تتعرض المخزونات للسرقة بسبب التلاعب في مبالغها أثناء التسجيل المحاسبي.	3.47	1.358	1.882	0.000
2	عدم التسجيل المحاسبي للمخزونات عند استلام المستندات يعرضها للسرقة.	4.20	1.095	6.000	0.027
3	تتعرض المخزونات للسرقة بسبب السحب غير المسؤول لها من قبل موظفي المؤسسات.	3.97	0.964	5.491	0.000
4	عدم تقييم العمليات المتعلقة بالمخزون داخل المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها.	3.83	1.117	4.087	0.000
5	تداخل الاختصاصات بين وظائف المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها.	3.80	1.126	3.890	0.000

6	تتعرض المخزونات للسرقة بسبب عدم تحديد مسؤولية كل موظف من موظفي المؤسسة.	3.90	1.155	4.267	0.000
قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "29" تساوي "2.0452".					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

من خلال الجدول رقم (3-28) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة يتضح أن:

الفقرة الأولى: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.47 وهو ينتمي إلى المجال [3.40–4.20[وقيمة *t* المحسوبة تساوي 1.882 وهي أقل من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2,0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0,000 وهو أقل من 0,05 وبالتالي تقبل الفقرة.

الفقرة الثانية: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.20 وهو ينتمي إلى المجال [4.20-5] وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 6.00 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثالثة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.97 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 5.491 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الرابعة: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.83 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 4.087 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الخامسة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.80 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 3.890 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة لهذه الفقرة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة السادسة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.90 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 4.267 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة لهذه الفقرة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

2- تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الثاني (مدى التعرض لمخاطر التلف)

الجدول رقم (3-29): تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الثاني.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	تتعرض المخزونات للتلف بسبب عدم توفر متطلبات التخزين.	4.30	0.794	8.963	0.000
2	تتعرض المخزونات للتلف في حالة زيادة المخزون عن الحد المطلوب في المؤسسات.	3.67	1.061	3.440	0.000
3	تتعرض المخزونات في بعض الأحيان للتلف عمدا من قبل الموظفين لأغراض خاصة.	3.73	0.640	6.279	0.000
4	تتعرض المخزونات للتلف نتيجة نقص إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بحماية الأصل.	3.87	0.860	5.517	0.000
قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "29" تساوي "2.0452".					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

من خلال الجدول رقم (3-29) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة يتضح أن:

الفقرة الأولى: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.30 وهو ينتمي إلى المجال [4.20-5] وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 8.963 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثانية: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.67 وهو ينتمي إلى المجال [3.40–4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 3.440 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثالثة: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.73 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 6.279 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الرابعة: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.87 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 5.517 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

3- تحليل فقرات الجزء الثالث من المحور الثاني (مدى التعرض لمخاطر التقادم)

الجدول رقم (3-30): تحليل فقرات الجزء الثالث من المحور الثاني.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	تتعرض المخزونات للتقادم عند تغيير تصميم المنتوج في المؤسسة من فترة لأخرى.	3.87	0.571	8.308	0.000
2	تتقادم المخزونات في المؤسسة الاقتصادية عند ظهور أنواع جديدة لبعض السلع.	3.70	0.596	6.433	0.000
3	عدم دوران المخزونات بسرعة في المؤسسات يؤدي إلى تقادمها.	4.17	0.747	8.558	0.000
4	تتقادم المخزونات بسبب عدم تطابق المواد المخزنة في المؤسسة مع مواصفات واحتياجات الزبائن.	3.87	1.106	4.292	0.000
قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "29" تساوي "2.0452".					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

من خلال الجدول رقم (3-30) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة يتضح أن:

الفقرة الأولى: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.87 وهو ينتمي إلى المجال [3.40–4.20[وقيمة *t* المحسوبة تساوي 8.308 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثانية: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.70 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20 [وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 6.433 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثالثة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.17 وهو ينتمي إلى المجال [3.40–4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 8.558 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الرابعة: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.87 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 4.292 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

4- تحليل فقرات الجزء الرابع من المحور الثاني (مدى التعرض لمخاطر تغيرات الأسعار)

الجدول رقم (3-31): تحليل فقرات الجزء الرابع من المحور الثاني.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	يؤدي انخفاض أسعار السلع إلى تعرض المؤسسة إلى خسائر.	3.93	0.944	5.413	0.000
2	اختلاف سعر الصرف الواحد من البضائع المشتراة يصعب عملية تقييم المخزونات.	3.70	0.952	4.026	0.000
قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "29" تساوي "2.0452".					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

من خلال الجدول رقم (3-31) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة يتضح أن:

الفقرة الأولى: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.93 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وقيمة *t* المحسوبة تساوي 5.413 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثانية: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.70 وهو ينتمي إلى المجال [3.40–4.20[وقيمة *t* المحسوبة تساوي 4.026 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

5- تحليل فقرات الجزء الخامس من المحور الثاني (مدى التعرض لمخاطر تغيرات مستوى المخزون)

الجدول رقم (3-32): تحليل فقرات الجزء الخامس من المحور الثاني.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	ارتفاع مستوى المخزون يؤدي إلى ارتفاع تكاليف التخزين.	3.67	0.844	4.325	0.000
2	ارتفاع مستوى المخزون يؤدي إلى ارتفاع تكاليف التلف والتقادم.	3.63	0.718	4.829	0.000
3	ينخفض مستوى المخزون بسبب عدم الوفاء بالطلبيات المختلفة.	3.17	1.053	0.867	0.000

4	انخفاض مستوى المخزون يتطلب إصدار عدد أكبر من أوامر التوريد لاستكمال المخزون المسحوب.	3.63	0.669	5.188	0.000
قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "29" تساوي "2.0452".					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

من خلال الجدول رقم (3-32) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة يتضح أن:

الفقرة الأولى: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.67 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وقيمة *t* المحسوبة تساوي 4.325 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثانية: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.63 وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 4.829 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثالثة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.17 وهو ينتمي إلى المجال [2.60-3.40[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 0.867 وهي أقل من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي لا ينخفض مستوى المخزون بسبب عدم الوفاء بالطلبيات المختلفة.

الفقرة الرابعة: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.63 وهو ينتمي إلى المجال [3.40–4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 5.188 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

6- تحليل فقرات الجزء السادس من المحور الثاني (مدى التعرض لمخاطر الركود)

الجدول رقم (3-33): تحليل فقرات الجزء السادس من المحور الثني

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	عدم التنسيق بين وظيفة التخزين ووظيفة الشراء والإنتاج يؤدي إلى ركود المخزون.	3.90	0.662	7.449	0.000
2	تتعرض المخزونات للركود لعدم وجود مراجعة داخلية.	3.43	1.104	2.149	0.000
3	تتعرض المخزونات للركود لضعف فاعلية عمليات الجرد.	3.63	1.066	3.254	0.070

4	عدم تفقد أصناف المخزونات وتحديد مستوياتها يعرضها للركود.	3.73	0.785	5.117	0.000
قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "29" تساوي "2.0452".					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

من خلال الجدول رقم (3-33) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة يتضح أن:

الفقرة الأولى: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.90 وهو ينتمي إلى المجال [3.40–4.20[وقيمة *t* المحسوبة تساوي 7.449 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثانية: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.43 وهو ينتمي إلى المجال [3.40–4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 2.149 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الثالثة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.63 وهو ينتمي إلى المجال [3.40– 4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 3.254 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

الفقرة الرابعة: بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.73 وهو ينتمي إلى المجال [3.40–4.20[وبما أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 5.117 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 وبالتالي تقبل هذه الفقرة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق

في هذا المبحث سنتعرض إلى اختبار فرضيات الدراسة وكذلك مدى معنوية الفروق لخصائص العينة وتكون كالتالي:

المطلب الأول: اختبار الفرضيات

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبار**T** للعينة الواحدة **(T-test)**، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

- إذا كانت قيمة **t** المحسوبة أكبر من قيمة **t** الجدولية نقبل الفرضية **(H_1)** وبالتالي الفرضية البديلة **(H_0)** مرفوضة.
- إذا كانت **t** المحسوبة أصغر من **t** الجدولية نرفض الفرضية **(H_1)** ونقبل الفرضية البديلة **(H_0)**.

❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد **(0.05)** نقبل الفرضية **(H_1)**.

❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتج عن اختبار T للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية **(H_1)**.

أولا: اختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على أن: "**المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما**" حيث يمكن كتابتها بالشكل التالي:

H_0: لا يلتزم المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما.

H_1: يلتزم المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما.

وقد كانت نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-34): نتائج اختبار T-test للفرضية الأولى.

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	15.148	2.0452	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05			**DF=N-1=29**	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

نلاحظ من الجدول رقم (3-34) أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 15.148 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضيةH_1 أي أنه: "**يلتزم المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما**" ونرفض الفرضية **H_0 : "لا يلتزم المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما".**

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على: "**المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتعرض لمخاطر المخزونات بكثرة**" حيث يمكن كتابتها بالشكل التالي:

H_0: لا تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر المخزونات بكثرة.

H_1: المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتعرض لمخاطر المخزونات بكثرة. وقد كانت نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-35): نتائج اختبار T-test للفرضية الثانية.

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	8.500	2.0452	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05			**DF=N-1=29**	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

نلاحظ من الجدول رقم (3-35) أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 8.500 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضيةH_1 أي أنه: **"المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتعرض لمخاطر المخزونات بكثرة"** ونرفض الفرضية **H_0: "لا تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر المخزونات بكثرة".**

1 - اختبار الفرضية الفرعية الأولى: تنص الفرضية الفرعية الأولى على: **"المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتعرض لمخاطر السرقة"** حيث يمكن كتابتها بالشكل التالي:

H_0: لا تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر السرقة.

H_1: تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر السرقة. وقد كانت نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-36): نتائج اختبار T-test للفرضية الفرعية الأولى.

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	5.096	2.0452	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α= 0.05			**DF=N-1=29**	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

نلاحظ من الجدول رقم (3-36) أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 5.096 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار

فإننا نقبل الفرضيةH_1 أي أنه: **"تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر السرقة".**

ونرفض الفرضية H_0**: "لا تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر السرقة".**

2 - اختبار الفرضية الفرعية الثانية: تنص الفرضية الفرعية الثانية على: "**المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتعرض لمخاطر التلف**"، حيث يمكن كتابتها بالشكل التالي:

H_0: **لا تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر التلف.**

H_1**: تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر التلف.** وقد كانت نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-37): نتائج اختبار T-test للفرضية الفرعية الثانية.

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	7.990	2.0452	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05			DF=N-1=29	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

نلاحظ من الجدول رقم (3-37) أن قيمة *t* المحسوبة تساوي 7.990 وهي أكبر من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضيةH_1 أي أنه: **"تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر التلف"**

ونرفض الفرضية H_0**:"لا تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر التلف".**

3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: تنص الفرضية الثالثة على: "**المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتعرض لمخاطر التقادم**" حيث يمكن كتابتها بالشكل التالي:

H_0: **لاتتعرض المؤسسات الاقتصادية في العيينة محل الدراسة لمخاطر التقادم.**

H_1: **تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العيينة محل الدراسة لمخاطر التقادم**، وقد كانت نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-38): نتائج اختبار T-test للفرضية الفرعية الثالثة.

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	11.784	2.0452	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05			DF=N-1=29	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

نلاحظ من الجدول رقم (3-38) أن قيمة t المحسوبة تساوي 11.784 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضيةH_1 أي أنه: **"تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العيينة محل الدراسة لمخاطر التقادم"** ونرفض الفرضية H_0: **"لا تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العيينة محل الدراسة لمخاطر التقادم".**

4- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: تنص الفرضية الفرعية الرابعة على: **"المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتعرض لمخاطر تغيرات الأسعار"**، حيث يمكن كتابتها بالشكل التالي:

H_0: **لا تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر تغيرات الأسعار.**

H_1: **تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر تغيرات الأسعار**، وقد كانت نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-39): نتائج اختبارT-test للفرضية الفرعية الرابعة.

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	6.170	2.0452	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$			DF=N-1=29	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

نلاحظ من الجدول رقم (3-39) أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.170 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**H_1** أي أنه: **"تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العيينة محل الدراسة لمخاطر تغيرات الأسعار"** ونرفض الفرضية **H_0** **"لا تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العيينة محل الدراسة لمخاطر تغيرات الأسعار".**

5- اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: تنص الفرضية الفرعية الخامسة على: **"المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتعرض لمخاطر تغيرات مستوى المخزون** " حيث يمكن كتابتها بالشكل التالي:

H_0: **لا تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر تغيرات مستوى المخزون.**

H_1: **تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر تغيرات مستوى المخزون**، وقد كانت نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-40): نتائج اختبارT-test للفرضية الفرعية الخامسة.

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	6.365	2.0452	0,000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05			**DF=N-1=29**	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

نلاحظ من الجدول رقم (3-40) أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.365 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضيةH_1 أي أنه: **"تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر تغيرات مستوى المخزون"** ونرفض الفرضية **H_0: "لا تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العيينة محل الدراسة لمخاطر تغيرات مستوى المخزون".**

6- اختبار الفرضية الفرعية السادسة: تنص الفرضية الفرعية السادسة على: **"المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتعرض لمخاطر الركود"** حيث يمكن كتابتها بالشكل التالي:

H_0: لا تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر الركود.

H_1: تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر الركود، وقد كانت نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-41): نتائج اختبارT-test للفرضية الفرعية السادسة.

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	5.454	2.0452	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05			**DF=N-1=29**	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

نلاحظ من الجدول رقم (3-41) أن قيمة t المحسوبة تساوي 5.454 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0452، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضيةH_1 أي أنه: **"تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر الركود"** ونرفض الفرضية **H_0: "لا تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العيينة محل الدراسة لمخاطر الركود".**

ثالثا: اختبار فرضيات الأثر التي يتم اختبارها عن طريق نموذج الانحدار

يتم في هذا الجزء اختبار الفرضيات التي تدرس الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة والتي ينتج اختبارها عن طريق نموذج الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

1- اختبار فرضيات الانحدار: من المعروف إحصائيا أن الطرق المعلمية تستلزم توفر بعض الشروط، لذا قبل تطبيق تحليل الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة يجب إجراء بعض الاختبارات، وذلك من أجل ضمان ملائمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار، وذلك على النحو التالي:

أ- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات: من أجل التحقق من فرضيات التوزيع الطبيعي، تم اللجوء إلى اختبار **كولمجروف- سمرنوف** تمهيدا لاستخدام أسلوب تحليل الانحدار باعتباره أحد الأساليب الإحصائية المعلمية في اختبار الفرضيات، وتشترط الاختبارات المعلمية أن يكون توزيع البيانات طبيعيا من خلال برنامج *SPSS* يمكن إجراء هذا الاختبار كما يتضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-42): اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (KS).

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية (sig)
جميع محاور الدراسة	**0.149**	**0.088**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

الجدول يختبر الفرضيتين التاليتين:

H_0: البيانات لا تتوزع توزيعا طبيعيا.

H_1: البيانات تتوزع توزيعا طبيعيا.

يتضح من الجدول أن مستوى المعنوية لكل الأبعاد والمحاور أكبر من 0,05، وبذلك يتم قبول الفرضية البديلة، وبالتالي إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، وهذا يمكننا من استخدام الاختبارات المعلمية.

ب- اختبار الملائمة وخطية العلاقات

بعد التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، تم استخدام أسلوب التباين *ANOVA* للتحقق من خطية العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، أي هناك علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة تفسرها معادلة الانحدار جيدا، ومن خلال برنامج *SPSS* تم الحصول على النتائج التالية والخاصة بالعلاقات التي تعكس اختبار فرضيات الدراسة.

الجدول رقم (3-43): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة.

المتغير التابع	المتغير المستقل	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
مخاطر المخزونات التي تتعرض لها المؤسسة	التزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما	**الانحدار SSR**	**0.921**	**1**	**0.921**	**6.004**	**0.005**
		البواقي SSE	**6.442**	**28**	**0.230**		
		الكلي SST	**7.363**	**29**	**-**		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

H_0: خط الانحدار لا يلائم البيانات المعطاة.

H_1: خط الانحدار يلائم البيانات المعطاة.

يقدم الجدول السابق اختبارا لمدى صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة، وتبعا لكون مستوى الدلالة لقيمة **F** أقل من 0.05، ويدل على ذلك كون مستوى معنوية الاختبار**F** أقل من مستوى دلالة الفرضية الصفرية 0.05 في كل العلاقات، مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن "**خط الانحدار لا يلائم البيانات المعطاة**"، وهذا يظهر خطية النماذج وكون خط الانحدار يلائم البيانات، وبالتالي نموذج الانحدار معنوي، وبهذا يكون فرض تحليل الانحدار والخاص بخطية العلاقة بين المتغيرات قد تحقق وهذا يمكننا من الانتقال إلى اختبار الفرضيات.

2- اختبار فرضية الأثر: بعد التأكد من إمكانية تطبيق الاختبارات المعلمية وأسلوب الانحدار سيتم اختبار فرضيات الأثر كما يلي:

❖ **اختبار الفرضية: هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية α= 0.05 لالتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما على تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات.**

تنص الفرضية على أن: هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية α= 0.05 لالتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة المقبولة قبولا عاما، وسيتم اختبار هذه الفرضية باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير التزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة المقبولة قبولا عاما ويمكن كتابة هذه الفرضية على النحو التالي:

H_0: ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية α= 0.05 لالتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما.

H_1: هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 =**α** لالتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما.

وقد كانت أهم نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (التزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة المقبولة قبولا عاما)، والمتغير التابع (مخاطر المخزونات التي تتعرض لها المؤسسة) متضمنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-44): نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الأولى.

معامل الارتباط r		**0.354**			
معامل التحديد R^2		**0.125**			
قيمة (F): 6.004	**مستوى المعنوية 0.005**			**عند α=0.05**	
المتغير	**معاملات غير موحدة**		**معاملات موحدة**	**قيمة (t)**	**معنوية t**
	B	**SEb**	**بيثاβ**		
الثابت constant	**1.589**	**1.099**	**0.354**	**1.446**	**0.159**
التزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما	**0.567**	**0.283**		**2.001**	**0.055**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

يظهر من الجدول أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار والمتمثلة في معامل التحديد **(R^2)** قد بلغت قيمته 0.125 وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل (التزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما) في سلوك المتغير التابع (مخاطر المخزونات التي تتعرض لها المؤسسة) بنسبة 12.5% وأن باقي النسبة والمقدرة بنسبة 87.5% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير التزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما، وبلغ معامل الارتباط (*r*) القيمة 0.354 مما يدل على وجود علاقة موجبة بين المتغيرين كما تشير قيمة **F** التي ظهرت معنوية بمستوى ثقة 95% إلى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغيرين، في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الانحدار) والتي تمثل المتغير المستقل 0.567، مما يشير أيضا إلى العلاقة الإيجابية بين المتغيرين إحصائيا، وقد ظهر مستوى المعنوية 0.055 وهو اكبر من 0,05 مما يشير إلى عدم معنوية معلمة الميل، أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 1.589 بمستوى معنوي 0.159 وهي أقل من 0,05 ما يشير عدم معنويتها إحصائيا.

وبالتالي فإن ما سبق من التحليل لنتائج الاختبار التي يعرضها الجدول يؤدي إلى رفض الفرضية الأولى التي تنص على أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 = α لالتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما على تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات.

المطلب الثاني: تحليل الفروق

أولا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس

الجدول رقم(3-45): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس.

العنـــــــوان	الجنس	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة
إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسة الاقتصادية	ذكر	22	3.8241	0.35597	-0.184	0.834
	أنثى	8	3.8495	0.26141	-0.213	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

تم الاعتماد على اختبار الفروقات عن طريق *t* للعينة المستقلة، ونلاحظ من خلال الجدول رقم (3-45) أن مستوى الدلالة يساوي 0.834 وهو أكبر من 0.05، وقيمة *t* المحسوبة تساوي0.213 وهي أقل من قيمة *t* الجدولية والتي تساوي 2.0452 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد عينة الدراسة يعزى لمتغير الجنس حول إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية عند مستوى دلالة 0.05.

ثانيا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

الجدول رقم(3-46): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر.

العنـــــــوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية	داخل المجموعات	2.740	26	0.105	1.274	0.304
	بين المجموعات	0.403	3	0.134		
	المجموع	3.143	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

بما أن متغير العمر له أكثر من خيارين فقد اعتمدنا على تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء المبحوثين للعينة محل الدراسة حول إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية ومن خلال الجدول رقم (3-46) نلاحظ أن مستوى الدلالة لجميع المحاور يساوي 0.304 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في أراء أفراد العينة يعزى لمتغير العمر عند مستوى دلالة 0.05.

ثالثا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المستوى الدراسي

الجدول رقم (3-47): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المستوى الدراسي.

العنـــــــوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية	داخل المجموعات	2.898	27	0.107	1.143	0.334
	بين المجموعات	0.245	2	0.123		
	المجموع	3.143	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

من خلال الجدول نلاحظ أن مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.334 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير المؤهل عند مستوى دلالة 0.05.

رابعا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

الجدول رقم(3-48): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة.

العنـــــــوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية	داخل المجموعات	1.643	26	0.500	7.915	0.001
	بين المجموعات	1.500	3	0.063		
	المجموع	3.143	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

بما أن اختبار *Anova* الذي يبين وجود أو عدم وجود فروق معنوية تعزى إلى متغير الوظيفة قد بين أن هناك فروق وبالتالي يجب التأكد من معنوية هذه الفروق وذلك بإجراء اختبار (*Post Hoc Test*) كما يلي:

الجدول رقم(3-49): التأكد من معنوية الفروق.

البيان	مسير مالي		مراجع داخلي		محاسب		مدير المؤسسة	
	متوسط الفروق	مستوى الدلالة	متوسط الفروق	مستوى الدلالة	متوسط الفروق	مستوى الدلالة	متوسط الفروق	مستوى الدلالة
مسير مالي								
مراجع داخلي	0.10802	0.463						
محاسب	0.37257	0.005	0.26455	0.040				
مدير المؤسسة	0.25772	0.124	0.36574	0.033	0.63029	0.000		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

1- يتضح من الجدول رقم (3-49) أن هناك اختلاف معنوي في إجابات المبحوثين يعزى إلى عامل المستوى الدراسي كما يلي:

أ- بين أفراد العينة الممارسين لمهنة مسير مالي ومحاسب يبلغ مستوى الدلالة 0.005 وهو أقل من 0.05.

ب- بين أفراد العينة الممارسين لمهنة المراجعة الداخلية والمحاسبة يبلغ مستوى الدلالة 0.040 وهو أقل من 0.05.

جـ- بين أفراد العينة الممارسين لمهنة مدير مؤسسة ومحاسب يبلغ مستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05.

2- كما يتضح أيضا أن هناك اختلاف غير معنوي يعزى إلى عامل المستوى الدراسي كما يلي:

أ- بين أفراد العينة الممارسين لمهنة مسير مالي ومراجع داخلي يبلغ مستوى الدلالة 0.463 وهو أكبر من 0.05.

ب- بين أفراد العينة الممارسين لمهنة مدير مؤسسة ومسير مالي يبلغ مستوى الدلالة 0.124 وهو أقل من 0.05.

خامسا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة

الجدول رقم(3-50): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة.

العنـــــــوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة	داخل المجموعات	2.881	26	0.111	0.788	0.512
	بين المجموعات	0.262	3	0.087		

بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية	المجموع	3.143	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج *spss*.

من خلال الجدول رقم (3-50) يظهر أن مستوى الدلالة يساوي 0.512 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة حول إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية ترجع إلى التخصص العلمي للمبحوثين عند مستوى دلالة 0.05.

خلاصة

الفصل التطبيقي يشتمل على الدراسة الميدانية التي أجريت في إطار معرفة إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية للعينة محل الدراسة وذلك في سياق الإجابة على الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة وهدفها، وقد تضمن هذا الفصل وصفا لمجتمع وعينة الدراسة وحدودها المكانية والزمانية وكذلك الأداة المستخدمة في جمع البيانات الأولية وثباتها وصدقها والأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل النتائج المتوصل إليها بعد إدخالها للحاسب الآلي ومعالجتها ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية *SPSS*، كما تضمن أيضا اختبار فرضيات الدراسة ومعنوية الفروق.

خاتمـــــــة

تعد وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الوظائف التي ترتكز عليها المؤسسات الاقتصادية في التأكد والتحقق من الالتزام بالسياسات والقوانين والإجراءات العملية، فهي وظيفة تابعة للإدارة العليا تعمل على مدها بالمعلومات فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية وكفاءتها، ولا بد من توفر مجموعة من المعايير التي يجب على المراجع الداخلي إتباعها من أجل تأدية مهمته على أحسن وجه.

ولإبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية قمنا بهذه الدراسة التي مكنتنا من الوصول إلى بعض النتائج وتقييم بعض الاقتراحات.

1- نتائج الدراسة النظرية

في ضوء التحليلات النظرية للدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

❖ المراجعة الداخلية وظيفة تقييم مستقلة تنشأ داخل المؤسسة بهدف خدمتها عن طريق فحص الأنظمة وتقييم أنشطتها.

❖ تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة لها.

❖ تخضع المراجعة الداخلية لمعايير عالمية تحدد مسؤولياتها والمبادئ المتحكمة فيها وبمهمة المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني التي يجب أن يتحلى بها المراجع الداخلي.

❖ المراجع الداخلي محكوم بمجموعة من المعايير تنقسم إلى 3 مجموعات رئيسية هي:

✓ معايير متعلقة بشخص المراجع الداخلي.

✓ معايير متعلقة بالعمل الميداني.

✓ معايير متعلقة بقسم المراجعة الداخلية.

❖ يتم تنفيذ عملية المراجعة الداخلية من خلال التحضير لمهمة المراجعة، تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية.

❖ تلعب وظيفة التخزين دورا هاما وأساسيا ضمن الوظائف المختلفة للمؤسسة، فهي لا تتوقف عند استلام وتسليم المخزونات بل تتعدى لتشمل تخطيط وتنظيم المواد والمحافظة عليها حتى تكون بعيدة عن مخاطر التلف والسرقة وغيرها.

❖ توجد العديد من مخاطر المخزونات التي تتعرض لها المؤسسات الاقتصادية وتتمثل في: مخاطر التقادم، السرقة، التلف كذلك نجد مخاطر تغيرات الأسعار، مخاطر تغيرات مستوى المخزون ومخاطر الركود.

❖ ترتكز خطوات المراجع الداخلي في مراجعته لدورة المشتريات على الإجراءات التالية:

✓ المراجعة المستندية لعمليات الشراء.

✓ المراجعة الحسابية والدفترية لعمليات الشراء.

✓ مراجعة مردودات المشتريات.

❖ تتمثل خطوات المراجع الداخلي في مراجعته لدورة المبيعات على الإجراءات التالية:

✓ التحقق من المبيعات.

✓ المراجعة المستندية والحسابية للمبيعات الآجلة.

✓ مراجعة مردودات المبيعات.

❖ يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات من خلال:

✓ تقديم النصح والإرشاد لمساعدة الإدارة في الاستجابة للمخاطر.

✓ تأكيدها للمؤسسة حول فاعلية وكفاءة إجراءات دورة المخزونات.

✓ تطوير الأساليب والأدوات المستخدمة في عملية تحديد المخاطر المتعلقة بالمخزونات.

2- نتائج الدراسة التطبيقية

في ضوء الدراسة التي أجريت بالمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولايتي جيجل وميلة تم التوصل إلى النتائج التالية:

❖ يلتزم المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما، وذلك من خلال:

✓ يستلم قسم المراجعة الداخلية الأمر بالمهمة من قبل الإدارة العليا.

✓ يعمق المراجع الداخلي عمله في مواقع الخطر التي تتطلب مراجعة أكثر مقارنة بغيرها.

✓ يستخدم المراجع الداخلي الاستبيان لتحديد أوجه القصور لنظام الرقابة الداخلية بسرعة.

✓ يقوم المراجع الداخلي بزيارة موقع مراجعته للتعرف على طبيعة العمل وأسلوب تدفق العمليات.

✓ يبدي المراجع الداخلي في تقريره التوصيات اللازمة لتصحيح وتحسين أداء المؤسسة.

وبالتالي نثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص على: يلتزم المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما.

❖ المؤسسات في العينة محل الدراسة تتعرض لمخاطر المخزونات بكثرة وذلك من خلال:

✓ تتعرض المؤسسة الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر السرقة.

- ✓ تتعرض المؤسسة الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر التلف.
- ✓ تتعرض المؤسسة الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر التقادم.
- ✓ تتعرض المؤسسة الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر تغيرات الأسعار.
- ✓ تتعرض المؤسسة الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر تغيرات مستوى المخزون.
- ✓ تتعرض المؤسسة الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر الركود.

وعليه نثبت صحة الفرضية الثانية التي تنص على: المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتعرض لمخاطر المخزونات بكثرة.

❖ **لايوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لالتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما على تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات.**

3- الاقتراحات

❖ على المراجعين الداخليين أن يعطوا أهمية للتأكد من مدى التزام العاملين بالقوانين والأنظمة المعمول بها في المؤسسات لأن خرق القوانين والأنظمة يؤدي إلى إضعاف أنظمة الرقابة فيها ويفتح المجال أمام حدوث مخاطر بمختلف أنواعها من بينها المخاطر المتعلقة بالمخزونات.

❖ ضرورة بذل المزيد من الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من أثر ايجابي في تدنية المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسات وتفعيل نظام الرقابة الداخلية.

❖ تقديم الدعم للمراجع الداخلي من خلال توفير المعلومات اللازمة والتصدي للعراقيل التي تواجهه في أداء مهامه.

❖ يجب على المؤسسات الاهتمام بالجوانب والأمور المرتبطة بمحاسبة المخزون لما لها من أهمية ودور هام على القوائم المالية للمؤسسة وعلى القرارات الإدارية المتخذة من مختلف المستخدمين.

❖ على المؤسسات أن تختار بدقة أماكن تخزين مخزوناتها من أجل تجنب تعرضها للتلف وأن تستعين بذلك بخبراء مختصين.

❖ على المؤسسات أن تراجع سياستها المتعلقة بإدارة المخزونات بالإضافة إلى سياستها التسويقية من أجل زيادة معدلات دوران المخزونات كونها من الأسباب التي تؤدي إلى تقادم المخزونات في المؤسسة.

❖ على المراجع الداخلي بذل جهد أكثر فيما يخص مراجعة الحالات المتعلقة بمخاطر المخزونات ومحاولة تطوير أدوات ووسائل مراجعته.

قائمة المراجـــع

أولا: الكتب

1- إبراهيم سالم محمد غراب، محمود محمد عبد السلام البيومي، **المشتريات وحسابات المخازن**، المكتب العربي الحديث، مصر، 2008.

2- إبراهيم عبد الوكيل الفار، **الإحصاء الوصفي باستخدام الحزمة الإحصائية spss**، الدلتا لتكنولوجيا الحاسبات، مصر، 1998.

3- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

4- إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

5- إيهاب نظمي، هاني الغرب، **تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.

6- ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006.

7- جاسم ناصر حسين وآخرون، **تخطيط ورقابة التخزين**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

8- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)**، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع،الأردن، 2009.

9- محمد أبو نصار، جمعه حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.

10- حمد راشد الغدير، **إدارة الشراء والتخزين**، زاهر للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

11- خلف عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2006.

12- خليل الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.

13- زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

14- سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، **إدارة المواد الشراء والتخزين**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2008

15- سليمان محمد مرجان، **بحوث العمليات**، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2002.

16- السيد محمد، **التدقيق والرقابة المالية**، دار الكتاب الحديث للنشر، مصر، 2008.

17- صلاح الدين محمد عبد الباقي، **إدارة المشتريات والمخازن (عمليا، تطبيقيا)**، مؤسسة رؤية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2008.

18- صلاح الشنواني، **الأصول العلمية للشراء والتخزين**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1999.

19- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية العربية الخليجية والمصرية**، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2006.

20- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية**، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2004.

21- عبد الرحمن عطية، **المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار جيطلي للنشر، الجزائر، 2011.

22- عبد الرحمن عطية، **المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الثانية، دار جيطلي للنشر، الجزائر، 2010

23- عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، **أساسيات إدارة المواد والإمداد**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2002.

24- عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد نور، **الرقابة ومراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، مصر، 1980.

25- عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر 2004.

26- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2004.

27- عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة الداخلية**، مؤسسة شباب الجامعية، مصر، 1998.

28- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 1999.

29- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

30- عبد الله خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

31- عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2003.

32- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006.

33- عمر وصفي عقيلي وآخرون، **إدارة المواد**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

34- عاشور كتوش، **المحاسبة معمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

35- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في محاسبة ومراجعة**، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، مصر، 2006.

36- لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، Page bleue، الجزائر، 2011.

37- محمد إبراهيم راشد وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2012.

38- محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

39- محمد الصيرفي، بشير العلاق، **إدارة المخزون السلعي**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.

40- محمد الصيرفي، حسن محمد بوجيري، **إدارة المشتريات والمبيعات والمخازن**، مؤسسة لورد العالمية للشؤون الجامعية للنشر، البحرين، 2006.

41- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003.

42- محمد توفيق ماضي، **إدارة وضبط المخزون**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 1999.

43- محمد حيدر صادق محيلان، **إجراءات التخزين**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.

44- محمد سعيد عبد الفتاح، **إدارة المشتريات والمخازن**، المكتب العربي الحديث، مصر، دون سنة نشر

45- مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2005.

46- مصطفى يوسف كافي، **إدارة الأعمال اللوجستية مدخل استراتيجي ـ كمي**، مكتبة المجتمع للنشر والتوزيع، الأردن، 2013

47- ناصر دادي عدون، **محاسبة التحليلية**، دار المحمدية العاصمة، الجزائر، 1999.

48- نهال فريد مصطفى، **إدارة المواد والإمداد**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 1996.

49- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق (الناحية النظرية والعلمية)**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

50- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

51- هيثم الزعبي وآخرون، **إدارة المواد**، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

ثانيا: مذكرات وأطروحات

1- رياض سعودي، **دور المراجعة الداخلية في الرقابة على تكاليف الجودة**، مذكرة ماستر، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014

2- عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009.

3- عبد العليم بشيري، **أعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماستر، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011/2010

4- لطفي شعباني، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003.

5- محمد لمين عيادي، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2008/2007.

ثالثا: النصوص القانونية والوثائق الرسمية

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 25 مارس 2009، المتضمنة القانون رقم 11/07 المؤرخ في 27 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد19.

الملاحـــــق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحي- جيجل -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية.

السنة: الثانية ماستر.

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة.

- الإستبيان -

أخي الكريم، أختي الكريمة

في إطار تحضير مذكرة ماستر حول موضوع " **إسهام المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات**" نلتمس منكم الإجابة على الأسئلة المدرجة ضمن هذا الاستبيان بصدق وصراحة وموضوعية، حيث أن صحة نتائج هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم، علما بأن المعلومات التي سنحصل عليها ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلو منا فائق الاحترام والتقدير وشكرا جزيلا على تعاونكم.

الطالبتان:

* سلمى بوريدان.

* سمية طالب.

نرجو منكم الإجابة بوضوح من خلال وضع العلامة (X) في الخانة المناسبة.

القسم الأول: معلومات عامة.

1- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر: أقل من 35 سن ☐ من 35 إلى 40 سنة ☐

من 40 إلى 45 سنة ☐ أكبر من 45 سنة ☐

3- المستوى الدراسي: ليسانس ☐ ماستر ☐

ماجستير ☐ دكتوراه ☐

ثانوي فأقل ☐

4- الوظيفة: مسير مالي ☐ مراجع داخلي ☐

محاسب ☐ مدير المؤسسة ☐

5- الأقدمية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

القسم الثاني: محاور الاستبيان.

المحور الأول: مدى التزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية.

الجزء الأول: التحضير لمهمة المراجعة.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يستلم قسم المراجعة الداخلية الأمر بالمهمة من قبل الإدارة العليا.					
02	يقوم قسم المراجعة بوضع خطة المراجعة حسب أوامر المراجع الداخلي وما يهدف إلى تحقيقه من هذه المراجعة.					
03	يقوم فريق المراجعة بالتخطيط لعملية المراجعة الداخلية.					
04	يقوم المراجع الداخلي بتقييم احتمالات الوقوع في الاحتيال والتزوير وكيفية مواجهتها.					
05	يعمق المراجع الداخلي عمله في مواقع الخطر التي تتطلب مراجعة أكثر مقارنة بغيرها.					
06	يغير المراجع الداخلي في خطة المراجعة بناء على اقتراح الطرف أو الهيئة الخاضعة للمراجعة.					

الجزء الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلي

07	يقوم المراجع الداخلي بوصف الإجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية حسب طرق المراجعة.					
08	يتحقق المراجع الداخلي من أن الإجراءات التي دوّنها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة.					
09	يقوم المراجع الداخلي بتقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخدام عدة طرق.					
10	يتأكد المراجع الداخلي من توزيع المهام والوظائف بين العاملين داخل المؤسسة الاقتصادية.					

11	يتمكن المراجع الداخلي من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق نقاط القوة.					
12	يقدم المراجع الداخلي حوصلة عن تقييمه النهائي لنظام الرقابة الداخلية مع التوصيات قصد تحسين الإجراءات.					
13	يعتمد المراجع الداخلي على خرائط التدفق لاختبار دقة الإجراءات وفعاليتها.					
14	يستخدم المراجع الداخلي الاستبيان لتحديد أوجه القصور لنظام الرقابة الداخلية بسرعة.					
15	يستخدم المراجع الداخلي التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلي لتحديد ما إذا كان النظام ينقصه بعض الضوابط الرقابية.					
16	يعتمد المراجع الداخلي على التقرير الوصفي مهما كان حجم المؤسسة الاقتصادية.					

الجزء الثالث: العمل الميداني للمراجعة الداخلية.

17	يعقد المراجعون اجتماع افتتاحي لتنسيق العمل فيما بينهم بعد اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة.					
18	يوثق المراجع الداخلي خطوات المسح الأولي التي يقوم بها في شكل ملخص من أجل تكوين رأيه عن النشاط.					
19	يقوم المراجع الداخلي بزيارة موقع مراجعته للتعرف على طبيعة العمل وأسلوب تدفق العمليات.					
20	يقوم المراجع الداخلي بدراسة التقارير الدورية الصادرة عن النشاط ومدى تطبيق للقوانين والتعليمات.					
21	يقوم المراجع الداخلي بتوثيق جميع خطوات مراجعته في ملف أوراق العمل.					
22	يرسل المراجع الداخلي إشعار للجهة التي ستخضع للمراجعة قبل البدء في مراجعته.					

23	يعتمد المراجع الداخلي على برنامج المراجعة لتتبع ومراقبة فريق المراجعة.					
24	يعتمد المراجع الداخلي على برنامج المراجعة لمعرفة نسبة انجاز مهمة مراجعته.					

الجزء الرابع: إنهاء مهمة المراجعة.

25	يحرص المراجع الداخلي على أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة.					
26	يحرص المراجع الداخلي على صياغة تقريره بعبارات مختصرة وشاملة.					
27	يبدي المراجع الداخلي في تقريره التوصيات اللازمة لتصحيح وتحسين أداء المؤسسة.					
28	يلتزم المراجع الداخلي بإيصال النتائج من خلال التقارير النهائية للإدارة.					
29	يستمر المراجع الداخلي بمتابعة المراجعة الداخلية بعد إعداد تقريره النهائي.					
30	يمنح المراجع الداخلي الجهة الخاضعة للمراجعة مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة.					

المحور الثاني: مخاطر المخزونات التي تتعرض لها المؤسسة.

الجزء الأول: مدى التعرض لمخاطر السرقة.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تتعرض المخزونات للسرقة بسبب التلاعب في مبالغها أثناء التسجيل المحاسبي.					
02	عدم التسجيل المحاسبي للمخزونات عند استلام المستندات يعرضها للسرقة.					
03	تتعرض المخزونات للسرقة بسبب السحب غير المسؤول لها من قبل موظفي المؤسسات.					
04	عدم تقييم العمليات المتعلقة بالمخزون داخل المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها.					
05	تداخل الاختصاصات بين وظائف المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها.					
06	تتعرض المخزونات للسرقة بسبب عدم تحديد مسؤولية كل موظف من موظفي المؤسسة.					

الجزء الثاني: مدى التعرض لمخاطر التلف.

07	تتعرض المخزونات للتلف بسبب عدم توفر متطلبات التخزين.					
08	تتعرض المخزونات للتلف في حالة زيادة المخزون عن الحد المطلوب في المؤسسات.					
09	تتعرض المخزونات في بعض الأحيان للتلف عمدا من قبل الموظفين لأغراض خاصة.					
10	تتعرض المخزونات للتلف نتيجة نقص إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بحماية الأصل.					

الجزء الثالث: مدى التعرض لمخاطر التقادم.

11	تتعرض المخزونات للتقادم عند تغيير تصميم المنتوج في المؤسسة من فترة لأخرى.					
12	تتقادم المخزونات في المؤسسة الاقتصادية عند ظهور أنواع جديدة لبعض السلع.					
13	عدم دوران المخزونات بسرعة في المؤسسات يؤدي إلى تقادمها.					
14	تتقادم المخزونات بسبب عدم تطابق المواد المخزنة في المؤسسة مع مواصفات واحتياجات الزبائن.					

الجزء الرابع: مدى التعرض لمخاطر تغيرات الأسعار.

15	يؤدي انخفاض أسعار السلع إلى تعرض المؤسسة إلى خسائر.					
16	اختلاف سعر الصرف الواحد من البضائع المشتراة يصعب عملية تقييم المخزونات.					

الجزء الخامس: مدى التعرض لمخاطر تغيرات مستوى المخزون.

17	ارتفاع مستوى المخزون يؤدي إلى ارتفاع تكاليف التخزين.					
18	ارتفاع مستوى المخزون يؤدي إلى ارتفاع تكاليف التلف والتقادم.					
19	ينخفض مستوى المخزون بسبب عدم الوفاء بالطلبيات المختلفة.					
20	انخفاض مستوى المخزون يتطلب إصدار عدد أكبر من أوامر التوريد لاستكمال المخزون المسحوب.					

الجزء السادس: مدى التعرض لمخاطر الركود.

21	عدم التنسيق بين وظيفة التخزين ووظيفة الشراء والإنتاج يؤدي إلى ركود المخزون.					

22	تتعرض المخزونات للركود لعدم وجود مراجعة داخلية.					
23	تتعرض المخزونات للركود لضعف فاعلية عمليات الجرد.					
24	عدم تفقد أصناف المخزونات وتحديد مستوياتها يعرضها للركود.					

❖ **قائمة المؤسسات الاقتصادية التي وزعت فيها الاستبيانات**

الرقم	اسم المؤسسة	المعلومات
المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل		
1	الشركة الإفريقية للزجاج	المنطقة الصناعية ـ ولاد صالح ـ الطاهير
2	مؤسسة التبريد	المنطقة الصناعية ـ ولاد صالح ـ الطاهير
3	مؤسسة عياشي للبلاط والغرانيت	المنطقة الصناعية ـ ولاد صالح ـ الطاهير
4	مؤسسة Somemi للصناعة الميكانيكية	المنطقة الصناعية ـ ولاد صالح ـ الطاهير
5	مطاحن جن جن	المنطقة الصناعية ـ ولاد صالح ـ الطاهير
6	ملبنة الفجر	ولاد يحي خدروش ـ الميلية ـ E.mail: laiterie.elfedjr@gmail.com
7	ملبنة المروج	ـ دائرة الميلية ـ
8	مطاحن سنابل السلام (فرينة)	ولاد يحي خدروش ـ الميلية ـ Fax: 034 43 91 85
9	مدبغة خنيفر للجلود	ـ دائرة الميلية ـ
10	ملبنة ايجيلي	ـ بلدية تاسوست ـ
11	المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية	كسير
12	المؤسسة الكاتمية للفلين	N43 جيجل
13	مؤسسة الجلود	الحدادة ـ جيجل ـ
14	مؤسسة أقمصة جن جن	بوريدح الصديق ـ جيجل ـ
15	المؤسسة الوطنية للخشب ومشتقاته	الحدادة ـ جيجل ـ
16	ملبنة بن جزار skiplait	طريق الصومام ـ جيجل ـ
17	محطة توليد الكهرباء والغاز	أشواط ـ جيجل ـ
18	مؤسسة ميناء جن جن	أشواط ـ جيجل ـ
19	مؤسسة انجاز للبناء	حي بلهاين ـ جيجل ـ

المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية ميلة		
1	شركة تضامن الإخوة بجاوي للإنتاج الصناعي للبلاط ذو الطبقة الوحيدة	المنطقة الصناعية ـ شلغوم العيد ـ E-mail: hassan.bedjaoui@yahoo.fr
2	شركة هنكل (henkel)	ـ شلغوم العيد ـ Téléfax: 031 52 55 41
3	شركة إنتاج لفات السياج	المنطقة الصناعية ـ شلغوم العيد ـ E-mail: sarlcirtasteel.wafik@yahoo.fr Tél/fax: 002 13 31 52 64 63
4	شركة إنتاج البلاط وبيع مواد البناء	المنطقة الصناعية ـ شلغوم العيد ـ E-mail: eurlafc@hotmail.com Fax: 031 52 70 66
5	مؤسسة تغذية الحيوانات	ـ ميلة ـ
6	مطاحن سنابل السلام (سميد)	المنطقة الصناعية ـ شلغوم العيد ـ
7	مؤسسة سنابل السلام لصناعة الآجر	المنطقة الصناعية ـ شلغوم العيد ـ
8	فرع صيدال خاص بالأنسولين	ـ ميلة ـ
9	مصنع بوزيان للإسمنت	ـ ميلة ـ
10	مجمع بوصوف للمواد البيطرية	ـ ميلة ـ E-mail: groupe.boussouf@yahoo.fr
11	مطاحن سنابل السلام (minotrie)	المنطقة الصناعية ـ شلغوم العيد ـ

النتائج بعد استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

1- دراسة الصدق من خلال معامل الارتباط

معامل ارتباط الجزء الأول من المحور الأول

		A11	A12	A13	A14	A15	A16	totala1
A11	Pearson Correlation	1	,165	,375*	,092	,178	-,118	,537**
	Sig. (2-tailed)		,385	,041	,627	,347	,535	,002
	N	30	30	30	30	30	30	30
A12	Pearson Correlation	,165	1	,125	,487**	,000	-,133	,622**
	Sig. (2-tailed)	,385		,509	,006	1,000	,483	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
A13	Pearson Correlation	,375*	,125	1	-,147	,130	-,374*	,296
	Sig. (2-tailed)	,041	,509		,439	,492	,042	,113
	N	30	30	30	30	30	30	30
A14	Pearson Correlation	,092	,487**	-,147	1	-,071	-,002	,597**
	Sig. (2-tailed)	,627	,006	,439		,708	,990	,001
	N	30	30	30	30	30	30	30
A15	Pearson Correlation	,178	,000	,130	-,071	1	,010	,415*
	Sig. (2-tailed)	,347	1,000	,492	,708		,959	,023
	N	30	30	30	30	30	30	30
A16	Pearson Correlation	-,118	-,133	-,374*	-,002	,010	1	,224
	Sig. (2-tailed)	,535	,483	,042	,990	,959		,234
	N	30	30	30	30	30	30	30
totala1	Pearson Correlation	,537**	,622**	,296	,597**	,415*	,224	1
	Sig. (2-tailed)	,002	,000	,113	,001	,023	,234	
	N	30	30	30	30	30	30	30

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

معامل ارتباط الجزء الثاني من المحور الأول

Correlations

		A21	A22	A23	A24	A25	A26	A27	A28	A29	A210	totala2
A21	Pearson Correlation	1	,171	-,027	,112	,110	,051	,465**	,238	,307	,041	,499**
	Sig. (2-tailed)		,367	,886	,556	,564	,791	,010	,205	,099	,831	,005
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A22	Pearson Correlation	,171	1	,044	,113	-,397*	,367*	,003	,119	,040	-,143	,310
	Sig. (2-tailed)	,367		,818	,551	,030	,046	,988	,530	,833	,453	,095
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

A23	Pearson Correlation	-,027	,044	1	,106	,068	,010	,305	-,036	,058	,296	,396*
	Sig. (2-tailed)	,886	,818		,578	,722	,959	,101	,849	,763	,112	,030
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A24	Pearson Correlation	,112	,113	,106	1	,505**	,228	,212	,292	,238	,009	,539**
	Sig. (2-tailed)	,556	,551	,578		,004	,227	,261	,118	,206	,961	,002
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A25	Pearson Correlation	,110	-,397*	,068	,505**	1	-,065	,318	,197	,274	,095	,383*
	Sig. (2-tailed)	,564	,030	,722	,004		,732	,087	,297	,143	,619	,037
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A26	Pearson Correlation	,051	,367*	,010	,228	-,065	1	-,094	-,017	-,182	-,130	,228
	Sig. (2-tailed)	,791	,046	,959	,227	,732		,622	,930	,336	,494	,225
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A27	Pearson Correlation	,465**	,003	,305	,212	,318	-,094	1	,330	,418*	,271	,651**
	Sig. (2-tailed)	,010	,988	,101	,261	,087	,622		,075	,021	,147	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A28	Pearson Correlation	,238	,119	-,036	,292	,197	-,017	,330	1	,472**	,571**	,645**
	Sig. (2-tailed)	,205	,530	,849	,118	,297	,930	,075		,008	,001	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A29	Pearson Correlation	,307	,040	,058	,238	,274	-,182	,418*	,472**	1	,628**	,675**
	Sig. (2-tailed)	,099	,833	,763	,206	,143	,336	,021	,008		,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A210	Pearson Correlation	,041	-,143	,296	,009	,095	-,130	,271	,571**	,628**	1	,557**
	Sig. (2-tailed)	,831	,453	,112	,961	,619	,494	,147	,001	,000		,001
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
totala2	Pearson Correlation	,499**	,310	,396*	,539**	,383*	,228	,651**	,645**	,675**	,557**	1
	Sig. (2-tailed)	,005	,095	,030	,002	,037	,225	,000	,000	,000	,001	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

معامل ارتباط الجزء الثالث من المحور الأول

		A31	A32	A33	A34	A35	A36	A37	A38	totala3
A31	Pearson Correlation	1	,235	,441*	,027	,603**	-,048	,065	,064	,694**
	Sig. (2-tailed)		,211	,015	,886	,000	,800	,732	,736	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A32	Pearson Correlation	,235	1	,226	-,118	,133	-,165	,153	,020	,411*
	Sig. (2-tailed)	,211		,230	,536	,485	,384	,419	,918	,024
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A33	Pearson Correlation	,441*	,226	1	,021	,507**	-,459*	-,164	-,306	,242
	Sig. (2-tailed)	,015	,230		,913	,004	,011	,387	,100	,198
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A34	Pearson Correlation	,027	-,118	,021	1	,012	,010	-,357	,213	,238
	Sig. (2-tailed)	,886	,536	,913		,949	,957	,053	,259	,205
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A35	Pearson Correlation	,603**	,133	,507**	,012	1	-,338	-,096	-,379*	,372*
	Sig. (2-tailed)	,000	,485	,004	,949		,068	,613	,039	,043
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A36	Pearson Correlation	-,048	-,165	-,459*	,010	-,338	1	,438*	,424*	,391*
	Sig. (2-tailed)	,800	,384	,011	,957	,068		,015	,020	,032
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A37	Pearson Correlation	,065	,153	-,164	-,357	-,096	,438*	1	,509**	,473**
	Sig. (2-tailed)	,732	,419	,387	,053	,613	,015		,004	,008
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
A38	Pearson Correlation	,064	,020	-,306	,213	-,379*	,424*	,509**	1	,497**
	Sig. (2-tailed)	,736	,918	,100	,259	,039	,020	,004		,005
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
totala3	Pearson Correlation	,694**	,411*	,242	,238	,372*	,391*	,473**	,497**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,024	,198	,205	,043	,032	,008	,005	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

معامل ارتباط الجزء الرابع من المحور الأول

		A41	A42	A43	A44	A45	A46	totala4
A41	Pearson Correlation	1	,015	,233	-,069	,326	,365*	,446*
	Sig. (2-tailed)		,936	,216	,717	,079	,047	,013
	N	30	30	30	30	30	30	30
A42	Pearson Correlation	,015	1	,288	,373*	,284	,237	,587**
	Sig. (2-tailed)	,936		,122	,043	,129	,207	,001
	N	30	30	30	30	30	30	30
A43	Pearson Correlation	,233	,288	1	,449*	,455*	,117	,658**
	Sig. (2-tailed)	,216	,122		,013	,012	,539	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
A44	Pearson Correlation	-,069	,373*	,449*	1	,581**	,173	,663**
	Sig. (2-tailed)	,717	,043	,013		,001	,361	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
A45	Pearson Correlation	,326	,284	,455*	,581**	1	,281	,777**
	Sig. (2-tailed)	,079	,129	,012	,001		,132	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
A46	Pearson Correlation	,365*	,237	,117	,173	,281	1	,624**
	Sig. (2-tailed)	,047	,207	,539	,361	,132		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
totala4	Pearson Correlation	,446*	,587**	,658**	,663**	,777**	,624**	1
	Sig. (2-tailed)	,013	,001	,000	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30	30	30

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

معامل ارتباط الجزء الأول من المحور الثاني

		B11	B12	B13	B14	B15	B16	totalb1
B11	Pearson Correlation	1	,445*	,592**	,280	,446*	,405*	,666**
	Sig. (2-tailed)		,014	,001	,133	,013	,027	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
B12	Pearson Correlation	,445*	1	,823**	,789**	,704**	,616**	,879**
	Sig. (2-tailed)	,014		,000	,000	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
B13	Pearson Correlation	,592**	,823**	1	,603**	,660**	,647**	,870**
	Sig. (2-tailed)	,001	,000		,000	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
B14	Pearson Correlation	,280	,789**	,603**	1	,795**	,655**	,828**
	Sig. (2-tailed)	,133	,000	,000		,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
B15	Pearson Correlation	,446*	,704**	,660**	,795**	1	,700**	,871**
	Sig. (2-tailed)	,013	,000	,000	,000		,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30

	Pearson Correlation	,405*	,616**	,647**	,655**	,700**	1	,814**
B16	Sig. (2-tailed)	,027	,000	,000	,000	,000		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
	Pearson Correlation	,666**	,879**	,870**	,828**	,871**	,814**	1
totalb1	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30	30	30

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

معامل ارتباط الجزء الثاني من المحور الثاني

		B21	B22	B23	B24	totalb2
	Pearson Correlation	1	,368*	,366*	,464**	,744**
B21	Sig. (2-tailed)		,045	,046	,010	,000
	N	30	30	30	30	30
	Pearson Correlation	,368*	1	,271	,478**	,793**
B22	Sig. (2-tailed)	,045		,148	,008	,000
	N	30	30	30	30	30
	Pearson Correlation	,366*	,271	1	,184	,563**
	Sig. (2-tailed)	,046	,148		,331	,001
B23	N	30	30	30	30	30
	Pearson Correlation	,464**	,478**	,184	1	,758**
B24	Sig. (2-tailed)	,010	,008	,331		,000
	N	30	30	30	30	30
	Pearson Correlation	,744**	,793**	,563**	,758**	1
totalb2	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,001	,000	
	N	30	30	30	30	30

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

معامل ارتباط الجزء الثالث من المحور الثاني

		B31	B32	B33	B34	totalb3
	Pearson Correlation	1	,587**	-,027	-,357	,303
B31	Sig. (2-tailed)		,001	,888	,053	,104
	N	30	30	30	30	30
	Pearson Correlation	,587**	1	,116	-,063	,567**
B32	Sig. (2-tailed)	,001		,541	,742	,001
	N	30	30	30	30	30
	Pearson Correlation	-,027	,116	1	,237	,635**
B33	Sig. (2-tailed)	,888	,541		,208	,000
	N	30	30	30	30	30
B34	Pearson Correlation	-,357	-,063	,237	1	,622**

	Sig. (2-tailed)	*,053*	*,742*	*,208*		*,000*
	N	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*
	Pearson Correlation	*,303*	*,567***	*,635***	*,622***	*1*
totalb3	*Sig. (2-tailed)*	*,104*	*,001*	*,000*	*,000*	
	N	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*

. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)**

معامل ارتباط الجزء الرابع من المحور الثاني

		B41	*B42*	*totalb4*
	Pearson Correlation	*1*	*,169*	*,762***
B41	*Sig. (2-tailed)*		*,373*	*,000*
	N	*30*	*30*	*30*
	Pearson Correlation	*,169*	*1*	*,767***
B42	*Sig. (2-tailed)*	*,373*		*,000*
	N	*30*	*30*	*30*
	Pearson Correlation	*,762***	*,767***	*1*
totalb4	*Sig. (2-tailed)*	*,000*	*,000*	
	N	*30*	*30*	*30*

***. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).*

معامل الارتباط الجزء الخامس من المحور الثاني

		B51	*B52*	*B53*	*B54*	*totalb5*
	Pearson Correlation	*1*	*,531***	*-,052*	*-,224*	*,565***
B51	*Sig. (2-tailed)*		*,003*	*,786*	*,234*	*,001*
	N	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*
	Pearson Correlation	*,531***	*1*	*-,008*	*-,290*	*,534***
B52	*Sig. (2-tailed)*	*,003*		*,968*	*,121*	*,002*
	N	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*
	Pearson Correlation	*-,052*	*-,008*	*1*	*,335*	*,679***
B53	*Sig. (2-tailed)*	*,786*	*,968*		*,071*	*,000*
	N	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*
	Pearson Correlation	*-,224*	*-,290*	*,335*	*1*	*,345*
B54	*Sig. (2-tailed)*	*,234*	*,121*	*,071*		*,062*
	N	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*
	Pearson Correlation	*,565***	*,534***	*,679***	*,345*	*1*
totalb5	*Sig. (2-tailed)*	*,001*	*,002*	*,000*	*,062*	
	N	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*

***. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).*

معامل الارتباط الجزء السادس من المحور الثاني

		B61	B62	B63	B64	totalb6
	Pearson Correlation	1	-,080	,191	,013	,295
B61	Sig. (2-tailed)		,673	,313	,944	,114
	N	30	30	30	30	30
B62	Pearson Correlation	-,080	1	,637**	,576**	,818**

	Sig. (2-tailed)	,673		,000	,001	,000
	N	30	30	30	30	30
	Pearson Correlation	,191	,637**	1	,621**	,894**
B63	Sig. (2-tailed)	,313	,000		,000	,000
	N	30	30	30	30	30
	Pearson Correlation	,013	,576**	,621**	1	,784**
B64	Sig. (2-tailed)	,944	,001	,000		,000
	N	30	30	30	30	30
	Pearson Correlation	,295	,818**	,894**	,784**	1
totalb6	*Sig. (2-tailed)*	*,114*	*,000*	*,000*	*,000*	
	N	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*

***. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).*

صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان

صدق الاتساق البنائي لأجزاء المحور الأول

		totala1	*totala2*	*totala3*	*totala4*	*totalA*
	Pearson Correlation	*1*	*,104*	*,411**	*,412**	*,525***
totala1	*Sig. (2-tailed)*		*,585*	*,024*	*,024*	*,003*
	N	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*
	Pearson Correlation	*,104*	*1*	*,491***	*,759***	*,833***
totala2	*Sig. (2-tailed)*	*,585*		*,006*	*,000*	*,000*
	N	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*
	Pearson Correlation	*,411**	*,491***	*1*	*,641***	*,800***
totala3	*Sig. (2-tailed)*	*,024*	*,006*		*,000*	*,000*
	N	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*
	Pearson Correlation	*,412**	*,759***	*,641***	*1*	*,920***
	Sig. (2-tailed)	*,024*	*,000*	*,000*		*,000*
totala4	*N*	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*
	Pearson Correlation	*,525***	*,833***	*,800***	*,920***	*1*
totalA	*Sig. (2-tailed)*	*,003*	*,000*	*,000*	*,000*	
	N	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*

**. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).*

***. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).*

صدق الاتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني

		totalb1	*totalb2*	*totalb3*	*totalb4*	*totalb5*	*totalb6*	*totalB*
	Pearson Correlation	*1*	*,717***	*,416**	*,350*	*,397**	*,655***	*,907***
totalb1	*Sig. (2-tailed)*		*,000*	*,022*	*,058*	*,030*	*,000*	*,000*
	N	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*
	Pearson Correlation	*,717***	*1*	*,487***	*,440**	*,229*	*,672***	*,834***
totalb2	*Sig. (2-tailed)*	*,000*		*,006*	*,015*	*,224*	*,000*	*,000*
	N	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*	*30*

totalb3	Pearson Correlation	,416*	,487**	1	,520**	,561**	,297	,639**
	Sig. (2-tailed)	,022	,006		,003	,001	,111	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
totalb4	Pearson Correlation	,350	,440*	,520**	1	,317	,648**	,632**
	Sig. (2-tailed)	,058	,015	,003		,088	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
totalb5	Pearson Correlation	,397*	,229	,561**	,317	1	,085	,512**
	Sig. (2-tailed)	,030	,224	,001	,088		,655	,004
	N	30	30	30	30	30	30	30
totalb6	Pearson Correlation	,655**	,672**	,297	,648**	,085	1	,789**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,111	,000	,655		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
totalB	Pearson Correlation	,907**	,834**	,639**	,632**	,512**	,789**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,004	,000	
	N	30	30	30	30	30	30	30

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

		totalA	totalB	totalG
totalA	Pearson Correlation	1	,354	,771**
	Sig. (2-tailed)		,055	,000
	N	30	30	30
totalB	Pearson Correlation	,354	1	,868**
	Sig. (2-tailed)	,055		,000
	N	30	30	30
totalG	Pearson Correlation	,771**	,868**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	30	30	30

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

2- دراسة الثبات من خلال معامل ألفا كرونباخ

ألفا كرونباخ للمحور الأول

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,799	30

ألفا كرونباخ للمحور الثاني

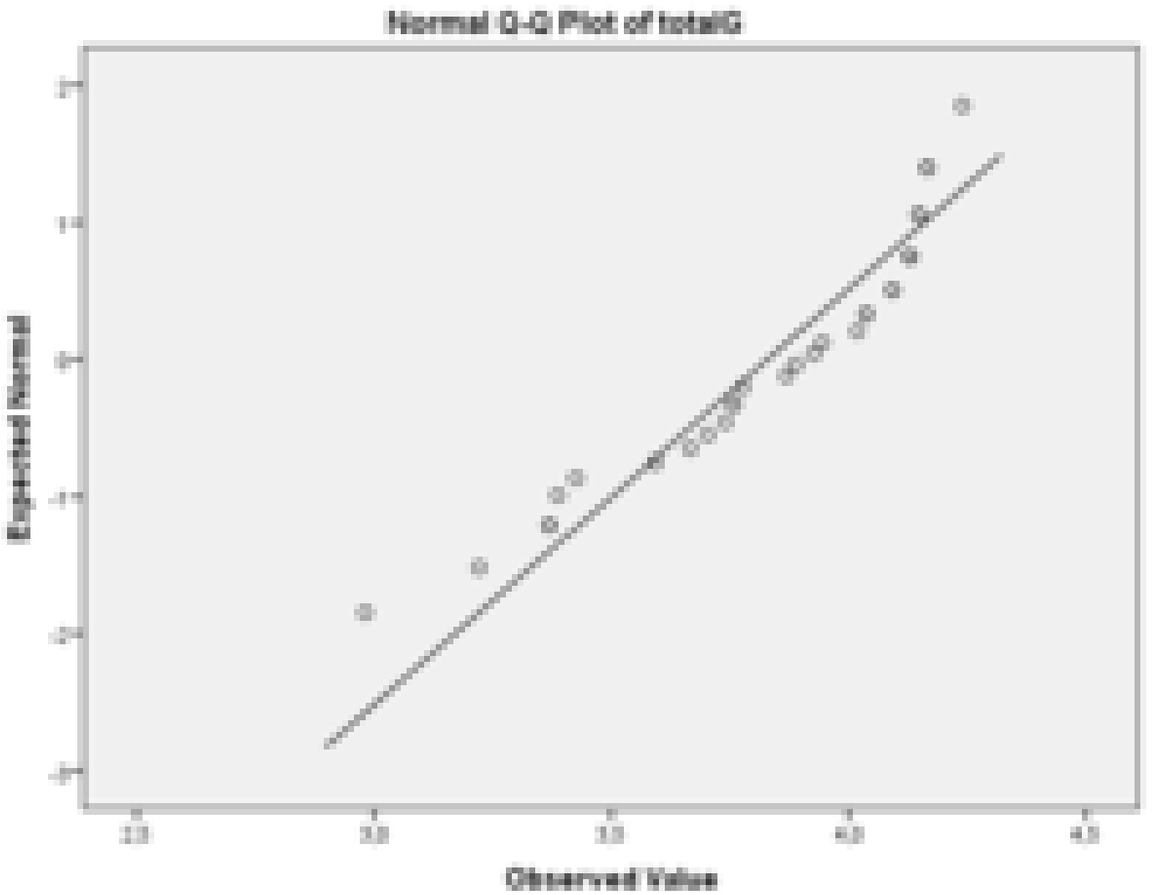
Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,892	24

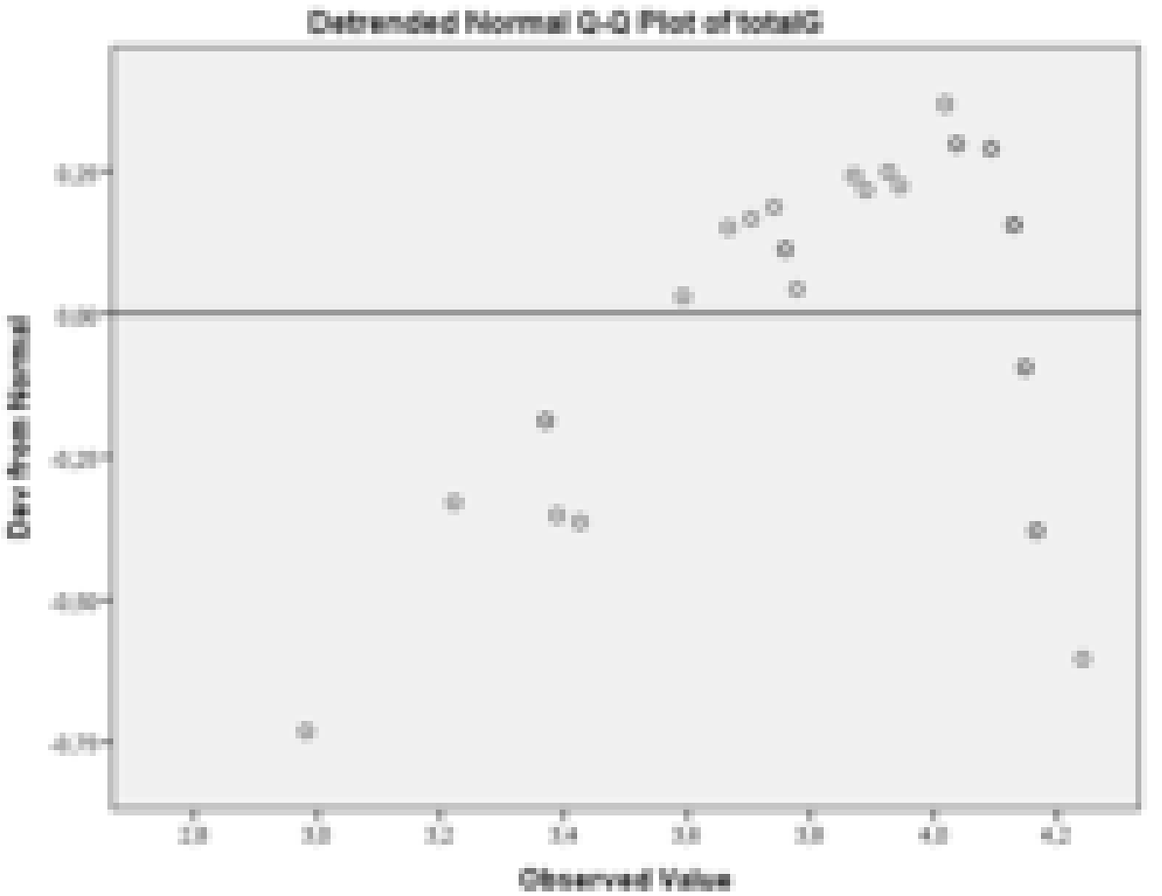
ألفا كرونباخ لجميع محاور الدراسة

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,885	54

3- اختبار التوزيع الطبيعي لجميع محاور الدراسة

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
totalG	,149	30	,088	,904	30	,011
a. Lilliefors Significance Correction						





4- تحليل خصائص عينة الدراسة

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	22	73,3	73,3	73,3
	أنثى	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنة 35 من أقل	17	56,7	56,7	56,7
	سنة 40 إلى 35 من	7	23,3	23,3	80,0
	سنة 45 إلى 40 من	1	3,3	3,3	83,3
	سنة 45 أكثرمن	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المستوى الدراسي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	فاقل ثانوي	3	10,0	10,0	10,0
	ليسانس	24	80,0	80,0	90,0
	ماستر	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مالي مسير	6	20,0	20,0	20,0
	داخلي مراجع	6	20,0	20,0	40,0
	محاسب	14	46,7	46,7	86,7
	مؤسسة مدير	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

سنوات الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 5 من أقل	5	16,7	16,7	16,7
	سنوات 10 إلى 5 من	18	60,0	60,0	76,7
	سنة 15 إلى 10 من	1	3,3	3,3	80,0
	سنة 15 من أكثر	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

5- اختبار t لتحليل فقرات محاور الدراسة

قيمة t للمحور الأول

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
A11	30	4,10	,662	,121
A12	30	3,83	,791	,145
A13	30	4,00	,695	,127
A14	30	4,07	1,015	,185
A15	30	3,80	,761	,139
A16	30	3,03	,928	,169
A21	30	4,03	,809	,148
A22	30	3,93	1,015	,185
A23	30	3,60	,932	,170
A24	30	4,17	,699	,128
A25	30	4,03	,765	,140
A26	30	4,10	,759	,139
A27	30	3,53	,776	,142
A28	30	3,43	,817	,149
A29	30	3,53	,900	,164
A210	30	3,17	,874	,160
A31	30	3,57	,935	,171
A32	30	3,73	,868	,159
A33	30	4,23	,504	,092
A34	30	3,97	,765	,140
A35	30	4,23	,858	,157
A36	30	3,27	1,172	,214
A37	30	3,93	,640	,117
A38	30	3,80	,805	,147
A41	30	4,57	,504	,092
A42	30	4,17	,747	,136
A43	30	4,43	,774	,141
A44	30	4,33	,661	,121
A45	30	3,93	,868	,159
A46	30	3,57	1,006	,184

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
A11	9,104	29	,000	1,100	,85	1,35
A12	5,767	29	,000	,833	,54	1,13
A13	7,883	29	,000	1,000	,74	1,26
A14	5,757	29	,000	1,067	,69	1,45
A15	5,757	29	,000	,800	,52	1,08
A16	,197	29	,845	,033	-,31	,38
A21	6,998	29	,000	1,033	,73	1,34
A22	5,037	29	,000	,933	,55	1,31
A23	3,525	29	,001	,600	,25	,95
A24	9,143	29	,000	1,167	,91	1,43
A25	7,399	29	,000	1,033	,75	1,32
A26	7,940	29	,000	1,100	,82	1,38
A27	3,764	29	,001	,533	,24	,82
A28	2,904	29	,007	,433	,13	,74
A29	3,247	29	,003	,533	,20	,87
A210	1,044	29	,305	,167	-,16	,49
A31	3,319	29	,002	,567	,22	,92
A32	4,626	29	,000	,733	,41	1,06
A33	13,403	29	,000	1,233	1,05	1,42
A34	6,922	29	,000	,967	,68	1,25
A35	7,870	29	,000	1,233	,91	1,55
A36	1,246	29	,223	,267	-,17	,70
A37	7,992	29	,000	,933	,69	1,17
A38	5,442	29	,000	,800	,50	1,10
A41	17,026	29	,000	1,567	1,38	1,75
A42	8,558	29	,000	1,167	,89	1,45
A43	10,145	29	,000	1,433	1,14	1,72
A44	11,050	29	,000	1,333	1,09	1,58
A45	5,887	29	,000	,933	,61	1,26
A46	3,084	29	,004	,567	,19	,94

قيمة t للمحور الثاني

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
B11	30	3,47	1,358	,248
B12	30	4,20	1,095	,200
B13	30	3,97	,964	,176
B14	30	3,83	1,117	,204
B15	30	3,80	1,126	,206
B16	30	3,90	1,155	,211
B21	30	4,30	,794	,145
B22	30	3,67	1,061	,194
B23	30	3,73	,640	,117
B24	30	3,87	,860	,157
B31	30	3,87	,571	,104
B32	30	3,70	,596	,109
B33	30	4,17	,747	,136
B34	30	3,87	1,106	,202
B41	30	3,93	,944	,172
B42	30	3,70	,952	,174
B51	30	3,67	,844	,154
B52	30	3,63	,718	,131
B53	30	3,17	1,053	,192
B54	30	3,63	,669	,122
B61	30	3,90	,662	,121
B62	30	3,43	1,104	,202
B63	30	3,63	1,066	,195
B64	30	3,73	,785	,143

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
B11	1,882	29	,070	,467	-,04	,97
B12	6,000	29	,000	1,200	,79	1,61
B13	5,491	29	,000	,967	,61	1,33
B14	4,087	29	,000	,833	,42	1,25
B15	3,890	29	,001	,800	,38	1,22
B16	4,267	29	,000	,900	,47	1,33
B21	8,963	29	,000	1,300	1,00	1,60
B22	3,440	29	,002	,667	,27	1,06
B23	6,279	29	,000	,733	,49	,97
B24	5,517	29	,000	,867	,55	1,19
B31	8,308	29	,000	,867	,65	1,08
B32	6,433	29	,000	,700	,48	,92
B33	8,558	29	,000	1,167	,89	1,45
B34	4,292	29	,000	,867	,45	1,28
B41	5,413	29	,000	,933	,58	1,29
B42	4,026	29	,000	,700	,34	1,06
B51	4,325	29	,000	,667	,35	,98
B52	4,829	29	,000	,633	,37	,90
B53	,867	29	,393	,167	-,23	,56
B54	5,188	29	,000	,633	,38	,88
B61	7,449	29	,000	,900	,65	1,15
B62	2,149	29	,040	,433	,02	,85
B63	3,254	29	,003	,633	,24	1,03
B64	5,117	29	,000	,733	,44	1,03

اختبار فرضيات الدراسة

نتائج اختبار T- test للفرضية الأولى والثانية

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
totalA	15,148	29	,000	,87000	,7525	,9875
totalB	8,500	29	,000	,78194	,5938	,9701

نتائج اختبار T- test للفرضيات الفرعية

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
totalb1	5,096	29	,000	,86111	,5155	1,2067
totalb2	7,990	29	,000	,89167	,6634	1,1199
totalb3	11,784	29	,000	,90000	,7438	1,0562
totalb4	6,170	29	,000	,81667	,5460	1,0874
totalb5	6,365	29	,000	,52500	,3563	,6937
totalb6	5,545	29	,000	,67500	,4260	,9240

اختبار فرضيات الأثر

ANOVA[a]						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,921	1	,921	6,004	,005[b]
	Residual	6,442	28	,230		
	Total	7,363	29			

a. Dependent Variable: totalB

b. Predictors: (Constant), totalA

اختبار تحليل الانحدار لاختبار الفرضية

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,354[a]	,125	,094	,47966

a. Predictors: (Constant), totalA

نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الأولى

Coefficients[a]						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,589	1,099		1,446	,159
	totalA	,567	,283	,354	2,001	,055

a. Dependent Variable: totalB

اختبار أنوفا لمعرفة معنوية الفروق

اختبار أنوفا لمتغير الجنس

Independent Samples Test										
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
totalG	Equal variances assumed	1,015	,322	-,184	28	,855	-,02546	,13824	-,30864	,25772
	Equal variances not assumed			-,213	17,040	,834	-,02546	,11959	-,27773	,22680

Group Statistics					
	الجنس	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
totalG	ذكر	22	3,8241	,35597	,07589
	أنثى	8	3,8495	,26141	,09242

اختبار أنوفا لمتغير العمر

ANOVA

totalG

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,403	3	,134	1,274	,304
Within Groups	2,740	26	,105		
Total	3,143	29			

اختبار أنوفا لمتغير اللمستوى الدراسي

ANOVA

totalG

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,245	2	,123	1,143	,334
Within Groups	2,898	27	,107		
Total	3,143	29			

اختبار أنوفا لمتغير الوظيفة

ANOVA

totalG

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,500	3	,500	7,915	,001
Within Groups	1,643	26	,063		
Total	3,143	29			

التأكد من معنوية الفروق بالنسبة لمتغير للوظيفة

Multiple Comparisons

Dependent Variable: totalG

LSD

الوظيفة (I)	الوظيفة (J)	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
مالي مسير	داخلي مراجع	-,10802	,14513	,463	-,4063	,1903
	محاسب	-,37257*	,12265	,005	-,6247	-,1205
	مؤسسة مدير	,25772	,16226	,124	-,0758	,5912
داخلي مراجع	مالي مسير	,10802	,14513	,463	-,1903	,4063
	محاسب	-,26455*	,12265	,040	-,5167	-,0124
	مؤسسة مدير	,36574*	,16226	,033	,0322	,6993
محاسب	مالي مسير	,37257*	,12265	,005	,1205	,6247
	داخلي مراجع	,26455*	,12265	,040	,0124	,5167
	مؤسسة مدير	,63029*	,14251	,000	,3374	,9232
مؤسسة مدير	مالي مسير	-,25772	,16226	,124	-,5912	,0758
	داخلي مراجع	-,36574*	,16226	,033	-,6993	-,0322
	محاسب	-,63029*	,14251	,000	-,9232	-,3374

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

اختبار الفروق لمتغير سنوات الخبرة

ANOVA					
totalG					
	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,262	3	,087	,788	,512
Within Groups	2,881	26	,111		
Total	3,143	29			

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية، حيث تم التطرق إلى أهم جوانب الإطار الفكري للمراجعة الداخلية، معاييرها والخطوات والوسائل التي يتبعها المراجع الداخلي في سبيل مراجعته وفحصه للأعمال المختلفة داخل المؤسسة ونظرا لارتباط موضوع الدراسة بمخاطر المخزونات فقد تناولنا مفهوم المخزونات وكيفية تسييرها، مختلف المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسات الاقتصادية وأهم إجراءات المراجعة الداخلية لتدنية هذه المخاطر.

وقد تم تدعيم هذه الدراسة النظرية بدراسة تطبيقية أجريت على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولايتي جيجل وميلة وذلك بتوزيع الاستبيان عليهم، واستخدام برنامج التحليل الإحصائي (*Spss*) في تحليل البيانات واختبار الفرضيات المطروحة من خلال إثبات التزام المراجعين الداخليين في العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما، وعدم مساهمة هذا الالتزام في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات التي تتعرض لها هذه المؤسسات.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، المخزون، المخاطر المتعلقة بالمخزون، المؤسسات الاقتصادية.

Résumé :

Cette étude a pour but de démontrer le rôle que peut jouer l'audit interne à la minimisation des risques liés aux stocks dans les entreprises économiques.

Pour cela on a en premier lieux aborder tout ce qui est cadre théorique de l'audit interne, ses normes, processus, et les outils utilisées par l'auditeur pour la mise en œuvre de ce processus dans l'entreprise.

On a en deuxième lieux aborder le sujet des risques liés aux stocks (après avoir définit les stocks la gestion des stocks) sachant que l'audit interne aide à la minimisation de ces risques.

Notre étude théorique a été suivie par une étude pratique sur un échantillon d'entreprise a Jijel et Mila, via l'outil du questionnaire. Et afin d'analyser les résultats obtenues nous avons u recours au programme statistique SPSS, qui nous a permis aussi de vérifier les hypothèses avancées auparavant portants sur l'engagement des auditeurs internes vis-à-vis des normes d'audit interne reconnues dans le domaine.

L'analyse de ces résultats nous a permis de confirmer l'engagement des auditeurs internes vis-à-vis des normes reconnues, d'un autre coté l'analyse nous permet d'infirmer l'hypothèse portant sur la contribution de l'audit interne à la minimisation des risque liés aux stock.

Mots clés *: audit interne, les stocks, risques liés aux stocks, entreprises économique.*