الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université de Jijel

Faculté des Sciences Economiques et Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences Commerciales

جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضـــوع

دور المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات

دراسة تطبيقية على عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إعداد الطالبتين:

- تومية بلاح
- مريم بوطبيبة

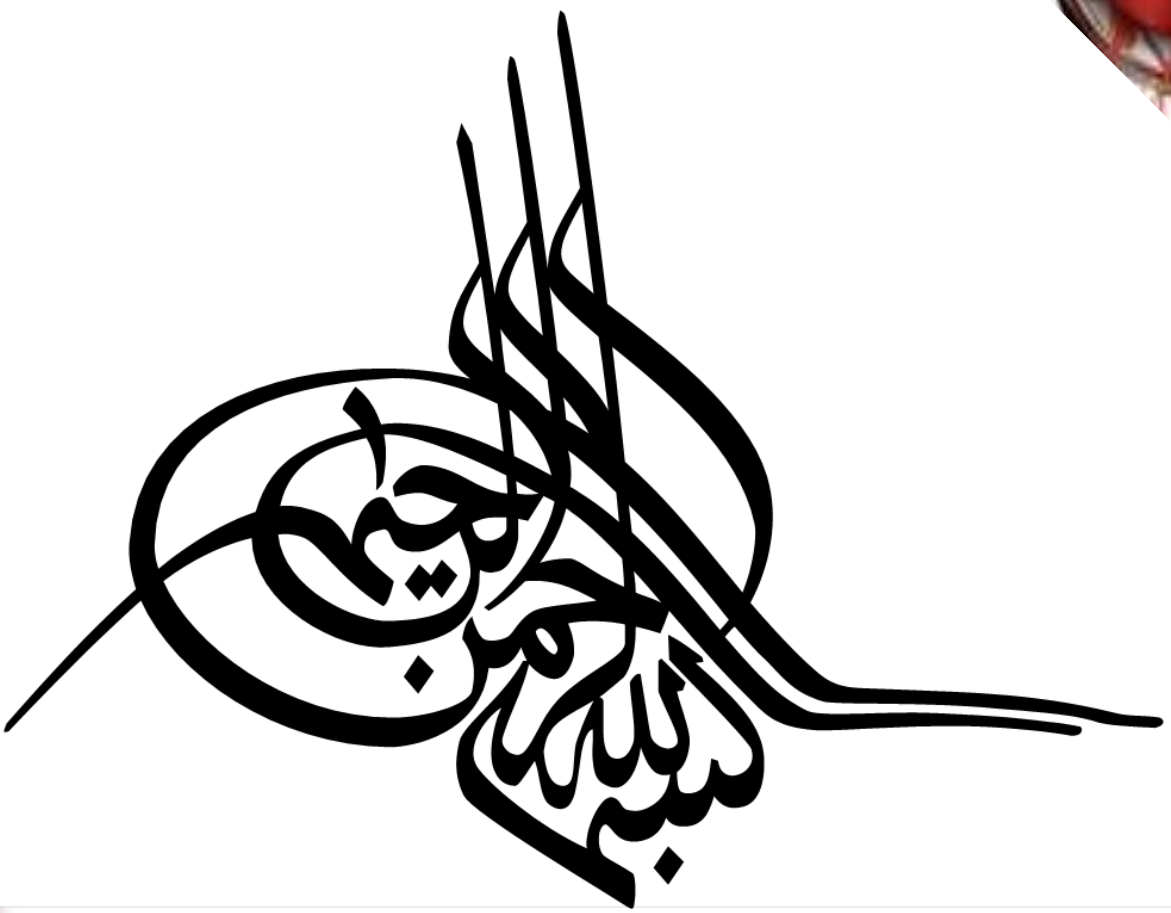
إشراف الأستاذ :

- عبد الوهاب برحال

أمام اللجنة المشكلة من:

أ. عبد المالك توبي	أستاذ مساعد أ	رئيسا
أ. عبدالوهاب برحال	أستاذ مساعد أ	مشرفا ومقررا
أ. محمد سامي لزعر	أستاذ مساعد ب	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، نحمده سبحانه وتعالى حمدا كثيرا يوافي نعمه
ويكافئ مزيده، فهو سبحانه
الذي يسر لنا أمر إنجاز هذا العمل المتواضع وأعاننا على ذلك
ثم نتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ "**عبد الوهاب برحال**" الذي تفضل
بالإشراف على هذه المذكرة
كما نتوجه بعظيم الشكر وبالغ التقدير إلى الأستاذ الفاضل "**عمران
بوريب**"على ما أفاض علينا من علمه ووقته وجهده، فكان عونا لنا وناصحا
أمينا ساهم بحسن توجيهاته في إخراج هذه المذكرة بالصورة
التي عليها الآن
كما نشكر الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بتقييم
ومناقشة هذه المذكرة
ولا يفوتنا أيضا أن نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى كل الأساتذة
الأفاضل الذي دعمونا باستمرار، إلى كل الزملاء و الأصدقاء
وكل من قدم لنا يد العون من قريب أو من بعيد
وإلى كل من شجعنا ولو بكلمة طيبة

جزاكم الله خيرا

إهداء

إلى الوالدين الكريمين حفضهما الله

إلى إخوتي الأعزاء

إلى الأحباب والأصدقاء

تومية ومريم

مقدمـــــة عامـــة

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم و نشاطات المؤسسات الاقتصادية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل فيها الملكية عن التسيير، ما أوجب ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم، والحد من الأخطاء المحاسبية والتلاعبات، وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق الخارجي الذي أصبح لا غنى عنه في تزويد مختلف الأطراف سواء كانت داخلية أو خارجية بمعلومات دقيقة وموثوقة وذات مصداقية.

إن المخزون السلعي يمثل أحد العناصر الأساسية للأصول بالنسبة للعديد من المؤسسات والذي يلقى الكثير من اهتمام مدققي الحسابات لما له من تأثير على نتائج الأعمال والمركز المالي من ناحية وتكوينه لنسبة كبيرة من مجموع الأصول المتداولة لكثير من المؤسسات من ناحية أخرى، لذا بات من الضروري الاهتمام بعناصر المخزون وتدقيقه لأنه من أكثر الأصول تعرضا للمخاطر حيث يتعين على مدقق الحسابات الحد من هذه المخاطر وتدنيتها.

إن المخاطر الكثيرة التي تتعرض لها المخزونات من التقادم وتغيرات الأسعار فضلا عن تعرضها للتلف والسرقة يحتم على المدققين إعطائها قدرا زائدا من العناية والأهمية في عملية التدقيق، خاصة وأن العمليات المتعلقة بالمخزونات والمتمثلة في دورة المشتريات ودورة المبيعات هي العمليات الأكثر تكرارا في المؤسسة مايجعل المخزونات في المؤسسات ذا حساسية كبيرة؛ وجدير بالذكر أن المجهودات التي يبذلها المدققون في تدقيق عناصر المخزون هي في حقيقة الأمر إحدى الآليات التي تعتمدها المؤسسات من أجل تدنية المخاطر المتعلقة بهذه الأخيرة.

طرح الإشكالية:

وللإلمام بالموضوع أكثر قمنا بدراسة ميدانية حيث قمنا بتوزيع إستبانة على عينة من مدققي الحسابات وخبراء المحاسبة في العينة محل الدراسة وذلك قصد بيان مدى مساهمة المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات.

وعلى هذا الأساس، فإن التساؤل الرئيسي الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذا البحث يمكن صياغته على النحو التالي:

ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات في المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة؟

الأسئلة الفرعية:

وللإجابة على هذا التساؤل الرئيسي والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الخارجي؟ وما هي معاييره و مبادئه وفروضه؟ وما هي إجراءات تنفيذه؟
- ما المقصود بوظيفة التخزين؟ وما علاقتها بالإدارات الأخرى؟
- ما هي طرق تقييم المخزونات؟
- ما هي مختلف المخاطر التي تتعرض لها المخزونات في المؤسسات الاقتصادية؟
- ما مدى التزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما في المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة؟
- ما مدى التزام المدققين الخارجيين بإجراءات تدقيق المخزونات في المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة؟
- ما مدى تعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لمخاطر المخزونات؟
- هل التزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما يقلل من تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات؟
- هل التزام المدققين الخارجيين بإجراءات تدقيق المخزونات يقلل من تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات؟
- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المستجوبين حول موضوع دور المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات؟

فرضيات الدراسة:

- المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما.
- المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات تدقيق المخزونات.
- المخزونات في المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتعرض للمخاطر بكثرة.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لالتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما في تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لالتزام المدققين الخارجيين بإجراءات تدقيق المخزونات في تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات.
- هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المستجوبين حول موضوع دور المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من خلال الاعتبارات التالية:

❖ كون التدقيق الخارجي له الدور الفعال والرئيسي في خدمة أصحاب المشروع وضمان لحماية الأصول والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال الحماية المادية والمحاسبية ضد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها أصول وممتلكات المؤسسة مثل الغش والتزوير وارتكاب الأخطاء.

❖ كون التدقيق الخارجي يمثل وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على المعلومات المحاسبية للمؤسسة في اتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية.

❖ كون المخزون من أهم العناصر الذي تتضمنه القوائم المالية بالمؤسسة خاصة وأنه يؤثر في نتيجة النشاط من أرباح أو خسائر.

❖ إن المخزون يمثل أحد الاستخدامات الأساسية لأموال المشروع خاصة في المؤسسات الانتاجية وهو الأمر الذي يتطلب ضرورة التأكد من سلامة الإجراءات الرقابية الخاصة بدورة المخزون.

❖ كون المخزونات من أكثر الأصولا تداولا في المؤسسة مما يجعلها أكثر عرضة للمخاطر وبالتالي محاولة معرفة إحدى الآليات الأساسية لتجنب هذه المخاطر والمتمثلة في التدقيق الخارجي.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في:

❖ التعرف على التدقيق الخارجي والمعايير التي تحكم عمل المدقق في المؤسسة محل التدقيق.

❖ التعرف على وظيفة التخزين وعلاقتها بالإدارات الأخرى وطرق تقييم المخزونات.

❖ التعرف على نظام الرقابة الداخلية الجيد لدورة المخزون وأثره على نتائج عملية التدقيق.

❖ التعرف على إجراءات تدقيق المخزونات، ومدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون.

❖ التعرف على مدى التزام المدققين الخارجيين في العينة محل الدراسة بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما.

❖ التعرف على مدى التزام المدققين الخارجيين بإجراءات تدقيق المخزونات.

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

❖ التعرف على مدى تأثير التزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما وإجراءات تدقيق المخزونات، في تعرض المؤسسات الإقتصادية لمخاطر المخزونات في العينة محل الدراسة لهذه الأخيرة.

الدراسات السابقة:

❖ بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر(3)، 2011/2010.عالجت الباحثة خلال هذه الدراسة الإشكالية المتمثلة في قياس مدى إمكانية التدقيق الخارجي في المساهمة في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي وفعالية الأداء في المؤسسة وقد توصلت الباحثة إلى أن المدقق الخارجي يقوم ببيان الانحرافات المالية والإدارية التي ارتكبتها إدارة المؤسسة فهو يعتبر بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسة محل التدقيق بالإضافة إلى ذلك فهو يعتبر بمثابة ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات.

ما يميز هذه الدراسة أنها اهتمت بدراسة أثر التدقيق الخارجي على الأداء في المؤسسة بصفة عامة دون تخصيص أي وجه من أوجه الأداء في المؤسسة، أما نحن في دراستنا فسنقوم بدراسة أثر التدقيق الخارجي على أحد أوجه الأداء في المؤسسة والمتمثلة في إدارة المخاطر وبالضبط في إدارة المخاطر المتعلقة بالمخزونات.

❖ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس(سطيف) الجزائر،2011/2010، تناولت هذه الدراسة إشكالية تتمحور حول دور المدقق الخارجي في تقييم خطر الرقابة وتحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون داخل المؤسسة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون، إضافة إلى التعرف على دور نظام الرقابة الداخلية في التأثير على خطر الرقابة، وأهم ما خصلت إليه هذه الدراسة هو أن الحل الأمثل بالنسبة للمؤسسة تجاه تحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون وبالتالي تفعيله أكثر من أجل تخفيض خطر الرقابة يتمثل في أخدها بعين الاعتبار لتوصيات واقتراحات المدقق حول تحسين هذا النظام.

هذه الدراسة وإن تناولت موضوع المخاطر فالمقصود بالمخاطر التي تم تناولها هو مخاطر التدقيق وليس المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وما يميز دراستنا عن هذه الدراسة هو تركيزنا

على المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وبالضبط مخاطر المخزونات وكيف يساهم المدقق الخارجي في تدنيتها.

❖ عبدلي لطيفة، دور وأهمية إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد(تلمسان)، الجزائر،2012/2011. تناولت هذه الدراسة إشكالية تتمحور حول أهمية إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية وعلى وجه الخصوص المؤسسة الجزائرية باعتبارها تعد كآلية إنذار مسبق في مواجهة مختلف المخاطر. وأهم ما توصلت إليه الباحثة هو أن بناء ثقافة الخطر داخل المؤسسة الاقتصادية وقابلية مواجهة الخطر تقبلها أمرا لابد منه في المؤسسة خصوصا في ظل تزايد التغيرات والتقلبات البيئية.

هذه الدراسة تناولت موضوع المخاطر في المؤسسة الاقتصادية وكيفية إدارتها، وما يميز دراستنا عن هذه الدراسة هو إبراز مدى مساهمة المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات.

أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع لأسباب موضوعية وذاتية:

الأسباب الموضوعية:

❖ ارتباط الموضوع محل البحث بالتخصص في مجال المحاسبة والجباية.

❖ أهمية كل من التدقيق الخارجي وعنصر المخزون في إضفاء المصداقية على القوائم وخدمة مستخدميها.

❖ تزايد تعرض المؤسسات الاقتصادية لمخاطر المخزون.

الأسباب الذاتية:

❖ المساهمة في إثراء المكتبة الوطنية ببحوث جديدة تواكب تطور مهنة التدقيق.

❖ الميول الشخصي للاهتمام بالبحث في ميدان التدقيق الخارجي.

❖ فتح المجال أمامنا كباحثين للبحث في المستقبل في ميدان التدقيق الخارجي.

منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على التساؤل الرئيسي المطروح واختبار الفرضيات المتبناة سيتم اعتماد منهجين أساسيين و هما:

المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع المعلومات والبيانات على الظاهرة المدروسة وتحليلها وتفسيرها قصد الوصول إلى نتائج محددة وهذا في الجانب النظري للبحث وهذا لعرض عموميات حول كل من التدقيق الخارجي ودورة المخزونات.

منهج دراسة حالة بالنسبة للدراسة الميدانية من خلال الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss في تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة استبيان تم إعداده لهذا الغرض.

حدود الدراسة:

تتمثل الحدود الزمنية و المكانية لدراستنا في:

الحدود الزمنية: من 03/15/ 2015 إلى 2015/05/10.

الحدود المكانية: تمت الدراسة في مجموعة من مكاتب التدقيق الخاصة بمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

أدوات البحث:

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

المصادر الأولية:

والمتمثلة في الاستبيان حيث حيث تم توزيعها على عينة معتبرة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لمعرفة رأيهم حول بعض جانب الموضوع.

الأدوات الإحصائية والمتمثلة في تقنيات الإحصاء الوصفي(المتوسط الحسابي، معادلة خط الانحدار، الانحراف المعياري).

البرامج والمتمثلة في برنامج SPSS وبرنامجEXCEL.

المصادر الثانوية:

والمتمثلة في الكتب، المقالات العلمية، مذكرات التخرج السابقة التي تهتم ببعض جوانب الموضوع، بالإضافة إلى القوانين.

خطة البحث:

قصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، فصلان نظريان وآخر تطبيقي، بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة عامة حيث تناول الفصل الأول عموميات حول التدقيق الخارجي، تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية التدقيق الخارجي، وفي المبحث الثاني إلى معايير التدقيق الخارجي المقبولة قبولا عاما، وفي المبحث الثالث إلى حقوق وواجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي .

أما الفصل الثاني فقد تمحور حول دورة المخزونات: كيفية سيرها وتدقيقها لتدنية المخاطر المتعلقة بها، ففي المبحث الأول تناولنا ماهية وظيفة التخزين وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى الدورة المحاسبية للمخزونات، وخصصنا المبحث الثالث لمقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال

وأخيرا تناولنا في المبحث الرابع إجراءات التدقيق الخارجي للمخزونات كآلية لتدنية المخاطر المتعلقة بها.

أما الفصل الثالث فيتمثل في الجانب التطبيقي لموضوع البحث كدراسة تطبيقية على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حيث تم تناول الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة، ثم تحليل بيانات ونتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

الفصـــــل الأول:

عموميــات حــول التدقيق الخارجـي

تمهيد:

إن تطور التدقيق الخارجي وخروجه كنشاط رئيسي لا يمكن الاستغناء عنه كان نتيجة زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف مدقق الحسابات، فالهدف من التدقيق الخارجي يتمثل في التحقق من صحة القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارته لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها.

التدقيق الخارجي يعتمد على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي ينشط فيه بالإضافة إلى ذلك فإنه يقوم بتوجيه المدقق أثناء القيام بعمله، حيث يمكنه من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وللتعرف أكثر على التدقيق الخارجي قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي؛

المبحث الثاني: معايير التدقيق الخارجي المقبولة قبولا عاما؛

المبحث الثالث: حقوق، واجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي؛

المبحث الرابع: مسار عمل المدقق الخارجي؛

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

لقد تغيرت النظرة إلى التدقيق نتيجة لزيادة الحاجة إليه، فالتدقيق يعتبر شكل من أشكال الرقابة وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية وخاصة الاقتصادية منها، ولقد نال التدقيق اهتماما واسعا في الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية منها.

المطلب الأول: نشأة وتطور التدقيق الخارجي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة "تدقيق" "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audir" ومعناها "يستمع".[1]

ويمكن تلخيص أهم المراحل التي مر بها التدقيق كما يلي: [2]

أولا: الفترة قبل 1500م

في أوائل هذه الفترة كان التدقيق يقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية الذي كان يهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر كما أنه في عهد الإمبراطورية الرومانية كانت الدفاتر المحاسبية تتلى على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه وذلك للوقوف على ممتلكاته، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ، كما أن التدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل مع عدم وجود أو معرفة بنظم الرقابة الداخلية.

ثانيا: الفترة الممتدة ما بين 1500– 1850م

خلال هذه الفترة لم يتغير هدف التدقيق عن الفترة السابقة، إذ لازال يقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية. غير أنها شهدت بعض التغيرات وهي:

- ❖ انفصال الملكية عن الإدارة وهو ما زاد الحاجة إلى المدققين.
- ❖ تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

ونتيجة لهذه التغيرات ظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص ص 17– 18.

[2] إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة**، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قاريونس، ليبيا، 2008، ص ص 18– 19.

ثالثا: الفترة ما بين 1850– 1950م

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة وظهور الحاجة الماسة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 الذي نص بين مواده على ضرورة تدقيق شركات المساهمة من قبل مدقق الحسابات. أما بالنسبة لأهداف التدقيق حتى نهاية هذه الفترة كانت كالآتي:

- ❖ اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- ❖ اكتشاف الأخطاء الفنية؛
- ❖ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

رابعا: الفترة من 1950 إلى الآن

ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق في عملية التدقيق، وكذلك الاعتماد على التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق.

كما أن الهدف الأساسي من التدقيق في هذه المرحلة لم يعد مقتصرا على اكتشاف الغش بل تعدى ذلك تقرير المدقق المستقل فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي

لقد وردت عدة تعاريف لتدقيق الحسابات نذكر منها:

التعريف الأول:

عرفت الجمعية الأمريكية **(AAA)*** التدقيق بأنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"[1]

ويتميز هذا التعريف بالاتساع والعموم، وبشكل يجعله كافيا ليشمل جميع أشكال التدقيق، حيث يمكن أن يدخل في نطاقه التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، والحكومي.

كما يلاحظ على هذا التعريف للتدقيق أنه يتضمن نقاط ذات أهمية وهي:[2]

*AAA : American Accounting Association.

[1] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 6 .

[2] محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم ، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص ص 18–19.

❖ **التدقيق عملية منتظمة:** وذلك يعني أن اختبارات مراقب الحسابات تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع لعملية التدقيق.

❖ **ضمان الحصول على القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية:** ويمثل ذلك لب عملية التدقيق نظرا لتعدد هذه القرائن وتنوع المعايير المستخدمة لتقييمها.

❖ **مدى مسايرة العناصر محل الفحص والدراسة للمعايير الموضوعة:** ومن هذا يتضح أن التدقيق يشتمل على إبداء رأي أو إصدار حكم. ومن ثمة فمن الضروري وضع مجموعة من المعايير مثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

❖ **إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية:** ومن ثمة فإن التدقيق يمثل وسيلة من وسائل الاتصال، ويعتمد مراقب الحسابات في عرض نتيجة الفحص والدراسة وإيصالها لمن يهمه الأمر على تقرير يضمنه رأيه الفني المحايد.

التعريف الثاني:

"التدقيق الخارجي عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم المالية للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها".[1]

ركز هذا التعريف على أن التدقيق هو فحص للقوائم المالية للحكم على مصداقيتها مع الاستعانة في سبيل ذلك بفحص جميع الدفاتر والسجلات الأخرى.

التعريف الثالث:

يعرف التدقيق الخارجي بأنه: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة".[2]

ركز هذا التعريف على أن التدقيق هو فحص نظام الرقابة الداخلية أي أنه أعطى أهمية في تعريف التدقيق لتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر الخطوة العملية الأولى في مسار عمل مدقق الحسابات.

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 01.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 13.

التعريف الرابع:

يعرف التدقيق الخارجي بأنه: " اختبار تقني صارم من طرف مدقق مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[1]

ركز هذا التعريف في تعريفه للتدقيق الخارجي على المواصفات التي يجب أن يتوفر عليها المدقق الخارجي.

يلاحظ من التعاريف السابقة أنها اختلفت في الزاوية التي ينظر منها إلى التدقيق من حيث أهمية المنطلق في التدقيق لكنها متفقة على أن الهدف هو الوصول إلى الحكم على مدى مصداقية المعلومات المعروضة في القوائم المالية، وهو أحدث أهداف التدقيق في أبياته المعاصرة.

كما يلاحظ من هذه التعاريف كذلك أنها متفقة على أن الفحص الذي يقوم به المدقق لا بد أن يكون فحصا انتقاديا كما أن على مدقق الحسابات أن يقوم بتدقيق مختلف الدفاتر والسجلات التي تقوم المؤسسة بمسكها.

بناء على ما سبق يمكن صياغة التعريف الإجرائي التالي:

التدقيق الخارجي هو عبارة عن فحص تقني صارم من طرف مهني مؤهل ومستقل لنظام الرقابة الداخلية والقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا التحقق من مدى مطابقة القوائم المالية للواقع الفعلي لها من أجل الخروج برأي فني محايد حول مدى سلامة القوائم المالية للمؤسسة وتوصيل هذا الرأي إلى مختلف المستفيدين.

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية يتمحور حولها التدقيق وهي:[2]

❖**الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

---

[1] بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مذكرة ماجيستير جامعة سطيف1، سطيف، 2010-2011 ص ص 4- 5 .

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 11 - 12.

❖ **التحقق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم نتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

نشير إلى أن الفحص والتحقق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

❖**التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي

للتدقيق الخارجي أهداف يسعى المدقق لتحقيقها، كما له أهمية تخدم عدة جهات، وتتمثل فيما يلي:

أولا: أهداف التدقيق الخارجي

انطلاقا من التطور التاريخي للتدقيق وما صاحبه من تطور في أهدافه، كما تم التطرق إليه سابقا يمكن أن نميز بين الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة للتدقيق[1].

1- الأهداف التقليدية: ويمكن تلخيص الأهداف التقليدية فيما يلي:

❖ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛

❖ إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛

❖ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛

❖ تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛

❖ اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا؛

❖ طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛

❖ معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

2- الأهداف الحديثة: ويمكن تلخيصها فيما يلي:

❖ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

[1] زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر، عمان، 2009، ص ص 19-20.

- ❖ تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة؛
- ❖ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- ❖ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- ❖ التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير؛
- ❖ التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء نتيجة الإهمال أو التقصير.

ثانيا: أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة تهدف إلى خدمة عدة جهات تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها وتتمثل هذه الجهات في:[1]

1- إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية، فالقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق، وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة محايدة ومستقلة.

2- الملاك والمستخدمين: تلجأ هذه الفئة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم للوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

3- أهمية التدقيق للدائنين والموردين: الدائنين والموردين يعتمدون على تقرير المدقق الذي يتضمن مدى سلامة وصحة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وذلك قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسبة الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي للمؤسسة.

4- أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: تلعب البنوك ومؤسسات الإقراض دورا كبيرا في التمويل القصير الأجل للمؤسسات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي (القروض)، وتعتمد كأساس للتوسع أو التقليص فيه على درجة تقييم الخطر.

---

[1] بوقابة زينب، **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر –3–، 2011/2010، ص 33.

5- الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية سليمة.

المطلب الرابع: مبادئ وفروض التدقيق الخارجي

أولا: مبادئ التدقيق الخارجي

تجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركان وهي:[1]

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص: ويمكن تلخيصها فيما يلي:

❖ **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

❖ **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

❖ **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التميز أثناء الفحص، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعيمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات والتي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

❖ **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ يعبر عما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير: ويمكن تلخيصها في العناصر التالية:

❖ **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

❖ **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص ص 23- 24.

المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف (إن وجدت) في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

❖ **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير السالبة منصفة لجميع المرتبطين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

❖ **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

❖ **ثانيا: فروض التدقيق الخارجي**

تتمثل الفروض التجريبية للتدقيق الخارجي فيما يلي:[1]

1- **قابلية البيانات للفحص:** من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر لوجود هذه المهنة.

وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي يسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، تتمثل هذه المعايير فيما يلي:

❖ **الملائمة:** وذلك يعني ضرورة ملائمة البيانات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

❖**القابلية للفحص:** ويعني ذلك أنه إذا قام شخص _أو أكثر_ بفحص البيانات نفسها فإنهما لا بد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

❖**البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادية وموضوعية.

❖**القابلية للقياس الكمي:** وهي خاصية يجب أن تتحلى بها البيانات المحاسبية.

2- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من مدقق الحسابات والإدارة:** يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المدقق والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تم تدقيقها من طرف المدقق بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمدقق بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

---

[1] أنظر:

ـ عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 26- 30.

ـ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 13- 14.

ـ محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص ص 22- 23.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية: نجد أن هذا الفرض ضروري من الفروض السابقة، في جعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراقبة أن يوسع من اختياراته، وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج التدقيق بصورة تخفض من مدى الفحص.

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة العرض في القوائم المالية: تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يستخدم للحكم على سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي. ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية، وفي الوقت نفسه تكون لهم سند لتدعيم آرائهم، ويشبه ذلك ما يقتبسه التدقيق من مبادئ إحصائية فيما يتعلق في المعاينة الإحصائية.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل: هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، وهو فرض استمرار المشروع، وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل، وإذا اتضح للمدقق عكس ذلك أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلا.

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط: رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها لعميله فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها، ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور، ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة، فإنه يكون مقيدا بها، وليست لديه الحرية المطلقة.

8- يفرض المركز المهني لمدقق الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: نجد أن هذا الفرض لم توضع تحته الدراسة الشاملة، ومع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراقب الحسابات قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات معايير التدقيق المتعارف عليها.

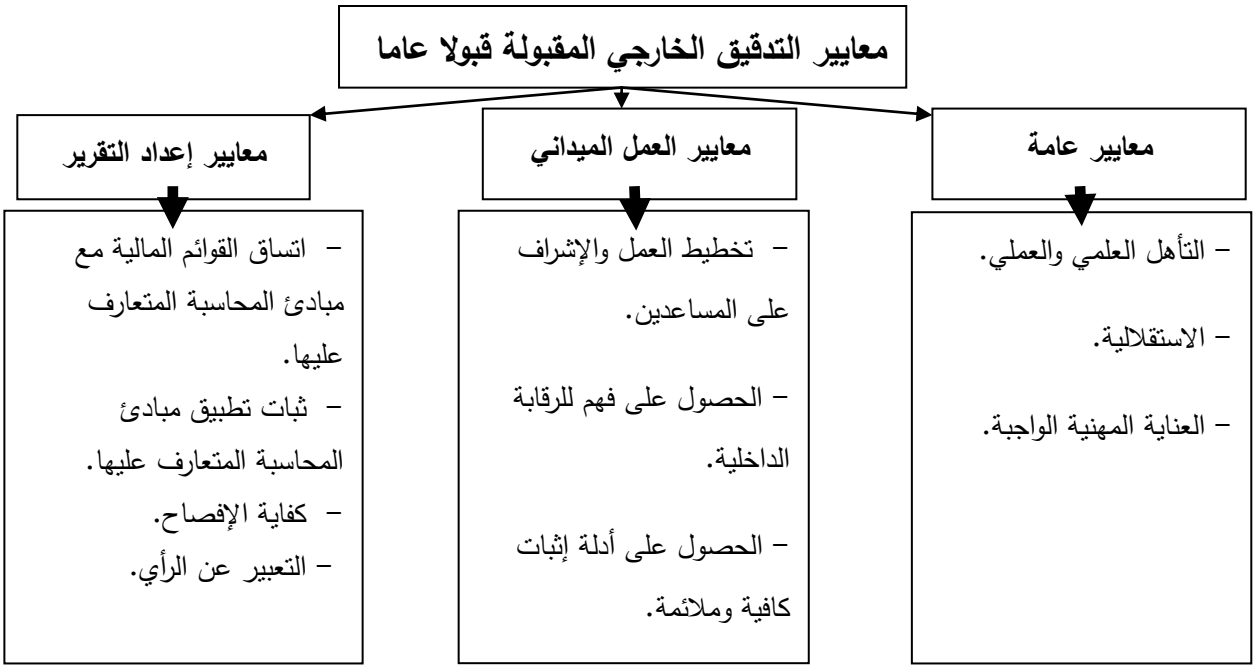
المبحث الثاني: معايير التدقيق الخارجي المقبولة قبولا عاما

تمثل معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، المعايير المتعارف عليها. وهي عبارة عن إرشادات عامة تساعد مراقب الحسابات في الوفاء بمسؤوليته المهنية عند تدقيق القوائم المالية.

كما أن معايير التدقيق المتعارف عليها هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة.[1]

ولقد أصدر مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكيين قائمة بمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات[2]، ويمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-01): معايير التدقيق الخارجي المقبولة قبولا عاما.



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 51.

المطلب الأول: المعايير العامة (الشخصية)

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات وهي التأهيل العلمي والعملي الاستقلالية والعناية المهنية ويمكن توضيحها فيما يلي:

1- التأهيل العلمي والعملي : فمن حيث التأهيل العلمي يجب أن يكون لدى المدقق مستوى علميا مؤهلا في المحاسبة والتدقيق وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم

[1] عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، الدار الجامعية، مصر، دون سنة نشر، ص 41.

[2] محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص45.

الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق، فمثلا يجب على مدقق الحسابات أن يكون ملما بالجوانب السلوكية والإدارة وغيرها مثل الاقتصاد والإحصاء المالية والجباية. [1]

أما من حيث التأهيل المهني فيجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا قضاء فترة من الزمن للتدريب العلمي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف مهني ذو خبرة.

كما يتطلب الأمر من المدقق متابعة عن ما يستجد من معلومات وعلوم مرتبطة بعمله وكذلك زيادة معرفته الفنية عما يستجد في المحاسبة والتدقيق وتعديل المعايير.

2- الاستقلالية: إن معيار الاستقلالية يتطلب من المدقق التمسك باستقلاله وحياده، وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، فهذا الاستقلال يمثل حجر الأساس أو الزاوية بالنسبة لمهنة التدقيق.[2]

وحتى يتحقق معيار الاستقلال فإن مدقق الحسابات يجب أن يكون مستقلا في الواقع (الاستقلال الذهني) ومستقلا أيضا في الظاهر.

ويعني الاستقلال في الواقع عدم خضوع المدقق لأي ضغوط من الغير خلال كافة مراحل عملية التدقيق. بدءا من التخطيط لعملية التدقيق ومرورا بوضع برنامج الفحص وإجراءه، وانتهاء بكتابة التقرير وصياغة الرأي الفني الذي يراه في القوائم المالية. الاستقلال في الواقع بهذه الصورة يكمن في عقل المدقق، والإحساس به يخضع لتقييم المدقق نفسه الآخرين معه، ولذلك فإن هذا النوع من الاستقلال يصعب الاستدلال عليه وتحديد مدى توافره؛ أما فيما يتعلق بالاستقلال الظاهر، فإن تحقيقه يتطلب ألا تكون لمدقق مصلحة مالية أو مادية مباشرة أو غير مباشرة بعميله.[3]

3- العناية المهنية: ينص المعيار الثالث من المعايير العامة على ما يلي:

"يجب أن يبدل المدقق العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص وفي إعداد تقريره"، وهذا المعيار الهدف منه هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق لعمله، فمن حق الجمهور العام أن يتوقع تمتع المدقق بالمهارات التي يمتلكها عادة الأشخاص الآخرون المشتغلون بالمهنة نفسها، ويجب على المدقق أن يبدل في عمله درجة العناية والمهارة المعقولة، فإذا لم يتمتع المدقق بالمهارات اللازمة أو إذا لم يمارس درجة العناية الواجبة في أدائه لعمله فإن سلوكه في هذه الحالة

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن 2006، ص 39 .

[2] وليام توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض 1997، ص 55.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 31.

لا يتفق مع آداب وأخلاقيات المهنة، كما أنه يخل أيضا بواجباته القانونية.[1] والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة. [2]

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

معايير العمل الميداني هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق، وتتضمن هذه المجموعة من المعايير التخطيط والإشراف، تقييم نظام الرقابة الداخلية و جمع أدلة الإثبات ويمكن توضيح هذه العناصر فيما يلي:

1- التخطيط والإشراف: من الأمور الهامة والتي تساعد المدقق على النجاح في أداء مهمته بكفاءة وفاعلية ضرورة التخطيط لمهمة التدقيق عن طريق قيام المدقق بوضع وتحديد الإستراتيجية الشاملة لهذه المهمة والمتوقع أن تتم بإجراءات وخطوات لتنفيذها على أكمل وجه[3]، مع ضرورة تحقيق الإشراف المناسب على المساعدين للتأكد من تنفيذ الإستراتيجية الموضوعة بطريقة كاملة ووفقا لمستوى الأداء المتفق عليه.[4]

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية: يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من معايير العمل الميداني والذي يحث المدقق بأن يجري دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في منشأة العميل حيث أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر الأساس الذي يحدد مدى الاختبارات التي سوف يطبقها المدقق لأن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم وطبيعة أدلة الإثبات، وكذلك مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، بالإضافة إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية التدقيق.[5]

3- جمع أدلة التدقيق الكافية والملائمة: يقضي المعيار الثالث من معايير الفحص الميداني بأنه يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساس مطول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص وتتمثل أهمية التزام المدقق بهذا المعيار في أن فشله في جمع الأدلة الكافية والملائمة يمكن أن يزيد من احتمال تحمله لمستوى مرتفع من خطر التدقيق، والمتمثل في إمكانية إبداء رأي فني غير صحيح، فنتيجة لعدم كفاية الأدلة وملائمتها يمكن أن يقبل مدقق الحسابات القوائم المالية على أنها صادقة وسليمة ويبدي فيها رأيا إيجابيا وذلك على الرغم من احتوائها على أخطاء جوهرية. والعكس صحيح، حيث

---

[1] أحمد لعماري، حكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة علوم إنسانية، العدد45، جامعة باتنة، الجزائر، 2010، ص 10.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 41.

[3] السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية**، دار الكتاب الحديث، 2008، ص ص 235- 236.

[4] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 235 .

[5] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص 42- 43.

من المحتمل أن يرفض مدقق الحسابات القوائم المالية وهي سليمة وحتى يمكن استخدام دليل التدقيق كقرينة لإثبات صحة العمليات والتصرفات والإجراءات والقوائم المالية، فإنه يجب أن تتميز بخاصيتي الكفاية والملائمة.[1]

المطلب الثالث: معايير التقرير

يعتبر تقرير المدقق المنتج النهائي لعملية التدقيق، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لمستخدمي القوائم المالية ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير، كما أنه يجب أن يكون مطابقا مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة التدقيق. وتحقيقا لذلك فقد قدم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وهي:[2]

1- إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يتطلب أول معيار من معايير إعداد التقرير ضرورة تبيان التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو يعني ضمنيا أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيارا يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية وذلك إذا ما كانت القوائم المالية تصور المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

2- ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: إن هذا المعيار يتطلب ضرورة إشارة المدقق في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخـرى، والهدف من هذا الثبات هو القدرة على إجراء المقارنة بين القوائم المالية لدورات مختلفة، كما يتوجب على المدقق ضرورة توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية.

3- الإفصاح الكافي: كما أن المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير يتطلب ضرورة إفصاح المدقق عن أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل لمستخدمي القوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

4- إبداء الرأي: يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير رأي المدقق الخارجي فيما يتعلق بمدى وصدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال المؤسسة والمركز المالي لها، وذلك كوحدة واحدة[3]. أما في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه، فيتوجب عليه أن يوضح أسباب امتناعه.

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص ص 41- 42.

[2] وليام توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص ص 61- 63.

[3] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 108.

وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.[1]

المبحث الثالث: حقوق واجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي

حتى يستطيع المدقق أداء عمله بكفاءة وفاعلية، ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق وسلطات وما عليه من واجبات ومسؤوليات وفقا لما تقضي به قواعد ومبادئ التدقيق من ناحية ولما جرى عليه العرف في مجال التدقيق الخارجي من ناحية أخرى.

المطلب الأول: حقوق المدقق الخارجي

تتمثل حقوق المدقق الخارجي في المجالات والنواحي التالية، التي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في إنجاز برنامج تدقيقه وتحقيق أهدافه بدرجة عالية من الفعالية: [2]

❖حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الإطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة.

❖حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في الشركة، في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المدقق إلى تفسير مرضي له.

❖من حق المدقق فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية وفقا لما تقتضي به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال التدقيق الحسابي إلى جانب ذلك فحص وتدقيق المجموعة المستندية من خلال التدقيق المستندي.

❖إجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسبا لخزائن الجهة الخاضعة للتدقيق ومخازنها وما تحتويه من أوراق مالية ونقدية ومستندات ووثائق و بضائع وغيرها.

❖من حقوق المدقق تدقيق وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على الشركة، وحق الاتصال الأولي للشركة، للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات.

---

[1] وليام توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص ص 64- 65.

[3] أنظر:

ـ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص ص211- 212.

ـ نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 81.

ـ زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص 138.

❖ حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال.

❖ حق مناقشة قرار عزله أمام الجمعية العمومية.

❖ حق حضور الجمعية العمومية والأداء برأيه في النواحي المالية والرد على الاستفسارات حول تقريره المرفق بالقوائم المالية.

المطلب الثاني: واجبات المدقق الخارجي

تتمثل فيما يجب أن يقوم المدقق به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج تدقيقه على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال ومن أهم هذه الواجبات ما يلي:[1]

❖يجب على المدقق الاضطلاع على جميع القيود والسجلات والميزانيات المتعلقة بالأشخاص الذين يتعامل معهم ويقوم بتدقيق حساباتهم، وأن يطلب منهم موافاته بما يراه ضروريا للقيام بعمله على أحسن وجه.

❖ يجب على المدقق التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر، ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب التدقيق الفني.

❖ يجب على المدقق أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي:

ـ معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها.

ـ عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.

ـ حسن سير العمل في أقسام وإدارة الشركة.

❖ يجب على المدقق أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختبار عينات التدقيق بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة.

❖ يجب على المدقق التأكد إلى جانب الفحص والتدقيق أن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.

---

[1] أنظر:

ـ عبد الكريم علي الرمحي، **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 9.

ـ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 213- 214.

❖ يجب على المدقق أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

❖ يجب على المدقق فحص عناصر قائمة المركز المالي (أو الميزانية العمومية) للتحقق من أنها تعبر تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات وبالتالي عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية السنة المالية.

❖ يجب على المدقق أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره.

❖ يجب على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة، وأن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريرا شاملا على جميع البيانات الهامة واللازمة.

المطلب الثالث:مسؤوليات المدقق الخارجي

إن المدقق كغيره من المهنيين وعند قيامه بمهمته يتحمل مجموعة من المسؤوليات وهي مسؤولية تأديبية، مسؤولية مدنية، ومسؤولية جنائية ونوضحها فيما يلي:[1]

1- مسؤولية تأديبية: إن المرجع المختص بمحاكمة مدقق الحسابات تأديبيا عن سلوكه المهني هو اللجنة المختصة، حيث أن القوانين هي التي تحدد تلك اللجنة وتشكيلها، فنصوص القوانين تلزم مدقق الحسابات قبل مباشرته العمل أن يحلف القسم أمام الجهة المعنية، فإذا خالف المدقق الواجبات المحددة له في القانون أو النظام أو لم يحافظ على سر المهنة يعرض نفسه للمسؤولية التأديبية.

2- مسؤولية مدنية: تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمدقق في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المدقق ومن أهمها:

❖ حالة إهمال المدقق في قيامه بأداء عمله وعدم بدل العناية المهنية اللازمة.

❖ حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه.

❖ عدم قيامه أصلا بالتدقيق.

ولذلك قد يتعرض المدقق نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية حيث يسأل عن أي أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يعرضه للحرج أمام المسؤولين في المؤسسة.

---

[1] أنظر :

ـ عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، لبنان، 2004، ص 102.

ـ محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص ص 65- 67.

3- مسؤولية جنائية: وهي التي تتمثل في ارتكاب المدقق لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ومن هذه التصرفات أو التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمدقق ما يلي:

❖ تآمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.

❖ تآمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.

❖ إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره لذلك خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة.

❖ الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين.

❖ ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار المؤسسة في مجالات مختلفة إلى المؤسسة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المدقق شخصيا.

ولا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض المدقق للمسائلة الجنائية واتخاذ الإجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات والتأكد من أنها ارتكبت عن عمد من قبل المدقق أو عن إهمال جسيم.

المبحث الرابع: مسار عمل المدقق الخارجي

تسير عملية التدقيق وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة وسنتطرق لمسار عملية التدقيق وفق أربعة خطوات تشمل:

- قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- جمع أدلة الإثبات.
- إعداد التقرير.

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

يجب في ظل الظروف المثلى أن يتصل العميل المتوقع بالمحاسب مقدما قبل نهاية السنة المالية المطلوب تدقيقها، وذلك حتى يكون لدى المدقق الوقت الكافي لتقرير ما إذا كان يجب أن يقبل هذه المهمة أو لا، فضلا عن تخطيط العملية بشكل مناسب.

أولا: الخطوات التمهيدية: عند قيام المدقق بعملية تدقيق جديدة، تكون معرفته بالمؤسسة قليلة إن لم تكن معدومة، لذلك عليه اتخاذ الخطوات التالية قبل مباشرة تنفيذ عملية التدقيق وهي:[1]

1- التأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات: ويختلف التأكد من صحة التعيين باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة كما يلي:

❖**مؤسسات الأفراد:** في هذه الحالة على المدقق أن يحصل على عقد مكتوب من صاحب المؤسسة.

❖**مؤسسات المساهمة:** إذا كانت المؤسسة جديدة فإن على المدقق الإطلاع على عقد التأسيس والقانون النظامي للمؤسسة، وأما إذا كانت المؤسسة مستمرة فيمكن للمدقق التأكد من تعيينه بالرجوع إلى قرار الجمعية العامة الذي يثبت ذلك.

2- التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة: تتوقف هذه الخطوة كذلك على الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق، ففي المؤسسات الفردية لا بد من تحديد نطاق عملية التدقيق في العقد المبرم بين المدقق وعميله، بينما في مؤسسات المساهمة ليس هناك تحديد لنطاق التدقيق كون تدقيق حساباتها إلزامية ويستطيع المدقق من خلالها الإطلاع على كافة الدفاتر والسجلات.

3- الحصول على معلومات تمهيدية عن المؤسسة: يجب على المدقق أن يتعرف على المؤسسة المراد تدقيق حساباتها، ويختلف هذا العمل كذلك حسب الشكل القانوني للمؤسسة.

4- زيارة استطلاعية للمؤسسة: على المدقق القيام بزيارة المؤسسة ليطلع على سير العمل فيها وكذا النواحي المتعلقة بالإنتاج والتخزين وتسلسل العمليات، بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برنامج التدقيق بعد أن يتفهم طبيعة المؤسسة وعملياتها.

5- فحص النظام المحاسبي للمؤسسة: على المدقق أن يقوم بدارسة النظام المحاسبي المتبع دفتريا كان أو آليا، والإطلاع على السجلات والدفاتر الإلزامية والاختيارية، والإلمام بخطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك، لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم حول مدى انتظام الدفاتر والسجلات.

6- الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية للدورات السابقة: في حالة قيام المدقق بتدقيق حسابات مؤسسة مستمرة في أعمالها فإن عليه أن يتعرف على المركز المالي للمؤسسة ونوعية التقارير السابقة مما يساعده في وضع خطة عمله وتفاصيلها، بالإضافة فحص أية تحفظات وردت في تقارير المدقق السابق.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص 129 .

7- التعرف على العاملين في المؤسسة ومسؤولية كل واحد منهم: فعلى المدقق أن يحصل على كشف بأسماء، وصورة عن التواقيع خصوصا الهامة منها والملزمة للمؤسسة قانونا، ومعرفة حدود السلطة والمسؤولية بها.

8- فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية: كي يتأكد المدقق من صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية، عليه أن يقوم بهذه العملية ليقتنع بكفاية الاقتطاعات الضريبية.

9- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: وتعتبر من أهم الخطوات لأن عملية التدقيق تحولت من عملية تفصيلية إلى اختبارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية والاختبارات، وتتوقف كمية الاختبارات وحجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل.

ثانيا: مخطط التدقيق

يقوم مدقق الحسابات برسم عمل بعد إتمام الإجراءات والخطوات التمهيدية وبرسم الطريقة التي يسير عليها مساعدوه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، ويترجم هذه الخطة في شكل برنامج مرسوم يطلق عليه (برنامج التدقيق) ويتضمن هذا البرنامج ما يلي:[1]

- ❖ الأهداف الواجب تحقيقها؛
- ❖ الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق تلك الأهداف؛
- ❖ تحديد الوقت المعياري اللازم للانتهاء من كل خطوة أو إجراء؛
- ❖ تحديد الوقت المستنفد فعلا في كل خطوة أو إجراء؛
- ❖ ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة أو إجراء تم تنفيذه؛
- ❖ توقيع الشخص المسؤول عن انجاز الإجراء.

والبرنامج هو خطة محكمة لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها والبرنامج يخدم عدة أغراض فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق. وتعليمات فنية تفصيلية لمساعديه لتنفيذها وسجل الأعمال المنتهية.

ثالثا: الإشراف على عملية التدقيق:

يشمل الإشراف توجيه المساعدين وقيادتهم نحو تحقيق إجراءات التدقيق وتنفيذها، حيث أن المشرف على عملية التدقيق يكون مسؤولا عن التحقق من أن كل إجراء من إجراءات التدقيق قد

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 62.

أعطي إلى الشخص المناسب والقادر على تنفيذه بكفاية ومقدرة عالية. بالإضافة إلى ذلك فإن الإشراف يشمل ما يلي:[1]

- إرشاد المساعدين؛
- إبلاغهم بالمشكلات المهمة كافة التي صادفت عملية التدقيق؛
- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين عناصر فريق التدقيق.

رابعا: أوراق عمل المدقق

أوراق العمل هي سجل المدقق للإجراءات التي تم تطبيقها، الفحوصات التي تمت والمعلومات التي تم الحصول عليها والآراء التي تم التوصل إليها ولكل إقرار من إقرارات الإدارة كما أنها سجل للبرهان على أن المدقق قد قام بالتدقيق وحسب معايير التدقيق المتعارف عليها.[2]

الغرض العام من أوراق العمل هو لأجل توفير تأكيد معقول من أن التدقيق قد تم حسب معايير التدقيق المتعارف عليها، كذلك توفر أسس التخطيط للتدقيق، وسجل للأدلة التي تم جمعها وتقييمها ونتائج هذا التقييم ونوعية التقرير الذي سيصدر. وتشمل أوراق العمل على ملفين منفصلين وهما:[3]

❖ **الملف الدائم:** وهو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص وتفيد أكثر من سنة مالية علما أن أكثر هذه المعلومات تم الحصول عليها عند البدء في التدقيق ولأول مرة، أي عند القيام بالزيارة الأولى للمؤسسة وعند التعيين.

❖ **الملف الجاري:** هو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص السنة تحت التدقيق.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

أولا: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها وبتعدد آراء المختصين والخبراء في هذا الميدان، لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية ومنها:

عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن **المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)** الرقابة الداخلية بأنها: "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع

---

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، الطبعة الأولى ، مؤسسة الوراق، عمان، 1999 ، ص 233.

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، 2004، ص 37.

[3] نفس المرجع، ص ص 57- 59.

بهدف حماية أصوله وضبط وتدقيق البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة". [1]

كما يعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه: " الخريطة التنظيمية التي تضعها إدارة المؤسسة لحماية الأصول وضمان إخراج معلومات مالية صحيحة مما يزيد من الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتأكد من التزام مختلف العاملين بهذه الخطة".

ومن هذين التعريفين نستنتج الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية وهي:

- ❖ حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير بالمشروع.
- ❖ ضمان إخراج معلومات مالية صحيحة.
- ❖ رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية.
- ❖ تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.

باعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات نظرا لاستحالة تدقيقه لكل الحسابات، ويحدد نطاق هذه العينات وفقا لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية. كما أنه يعتمد عليه كونه من غير الممكن للمدقق فحص التسجيلات المحاسبية وكذا كل المستندات التي تعكس العمليات التي قامت بها المؤسسة.

ثانيا: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

في إطار الحكم على نظام الرقابة الداخلية، يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

1- جمع الإجراءات: يتعرف المدقق على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبـــة، وتدوينه للملخصات، إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي، يمكن أن يتجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا... والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن، إذ يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل جوانب العملية، إن إجراءات عملية البيع كمثال

---

[1] عبد الرؤوف جابر، مرجع سابق، ص 169.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص ص 72-75.

لابد أن تتضمن تسجيل طلبية الزبـون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي فعملية القبض والتسجيل لها.

2- اختبارات التطابق: يحاول المدقق أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات. ففي المثال المعطى (عملية البيع للزبائن)، يأخذ المدقق بعض طلبات الزبائن ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعينة، إن هذا الاختبار، ذو أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكد المراقب من أن الإجراء موجود، مفهوم، وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية، استخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير). تستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة(أي استمارات تتضمن أسئلة تكون الجواب عليها إما بنعم أو لا)، وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه. وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

4- اختبارات الاستمرارية: يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع، وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على التقييم الأولي لهذا النظام واختبارات الاستمرارية، ومن النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة)، يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه، في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.

ثالثا: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

من الوسائل التي يستخدمها المدقق للتعرف على النظام المطبق في المؤسسة وتقييم مدى كفايته مايلي:[1]

[1] بوقابة زينب، مرجع سابق، ص ص 41- 42.

1- قائمة الاستقصاء (الاستبيان): تتكون هذه القائمة من عدد من الأسئلة، تتعلق بالإجراءات الرقابية التي يجب أن تكون موجودة عادة لمنع حدوث الأخطاء والغش بالنسبة لكل نوع من العمليات، وتقسم هذه الأسئلة إلى مجموعات، تتعلق كل مجموعة بأحد الموضوعات أو بنوع معين من العمليات مثل المقبوضات النقدية، المدفوعات النقدية وأوراق القبض...إلخ. وتحتوي القائمة عادة على فراغ يسمح بوضع تعليقات توضيحية لبعض الأسئلة التي لا يستطاع الإجابة عنها دون مناقشة تفصيلية، وتصاغ الأسئلة بحيث تكون الإجابة عليها "بنعم" أو " لا". الإجابة ب "لا" تدل على نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية، أما الإجابة ب "نعم" فتدل على وجود الإجراء الرقابي المطلوب (نقاط قوة في النظام).

2- خريطة التدفق: تعتبر من الوسائل الحديثة التي انتشر استعمالها مؤخرا لتقييم وجمع المعلومات حول نظام الرقابة الداخلية، وهي عبارة عن رسم بياني يمثل بالرموز النظام المستخدم، أو مجموعة من الإجراءات مع بيان كل إجراء من هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام ويتم تصميم خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات مع تبيين الإجراءات الرقابية المستخدمة وكيفية تدفق البيانات، وتقسم كل خريطة إلى أعمدة رأسية فرعية تمثل الإدارات المختلفة (أو الموظفين) المتصلة بالعملية. وتساعد خريطة التدفق المدقق في تصور العلاقات الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل تمييز الإجراءات المهمة فهي تعطي صورة أوضح وأكثر تحديدا عن النظام المستخدم.

3- المذكرات المكتوبة: بموجب هذه الوسيلة يحصل المدقق على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيسي من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، المستندات التي يتم إعدادها، السجلات التي يتم الاحتفاظ بها وتقسيم الواجبات، وبعد إعداد هذا الوصف المكتوب يقوم المدقق عادة بتلخيص كل جزء رئيسي من أجزاء النظام "قوي" أو "كافي" أو "ضعيف" وهذه الوسيلة تتميز بالمرونة في تصميمها وتطبيقها.

4- دراسة الخرائط التنظيمية: وهنا يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المؤسسة مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف العمليات كالمبيعات والنقديات والأجور...إلخ. ومن عيوب هذه الطريقة صعوبة رسمها واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها لأن الخرائط تظهر الوقائع العادية، أما الإجراءات غير العادية فلا تظهر بالرغم من كونها مهمة في معظم الأحيان والحالات.

5- فحص النظام المحاسبي: وهنا يحصل المدقق على قائمة السجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية. ومن تلك القوائم

يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل وسيلة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وخاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين، السجلات.

المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات

يجب على المدقق قبل الإدلاء برأيه أن يكون لديه أدلة إثبات وقرائن تدعم تقريره وهذه الأدلة أو القرائن يحصل عليها المدقق عن طريق الإطلاع على المعلومات المحاسبية والقيام بمختلف الاختبــارات، واستعماله لوسائل فحص الحسابات.

أولا: تعريف أدلة الإثبات:

يعرف الدليل (أو القرينة) في التدقيق على أنه أي معلومات يتم الاستعانة بها من أجل تحديد مدى التوافق بين المعلومات المالية والمعايير المقررة سلفا.[1]

أما الإثبات في التدقيق هو حصول مدقق الحسابات الخارجي المستقل على أدلة وقرائن تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها.[2]

وقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها " المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبنى على أساسها رأيه المهني". نلاحظ أن المعيار الدولي للتدقيق 500 (أدلة الإثبات) ينص على أنه يجب على مدقق الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة وهي:[3]

1- الكفاية: أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية المقدمة.

2- الملائمة: يقصد بملائمة أدلة الإثبات قياس نوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها. نجد أنه يجب أن ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية وإعداد التقرير.

---

[1] لقيطي الأخضر، **مراجعة الحسابات واقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008، ص 75.

[2] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 184.

[3] غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص ص 177- 178.

ثانيا: أنواع أدلة الإثبات

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق استخدام أهمها، والتي يمكن حصرها فيما يلي:[1]

1- المستندات: المستندات من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله، وهي على ثلاثة أنواع:

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفواتير الشراء مثلا.
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كفواتير البيع وإيصالات القبض.
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر المحاسبية على اختلاف أنواعها.

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة، حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة.

ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، وعليه أن يظل يقضا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع.

2- الفحص المادي: يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية، كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض والأصول الثابتة.

يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل.

رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له، كما أن قيام المدقق بجرد كل عناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا، وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى.

3- المصادقات: تتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة.

تختلف المصادقات في شكلها وطبيعتها باختلاف المعلومات المطلوبة ولهذا نجد المصادقات على عدة أنواع منها مصادقات إيجابية حيث يتلقى العملاء خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة، وفي

---

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، ، جامعة الجزائر3، 2010/ 2011، ص 37- 40.

حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم، ومصادقات سلبية حيث يطلب من العملاء الرد في حالة اعتراضهم على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى ذلك، أما المصادقات العمياء فيطلب من العملاء أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.

4- الفحص التحليلي: يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.

5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش.

ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات، بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي، أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية، فإن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات والسجلات على أخطاء وتلاعبات، ما يوسع نطاق الاختبارات على العينات التي يقوم بها المدقق والتي قد تكون بدورها قرينة له عند امتناعه عن المصادقة على القوائم المالية.

6- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز، وبالتالي فإن موقف المدقق على استعمال الحسابات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح باستخدامها كدليل إثبات.

7- الاستفسارات من العميل: يعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات. ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل، وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل.

المطلب الرابع: إعداد التقرير

تقرير المدقق هو المنتج النهائي لعملية التدقيق، إذ ليس من الممكن أن نتصور عملية تدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق في وضعية المؤسسة.

أولا: تعريف تقرير مدقق الحسابات

يمكن تعريف تقرير مدقق الحسابات بأنه عبارة عن "وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه معلومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط أو المركز المالي"[1].

كما يعرف التقرير بأنه "خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات من عمله حيث أن عملية التدقيق تتيح له التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة والتي انعكست في النهاية على نتائج المشروع ومركزه المالي، وبذلك يكون تقرير مدقق الحسابات بمثابة كشف يقدمه لمن يهمه الأمر وبصفة خاصة ملاك المشروع"[2].

ثانيا: خصائص التقرير:

يتصف التقرير بجملة من الخصائص نلخصها فيما يلي:[3]

1_ يعتبر تقرير مدقق الحسابات وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة؛

2_ من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكنا؛

3_ يجب أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة؛

4_ لا ينبغي أن يشمل التقرير على أية ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة؛

5_ يجب أن تكون جميع العبارات الواردة في تقرير المدقق حقيقية ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها، ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود.

ثالثا: عناصر التقرير

---

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 253.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم ، مرجع سابق، ص 366.

[3] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، ، 2008/ 2009، ص ص 57- 58.

بغض النظر عمن يقوم بالتدقيق يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عند تدقيق القوائم المالية العناصر الرئيسية التالية، والتي نص المعيار الدولي رقم 700 على ضرورة توفرها في تقرير عملية التدقيق:[1]

1- عنوان التقرير: يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوانا مناسبا، ويفضل استخدام مصطلح "مدقق مستقل" في العنوان وذلك للتمييز بين تقرير المدقق والتقارير التي يتم إصدارها من قبل جهات وهيئات أخرى مثل موظفي المؤسسة أو مجلس الإدارة أو من قبل مدققين آخرين غير خاضعين للشروط نفسها الملزمة للمدقق المستقل.

2- توجيه التقرير: يجب أن يوجه التقرير بشكل مناسب بحسب ما تطلبه شروط الارتباط والأنظمة المحلية وعادة ما يوجه التقرير إلى مساهمي الشركة أو مجلس إدارة الشركة التي يتم تدقيق قوائمها المالية.

3- الفقرة الافتتاحية (التمهيدية):

❖ يجب أن يحدد تقرير المدقق القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، بما في ذلك التاريخ والفترة التي تغطيها القوائم المالية.

❖ يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن إعداد القوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة وأيضا إشارة إلى أن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي عن القوائم المالية استنادا إلى عملية التدقيق.

❖ تعتبر القوائم المالية معروضة من الإدارة، ويتطلب إعداد هذه القوائم قيام الإدارة بعمل تقديرات وأحكام محاسبية هامة، وكذلك تحديد المبادئ والطرق المحاسبية المناسبة المتبعة في إعداد القوائم المالية.

4- فقرة النطاق: يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق، وذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تمت وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، أو وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وحسب ما هو ملائم، وكلمة (نطاق) تشير إلى أنه كان باستطاعته القيام بإجراءات التدقيق التي يرى بأنها ضرورية في تلك الظروف ويحتاج القارئ إلى ذلك كتأكيد بأن عملية التدقيق أديت بالتوافق مع المعايير أو الممارسات المستقرة.

---

[1] أنظر :

– حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 327– 331.

– طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 307–308.

5- فقرة الرأي: يجب أن يبين تقرير المدقق بوضوح رأيه بعدالة القوائم المالية وفقا لإطار إعداد القوائم المالية وأن القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية ويمكن أن يتم استخدام تعبير آخر عن العدالة تمثل بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية.

6- تاريخ التقرير: يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال أعمال التدقيق، ويبين هذا التاريخ بأن مدقق الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ على القوائم المالية وتقرير المدقق.

7- عنوان التقرير: يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق.

8- توقيع المدقق: يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق، أو الاسم الشخصي للمدقق أو كلايهما حسب ما هو مناسب وغالبا ما يوقع تقرير المدقق باسم المؤسسة نظرا لأن المؤسسة تتحمل مسؤولية عملية التدقيق.

رابعا: أنواع التقرير

يمكن التمييز بين أربعة أنواع من التقارير التي يخرج بها مدقق الحسابات وهي: [1]

1- التقرير النظيف: يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات ويبين هذا التقرير أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات والتغيرات في المركز المالي بالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما. ويشير أيضا الرأي النظيف ضمنيا أنه قد تم تحديد تأثير التغيرات في المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.

2- التقرير بتحفظ: ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات، وهنا لا بد من ذكر موضوع التحفظ وأثره على القوائم المالية إن أمكن.

3- التقرير السلبي (المعاكس): التقرير السلبي هو عكس التقرير النظيف (بدون تحفظ)، ويستخدم عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي تمثيلا عادلا وصادقا يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما. ولإصدار هذا التقرير يجب أن تكون

---

[1] أنظر:

- حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 233.
- عبد الرؤوف جابر، مرجع سابق، ص ص 145-146
- يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 262.

التحفظات ذات أهمية نسبية كبيرة في القوائم المالية، ويجب على المدقق أن يحصل على الأدلة والبراهين اللازمة لتبرير رأيه المعاكس ويبين ذلك في فقرة مستقلة في تقريره.

4- **الامتناع عن إبداء الرأي:** ويصدر هذا الرأي عندما لا يحصل المدقق على أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأي فني محايد في القوائم المالية، سواء كان ذلك بسبب تضييق نطاق التدقيق من حيث الزمن أو التكلفة أو وجود ظروف استثنائية غير طبيعية.

خلاصة:

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل توصلنا إلى أن تطور مهنة التدقيق كان نتيجة تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية خاصة بعد ظهور الثورة الصناعية، والانفصال التام بين الملاك والإدارة، مما أدى إلى ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل يدلي برأي فني محايد. فبعد أن كان هدف التدقيق هو اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب بالدفاتر والسجلات أصبح التدقيق يهدف إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

التدقيق الخارجي تحكمه جملة من المعايير، حيث يجب أن تتضمن هذه المعايير كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاولي المهنة وإجراءات العمل لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص وتضمين هذا الرأي في تقرير.

إن المدقق الخارجي كغيره من المهنيين وعند قيامه بأداء مهمته يتمتع بمجموعة من الحقوق، وتقع عليه واجبات يقوم بتحقيقها، ويتحمل مجموعة من المسؤوليات.

يقوم مسار عمل المدقق الخارجي وفق خطوات إجرائية منظمة بدءا من قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية للوقوف على جوانب القوة والضعف، ثم يقوم بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة وذلك بغرض إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم.

الفصـــــل الثانـــــــي:
دورة المخزونات: كيفية سيرها وتدقيقها لتدنية المخاطر المرتبطة بها

تمهيد:

يعتبر المخزون من أهم بنود القوائم المالية بسبب تأثيره على كل من الميزانيـة وقائمة الدخل، كما يعتبر من أهم العناصر التي يهتم بها المدقق الخارجي ويقوم بفحصها، لذلك لابد من الاهتمام بهذا البند وطريقة حسابه والإفصاح عنه ومن ملكيته والتحقق من إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون، وتتطلب الرقابة عليه دراسة الوظائف المرتبطة به مثل إصدار وتشغيل الطلبات، وطريقة استلام البضاعة وتخزينها، وطريقة صرف البضاعة للتصنيع أو البيع، مع مراعاة التداخل بين دورة المخزون وغيرها من العمليات مثل الحصول على المواد الخام وتسجيلها ضمن دورة المشتريات والمدفوعات النقدية، وشحن البضاعة وتسجيل الإيراد وتكلفة المبيعات ضمن دورة المبيعات مقبوضات، وجرد المخزون السلعي في دورة المخزون، وهذا ما يجعل إجراء عملية التدقيق لبند المخزون التي يقوم بها المدقق معقدة.

وللتعرف أكثر على دورة المخزون قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية وظيفة التخزين؛

المبحث الثاني: الدورة المحاسبية للمخزونات؛

المبحث الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال؛

المبحث الرابع: إجراءات التدقيق الخارجي للمخزونات كآلية لتدنية المخاطر المتعلقة بها

المبحث الأول: ماهية وظيفة التخزين

تعتبر وظيفة التخزين من وظائف الإدارة وليست وظيفة خدمات فقط، فلا يمكن أن تترك الآلة في المصنع للإنتاج بدون توفر المواد الأولية المخزنة الجاهزة للدخول إلى خط الإنتاج وبعكس ذلك لا تكفي عملية الشراء للمواد الأولية الخام وتوفر السلع إذا لم يتبع ذلك عملية تخزين وحفظ سليمة للمواد ضمن أماكن واسعة ومخصصة، وتتوفر فيها عناصر التخزين والأمان ضد التلف والضياع والسرقة والحريق وتوفر أساليب المناولة الجيدة والسريعة.

المطلب الأول: مفهوم وظيفة التخزين

تعد وظيفة التخزين من أقدم الوظائف التي مارسها الإنسان منذ أقدم العصور، فقد مارسها سيدنا يوسف عليه السلام عندما ولاه عزيز مصر على خزائن الأرض، قال تعالى "قال اجعلني على خزائن الأرض إني حفيظ عليم" وقد تنامت أهمية التخزين عبر العصور نتيجة الحاجة لتخزين المواد التي يتم إنتاجها لحين القيام ببيعها أو توزيعها على المستفيدين منها.

أولا: تعريف وظيفة التخزين

من تعاريف وظيفة التخزين نذكر:

تعرف وظيفة التخزين بأنها: "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 تغيرات مطلوبة لحين استخدامها. [2]

أما إدارة المخازن فهي " الإدارة المعنية بالاحتفاظ والمحافظة على المخزون وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة إجراءات التخزين وكذلك صرف المخزون حسب الكميات والنوعيات المقررة للوحدات أو الأقسام أو الإدارات الطالبة والمستخدمة لمواد هذا المخزون".[3]

من هذا التعريف يتضح أن إدارة المخازن تتضمن مهمتين رئيسيتين هما: [4]

1- الاحتفاظ: وهي عملية التخزين نفسها بحيث يتم وضع وترتيب المواد في المخازن من لحظة وصولها إلى المخازن وحتى لحظة خروجها من المخازن.

---

[1] هيثم الزعبي وآخرون، **إدارة المواد**، الطبعة الأولى، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص40 .

[2] عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، **أساسيات إدارة المواد والإمداد**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2002، ص159.

[3] حمد راشد الغدير، **إدارة الشراء والتخزين**، الطبعة الأولى، زهران للنشر والتوزيع، 2012، ص272.

[4] نفس المرجع، ص 272.

2- المحافظة: وهي عملية تتضمن إجراءات التأكد من سلامة المخزون والعمل على إبقاء هذا المخزون صالحا ومطابقا إلى حد كبير جدا للحالة أو الطريقة التي تم استلامه بها، فيكون بعيدا عن مخاطر التلف أو الحريق أو السرقة.

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 فيما يلي: [1]

1- الأهمية العملية والاقتصادية: بالنسبة للأهمية العملية فإن 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 و إداراتها استمرار أعمالها المختلفة والمحافظة على سير أعمالها وبيع سلعها ومنتجاتها لا بد من وجود وظيفة التخزين. أما بالنسبة للأهمية الاقتصادية: فهي ناحية مهمة جدا لأن وجود عدد مناسب من المخازن والتخزين بكميات اقتصادية يحافظ على المواد ويربح المؤسسة كذلك كما تزيد من القيمة المضافة للمادة المخزنة.

2- الأهمية التخطيطية والتنظيمية: من حيث الأهمية التخطيطية 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.

3- 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 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.

[1] نفس المرجع، ص ص 277-279.

ثالثا:أهداف وظيفة التخزين

تختلف أهداف التخزين حسب الغرض والحاجة من التخزين فعندما يقوم شخص بتخزين مواد وسلع استهلاكية فهو يهدف من وراء ذلك إلى توفير السلع والمواد الاستهلاكية. بينما التخزين في حالة المشاريع التجارية يهدف لتنفيذ وتسليم مواد وسلع تم الاتفاق عليها مسبقا، أما في المشاريع الصناعية فيهدف لتوفير وتدبير مستلزمات الإنتاج بالقدر الكافي والمناسب للتزويد والإمداد، ويمكن حصر إجمالي أهداف التخزين فيما يلي: [1]

❖ الاحتفاظ بكميات مناسبة من المواد والتي تحتاجها المشاريع لضمان تدفق واستمرارية الإنتاج دون توقف؛

❖ الاستفادة من فروق الأسعار حيث يتم تخزين المواد بعد شراءها بأسعار منخفضة واستخدامها عند ارتفاع أسعار المنتج؛

❖ استقبال وإصدار السلع الجاهزة حسب الطلب فتستقبلها من الأقسام الإنتاجية بعد التصنيع والتصدير إلى العملاء وفقا لطلباتهم؛

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

❖ تحقق الوفر المالي والاستفادة من الخصم على الكميات الكبيرة وتقليل نفقات الاستئجار والنقل؛

❖ التقليل من تقادم السلع كلما أمكن وعدم تكديس المواد الراكدة ومحاولة تقديمها للإنتاج للاستفادة منها؛

❖ الاحتفاظ بالمواد والسلع الموسمية وتوفير المواد الخام طوال العام حسب الطلب؛

❖ التخزين للغير، حيث تقوم بتأجير المستودعات للآخرين لقاء أجر معين؛

❖ الرقابة على المخزون والمخازن من حيث حدود الطلب وحسب الاحتفاظ بالسلع والمواد وتصريفها وإتباع السياسة المثلى في تخزينها وكذلك المحافظة على أمن المواد والمستودعات.

رابعا: مسؤوليات وظيفة التخزين

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

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

---

[1] محمد حيدر صادق محيلان، **إجراءات التخزين**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص ص 36-38.

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

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

❖ **التفـتيش:** يتولى قسم التفتيش فحص كل المواد، ما لـم يعهد بهذا الـعمل إلى رجـال المـخازن، وأيا كان نظام التفتيش المطبق، فإن مسؤوليات المخازن هي ضمان أن عمليات التفتيش تتم قبل قبول المواد والعناصر كجزء من المخزون.

❖ **الإصدار والإرسال:** وهي عملية استلام الطلبات واختيار الأصناف المطلوبة، ومناولتها حتى تصل إلى مستخدميها.

❖ **سجلات المخزون:** وهي تلك المستندات التي يسجل فيها المخزون يوما بيوم، ويحدد فيها خصائص الأصناف المستلمة والمصدرة والأرصدة المتبقية.

❖ **محاسبة المخزون:** وهي العملية التي تختص بتسجيل تفاصيل حركة المخزون وأرصدتها بالقيمة فهناك الكثير من المبررات للقيام بهذا العمل بواسطة وظيفة التخزين، فهي تتميز بجعل رجال المخازن مسؤولين على توفير المعلومات المالية اللازمة لأغراض الرقابة على المخزون.

❖ **الرقابة على المخزون:** إن 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.

❖ **جرد المخزون:** وهي العملية التي يتم بها التحقق المادي في كمية المخزون وحالتها في المخازن أو المساحات، ويتضمن القيام بعملية الجرد الدوري والجرد المفاجئ والجرد الذي يتم في حالات خاصة.

❖ **التخزين:** ويتكون التخزين من إدارة وتشغيل المخازن والمساحات، وعمليات المناولة ومعدات التخزين وحماية المخزون.

المطلب الثاني: عمليات متعلقة بوظيفة التخزين

أولا: توصيف وترميز المخزون

نظرا للترابط الكبير بين العمليات التي تقوم بها إدارة المخازن وتعقد العمليات وتعددها، تقوم هذه الأخيرة بوضع تفصيل شامل للمخزونات وتحديد الخصائص المميزة لكل نوع منها عن طريق

التوصيف والترميز لعناصر المخزون، وذلك بهدف تسهيل متابعة المخزون من ناحية وزيادة كفاءة عملية الاتصالات بين المخازن والجهات الطالبة من ناحية أخرى. [1]

1- توصيف المخزون: يقصد بالتوصيف وضع تفصيل شامل للمخزونات وتحديد الخصائص المميزة عن باقي المواد الأخرى.[2]

ويستخدم أسلوب توصيف المخزون لفوائد كثيرة نذكر منها: [3]

❖ إن التوصيف الدقيق والجيد للمخزون يسهل مهمة إدارة الشراء في الحصول على هذه المخزونات بالسرعة والتكلفة المطلوبة، كما يساعد الموردين على معرفة مدى التزاماتهم في تنفيذ الجودة المطلوبة، ويبعدهم عن مخاطر عدم التوريد وفق المواصفات المتفق عليها سلفا.

❖ يساعد التوصيف الدقيق الواضح على فسح المجال أمام المؤسسة للجوء إلى أكثر من مورد في حالة ندرة المواد، مادامت المواد تملك مقياسا محددا أو معيارا محددا يحدد خصائصها وأوصافها بدقة.

❖ إن التوصيف الجيد يساعد إدارة الشراء على المقارنة بين العطاءات المقدمة من الموردين لاختيار المورد الأفضل.

2- ترميز المخزون: يقصد بالترميز استخدام رموز معينة في شكل حروف أبجدية أو أرقام عددية للتعبير عن مواصفات وخصائص أصناف المخزون، وفي هذه الحالة يعبر كل رمز (عدد أو حرف) على خاصية أو صفة من خصائص أو صفات الصنف. [4]

ويستخدم أسلوب ترميز المخزون لفوائد كثيرة نذكر منها: [5]

❖ سهولة وسرعة التعرف على مكان المخزون في المخازن، وهذا ما يساعد عمليات الاستلام والمناولة والصرف وكذلك عدم حدوث أخطاء في هذه العمليات؛

❖ تسهيل عملية القيد في المستندات والسجلات في المخازن؛

❖ سهولة إجراءات الجرد للأصناف المخزونة وكذا تسهيل عملية الرقابة على المخزون؛

❖ سهولة التعامل مع الموردين وتقليل الأخطاء في طلبات التوريد.

---

[1] ثابت عبد الرحمن إدريس، جمال الدين محمد المرسي، **الإدارة الإستراتيجية للشراء والإمداد**، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 378.

[2] محمد الصيرفي، بشير العلاق، **إدارة المخزون السلعي**، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 145.

[3] مهدي حسن زويلف، علي سليم العلاونة، **إدارة الشراء والتخزين**، الطبعة الأولى، دار أجنادين للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 210.

[4] صلاح الدين محمد عبد الباقي، عبد الغفار حنفي، **إدارة المشتريات والمخازن**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 223.

[5] نفس المرجع، ص 223.

❖ثانيا: مستويات المخزون

إن مستويات التخزين هي أداة من أدوات الرقابة على المخزون، تستخدمها وظيفة التخزين في أعمالها الرقابية، كما توضح حالة الأصناف داخل المخازن، وتتمثل هذه المستويات في: [1]

1- الحد الأدنى: وهو الحد الذي لا يمكن أن يقل فيه المخزون من أي صنف عن هذا الحد أو هذا المستوى، وعندما تصل إلى الحد الأدنى يتطلب الأمر القيام بإجراءات سريعة للحصول على كميات إضافية ويتم ذلك بالبدء في طلب البضاعة. ويطلق على الحد الأدنى حد الخطر.

2- حد الطلب: وهو المستوى الذي تحدده كميات من الوحدات والتي إذا وصل المخزون إليها يجب البدء في إجراءات طلب المواد لكي تصل هذه المواد في وقت معين، ثم تضاف إلى الرصيد السابق قبل أن تصل إلى حد الطلب.

3- الحد الأقصى: وهو مستوى يعبر عنه أيضا بعدد من الوحدات لرصيد صنف معين لا يمكن أن يزيد عنه المخزون ولا تسمح به الرقابة على المخازن.

المطلب الثالث: علاقة وظيفة التخزين بالإدارات الأخرى

حتى تتمكن إدارة التخزين من الوفاء بالمسؤوليات الملقاة على عاتقها فيتعين إيجاد تعاون وثيق بينها وبين غيرها من الإدارات الأخرى. ويمكن بيان علاقة وظيفة التخزين بباقي الإدارات في المؤسسة من خلال ما يلي :[2]

1- العلاقة بين التخزين والإنتاج: تعتبر إدارة الإنتاج العميل الرئيسي لوظيفة التخزين، حيث هناك علاقة مباشرة بينهما، على اعتبار أن وظيفة التخزين هي التي تخزن جميع احتياجات إدارة الإنتاج في عملياتها الصناعية، لذلك يجب أن تقوم بعملها بشكل مرض 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

---

[1] محمد سعيد عبد الفتاح، **إدارة المشتريات والمخازن**، المكتب العربي الحديث، مصر، دون سنة نشر، ص ص 420-422.

[2] أنظر:

ـ سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، **إدارة المواد الشراء والتخزين**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2008، ص ص 140-141.

ـ عمر وصفي عقيلي وآخرون، **إدارة المواد**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص ص: 271-272.

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

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 الورش الإنتاجية.

2- 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 اخبار 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.

3- العلاقة بين التخزين والصيانة: تقوم وظيفة التخزين بتقديم خدماتها إلى إدارة 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.

4- 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 الوفرات في نواحي معينة.

5- العلاقة بين التخزين والمبيعات: تتمثل العلاقة القائمة بين وظيفة التخزين وإدارة المبيعـــات، 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.

6- علاقة التخزين بالحركة (النقل): تكون وظيفة التخزين في بعض المنظمات مسؤولة عن مناولة ونقل المواد المخزونة وفي منظمات 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 منها تحمل هذه المواد والأماكن والإدارات الأخرى الطالبة لها. ومن جهة أخرى يجب على إدارة الحركة توفير التسهيلات المطلوبة لتحقيق السرعة في النقل وفي مناولة المواد، وتوفير معدات ووسائل للنقل والمناولة وتوضيح الظروف التي قد تؤخر التسليم أو التجميع.

7- العلاقة بين التخزين وإدارة المشتريات: إن العلاقة بين هاتين الإدارتين هي علاقة وثيقة جدا ولذلك كثير ما يتم جمعها في إدارة واحدة نظرا للتداخل في واجباتهما حيث تقدم إدارة المخازن مجموعة من المعلومات والخدمات لإدارة المشتريات خاصة ما يتعلق:

- ❖ بموجود المخازن من المواد والوقت المتوقع لنفاذ هذه المواد؛
- ❖ تقديم تفاصيل عن المواد المطلوبة من حيث الكمية والنوعية وتوقيت احتياج هذه المواد؛
- ❖ تقديم تفاصيل عن المواد المفروضة وعن المواد الراكدة؛
- ❖ 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:

- ❖ متابعة تسليم المواد حيث أن هذه الخدمة تتعلق بأمور متعلقة مباشرة بالمواد المشتراة وهي متابعة المواد والعدد والمعدات والمهمات ذات صلة مباشرة بعملية التشغيل والإنتاج؛
- ❖ الاتصال بالموردين بخصوص المواد المطلوبة، وذلك لإدامة واستمرار التشغيل، لأن هذه المواد تشمل كل ما يتعلق باحتياجات معدات التشغيل والإنتاج كي تستمر العملية الإنتاجية؛
- ❖ 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 التغيرات.

المبحث الثاني:الدورة المحاسبية للمخزونات

تعتبر المخزونات العنصر السلعي في الأصول الجارية، كما تعتبر من أهم العناصر المستخدمة داخل المؤسسة سواء كانت تجارية أو إنتاجية، فللمؤسسة حرية اختيار أسلوب جرد المخزون الأنسب لها، أسلوب الجرد المتناوب أو أسلوب الجرد الدائم. فكل مؤسسة مطالبة بحصر مخزوناتها الموجودة في نهاية السنة لإمكانية الوصول إلى تحديد نتائجها بدقة، وهذا ما يؤكد على تقييم المخزونات بما هو موجود فعلا على أساس التكلفة الفعلية. ويمكن القول أن معالجة المخزونات تسمح بتحديد وأخذ بعين الاعتبار تغيرات المخزونات في حساب النتائج، وكذا التدهورات المحتملة (خسائر القيمة).

المطلب الأول: عموميات حول المخزونات

تشتمل المخزونات على عدة عناصر تختلف عن بعضها البعض من ناحية الخصائص والصفات التي تبين نوع هذا المخزون وتميزه عن الأنواع الأخرى، ومن أجل التفريق بين عناصر المخزون بشكل جيد يجب إعطاء تعريف له وإبراز الأنواع أو التصنيفات الأساسية له كذلك.

أولا: تعريف المخزونات

هناك العديد من التعاريف التي قدمت للمخزونات ومن هذه التعاريف نذكر:

يقصد بالمخزون السلعي: " البضائع والسلع المملوكة للمؤسسة في نهاية الفترة المالية، سواء كانت في شكل بضاعة جاهزة معدة للبيع كما في المؤسسات التجارية، أو تشمل مواد خام مشتراة بقصد استخدامها في عملية التصنيع والبضاعة تحت التشغيل والبضاعة تامة الصنع أو الجاهزة للبيع كما في المؤسسات الصناعية. [1]

تعرف الجمعية الأمريكية للرقابة على المخزون والإنتاج المخزون بأنه: "إجمالي الأموال المستثمرة في وحدات من المادة الخام والأجزاء، والسلع الوسطية وكذلك الوحدات تحت التشغيل بالإضافة إلى المنتجات النهائية المتاحة للبيع". [2]

أما المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) يعرف المخزون بأنه "أصول يتم الاحتفاظ بها لغايات البيع خلال النشاط التجاري أو قيد التصنيع لغرض البيع أو على شكل مواد ولوازم تستهلك في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة. [3]

---

[1] عبد العليم بشيري، **أعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماستر ، جامعة سطيف1، سطيف 2011/2010، ص 68.

[2] محمد عبد العليم صابر، **إدارة اللوجيستيات**، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، مصر، 2007، ص 230.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 66.

أما النظام المحاسبي المالي يعرف المخزون 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 خدمات. [1]

يلاحظ 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.

ثانيا: تصنيف المخزونات

1-معايير تصنيف المخزونات في النظام المحاسبي: في إطار النظام المحاسبي المالي، يؤخذ على العموم معياران في تصنيف المخزونات: [2]

❖ على أساس معيار الترتيب الزمني لدورة الإنتاج انطلاقا من مرحلة التموينات إلى مرحلة الإنتاج ثم مرحلة تخزين المنتجات والبضائع المشتراة والمباعة على حالتها.

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

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

- ✓ الحساب (30): مخزونات البضائع؛
- ✓ الحساب (31): المواد الأولية واللوازم؛
- ✓ الحساب (32): تموينات أخرى؛
- ✓ الحساب (33): سلع قيد الإنتاج؛
- ✓ الحساب (34): خدمات قيد الإنتاج؛
- ✓ الحساب (35): مخزونات المنتجات؛
- ✓ الحساب (36): المخزونات المتأتية من التثبيتات؛
- ✓ الحساب (37): المخزونات الخارجية؛
- ✓ الحساب (38): المشتريات المخزنة؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 25 مارس2009، **المتضمنة القانون رقم 11/07** المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 19، ص 12.

[2] لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، page blue، الجزائر، 2011، ص 270.

[3] نفس المرجع، ص ص 270، 271.

✓ الحساب (39): خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

حيث اعتمد بمبدأ الفصل بين: [1]

❖ **الحساب (30) مخزونات البضائع:** ويمثل الحساب "30" مجمل السلع لتي اشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها على حالتها دون إجراء أي تحويل أو تغيير عليها.

❖ **الحساب(31) المواد الأولية واللوازم:** ويمثل هذا الحساب 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 الإستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة ويتفرع إلى:

✓ **ح/321 المواد القابلة للاستهلاك:** مثل مواد التنظيف.

✓ **ح/322 واللوازم القابلة للاستهلاك:** مثل لوازم المكتب.

✓ **ح/326 الأغلفة المستهلكة:** وهي الأغلفة التي تستعمل في تعبئة المنتجات بحيث لا تقوم المؤسسة باسترجاعها.

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

✓ **ح/331 المنتجات الجاري إنجازها**

✓ **ح/335 الأشغال الجاري إنجازها**

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

✓ **ح/341 الدراسات الجاري إنجازها**

✓ **ح/345 الخدمات الجاري إنجازها**

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

✓ **ح/ 351 "المنتجات الوسطية"**: والتي تعبر عن المنتجات النصف مصنعة، أنشأتها المؤسسة ووصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع أو التحويل بحيث يجب إجراء عليها عمليات تحويلية مقبلة.

[1] كتوش عاشور، **المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص ص 135، 138.

✓ **ح/ 355 "منتجات مصنعة"**: أي منتجات تامة الصنع، أنشأتها المؤسسة بهدف بيعها أو توريدها على أساس منتجات قابلة للاستعمال النهائي.

✓ ح/ **358 "المنتجات المتبقية أو المسترجعة (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:** وهو يعبر عن المخزونات من أي طبيعة كانت والتي تسيطر عليها المؤسسة وتراقبها، إلا أنها ليست في حوزتها (أي 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:** ويمثل 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 (38) وهي:

✓ **ح/ 380 مشتريات البضائع** (البضائع المخزنة).

✓ **ح/ 381 مشتريات المواد الأولية واللوازم** (مواد أولية ولوازم مخزنة).

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

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

المطلب الثاني: تقييم المخزونات

هناك عمليتان أساسيتان تشكلان حركة المخزونات وهما المدخلات والمخرجات، ونجد أن المؤسسة تقيم المدخلات بالتكلفة، وفي العملية الثانية المتمثلة في المخرجات تكون المؤسسة أمام عدة طرق يمكن استعمالها لتقييم المخرجات.

أولا: تقييم المخزون عند تاريخ الدخول

تقيم المخزونات عند الدخول بالتكلفة وهي تتضمن كل التكاليف المحملة لجعل المخزون جاهز للاستخدام، وهذه التكاليف هي: [1]

[1] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص ص105 -106.

❖ تكلفة الشراء (مشتريات، مواد مستهلكة، مصاريف مرتبطة بالمشتريات...)؛

❖تكاليف التحويل (مصاريف العمال وأعباء أخرى متغيرة أو ثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن أن تحمل إلى استخدام غير أمثل لطاقة الإنتاج للمؤسسة)؛

❖ مصاريف عامة، مصاريف مالية، والمصاريف الإدارية التي تحمل مباشرة للمخزون.

1- تكلفة الشراء: تحتوي تكاليف شراء المخزونات على سعر الشراء، حقوق الاستيراد ورسوم أخرى (غير الرسوم المستردة)، كذلك كل مصاريف النقل، ومصاريف المناولة والمصاريف الأخرى التي تعزا مباشرة في الحصول على البضائع الجاهزة، والمواد والخدمات، أما الحسومات التجارية والمرتجعات فتطرح لغاية تحديد تكاليف الشراء.

2- تكاليف التحويل: تضع تكاليف التحويل 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.

ثانيا: طرق تقييم المخزونات

هناك عدة طرق لتقييم المخزونات نذكر منها:

1- طريقة متوسط التكلفة: وبموجب هذه الطريقة يتم استخراج سعر واحد للبضاعة الموجودة بالمخزن يمثل متوسط تكلفة الشراء، ويبقى هذا السعر ثابتا ويتم احتسابه كما يلي: [1]

متوسط التكلفة = تكلفة مخزون أول المدة + تكلفة صافي المشتريات /إجمالي الوحدات المخزنة.

ثم يضرب متوسط التكلفة في عدد وحدات آخر المدة لاستخراج مخزون آخر المدة.

كما يمكن أن يحسب كما يلي:

متوسط التكلفة = البضاعة المتاحة للبيع / عدد الوحدات المشتراة أو المخزنة .

مثال: كانت عدد الوحدات المشتراة والمباعة لمؤسسة إحسان التجارية خلال سنة 2013 كما يلي:

[1] إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2010، ص 287.

التاريخ	عدد الوحدات المشتراة	سعر الشراء (الدينار الجزائري)	عدد الوحدات المباعة
2013/01/05	1000	10	900
2013/02/07	700	11	500
2013/04/08	1200	12	1000
2013/08/15	600	12	100
الإجمالي			2500

الحل: لحل المثال نستخرج أولا تكلفة الشراء.

التاريخ	عدد الوحدات المشتراة	سعر الشراء (دج)	تكلفة الشراء (البضاعة المتاحة للبيع)
2013/01/05	1000	10	10000
2013/02/07	700	11	7700
2013/04/08	1200	12	14400
2013/08/15	600	12	7200
الإجمالي	3500		39300

يتم حساب تكلفة مخزون آخر المدة كما يلي:

عدد الوحدات المتبقية = عدد الوحدات المشتراة ـ عدد الوحدات المباعة

= 3500 ـ 2500

= 1000 وحدة.

متوسط التكلفة = البضاعة المتاحة للبيع / عدد الوحدات المشتراة

= 39300 / 3500

= 11.22 دج.

مخزون آخر المدة = 1000 × 11.22 = 11220 دج.

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ـ تكلفة بضاعة آخر المدة

= 39300 ـ 11220

= 28080 دج.

2- طريقة الوارد أولا صادر أولا FIFO: تقوم هذه الطريقة على افتراض أن البضاعة التي يتم شراؤها أو إنتاجها أولا تباع أولا، أي أنها تفترض انسياب البضاعة من المخازن بشكل منتظم ووفقا لأقدمية ورودها للمخازن، وعليه يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة ووفقا لحركة تدفق البضاعة الواردة أولا بأول أي بأقدم الأسعار بينما يتم تحديد تكلفة مخزون آخر المدة بموجب أحدث أسعار الكميات الواردة، وذلك لأن الكميات المتبقية في المخازن هي من الكميات التي دخلت إلى المخازن أخيرا.

من مزايا هذه الطريقة أنها تمنع تعرض المخزون للتلف والفساد نتيجة لتقادمه واستمرار تخزين البضاعة لفترة طويلة من الزمن، كما أن مخزون آخر المدة يسعر بأحدث الأسعار وبالتالي فإن تكلفة المخزون السلعي آخر المدة التي تظهر في قائمة المركز المالي تكون متقاربة للتكلفة الجارية (سعر السوق أو التكلفة الاستبدالية).

وما يعاب على هذه الطريقة أنها تتميز بالتعقيد والصعوبة سواء كان ذلك من حيث تنظيم المواد في المخازن بحسب تسلسل ورودها، أو من حيث المعلومات المحاسبية التي غالبا ما تكون متعددة وخاصة إذا كان الرصيد يتضمن كميات متعددة أو أن الكمية المباعة تتضمن مواد من عدد من الطلبيات الواردة كما يؤدي استخدام هذه الطريقة إلى تضخيم الأرباح في ظل ارتفاع الأسعار وبالتالي زيادة الضرائب وذلك لأن البضاعة الصادرة (المباعة) ستقيم بأقدم الأسعار والتي ستكون أقلها. [1]

مثال: اعتمادا على معطيات المثال السابق

تحديد تكلفة مخزون آخر المدة

تحديد تكلفة البضاعة المباعة

الحل:

تكلفة مخزون آخر المدة = $(600 \times 12) + (1200 \times 12)$

= 21600 دج.

تكلفة البضاعة المباعة = 39300 ــ 21600 = 17700 دج.

3- طريقة الوارد أخير صادر أولا LIFO: تقوم هذه الطريقة على افتراض أن البضاعة التي يتم شراؤها أو إنتاجها أخيرا تباع أولا، ومن ثم الأقدم فالأقدم وهكذا، وعلى هذا الأساس يتم تحديد تكلفة الوحدات المباعة بأحدث الأسعار، في حين يتم تحديد تكلفة مخزون آخر المدة بأقدم الأسعار والتي تعتبر أسعار منخفضة خلال فترات التضخم.

ومن مزاياها سهولة مقابلة التكاليف الجارية والإيرادات الجارية، حيث يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة بأحدث الأسعار، كما أن هذه الطريقة تناسب السلع القابلة للتخزين لفترة طويلة.

وما يعاب على هذه الطريقة أن ظهور المخزون السلعي آخر المدة في الميزانية بالأسعار القديمة يجعلها لا تعبر عن المركز المالي الصحيح لأن المخزون يظهر بأقل من تكلفته الحقيقية، كما أنها تتميز بالتعقيد والصعوبة سواء من ناحية تنضيد المخزون وفصل الطلبيات

[1] خليل الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص ص 206-207.

المختلفة وترتيبها بحســب الحداثة أو من ناحـية العمل المحـاسبي مسك بطاقـة مراقبة المخزون. [1]

مثال: اعتماد على معطيات المثال السابق.

تحديد تكلفة مخزون آخر المدة.

تحديد تكلفة البضاعة المباعة.

الحل:

تكلفة مخزون آخر المدة = $(1000 \times 10) + (700 \times 11)$

= 17700 دج.

تكلفة البضاعة المباعة = 39300 ــ 17700 دج.

= 21600 دج

4- قاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل: إن تسعير بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة فقط أو السوق لا يتلاءم 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 قيم وهي: [2]

❖ **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:** ويقصد بها القيمة البيعية مطروح منها المصاريف البيعية وهامش الربح العادي.

وعند 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.

---

[1] نفس المرجع، ص ص 207-208.

[2] إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار حامد، الأردن، 2010، ص 173.

مثال: لتكن البيانات التالية عن المخزون في آخر المدة لمؤسسة تجارية في 31/ 12/ 2013 كما يلي:

الأصناف	الكمية بالوحدات	سعر الوحدة بالدينار الجزائري	
		التكلفة	السوق
المجموعة (1)			
صنف س	1500	10	12
صنف ص	1000	8	7
صنف ع	500	6	7
المجموعة (2)			
صنف س	600	10	17
صنف ص	900	12	10

-تحديد تكلفة المخزون في آخر المدة على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل لكل صنف.

الحل:

الأصناف	الكمية	التكلفة	سعر السوق	تكلفة المخزون
المجموعة (1)				
صنف س	1500	15000	18000	15000
صنف ص	1000	8000	7000	7000
صنف ع	500	3000	3500	3000
المجموعة (2)				
صنف س	600	9000	10200	9000
صنف ص	900	10800	9000	9000
قيمة المخزون آخر المدة				43000

ثالثا: المبادئ المحاسبية المترتبطة بتقييم المخزونات

يستند المحاسبون عند قياس المخزون السلعي إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمتمثلة فيما يلي: [1]

1- الموضوعية: وتشير إلى عدم وجود تحيز عند قياس البيانات المالية، مما يعني عدم تأثر هذه البيانات بالحكم أو التقدير الشخصي للمحاسب، وحتى يكون المحاسب موضوعيا عند قياس المخزون السلعي يجب أن يستند في التحقق من صحة بياناته إلى أدلة محاسبية.

2- الثبات: ويعني استمرار المؤسسة في تطبيق نفس الطرق و الإجراءات المحاسبية من فترة لأخرى. وفي ضوء تعدد طرق تقييم المخزون السلعي يجب على المؤسسة أن تلتزم باستخدام

[1] محمد الصيرفي، بشير العلاق، مرجع سابق، ص ص 252- 253.

الطريقة التي تختارها بطريقة ثابتة، فاستخدام طرق مختلفة على مدى الفترات المحاسبية المتتالية يجعل من البيانات المالية الواردة بالقوائم المالية أداة تضليل لمستخدمي هذه القوائم.

3- الحيطة والحذر: وتعني أخد المحاسب في ضوء حالة عدم التأكد التي يعمل في ظلها بأسلوب الحذر بصدد عملية التقييم، وبالتالي إذا أتيح للمحاسب بديلين مقبولين لتقييم المخزون السلعي فإنه يختار البديل الذي سيفسر عن قيمة أقل للمخزون بسبب أن الاتجاه في ظل الحيطة والحذر هو الإنقاص وليس المغالاة في تقييم المخزون.

4- الأهمية النسبية: وتشير إلى القيمة النسبية للعنصر، فعند تقييم المخزون السلعي تعني الأهمية النسبية عدم الاهتمام بالتقييم الدقيق لعناصر المخزون ذي القيمة الصغيرة نسبيا، مع تركيز التقييم الدقيق على عناصر المخزون للقيمة الأكبر نسبيا، فعنصر المخزون الذي قد يعد بالنسبة لمؤسسة معينة هاما نسبيا قد لا يعد كذلك بالنسبة لمؤسسة أخرى.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للمخزونات

إن النظام المحاسبي ترك للمؤسسة حرية اختيار أسلوب جرد المخزون الأنسب لها، أسلوب الجرد الدائم أو أسلوب الجرب المتناوب، ولم يفرض عليها إتباع أسلوبا محددا، وبالتالي فالمعالجة المحاسبية للمخزونات وفقا لهذين الأسلوبين تكون كما يلي:

أولا: التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق أسلوب الجرد الدائم

يتيح أسلوب الجرد الدائم المتابعة المحاسبية للمخزونات ويساعد على التحديد السريع لوضعية الحسابات الدورية. وباستخدام الجرد الدائم للمخزون، فإنه تسجل وباستمرار 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. [1]

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

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

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

---

[1] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص276.

[2] نفس المرجع، ص ص 276- 284.

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....		

ملاحظة: يستخدم الحساب 401 عند الشراء على الحساب ويستخدم الحساب 512 أو الحساب 53 عند الدفع نقدا حسب طريقة الدفع المعتمدة.

المرحلة المادية (الإستلام): 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		

ملاحظة: عندما تكون عملية الشراء على الحساب:لما تقوم المؤسسة بدفع المستحقات للمورد يتم ترصيد الحساب401 بجعله مدينا بدائنية أحد حسابات النقديات كما يلي:

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

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	
		مبيعات بضاعة	xxx	
	700	**فاتورة رقم....**		xxx

ملاحظة: يستخدم الحساب 411 عند البيع على الحساب ويستخدم الحسابين 512 و53 عندما تبيع المؤسسة نقدا حسب طريقة القبض المعتمدة.

المرحلة الثانية: 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 البضائع المباعة	Xxx	
	30	مخزونات البضائع		xxx
		إرسال البضاعة المباعة		

ملاحظات:

أ_ في حالة البيع على الحساب: لما تقوم المؤسسة بقبض المستحقات من العملاء ترصد الحساب411 بجعله دائنا بمدينية أحد حسابات النقديات حسب طريقة الدفع المعتمدة.

ب_ تعامل مستهلكات المؤسسة من المواد الأولية واللوازم القابلة للاستهلاك (الحساب 321 والحساب 322) والموجهة للاستعمال الداخلي (الخاص) بنفس طريقة المشتريات من البضائع إلا أنها غير موجهة إلى البيع.

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.

❖ **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....		

ملاحظة: يستخدم الحساب 401 عند الشراء على الحساب ويستخدم الحساب 512 أو الحساب 53 عند الدفع نقدا حسب طريقة الدفع المعتمدة.

المرحلة المادية الإستلام: 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 واللوازم المخزنة		xxx
	382	المشتريات التموينات الأخرى المخزنة		xxx
		استلام المواد		

ملاحظة: عندما تكون عملية الشراء على الحساب: لما تقوم المؤسسة بدفع المستحقات للمورد يتم ترصيد الحساب401 بجعله مدينا بدائنية أحد حسابات النقديات كما يلي:

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

❖ **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 الإنتاج	xxx	
34		خدمات قيد الإنتاج	xxx	
35		مخزونات المنتجات	xxx	
	72	الإنتاج المخزون		xxx
		تخزين المنتجات		

❖**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 53		البنك أو الصندوق	xxx	
	70	المبيعات		xxx
		فاتورة رقم....		

ملاحظة: يستخدم الحساب 411 عند البيع على الحساب ويستخدم الحسابين 512 و53 عندما تبيع المؤسسة نقدا حسب طريقة القبض المعتمدة.

مرحلة الإخراج: 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
		سند خروج رقم....		Xxx

ملاحظة: في حالة البيع على الحساب: لما تقوم المؤسسة بقبض المستحقات من العملاء ترصد الحساب بجعله دائنا بمدينية أحد حسابات النقديات حسب طريقة القبض المعتمدة.

ثانيا: التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق أسلوب الجرد المتناوب

وفقا لهذا الأسلوب فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيا، لكن تتابع بواسطة بطاقة المخزون والتي تمسـك من قبل مسيري هذه المصلحة. وفي هذا الأسلوب تسجل عمليات شـراء البضاعة والمواد والتموينات الأخـرى في قيد واحد (إذ تسـجل فقـط قيـد البـيع) وفي نهاية السنة تسجل القيود الخاصة بجرد المخـزون والمتمثلة في تخفيض أو إلـغاء مخـزون بداية الـدورة، وترصيد حسابات المشتريات وإثبات مخزون آخر السنة الذي حدده الجرد المادي والذي يتم إجراؤه بصفة دورية (في نهاية كل شهر أو فصل على الأقل مرة واحدة في نهاية السنة). [1]

تتم عملية التسجيل المحاسبي وفقا لطريقة 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:

❖ **عمليات شراء البضاعة أو المواد:** وتسجل في قيد واحد، و يكون كالتالي:

[1] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص42.

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبية العامة وفق النظام المحاسبي، جيطلي، الجزائر 2009 ص ص 57 58.

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
380		مشتريات البضائع المخزنة	Xx	
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....		

ملاحظة: يستخدم الحساب 401 عند الشراء على الحساب ويستخدم الحساب 512 أو الحساب عند الدفع نقدا حسب طريقة الدفع المعتمدة.

❖ **عمليات بيع البضاعة والمنتجات:** تسجل في قيد واحد و يكون كالتالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		العملاء	xxx	
512 أو 53		البنك أو الصندوق	xxx	
	700	المبيعات من البضائع		xxx
	701	المبيعات من المنتجات تامة الصنع		xxx
	702	المبيعات من المنتجات الوسطية		xxx
	703	المبيعات من المنتجات المتبقية		xxx

ملاحظات:

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

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

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

❖ **إلغاء قيود بداية المدة**

- بالنسبة للبضائع

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

-بالنسبة للمواد

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
601		مواد أولية مستهلكة	xxx	
602		التموينات لأخرى 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

❖ **ترصيد الحساب 38:**

- بالنسبة للبضائع

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
600		مشتريات بضاعة 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

❖إثبات مخزون نـهاية 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- التخفيـضات: عند القيـام بعمليتي بيـع وشـراء المخـزونات تحصـل عمليات مـن نـوع 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 الرحمان عطية، 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 معينا متفق عليه.

- **التسجيل المحاسبي للتخفيضات التجارية:** ويتم 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	التخفيضيات، 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 فاتورة 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 تسجيلها كما يلي:

✓ **عند المشتري**

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
38x		المشتريات المخزنة	xxx	
	768	إيرادات مالية أخرى		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 للاسترجاع):** 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**

✓ **حالة الشراء**

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
38 x		المشتريات المخزنة	xxx	
4096		الموردون المدينون- أمانات مدفوعة	xxx	
	401	موردو المخزونات		xxx
	512 أو53	البنك أو الصندوق		xxx
3 x		المخزون المعني	xxx	
	38 x	المشتريات المخزنة		Xxx

ملاحظة: يستخدم الحساب 401 عند الشراء على الحساب ويستخدم الحساب 512 أو الحساب عند الدفع نقدا حسب طريقة الدفع المعتمدة.

- عند إرجاع الأغلفة المتداولة بدون عطب يتم تسجيل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
401		مودردو المخزونات	xxx	
512 أو53		البنك أو الصندوق	xxx	
			xxx	
	4096	الموردون المدينون _ أ، م		Xxx

– عند إرجاع الأغلفة المتداولة وفيها عطب يتم تسجيل القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
401		مودردو المخزونات	xxx	
512 أو53		البنك أو الصندوق	xxx	
6136		نقص في مواد التغليف	xxx	
	4096	الموردون المدينون_ أ، م		xx x

❖حالة البيع

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		الزبائن	xxx	
512 أو53		البنك أو الصندوق	xxx	
	70	مبيعات	xxx	
	4196	أمانات مقبوضة		xxx
60		المشتريات المستهلكة		xxx
	3x	المخزون المعني	xxx	
				xxx

ملاحظة: يستخدم الحساب 411 عند البيع على الحساب ويستخدم الحسابين 512 و53 عندما تبيع المؤسسة نقدا حسب طريقة القبض المعتمدة.

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

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

✓ عند استرجاع الأغلفة المتداولة 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		
	38x	المشتريات المخزنة		

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 ح/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

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
	512 أو 53	البنك أو الصندوق		xxx
3X		المخزون المعني	xxx	
	38X	المشتريات المستهلكة		xxx

ملاحظة: يستخدم الحساب 401 عند الشراء على الحساب ويستخدم الحساب 512 أو الحساب 53 عند الدفع نقدا حسب طريقة الدفع المعتمدة.

ب -عملية البيع

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		الزبائن	xxx	
512 أو 53		البنك أو الصندوق	xxx	
	70	مبيعات		xxx
	4457	الرسم على القيمة المضافة على المبيعات		xxx
60		المشتريات المستهلكة	xxx	
	3X	المخزون المعني		Xxx

ملاحظة: يستخدم الحساب 411 عند البيع على الحساب ويستخدم الحسابين 512 و53 عندما تبيع المؤسسة نقدا حسب طريقة القبض المعتمدة.

تسوية الرسم على القيمة المضافة (المقاصة):

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

أما 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_ 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 مغايرا للجرد المحاسبي، فإن تسوية الفارق تتم كالتالي:[2]

في حالة الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي نسجل القيد التالي:

[1] عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص 41 .

[2] نفس المرجع، ص ص 43، 44.

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
30		مخزونات البضائع	xxx	
31		المواد الأولية واللوازم	xxx	
32		التموينات الأخرى	xxx	
	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	xxx	
602		تموينات أخرى مستهلكة	xxx	
	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

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

❖ حالة الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي، نسجل القيد التالي:

[1] نفس المرجع، ص ص 44.

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

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

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

2- تسوية حسابات المشتريات والمبيعات

تتم تسوية حسابات المشتريات والمبيعات كما يلي:[1]

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 ح/ 38 يرصد لأنه لا يظهر بالميزانية لابد 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:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
3X		المخزون المعني	Xxx	
	37	المخزونات الخارجية		xxx

❖ **استلام البضاعة أو المواد واللوازم دون استلام فاتورة:** ويكون ذلك بوصول السلعة دون فاتورة في هذه الحالة يجب ترصيد ح/38 بحساب مقابل ح/408 في هذه الحالة يستبدل ح /401 ب ح/408 وفق القيد التالي:

[1] عبد العليم بشيري، مرجع سابق، ص 70.

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
38		المشتريات المخزنة	Xxx	
	408	موردو الفواتير لم تصل إلى صاحبها		Xxx

وعند وصول الفواتير يكون التسجيل كما يلي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
408		موردو الفواتير لم تصل إلى صاحبها	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
724		نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين	xxx	
	34	خدمات قيد الإنجاز		xxx
	35	مخزونات المنتجات		xxx

ملاحظة: يسمى هذا الإخراج المحاسبي حيث ينبغي إخراج المبيعات إلى المخازن ووضعها جنبا حيث لا يتم اللبس عند القيام بالجرد الدائم للسلع والخدمات.

❖**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 استبدال ح/411 ب ح/418 وفق القيد التالي:

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

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 وخسارة القيمة للأصول الجارية	Xxx	
	39x	ح/ خسارة قيمة المخزون		Xxx

❖ **مراجعة المخصصات:** بعد النظر في المؤونة في نهاية كل دورة مقبلة قد نصادف 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 مؤونة إضافية بالقيمة التي تكمل الانخفاض المتوقع وفق القيد التالي:

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
685		مخصصات اهتلاك ومؤونة وخسارة القيمة للأصول الجارية	xxx	
	39X	خسارة قيمة المخزون		xxx

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

رقم الحساب		اسم الحساب	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
39X		خسارة قيمة المخزون	xxx	
	785	استرجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات		
		للأصول الجارية		Xxx

[1] نفس المرجع، ص45.

[2] نفس المرجع، ص ص 46- 48.

ج- **استخدام المؤونة:** بعد بيع البضاعة أو المنتجات 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		خسارة قيمة المخزون	xxx	
	3X	المخزون المعني		xxx

المطلب الرابع: ضوابط العرض والإفصاح عن المخزونات في القوائم المالية

يجب أن تفصح القوائم المالية عن الآتي: [1]

1- 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.

2- 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 المنشأة وبشكل يحدد قيمة المخزون في كل مجموعة من مجموعات المخزون الرئيسية وعادة ما يتضمن التبويب المتعارف عليه ما يلي:

- ❖ خدمات ووقود وقطع غيار وغيرها؛
- ❖ إنتاج غير تام وتحت التنفيذ؛
- ❖ إنتاج تام؛
- ❖ بضاعة مشتراة بغرض البيع.

3- القيمة الدفترية للمخزون المدرج بصافي قيمته البيعية: في حالة انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية في نهاية العام فيجب إدراج المخزون بالدفاتر وفقا لقيمته البيعية والإفصاح عنها.

4- 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.

---

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص45- 47.

5- 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.

6- قيمة المخزون المرهون كضمان للالتزامات: يجب أن تفصح القوائم المالية عن مدى وجود أية قيود على ملكية هذه المخزونات وقيمة هذه القيود إن وجدت وكذا عن المخزون المرهون كضمان لأية التزامات.

كما يجب أن تفصح القوائم المالية عن:

- ❖ قيمة المخزون التي تم تحميلها كمصروف خلال الفترة؛
- ❖ تكاليف التشغيل المقابلة للإيراد والمحملة كمصروفات 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 والمهامات المستهلكة وتكاليف العمالة وتكاليف التشغيل الأخرى بالإضافة إلى قيمة صافي التغيير في المخزون عن الفترة.

المبحث الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال على المخزونات

تعتبر دورة المخزون من أهم دورات العمليات في المؤسسة التي يجب العناية و الاهتمام بها من خلال التأكد من مدى صحة اتباع الإجراءات الرقابية على المخزون ومن مدى مطابقتها للواقع الحقيقي، حيث أن النظام الكفء لمراقبة المخزون يحتم وجود سجلات للمخازن تبين حركة الأصناف المختلفة من المخزونات وبيان المعلومات الخاصة بتحديد الوقت المناسب لإعادة الطلب عليها، بالإضافة إلى وجود وظائف رقابية على المخزون.

المطلب الأول: دورة المخزون

تشتمل دورة المخزون على عمليات معينة يرتبط بها مجموعة من السجلات وهذا ما يستلزم ضرورة تنظيم إجراءات التوريد والصرف ومراقبة الكميات الواردة والمصروفة.

أولا: الحاجة إلى دورة مستندية للمخزونات

لتصميم نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية، هناك مجموعة متعددة من الإجراءات التي يتم اتخاذها ومجموعة من السياسات التي يتم إقرارها، ولعل من أهم دعائم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، بعد إعداد الهيكل التنظيمي لها وتحديد إداراتها وأقسامها، هو تصميم دورات مستندية سليمة لتنفيذ كافة أعمال المؤسسة من خلال تلك الإدارات والأقسام.

حيت تـعتبر الدورات المستندية جزءا أساسيا من النظـام المالي والمحاسبي في المؤسســة، الذي يعتمد على تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات وتنسيق جهود الأفراد في مختلف الإدارات أو الأقسام وتوصيف دقيق لمهام ومسؤوليات كل وظيفة من الوظائف وعلاقتها بالوظائف الأخرى.

تمثل دورة المخزون أهم دورات العمليات في المؤسسات الصناعية والمؤسسات التجاريــة، وذلك لأنها تتداخل مع الدورات الأخرى، حيث يتم اقتناء المواد الخام أو البضاعة ضمن عمليات دورة النفقات والمدفوعات وعندما يتم بيع الإنتاج التام أو البضاعة فيدخل في دورة الإيرادات والمتحصلات. ولكي تتم عمليات الشراء بشكل صحيح، لابد من تصميم دورة مستندية للمشتريات، تبين بشكل واضح ودقيق الإجراءات الواجب إتباعها والخطوات العملية لتنـفيذها، ودور عدة جهات (إدارة المشتريات، إدارة المخازن والإدارة الماليـة) في تلك العملية، والمستندات والدفاتر والبطاقات والكشوف والتقارير المستخدمة من كل جهة وكيفية تداولها بين تلك الجهات، وكذلك بالنسبة لعمليات البيع لابد من تصميم دورة مستندية للمبيعات.

ثانيا: الدورة المستندية للمشتريات

تتمثل أهم مقومات الدورة المستندية للمشتريات النقدية أو الآجلة، والتي تحقق أهداف الرقابة الداخلية على هذه العمليات، في الفصل التام بين إجراءات عملية الشراء وإجراءات استلام البضاعة المشتراة وعمليات تسديد قيمة تلك المشتريات، إلا أن عملية الفصل السابقة تعتمد على حجم المؤسسة وعدد العاملين فيها وإمكانية تقسيم العمل بينهم، ويمكن إيضاح الدورة المستندية لمشتريات البضاعة كما يلي: [1]

1- عند الرغبة في شراء البضاعة: تقوم الجهة المختصة بعملية الشراء بإصدار أمر توريد للمورد، يوضح نوع ومواصفات وكمية البضاعة المطلوبة، من أصل وعدة صور يرسل الأصل للمورد وتوزع الصور الباقية على الأقسام ذات العلاقة ومنها أمين المخزن وقسم الحسابات بالإدارة المالية.

2- عند ورود البضاعة: عند ورود البضاعة المشتراة مع فاتورة المورد، واستلامها من قبل أمين المخزن وإدخالها المخازن، بعد التأكد من مواصفات وكمية البضاعة الواردة، يتم تحرير سند إدخال بضاعة من أصل وصورتين، يرسل الأصل مع فاتورة المورد لقسم الحسابات، وصورة لإدارة المشتريات، والصورة الثانية ثابتة بدفتر سندات الإدخال.

[1] عبد الكريم علي الرمحي، مرجع سابق، ص ص 96-97.

3- يقوم قسم الحسابات بتدقيق فاتورة المورد مع بيانات أمر التوريد وبيانات سند إدخال البضاعة، وفي حالة المطابقة يقوم موظف مختص بقسم الحسابات، بتحرير سند صرف (نقـدا، بشيك) من أصل وصورة بقيمة البضاعة المشتراة، يوقع من شخص مسؤول ويرسل الأصل لأمين الصندوق لتسديد القيمة نقدا.

4- يقوم أمين الصندوق بدفع قيمة سنـد الصرف للمورد بعد توقيعه على سند الصرف بالاستلام، إذا كان تسديد الثمن نقدا، أو يقوم موظف مختص في قسم الحسابات بتحرير شيك بالقيمة لصالح المورد إذا تم دفع القيمة بشيك.

5- من بيانات سند الصرف بشيك ومرفقاته (أمر التوريد، الفاتورة، سند الإدخال) يقوم قسم الحسابات بإثبات العملية بدفتر اليومية ترحل منه لدفتر الأستاذ العام.

6- أما في حالة تسديد قيمة البضاعة نقدا بواسطة الخزينة، يقوم أمين الصندوق بإثبات العملية في دفتر الصندوق لديه، وفي نهاية اليوم يقوم بإعداد كشف المدفوعات اليومي من واقع بيانات سندات الصرف، من أصل وصورة يرسل الأصل لقسم الحسابات الذي يقوم بعد مطابقة بيانات الكشف السابق بصور سندات الصرف لديه، بإثبات العملية في دفتر اليومية وترحيلها لحساباتها بدفتر الأستاذ العام.

ومن خلال ما سبق يمكن توضيح المستندات المتعلقة بعملية شراء البضاعة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-01): المستندات المتعلقة بعملية شراء البضاعة.

رقم	عنوان المستند	الجهة المحررة	البيان
1	طلب توريد بضاعة	قسم الشراء	الأصل- للمورد صورة1 – لقسم الحسابات صورة2 – لأمين المخزن صورة3- للحفظ بقسم المشتريات
2	فاتورة المورد	المورد	يرسل المورد أصل فاتورة البضاعة للمؤسسة
3	سند إدخال بضاعة	أمين المخزن	الأصل – لقسم الحسابات صورة1 – لإدارة المشتريات صورة 2 – ثابتة بالدفتر

المصدر: عبد الكريم علي الرمحي، **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 97.

ثالثا: الدورة المستندية للمبيعات

يعبر مصطلح المبيعات عن جميع العمليات المتعلقة ببيع السلع المصنوعة أو نصف المصنوعة أو التي تم تصنيعها بواسطة المؤسسة، ولذا فإن من الضروري رسم دورة مستندية سليمة تكفل الرقابة عليها لمنع الأخطاء أو التلاعب أو الاختلاس.

وتتمثل أهم مقومات الدورة المستندية للمبيعات النقدية أو الآجلة، والتي تحقق أهداف الرقابة الداخليـة على هذه العمليات، في الفصل التـام بين عملية البيـع واستلام الثمن وتسليـم البضاعــة، ويمكن توضيح الدورة المستندية للمبيعات كما يلي: [1]

1- عند حضور العميل يقوم قسم تلقي طلبات العملاء بتحرير فاتورة بيع نقدي من أصل وصورتين، يبين فيها تفاصيل الأصناف المباعة، مثل طبيعة الصنف، ورقم الصنف، والكمية المباعة، وسعر الوحدة وإجمالي القيمة لكل صنف على حدى، ويسلم الأصل مع إحدى الصور للعميل، أما الصورة الثانية فتبقى بدفتر الفواتير.

2- يقدم العميل الأصل والصورة الأولى وقيمة الفاتورة لأمين الصندوق، الذي يقوم بالتأشير على الأصل والصورة بخاتم (مدفوع)، ويقوم بتحرير سند قبض بالمبلغ من أصل وصورتين، ويسلم العميل أصل سند القبض وأصل وصورة الفاتورة.

3- يقدم العميل صورة الفاتورة إلى قسم التسليم الذي يسلمه البضاعة المباعة طبقا للبيانات الواردة في الفاتورة التي يحتفظ بها لديه، وفي نهاية اليوم يتم عمل كشف المبيعات اليومية من أصل وصورة، يرسل الأصل لقسم الحسابات ويتم الاحتفاظ بالصورة مرفق بها صورة فواتير البيع.

4- في نهاية اليوم يقوم أمين الصندوق بإثبات مقبوضاته اليومية في دفتر يومية الصندوق الموجود لديه ويقوم بإعداد كشف المقبوضات اليومي من أصل وصورة، يرسل الأصل وصور سندات القبض لقسم الحسابات بالإدارة المالية.

5- يقوم قسم الحسابات بمطابقة بيانات كشف المقبوضات المعد من قبل أمين الصندوق، مع صور سندات القبض المرفقة به، ومع أصل كشف المبيعات اليومي الوارد من قسم التسليم، وفي حالة المطابقة يتم إثبات القيود المحاسبية المتعلقة بالمبيعات النقدية في الدفاتر المحاسبية.

6- في نهاية اليوم أو في اليوم الموالي على الأكثر، يقوم أمين الصندوق بإيداع كافة المتحصلات النقدية في البنك بموجب وصل إيداع، يسلمه بعد ذلك لقسم الحسابات، الذي يطابق المبلغ المودع

[1] نفس المرجع، ص ص73-74.

مع كشف المقبوضات اليومي، وفي حالة المطابقة يتم إثبات القيود المحاسبية المتعلقة بعمليات الإيداع النقدي في البنك بالدفاتر المحاسبية.

ومن خلال ما سبق يمكن توضيح المستندات والكشوفات المتعلقة بعملية البيع في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-02): المستندات والكشوفات المتعلقة بعملية البيع.

رقم	عنوان المستند	الجهة المحررة	البيان
1	فاتورة بيع نقدي	قسم البيع	الأصل – للعميل صورة1– لقسم التسليم صورة2– ثابتة بدفتر الفواتير
2	سند قبض	أمين الصندوق	الأصل – للعميل صورة1 – لقسم الحسابات مع كشف المقبوضات صورة2– ثابتة بالدفتر
3	كشف المبيعات اليومي	قسم التسليم	الأصل – لقسم الحسابات الصورة – تحفظ بالقسم مع صور فواتير البيع
4	يومية أمين الصندوق	أمين الصندوق	يسجل فيه المقبوضات والمدفوعات بأنواعها
5	كشف المقبوضات	أمين الصندوق	الأصل – يرسل لقسم الحسابات مع مرفقاته الصورة – تحفظ في ملف خاص

المصدر: عبد الكريم علي الرمحي، **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 75.

المطلب الثاني: الوظائف التي تحقق الرقابة على المخزون

تنقسم الرقابة المادية على المخزون للوظائف التالية: [1]

1- وظيفة الاستلام: تستلم هذه الإدارة كل البضاعة المفروض دخولها المؤسسة أي كان نوعيتها وهي مستقلة إداريا عن إدارة المشتريات وإدارة التخزين حيث تعتبر مسؤولة عن تحديد الكميات والنوعية للبضاعة المستلمة بمقارنتها مع أوامر الشراء، وإعداد محاضر استلام البضاعة المستلمة بمقارنتها مع أوامر الشراء، كما أنها مسؤولة عن فحص الوارد من البضاعة واكتشاف الاختلاف عن المطلوب أو التلف في البضاعة الواردة.

2- وظيفة التخزين: إن تحديد مسؤولية التخزين تكون في إدارة المخازن فالبضاعة بكل أنواعها يجب أن توضع تحت رقابة أمناء مخازن مستقلين وعلى علم تام بمسؤولياتهم، وإذا كان المخزن مقسم إلى مخازن أخرى فرعية مستقلة فإن كل مخزن فرعي يجب أن يكون فيه أمين مسؤول عليه.

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص229- 230.

وعند استلام البضاعة في المخزن يجب أن تحصر وتفحص ويوقع باستلامها وتتولى إدارة المخازن إشعار إدارة الحسابات مباشرة بالكميات المستلمة ومكانها بالمخزن و بانتهاء هذه المهام فإن أمين المخزن يساهم مساهمة فعالة في الرقابة على المخزون وبتوقيعه بالاستلام يحدد مسؤوليته وبإعلام إدارة الحسابات بالبضاعة المستلمة فعلا تتحقق هذه الإدارة الأخيرة من سلامة عمل إدارة الإستلام.

3- وظيفة الصرف: يتطلب صرف البضاعة من المخزن أمر صرف معتمد من إدارة مراقبة الإنتاج فأمين المخزن بمسؤوليته عن البضاعة الموجودة تحت رقابته لابد أن يطلب أمر الصرف المناسب والمعتمد عن كل الكميات التي تخرج من عهدته المخزنية وكذلك إيصال من الإدارة التي استلمت الكميات الفعلية طبقا لأمر الصرف؛ وتعد أوامر الصرف من ثلاث نسخ تبقى نسخة في الإدارة التي طلبت الصرف ونسخة ترسل إلى المخزن المناسب حيث تبقى لديه كمستند للصرف ونسخة ثالثة لإدارة الحسابات لإعلامها بالبضاعة التي خرجت من المخازن لغرض التسجيل محاسبيا.

4- وظيفة الإنتاج: تختلف الرقابة على المواد أثناء الإنتاج حسب المؤسسة إلا أنه في كل الأحوال تحدد المسؤولية في المشرفين في المصنع في الرقابة على المواد في المصنع ومكان وجودها في العملية الإنتاجية. كما أنه تحدد رقابتهم في المواد التي قد تتناثر أثناء العملية الصناعية بسبب الإهمال في المصنع.

حيث تتطلب إجراءات الرقابة سرعة إبلاغ إدارة الحسابات خلال العملية الإنتاجية بأي وحدات غير صالحة أو تالفة أثناء الصنع حتى تسجل دفتريا، كما أن الوحدات التالفة قد يكون لها قيمة بيعية مما يتطلب الأمر معالجتها معالجة دفترية خاصة.

المطلب الثالث: مواصفات نظام الرقابة الداخلية الفعال على المخزونات

هناك الكثير من نقاط التدقيق والتي يجب أخذها بعين الاعتبار وذلك لغرض إحكام الرقابة الداخلية على المخزون ومن أهمها ما يلي: [1]

1. أوامر شراء البضاعة يجب أن يكون مصدقا عليها من شخص أو جهة محددة وذلك بعد المفاضلة بين عدة عروض إن أمكن.

2. مشتريات أي نوع من البضاعة (سواء كانت مواد خام أو سلع تامة) يجب أن تكون بناء على الحاجة لها وفقا لسياسة الطلب الأمثل.

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي**، الطبعة الأولى، دار الوراق، الأردن، 2006، ص 274.

3. متابعة أوامر الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام المتفق عليه من قبل موظف مختص بذلك بإدارة المشتريات.

4. عدم قيام قسم الاستلام بقبول أو استلام أي بضاعة إلا بوجود نسخة من أمر شراء تلك البضاعة لديه، وذلك لغرض مطابقة مواصفات البضاعة المستلمة مع أمر الشراء الخاص بذلك.

5. التأكد من وجود كمية البضاعة ومطابقتها للمواصفات قبل إتمام عملية الدفع للموردين بناء على محضر الاستلام.

6. فحص وتدقيق قائمة الحساب المرسل من الموردين من حيث الأسعار والمواصفات والشروط المتفق عليها والدقة الحسابية، وذلك قبل الدفع النهائي.

7. إحكام الرقابة على مردودات المشتريات حيث يتم التصديق عليها من قبل شخص مسؤول والتأكد من المعالجة المحاسبية.

8.إتباع نقطة إعادة الطلب وسياسة مخزون الأمان.

9.حماية البضائع في المخازن من السرقة والفساد والتلف، وكذلك من السحب غير المسؤول من قبل موظفي المؤسسة واستخدام نظام بوابات التفتيش.

10.إتباع نظام بطاقات الصنف لبيان الوارد والمنصرف من كل صنف من أصناف البضاعة لنظام الجرد المستمر، على أن يتم تعديل هذه الوظائف بناء على محاضر الاستلام بالنسبة للوارد وبناء على أدونات الصرف بالنسبة للصرف.

11.إجراء جرد فعلي للمخازن ومقارنته مع ما هو مسجل بالدفاتر، ومن ثم عمل تسويات لأي فروقات قد تظهر.

12.عدم صرف أي كميات من المخازن إلا بناء على إذن صرف مصادق عليه.

13.فصل الاختصاصات وتحديد المسؤوليات وتقسيم العمل في جميع العمليات المتعلقة بالمخزون.

المبحث الرابع: إجراءات التدقيق الخارجي كآلية لتدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات

ينبغي على المدقق من بداية تدقيقه لعناصر المخزون التحقق من وجود إجراءات مكتوبة متعلقة بإجراءات دورة المخزون، والتأكد من مدى كفايتها لكشف أي تلاعبات أو تجاوزات أخرى يمكن أن تحدث لعناصر المخزون، حيث تتصف عملية تدقيق دورة المخزون بأهمية خاصة، كما تتصف بقدر كبير من الصعوبة المهنية وتأخذ الكثير من وقت وجهد المدقق.

المطلب الأول: مخاطر المخزونات وصعوبات تدقيق عناصرها:

أولا: مخاطر المخزونات

تتعرض مخزونات المؤسسة لمخاط مختلفة يمكن إيجاز البعض منها فيما يلي: [1]

1_التقادم: يعني التقادم تلك العناصر من المخزون السلعي الصناعي والتي لم تعد مطلوبة للعمليات الإنتاجية، ولا يمكن بيعها بحالتها الحالية بسعر مخطط مقدما من خلال مسالك البيع العادية. أي أن التقادم ينطوي على الأصول الممثلة في شكل مخزون سلعي والتي لا تتوقع المؤسسة أن تحقق منها ربحا في نفس الوقت الذي تدفع عنها ضرائب ومصاريف التأمين و التخزين وغير ذلك من النفقات.

وللحكم على صنف معين من المخزون بالتقادم فإنه يجب وضع معدلات توضح الظروف التي إذا تحققت يعتبر الصنف متقادما، فقد يتم وضع النظام التالي لمناولة التقادم في إمدادات التشغيل: مرتين في العام تتم مراجعة كل مجموعة من مجموعات إمدادات التشغيل، ويسجل على نموذج خاص كل صنف لم يتحرك خلال الإثنى عشر الماضية أو أي صنف لم يتحرك إلا بقدر بسيط، وتحفظ صورة من هذا النموذج في إدارة الرقابة على المخزون السلعي. ويأخذ أمين المخازن الأصل ويكلف من إدارة الرقابة على المخزون بالاتصال بالأفراد المسؤولين عن العمليات المستخدم فيها هذه الأصناف حتى يأخذ موافقتهم على الاستغناء عن هذه الأصناف والتصرف فيها، وبعد ذلك يكون على إدارة الرقابة على المخزون السلعي أن تبحث في أحسن الطرق للتخلص من الأصناف التي أشر أمامها للموافقة على ذلك ويبدأ البحث بإمكانية استخدام هذه الأصناف داخل المؤسسة، وربما في فروع تابعة لها، أما باقي الأصناف فيتم التخلص منها.

2- التلف أو عدم الصلاحية: وغالبا ما يحدث التلف أو عدم صلاحية المواد المخزنة للاستعمال نتيجة الفشل في توفير متطلبات التخزين من تهوية وتدفئة وتبريد وغيرها، كما قد يحدث نتيجة طول فترة التخزين لبعض الأصناف أو اتباع 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] أنظر:

-صلاح الشنواي، **الأصول العلمية للشراء والتخزين**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1999، ص ص 297-300.

-محمد سعيد عبد الفتاح،مرجع سابق، ص 486.

-محمد بوتين، مرجع سابق، ص 164.

3- السرقة أو الفقد : 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:

- ❖ يتم نقل البضائع في سيارات الموظفين ؛
- ❖ مؤامرات بين موظفي الإدارات : المشتريات، النقل المحاسبة؛
- ❖ بواسطة سائقي الشاحنات الذين يتجولون خارج مناطق التحميل والتفريغ المعزولة؛
- ❖ التجار والحرفيون الذين تتوفر لديهم إمكانية الوصول إلى المخزون بدون رقابة وكذلك تجاوز للمناطق المخصصة لهم؛
- ❖ قيام موظفي التسويق والمبيعات والإدارة الهندسية بأخذ عينات بعملهم دون القيام بالأعمال الورقية اللازمة.

بالإضافة إلى الخسائر المالية الناتجة عن سرقة بعض الأصناف أو فقدان البعض الآخـر، 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.

4- تغيرات الأسعار: فإذا كان ارتفاع الأسعار يحقق للمنشأة بعض الوفرات من الاحتفاظ بالمخزون فإن انخفاض هذه الأسعار سوف يلحق بالمنشأة بعض الخسائر.

ثانيا: صعوبات تدقيق عناصر المخزون

تستحوذ المخزونات على معظم جهد ووقت المدقق، وذلك لصعوبة عملية التدقيق والتي، يمكن ردها إلى العوامل التالية:[1]

- ❖ أن المخزون مفردة مهمة جدا في القوائم المالية ؛
- ❖ أن المخزون لا يقتصر على نوع واحد، بل يشمل عدة أصناف؛
- ❖ أن هناك بعض أصناف المخزون ذات طبيعة فنية وتقنية خاصة كما في مؤسسات صناعة الإلكترونيات والمجوهرات والكيماويات وأدوات تكنولوجيا المعلومات، ونظرا لصعوبة ملاحظة المخزون وتسعيره، فقد يضطر المدقق إلى الإستعانة بخبير فني لنعاونته في هذا الشأن؛
- ❖ أن التحقق من سلامة تسعير المخزون، خاصة في المؤسسات الصناعية مسألة صعبة بالنسبـة للمدقق بسبب عوامل كثيرة منها، اختلاف نظريات تحديد تكلفة المنتج، مشاكل تلف وفقد المخزون، واختلاف تشكيلة المنتج؛

---

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، ص ص 350-351 .

❖ أن طرق تقييم المخزون كثيرة، وعادة ماتمثل مجالا من مجالات التلاعب الإداري، خاصة فيما يتعلق بعدم الثبات في تطبيق إحداها، في الشركات المقيدة بالبورصة؛

❖ أن الاتجاه السائد، لدى المؤسسات الصناعية، الاعتماد على الحاسب في حفظ وتشغيل بيانات المخزون، مما يضطر المدقق إلى الاعتماد على أدوات تكنولوجية في التحقق من المخزون.

المطلب الثاني : أهمية وأهداف تدقيق عناصر المخزون

تعود أهمية تدقيق عناصر المخزون إلى كونه أهم عنصر من عناصر الميزانية، كما يتعين على المدقق أن يتعرف على أهداف تدقيق عناصر المخزون للتعرف على مواطن الخطر والتحريفات التي يمكن أن تحدث لعناصر المخزون.

أولا:أهمية تدقيق عناصر المخزون

تأتي أهمية تدقيق وفحص عناصر المخزون من قبل المدقق من أهمية المخزون نفسه باعتباره يمثل أهم عناصر الميزانية لأي مؤسسة صناعية أو تجارية وتؤكد هذه الأهمية النواحي التالية:[1]

1_ يمثل المخزون أهم عناصر الأصول المتداولة والتي تظهر في الميزانية وخاصة في المؤسسات التي تمارس نشاطا يقتضي وجود عناصر متعددة من المخزون وكميات كبيرة منه وبالتالي تزداد أهمية الإفصاح الجيد والملائم لهذه العناصر في الميزانية باعتبارها تحظى باهتمام الأطراف المختلفة ذات العلاقة بين مستخدمي التقارير والقوائم المالية.

2_ يمثل المخزون عنصرا هاما من العناصر التي تظهر في قوائم الدخل وبالتالي تتأثر نتيجة النشاط من أرباح أو خسائر بأي زيادة أو نقص قد تنتج من اختيار طريقة معينة من طرق تقييم المخزون ويترتب على ذلك:

❖ عند تقييم المخزون بأكثر من اللازم يترتب على ذلك زيادة في الأرباح غير الحقيقية وقد يتم توزيع جانب منها وهي في الحقيقة توزيع لجانب من رأس المال وتكرار هذا الأمر يمثل خطورة بالغة على رأس مال المؤسسة.

❖ عند تقييم المخزون بأقل من اللازم يترتب على ذلك نقص وعدم توزيع أرباح على المساهمين مما يؤثر على موقف المؤسسة في سوق الأوراق المالية.

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 439-440.

3_تعتمد دقة قيمة المخزون الظاهر في القوائم والتقارير المالية في نهاية السنة المالية على دقة حصر كميات عناصر المخزون المختلفة ودقة تحديد أسعار المخزون وطرق تقييمه، وكذلك طريقة الجرد المستخدمة بالنسبة لعناصر المخزون.

4_ تتأكد أهمية تدقيق عناصر المخزون من العلاقة المباشرة بين هذه العناصر وعمليات الشراء والإنتاج والبيع، حيث تتأثر هذه العمليات بصفة دائمة بكمية وحالة عناصر المخزون الفعلية من ناحية وكذلك المسجلة دفتريا من ناحية أخرى، ويتأكد ذلك من خلال عملية الجرد الفعلي لهذه العناصر الأمر الذي يدخل في دائرة اهتمام المدقق أثناء تنفيذ برنامج تدقيقه.

ثانيا:أهداف تدقيق عناصر المخزون

يهدف المدقق من خلال وضع برنامج تدقيقه لعناصر المخزون إلى تحقيق أهداف رئيسية عامة تدور حول جوهر عملية التدقيق وبصفة خاصة ما يتعلق بالأصول المملوكة للشركة وتتمثل هذه الأهداف في الآتي:[1]

1_ الاكتمال: تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لقرائها. لذا يقوم المدقق بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم يحذف أو ينسى المحاسب أية عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات من النظام المولد لها ومدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع التدقيق.

2_ الوجود: يسعى المدقق إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن وذلك بالوقوف على واقع عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة، وأن يقوم أشخاص آخرون بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونا.

3- الملكية: تعتبر عناصر المخزون داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس، لذا يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقا من تدقيق العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها.

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**،الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 152-153.

4_التقييم: ينبغي على المدقق التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمحزونات من سنة إلى أخرى، وتبقى طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات.

5- التسجيل المحاسبي: يسعى المدقق إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا ومرفقة معه.

المطلب الثالث: إجراءات تدقيق دورة المخزون

قبل قيام المدقق الخارجي بتدقيق المشتريات و المبيعات، يقوم بفحص و تقييم الدورة المستندية للمشتريات والمبيعات ومدى التزام الموظفين بها، ومن عدم وجود أية ثغرات قد تستغل في ارتكاب حالات الغش أو التلاعب، وفي حالة التحقق من أن تلك الدورة تحقق أهداف الرقابة الداخلية على المشتريات والمبيعات. يقوم المدقق بإجراءات التدقيق المستندي والحسابي على النحو التالي:

أولا: تدقيق دورة المشتريات _مدفوعات_

1- يسعى المدقق إلى تحقيق الأهداف التالية عند تدقيقه لهذه المشتريات:[1]

- ❖التأكد من معقولية عمليات الشراء المسجلة بالدفاتر؛
- ❖التأكد من أن عمليات الشراء المسجلة بالدفاتر تخص بضاعة تم استلامها فعلا أي أنها عمليات حقيقية؛
- ❖ التأكد من أن عمليات الشراء تم الترخيص بها من الشخص المختص؛
- ❖ التأكد من تسجيل عمليات الشراء بالكامل دون أي نقص؛
- ❖ التأكد من تسجيل عمليات الشراء بالقيم الصحيحة؛
- ❖ التأكد من صحة التوجيه المحاسبي عند تسجيل عمليات الشراء؛
- ❖ التأكد من تسجيل عمليات الشراء في السنة المالية التي تخصها؛
- ❖ التأكد من تسجيل تفاصيل (الدفاتر المساعدة) وإجماليات عمليات الشراء(اليومية العامة و الأستاذ العام).

2-إجراءات التدقيق الواجب إتباعها لتحقيق هذه الأهداف:

ويمكن تلخيصها في مايلي:[2]

---

[1] -عبد الكريم علي الرمحي،مرجع سابق، ص 75 .

[2] -يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص ص 454-457

❖ الحصول على معلومات على نظام الرقابة الداخلية على عمليات الشراء وتحديد مواطن القوة و الضعف به؛

❖ أداء فحص إجرائي للتأكد من تطبيق النظام كما هو مرسوم ومحدد وذلك باتباع الإجراءات التالية:

✓ الإطلاع على تقارير قسم التدقيق الداخلي الخاص بالمشتريات وملاحظة التوصيات التي وردت بها و ذلك للتأكد من خضوعها للتدقيق الداخلي؛

✓ فحص الدليل المحاسبي و تقويمه و التأكد من ملاءمته؛

✓ الاطلاع على مستندات الشراء للتأكد من ارفاق صورة أمر التوريد ومحضر الفحص و الاستلام و صورة إذن الإضافة للمخازن مع فاتورة الشراء؛

✓ الاطلاع على صور أوامر التوريد للتأكد من وجود توقيع الشخص المرخص له باعتماد عملية الشراء؛

✓ تدقيق تسلسل أرقام صور أوامر التوريد ومحاضر الفحص والاستلام وأذون الإضافة للمخازن؛

✓ الاطلاع على ملفات المناقصات وتقارير الشراء المباشر للتأكد من تطبيق لائحة المشتريات؛

✓ الاطلاع على فواتير الشراء للتأكد من وجود توقيع الموظف المختص بتدقيقها حسابيا و مطابقتها مع مستندات الشراء الأخرى.

❖ تدقيق حسابي لفواتير الشراء تشمل عمليات الجمع والطرح والضرب واحتساب الخصم التجاري، و كذلك تدقيق حسابي لدفتر يومية المشتريات يشمل:

✓ تدقيق المجاميع أفقيا ورأسيا؛

✓ تدقيق وضع المبالغ في الخانات التحليلية الصحيحة؛

✓ تدقيق نقل المجاميع من صفحة لأخرى؛

✓ تدقيق الترحيل من الدفتر إلى دفتر مساعد الدائنين؛

✓ تدقيق نقل مجاميع الدفتر إلى اليومية العامة وإلى حسابي المشتريات والدائنين بالأستاذ العام.

❖ مطابقة فواتير الشراء مع صور أوامر التوريد للتأكد من اعتماد عملية الشراء من الأشخاص المرخص لهم بذلك؛

❖ مطابقة فواتير الشراء مع محاضر الفحص والاستلام ومع بطاقات الصنف وسجل البوابة و دفتر أستاذ مساعد المخازن و كذلك مع صور أوامر التوريد للتأكد من أن العملية حقيقية ومن أن المنشأة قد استلمت البضاعة فعلا و دخلت مخازنها؛

❖ مطابقة فواتير الشراء مع يومية المشتريات للتأكد من صحة التوجيه المحاسبي بما يتفق مع الدليل المحاسبي للمؤسسة، والتحقق من أن هذا الدفتر لم يتضمن قيد مشتريات أصول ثابتة؛

❖ مقارنة تواريخ استلام البضاعة الموضحة بمحاضر الفحص والاستلام مع تواريخ القيد بدفتر يومية المشتريات خاصة قرب نهاية السنة وذلك للتأكد من تسجيل كل عملية في السنة التي تخصها؛

❖ فحص عينة من محاضر الفحص والاستلام وأذون الإضافة وتتبع قيدها بدفتر يومية المشتريات وذلك للتحقق من عدم السهو عن قيد أي عملية شراء؛

❖ مطابقة عينة من المسجل بيومية المشتريات مع فواتير الموردين للتأكد من أن التسجيل تم بالقيمة الصيحة؛

❖ تدقيق انتقادي لمبالغ المشتريات الكبيرة بشكل غير عادي و العمليات الغير مألوفة وذلك للتحقق من معقولية المشتريات المسجلة بالدفاتر؛

❖ يوجه المدقق عناية خاصة للمشتريات التي تتم في نهاية السنة.فقد يحصل أن تصل البضاعة فعلا و تدخل ضمن قوائم الجرد و لكن المؤسسة تؤجل قيدها كمشتريات إلى أوائل السنة المالية التالية مستهدفة بذلك تضخيم الأرباح.

3-تدقيق مردودات المشتريات:

نظرا لأن هذه المردودات لا تمثل مشكلة كبيرة للمدقق ونظرا لضآلة أهميتها النسبية، فإن المدقق يتحقق من صحتها ويمكن حصر أهم إجراءات تدقيق مردودات المشتريات فيما يلي : [1]

❖ الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على عمليات رد البضاعة المشتراة ؛

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

❖ تدقيق حسابي للإشعارات الدائنة الواردة من الموردين تشمل عمليات الجمع والطرح و الضرب وكذلك تدقيق حسابي لدفتر يومية مردودات المشتريات؛

[1] – نفس المرجع، ص ص458-459 .

❖ مطابقة صور إشعارات الرد التي تعدها المؤسسة مع الإشعارات الدائنة التي ترد من الموردين مع المقيد بدفتر يومية مردودات المشتريات للتأكد من أن العملية صحيحة وحقيقية وأن المبلغ صحيح و التوجيه المحاسبي سليم و أن العملية مسجلة في السنة المالية التي تخصها؛

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

❖ 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 رد لقيد العملية؛

ثانيا: تدقيق دورة المبيعات _مقبوضات_

1- أهداف تدقيق دورة المبيعات_مقبوضات_

يسعى المدقق إلى تحقيق الأهداف التالية عند تدقيقه لهذه المبيعات:[1]

❖ معقولية عمليات البيع المسجلة بالدفاتر؛

❖ عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تخص بضاعة تم شحنها فعلا لعملاء حقيقيين؛

❖ عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تم اعتمادها من الشخص المرخص له بذلك؛

❖ عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تخص كل عمليات البيع دون أي نقص.

❖ تسجيل عمليات البيع بالدفاتر بالقيم الصحيحة؛

❖ صحة التوجيه المحاسبي لعمليات البيع؛

❖ تسجيل عمليات البيع في الفترة المالية التي تخصها؛

❖ صحة تسجيل تفاصيل وإجماليات عمليات البيع.

2-إجراءات التدقيق الواجب إتباعها لتحقيق هذه الأهداف:

ويمكن تلخيصها فيمايلي: :[2]

❖ الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على عمليات البيع؛

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

❖ تدقيق حسابي لصور فواتير البيع تشمل عمليات الجمع والطرح والضرب واحتساب الخصم التجاري، وكذلك تدقيق حسابي لدفتر يومية المبيعات؛

---

[1] – محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 450-451.

[2] عبد الكريم علي الرمحي، مرجع سابق، ص 76

❖ مطابقة الأسعار الواردة في صور الفواتير مع قوائم الأسعار المعتمدة أو مع العقود المبرمة مع العملاء للتأكد من أن البيع تم بالأسعار الصحيحة؛

❖ مطابقة صور فواتير البيع مع طلبات العملاء للتأكد من جدية المبيعات ومن أنها تمت لعملاء حقيقيين؛

❖ مطابقة صور فواتير البيع مع مستندات الشحن ومع ما قيد بدفتر يومية المبيعات؛

❖ إعطاء أهمية خاصة لمقارنة تاريخ العملية بدفتر اليومية مع تاريخ الشحن وكذلك صحة التوجيه المحاسبي للعملية؛

❖ مطابقة صور فواتير البيع و يومية المبيعات مع بطاقة الصنف و سجل البضاعة الصادرة و أستاذ مساعد المخازن وسجل البوابة للتأكد من خروج البضاعة فعلا وبالتالي للتأكد من أن المبيعات حقيقية وليست وهمية؛

❖ يتأكد المدقق الخارجي أثناء الفحص المستندي من عدم قيد مبيعات أصول ثابتة بدفتر يومية المبيعات؛

❖ تدقيق انتقادي لمبالغ المبيعات الكبيرة بشكل غير عادي والعمليات الغير مألوفة وذلك للتحقق من معقولية المبيعات المسجلة بالدفاتر؛

❖ يوجه المدقق الخارجي عناية خاصة لعمليات البيع التي تتم في نهاية السنة، فقد يحدث أن تعد فواتير البيع وتقيد كميات في الدفاتر ولكن البضاعة لا تزال بالمؤسسة أي لم تشحن للعميل. ويتعرف عليها المدقق عن طريق حصر العمليات المسجلة بيومية المبيعات في الأيام الأخيرة من السنة ويتأكد من وجودها ما يؤيد شحن هذه البضاعة فعلا(سجلات المخازن، سجل البضاعة الصادرة)؛

❖ يولي المدقق عناية خاصة لعمليات البيع الهامة التي تثبت بالدفاتر في نهاية السنة، فقد ترغب إدارة المؤسسة في تضخيم أرباحها بإثبات مبيعات وهمية ثم إعادتها في بداية الفترة التالية كمردودات مبيعات. وإجراء التدقيق الواجب إتباعه في هذه الحالة هو حصر العمليات المسجلة في الأيام الأخيرة من السنة بدفتر يومية المبيعات وذات مبالغ كبيرة والتحقق من وجود مستندات شحن صحيحة تخصها عليها تاريخ السنة الحالية.

تدقيق مردودات المبيعات:

نظرا لأن مردودات المبيعات لا تمثل مشكلة كبيرة للمدقق الخارجي ولضآلة أهميتها النسبية، فإن المدقق يجب أن يتحقق من صحتها ويمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

- ❖ الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على عمليات رد البضاعة المباعة؛
- ❖ أداء فحص إجرائي للتأكد من تطبيق النظام كما هو مرسوم و محدد؛
- ❖ تدقيق محاسبي لصور الإشعارات الدائنة التي تشمل عمليات الجمع والطرح والضرب وكذلك تدقيق محاسبي لدفتر يومية مردودات المبيعات؛
- ❖ مطابقة صور الإشعارات الدائنة مع ما هو مقيد بدفتر يومية مردودات المبيعات ومع بطاقة الصنف وأستاذ مساعد المخازن وسجل البوابة وسجل البضاعة الواردة للتأكد من دخول البضاعة؛
- ❖ الإطلاع على تقارير الاستلام والفحص للتأكد من حالة البضاعة. وإذا كانت تالفة أو معيبة يتأكد أنها سجلت في بطاقة صنف مستقلة حتى لا تختلط بالبضاعة الجيدة؛
- ❖ يوجه المدقق عناية خاصة لمردودات المبيعات التي تثبت بالدفاتر في أوائل السنة المالية التالية فقد تكون نتيجة لعملية بيع وهمية أثبتت في نهاية السنة بفرض تضخيم الأرباح. و الإجراء المتبع في هذه الحالة هو حصر هذه العمليات التي تمت في الأيام الأولى من السنة التالية وتتبعها في سجلات البضاعة وسجل البوابة للتأكد من أن عملية البيع حقيقية، وبالتالي عملية رد حقيقية؛
- ❖ يوجه المدقق عناية خاصة إلى المردودات التي تتم في نهاية السنة المالية، فيتأكد من دخول البضاعة فعلا مخازن المؤسسة. والإجراء المتبع هو حصر هذه العمليات من دفتر يومية المردودات وتتبعها في سجلات البضاعة و سجل البوابة و تقارير الاستلام و الفحص للتأكد من دخول هذه البضاعة مخازن المؤسسة فعلا.

[1] – محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 453.

خلاصة:

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل توصلنا إلى أن وظيفة التخزين تلعب دورا هاما وأساسيا ضمن الوظائف المختلفة للمؤسسة فهي لا تتوقف عند عند استلام وتسليم المخزونات بل تتعدى لتشمل تخطيط وتنظيم المواد والمحافظة عليها حتى تكون بعيدة عن مخاطر التلف والسرقة وغيرها.

إن المخزون له مكانة هامة في المؤسسة وذلك لتأثيره على كل من الميزانية وقائمة الدخل ولهذا يلقى الكثير من العناية والاهتمام به وبطريقة حسابه والإفصاح عنه.

تعتبر كل من عمليات دورة المخزون ومستنداتها وسائل وأدلة رقابية ينبغي على المدقق الاستعانة بها عند تنفيد برنامج تدقيقه لدورة المخزون.

الفصـــــل الثالـــث:
دراسة ميدانية حول مساهمة المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمحزونات

تمهيد:

بعد تعرفنا على الإطار النظري لمتغيرات الدراسة، وكذا طبيعة العلاقة التي تربطهما، وعند تناول أي موضوع بالدراسة، يكون من المناسب تقديم دراسة ميدانية لمعالجة الأفكار النظرية في الواقع العملي، حيث أن عملية التنظير قد عرفت تطورا كبيرا فإنه أصبح أكثر أهمية تطبيق الأفكار النظرية في ميدان العمل والاستفادة منها، لذلك فالهدف من الدراسة الميدانية التعرف على دور المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات، من خلال توجيه الاستبيان نحو عينة الدراسة التي تتمثل في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى مراحل الدراسة الميدانية، من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة؛

المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة؛

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق؛

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة

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 انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء موضوع الدراسة "دور التدقيق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات" وهذا بغرض الخروج بنتائج تزيد من المستوى المعرفي للموضوع.

أولا: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين وقد تم الاعتماد على الخبراء المحاسبيين كونهم كانوا أيضا محافظي حسابات بالإضافة إلى أنهم يمثلون التدقيق الخارجي في الجزائر، ونظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة في ولاية جيجل تم اللجوء إلى بعض ولايات الوطن (قسنطينة وميلة)، حتى تكون هذه الدراسة شاملة نوعا ما وذات مصداقية أكبر ويمكن الحكم من خلالها على موضوع الدراسة.

ثانيا: عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع (45) استمارة لكن لم يتم استرجاع سوى (40) منها، وبذالك تشكلت عينة الدراسة من (40) محافظي حسابات وخبراء محاسبيين، والجدول الموالي يوضح عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة من عينة الدراسة:

جدول رقم (3-01): الاستبيانات الموزعة والمسترجعة من عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
الاستبيانات الموزعة	45	%100
الاستبيانات غير المسترجعة	5	11.11%
عينة الدراسة	40	88.88%

المصدر: من إعداد الطالبتين

ثالثا: أداة الدراسة

بغرض إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والإلمام بجوانب الموضوع من الناحية العملية تم الاستعانة بالاستبانة 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.

حيث تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين:

القسم الأول: يتضمن البيانات الشخصية من حيث (الجنس، العمر، الوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل العلمي).

القسم الثاني: يتناول توجهات أفراد عينة الدراسة حول مدى مساهمة المدقق الخارجي في تذنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات، وتم تقسيمه لثلاثة محاور كالتالي:

المحور الأول: يناقش مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما.

المحور الثاني: يناقش مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها.

المحور الثالث: يناقش مدى تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات.

وقد تم استخدام سلم **لكارث** المتدرج من 5 نقاط، حيث الدرجة "5" تعني موافق بدرجة عالية والدرجة "1" تعني موافق بدرجة منخفضة. وقمنا بحساب المدى على النحو التالي:

5-1=4؛ حيث تمثل 5 عدد الفئات، ويحسب طول الفئة على النحو التالي:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى}}{\text{الفئات}}$$

$$\frac{4}{5} = 0.8$$

والجدول الموالي يمثل التوزيع لمقياس لكارث:

الجدول رقم (3-02): جدول التوزيع لمقياس لكارث

الفئة	[1.80-1]	[2.6-1.80]	[3.40-2.6]	[4.2-3.40]	[5-4.2]
الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية

لتحقيق أهداف الدراسة تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **Statistical package force social sciences(SPSS)**، وسوف يتم الاستعانة ببعض الأدوات الإحصائية التالية:

1 -النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف عينة الدراسة.

2 -اختبار ألفا كرونباخ (Crambach'Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

3 -معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coeffient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الصدق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة.

4 -اختبارT 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 الاستبانة.

5 -ا ختبار تحليل التباين الأحادي– ذو الاتجاه الواحد One Way Analysis of A NOVA (variance): لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات.

6 -اختبار(T-Test)T للعينة المستقلة: لمعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي على خيارين الإجابة.

7 -نموذج الانحدار: وقد تم استخدامه في اختبار الفرضيات المتعلقة بدراسة الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

المطلب الثالث: صدق و ثبات أداة الدراسة

أولا: صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق أداة الدراسة "شمول الاستمارة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية أخرى، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها"،وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال الصدق الظاهري والبنائي.

1– الصدق الظاهري للأداة (صدق المحكمين): تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (5) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد الصديق بن يحيى–جيجل– وقد تم إجراء التصحيحات اللازمة بناء على مقترحاتهم عند التصميم النهائي للاستبيان.

2- الصدق الداخلي لفقرات الإستبانة: يقصد بالصدق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابع له كالتالي:

❖ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات التدقيق**

✓ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق**

-الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول: يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي.

الجدول رقم (3-03):الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول (الخطوات التمهيدية)

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	المدقق الخارجي يعطي أهمية متزايدة لموقع الغش الذي أظهره التعامل السابق مع المؤسسة محل التدقيق	0.620	0.000
02	المدقق الخارجي يضع الإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبوله عملاء جدد أو استمراره مع عميل معين	0.667	0.000
03	يفحص المدقق الخارجي هيكل رأس المال، قائمة المساهمين والإداريين بالمؤسسة قبل قبوله مهمة التدقيق	0.627	0.000
04	يقوم المدقق الخارجي بجمع معلومات أولية حول نشاط المؤسسة وطبيعتها القانونية والقطاع الذي تنشط فيه	0.612	0.000
05	يقوم المدقق الخارجي بجولات استطلاعية لأماكن العمل بالمؤسسة ومقابلة الإدارة قبل قبوله مهمة التدقيق	0.162	0.318
06	المدقق الخارجي يقوم بمقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة وفحص التقارير الصادرة عنه وعن المدققين السابقين	0.592	0.000
07	المدقق الخارجي يتصل بمدقق المؤسسة السابق ويستفسر منه عن الاعتراضات المهنية التي حالت دون استمراره في تدقيق حسابات المؤسسة	0.489	0.001
08	مدقق الحسابات يتأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه تبعا للشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق وطبيعة نشاطها	0.528	0.000
09	المدقق الخارجي يدرس النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة	0.501	0.001

10	المدقق الخارجي يطلع على القوائم المالية للسنوات السابقة	0.531	0.000
11	يحاول المدقق الخارجي فهم نظام الرقابة المطبق داخل المؤسسة، طرق التسيير، اللجان القيادية، نظام الإنتاج ونظام معالجة المعلومات المحاسبية	0.416	0.008

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة و الدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الأول من الجزء الأول (الخطوات التمهيدية) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.162 و0.667 مما يدل أن فقرات الفرع الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

-**الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول:** يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي.

الجدول رقم(3-04):الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول (برنامج التدقيق)

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
12	يعمل المدقق الخارجي على التخطيط لمهمة التدقيق قبل تاريخ إقفال السنة المالية	0.692	0.000
13	يقوم المدقق الخارجي بتوثيق عملية التخطيط قبل البدء في عملية التدقيق	0.646	0.000
14	يحترم المدقق الخارجي تسلسل خطوات مهمة التخطيط لعملية التدقيق	0.611	0.000
15	يقوم المدقق الخارجي بتحديد الأهداف الواجب تحقيقها	0.611	0.000
16	يحدد المدقق الخارجي الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف الواجب تحقيقها	0.642	0.000
17	يقوم المدقق الخارجي بتحديد الوقت المعياري للانتهاء من كل خطوة أو إجراء	0.652	0.000
18	يقوم المدقق الخارجي بتحديد الوقت المستنفد فعلا في كل خطوة أو إجراء	0.716	0.000
19	يقوم المدقق الخارجي بتسجيل ملاحظات الشخص المسؤول عن كل	0.770	0.000

	خطوة أو إجراء تم تنفيذه		

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الثاني من الجزء الأول(برنامج التدقيق) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.611 و0.770 مما يدل أن فقرات الفرع الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

-**الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول:** يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الثالث من الجزء الأول من المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي.

الجدول رقم(3-05):الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول (الإشراف على عملية التدقيق)

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
20	المدقق الخارجي يتحقق من أن كل إجراء من إجراءات التدقيق قد أعطي للشخص القادر على تنفيذه بكفاءة	0.818	0.000
21	يقوم المدقق الخارجي بإرشاد المساعدين	0.818	0.000
22	مساعدو المدقق يبلغونه بكافة المشاكل التي صادفت عملية التدقيق	0.723	0.000
23	يعمل المدقق الخارجي على إزالة الاختلافات في وجهات النظر التي قد تنشأ بين عناصر فريق التدقيق	0.695	0.000

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الثالث من الجزء الأول (الإشراف على عملية التدقيق) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.695 و0.818 مما يدل أن فقرات الفرع الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

الاتساق البنائي لفروع الجزء الأول:

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل جزء من أجزاء المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي.

الجدول رقم(3-06): الاتساق البنائي لفروع الجزء الأول(قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق)

الفروع	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الفرع الأول (الخطوات التمهيدية)	0.963	0.000
الفرع الثاني (برنامج التدقيق)	0.788	0.000
الفرع الثالث (الإشراف على عملية التدقيق)	0.538	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فرع هي أقل من 0.05 مما يدل على أن فروع الجزء الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

- ✓ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية**

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء الثاني من المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي.

الجدول رقم (3-07):الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الأول(تقييم نظام الرقابة الداخلية)

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
24	يحدد المدقق الخارجي طبيعة ونطاق وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق من خلال فهمه لنظام الرقابة الداخلية وكذلك درجة فعاليته	0.570	0.000
25	يجمع المدقق الخارجي الإجراءات المكتوبة و غير المكتوبة للتعرف على نظام الرقابة الداخلية	0.609	0.000
26	يحاول المدقق الخارجي فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال قيامه باختبارات الفهم و التطابق	0.770	0.000
27	يقوم المدقق الخارجي بإجراء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشافه لنقاط القوة و الضعف	0.745	0.000
28	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أن نقاط القوة المكتشفة هي نقاط قوة فعلا	0.709	0.000
29	يقدم المدقق الخارجي حوصلة عن تقييمه لنظام الرقابة الداخلية و ذلك في تقرير مستقل	0.759	0.000

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الجزء الثاني من المحور الأول (تقييم نظام الرقابة الداخلية) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.584 و 0.766 مما يدل أن فقرات الجزء الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الأول:** يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء الثالث من المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي.

الجدول رقم (3-08):الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الأول (جمع أدلة الإثبات)

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
30	يحرص المدقق الخارجي عن جمع أدلة إثبات بالقدر الكافي و الضروري لدعم رأيه حول عدالة القوائم المالية	0.923	0.000
31	يحرص المدقق الخارجي عن جمع أدلة إثبات ذات علاقة بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية	0.923	0.000

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يلاحظ من الجدول أن القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الجزء الثالث من المحور الأول (جمع أدلة الإثبات) هي 0.923 مما يدل أن فقرات الجزء صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع من المحور الأول:** يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء الرابع من المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي.

الجدول رقم (3-09):الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع من المحور الأول(إعداد التقرير)

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
32	يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقريره في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة	0.764	0.000
33	يحرص المدقق الخارجي على أن يكون التقرير منظما و معروضا بطريقة سليمة	0.634	0.000

34	يحرص المدقق الخارجي على أن يصيغ تقريره بعبارات مختصرة و شاملة	0.846	0.000

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الجزء الرابع من المحور الأول (إعداد التقرير) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.634 و0.846 مما يدل أن فقرات الجزء صادقة لما وضعت لقياسه.

الاتساق البنائي لجميع أجزاء المحور الأول:

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل جزء من أجزاء المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي.

الجدول رقم(3-10):الاتساق البنائي لأجزاء المحور الأول (مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما)

الأجزاء	معاملات الارتباط	القيمة الاحتمالية
قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق	0.953	0.000
تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.732	0.000
جمع أدلة الإثبات	0.598	0.000
إعداد التقرير	0.333	0.036

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل جزء هي أقل من 0.05 مما يدل على أن أجزاء المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها**

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي.

الجدول رقم (3-11):الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني (مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها)

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	يتأكد المدقق الخارجي من الوجود الفعلي للمخزون وصلاحيته للبيع أو الاستخدام	0.725	0.000
02	يتأكد المدقق الخارجي من كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون	0.653	0.000
03	يحرص المدقق الخارجي على مدى ملائمة وثبات طرق تقييم المخزون	0.763	0.000
04	يتحقق المدقق الخارجي من أسعار الأصناف المختلفة للمخزونات	0.320	0.044
05	يتأكد المدقق الخارجي من التبويب السليم للمخزونات على قائمة المركز المالي	0.772	0.000
06	يتحقق المدقق الخارجي من المعالجة المحاسبية للعمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزونات.	0.641	0.000
07	يتأكد المدقق الخارجي من الدقة الحسابية كالمجاميع والترصيد	0.362	0.022
08	يحضر المدقق الخارجي عملية جرد المخزونات في المؤسسة	0.366	0.020
09	يتأكد المدقق الخارجي من عملية جرد المخزونات في المؤسسة	0.674	0.000

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الثاني (مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.320 و0.772 مما يدل أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مدى تعرض المؤسسة لمخاطر المخزونات**

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي.

الجدول رقم (3-12):الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (مدى تعرض المؤسسة لمخاطر المخزونات)

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	يؤدي تغيير تصميم المخزون في المؤسسات من فترة لأخرى إلى تقادمه	0.242	0.132
02	تساهم الإدارة الهندسية في المؤسسات في تقادم المخزون من خلال عدم إخطار الوظائف الرقابية عليه بتغيير التصميم	0.562	0.000
03	إدارة المشتريات في المؤسسات تساهم في تقادم المخزون	0.583	0.000
04	عدم دوران المخزونات بسرعة في المؤسسات يؤدي إلى تقادمها	0.557	0.000
05	تتقادم المواد المخزنة في المؤسسات بسبب عدم تطابق مواصفاتها مع احتياجات الزبائن	0.640	0.000
06	ظهور أنواع جديدة لبعض السلع يؤدي إلى تقادم السلع في المؤسسات	0.444	0.004
07	زيادة المخزون عن الحد المطلوب في المؤسسات يؤدي إلى تعرضه للتلف	0.573	0.000
08	توضع مخزونات المؤسسة في أماكن غير مناسبة مما يعرضها للتلف	0.636	0.000
09	توضع مخزونات المؤسسة في أماكن آمنة لتجنب السرقة	0.701	0.000
10	السحب غير المسؤول للمخزون من قبل موظفي المؤسسات يؤدي إلى تعرضها للسرقة	0.705	0.000
11	تداخل الاختصاصات بين وظائف المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها	0.762	0.000
12	عدم تحديد مسؤوليات موظفي المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها	0.716	0.000
13	عدم تقييم جميع العمليات المتعلقة بمخزون المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها	0.739	0.000

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الثالث (مدى تعرض المؤسسة

لمخاطر المخزونات) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.242 و0.762 مما يدل أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

يبين الجدول التالي معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة.

الجدول رقم (3-13): الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

المحور	العنوان	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما	0.936	0.000
الثاني	مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها	0.787	0.000
الثالث	مدى تعرض المؤسسة لمخاطر المخزونات	0.749	0.000

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يتضح من الجدول السابق أن معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة والمعدل الكلي لفقرات الإستبانة و الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0,05 .

ثانيا: ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أنُ ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائجها وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترة زمنية معينة.

والجدول الموالي يوضح معاملات الثبات الخاصة بكل محور والمعامل الخاص بجميع المحاور:

الجدول رقم(3-14): معامل ألفاكرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة

المحور	العنوان	معامل ألفا كرونباخ
الأول	مدى التزام المدقق الخارجي إجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما	0.874
الجزء الأول	قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق	0.874

الجزء الثاني	تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.785
الجزء الثالث	جمع أدلة الإثبات	0.827
الجزء الرابع	إعداد التقرير	0.616
الثاني	مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها	0.764
الثالث	مدى تعرض المؤسسة لمخاطر المخزونات	0.851
جميع المحاور		0.945

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

استخدمنا طريقة ألفاكرونباخ لقياس ثبات الإستبانة وقد بين الجدول رقم(3-14) أن معاملات الثبات مرتفعة مما طمأننا على استخدام الاستبانة.

المبحث الثاني: تحليل بيانات و نتائج الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضا لتحليل البيانات والوقوف على متغيرات الدراسة، والخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، مع اختبار التوزيع الطبيعي واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي يتم الوصول إليها من خلال تحليل فقراتها.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

نهدف من خلالها إلى التعرف على الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة وهي الجنس، العمر، الوظيفة، الخبرة المهنية، والمؤهل العلمي وسيتم التطرق لها وتحليلها.

أولا:الجنس

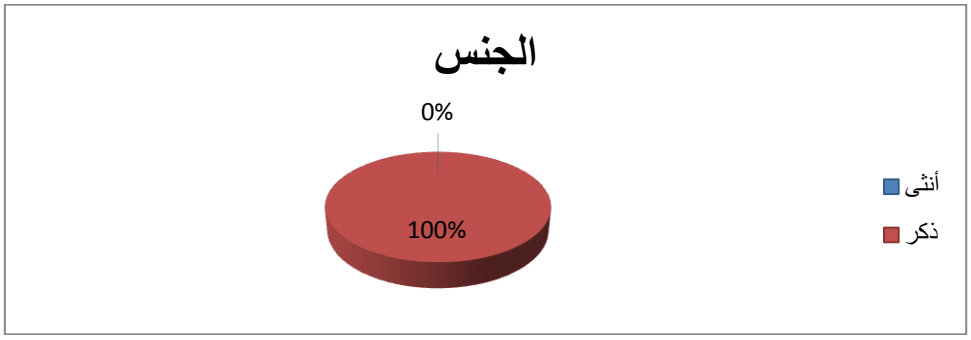
يبين الجدول أدناه توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

الجدول رقم (3-15): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	40	100%
أنثى	00	00%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة و مخرجات الـ SPSS.

الشكل رقم(3-01): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **EXCEL**

يبين الجدول رقم (3-15) أن الذكور أكثر من الإناث حيث أن 100% من عينة الدراسة جنسهم "ذكر" مما يشير أن المستجيبين على الإستبانة كلهم من جنس "ذكر"، والشكل رقم (3-01) يوضح ذلك.

ثانيا:العمر

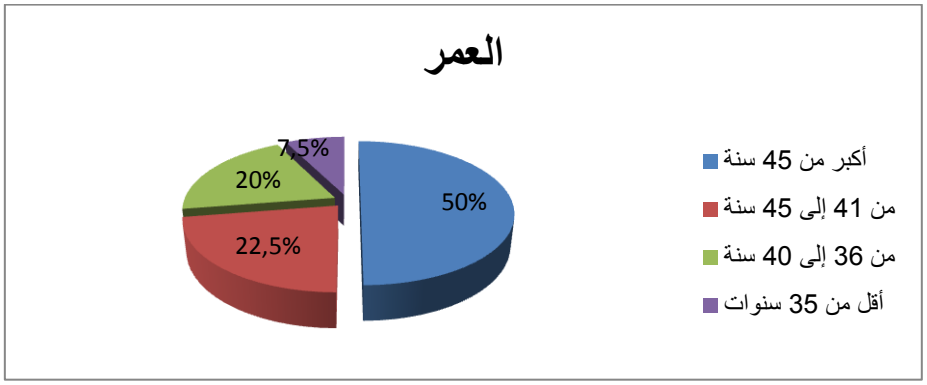
يبين الجدول رقم (3-16) توزيع أفراد العينة حسب العمر:

الجدول رقم (3-16): توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر

فئة العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	3	7.5%
من 36 إلى 40 سنة	8	20%
من 41 إلى 45 سنة	9	22.5%
أكبر من 45 سنة	20	50%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة و مخرجات الـ SPSS.

الشكل رقم(3-02): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على **نتائج EXCEL**

يتضح من الجدول رقم (3-16) أن أكبر فئة عمرية لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين هي التي تنتمي إلى المجال من 45 سنة فأكثر، بتكرار مقداره20 فردا وبنسبة مئوية 50% تليها الفئة التي تنتمي إلى المجال من[41 سنة إلى 45 سنة[بتكرار مقداره 9 أفراد ونسبة مئوية 22.5 %، ثم الفئة العمرية التي تنتمي إلى المجال من[36 سنة إلى 40 سنة[بتكرار مقداره 8 أفراد ونسبة مئوية 20%، آخر مرتبة كانت للفئة العمرية الأقل من 35 سنة بتكرار مقداره 3 أفراد ونسبة مئوية7.5 %، والشكل رقم (3-02) يوضح ذلك.

ثالثا: الوظيفة

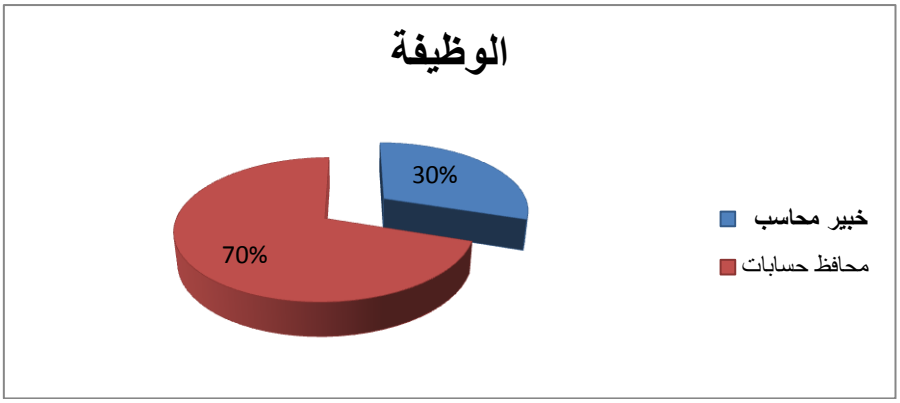
يوضح الجدول رقم (3-17) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

الجدول رقم (3-17): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محافظ حسابات	28	70%
خبير محاسبي	12	30%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة و مخرجات الـ SPSS

الشكل رقم(3-03): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **EXCEL**

يتضح من الجدول رقم (3-17) أن أغلب أفراد العينة يتمثلون في محافظي الحسابات إذ بلغ عددهم 28 فردا بنسبة مئوية 70 %، ثم خبراء المحاسبة إذ بلغ عددهم 12 فردا بنسبة مئوية 30% والشكل رقم (3-03) يوضح ذلك.

رابعا:الخبرة المهنية

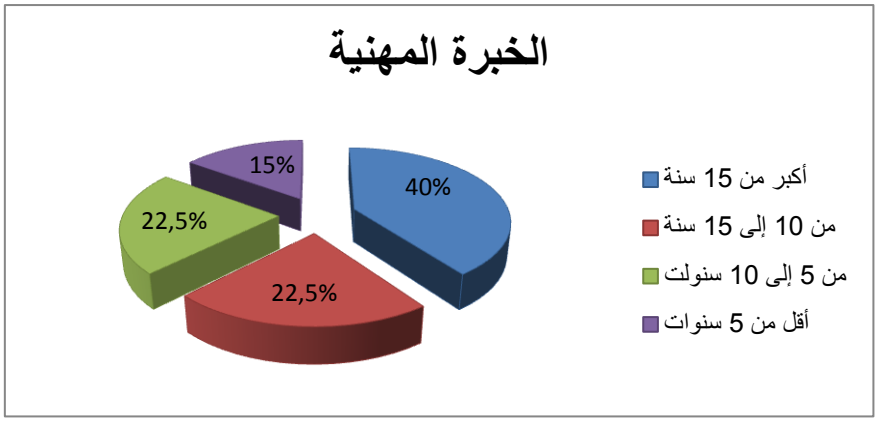
يوضح الجدول رقم (3-18) عدد سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة:

الجدول رقم (3-18): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	6	15%
من 5 إلى 10 سنوات	9	22.5%
من 10 إلى 15 سنة	9	22.5%
أكثر من 15 سنة	16	40%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة و مخرجات الـ SPSS.

الشكل رقم(03-04): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج**EXCEL**

يتضح من الجدول رقم (3-18) أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة مدتها أكثر من 15 سنة؛ إذ بلغ عددهم 16 فردا بنسبة مئوية 40% ثم نجد الفئة من10 إلى15 سنة والفئة من5 إلى 10 سنوات بتكرار 9 أفراد بنسبة مئوية 22.5 % وأخيرا نجد 6 أفراد من العينة لديهم خبرة مدتها5 سنوات فأقل أي ما نسبته 15 % من أفراد العينة، والشكل رقم (3-04) يوضح ذلك.

خامسا: المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم (3-19) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي إلى أربع فئات كالتالي:

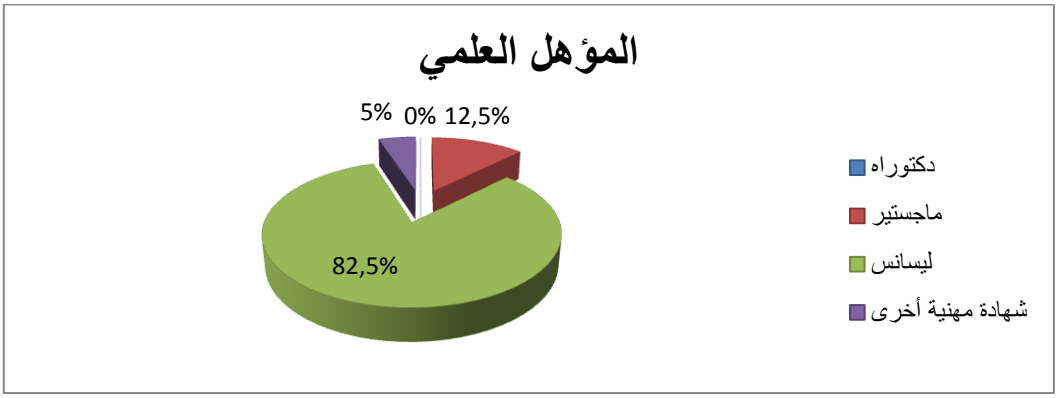
الجدول رقم (3-19): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
شهادة مهنية أخرى	2	5%
ليسانس	33	82.5%
ماجستير	5	12.5%

دكتوراه	00	0%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة و مخرجات الSPSS

الشكل رقم(3-05): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **EXCEL**

يتضح من الجدول رقم (3-19) أن أغلبية أفراد العينة حاصلين على شهادة ليسانس إذ بلغ عددهم 33 فردا بنسبة 82.5 % يليهم 5 أفراد حاملين لشهادة ماجستير بنسبة 12.5 %، وفردين حاملين لشهادة مهنية أخرى بنسبة 5%، والشكل رقم (3-05) يوضح ذلك.

المطلب الثاني: تحليل البيانات

أولا: اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمجروف-سمرنوف "sample k-s")

اختبار كولمجروف-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(3-20): اختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية(sig)
جميع محاور الدراسة	0.169	0.571

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبانة

يوضح الجدول رقم (3-20) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور أكبر من (0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

ثانيا: تحليل فقرات الإستبانة

لتحليل البيانات تم استخدام اختبار T، وهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة، ثم قيمة t

المحسوبة ومقارنتها مع قيمة t الجدولية، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والقيمة الاحتمالية أصغر من 0.05 نقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة تؤول نحو الرفض. ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط، فإن القرار النهائي يتم أخذه على أساس قيمة t المحسوبة والقيمة الاحتمالية.

1_تحليل فقرات المحور الأول: مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات التدقيق المقبولة قبولاعاما

تم تحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بالفرع الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول من الاستبانة باستخدام اختبارT لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة، وتم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض.

❖ **تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الأول (قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق)**

✓ **تحليل فقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول:**يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار Tوالمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-21): تحليل فقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول(الخطوات التمهيدية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةt	القيمة الاحتمالية
01	المدقق الخارجي يعطي أهمية متزايدة لموقع الغش الذي أظهره التعامل السابق مع المؤسسة محل التدقيق	4.28	0.751	10.743	0.000
02	المدقق الخارجي يضع الإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبوله عملاء جدد أو استمراره مع عميل معين	3.68	0.944	4.521	0.000
03	يفحص المدقق الخارجي هيكل رأس المال، قائمة المساهمين والإداريين بالمؤسسة قبل قبوله مهمة التدقيق	4.08	0.797	8.530	0.000
04	يقوم المدقق الخارجي بجمع معلومات أولية حول نشاط المؤسسة وطبيعتها القانونية والقطاع الذي تنشط فيه	4.15	0.622	11.689	0.000
05	يقوم المدقق الخارجي بجولات استطلاعية لأماكن العمل بالمؤسسة ومقابلة الإدارة قبل	4.00	0.816	7.746	0.000

	قبوله مهمة التدقيق				
06	المدقق الخارجي يقوم بمقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة وفحص التقارير الصادرة عنه وعن المدققين السابقين	4.00	0.751	8.421	0.000
07	المدقق الخارجي يتصل بمدقق المؤسسة السابق ويستفسر منه عن الاعتراضات المهنية التي حالت دون استمراره في تدقيق حسابات المؤسسة	3.83	1.010	5.167	0.000
08	مدقق الحسابات يتأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه تبعا للشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق وطبيعة نشاطها	4.05	0.714	7.297	0.000
09	المدقق الخارجي يدرس النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة	4.18	0.549	13.524	0.000
10	المدقق الخارجي يطلع على القوائم المالية للسنوات السابقة	4.25	0.588	13.437	0.000
11	يحاول المدقق الخارجي فهم نظام الرقابة المطبق داخل المؤسسة، طرق التسيير، اللجان القيادية، نظام الإنتاج ونظام معالجة المعلومات المحاسبية	4.13	0.607	11.720	0.000
جميع فقرات الفرع		4.0011	0.40649	15.576	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يتضح من الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم(1): قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.28 وهي تنتمي إلى المجال[3.2 -5.2[و قيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 10.743 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن" المدقق الخارجي يعطي أهمية متزايدة لموقع الغش الذي أظهره التعامل السابق مع المؤسسة محل التدقيق".

الفقرة رقم(2): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.68 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 4.521 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" المدقق الخارجي يضع الإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبوله عملاء جدد أو استمراره مع عميل معين".

الفقرة رقم(3): قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.08 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 8.530 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" المدقق الخارجي يفحص هيكل رأس المال، قائمة المساهمين والإداريين بالمؤسسة قبل قبوله مهمة التدقيق".

الفقرة رقم(4): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.15 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة 11.689 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يقوم المدقق الخارجي بجمع معلومات أولية حول نشاط المؤسسة وطبيعتها القانونية والقطاع الذي تنشط فيه".

الفقرة رقم(5): قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.00 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 7.746 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يقوم المدقق الخارجي بجولات استطلاعية لأماكن العمل بالمؤسسة ومقابلة الإدارة قبل قبوله مهمة التدقيق".

الفقرة رقم(6): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.00 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 8.421 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" المدقق الخارجي يقوم بمقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة وفحص التقارير الصادرة عنه وعن المدققين السابقين".

الفقرة رقم(7): قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.83 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة 5.167 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" المدقق الخارجي يتصل بمدقق المؤسسة السابق ويستفسر منه عن الاعتراضات المهنية التي حالت دون استمراره في تدقيق حسابات المؤسسة".

الفقرة رقم(8): قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.05 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 7.297 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" مدقق الحسابات يتأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه تبعا للشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق وطبيعة نشاطها".

الفقرة رقم(9): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.18 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 13.524 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة

الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن" المدقق الخارجي يدرس النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة".

الفقرة رقم(10): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.25 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[و قيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 13.437 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من مما يدل على أن" المدقق الخارجي يطلع على القوائم المالية للسنوات السابقة".

الفقرة رقم(11): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.13 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 11.720 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يحاول المدقق الخارجي فهم نظام الرقابة المطبق داخل المؤسسة، طرق التسيير، اللجان القيادية، نظام الإنتاج ونظام معالجة المعلومات المحاسبية".

✓ **تحليل فقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول:**يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار Tوالمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3–22): تحليل فقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول(برنامج التدقيق)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
12	يعمل المدقق الخارجي على التخطيط لمهمة التدقيق قبل تاريخ إقفال السنة المالية	3.95	0.932	6.444	0.000
13	يقوم المدقق الخارجي بتوثيق عملية التخطيط قبل البدء في عملية التدقيق	4.15	0.770	9.450	0.000
14	يحترم المدقق الخارجي تسلسل خطوات مهمة التخطيط لعملية التدقيق	4.08	0.730	9.315	0.000
15	يقوم المدقق الخارجي بتحديد الأهداف الواجب تحقيقها	3.88	0.822	6.729	0.000
16	يحدد المدقق الخارجي الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف الواجب تحقيقها	4.20	0.723	10.494	0.000
17	يقوم المدقق الخارجي بتحديد الوقت المعياري للانتهاء من كل خطوة أو إجراء	3.60	0.900	4.216	0.000
18	يقوم المدقق الخارجي بتحديد الوقت المستنفد	3.63	0.952	4.150	0.000

	فعلا في كل خطوة أو إجراء				
19	يقوم المدقق الخارجي بتسجيل ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة أو إجراء تم تنفيذه	3.88	0.853	6.488	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم(3-22) أن:

الفقرة رقم(12): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.95 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة 6.444 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يعمل المدقق الخارجي على التخطيط لمهمة التدقيق قبل تاريخ إقفال السنة المالية".

الفقرة رقم(13): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.15 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 9.450 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يقوم المدقق الخارجي بتوثيق عملية التخطيط قبل البدء في عملية التدقيق".

الفقرة رقم(14): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.08 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 9.315 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" المدقق الخارجي يحترم تسلسل خطوات مهمة التخطيط لعملية التدقيق".

الفقرة رقم(15): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.88 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 6.729 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يقوم المدقق الخارجي بتحديد الأهداف الواجب تحقيقها".

الفقرة رقم(16): قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.20 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 10.494 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يحدد المدقق الخارجي الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف الواجب تحقيقها

الفقرة رقم(17): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.60 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-4.3[وقيمة t المحسوبة المطلقة 4.216 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يقوم المدقق الخارجي بتحديد الوقت المعياري للانتهاء من كل خطوة أو إجراء".

الفقرة رقم(18): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.63 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة 4.150 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يقوم المدقق الخارجي بتحديد الوقت المستنفد فعلا في كل خطوة أو إجراء".

الفقرة رقم(19): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.88 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 6.488 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يقوم المدقق الخارجي بتسجيل ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة أو إجراء تم تنفيذه".

✓ **تحليل فقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول:**يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار Tوالمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم(3-23): تحليل فقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول (الإشراف على عملية التدقيق)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
20	المدقق الخارجي يتحقق من أن كل إجراء من إجراءات التدقيق قد أعطي للشخص القادر على تنفيذه بكفاءة	3.95	0.932	6.44	0.000
21	يقوم المدقق الخارجي بإرشاد المساعدين	4.00	0.784	8.062	0.000
22	مساعدو المدقق يبلغونه بكافة المشاكل التي صادفت عملية التدقيق	4.15	0.580	12.549	0.000
23	يعمل المدقق الخارجي على إزالة الاختلافات في وجهات النظر التي قد تنشأ بين عناصر فريق التدقيق	3.98	0.768	8.034	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات الSPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم(20): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.95 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[و قيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 6.44 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة

الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" المدقق الخارجي يتحقق من أن كل إجراء من إجراءات التدقيق قد أعطي للشخص القادر على تنفيذه بكفاءة".

الفقرة رقم(21): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.00 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 8.062 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يقوم المدقق الخارجي بإرشاد المساعدين".

الفقرة رقم(22): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.15 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2[وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 12.549 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" مساعدو المدقق يبلغونه بكافة المشاكل التي صادفت عملية التدقيق".

الفقرة رقم(23): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.98 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [و قيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 8.034 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يعمل المدقق الخارجي على إزالة الاختلافات في وجهات النظر التي قد تنشأ بين عناصر فريق التدقيق".

❖ **تحليل فقرات الجزء الثاني (تقييم نظام الرقابة الداخلية)**

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **t** والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الجزء الثاني من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم(3-24): تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الأول (تقييم نظام الرقابة الداخلية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةt	القيمة الاحتمالية
01	يحدد المدقق الخارجي طبيعة ونطاق وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق من خلال فهمه لنظام الرقابة الداخلية وكذلك درجة فعاليته	4.15	0.700	10.399	0.000
02	يجمع المدقق الخارجي الإجراءات المكتوبة و غير المكتوبة للتعرف على نظام الرقابة الداخلية	4.13	0.686	10.366	0.000
03	يحاول المدقق الخارجي فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال قيامه باختبارات الفهم و التطابق	3.90	0.709	8.029	0.000

04	يقوم المدقق الخارجي بإجراء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشافه لنقاط القوة و الضعف	4.90	0.648	12.679	0.000
05	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أن نقاط القوة المكتشفة هي نقاط قوة فعلا	4.28	0.716	11.268	0.000
06	يقدم المدقق الخارجي حوصلة عن تقييمه لنظام الرقابة الداخلية و ذلك في تقرير مستقل	4.33	0.656	12.778	0.000
جميع فقرات الجزء		4.1792	0.47650	15.651	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم(01): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.15 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 10.393 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يحدد المدقق الخارجي طبيعة ونطاق وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق من خلال فهمه لنظام الرقابة الداخلية وكذلك درجة فعاليته".

الفقرة رقم(02): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.13 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 10.366 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يجمع المدقق الخارجي الإجراءات المكتوبة و غير المكتوبة للتعرف على نظام الرقابة الداخلية".

الفقرة رقم(03): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.90 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 8.029 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يحاول المدقق الخارجي فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال قيامه باختبارات الفهم و التطابق".

الفقرة رقم(04): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.90 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة 12.679 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يقوم المدقق الخارجي بإجراء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشافه لنقاط القوة و الضعف".

الفقرة رقم(05): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.28 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة 11.268 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أن نقاط القوة المكتشفة هي نقاط قوة فعلا".

الفقرة رقم(06): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.33 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة 12.778 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يقدم المدقق الخارجي حوصلة عن تقييمه لنظام الرقابة الداخلية و ذلك في تقرير مستقل".

❖تحليل فقرات الجزء الثالث (جمع أدلة الإثبات)

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **t** والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الجزء الثالث من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم(3-25): تحليل فقرات الجزء الثالث من المحور الأول (جمع أدلة الإثبات)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةt	القيمة الاحتمالية
01	يحرص المدقق الخارجي عن جمع أدلة إثبات بالقدر الكافي و الضروري لدعم رأيه حول عدالة القوائم المالية	4.25	0.809	9.777	0.000
02	يحرص المدقق الخارجي عن جمع أدلة إثبات ذات علاقة بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية	4.10	0.810	8.587	0.000
جميع فقرات الجزء		4.1750	0.74722	9.945	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم(01): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.25 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة 9.777 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يحرص المدقق الخارجي عن جمع أدلة إثبات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه حول عدالة القوائم المالية".

الفقرة رقم(02): قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.10 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة 8.587 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يحرص المدقق الخارجي عن جمع أدلة إثبات ذات علاقة بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية".

❖ **تحليل فقرات الجزء الرابع (إعداد التقرير)**

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **t** والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الجزء الرابع من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم(3-26) تحليل فقرات الجزء الرابع من المحور الأول (إعداد التقرير)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةt	القيمة الاحتمالية
01	يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقريره في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة	3.90	0.841	6.766	0.000
02	يحرص المدقق الخارجي على أن يكون التقرير منظما و معروضا بطريقة سليمة	4.35	0.622	13.722	0.000
03	يحرص المدقق الخارجي على أن يصيغ تقريره بعبارات مختصرة و شاملة	4.18	0.931	7.986	0.000
جميع فقرات الجزء		4.1417	0.60805	11.875	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم(01): قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.90 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 6.766 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقريره في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة".

الفقرة رقم(02): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.35 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي13.722 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يحرص المدقق الخارجي على أن يكون التقرير منظما و معروضا بطريقة سليمة".

الفقرة رقم(03): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.18 وهي تنتمي إلى المجال[3.2 -5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 7.986 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يحرص المدقق الخارجي على أن يصيغ تقريره بعبارات مختصرة و شاملة".

2_ تحليل فقرات المحور الثاني (مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها)

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **t** والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات المحور الثاني من الاستبانة:

الجدول رقم(3-27): تحليل فقرات المحور الثاني (مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةt	القيمة الاحتمالية
01	يتأكد المدقق الخارجي من الوجود الفعلي للمخزون وصلاحيته للبيع أو الاستخدام	4.05	1.061	6.259	0.000
02	يتأكد المدقق الخارجي من كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون	4.13	0.822	8.652	0.000
03	يحرص المدقق الخارجي على مدى ملائمة وثبات طرق تقييم المخزون	4.20	0.853	8.894	0.000
04	يتحقق المدقق الخارجي من أسعار الأصناف المختلفة للمخزونات	3.83	0.712	7.328	0.000
05	يتأكد المدقق الخارجي من التبويب السليم للمخزونات على قائمة المركز المالي	4.05	0.846	7.851	0.000
06	يتحقق المدقق الخارجي من المعالجة المحاسبية للعمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزونات.	4.03	0.947	6.846	0.000
07	يتأكد المدقق الخارجي من الدقة الحسابية كالمجاميع والترصيد	4.28	0.599	13.471	0.000
08	يحضر المدقق الخارجي عملية جرد المخزونات في المؤسسة	4.15	0.864	8.420	0.000
09	يتأكد المدقق الخارجي من عملية جرد المخزونات في المؤسسة	4.35	0.736	11.608	0.000
جميع فقرات المحور		4.1167	0.49839	14.343	0.000

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم(3-27) أن:

الفقرة رقم(01): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.05 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 6.259 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يتأكد المدقق الخارجي من الوجود الفعلي للمخزون وصلاحيته للبيع أو الاستخدام".

الفقرة رقم(02): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.13 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 8.652 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يتأكد المدقق الخارجي من كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون".

الفقرة رقم(03): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.20 وهي تنتمي إلى المجال[3.2 -5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة 8.894 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يحرص المدقق الخارجي على مدى ملائمة وثبات طرق تقييم المخزون".

الفقرة رقم(04): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.83 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [قيمة t المحسوبة المطلقة 7.328 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يتحقق المدقق الخارجي من أسعار الأصناف المختلفة للمخزونات".

الفقرة رقم(05): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.05 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 7.851 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يتأكد المدقق الخارجي من التبويب السليم للمخزونات على قائمة المركز المالي".

الفقرة رقم(06): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.03 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة 6.846 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يتحقق المدقق الخارجي من المعالجة المحاسبية للعمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزونات".

الفقرة رقم(07): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.28 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة 13.471 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يتأكد المدقق الخارجي من الدقة الحسابية كالمجاميع والترصيد".

الفقرة رقم(08): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.15 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 8.420 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يحضر المدقق الخارجي عملية جرد المخزونات في المؤسسة".

الفقرة رقم(09): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.35 وهي تنتمي إلى المجال[3.2 -5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 11.608 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يتأكد المدقق الخارجي من عملية جرد المخزونات في المؤسسة".

2- تحليل فقرات المحور الثالث (مدى تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات)

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **t** والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات المحور الثالث من الاستبانة:

الجدول رقم (3-28): تحليل فقرات المحور الثالث (مدى تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةt	القيمة الاحتمالية
01	يؤدي تغيير تصميم المخزون في المؤسسات من فترة لأخرى إلى تقادمه	3.63	0.807	4.900	0.000
02	تساهم الإدارة الهندسية في المؤسسات في تقادم المخزون من خلال عدم إخطار الوظائف الرقابية عليه بتغيير التصميم	3.35	0.949	2.333	0.025
03	إدارة المشتريات في المؤسسات تساهم في تقادم المخزون	3.35	0.931	2.888	0.006
04	عدم دوران المخزونات بسرعة في المؤسسات يؤدي إلى تقادمها	4.05	0.677	9.802	0.000
05	تتقادم المواد المخزنة في المؤسسات بسبب عدم تطابق مواصفاتها مع احتياجات الزبائن	4.28	0.716	11.268	0.000
06	ظهور أنواع جديدة لبعض السلع يؤدي إلى تقادم السلع في المؤسسات	4.15	0.834	8.725	0.000
07	زيادة المخزون عن الحد المطلوب في المؤسسات يؤدي إلى تعرضه للتلف	4.15	0.736	9.888	0.000
08	توضع مخزونات المؤسسة في أماكن غير	3.98	0.733	8.408	0.000

	مناسبة مما يعرضها التلف				
09	توضع مخزونات المؤسسة في أماكن آمنة لتجنب السرقة	4.03	0.577	11.239	0.000
10	السحب غير المسؤول للمخزون من قبل موظفي المؤسسات يؤدي إلى تعرضها للسرقة	4.05	0.714	9.297	0.000
11	تداخل الاختصاصات بين وظائف المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها	3.95	0.714	8.411	0.000
12	عدم تحديد مسؤوليات موظفي المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها	3.83	0.958	5.448	0.000
13	عدم تقييم جميع العمليات المتعلقة بمخزون المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها	3.63	0.897	4.407	0.000
جميع فقرات المحور		3.8875	0.45665	12.292	0.000

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفرا د العينة و مخرجات ال**SPSS**

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم(01): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.63 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة 4.900 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" يؤدي تغيير تصميم المخزون في المؤسسات من فترة لأخرى إلى تقادمه".

الفقرة رقم(02): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.35 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [و قيمة t المحسوبة المطلقة 2.333 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.025 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" تساهم الإدارة الهندسية في المؤسسات في تقادم المخزون من خلال عدم إخطار الوظائف الرقابية عليه بتغيير التصميم".

الفقرة رقم(03): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.35 وهي تنتمي إلى المجال[3.5-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 2.288 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.006 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" إدارة المشتريات في المؤسسات تساهم في تقادم المخزون".

الفقرة رقم(04): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.05 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 9.802 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة

الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" عدم دوران المخزونات بسرعة في المؤسسات يؤدي إلى تقادمها".

الفقرة رقم(05): قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.28 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2] وقيمة t المحسوبة المطلقة 11.268 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" تتقادم المواد المخزنة في المؤسسات بسبب عدم تطابق مواصفاتها مع احتياجات الزبائن".

الفقرة رقم(06): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.15 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2] وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 8.725 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" ظهور أنواع جديدة لبعض السلع يؤدي إلى تقادم السلع في المؤسسات".

الفقرة رقم(07): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.15 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2] وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 9.888 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" زيادة المخزون عن الحد المطلوب في المؤسسات يؤدي إلى تعرضه للتلف".

الفقرة رقم(08): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.98 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2] وقيمة t المحسوبة المطلقة 8.408 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" توضع مخزونات المؤسسة في أماكن غير مناسبة مما يعرضها التلف".

الفقرة رقم(09): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.03 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2] وقيمة t المحسوبة المطلقة 11.239 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه" توضع مخزونات المؤسسة في أماكن آمنة لتجنب السرقة".

الفقرة رقم(10): قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.05 وهي تنتمي إلى المجال[3.2 -5.2] وقيمة t المحسوبة المطلقة 9.297 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" السحب غير المسؤول للمخزون من قبل موظفي المؤسسات يؤدي إلى تعرضها للسرقة".

الفقرة رقم(11): قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.95 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2] وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 8.411 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة

الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" تداخل الاختصاصات بين وظائف المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها".

الفقرة رقم(12): قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.83 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 5.448 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" عدم تحديد مسؤوليات موظفي المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها".

الفقرة رقم(13): قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.63 وهي تنتمي إلى المجال[3.2-5.2 [وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 4.407 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" عدم تقييم جميع العمليات المتعلقة بمخزون المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها".

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق

من اجل القيام باختبار فقرات الاستبيان وفرضياته يتعين علينا استخدام T للعينة الواحدة، ولربط إجابات الأفراد بخصائصهم الشخصية، ارتأينا ضرورة القيام باختبار ANOVA .

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 الفرضيةالبديلة(H_0).
- ❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية(sig) الناتجة عن اختبارT للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig)المعتمد (0.05) نقبل الفرضية(H_1).
- ❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية(sig) الناتج عن اختبارT للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H_1).

أولا: اختبار الفرضية الأولى

المدققون الخارجيون في ولاية جيجل ملتزمون بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما.

H_0: المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة غير ملتزمون بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما.

H_1: المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة :

الجدول رقم (3-29):نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الأولى

الفرضية	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية-sig) t)	القرار
H_1	16.001	2.02	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:0.05 =α				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يلاحظ من الجدول رقم (3-29) أن قيمة t المحسوبة تساوي 16.001 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1، أي أن:" المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما ".

وهذه الفرضية تنقسم إلى أربعة أجزاء فرعية يمكن اختبارها فيما يلي:

1 - الفرضية الجزئية الأولى:المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراء قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق.

H_0:المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة غير ملتزمون بإجراء قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق.

H_1:المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراء قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة :

الجدول رقم (3-30):نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الجزئية الأولى

الفرضية	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية-sig) t)	القرار
H_1	15.576	2.02	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:0.05 =α				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يلاحظ من الجدول رقم (3-30) أن قيمة t المحسوبة تساوي 15.576 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا

لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1، أي أن:" المدققون الخارجيون على مستوى العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراء قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق".

2_ الفرضية الجزئية الثانية: المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراء تقييم نظام الرقابة الداخلية.

H_0:المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة غير ملتزمون بإجراء تقييم نظام الرقابة الداخلية.

H_1:المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراء تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الثانية والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة :

الجدول رقم (3−31):نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الجزئية الثانية

الفرضية	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية-sig) t)	القرار
H_1	15.651	2.02	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α= 0.05				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 15.651 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي2.02، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1، أي أن:" المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بتقييم نظام الرقابة الداخلية ".

2 -الفرضية الجزئية الثالثة:المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بجمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة.

H_0:المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة غير ملتزمون بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

H_1:المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة :

الجدول رقم (3−32):نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة

الفرضية	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية-sig) t)	القرار
H_1	9.945	2.02	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:0.05 =α				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يلاحظ من الجدول رقم (3−32) أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.945 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1، أي أن:" المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة الملتزمون بجمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة".

4_ الفرضية الجزئية الرابعة:المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإعداد التقرير وفقا للمعايير المطلوبة.

H_0:المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة غير ملتزمون بإعداد التقرير وفقا للمعايير المطلوبة.

H_1:المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإعداد التقرير وفقا للمعايير المطلوبة.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الرابعة والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة :

الجدول رقم (3−33): نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الجزئية الرابعة

الفرضية	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية-sig) t)	القرار
H_1	11.875	2.02	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:0.05 =α				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يلاحظ من الجدول رقم (3−33) أن قيمة t المحسوبة تساوي 11.875 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1، أي أن:" المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإعداد التقرير وفقا للمعايير المطلوبة".

ثانيا:اختبار الفرضية الثانية

المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها.

H_0: المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة غير ملتزمون بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها.

H_1: المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثانية والمتعلقة بالمحور الثاني من الاستبانة :

الجدول رقم (3-34):نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثانية

الفرضية	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية-sig) t)	القرار
H_1	14.433	2.02	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α= 0.05				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يلاحظ من الجدول رقم (3-34) أن قيمة t المحسوبة تساوي 14.433 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 ، أي أن:" المدققون الخارجيون على مستوى العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها ".

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بكثرة لمخاطر المخزونات.

H_0: لا تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بكثرة لمخاطر المخزونات.

H_1: تتعرض المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة بكثرة لمخاطر المخزونات.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثالثة والمتعلقة بالمحور الثالث من الاستبانة :

الجدول رقم (3-35):نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثالثة

الفرضية	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية-sig) t)	القرار
H_1	12.292	2.02	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α= 0.05				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يلاحظ من الجدول رقم(3-35) أن قيمة t المحسوبة تساوي 12.292 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا

لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 ، أي أن:" المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتعرض بكثرة لمخاطر المخزونات ".

رابعا: اختبار فرضيات الأثر التي يتم اختبارها عن طريق نموذج الإنحدار

يتم في هذا الجزء اختبار الفرضيات التي تدرس الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع والتي يتم اختبارها عن طريق نموذج الانحدار الخطي البسيط.

من المعروف إحصائيا أن الطرق المعلمية تستلزم توفر بعض الشروط لذا قبل تطبيق تحليل الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة يجب إجراء بعض الاختبارات، و ذلك من أجل ضمان ملائمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار، و ذلك على النحو التالي:

1_ اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات: من أجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي، تم اللجوء إلى اختبار كولمجروف_ سمرنوف، تمهيدا لاستخدام أسلوب تحليل الانحدار باعتباره أحد الأساليب الإحصائية المعلمية في اختبار الفرضيات، و تشترط الاختبارات المعلمية أن يكون توزيع البيانات معلميا. من خلال برنامج SPSS يمكن إجراء هذا الاختبار كما يتضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-36): اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (k.s)

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية(sig)
جميع محاور الدراسة	0.169	0.571

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبانة

الجدول يختبر الفرضيتين التاليتين:

H_0: البيانات لا تتوزع توزيعا طبيعيا.

H_1: البيانات تتوزع توزيعا طبيعيا.

يتضح من الجدول رقم (3-36) أن مستوى المعنوية لكل المحاور أكبر من 0.05، و بذلك يتم قبول الفرضية H_1، و بالتالي إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، وهذا يمكننا من استخدام الاختبارات المعلمية.

2_ اختبار الملائمة وخطية العلاقات: بعد التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، تم استخدام أسلوب التباين ANOVA للتحقق من خطية العلاقة بين المتغيرين المستقلين و المتغير التابع، أي هناك علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغيرين المستقلين تفسرها معادلة الانحدار جيدا. ومن خلال برنامج SPSS تم الحصول على النتائج التالية والخاصة بالعلاقات التي تعكس اختبار فرضيات الدراسة.

الجدول رقم(3-37): 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
مدى تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات	إجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما	الانحدار SSR	3.150	1	3.150	24.039	0.000
		البواقي SSE	4.848	37	1.131		
		الكلي SST	7.998	38			
	إجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها	الانحدار SSR	1.010	1	1.010	5.386	0.026
		البواقي SSE	7.123	38	0.187		
		الكلي SST	8.133	39			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبانة

H_0 :خط الانحدار لا يلائم البيانات المعطاة.

H_1: خط الانحدار يلائم البيانات المعطاة.

يقدم الجدول رقم (3-37) اختبارا لمدى صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة، وتبعا لكون مستوى الدلالة لقيمة F أقل 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"، و هذا يظهر خطية النماذج وكون خط الانحدار يلائم البيانات، وبالتالي نمودج الانحدار معنوي. وبهذا يكون فرض تحليل الانحدار والخاص بخطية العلاقة بين المتغيرات قد تحقق، وهذا يمكننا من الانتقال إلى اختبار الفرضيات.

3 -**اختبار فرضيات الأثر**: بعد التأكد من إمكانية تطبيق الاختبارات المعلمية وأسلوب الانحدار وسيتم اختبار فرضيات الأثر كما يلي:

❖**اختبار الفرضية الأولى**

تنص الفرضية الأولى على أن: **هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 =α لالتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما في تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات.** وسيتم اختبار هذه الفرضية باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير

التزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما في تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات، ويمكن كتابة هذه الفرضية على الشكل التالي:

H_0: ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 =α لالتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما في تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات.

H_1: هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 =α لالتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما في تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات.

وقد كانت أهم نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (التزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما)، والمتغير التابع(مدى تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات) متضمنة في الجدول الآتي:

الجدول رقم(3-38):نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الأولى

معامل الارتباط r	0.628
معامل التحديد R^2	0.394

قيمة (F):24.039 **مستوى المعنوية:**0.000 **عند** 0.05 **= α**

المتغير	**معاملات غير موحدة**		**معاملات موحدة**	**قيمة** (t)	**معنوية** (t)
	B	SEb	**بيتا** (β)		
الثابت(constant)	1.053	0.579	0.628	1.819	0.077
المتغير المستقل	0.708	0.144		4.903	0.000

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يظهر من الجدول رقم (3-38)أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار والمتمثلة في معامل التحديد (R^2) قد بلغت قيمته 0.394 ، وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل (التزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما) في سلوك المتغير التابع(مدى تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات) بنسبة 39.4% وأن باقي النسبة والمقدرة بنسبة 60.6% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير إجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما. وبلغ معامل الارتباط(r) القيمة 0.628 ، 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 معامل المتغير المستقل 0.708، مما يشير أيضا إلى العلاقة الإيجابية بين المتغيرين الإحصائيين، وقد ظهر مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من0.05 مما يشير إلى معنوية معلمة الميل. أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 1.053 بمستوى معنوية 0.077 و هي أكبر من 0.05 ما يشير إلى عدم معنويتها إحصائيا. وبذلك فإن عدم ظهور معنوية معامل الانحدار يشير إلى أهمية هذا المتغير في تفسير التباينات في المتغير التابع.

وبالتالي فإن ما سبق من التحليل لنتائج الاختبار التي يعرضها الجدول يؤدي بنا إلى قبول الفرضية الأولى التي تنص على أن:"**هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية α=0.05 لالتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما في تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات**".

❖ **اختبار الفرضية الثانية**

تنص الفرضية الثانية على أن: **هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية α= 0.05 لالتزام المدققين الخارجيين بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها في تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات.** وسيتم اختبار هذه الفرضية باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير التزام المدققين الخارجيين بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها في تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات، ويمكن كتابة هذه الفرضية على الشكل التالي:

H_0: ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية α= 0.05 لالتزام المدققين الخارجيين بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها في تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات.

H_1: هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية α=0.05 لالتزام المدققين الخارجيين بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها في تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات.

وقد كانت أهم نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (التزام المدققين الخارجيين بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها)، والمتغير التابع(مدى تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات) متضمنة في الجدول الآتي:

الجدول رقم(3−39): نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الثانية

معامل الارتباط r **معامل التحديد** R^2	0.352 0.124				
قيمة (F):5.386	**مستوى المعنوية**:0.000			**عند** $\alpha = 0.05$	
المتغير	**معاملات غير موحدة**		**معاملات موحدة**	**قيمة** (t)	**معنوية** (t)
	b	SEb	**بيتا** (β)		
الثابت(constant)) **المتغير المستقل**	2.542 0.327	0.584 1.141	0.352	4.356 2.321	0.000 0.026

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يظهر من الجدول رقم (3−39) أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار والمتمثلة في معامل التحديد (R^2) قد بلغت قيمته 0.124 ، وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل (التزام المدققين الخارجيين بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها) في سلوك المتغير التابع(مدى تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات) بنسبة 12.4% وأن باقي النسبة والمقدرة بنسبة 87.6% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير إجراءات تدقيق المخزونات. وبلغ معامل الارتباط(r) القيمة 0.352 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 معامل المتغير المستقل 0.327، مما يشير أيضا إلى العلاقة الإيجابية بين المتغيرين الإحصائيين، وقد ظهر مستوى المعنوية 0.026 وهو أقل من0.05 مما يشير إلى معنوية معلمة الميل. أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 2.542 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 ما يشير إلى معنويتها إحصائيا. وبذلك فإن ظهور معنوية معامل الانحدار يشير إلى أهمية هذا المتغير في تفسير التباينات في المتغير التابع.

وبالتالي فإن ما سبق من التحليل لنتائج الاختبار التي يعرضها الجدول يؤدي بنا إلى قبول الفرضية الثانية التي تنص على أن:" **هناك أثر ذو ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية α=0.05 لالتزام المدققين الخارجيين بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها في تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات**".

المطلب الثاني:اختبار الفروق

تم استخدام اختبار**t** واختبار تحليل التباين الأحادي **One Way Analysis of A NOVA** لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول "دور المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات" تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة 0.05 =α.

أولا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

يوضح الجدول رقم (40) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير العمر:

الجدول رقم(3-40): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
دور المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات	داخل المجموعات	0.512	3	0.171	1.145	0.344
	بين المجموعات	5.366	36	0.149		
	المجموع	5.878	39	-		

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول رقم (3-40) يلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.344 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير العمر عند مستوى دلالة 0.05.

ثانيا:اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة

يوضح الجدول رقم (3-41) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الخبرة:

الجدول رقم(3-41): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
دور المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات	داخل المجموعات	0.214	3	0.071	0.453	0.717
	بين المجموعات	5.664	36	0.157		
	المجموع	5.878	39	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول يظهر أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.723 وهي أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في خبرة أفراد العينة تؤثر على نتائج الدراسة.

ثالثا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم (3-42) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي:

الجدول رقم(3-42): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
دور المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات	داخل المجموعات	1.510	4	0.378	3.025	0.030
	بين المجموعات	4.368	35	0.125		
	المجموع	5.878	39	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

يتبين من خلال الجدول (3-42) أن القيمة الاحتمالية تساوي 3.025 وهي أكبر من 0.05، وهذا يعني أن المؤهل العلمي لأفراد العينة لا يشكل فروق ذات دلالة إحصائية على نتائج الدراسة.

رابعا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

بما أن السؤال يحتوي على اختيارين سوف نقوم باختبار الفروق عن طريق استخدام اختبار t للعينة المستقلة، فهو المناسب في هذه الحالة.

ويوضح الجدول رقم (3-43) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة:

الجدول رقم(3-43): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة

العنوان	الوظيفة	التكرار	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
دور المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات	محافظ حسابات	28	4.0024	0.41194	0.064	0.675
	خبير محاسبي	12	3.9944	0.34314		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول رقم (3-43) يظهر أن قيمة t المحسوبة تساوي 0.064 وهي أقل من قيمة t الجدولية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.675 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة حول دور المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات تعزى إلى الوظيفة للمبحوثين.

خلاصة:

يعد هذا الفصل تدعيما للفصول السابقة من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانيا، حيث قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة على عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة بولاية جيجل، قسنطينة، وميلة، وباستعمال البرنامج الإحصائي SPSS وباستعمال مجوعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعة، حيث تم إثبات:

- ❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراء قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق.
- ❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراء تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بجمع أدلة الإثبات.
- ❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإعداد التقرير.
- ❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما.
- ❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها.
- ❖ تتعرض المؤسسات الإقتصادية بكثرة لمخاطر المخزونات.
- ❖ هناك أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما في تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات.
- ❖ هناك أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدققين الخارجيين بإجراءات تدقيق المخزونات في تعرض المؤسسات لمخاطر المخزونات.

خـاتمـــــة عامـــة

من خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بالتدقيق الخارجي حيث اتضح لنا أنه عملية منظمة يمر القائم بها بمجموعة من الخطوات والإجراءات تمكنه في النهاية من إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة وصحة مركزها المالي.

كما تبين لنا أن دورة المخزون تعتبر من أهم دورات العمليات في المؤسسة التي يجب العناية و الاهتمام بها من طرف المدقق الخارجي وذلك من خلال التأكد من مدى صحة إتباع الإجراءات الرقابية على المخزون ومن مدى مطابقتها للواقع الحقيقي.

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصلين نظريين، وإسقاطهماعلى الفصل التطبيقي الذي يرتكز على التزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما وإجراءات تدقيق المخزونات ومساهمته في التقليل من المخاطر التي تتعرض لها هذه الأخيرة في المؤسسات الاقتصادية توصلنا إلى مجموعة من النتائج ونقترح بعض التوصيات.

أولا: نتائج الدراسة

1_نتائج الدراسة النظرية:

- ❖ عرف التدقيق الخارجي تطورا تاريخيا صاحب التطورات والتغيرات الاقتصادية؛
- ❖ بعد أن كان هدف التدقيق هو اكتشاف الغش والأخطاء بالدفاتر أصبح التدقيق يهدف إلى إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة محل التدقيق؛
- ❖ يلتزم المدقق الخارجي بمجموعة من الفروض تمكنه من الوصول إلى رأي فني محايد بالإضافة إلى مجموعة من المبادئ منها ماهو مرتبط بركن الفحص وماهو مرتبط بركن التقرير؛
- ❖ التدقيق الخارجي تحكمه جملة من المعايير المقبولة قبولا عاما وهي المعايير العامة، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير؛
- ❖ عند قيام المدقق الخارجي بمهامه يتمتع بمجموعة من الحقوق، وتقع عليه واجبات ويتحمل مجموعة من المسؤوليات؛
- ❖ يقوم مسار عمل المدقق الخارجي وفق خطوات إجرائية منظمة؛
- ❖ إن وظيفة التخزين تلعب 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،
- ❖ تعتبر مستويات التخزين(الحد الأدنى، حد الطلب، والحد الأقصى) أداة من أدوات الرقابة على المخزون التي تستخدمها وظيفة التخزين في أعمالها الرقابية.

❖ توجد وظائف متعلقة بعناصر المخزون والتي تمثل من ناحية أخرى وظائف رقابية لهذا المخزون وهي وظيفة الاستلام، وظيفة التخزين،وظيفة الصرف، وظيفة الإنتاج، وظيفة البيع؛

❖ إن وجود العديد من طرق تقييم المخزون،عادة ما تمثل ثغرة في مجال التلاعب الإداري خاصة فيما يتعلق بعدم الثبات في تطبيق إحدى هذه الطرق؛

❖ إن عملية تدقيق دورة المخزون تعد معقدة وصعبة خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم ؛

2_نتائج الدراسة التطبيقية:

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة يقومون بجمع معلومات أولية حول نشاط المؤسسة وطبيعتها القانونية والقطاع الذي تنشط فيه؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة يقومون بتوثيق عملية التخطيط قبل البدء في عملية التدقيق؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراء قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة يقومون بجمع الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة للتعرف على نظام الرقابة الداخلية؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة يقومون باختبارات الفهم والتطابق لفهم نظام الرقابة الداخلية؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة يقومون بإجراء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشافهم لنقاط القوة والضعف؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة يقومون بتقديم حوصلة عن تقييمهم لنظام الرقابة الداخلية وذلك في تقرير مستقل؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراء تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة يقومون بجمع أدلة إثبات بالقدر الكافي والملائم لدعم رأيهم حول عدالة القائم المالية؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة يقومون بجمع أدلة إثبات ذات علاقة بهدف التدقيق لتكوين الرأي حول عدالة القوائم المالية؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة؛

❖ يقوم المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة بإعداد تقاريرهم في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة،

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة يصيغون تقريرهم بعبارات مختصرة وشاملة و هادفة؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإعداد التقرير وفقا للمعايير المطلوبة؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة يتأكدون من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن بوجود مستندات تثبت ذلك؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة يتحققون من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون عن طريق فحص الفواتير و الحصول على مصادقات من الموردين، كما يتأكدون من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارج مخازنها؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة يتأكدون من صحة تطبيق طرق التقييم التي تنتهجها المؤسسة و التحقق كذلك من ثبات طرق التقييم؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة يتحققون من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

❖ المدققون الخارجيون في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها؛

❖ عدم دوران المخزونات بالسرعة المطلوبة في المؤسسات الاقتصادية على مستوى العينة محل الدراسة يؤدي إلى تقادمها؛

❖ ظهور أنواع جديدة لبعض السلع يؤدي إلى تقادم السلع في المؤسسات الاقتصادية؛

❖ زيادة المخزون عن الحد المطلوب في المؤسسات يؤدي إلى تعرضه للتلف؛

❖ السحب غير المسؤول للمخزون من قبل موظفي المؤسسات يؤدي إلى تعرضه للسرقة،

❖ عدم تحديد مسؤوليات موظفي المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها؛

❖ المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تتعرض بكثرة لمخاطر المخزونات؛

❖ يساهم التزام المدققين الخارجيين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما في التقليل من تعرض المؤسسات الاقتصادية لمخاطر المخزونات؛

❖ يساهم التزام المدققين الخارجيين بإجراءات تدقيق المخزونات في التقليل من تعرض المؤسسات الاقتصادية لمخاطر المخزونات؛

التوصيات:

من خلال النتائج المتوصل إليها في تحليل المحور الخاص بمدى تعرض المؤسسات الاقتصادية للمخاطر المتعلقة بالمخزونات توصلنا إلى أن:

1- هذه المؤسسات تتعرض بكثرة للمخاطر فعليه يمكن تقديم التوصيات التالية:

❖ على المؤسسات أن تتفادى إدخال التغيرات على تصميم المخزونات لأن هذا الإجراء يؤدي إلى تقادم المخزونات، وتقادم المخزونات يحمل المؤسسة تكلفة بقائه في المخازن وقد يصل إلى حد التلف.

❖ على المؤسسات أن تراجع سياستها المتعلقة بإدارة المخزونات بالإضافة إلى سياستها التسويقية من أجل زيادة معدلات دوران المخزونات لأنها من بين الأسباب التي تؤدي إلى تقادم المخزونات في المؤسسات محل الدراسة من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

❖ على المؤسسات أن تحسن من ظروف تخزين مخزوناتها من حيث الحرص على اختيار أماكن آمنة، كما عليها أن تقوم بتشديد إجراءات الرعاية الداخلية على هذه المخزونات خاصة من حيث محاربة السحب العشوائي للمخزونات.

❖ على المؤسسات أن تعزز من مبدأ الفصل بين المهام فيما يخص إجراءات حماية المخزونات من المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها، كما عليها أن تحدد بدقة مسؤوليات الموظفين القائمين على تطبيق هذه الإجراءات من أجل تخفيف المخطر المتعلق بالسرعة.

❖ على المؤسسات أن تختار بدقة أماكن تخزين مخزوناتها من أجل تجنب تعرضها للتلف وأن تستعين في ذلك بالخبراء المختصين من أجل توفير الظروف التقنية للتخزين حفاظا على مخزوناتها من التلف.

2- على المؤسسات الاقتصادية أن تعطي عناية كبيرة لخدمات المدقق الخارجي من أجل تدقيق حساباتها سواء تعلق الأمر بالتدقيق الإلزامي أو التدقيق الإختباري إن اقتضى الأمر ذلك لأن الدراسة بينت أن مدققي الحسابات يساهمون بدرجة كبيرة في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونـــات، لكن عليها أن تفاضل في هذه النقطة بين التكلفة المتوقعة من المخاطر وتكلفة اللجوء إلى المدقق الخارجي فيما يتعلق بالتدقيق الإختباري.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1. إبراهيم سالم محمد غراب، محمود محمد عبد السلام البيومي، **المشتريات وحسابات المخازن**، المكتب العربي الحديث، مصر، 2008.

2. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر، عمان، 2000.

3. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.

4. إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة**، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس، ليبيا، 2008.

5. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2010.

6. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار حامد، الأردن، 2010.

7. ثابت عبد الرحمن إدريس، جمال الدين محمد المرسي، **الإدارة الإستراتيجية للشراء والإمداد**، الدار الجامعية، مصر، 2009.

8. حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعاير الأمريكية والدولية**، الطبعة الأولى ، مؤسسة الوراق، عمان، 1999 .

9. حمد راشد الغدير، **إدارة الشراء والتخزين**، الطبعة الأولى، زهران للنشر والتوزيع، 2012.

10. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.

11. خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي**، الطبعة الأولى، دار الوراق، الأردن، 2006.

12. خليل الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.

13. زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر، الأردن، 2009.

14. سليمان خالد عبيدات، مصطفى نجيب شاويش، **إدارة المواد الشراء والتخزين**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

15. السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية**، دار الكتاب الحديث، 2008.

16.صلاح الدين محمد عبد الباقي، عبد الغفار حنفي، **إدارة المشتريات والمخازن**، الدار الجامعية، مصر، 2002.

17.صلاح الشنواي، **الأصول العلمية للشراء والتخزين**، الطبعة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1999.

18.طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**،الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2004.

19.طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الجزء الثالث، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004.

20.عبد الرحمان عطية، المحاسيبة العامة وفق النظام المحاسبي، جيطلي، الجزائر، 2009.

21.عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.

22.عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، لبنان، 2004.

23.عبد الغفار حنفي، رسمية قرياقص، **أساسيات إدارة المواد والإمداد**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2002

24.عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

25.عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

26.عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 1999.

27.عبد الكريم علي الرمحي، **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2002.

28.عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون سنة نشر.

29.عمر وصفي عقيلي وآخرون، **إدارة المواد**، الطبعة الثانية، دور وائل للنشر، الأردن، 2004.

30.غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن 2006.

31.كتوش عاشور، **المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

32.كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، 2006.

33.لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، page blue، الجزائر، 2011.

34.محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.

35.محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

36.محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

37.محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**،الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

38.محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

39.محمد الصيرفي، بشير العلاق، **إدارة المخزون السلعي**، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.

40.محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

41.محمد حيدر صادق محيلان، **إجراءات التخزين**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.

42.محمد سعيد عبد الفتاح، **إدارة المشتريات والمخازن**، المكتب العربي الحديث، مصر، دون سنة نشر.

43.محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، 2002.

44.محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 .

45.محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2003 .

46.محمد عبد العليم صابر، **إدارة اللوجيستيات**، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، مصر، 2007.

47.محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

48.مهدي حسن زويلف، علي سليم العلاونة، **إدارة الشراء والتخزين**، الطبعة الأولى، دار أجنادين للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

49.نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

50.هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، 2004.

51.هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

52.هيثم الزعبي وآخرون، **إدارة المواد**، الطبعة الأولى، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

53.وليام توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض،1997.

54.يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

ثانيا: المذكرات

1. بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس (سطيف)، الجزائر،2010-2011.

2. زينب بوقابة ، **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3-، 2011/2010

3. حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/ 2009.

4. عبد العليم بشيري، **أعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011/2010.

5. لقيطي الأخضر، **مراجعة الحسابات واقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/ 2009.

6. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010/ 2011.

ثالثا: المجلات

1. أحمد لعماري، حكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الإنحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة علوم إنسانية، العدد45، جامعة باتنة، الجزائر، 2010، ص 10.

رابعا: القوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المؤرخة في 25 مارس2009 المتضمنة القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 12.

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

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

إستبيان البحث

السادة: خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات

تحية طيبة

في إطار تحضير مذكرة ماستر حول موضوع **"دور المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات"** نلتمس منكم الإجابة عن 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.

شاكرين لكم تعاونكم

الطالبتان:

- **بوطبيبة مريم**
- **بلاح تومية**

نرجو منكم الإجابة بوضع علامة(x) في الخانة المناسبة

القسم الأول: معلومات عامة

1 -الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2 -العمر: أقل من35 سنة ☐ من 36 إلى 40 سنة ☐

من 41 إلى 45 سنة ☐ أكبر من 45 سنة ☐

3 -الوظيفة: محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐

4 -الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

5 -المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐

ماستر ☐ دكتوراه ☐

شهادة مهنية أخرى ☐

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات التدقيق.

الجزء الأول: قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	الخطوات التمهيدية					
01	المدقق الخارجي يعطي أهمية متزايدة لموقع الغش الذي أظهره التعامل السابق مع المؤسسة محل التدقيق					
02	المدقق الخارجي يضع الإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبوله عملاء جدد أو استمراره مع عميل معين					
03	يفحص المدقق الخارجي هيكل رأس المال، قائمة المساهمين والإداريين بالمؤسسة قبل قبوله مهمة التدقيق					
04	يقوم المدقق الخارجي بجمع معلومات أولية حول نشاط المؤسسة وطبيعتها القانونية والقطاع الذي تنشط فيه					
05	يقوم المدقق الخارجي بجولات استطلاعية لأماكن العمل بالمؤسسة ومقابلة الإدارة قبل قبوله مهمة التدقيق					
06	المدقق الخارجي يقوم بمقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة وفحص التقارير الصادرة عنه وعن المدققين السابقين					
07	المدقق الخارجي يتصل بمدقق المؤسسة السابق ويستفسر منه عن الاعتراضات					

	المهنية التي حالت دون استمراره في تدقيق حسابات المؤسسة					
08	مدقق الحسابات يتأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه تبعا للشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق وطبيعة نشاطها					
09	المدقق الخارجي يدرس النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة					
10	المدقق الخارجي يطلع على القوائم المالية للسنوات السابقة					
11	يحاول المدقق الخارجي فهم نظام الرقابة المطبق داخل المؤسسة، طرق التسيير، اللجان القيادية، نظام الإنتاج ونظام معالجة المعلومات المحاسبية					
برنامج التدقيق						
12	يعمل المدقق الخارجي على التخطيط لمهمة التدقيق قبل تاريخ إقفال السنة المالية					
13	يقوم المدقق الخارجي بتوثيق عملية التخطيط قبل البدء في عملية التدقيق					
14	يحترم المدقق الخارجي تسلسل خطوات مهمة التخطيط لعملية التدقيق					
15	يقوم المدقق الخارجي بتحديد الأهداف الواجب تحقيقها					
16	يحدد المدقق الخارجي الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف الواجب تحقيقها					
17	يقوم المدقق الخارجي بتحديد الوقت المعياري للانتهاء من كل خطوة أو إجراء					

18	يقوم المدقق الخارجي بتحديد الوقت المستنفد فعلا في كل خطوة أو إجراء					
19	يقوم المدقق الخارجي بتسجيل ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة أو إجراء تم تنفيذه					
الإشراف على عملية التدقيق						
20	المدقق الخارجي يتحقق من أن كل إجراء من إجراءات التدقيق قد أعطي للشخص القادر على تنفيذه بكفاءة					
21	يقوم المدقق الخارجي بإرشاد المساعدين					
22	مساعدو المدقق يبلغونه بكافة المشاكل التي صادفت عملية التدقيق					
23	يعمل المدقق الخارجي على إزالة الاختلافات في وجهات النظر التي قد تنشأ بين عناصر فريق التدقيق					

الجزء الثاني:تقييم نظام الرقابة الداخلية

24	يحدد المدقق الخارجي طبيعة ونطاق وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق من خلال فهمه لنظام الرقابة الداخلية وكذلك درجة فعاليته					
25	يجمع المدقق الخارجي الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة للتعرف على نظام الرقابة الداخلية					
26	يحاول المدقق الخارجي فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال قيامه باختبارات الفهم و التطابق					

27	يقوم المدقق الخارجي بإجراء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشافه لنقاط القوة و الضعف					
28	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أن نقاط القوة المكتشفة هي نقاط قوة فعلا					
29	يقدم المدقق الخارجي حوصلة عن تقييمه لنظام الرقابة الداخلية و ذلك في تقرير مستقل					

الجزء الثالث: جمع أدلة الإثبات

30	يحرص المدقق الخارجي عن جمع أدلة إثبات بالقدر الكافي و الضروري لدعم رأيه حول عدالة القوائم المالية					
31	يحرص المدقق الخارجي عن جمع أدلة إثبات ذات علاقة بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية					

الجزء الرابع: إعداد التقرير

32	يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقريره في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة					
33	يحرص المدقق الخارجي على أن يكون التقرير منظما و معروضا بطريقة سليمة					
34	يحرص المدقق الخارجي على أن يصيغ تقريره بعبارات مختصرة و شاملة					

المحور الثاني: مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات تدقيق المخزونات.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتأكد المدقق الخارجي من الوجود الفعلي للمخزون وصلاحيته للبيع أو الاستخدام					
02	يتأكد المدقق الخارجي من كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون					
03	يحرص المدقق الخارجي على مدى ملائمة وثبات طرق تقييم المخزون					
04	يتحقق المدقق الخارجي من أسعار الأصناف المختلفة للمخزونات					
05	يتأكد المدقق الخارجي من التبويب السليم للمخزونات على قائمة المركز المالي					
06	يتحقق المدقق الخارجي من المعالجة المحاسبية للعمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزونات.					
07	يتأكد المدقق الخارجي من الدقة الحسابية كالمجاميع والترصيد					
08	يحضر المدقق الخارجي عملية جرد المخزونات في المؤسسة					
09	يتأكد المدقق الخارجي من عملية جرد المخزونات في المؤسسة					

المحور الثالث: مدى تعرض المؤسسة لمخاطر المخزونات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يؤدي تغيير تصميم المخزون في المؤسسات من فترة لأخرى إلى تقادمه					
02	تساهم الإدارة الهندسية في المؤسسات في تقادم المخزون من خلال عدم إخطار الوظائف الرقابية عليه بتغيير التصميم					
03	إدارة المشتريات في المؤسسات تساهم في تقادم المخزون					
04	عدم دوران المخزونات بسرعة في المؤسسات يؤدي إلى تقادمها					
05	تتقادم المواد المخزنة في المؤسسات بسبب عدم تطابق مواصفاتها مع احتياجات الزبائن					
06	ظهور أنواع جديدة لبعض السلع يؤدي إلى تقادم السلع في المؤسسات					
07	زيادة المخزون عن الحد المطلوب في المؤسسات يؤدي إلى تعرضه للتلف					
08	توضع مخزونات المؤسسة في أماكن غير مناسبة مما يعرضها للتلف					
09	توضع مخزونات المؤسسة في أماكن آمنة لتجنب السرقة					
10	السحب غير المسؤول للمخزون من قبل موظفي المؤسسات يؤدي إلى تعرضها للسرقة					

11	تداخل الاختصاصات بين وظائف المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها					
12	عـدم تحديـد مسـؤوليات مـوظفي المؤسسـة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها					
13	عدم تقييم جميع العمليات المتعلقة بمخزون المؤسسة يؤدي إلى سرقة مخزوناتها					

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول

Corrélations

		A11	A12	A13	A14	A15
A11	Corrélation de Pearson	1	,527**	,265	,184	-,042
	Sig. (bilatérale)		,000	,099	,256	,798
	N	40	40	40	40	40
A12	Corrélation de Pearson	,527**	1	,238	,303	-,033
	Sig. (bilatérale)	,000		,140	,057	,839
	N	40	40	40	40	40
A13	Corrélation de Pearson	,265	,238	1	,390*	,000
	Sig. (bilatérale)	,099	,140		,013	1,000
	N	40	40	40	40	40
A14	Corrélation de Pearson	,184	,303	,390*	1	,303
	Sig. (bilatérale)	,256	,057	,013		,058
	N	40	40	40	40	40
A15	Corrélation de Pearson	-,042	-,033	,000	,303	1
	Sig. (bilatérale)	,798	,839	1,000	,058	
	N	40	40	40	40	40
A16	Corrélation de Pearson	,409**	,145	,514**	,274	-,084
	Sig. (bilatérale)	,009	,373	,001	,087	,608
	N	40	40	40	40	40
A17	Corrélation de Pearson	,167	,261	,112	,084	,000
	Sig. (bilatérale)	,304	,103	,490	,608	1,000
	N	40	40	40	40	40
A18	Corrélation de Pearson	,404**	,367*	,218	,213	,000
	Sig. (bilatérale)	,010	,020	,176	,186	1,000
	N	40	40	40	40	40
A19	Corrélation de Pearson	,253	,508**	,203	,296	-,057
	Sig. (bilatérale)	,115	,001	,208	,063	,726
	N	40	40	40	40	40
A110	Corrélation de Pearson	,073	,242	,342*	,315*	-,160
	Sig. (bilatérale)	,656	,132	,031	,048	,324
	N	40	40	40	40	40
A111	Corrélation de Pearson	,260	,162	,404**	,356*	-,103
	Sig. (bilatérale)	,105	,318	,010	,024	,525
	N	40	40	40	40	40
مجموعالفرعالأول	Corrélation de Pearson	,620**	,667**	,627**	,612**	,162
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,318
	N	40	40	40	40	40

Corrélations

		A16	A17	A18	A19	A110
A11	Corrélation de Pearson	,409	,167**	,404	,253	,073
	Sig. (bilatérale)	,009	,304	,010	,115	,656
	N	40	40	40	40	40
A12	Corrélation de Pearson	,145**	,261	,367	,508	,242
	Sig. (bilatérale)	,373	,103	,020	,001	,132
	N	40	40	40	40	40
A13	Corrélation de Pearson	,514	,112	,218	,203*	,342
	Sig. (bilatérale)	,001	,490	,176	,208	,031
	N	40	40	40	40	40
A14	Corrélation de Pearson	,274	,084	,213*	,296	,315
	Sig. (bilatérale)	,087	,608	,186	,063	,048
	N	40	40	40	40	40
A15	Corrélation de Pearson	-,084	,000	,000	-,057	-,160
	Sig. (bilatérale)	,608	1,000	1,000	,726	,324
	N	40	40	40	40	40
A16	Corrélation de Pearson	1**	,237	,382**	,000	,464
	Sig. (bilatérale)		,142	,015	1,000	,003
	N	40	40	40	40	40
A17	Corrélation de Pearson	,237	1	,012	,241	,334
	Sig. (bilatérale)	,142		,939	,133	,035
	N	40	40	40	40	40
A18	Corrélation de Pearson	,382**	,012*	1	,304	,092
	Sig. (bilatérale)	,015	,939		,057	,574
	N	40	40	40	40	40
A19	Corrélation de Pearson	,000	,241**	,304	1	,258
	Sig. (bilatérale)	1,000	,133	,057		,108
	N	40	40	40	40	40
A110	Corrélation de Pearson	,464	,334	,092*	,258*	1
	Sig. (bilatérale)	,003	,035	,574	,108	
	N	40	40	40	40	40
A111	Corrélation de Pearson	,056	,078	,103**	,010*	,269
	Sig. (bilatérale)	,730	,631	,525	,953	,093
	N	40	40	40	40	40
مجموعالفرعالأول	Corrélation de Pearson	,592**	,489**	,528**	,501**	,531
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000	,001	,000
	N	40	40	40	40	40

Corrélations

		A111	مجموعالفرعالأول
A11	Corrélation de Pearson	,260	,620**
	Sig. (bilatérale)	,105	,000
	N	40	40
A12	Corrélation de Pearson	,162**	,667
	Sig. (bilatérale)	,318	,000
	N	40	40
A13	Corrélation de Pearson	,404	,627
	Sig. (bilatérale)	,010	,000
	N	40	40
A14	Corrélation de Pearson	,356	,612
	Sig. (bilatérale)	,024	,000
	N	40	40
A15	Corrélation de Pearson	-,103	,162
	Sig. (bilatérale)	,525	,318
	N	40	40
A16	Corrélation de Pearson	,056**	,592
	Sig. (bilatérale)	,730	,000
	N	40	40
A17	Corrélation de Pearson	,078	,489
	Sig. (bilatérale)	,631	,001
	N	40	40
A18	Corrélation de Pearson	,103**	,528*
	Sig. (bilatérale)	,525	,000
	N	40	40
A19	Corrélation de Pearson	,010	,501**
	Sig. (bilatérale)	,953	,001
	N	40	40
A110	Corrélation de Pearson	,269	,531
	Sig. (bilatérale)	,093	,000
	N	40	40
A111	Corrélation de Pearson	1	,416
	Sig. (bilatérale)		,008
	N	40	40
مجموعالفرعالأول	Corrélation de Pearson	,416**	1**
	Sig. (bilatérale)	,008	
	N	40	40

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول

Corrélations

		A21	A22	A23	A24	A25
A21	Corrélation de Pearson	1	,475**	,382*	,326*	,472**
	Sig. (bilatérale)		,002	,015	,040	,002
	N	40	40	40	40	40
A22	Corrélation de Pearson	,475**	1	,299	,314*	,313*
	Sig. (bilatérale)	,002		,061	,048	,049
	N	40	40	40	40	40
A23	Corrélation de Pearson	,382*	,299	1	,272	,699**
	Sig. (bilatérale)	,015	,061		,089	,000
	N	40	40	40	40	40
A24	Corrélation de Pearson	,326*	,314*	,272	1	,302
	Sig. (bilatérale)	,040	,048	,089		,058
	N	40	40	40	40	40
A25	Corrélation de Pearson	,472**	,313*	,699**	,302	1
	Sig. (bilatérale)	,002	,049	,000	,058	
	N	40	40	40	40	40
A26	Corrélation de Pearson	,251	,311	,125	,381*	,087
	Sig. (bilatérale)	,119	,051	,443	,015	,595
	N	40	40	40	40	40
A27	Corrélation de Pearson	,238	,324*	,152	,397*	,261
	Sig. (bilatérale)	,139	,042	,349	,011	,104
	N	40	40	40	40	40
A28	Corrélation de Pearson	,540**	,459**	,510**	,270	,457**
	Sig. (bilatérale)	,000	,003	,001	,093	,003
	N	40	40	40	40	40
مجموعالفرعالثاني	Corrélation de Pearson	,692**	,646**	,611**	,611**	,642**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000
	N	40	40	40	40	40

Corrélations

		A26	A27	A28	مجموعالفرعالثاني
A21	Corrélation de Pearson	,251	,238**	,540*	,692*
	Sig. (bilatérale)	,119	,139	,000	,000
	N	40	40	40	40
A22	Corrélation de Pearson	,311**	,324	,459	,646*
	Sig. (bilatérale)	,051	,042	,003	,000
	N	40	40	40	40
A23	Corrélation de Pearson	,125*	,152	,510	,611
	Sig. (bilatérale)	,443	,349	,001	,000
	N	40	40	40	40
A24	Corrélation de Pearson	,381*	,397*	,270	,611
	Sig. (bilatérale)	,015	,011	,093	,000
	N	40	40	40	40
A25	Corrélation de Pearson	,087**	,261*	,457**	,642
	Sig. (bilatérale)	,595	,104	,003	,000
	N	40	40	40	40
A26	Corrélation de Pearson	1	,808	,367	,652*
	Sig. (bilatérale)		,000	,020	,000
	N	40	40	40	40
A27	Corrélation de Pearson	,808	1*	,509	,716*
	Sig. (bilatérale)	,000		,001	,000
	N	40	40	40	40
A28	Corrélation de Pearson	,367**	,509**	1**	,770
	Sig. (bilatérale)	,020	,001		,000
	N	40	40	40	40
مجموعالفرعالثاني	Corrélation de Pearson	,652**	,716**	,770**	1**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	40	40	40	40

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول

Corrélations

		A31	A32	A33	A34	مجموعالفرعالثالث
A31	Corrélation de Pearson	1	,526**	,584**	,321*	,818**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,044	,000
	N	40	40	40	40	40
A32	Corrélation de Pearson	,526**	1	,451**	,511**	,818**
	Sig. (bilatérale)	,000		,003	,001	,000
	N	40	40	40	40	40
A33	Corrélation de Pearson	,584**	,451**	1	,297	,723**
	Sig. (bilatérale)	,000	,003		,063	,000
	N	40	40	40	40	40
A34	Corrélation de Pearson	,321*	,511**	,297	1	,695**
	Sig. (bilatérale)	,044	,001	,063		,000
	N	40	40	40	40	40
مجموعالفرعالثالث	Corrélation de Pearson	,818**	,818**	,723**	,695**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	40	40	40	40	40

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الاتساق البنائي لفروع الجزء الأول

Corrélations

		مجموعالفرعالأول	مجموعالفرعالثاني	مجموعالفرعالثالث	TOTAL1
مجموعالفرعالأول	Corrélation de Pearson	1	,661**	,419**	,963**
	Sig. (bilatérale)		,000	,007	,000
	N	40	40	40	40
مجموعالفرعالثاني	Corrélation de Pearson	,661**	1	,468**	,788**
	Sig. (bilatérale)	,000		,002	,000
	N	40	40	40	40
مجموعالفرعالثالث	Corrélation de Pearson	,419**	,468**	1	,538**
	Sig. (bilatérale)	,007	,002		,000
	N	40	40	40	40
TOTAL1	Corrélation de Pearson	,963**	,788**	,538**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	40	40	40	40

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الأول

Corrélations

		B1	B2	B3	B4	B5
B1	Corrélation de Pearson	1	,361*	,291	,316	,250
	Sig. (bilatérale)		,024	,073	,050	,125
	N	39	39	39	39	39
B2	Corrélation de Pearson	,361*	1	,345*	,282	,215
	Sig. (bilatérale)	,024		,031	,082	,189
	N	39	39	39	39	39
B3	Corrélation de Pearson	,291	,345*	1	,572**	,411**
	Sig. (bilatérale)	,073	,031		,000	,009
	N	39	39	39	39	39
B4	Corrélation de Pearson	,316	,282	,572**	1	,445**
	Sig. (bilatérale)	,050	,082	,000		,005
	N	39	39	39	39	39
B5	Corrélation de Pearson	,250	,215	,411**	,445**	1
	Sig. (bilatérale)	,125	,189	,009	,005	
	N	39	39	39	39	39
B6	Corrélation de Pearson	,142	,341*	,572**	,509**	,614**
	Sig. (bilatérale)	,388	,034	,000	,001	,000
	N	39	39	39	39	39
TOTAL2	Corrélation de Pearson	,570**	,609**	,770**	,745**	,709**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000
	N	39	39	39	39	39

		B6	TOTAL2
B1	Corrélation de Pearson	,142	,570*
	Sig. (bilatérale)	,388	,000
	N	39	39
B2	Corrélation de Pearson	,341*	,609
	Sig. (bilatérale)	,034	,000
	N	39	39
B3	Corrélation de Pearson	,572	,770*
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	39	39
B4	Corrélation de Pearson	,509	,745
	Sig. (bilatérale)	,001	,000
	N	39	39
B5	Corrélation de Pearson	,614	,709
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	39	39
B6	Corrélation de Pearson	1	,759*
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	39	39
TOTAL2	Corrélation de Pearson	,759**	1**
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	39	39

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الأول

Corrélations

		C1	C2	TOTAL3
C1	Corrélation de Pearson	1	,705**	,923**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	40	40	40
C2	Corrélation de Pearson	,705**	1	,923**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	40	40	40
TOTAL3	Corrélation de Pearson	,923**	,923**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	40	40	40

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع من المحور الأول

Corrélations

		D1	D2	D3	TOTAL4
D1	Corrélation de Pearson	1	,216	,449**	,764**
	Sig. (bilatérale)		,182	,004	,000
	N	40	40	40	40
D2	Corrélation de Pearson	,216	1	,379*	,634**
	Sig. (bilatérale)	,182		,016	,000
	N	40	40	40	40
D3	Corrélation de Pearson	,449**	,379*	1	,846**
	Sig. (bilatérale)	,004	,016		,000
	N	40	40	40	40
TOTAL4	Corrélation de Pearson	,764**	,634**	,846**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	40	40	40	40

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الاتساق البنائي لأجزاء المحور الأول

Corrélations

		TOTAL1	TOTAL2	TOTAL3	TOTAL4
TOTAL1	Corrélation de Pearson	1	,712**	,568**	,264
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,100
	N	40	40	40	40
TOTAL2	Corrélation de Pearson	,712**	1	,492**	,520**
	Sig. (bilatérale)	,000		,001	,001
	N	40	40	40	40
TOTAL3	Corrélation de Pearson	,568**	,492**	1	,414**
	Sig. (bilatérale)	,000	,001		,008
	N	40	40	40	40
TOTAL4	Corrélation de Pearson	,264	,520**	,414**	1
	Sig. (bilatérale)	,100	,001	,008	
	N	40	40	40	40
TOTALالمحورالاول	Corrélation de Pearson	,953**	,732**	,598**	,333*
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,036
	N	40	40	40	40

Corrélations

		TOTALالمحورالاول
TOTAL1	Corrélation de Pearson	,953
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
TOTAL2	Corrélation de Pearson	,732**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
TOTAL3	Corrélation de Pearson	,598**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	40
TOTAL4	Corrélation de Pearson	,333
	Sig. (bilatérale)	,036
	N	40
TOTALالمحورالاول	Corrélation de Pearson	1**
	Sig. (bilatérale)	
	N	40

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

		E1	E2	E3	E4	E5
E1	Corrélation de Pearson	1	,404**	,470**	,216	,483**
	Sig. (bilatérale)		,010	,002	,182	,002
	N	40	40	40	40	40
E2	Corrélation de Pearson	,404**	1	,548**	,257	,470**
	Sig. (bilatérale)	,010		,000	,109	,002
	N	40	40	40	40	40
E3	Corrélation de Pearson	,470**	,548**	1	,312*	,483**
	Sig. (bilatérale)	,002	,000		,050	,002
	N	40	40	40	40	40
E4	Corrélation de Pearson	,216	,257	,312*	1	,398*
	Sig. (bilatérale)	,182	,109	,050		,011
	N	40	40	40	40	40
E5	Corrélation de Pearson	,483**	,470**	,483**	,398*	1
	Sig. (bilatérale)	,002	,002	,002	,011	
	N	40	40	40	40	40
E6	Corrélation de Pearson	,509**	,193	,343*	-,069	,447**
	Sig. (bilatérale)	,001	,232	,030	,670	,004
	N	40	40	40	40	40
E7	Corrélation de Pearson	,180	,397*	,141	-,305	,124
	Sig. (bilatérale)	,267	,011	,387	,055	,446
	N	40	40	40	40	40
E8	Corrélation de Pearson	-,036	,045	,097	-,123	,165
	Sig. (bilatérale)	,824	,782	,550	,450	,309
	N	40	40	40	40	40
E9	Corrélation de Pearson	,404**	,180	,458**	,022	,466**
	Sig. (bilatérale)	,010	,266	,003	,893	,002
	N	40	40	40	40	40
TOTAL5	Corrélation de Pearson	,725**	,653**	,736**	,320*	,772**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,044	,000
	N	40	40	40	40	40

Corrélations

		E6	E7	E8	E9	TOTAL5
E1	Corrélation de Pearson	,509	,180**	-,036**	,404	,725**
	Sig. (bilatérale)	,001	,267	,824	,010	,000
	N	40	40	40	40	40
E2	Corrélation de Pearson	,193**	,397	,045**	,180	,653**
	Sig. (bilatérale)	,232	,011	,782	,266	,000
	N	40	40	40	40	40
E3	Corrélation de Pearson	,343**	,141**	,097	,458*	,736**
	Sig. (bilatérale)	,030	,387	,550	,003	,000
	N	40	40	40	40	40
E4	Corrélation de Pearson	-,069	-,305	-,123*	,022	,320*
	Sig. (bilatérale)	,670	,055	,450	,893	,044
	N	40	40	40	40	40
E5	Corrélation de Pearson	,447**	,124**	,165**	,466*	,772
	Sig. (bilatérale)	,004	,446	,309	,002	,000
	N	40	40	40	40	40
E6	Corrélation de Pearson	1**	,168	,215*	,392	,641**
	Sig. (bilatérale)		,299	,183	,012	,000
	N	40	40	40	40	40
E7	Corrélation de Pearson	,168	1*	,265	,125	,362
	Sig. (bilatérale)	,299		,098	,441	,022
	N	40	40	40	40	40
E8	Corrélation de Pearson	,215	,265	1	,359	,366
	Sig. (bilatérale)	,183	,098		,023	,020
	N	40	40	40	40	40
E9	Corrélation de Pearson	,392**	,125	,359**	1	,647**
	Sig. (bilatérale)	,012	,441	,023		,000
	N	40	40	40	40	40
TOTAL5	Corrélation de Pearson	,641**	,362**	,366**	,647*	1**
	Sig. (bilatérale)	,000	,022	,020	,000	
	N	40	40	40	40	40

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

Corrélations

		F1	F2	F3	F4	F5	F6
	Sig. (bilatérale)		,278	,013	,719	,973	,770
F1	Corrélation de Pearson	1	,176	,389*	-,059	,006	,048
	N	40	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,278		,000	,942	,149	,827
F2	Corrélation de Pearson	,176	1	,582**	,012	,232	-,036
	N	40	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,013	,000		,037	,583	,257
F3	Corrélation de Pearson	,389*	,582**	1	,331*	,090	-,183
	N	40	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,719	,942	,037		,000	,186
F4	Corrélation de Pearson	-,059	,012	,331*	1	,553**	,213
	N	40	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,973	,149	,583	,000		,000
F5	Corrélation de Pearson	,006	,232	,090	,553**	1	,660**
	N	40	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,770	,827	,257	,186	,000	
F6	Corrélation de Pearson	,048	-,036	-,183	,213	,660**	1
	N	40	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,843	,513	,918	,133	,009	,003
F7	Corrélation de Pearson	-,032	,107	,017	,242	,407**	,464**
	N	40	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,241	,053	,207	,050	,054	,283
F8	Corrélation de Pearson	-,190	,308	,204	,312*	,307	,174
	N	40	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,583	,023	,097	,013	,024	,349
F9	Corrélation de Pearson	-,090	,358*	,266	,390*	,356*	,152
	N	40	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,633	,026	,025	,020	,002	,037
F10	Corrélation de Pearson	,078	,352*	,353*	,366*	,474**	,332*
	N	40	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,733	,114	,016	,017	,038	,048
F11	Corrélation de Pearson	,056	,254	,380*	,376*	,329*	,314*
	N	40	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,780	,193	,154	,009	,004	,003
F12	Corrélation de Pearson	,046	,210	,229	,409**	,446**	,451**
	N	40	40	40	40	40	40

Corrélations

		F7	F8	F9	F10	F11
	Sig. (bilatérale)	,843	,241	,583	,633	,733
F1	Corrélation de Pearson	-,032	-,190	-,090*	,078	,056
	N	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,513	,053	,023	,026	,114
F2	Corrélation de Pearson	,107	,308	,358**	,352	,254
	N	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,918	,207	,097	,025	,016
F3	Corrélation de Pearson	,017*	,204**	,266	,353*	,380
	N	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,133	,050	,013	,020	,017
F4	Corrélation de Pearson	,242	,312	,390*	,366	,376**
	N	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,009	,054	,024	,002	,038
F5	Corrélation de Pearson	,407	,307	,356	,474**	,329
	N	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,003	,283	,349	,037	,048
F6	Corrélation de Pearson	,464	,174	,152	,332	,314**
	N	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)		,005	,002	,265	,001
F7	Corrélation de Pearson	1	,435	,474	,181	,503**
	N	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,005		,000	,000	,000
F8	Corrélation de Pearson	,435	1	,668	,541*	,536
	N	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,002	,000		,001	,000
F9	Corrélation de Pearson	,474	,668*	1	,495*	,563*
	N	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,265	,000	,001		,000
F10	Corrélation de Pearson	,181	,541*	,495*	1*	,608**
	N	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,000	,000	
F11	Corrélation de Pearson	,503	,536	,563*	,608*	1*
	N	40	40	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,002	,005	,001	,001	,000
F12	Corrélation de Pearson	,475	,432	,519	,500**	,774**
	N	40	40	40	40	40

Corrélations

		F12	F13	TOTAL6
	Sig. (bilatérale)	,780	,462	,132
F1	Corrélation de Pearson	,046	,120	,242*
	N	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,193	,011	,000
F2	Corrélation de Pearson	,210	,399	,562**
	N	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,154	,002	,000
F3	Corrélation de Pearson	,229*	,472**	,583
	N	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,009	,008	,000
F4	Corrélation de Pearson	,409	,411	,557*
	N	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,004	,075	,000
F5	Corrélation de Pearson	,446	,285	,640
	N	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,003	,370	,004
F6	Corrélation de Pearson	,451	,146	,444
	N	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,002	,005	,000
F7	Corrélation de Pearson	,475	,437	,573
	N	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,005	,008	,000
F8	Corrélation de Pearson	,432	,414	,636
	N	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,000
F9	Corrélation de Pearson	,519	,564*	,701
	N	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,001	,027	,000
F10	Corrélation de Pearson	,500	,350*	,705*
	N	40	40	40
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000
F11	Corrélation de Pearson	,774	,610	,762*
	N	40	40	40
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
F12	Corrélation de Pearson	1	,698	,716
	N	40	40	40

Corrélations

		F1	F2	F3	F4	F5	F6
F13	Sig. (bilatérale)	,462	,011	,002	,008	,075	,370
	Corrélation de Pearson	,120	,399	,472*	,411	,285	,146
	N	40	40	40	40	40	40
TOTAL6	Sig. (bilatérale)	,132	,000	,000	,000	,000	,004
	Corrélation de Pearson	,242	,562	,583**	,557	,640	,444
	N	40	40	40	40	40	40

Corrélations

		F7	F8	F9	F10	F11
F13	Sig. (bilatérale)	,005	,008	,000	,027	,000
	Corrélation de Pearson	,437	,414	,564*	,350	,610
	N	40	40	40	40	40
TOTAL6	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000
	Corrélation de Pearson	,573	,636	,701**	,705	,762
	N	40	40	40	40	40

Corrélations

		F12	F13	TOTAL6
F13	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	Corrélation de Pearson	,698	1	,739*
	N	40	40	40
TOTAL6	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	Corrélation de Pearson	,716	,739	1**
	N	40	40	40

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الاتساق البنائي لجميع محاور الدراسة

Corrélations

		TOTALالمحورالاول	TOTAL5	TOTAL6	TOTAL
TOTALالمحورالاول	Corrélation de Pearson	1	,674**	,628**	,936**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	39	39	39	39
TOTAL5	Corrélation de Pearson	,674**	1	,337*	,787**
	Sig. (bilatérale)	,000		,036	,000
	N	39	39	39	39
TOTAL6	Corrélation de Pearson	,628**	,337*	1	,749**
	Sig. (bilatérale)	,000	,036		,000
	N	39	39	39	39
TOTAL	Corrélation de Pearson	,936**	,787**	,749**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	39	39	39	39

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

معامل الثبات ألفا كرونباخ للجزء الأول من المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,874	23

معامل الثبات ألفا كرونباخ للجزء الثاني من المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,785	6

معامل الثبات ألفا كرونباخ للجزء الثالث من المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,827	2

معامل الثبات ألفا كرونباخ للجزء الرابع من المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,616	3

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,874	23

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,764	9

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,851	13

معامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع محاور الدراسة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,939	56

الخصائص الشخصية

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	40	100,0	100,0	100,0

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 35 سنة	3	7,5	7,5	7,5
	من 36 سنة إلى 40 سنة	8	20,0	20,0	27,5
	من 41 إلى 45 سنة	9	22,5	22,5	50,0
	أكبر من 45 سنة	20	50,0	50,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	28	70,0	70,0	70,0
	خبير محاسب	12	30,0	30,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	6	15,0	15,0	15,0
	من 5 إلى 10 سنوات	9	22,5	22,5	37,5
	من 10 إلى 15سنة	9	22,5	22,5	60,0
	أكثر من 15 سنة	16	40,0	40,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	شهادة مهنية أخرى	2	5,0	5,0	5,0
	ليسانس	33	82,5	82,5	87,5
	ماجستير	5	12,5	12,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

اختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	Ddl	Signification	Statistique	Ddl	Signification
TOTAL	,169	40	,571	,931	40	,168

a. Correction de signification de Lilliefors

نتائج اختبارt للفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A21	40	3,95	,932	,147
A22	40	4,15	,770	,122
A23	40	4,08	,730	,115
A24	40	3,88	,822	,130
A25	40	4,20	,723	,114
A26	40	3,60	,900	,142
A27	40	3,63	,952	,151
A28	40	3,88	,853	,135
مجموعالفرعالثاني	40	3,9188	,56013	,08856

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
A21	6,444	39	,000	,950	,65
A22	9,450	39	,000	1,150	,90
A23	9,315	39	,000	1,075	,84
A24	6,729	39	,000	,875	,61
A25	10,494	39	,000	1,200	,97
A26	4,216	39	,000	,600	,31
A27	4,150	39	,000	,625	,32
A28	6,488	39	,000	,875	,60
مجموعالفرعالثاني	10,374	39	,000	,91875	,7396

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3
	Intervalle de confiance 95% de la différence
	Supérieure
A21	1,25
A22	1,40
A23	1,31
A24	1,14
A25	1,43
A26	,89
A27	,93
A28	1,15
مجموعالفرعالثاني	1,0979

نتائج اختبارt للفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A21	40	3,95	,932	,147
A22	40	4,15	,770	,122
A23	40	4,08	,730	,115
A24	40	3,88	,822	,130
A25	40	4,20	,723	,114
A26	40	3,60	,900	,142
A27	40	3,63	,952	,151
A28	40	3,88	,853	,135
مجموعالفرعالثاني	40	3,9188	,56013	,08856

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
A21	6,444	39	,000	,950	,65
A22	9,450	39	,000	1,150	,90
A23	9,315	39	,000	1,075	,84
A24	6,729	39	,000	,875	,61
A25	10,494	39	,000	1,200	,97
A26	4,216	39	,000	,600	,31
A27	4,150	39	,000	,625	,32
A28	6,488	39	,000	,875	,60
مجموعالفرعالثاني	10,374	39	,000	,91875	,7396

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3
	Intervalle de confiance 95% de la différence
	Supérieure
A21	1,25
A22	1,40
A23	1,31
A24	1,14
A25	1,43
A26	,89
A27	,93
A28	1,15
مجموعالفرعالثاني	1,0979

نتائج اختبارt للفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A31	40	3,95	,932	,147
A32	40	4,00	,784	,124
A33	40	4,15	,580	,092
A34	40	3,98	,768	,121
مجموعالفرعالثالث	40	4,0188	,58940	,09319

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
A31	6,444	39	,000	,950	,65
A32	8,062	39	,000	1,000	,75
A33	12,549	39	,000	1,150	,96
A34	8,034	39	,000	,975	,73
مجموعالفرعالثالث	10,932	39	,000	1,01875	,8302

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3
	Intervalle de confiance 95% de la différence
	Supérieure
A31	1,25
A32	1,25
A33	1,34
A34	1,22
مجموعالفرعالثالث	1,2073

نتائج اختبارt للجزء الثاني من المحور الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B1	40	4,15	,700	,111
B2	40	4,13	,686	,109
B3	40	3,90	,709	,112
B4	40	4,30	,648	,103
B5	40	4,28	,716	,113
B6	40	4,33	,656	,104

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B1	10,393	39	,000	1,150	,93	1,37
B2	10,366	39	,000	1,125	,91	1,34
B3	8,029	39	,000	,900	,67	1,13
B4	12,679	39	,000	1,300	1,09	1,51
B5	11,268	39	,000	1,275	1,05	1,50
B6	12,778	39	,000	1,325	1,12	1,53

نتائج اختبارt للجزء الثالث من المحور الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
C1	40	4,25	,809	,128
C2	40	4,10	,810	,128

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
C1	9,777	39	,000	1,250	,99	1,51
C2	8,587	39	,000	1,100	,84	1,36

نتائج اختبارt للجزء الرابع من المحور الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
D1	40	3,90	,841	,133
D2	40	4,35	,622	,098
D3	40	4,18	,931	,147

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
D1	6,766	39	,000	,900	,63	1,17
D2	13,722	39	,000	1,350	1,15	1,55
D3	7,986	39	,000	1,175	,88	1,47

نتائج اختبارt للمحور الثاني

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
E1	40	4,05	1,061	,168
E2	40	4,13	,822	,130
E3	40	4,20	,853	,135
E4	40	3,83	,712	,113
E5	40	4,05	,846	,134
E6	40	4,03	,947	,150
E7	40	4,28	,599	,095
E8	40	4,15	,864	,137
E9	40	4,35	,736	,116

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
E1	6,259	39	,000	1,050	,71	1,39
E2	8,652	39	,000	1,125	,86	1,39
E3	8,894	39	,000	1,200	,93	1,47
E4	7,328	39	,000	,825	,60	1,05
E5	7,851	39	,000	1,050	,78	1,32
E6	6,846	39	,000	1,025	,72	1,33
E7	13,471	39	,000	1,275	1,08	1,47
E8	8,420	39	,000	1,150	,87	1,43
E9	11,608	39	,000	1,350	1,11	1,59

نتائج اختبارt للمحور الثالث

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
F1	40	3,63	,807	,128
F2	40	3,35	,949	,150
F3	40	3,43	,931	,147
F4	40	4,05	,677	,107
F5	40	4,28	,716	,113
F6	40	4,15	,834	,132
F7	40	4,15	,736	,116
F8	40	3,98	,733	,116
F9	40	4,03	,577	,091
F10	40	4,05	,714	,113
F11	40	3,95	,714	,113
F12	40	3,83	,958	,151
F13	40	3,63	,897	,142

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
F1	4,900	39	,000	,625	,37	,88
F2	2,333	39	,025	,350	,05	,65
F3	2,888	39	,006	,425	,13	,72
F4	9,802	39	,000	1,050	,83	1,27
F5	11,268	39	,000	1,275	1,05	1,50
F6	8,725	39	,000	1,150	,88	1,42
F7	9,888	39	,000	1,150	,91	1,39
F8	8,408	39	,000	,975	,74	1,21
F9	11,239	39	,000	1,025	,84	1,21
F10	9,297	39	,000	1,050	,82	1,28
F11	8,411	39	,000	,950	,72	1,18
F12	5,448	39	,000	,825	,52	1,13
F13	4,407	39	,000	,625	,34	,91

نتائج اختبارt لمحاور الدراسة

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL1	40	4,0011	,40649	,06427
TOTAL2	40	4,1792	,47650	,07534
TOTAL3	40	4,1750	,74722	,11815
TOTAL4	40	4,1417	,60805	,09614
TOTAL5	40	4,1167	,49239	,07785
TOTAL6	40	3,8875	,45665	,07220

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
TOTAL1	15,576	39	,000	1,00109	,8711	1,1311
TOTAL2	15,651	39	,000	1,17917	1,0268	1,3316
TOTAL3	9,945	39	,000	1,17500	,9360	1,4140
TOTAL4	11,875	39	,000	1,14167	,9472	1,3361
TOTAL5	14,343	39	,000	1,11667	,9592	1,2741
TOTAL6	12,292	39	,000	,88750	,7415	1,0335

نتائج اختبارt لاختبار الفرضيات

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
االختبارالفرضيةالاولى	40	4,1242	,44437	,07026

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
االختبار الفرضيةالاولى	16,001	39	,000	1,12423	,9821

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3
	Intervalle de confiance 95% de la différence
	Supérieure
االختبار الفرضيةالاولى	1,2663

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL1	40	4,0011	,40649	,06427
TOTAL2	40	4,1792	,47650	,07534
TOTAL3	40	4,1750	,74722	,11815
TOTAL4	40	4,1417	,60805	,09614
TOTAL5	40	4,1167	,49239	,07785
TOTAL6	40	3,8875	,45665	,07220

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
TOTAL1	15,576	39	,000	1,00109	,8711	1,1311
TOTAL2	15,651	39	,000	1,17917	1,0268	1,3316
TOTAL3	9,945	39	,000	1,17500	,9360	1,4140
TOTAL4	11,875	39	,000	1,14167	,9472	1,3361
TOTAL5	14,343	39	,000	1,11667	,9592	1,2741
TOTAL6	12,292	39	,000	,88750	,7415	1,0335

نتائج تحليل الانحدار للفرضية الأولى

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,628[a]	,394	,377	,36198

a. Valeurs prédites : (constantes), TOTALالمحورالاول

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	3,150	1	3,150	24,039	,000[b]
	Résidu	4,848	37	,131		
	Total	7,998	38			

a. Variable dépendante : TOTAL6

b. Valeurs prédites : (constantes), TOTALالمحورالاول

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,053	,579		1,819	,077
	TOTALالمحورالاول	,708	,144	,628	4,903	,000

a. Variable dépendante : TOTAL6

نتائج تحليل الانحدار للفرضية الثانية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,352[a]	,124	,101	,43295

a. Valeurs prédites : (constantes), TOTAL5

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,010	1	1,010	5,386	,026[b]
	Résidu	7,123	38	,187		
	Total	8,133	39			

a. Variable dépendante : TOTAL6

b. Valeurs prédites : (constantes), TOTAL5

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,542	,584		4,356	,000
	TOTAL5	,327	,141	,352	2,321	,026

a. Variable dépendante : TOTAL6

نتائج اختبار الفروق بالنسبة لمغير العمر

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,512	3	,171	1,145	,344
Intra-groupes	5,366	36	,149		
Total	5,878	39			

نتائج اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

Statistiques de groupe

الوظيفة		N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL	محافظ حسابات	28	4,0024	,41194	,07785
	خبير محاسب	12	3,9944	,34314	,09906

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes	
		F	Sig.	t	Ddl
TOTAL	Hypothèse de variances égales	,178	,675	,059	38
	Hypothèse de variances inégales			,064	24,913

Test d'échantillons indépendants

		Test-t pour égalité des moyennes		
		Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type
TOTAL	Hypothèse de variances égales	,953	,00807	,13569
	Hypothèse de variances inégales	,949	,00807	,12599

Test d'échantillons indépendants

		Test-t pour égalité des moyennes	
		Intervalle de confiance 95% de la différence	
		Inférieure	Supérieure
TOTAL	Hypothèse de variances égales	-,26662	,28276
	Hypothèse de variances inégales	-,25145	,26759

نتائج اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,214	3	,071	,453	,717
Intra-groupes	5,664	36	,157		
Total	5,878	39			

نتائج اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,510	4	,378	3,025	,030
Intra-groupes	4,368	35	,125		
Total	5,878	39			

قائمـــــــة الجــداول

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(2-01)	المستندات المتعلقة بعملية شراء البضاعة	82
(2-02)	المستندات والكشوفات المتعلقة بعملية البيع	84
(3-01)	الاستبيانات الموزعة والمسترجعة من عينة الدراسة	100
(3-02)	جدول التوزيع لمقياس لكارث	101
(3-03)	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول	103 – 104
(3-04)	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول	104 – 105
(3-05)	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول	105
(3-06)	الاتساق البنائي لفروع الجزء الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق	106
(3-07)	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الأول	106
(3-08)	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الأول	107
(3-09)	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع من المحور الأول	107– 108
(3-10)	الاتساق البنائي لأجزاء المحور الأول	108
(3-11)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	109
(3-12)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	110
(3-13)	الإتساق البنائي لمحاور الدراسة	111
(3-14)	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة	111– 112
(3-15)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	112
(3-16)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئات العمر	113
(3-17)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	114
(3-18)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	115
(3-19)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني	115– 116
(3-20)	اختبار التوزيع الطبيعي	116
(3-21)	تحليل فقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول	117– 118
(3-22)	تحليل فقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول	120 – 121
(3-23)	تحليل فقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول	122

(3-24)	تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الأول	123– 124
(3-25)	تحليل فقرات الجزء الثالث من المحور الأول	125
(3-26)	تحليل فقرات الجزء الرابع من المحور الأول	126
(3-27)	تحليل فقرات المحور الثاني	127
(3-28)	تحليل فقرات المحور الثالث	129– 130
(3-29)	نتائج إختبار Ttest لاختبار الفرضية الأولى	133
(3-30)	نتائج إختبارTtest لاختبار الفرضية الجزئية الأولى	133
(3-31)	نتائج إختبارTtest لاختبار الفرضية الجزئية الثانية	134
(3-32)	نتائج إختبارTtest لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة	135
(3-33)	نتائج إختبارTtest لاختبار الفرضية الجزئية الرابعة	135
(3-34)	نتائج إختبارTtest الفرضية الثانية	136
(3-35)	نتائج إختبارTtest الفرضية الثالثة	136
(3-36)	اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (k.s)	137
(3-37)	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة	138
(3-38)	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الأولى	139
(3-39)	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الثانية	141
(3-40)	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر	142
(3-41)	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة	142
(3-42)	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي	143
(3-43)	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة	143

قائمـــــة الأشكـــــال

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-2)	معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما	**19**
(01-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	113
(02-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	113
(03-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	114
(04-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	115
(05-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	116

الفهـــــرس

المحتويات	الصفحة
شكر وتقدير	
إهداء	
مقدمة عامة	أ ـ ز
الفصل الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي	
تمهيد	09
المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي	10
المطلب الأول: نشأة وتطور التدقيق الخارجي	10 ـ 11
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي	11 ـ 14
المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي	14 ـ 16
المطلب الرابع: مبادئ وفروض التدقيق الخارجي	16 ـ 18
المبحث الثاني: معايير التدقيق الخارجي المقبولة قبولا عاما	19
المطلب الأول: المعايير العامة	19 ـ 21
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني	21 ـ 22
المطلب الثالث: معايير التقرير	22 ـ 23
المبحث الثالث: حقوق، واجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي	23
المطلب الأول: حقوق المدقق الخارجي	23 ـ 24
المطلب الثاني: واجبات المدقق الخارجي	24 ـ 25
المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي	25 ـ 26
المبحث الرابع: مسار عمل المدقق الخارجي	26
المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق	26 ـ 29
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	29 ـ 33
المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات	33 ـ 35
المطلب الرابع: إعداد التقرير	35 ـ 39
الخلاصة	40
الفصل الثاني: دورة المخزونات: كيفية سيرها وتدقيقها لتدنية المخاطر المرتبطة بها	
تمهيد	42

المبحث الأول: ماهية وظيفة التخزين	43
المطلب الأول: مفهوم وظيفة التخزين	43 ـ 46
المطلب الثاني: عمليات متعلقة بوظيفة التخزين	46 ـ 48
المطلب الثالث: علاقة وظيفة التخزين بالإدارات الأخرى	48 ـ 50
المبحث الثاني: الدورة المحاسبية للمخزونات	51
المطلب الأول: عموميات حول دورة المخزونات	51 ـ 54
المطلب الثاني: تقييم المخزونات	54 ـ 60
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للمخزونات	60 ـ 79
المطلب الرابع: ظوابط العرض والإفصاح عن المخزونات في القوائم المالية	79 ـ 80
المبحث الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال	80
المطلب الأول: دورة المخزون	80 ـ 84
المطلب الثاني: الوظائف التي تحقق الرقابة على المخزون	84 ـ 85
المطلب الثالث: مواصفات نظام الرقابة الداخلية الفعال على المخزون	85 ـ 86
المبحث الرابع: إجراءات التدقيق الخارجي للمخزونات كآلية لتدنية المخاطر المتعلقة بها	86
المطلب الأول: مخاطر المخزونات وصعوبات تدقيق عناصرها	87 ـ 89
المطلب الثاني: أهمية وأهداف تدقيق عناصر المخزون	89 ـ 91
المطلب الثالث: إجراءات تدقيق دورة المخزون	91 ـ 96
الخلاصة	97
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مساهمة المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بها	
تمهيد	99
المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة	100
المطلب الأول: منهجية الدراسة	100 ـ 101
المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية	102
المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبانة	102 ـ 112
المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة	112
المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة	112 ـ 116

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة	116 ـ 132
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق	132
المطلب الأول: إختبار الفرضيات	132 ـ 141
المطلب الثاني: اختبار الفروق	142 ـ 143
خلاصة	144
خاتمة عامة	146 ـ 149
قائمة المراجع	151 ـ 155
الملاحق	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
ملخص	

الملخص

لقد تناولت هذه الدراسة موضوع "دور المدقق الخارجي في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات" حيث تم التطرق إلى أهم جوانب الإطار الفكري للتدقيق الخارجي ومعاييره، كما تم التطرق إلى خطوات وإجراءات مهنة التدقيق الخارجي، ونظرا لارتباط موضوع الدراسة بمخاطر المخزونات فقد تم تناول دورة المخزون من خلال توضيح وظيفة التخزين وعرض الدورة المحاسبية والمستندية للمخزونات والإجراءات المتبعة لتدقيق عناصر هذه الدورة من قبل المدقق الخارجي، وقد تم تدعيم هذه الدراسة النظرية بدراسة تطبيقية أجريت على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولايات جيجل، ميلة، قسنطينة وذلك بتوزيع استمارات عليهم. وبعد الدراسة تم التوصل إلى إثبات جميع الفرضيات المطروحة، وأن للمدقق الخارجي دور في تدنية المخاطر المتعلقة بالمخزونات من خلال التزامه بإجراءات التدقيق المتعارف عليها وإجراءات تدقيق المخزونات المتعارف عليها في العينة محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، دورة المخزون، مخاطر المخزونات.

Résumé

Cette étude avait pour but dénoutré le rôle que peut jouer le commissaire au compte dans la minimisation des risques liés aux stocks،

En premier lieu l'étude c'est intéresser au cadre théorique de l'audit externe ، ses critère et les procédures liés a cette fonction .

En deuxième lieu nous nous somme Pouchet sur les stocks, cycle des stocks fonction des stocks et cycle comptable et documentaire et les procédure suivie pour des éléments constituais ce cycle par les commissaires au comptes et comme complément a l'étude théorique nous avant menait une étude terrain via un questionnaire administré a un échantillon de commissaires aux comptes et experts comptables au nivaux de trois wilayat, Jijel, Mila, Constantine.

Cette étude terrain nous a premier de vérifier notre hypothèse, et qui démontre a la fin que le commissaire aux compte joue un rôle importait dans la minimisation des risques liés aux stocks et cela par sou engagement vis - a - vi des procédures connues dans le dans le Domain, et les procédures d'audit des stocks reconises.

Mots clés: Audit externe, cycle des stocks, risques des stocks.