الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

جامعة التحدي — كلية الاقتصاد

سـرت — قسم المحاسبة

العوامل التي يعتمد عليها المراجع الخارجي لتقدير مخاطر المخزون السلعي

دراسة تطبيقية على عينة من المراجعين الخارجيين
بمدن مصراتة وسرت وطرابلس والخمس

إعداد الطالب:

مـروان خـالد القويـري

بكالوريوس محاسبة – كلية الاقتصاد
جامعة 7 أكتوبر (2002 ف)

إشراف:

أ.د. مصطفى بكار محمود

نوقشت هذه الرسالة إكمالاً لمتطلبات درجة الإجازة العالية (الماجستير)
بقسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة التحدي
بتاريخ 2009/7/23 ف

الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

جامعـــة التحـــــدي — كلية الاقتصـــــــاد

الدراســـات العليـــا — قســـــم المحاسبة

(العوامل التي يعتمدُ عليها المراجع الخارجي لتقدير مخاطر المخزون السلعي)

إعداد الطالب :مروان خالد القويري

(رقم القيـــد: 045319)

لجنة الأشراف والمناقشة تتكون من :

التوقيع:

د. مصطفى بكـــار محمود	مشرفا ورئيسا	.....
د.مسعود عبدالحفيظ البدري	ممتحناً داخليـاً	.....
د.نصـــر صالـــح محمد	ممتحناً خارجياً	.....

أ. أبوبكر محمد القلاي

مدير مكتب الدراسات العليا بالكلية

يعتمد/

د. علي مفتاح محمد البريشي

أمين اللجنة الشعبية لكلية الاقتصـــاد

﴿ وَأَن لَّيْسَ لِلْإِنسَٰنِ إِلَّا مَا سَعَىٰ ﴿٣٩﴾ وَأَنَّ سَعْيَهُۥ سَوْفَ يُرَىٰ ﴿٤٠﴾ ﴾

سورة النجم

الإهداء

إلى والدي....

جمعنا الله به في جنات النعيم

إلى أمي وأخوتي....

أدام الله الود الأسري وزاده ترابطاً

شكر وتقدير

الحمد لله حمداً كثيراً، فسبحانه وسعت رحمته، وكثيرةٌ هي نعمه، إلهي وخالقي لك الحمد والشكر ومُناي الرضى، والصلاة والسلام على سيد الخلق والأنبياء والمرسلين وآلهم وصحبهم أجمعين ومن تبع سنة المصطفى إلى يوم الجمع العظيم...

وإنه لمن دواعي سروري أن أتقدم بالشكر إلى أستاذي الفاضل الدكتور عبدالسلام علي العربي والذي أشرف على رسالتي وغاب عن إكمالها لدواعي صحية وأسأل الله أن يجزيه عني خير الجزاء، وأتقدم بالشكر إلى أستاذي الفاضل الدكتور مصطفى بكار محمود والذي قام بإكمال هذه الرسالة وأثراها بنصحه وتوجيهه الذي كان له عظيم الأثر في إتمام هذه الرسالة بهذه الصورة جزاه الله عني خير الجزاء، وأتقدم بالشكر إلى أستاذي الفاضل الدكتور نصر صالح محمد على تكرمه بالاشتراك في لجنة الحكم على الرسالة وأسأل الله أن يجزيه عني خير الجزاء، وأتقدم بالشكر إلى أستاذي الفاضل الدكتور مسعود عبدالحفيظ البدري على تكرمه بالاشتراك في لجنة الحكم على الرسالة وأسأل الله أن يجزيه عني خير الجزاء.

كما يسرني أن أتقدم بالشكر إلى جميع الموظفين والأساتذة بجامعة التحدي، فلهم مني كل التقدير والوفاء.

قائمة المحتويات

	العنـــوان	الصفحة
	الآية.....	أ
	الإهداء.....	ب
	شكر وتقدير.....	ج
	قائمة المحتويات.....	د
	قائمة الجـــداول.....	ز
	ملخص الدراسة.....	ح

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

1.1	مقدمة.....	1
2.1	مشكلة الدراسة.....	2
3.1	أهمية الدراسة.....	3
4.1	أهداف الدراسة.....	3
5.1	حـــدود الدراسة.....	4
6.1	منهجية الدراسة.....	4
7.1	مجتمع وعينة الدراسة.....	4

الفصل الثاني
مدخل الأخطار لمراجعة المخزون السلعي

	مقدمة.....	5
1.2	مفهوم وأهمية ورقابة المخزون.....	5
1.1.2	مفهوم المخزون.....	5
2.1.2	أهمية المخزون.....	6
3.1.2	الأسباب الداعية للاحتفاظ بالمخزون السلعي.....	7
4.1.2	الأسباب الداعية لعدم الاحتفاظ بالمخزون السلعي.....	7
5.1.2	حسابات دورة المخزون.....	8
6.1.2	تحديد تكلفة المخزون.....	8

7.1.2 طرق تقييم المخزون..... 10
8.1.2 مقومات نجاح نظام الرقابة على المخزون..... 11
9.1.2 الرقابة على المخزون السلعي..... 12
10.1.2 أسباب صعوبة مراجعة دورة المخزون..... 16
11.1.2 أهداف مراجعة المخزون..... 17
2.2 مفهوم خطر المراجعة وأنواعه وكيفية قياسه..... 19
1.2.2 بداية ظهور مفهوم خطر المراجعة..... 19
2.2.2 تعريف أخطار المراجعة..... 20
3.2.2 مستويات المخاطرة في المراجعة..... 21
4.2.2 أنواع مخاطر المراجعة..... 22
5.2.2 خطر المراجعة الممكن قبوله..... 25
6.2.2 الخطر والأهمية النسبية..... 25
7.2.2 الأخطار وأدلة الإثبات..... 26
8.2.2 تقدير الخطر بالقياس الكمي أو غير الكمي..... 27
1.8.2.2 تقدير الخطر الحتمي..... 31
2.8.2.2 تقدير مخاطر الرقابة الداخلية..... 33
3.2 عوامل الخطر الحتمية والرقابية المؤثرة في دائرة المخزون السلعي واستنباط فرضيات الدراسة (النتائج النظرية)..... 38
1.3.2 العوامل التي يعتمد عليها المراجع الخارجي لتقدير مخاطر المخزون السلعي.. 38
1.1.3.2 عوامل تؤثر في الخطر الحتمي للمخزون السلعي..... 38
2.1.3.2 عوامل تؤثر في خطر الرقابة للمخزون السلعي..... 43
2.3.2 الدراسات السابقة..... 49
3.3.2 الإطار النظري للدراسة..... 56
4.3.2 فرضيات الدراسة..... 60

الفصل الثالث
تجميع البيانات وتحليلها وصياغة النتائج

1.3 تقديم..... 61
2.3 تصميم الدراسة الميدانية..... 61

1.2.3 تحديد مجتمع الدراسة..... 61
2.2.3 تحديد عينـــة الدراسة..... 62
3.2.3 تحديد أداة الدراسة..... 62
4.2.3 اختيار أسلوب الدراسة..... 62
5.2.3 محتويات أداة الدراسة..... 63
6.2.3 نسبة الإجابة والردود..... 63
7.2.3 عرض وتحليل النتائج..... 64
1.7.2.3 الطرق الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات..... 65
2.7.2.3 البيانات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة..... 65
3.7.2.3 اختبار الفرضيات..... 66
3.3 نتائج الدراسة..... 81
قائمة المراجع..... 86

الملاحق

ملحق (I) استمارة الاستبيان
ملحق (II) نتائج الاختبارات الإحصائية

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	عدد المراجعين الخارجيين في مجتمع الدراسة.....	61
2	الاستمارات الموزعة والمستلمة.....	64
3	توزيع أفراد العينة حسب مؤهلاتهم العلمية.....	65
4	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.....	66
5	نتائج التحليل الإحصائي لعوامل الخطر الحتمي بالنسبة لمراجعي جهاز المراجعة المالية.....	67
6	نتائج التحليل الإحصائي لعوامل الخطر الحتمي بالنسبة لمراجعي المكاتب الخاصة.....	70
7	نتائج التحليل الإحصائي لاختبار معنوية الفروق بين العينتين لعوامل الخطر الحتمي.....	74
8	نتائج التحليل الإحصائي لعوامل خطر الرقابة بالنسبة لمراجعي جهاز المراجعة المالية.....	76
9	نتائج التحليل الإحصائي لعوامل خطر الرقابة بالنسبة لمراجعي المكاتب الخاصة.....	78
10	نتائج التحليل الإحصائي لاختبار معنوية الفروق بين العينتين لعوامل خطر الرقابة.....	80
11	ترتيب لتقدير عوامل الخطر الحتمي بالنسبة لمراجعي جهاز المراجعة المالية حسب أعلى متوسط حسابي.....	81
12	ترتيب لتقدير عوامل الخطر الحتمي بالنسبة لمراجعي المكاتب الخاصة حسب أعلى متوسط حسابي.....	82
13	ترتيب لتقدير عوامل خطر الرقابة بالنسبة لمراجعي جهاز المراجعة المالية حسب أعلى متوسط حسابي.....	83
14	ترتيب لتقدير عوامل خطر الرقابة بالنسبة لمراجعي المكاتب الخاصة حسب أعلى متوسط حسابي.....	84

ملخص الدراسة

إن مخاطـــر المراجعة الفردية تفيد المراجع عند تصميم برنامج المراجعة، حيث أنها تساعد المراجع على تصميم الاختبارات واختبار الإجراءات الملائمة وتوقيت إجراء هـــذه الاختبارات والإجراءات لتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تجعله متأكداً من أن المخاطر الفردية عند المستوى المرغوب، وذلك لأنه ولإن كان المراجع يبدي رأيه على القوائم المالية في مجموعها إلا أنه حتى يمكنه إبداء هذا الرأي فإنه عليه أن يقوم بفحص ومراجعة الحسابات التفصيلية لتحديد مخاطر المراجعة لكل حساب من الحسابات.

ومن هنا جاء اهتمام هذا البحث بخطر المراجعة الفردي لدائرة المخزون السلعي، حيث تؤثر العديد من العوامل على دائرة المخزون الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الأخطار التي تـــواجه المراجع، لذلك يجب على المراجع أن يقوم بتقييم عوامل الخطر لتقدير الخطر عـــند المســـتوى الذي يعبر عن حقيقته لضمان كفاءة وفعالية عملية المراجعة. حيث أن تقدير الخطر بأقل من حقيقته يؤدي إلى التأثير على فعالية المراجعة حيث يصاحب ذلك مجهـــود أقل من المراجع وبالتالي انخفاض احتمالات اكتشاف الأخطاء المادية والغش بالقوائم المالية، كما أن تحديد مستوى الخطر بأعلى من حقيقته سيؤثر على كفاءة عملية المـــراجعة حـــيث سيصاحب ذلك مجهود أكبر من المراجع والقيام بمزيد من اختبارات المراجعة وبالتالي انخفاض كفاءة المراجعة.

وبناءً على ما تقدم فإن هذه الدراسة تهدف إلى الإجابة على السؤال التالي:-

ما هي أهم العوامل التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في البيئة الليبية لتقدير مخاطر مراجعة المخزون السلعي؟

ومن هذا المنطلق قام الباحث بهذه الدراسة بهدف التعرف على أهم العوامل التي يعـــتمد علـــيها المـــراجع الخارجي في البيئة الليبية لتقدير الخطرين الحتمي والرقابي للمخـــزون السلعي، حيث استخدم الباحث دراسة استنباطية استقرائية لاختبار فرضيات الدراسة، واعتمدت هذه الدراسة على جوانب نظرية وعملية:

1- الدراسة النظرية:

وتم في هذه الدراسة مناقشة المباحث التالية:

- مفهوم المخزون وأهميته والرقابة الداخلية للمخزون وأهداف مراجعته.

- مفهوم الخطر وأنواعه وكيفية قياسه.
- عوامل الخطر الحتمية والرقابية المؤثرة في دائرة المخزون السلعي.

وبالاعتماد على الدراسة النظرية قام الباحث بصياغة الفرضية الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

"أن المراجع الخارجي في البيئة الليبية يقوم بتقييم عوامل لتقدير الخطرين الحتمي والرقابي للمخزون السلعي".

ولاختبار الفرضية الرئيسية قام الباحث باختبار الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

- يهتم المراجع الخارجي في البيئة الليبية بمجموعة من العوامل لتقدير الخطر الحتمي للمخزون السلعي.
- يهتم المراجع الخارجي في البيئة الليبية بمجموعة من العوامل لتقدير خطر الرقابة للمخزون السلعي.

2- الدراسة العملية:

قامت الدراسة العملية على أساس توزيع استمارة الاستبيان على المراجعين الخارجيين سواء مراجعي المكاتب الخاصة أو مراجعي جهاز المراجعة المالية في مدن مصراتة وسرت والخمس وطرابلس.

وتم تحليل البيانات التي تم تجميعها باستخدام الإحصاء الوصفي وذلك عن طريق النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري واستخدام الإحصاء الاستنتاجي وذلك عن طريق (اختبار t) لاختبار فرضيات الدراسة وكذلك اختبار معنوية الفروق بين العينتين.

وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- يهتم المراجع الخارجي في البيئة الليبية بمجموعة من العوامل لتقدير الخطر الحتمي للمخزون السلعي.

وقد نتج عن ترتيب العوامل حسب المتوسط الحسابي أن جاء في الترتيب الأول: عدم أمانة الإدارة، وبعده في الترتيب الثاني: كبر حجم الأخطاء المكتشفة في دائرة المخزون السلعي من قبل المراجعين الخارجيين في السنوات السابقة، وذلك حسب تقدير المراجعين الخارجيين سواء في المكاتب الخاصة أو مراجعي جهاز المراجعة المالية.

- يهـــتم المراجع الخارجي في البيئة الليبية بمجموعة من العوامل لتقدير خطر الرقابة للمخزون السلعي.

وقد نتج عن ترتيب العوامل حسب المتوسط الحسابي أن جاء في الترتيب الأول: ضـــعف الرقابة المادية على المخزون من حيث عدم سلامة إجراءات وظائف الاستلام والتخـــزين والإنتاج، وبعده في الترتيب الثاني: عدم سلامة إجراءات تسعير المخزون، أي عـــدم وجـــود نظام مناسب للتكاليف وإدارة تكاليف تتولى تسجيل المخزون بدقة في السجلات المناسبة، وذلك حسب تقدير المراجعين الخارجيين سواء في المكاتب الخاصة أو مراجعي جهاز المراجعة المالية.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

يقدم هذا الفصل للدراسة ويبين مشكلتها وأهميتها وأهدافها وحدودها، كما يبين منهجيتها ومجتمع وعينة الدراسة.

1.1 مقدمة:-

يساعد المراجعون الشركات على تحسين الأداء وأساليب الرقابة الداخلية. حيث يقدمون إلى الإدارة اقتراحات ينتج عن تنفيذها تخفيض التكاليف من خلال تحسين كفاءة التشغيل وتخفيض الأخطاء والغش. أي عندما يتم تنفيذ إجراءات المراجعة يعمل كل من أفراد الإدارة والعاملين على نحو أفضل وتقل فرص ارتكابهم للغش والأخطاء [أرينز ولوبك، 2005].

وتكون الأخطاء المادية نتيجة حدوث الأخطاء أو الأمور الشاذة أو كليهما فالأخطاء تكون غير مقصودة كأخطاء الحذف والأخطاء الارتكابية، ومن ناحية أخرى نجد أن الأمور الشاذة تكون مقصودة كالغش والتلاعب وتشويه وتحريف المعلومات المحاسبية من قبل الإدارة. وفي هذا الصدد يكون المراجع مسئولاً عن تصميم برامج المراجعة التي توفر ضماناً وتأكيداً معقولاً لاكتشاف الأخطاء والأمور الشاذة في القوائم المالية. لذلك تتطلب التوصيات والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية ضرورة مراعاة خطر المراجعة في جميع مراحل عملية المراجعة من تخطيط وتنفيذ وتقييم النتائج [مصطفى، 1994].

وهناك إجماع يرقى إلى مستوى الاتفاق الذي يلقى القبول العام، على أن هناك ثلاثة عناصر تتفاعل معاً لتكون أخطار المراجعة هي [حماد، 2004]:

- المخاطر الضمنية أو الملازمة أو الطبيعية أو الحتمية.
- المخاطر المتعلقة بالرقابة الداخلية أو خطر الرقابة.
- المخاطر المتعلقة بفعالية إجراءات المراجعة أو خطر الاكتشاف.

وقد تناولت العديد من الدراسات كدراستي [الجطلاوي، 2003؛ مرشان، 2005] فيما سبق مخاطر المراجعة بشكل شامل في البيئة الليبية وتحاول هذه الدراسة المضي

قـدماً فـي التعرف على مخاطر المراجعة وعواملها واعتباراتها لكن بشكل فردي فيما يتعلق بمراجعة المخزون.

حـيث أن عملـية التخزين في القطاعات الصناعية الإنتاجية لها أهمية حاسمة بالنسبة لنجاح هذه القطاعات وسير العمل المنتظم.

2.1 مشكلة الدراسة:-

نتـيجة لـزيادة مسـئولية المراجع في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية فإنه يقع على عاتقه عند تصميم الاختبارات التفصيلية لأرصدة المخزون الأخذ باعتبارات الخطر.

ويعتبر الخطر الحتمي مرتفعاً في دائرة المخزون والمستودعات حيث يوجد تحريفات متوقعة بسبب وجود العديد من التعقيدات عند تسجيل المخزون، كما يوجد احتمال لوضع المخزون في مكان غير صحيح وكذلك احتمال سرقة المخزون لأنه في الغـالب يتم السمـاح للموظفين والعمـلاء بالوصول إلى المخـزون [أرينز ولوبك، 2005].

وكـذلك خطر الرقابة مرتفع في دائرة المخزون والذي يؤدي بدوره إلى إمكانية تقدير المراجع الخارجي بأن الرقابة الداخلية غير فعالة على المخزون وأكدت العديد من الدراسات على ضعف نظام الرقابة الداخلية في البيئة الليبية ومنها:

- دراسة [الغوري، 1995]: والتي تناولت أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات الليبـية من وجهة نظر المراجع الخارجي وأوضحت هذه الدراسة عن وجود قصور في أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات الليبية.
- دراسـة [الطـبال، 1999]: وتوصـلت هذه الدراسة إلى وجود اهتمام جيد من قبل الشـركات العاملـة بقطـاع الصناعة بنظم الرقابة الداخلية رغم وجود قصور في الاهتمام ببعض الجوانب الرقابية والتي لها تأثير سلبي من قبل بعض الشركات.
- دراسـة [محمود، 2005]: وتناولت هذه الدراسة الرقابة الداخلية وواقعها ومجالات دعمهـا فـي ضوء المعايير الأمريكية المستجدة ومستجدات البيئة المحلية بالشركات المسـاهمة فـي مدينـة بنغازي، وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة لا تلتزم بتصميم أسـاليب كافية للرقابة الداخلية، كما توصلت إلى أن المراجع الخارجي لا يقوم باختبار وتقييم أساليب الرقابة الداخلية.

وتكمن مشكلة البحث في الحاجة إلى معرفة مدى تقدير المراجع الخارجي في البيئة الليبية لعوامل الخطرين الحتمي والرقابي للمخزون السلعي لأغراض تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، حيث أن تقدير مستوى الخطر يؤثر على أدلة الإثبات والذي يؤثر بدوره على التكاليف والوقت المستغرق وأن تقدير مستوى الخطر يساعد على تقدير البنود التي سيفحصها المراجع الخارجي وإجراءات التحليل وتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، بناءاً على ذلك تولد لدى الباحث التساؤل التالي:-

ما هي أهم العوامل التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في البيئة الليبية لتقدير مخاطر مراجعة المخزون السلعي؟

بمعنى عند أي مستوى يقيم المراجع في البيئة الليبية هذه العوامل، عند المستوى المنخفض أو المتوسط أو المرتفع. وتحديد أي من تلك العوامل أكثر تقييماً بالنسبة للمراجع في البيئة الليبية.

3.1 أهمية الدراسة:-

تستمد هذه الدراسة أهميتها من محورين:

- على المستوى العملي: إن المخزون يمثل أهمية نسبية كبيرة لحجم الأصول في كافة الشركات الصناعية وهو كذلك أكثر الأصول عرضة للتحريفات بكافة أنواعها ولذلك فهو أكثر مواطن الأخطار التي تؤدي إلى تزايد مخاطر المراجعة ولذلك فإن البحث في تقدير مخاطر مراجعة المخزون يفيد في توجيه جهود المراجعين على مستوى الممارسة العملية لكيفية التحكم في تلك المخاطر.
- على المستوى العلمي: أنه يعتبر محاولة للبحث في تقدير أخطار المراجعة بشكل فردي على مستوى أرصدة الحسابات الفردية وذلك لاختلاف قيم الأخطار وعواملها من دائرة إلى أخرى.

4.1 أهداف الدراسة:-

تهدف الدراسة إلى تحقيق هدف رئيسي وهو استنباط ماهية العوامل التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي في تقدير أخطار مراجعة المخزون، ثم اختبار ما تم استنباطه في البيئة الليبية وهي بيئة الممارسة العملية للمراجعة سواء كان القائم بها من المراجعين في المكاتب الخاصة أو مراجعي جهاز المراجعة المالية.

5.1 حدود الدراسة:-

ستقتصر الدراسة على استنباط عوامل الخطر الحتمي وخطر الرقابة المرتبطين بالمخزون السلعي وتحديد عند أي مستوى يقيم المراجعون في البيئة الليبية هذه العوامل وتحديد أهم تلك العوامل. ولن يتعرض البحث إلى العوامل المرتبطة بخطر الاكتشاف لتقدير خطر الاكتشاف للمخزون السلعي.

6.1 منهجية الدراسة:-

تم الاعتماد على كل من المنهجين الاستنباطي والاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة وذلك من خلال اتباع الخطوات التالية:

- مراجعة أدبيات الدراسة المتعلقة بأخطار مراجعة المخزون السلعي بصورة عامة.
- تحديد الإطار النظري للدراسة وذلك من خلال الاعتماد على أدبيات الدراسة وذلك بتحديد المتغيرات المستقلة التي تؤثر على أخطار مراجعة المخزون السلعي ومن ثم صياغة الفرضيات (النتائج النظرية).
- قام الباحث باستخدام استمارة الاستبيان لتجميع البيانات من عينة الدراسة اللازمة لاختبار الفرضيات.
- قام الباحث بتصنيف وتبويب وتحليل البيانات ومن ثم صياغة الاستنتاجات العملية.
- قام الباحث بمقارنة النتائج العملية بالنتائج النظرية فإذا كانت النتائج العملية مطابقة للاستنتاجات النظرية فإن الباحث يكون قد أضاف دليلاً عملياً يؤيد الاستنتاجات النظرية وإذا حدث العكس فعلى الباحث البحث عن الأسباب التي يراها كفيلة لتبرير ذلك.

7.1 مجتمع وعينة الدراسة:-

قام الباحث بتحديد مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين سواء في المكاتب الخاصة أو التابعين لجهاز المراجعة المالية، وذلك لمدن مصراتة وطرابلس والخمس وسرت، وتم اختيار العينة بطريقة عشوائية من الفئات المكونة لمجتمع الدراسة.

يستعرض الفصل الثاني أدبيات الدراسة ويكون إطارها النظري ويصيغ فرضياتها، أما الفصل الثالث فيتناول تجميع البيانات اللازمة لاختبار الفرضيات، ومن ثم تحليل هذه البيانات وصياغة النتائج.

الفصل الثاني

مدخل الأخطار لمراجعة المخزون السلعي

مقدمة:-

يستعرض هذا الفصل أدبيات الدراسة الخاصة بمفهوم المخزون وأهميته والرقابة الداخلية عليه، ومفهوم خطر المراجعة وأنواعه وكيفية قياسه، وعوامل الخطر الحتمية والرقابية المؤثرة في دائرة المخزون، كما يكون الإطار النظري للدراسة ويصيغ فرضياتها (استنتاجاتها النظرية).

1.2 مفهوم وأهمية ورقابة المخزون:-

يبين هذا المبحث مفهوم وأهمية المخزون وأسباب الاحتفاظ به وأسباب عدم الاحتفاظ به وحساباته، كما يبين طرق تحديد تكلفة المخزون، وطرق تقييمه والرقابة الداخلية عليه.

1.1.2 مفهوم المخزون السلعي:-

يُعرَّف المخزون بأنه الأصل المُحتفَظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للمنشأة، أو يُحتفَظ به في مرحلة من مراحل الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع، أو المُحتفَظ به في شكل مواد خام أو مهمات تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم الخدمات **[علي، 2003]**.

ونظراً لأن المخزون يختلف باختلاف طبيعة ونشاط المنشأة سواء كانت منشأة تجارية أو صناعية، فقد عرَّف Kieso المخزون السلعي بأنه: جميع السلع المملوكة والمعدة للبيع خلال النشاط العادي وذلك بالمنشآت التجارية، أو أنه ذلك المخزون الذي ينقسم إلى ثلاثة أنواع، مخزون المواد الأولية، ومخزون البضاعة تحت التشغيل، ومخزون البضاعة التامة وذلك بالمنشآت الصناعية **[كمال، 1997]**.

كما قامت الجمعية الأمريكية للرقابة على الإنتاج والمخزون بتعريف المخزون على أنه: إجمالي الأموال المستثمرة في المواد الخام وقطع الغيار والأجزاء والسلع الوسيطة والإنتاج تحت التشغيل بالإضافة إلى المنتجات التامة **[الحاسي، 2006]**.

ويركز هذا التعريف على أن المخزون يمثل أموالاً مستثمرة، فالاحتفاظ بمخزون أكبر مما يجب يعني وجود رأسمال معطل كان من الممكن استخدامه في نشاطات أخرى

مفيدة، إلاّ أنه من جهة أخرى فإن نقص المخزون عن الحد المناسب يعني احتمالات تعطل العملية الإنتاجية والفشل بالوفاء باحتياجات المستهلكين أو المنتفعين [البلاط، A 1994].

2.1.2 أهمية المخزون:-

يعتبـــر المخـــزون من أهم الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي في أغلب الوحدات الاقتصادية التجارية والصناعية على حد سواء وذلك لكثير من الأسباب منها:

- أن المال المستثمر في المخزون غالباً ما يكون مهماً نسبياً للمنشآت بالنسبة لإجمالي الأصول [أرينز ولوبك، 2005].
- أن قيمة المخزون ستؤثر على صافي الربح باعتبار أن المخزون في نهاية الفترة له علاقة طردية بالربح.
- أن الخطأ في التقييم في نهاية الفترة سيؤثر في كل من قائمتي الدخل والمركز المالي.
- أن الخطـــأ فـــي حســـاب قيمة تكلفة المبيعات ومخزون نهاية الفترة سيكون له تأثير ملموس على دلالة المؤشرات المالية ومدى فعاليتها في تقييم أداء المنشأة.
- أن الخطـــأ في تقييم المخزون يؤثر على مقدار العبء الضريبي الذي تتحمله المنشأة وسياســـة توزيع الأرباح ومدى سلامة الأرباح الموزعة بعدم تضمنها توزيعاً لجزء من رأس المال [رفاعي، 1998].
- أن الخطـــأ في تقييم المخزون بالزيادة يؤدي إلى زيادة مخاطر تضخم تكاليفه وتتمثل هذه المخاطر في [سرور، 1993] :
  - o مخاطر على نسبة السيولة.
  - o مخاطر على الاستخدام الأمثل للطاقة الإنتاجية.
  - o مخاطر على استقرار العاملين معنوياً ووظيفياً.
  - o مخاطر على أسعار الأسهم والوفاء بالديون ومنح الائتمان.

ويتبين مما سبق مدى أهمية الدقة في قياس المخزون وأثر الخطأ في قياسه على الوحدة الاقتصادية، ويرى الباحث أنه يجب أن يتوافر لدى الوحدات الاقتصادية نظام مناســـب للتكاليف يساعد على التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات والذي من شأنه أن يبعد الـوحدة الاقتصادية عن مخاطر الخطأ في التقييم، كما يعمل على المحافظة على رأس المال المستثمر وأن لا يتم توزيعه.

3.1.2 الأسباب الداعية للاحتفاظ بالمخزون السلعي:

الواقـــع أن إدارة المنشـــأة تـــواجه بعديـــد من المتغيرات التي تجعل من عملية الاحتفاظ بالمخزون السلعي أمراً لا بد منه رغم ما يترتب عليه من مشاكل وأعباء مالية تـــتحملها المنشـــأة ومن هذه المتغيرات: عدم التأكد التام من حجم الطلب على منتجات المنشـــأة وعدم وفاء الموردين بدقة بتواريخ التوريد، وعدم ثبات معدلات الإنتاج. ومما لا شك فيه أنه كلما تمكنت الإدارة من التحكم في هذه المتغيرات كلما انخفضت المخاطر والأعباء التي تتحملها المنشأة.

وعموماً فإن من أهم الأسباب الداعية للاحتفاظ بالمخزون ما يلي **[المرجع السابق]** :

- الوقاية من مخاطر زيادة حجم الطلب الفعلي عن معدلاته المتوسطة.
- الوقاية من مخاطر زيادة طول فترات التوريد عن متوسطاتها.
- الاســـتفادة مـــن التقلبات الموسمية للأسعار في حال انخفاض أسعارها وبحيث تكون الوفورات في السعر تجب تكاليف الاحتفاظ بالمخزون.
- الاستفادة من خصم الكمية عند الشراء بكميات كبيرة.
- العمل على خفض أوقات تعطل العملية الإنتاجية.
- تحقيق المنفعة الزمنية لبعض المنتجات لحين الطلب عليها مما يزيد من قيمتها.
- المخـــزون الســـلعي يساعد على تحقيق التنسيق بين المواد الأولية الموسمية والطلب المستمر على المنتج طوال العام.
- العمل على تحقيق مخزون الأمان بحيث لا ينقص عن اللازم.
- كلما تواجدت المنشأة في أماكن جغرافية متباعدة كلما تزايد المخزون السلعي لتحقيق اقتصاديات الإنتاج لكل فرع من الفروع.

4.1.2 الأسباب الداعية لعدم الاحتفاظ بالمخزون السلعي:

نتـــيجة للتوسع في تقنية الإنتاج وتطورها وزيادة حدة المنافسة بالأسواق، الأمر الـــذي فـــرض على المنشآت ضرورة تخفيض تكلفة منتجاتها وتحسين نوعيتها وزيادة كفـــاءة أدائها، فظهرت عدة أنظمة حديثة للإنتاج تعمل على الاستغلال الأمثل لعناصر الإنـــتاج وتخفيض التكلفة وتحسين الجودة ورفع الكفاءة، ومنها نظام الإنتاج في الوقت المناسب (Just In Time) (JIT).

ويهـــدف نظام الإنتاج في الوقت المناسب إلى وضع سياسة لشراء المواد بحيث يـــتم الحصول على المواد عند الحاجة لها في العملية الإنتاجية، بمعنى أن تصل المواد مباشـــرة مـــن المورد إلى أقسام الإنتاج دون تخزينها، كما يتم إنتاج المنتج النهائي في الـــوقت المناســـب لبيعه مباشرة دون تخزينه. ويترتب على ذلك تخفيض في المخزون وبالتالي تكلفة الاحتفاظ بهذا المخزون. ولعل السمة الرئيسية لنظام الإنتاج بدون مخزون هي أن الإنتاج لا يبدأ إلى أن يتم استلام طلب من أحد العملاء **[جمعة وآخرون، 2000]**. ومن أهم منافع نظام (JIT) **[جاريسون ونورين، 2002]** :

- انخفـــاض المخـــزون بكافـــة أشـــكاله، وهذا يؤدي إلى خفض تكاليف نقل ومناولة المخزون وتكلفة تقادم الأصناف المخزنة.
- توفير رأس المال العامل المستثمر في المخزون واستخدامه في نواحي أخرى في المنشأة.
- تخفيض تكلفة الاستثمار في المباني اللازمة للتخزين.
- سرعة الاستجابة للعملاء وهي ميزة تؤدي إلى زيادة الإيرادات.
- انخفـــاض زمـــن الإنـــتاج نتيجة إنتاج دفعات أصغر حجماً، وهذا يؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج.

5.1.2 حسابات دورة المخزون:

عادة ما تشتمل دورة المخزون في الشركات الصناعية على الحسابات التالية **[الصبان ونصر، 2002]** :

- حساب مخزون المواد الخام.
- حساب الأجور المباشرة.
- حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- حساب الإنتاج تحت التشغيل.
- حساب مخزون الإنتاج التام.
- حساب تكلفة البضاعة المباعة.

6.1.2 تحديد تكلفة المخزون:

اهتمت معايير المحاسبة الليبية لسنة 2006 في المعيار رقم (9) الخاص بالمخزون بما تشتمل عليه مكونات تكلفة المخزون فيما يلي:

• **تكاليف الشراء:**

وتتضـــمن كل من: سعر الشراء، رسوم الاستيراد والضرائب الأخرى بخلاف تلـــك التي يتم استردادها أو إعادة خصمها مثل الضريبة العامة على المبيعات المسددة عند الشراء والتي يتم خصمها عند البيع، ومصاريف النقل، ومصاريف المناولة والشحن والتكالـــيف الأخـــرى المباشـــرة التي يمكن إرجاعها إلى الاستحواذ على السلع التامة، والمواد والخدمات وبالنسبة للخصومات التجارية والتخفيضات والبنود الأخرى المماثلة فإنه يتم خصمها لتحدد تكلفة الشراء.

• **تكاليف التشغيل:**

تتضمن تكاليف التشغيل تلك التكاليف التي ترتبط مباشرة بالوحدات المنتجة مثل العمالة المباشرة، وكذلك الجزء المحمل من التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي تتحملها المنشأة في سبيل تشغيل المواد الخام وتصنيع المنتجات التامة.

وتُعرّف تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تبقى ثابـــتة نســـبياً بغـــض النظر عن حجم الإنتاج مثل الإهلاك وكذلك تكاليف إدارة المصنع وتُعـــرَّف تكالـــيف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التى تتغير تغيراً مباشراً أو شبه مباشر مع حجم الإنتاج مثل المواد والعمالة غير المباشرة.

• **التكاليف الأخرى:**

تتضـــمن تكلفة المخزون التكاليف الأخرى التي يتم تحملها للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة، فعلى سبيل المثال قد يكون من الملائم أحياناً تحميل التكاليف غير المباشرة التي لا ترتبط بالإنتاج أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكلفة المخزون.

ومـــن أمـــثلة التكاليف التي لا تُحمّل على تكلفة المخزون وتعتبر مصروفات في الفترة التي تخصها:

- o الفاقد غير الطبيعي في المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.
- o تكلفة التخزين إلا إذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاجية أخرى.
- o المصـــاريف الإداريـــة التـــي لا تسهم في الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.
- o تكاليف البيع.

7.1.2 طرق تقييم المخزون:

هنالك العديد من الأسس التي يتم من خلالها تقييم المخزون ومن هذه الأسس:

- **أســـاس التكلفة التاريخية:** حيث تتفرع العديد من الطرق لتسعير المخزون تحت هذا الأساس وهي **[عمارة وآخرون، 1992]** :
  - o طريقة التكلفة المباشرة.
  - o طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.
  - o طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.
  - o طريقة المخزون السلعي الثابت.
  - o طريقة الوارد بأعلى الأسعار يصرف أولاً.
  - o طريقة المتوسط البسيط.
  - o طريقة المتوسط المرجح أو المتحرك.
  - o طريقة المتوسط الزمني المؤجل.

- **أساس أسعار السوق:** ويشتمل هذا الأساس على الطرق التالية **[أبودبوس، 2005]** :
  - o طريقة سعر الإحلال.
  - o طريقة صافي القيمة المحققة.
  - o طريقة سعر السوق السائد وقت الصرف.
  - o طريقة سعر التكلفة المتضخم.

- **أسس محددة مقدماً:**
  - o طريقة السعر الثابت.
  - o طريقة سعر التكلفة المعياري.

ويرى الباحث أنه يجب على الوحدات الاقتصادية الثبات في استخدام إحدى هذه الطـــرق أخذاً بمبدأ الثبات، فمثلاً التحول من سياسة الوارد أولاً صادر أولاً إلى سياسة الـــوارد أخيـــراً صادر أولاً في أوقات التضخم سيؤدي إلى تدنية الأرباح ومن ثم تخفيض الـــوعاء الضـــريبي. وكـــذلك يجب على الإدارة الأخذ بالاعتبار محددات اختيار السياسة المحاسبية الخاصة بتقويم المخزون السلعي وأثارها على أسعار الأسهم، حيث أنه في المثال الســـابق بتخفـــيض الوعاء الضريبي نتيجة الأخذ بطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً وبالتالي

دفـــع ضـــرائب داخلـــية أقل، سيؤدي ذلك إلى نقص التدفقات النقدية الخارجة الأمر الذي ســـيترتب علـــيه زيادة صافي التدفقات النقدية وزيادة القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية وزيادة أسعار الأسهم [كساب، 1996].

وورد فـــي المعيار الليبي رقم (9) الفقرة (18) أنه "يجب استخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أو طريقة المتوسط المرجح للتكلفة عند تحديد تكلفة المخزون".

8.1.2 مقومات نجاح نظام الرقابة على المخزون:

يـــتوقف نجـــاح نظام الرقابة على المخزون على مقومات عديدة أهمها [البلاط، 1994 B] :

- **اهتمام وتأييد الإدارة العليا للمنشأة:**

دلت التجربة أن كثيراً من الأنظمة الجيدة لرقابة المخزون فقدت جزءاً كبيراً من فائـــدتها وأهميـــتها بسبب غياب اهتمام وتأييد الإدارة العليا لها. لذلك يجب على الإدارة الاهتمام بفاعلية النظام كأداة لتوجيه الموارد المخصصة للنظام نحو أهدافه والعمل على استخدام هذه الموارد استخداماً أمثل.

- **المشاركة الفعالة في إقرار وتنفيذ النظام:**

يستمد نظام الرقابة الداخلية على المخزون مدخلاته من مصدرين أساسيين هما: البيـــئة الداخلية للمنشأة والبيئة المحيطة بها. وتضم هذه المدخلات بيانات عن الأصناف التـــي تتعامل فيها المنشأة مثل: حجم الطلب وطبيعته والعوامل المحددة له ودرجة تغاير الطلب وموسميته ومصادر توريد الصنف ومستوى الخدمة المقدم منهم وفترة الانتظار اللازمـــة قـــبل اســـتلام دفعات الشراء ودرجة تغير هذه الفترة وغير ذلك من البيانات. ويقتضـــي الحصـــول علـــى هذه البيانات تظافر جهود كل من عناصر البيئة الخارجية والإدارات المعنية داخل المنشأة.

- **توافر الخبرة اللازمة لتصميم وتحليل النظام:**

قـــد تتوافر هذه الخبرة من داخل المنشأة أو الاستعانة بالمتخصصين من خارج المنشأة، كما يجب العمل على زيادة قدرة مستخدمي النظام على الاستفادة بمخرجاته.

- **جدوى نظام الرقابة على المخزون:**

إن إقـــرار نظام جديد لتخطيط ورقابة المخزون أو إجراء تعديل على نظام قائم لا بد أن يسبقه دراسة جدوى تشمل الجوانب العملية والفنية والاقتصادية ويستفاد من هذا الصدد بالوقوف على:

- o الهدف أو الأهداف التي ينبغي على النظام أن يحققها.
- o الـــنظام الحالي من حيث مواطن القوة حتى يمكن الاستفادة بها ومواطن الضعف التي تحول دون تحقق أهداف النظام حتى يمكن علاجها وتجنبها.
- o النظم البديلة والمتاحة للرقابة على المخزون ومواطن القوة والضعف في كل منها.
- o مـــدى كفاية الموارد الاقتصادية المخصصة لتطبيق نظام جديد أو تعديل نظام قائم والعائد على الاستخدامات البديلة لهذه الموارد.
- o الوفورات الاقتصادية المتوقعة من النظام المقترح وعلاقتها بتكاليف تقرير وتنفيذ وصيانة النظام ومتابعته.
- o أوجـــه القصـــور فـــي النظام الجديد التي تظهر في مرحلة التنفيذ ووسائل العلاج الممكنة.

ويـــرى الـــباحث أنه في ظل اتجاه سياسات الدولة نحو الخصخصة وازدياد حدة المنافســـة في الأسواق المحلية والدولية وتقارب أسعار الـــسلع في سوق المستهلك النهائي، أنـــه يجب على المنشآت الصناعية تطوير أنظمة الرقابة الداخلية على المخزون لضمان جودة المنتج وبأقل التكاليف لضمان المنافسة في سوق العمل.

9.1.2 الرقابة على المخزون السلعي:-

تهدف عملية الرقابة على المخزون إلى ترشيد تكاليف التخزين وتقليل احتمالات الـــتوقف عـــن الإنتاج. كما أنها تساعد على تحسين أداء النظم الأخرى في المنشأة مما يـــؤدي إلى رفع المستوى العام للأداء والكفاءة الإنتاجية والاستفادة من وفورات الشراء والنقل والكشف عن الفاقد والتالف وحالات السرقة **[سرور، 1993]**.

ويمكن تقسيم الرقابة على المخزون السلعي إلى عدة مكونات. وفيما يلي عرض مختصر لهذه المكونات:

- **الرقابة على صرف المخزون [الصحن وآخرون، 1999] :**

يتم صرف المخزون لغرضين:

- o الإنتاج عن طريق الصرف إلى أقسام الإنتاج.
- o البيع عن طريق الصرف لأقسام الإرسال.

وهنا يهمنا الصرف لأقسام الإنتاج حيث أن الصرف للسلع التامة عندما يتم بيع الإنتاج أو البضاعة فيدخل في دائرة المبيعات والتحصيل وبذلك هو موضوع الرقابة على المبيعات. وللرقابة على الصرف يراعى أن مسئولية الصرف تحدد في إدارة واحدة وعادة هي إدارة مراقبة الإنتاج ويكون الصرف من واقع مستندات تحمل موافقة هذه الإدارة وهذا التركيز يفيد في تحقيق:

- o مراقبة حركة المخزون وعدم الصرف إلا بالكميات المطلوبة لمقابلة البرنامج الإنتاجي.
- o أن المادة السليمة والمطلوبة لجودة الإنتاج هي التي تصرف للإنتاج لأن الرقابة على ذلك من قبل إدارة مراقبة الإنتاج.

- **الرقابة على المخزون في المصنع:**

- o **الرقابة على مخزون المواد:**

طبقاً لمعايير الإنتاج فإن كمية المواد التي تستخدم في الإنتاج تكون محددة. غير أنه يضاف جانباً لمقابلة الفاقد والعجز الطبيعي والتلف. ويعتبر الفاقد أو العادم من المواد خسارة يجب أن يحرص على الرقابة عليها فتحدد الإدارة نسبة الفاقد أو العجز المسموح به لغرض إكمال الرقابة على المواد المستخدمة. وعند الرقابة على المواد يتطلب الأمر:

- □ تحديد المواقع التي يظهر فيها الفاقد.
- □ تحديد نسبة مئوية أو وحدات كمعيار للفاقد.
- □ وجود نظام تسجيلي في صورة دورة مستندية لتسجيل الفاقد.
- □ دراسة الفاقد وتحليله على أساس المنتجات حيث تختلف طبقاً لطبيعة المنتج.

والمستند الذي يسجل فيه الفاقد يكون في صورة "إذن فاقد مواد" ويتم تسجيل الكميات والسعر الذي حملت به المواد لأقسام الإنتاج على أن يقارن مع المسموحات المحددة سلفاً ويراعى الآتي:

- أن يحمل المستند توقيعات المسئولين عن الحصر وتاريخ الحصر والسبب في الفاقد.
- أن يبحث عن سبب الفاقد فقد يكون بسبب سوء التشغيل أو بسبب الإهمال [الصحن والسوافيري، 2004].

o **الرقابة على المخزون تحت التشغيل:**

يمثل المخزون القيمة الإجمالية للإنتاج غير التام في نهاية الفترة المحاسبية. والقيمة الإجمالية تمثل قيمة المواد التي قام بصنعها العمل المباشر وساهمت فيه بعض المصاريف المباشرة والمصاريف الإضافية طبقاً لمدى التشغيل.

ويصعب في بعض الحالات تحديد قيمة للمخزون تحت التشغيل حيث أن قيمة المواد وقيمة العمل المباشر تكون معروفة في هذه المرحلة أما المصاريف الإضافية فيصعب تحديدها إلا في ظل وجود نظام سليم للتكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية.

- **الرقابة المادية على المخزون:**

وتنقسم الرقابة المادية على المخزون للوظائف التالية [الصحن وآخرون، 1999] :

o **وظيفة الاستلام:**

تستلم هذه الإدارة كل البضاعة المفروض دخولها للشركة وهي مستقلة إدارياً عن إدارة المشتريات وإدارة التخزين حيث تعتبر مسئولة عن:

- تحديد الكميات والنوعية للبضاعة المستلمة بمقارنتها مع أوامر الشراء.
- إعداد محاضر استلام البضاعة الواردة والمسلّمة.
- فحص الوارد من البضاعة واكتشاف الاختلاف عن المطلوب أو التلف في البضاعة الواردة.
- سرعة تحويل البضاعة الواردة إلى المخازن المناسبة بعد ورود الموافقة على تحويلها.

o **وظيفة التخزين:**

إن تحديد مسئولية التخزين تكون في إدارة المخازن ويجب أن يوضع المخزون تحت رقابة أمناء مخازن مستقلين وعلى علم تام بمسئولياتهم. وإذا كان المخزن للبضاعة المعينة مقسماً إلى مخازن مستقلة. فإن كل أمين مخزن يصبح مسئولاً عن القسم من المخزون الذي في عهدته مع وجود حساب مراقبة مستقل لكل مخزن.

وعند استلام البضاعة في المخزن يجب أن تحصر وتفحص ويوقع باستلامها. وتتولى إدارة المخازن إشعار إدارة الحسابات مباشرة بالكميات المستلمة ومكانها بالمخزن وبانتهاء هذه المهام فإن أمين المخزن يساهم مساهمة فعالة في الرقابة على المخزون.

وأخيراً فإنه يجب إعداد القيود اللازمة لتسجيل المشتريات من المواد ومردودات المشتريات من المواد إلى الموردين، واستخدام المواد إما بواسطة أقسام الإنتاج أو الخدمات، ورد المواد والمهمات الزائدة من تلك الأقسام إلى قسم المخازن، وتسجيل الإنتاج التالف أو المعيب، كما يجب الاحتفاظ بسجلات تحليلية لأصناف المخزون **[نور وشحاته، 2006]**.

o **وظيفة الصرف:**

يتطلب صرف البضاعة من المخزن أمر صرف معتمد من إدارة مراقبة الإنتاج. فأمين المخزن بمسئوليته عن البضاعة الموجودة تحت رقابته لا بد أن يطلب أمر الصرف المناسب والمعتمد عن كل الكميات التي تخرج من عهدته وكذلك إيصال من الإدارة التي استلمت الكميات الفعلية طبقاً لأمر الصرف. وتعد أوامر الصرف من ثلاث نسخ تبقى نسخة في الإدارة التي طلبت الصرف ونسخة ترسل إلى المخزن المناسب حيث تبقى لدى أمين المخزن كمستند للصرف والنسخة الثالثة ترسل لإدارة الحسابات لإعلامها بالبضاعة التي خرجت من المخازن لغرض التسجيل تكاليفياً ومحاسبياً **[الصحن ونور، 2002]**.

o **وظيفة الإنتاج:**

تختلف الرقابة على المواد في أثناء الإنتاج حسب المشروع إلا أنه في كل الأحوال تحدد المسئولية في المشرفين في المصنع في الرقابة على المواد في المصنع ومكان وجودها. كما أن رقابة المشرفين تمتد إلى التفتيش المنظم على البضاعة أثناء تشغيلها للكشف عن الإنتاج المعيب حتى يقل إلى حد كبير عدم الكفاءة في الصنع ومنع تضخم التكلفة، وتتطلب إجراءات الرقابة سرعة إبلاغ إدارة الحسابات خلال العملية الإنتاجية بأي وحدات غير صالحة أو تالفة حتى تسجل دفترياً.

- **السجلات المستخدمة في الرقابة على المخزون:**

o **نظام التكاليف:**

لا بـــد مـــن وجود نظام مناسب للتكاليف في المشروعات الصناعية حتى يمكن المحاســبة عن استخدام المواد الأولية، وأن تتولى إدارة التكاليف تسجيل المخزون في السجلات المناسبة لتسجيل تحركات المخزون.

o **السجلات المحاسبية:**

تســجل الدفاتــر المحاسبية تحركات المخزون من حيث الشراء والرد والسماح وأيضاً الحصر في أوقات نهاية الفترات المحاسبية.

ويصاحب الرقابة على المخزون ضرورة تصنيف المخزون وتحديد دليل رقمي له حتى يمكن متابعته في السجلات وفي المستندات الداخلية التي يسجل فيها تحركات المخزون. وكذلك دفتر أستاذ المخزون وبطاقات الصنف وسجلات الجرد المستمر.

وفي اللائحة المالية للشركات في المادة رقم (65) الصادرة سنة 1979 أشارت إلـــى أن يقوم المدير المالي باقتراح المجموعة الدفترية المحاسبية التي يراها ضرورية لتسجيل العمليات المتعلقة بنشاط الشركة ويتعين أن تشمل المجموعة الدفترية على بعض السجلات والتي كان من ضمنها سجل مراقبة المخزون[1].

10.1.2 أسباب صعوبة مراجعة دورة المخزون:

عـــادة ما يستحوذ مخزون نهاية الفترة في الشركات الصناعية على معظم جهد المراجع خاصة فيما يتعلق بالتحقق من وجود المخزون وسلامة تسعيره وذلك لصعوبة عملية المراجعة والتي يمكن ردها إلى العوامل التالية **[الصبان ونصر، 2002]** :

- أن المخزون مفردة هامة جداً في القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق برأس المال العامل.
- أن المخـــزون لا يقتصـــر على نوع واحد، بل يشمل مخزون المواد الخام ومخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام.
- أنه عادة ما يتواجد مخزون الشركات الصناعية والتجارية في أكثر من موقع، بعضها قـــد يكون متباعداً جغرافياً مما يجعل عملية المراجعة العينية والمحاسبية من ناحية، وحصر المخزون وملاحظته على الطبيعة من ناحية أخرى، غاية في الصعوبة.

---

[1] القوانين واللوائح والقرارات ذات العلاقة بالوظيفة العامة، الصادرة عن اللجنة الشعبية العامة.

- أن هـناك أصـناف ذات طبـيعة فنـية وتقنـية خاصـة، كما في شركات صناعة الإلكتـرونيات والمجوهـرات والكـيماويات وأدوات تكنولوجيا المعلومات. ونظراً لصـعوبة ملاحظـة هـذا المخـزون وتسعيره، فقد يضطر المراجع الخارجي إلى الاستعانة بخبير فني لمعاونته في هذا الشأن.
- أن طـرق تسـعير المخـزون كثيـرة، وعادة ما تمثل مجالاً من مجالات التلاعب الإداري، خاصة فيما يتعلق بعدم الثبات في تطبيق إحداها.
- أن الاتجـاه السائد لدى الشركات الصناعية هو الاعتماد على الحاسب الآلي في حفظ وتشـغيل بيانات المخزون، بالإضافة لتأثير تكنولوجيا المعلومات على عمليات اقتناء وبيع المخزون، مما يضطر المراجع الخارجي إلى الاعتماد على أدوات التكنولوجيا فـي الـتحقق مـن المخزون، وربما اضطر للاستعانة بخبراء متخصصين في هذا المجال.
- ويضيف أيضاً **[فخر والدليمي، 2002]** أن التحقق من سلامة تسعير المخزون، خاصة فـي الشـركات الصناعية مسألة صعبة بالنسبة للمراجع بسبب عوامل كثيرة منها: طبـيعة الصـناعة، مشـاكل تلف وفقد المخزون، اختلاف تشكيلة المنتج، اختلاف نظـريات تحديـد تكلفـة المنتج، فبعض المحاسبين يعتقد بضرورة التحميل الشامل لعناصر التكاليف وسُمّيت نظريتهم بنظرية التكاليف الكلية. بينما وجّه البعض الآخر انـتقادات لاذعـة إلـى نظـرية التكلفة الكلية، ودعي إلى التحميل الجزئي لعناصر التكالـيف المتغيـرة فقـط على وحدات الإنتاج والمخزون السلعي في نهاية المدة، وسُمّيت نظريتهم بنظرية التكاليف المتغيرة أو الحدية. وهناك نظرية أخرى دعت إلى تحميل عناصر التكاليف المباشرة فقط، ونتيجة للانتقادات الموجهة إلى كل النظريات السـابقة ظهرت نظرية جديدة كحل وسط بين تلك النظريات تقضي بتحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة وبجزء من التكاليف الثابتة بنسبة الطاقة الإنتاجية المستغلة وسُمّيت بنظرية التكاليف المستغلة أو المعدلة.

11.1.2 أهداف مراجعة المخزون:-

يهدف المراجع من وراء تحقيقه لبند المخزون ما يلي:

- التأكد من كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون.
- التأكد من الوجود الفعلي للمخزون وصلاحيته للبيع أو الاستخدام.

- التأكد من ملكية المخزون.
- التأكد من عمليات شراء وبيع البضاعة التي تمت قرب نهاية السنة المالية.
- التأكد من ملاءمة طرق تقييم المخزون.
- التأكد من الدقة الحسابية وكذلك التحقق من أسعار الأصناف المختلفة وثبات طرق تقييم المخزون.
- التحقق من المعالجة المحاسبية للعمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون.
- التعرف على أي قيود على المخزون نتيجة ضمانات أو رهن أو غير ذلك.
- التأكد من التبويب السليم في قائمة المركز المالي.

ويضيف الباحث: أنه لتحقيق هذه الأهداف يجب على المراجع تحديد مخاطر مراجعة المخزون السلعي والتي تساعد المراجع على تصميم الاختبارات واختيار الإجراءات الملائمة وتوقيت إجراء هذه الاختبارات والإجراءات لتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تجعل المراجع الخارجي متأكداً من أن المخاطر المتعلقة بالمخزون عند المستوى المرغوب الذي يحقق مخاطر المراجعة المخططة لعملية المراجعة.

وسيتناول الباحث في المبحث التالي مخاطر المراجعة وعلاقتها بالأهمية النسبية وأدلة الإثبات وكيفية تقدير مخاطر مراجعة المخزون السلعي.

2.2 مفهوم خطر المراجعة وأنواعه وكيفية قياسه:-

يستعرض هذا المبحث بداية ظهور مفهوم خطر المراجعة، ويعرّف هذه الأخطار، ويبين مستوياتها وأنواعها، وما يمكن قبوله منها، وعلاقتها بالأهمية النسبية وأدلة الإثبات، وكيفية تقدير وقياس هذه الأخطار.

1.2.2 بداية ظهور مفهوم خطر المراجعة:-

يمثل الخطر بصفة عامة عدم التأكد الذي يلازم الشخص عند اتخاذه القرار وتتوقف درجته على حجم الخسائر المتوقعة نتيجة تحقق مسببات الخطر **[سالم، 1991]**.

أما فكرة الخطر في المراجعة ظهرت أساساً في الكتابات الخاصة بالمعاينة الإحصائية وقد كان مفهوم الخطر غير واضح وغير محدد حتى أنه كان يستخدم للإشارة إليه مصطلح درجة الثقة أو الاحتمال وذلك في بداية الستينات ويؤكد ذلك دراستان لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA, 1962 ; 1964) فقد استخدمت هذه الدراسات مصطلح درجة الثقة للإشارة إلى خطر المراجعة **[خليل، 1993]**.

وقد كانت أولى الكتابات التي تناولت خطر المراجعة وحاولت قياسه هي تقرير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي رقم (1) سنة 1972 حيث اعتبرته أيضاً مكملاً لدرجة الثقة **[المرجع السابق]**.

وجاءت البدايات الجادة في محاولة تعريف الخطر وتحديد مكوناته وعرض لكيفية قياسه بواسطة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في التقرير رقم (39) لسنة 1981 والمعدل رقم (47) لسنة 1983 **[الرحيلي والقريقري، 2004]**.

وحيث أن التطور الذي حدث فيما يتعلق بكبر حجم المنشآت وتعقد عملياتها المالية، فقد نتج عنه تحول المراجعة من مراجعة شاملة تفصيلية تتمثل في فحص ودراسة كل ما في السجلات والدفاتر وكل المستندات بنسبة 100% إلى مراجعة اختبارية أو جزئية معتمدة على أسلوب العينات سواء الإحصائية أو الحكمية **[حماد، 2004]**.

والواقع فإن عملية اختيار عينة من مجتمع يؤدي إلى تواجد العديد من المخاطر، وقد أثمر ذلك أن أصبح الخطر عنواناً لأحدث ما طرح على ساحة المراجعة من مداخل لتنفيذ عملية المراجعة والذي يطلق عليه مدخل تقدير الأخطار.

وقـد ظهـر مدخل تقدير الأخطار كمنهج وطريقة تنفيذ عملية المراجعة في نهاية عقد الثمانيـنات مـن القـرن الماضي كنتيجة للتطور في فكر المراجعة في هذه الفترة نحو توجـيه الاهتمام ليس فقط لكفاية عملية المراجعة ولكن الاهتمام أيضاً بفعالية المراجعة. ففـي خلال تلك الفترة تعرضت مكاتب المراجعة لضغوط كبيرة أدت إلى زيادة أتعابها بحـيث أصبحت أتعاب المراجعة أحد المتغيرات الأساسية التي يعتمد عليها العملاء في اختـيار المـراجعين. مما دفع مكاتب المراجعة لتحقيق الكفاءة للوصول بالأتعاب إلى مستوى تنافسي مع المكاتب الأخرى الأمر الذي أدى إلى مدخل تقدير الأخطار والتركيز والاهـتمام فـي تصـميم برامج المراجعة على المجالات التي تتصف بخطر مرتفع والاهـتمام بتقديـر الخطر في كافة مراحل تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة والأخذ في الحسبان كافة العوامل التي تؤدي إلى وجود هذه الأخطار **[المطيري وعبدالكريم، 2002]**.

2.2.2 تعريف أخطار المراجعة:-

تعددت تعريفات مخاطر المراجعة فمنهم من عرّفها من زاوية أسبابها وآخرون عرفوها من زاوية نتائجها، في حين تناولها البعض من الزاويتين معاً. وفيما يلي عرض لهذه التعريفات:

• **تعريفات تناولت أسباب مخاطر المراجعة:** عرّفها Warren بأنها "احتمال إصدار المراجع لرأي غير ملائم عن القوائم المالية بسبب عدم اكتشاف أخطاء مادية في البيانات المحاسبية" **[الشناوي، 19:2003]**. كما عرّفها صادق مصطفى بأنها "إصدار المراجع تقـريراً غير صحيح عن القوائم المالية" **[مصطفـى، B 1997 :55]**. وعرّفها Material بأنها "احتمال إبداء رأي غير صحيح عن القوائم المالية موضوع الفحص وذلك بسبب فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية التي يبدي رأيه فيها" **[رضوان، 162:1980]**. وجاء في الإرشاد الدولي رقم (25) فقرة (9) لسنة 1994 "أن المقصود بمخاطر المراجعة تلك المخاطرة في أن يبدي المراجع رأياً غير سليم عن القوائم المالية التي تتضمن خطأ جوهرياً" **[أحمد، 42:1995]**.

• **تعـريفات تناولت نتائج مخاطر المراجعة:** عرّف أحد الباحثين مخاطر المراجعة على أنها "تلك الخسارة أو الأذى المادي أو المعنوي الذي قد يتعرض له المراجع إذا أبـدى رأياً فنياً غير ملائم عن القوائم المالية" **[الشناوي، 20:2003]**. وعرّفها آخرون

علـــى أنها "احتمال تعرض المراجع للمسئولية القانونية والأدبية نتيجة إبدائه رأياً خاطئاً عن عدالة عرض القوائم المالية والتي قد تكبده خسائر مادية تتمثل في تعويضات تدفع للطـرف الـثالث أو معنوية تتمثل في الإضرار بسمعته ومكانته لدى العملاء ومجتمع الأعمال" [الصباغ، 17:1993].

• **تعـريف تـناول أسـباب ونتائج مخاطر المراجعة:** عرّف أحد الباحثين مخاطر المـراجعة بأنها "تعكس إبداء رأي غير سليم لمراجع الحسابات عن القوائم المالية محل الفحـص بسـبب عـدم قدرتـه علـى اكتشاف الأخطاء المحتمل وجودها في البيانات المحاسبية التي أعدت منها القوائم المالية ومعنى هذا أن مراجع الحسابات يتحمل درجة من المخاطرة المترتبة على احتمال كون رأيه غير صحيح عن القوائم المالية" [الشناوي، 21:2003]. وفـي رأي الـباحث أن هـذا التعريف أعم وأشمل من سابقيه حيث تناول أسـباب مخاطـر المراجعة وكذلك النتائج المترتبة عليها ولكن يلاحظ في التعريف أن أسباب الخطر غير واضحة.

وبـناءً على ما سبق يرى الباحث أنه يمكن تعريف مخاطر المراجعة على أنها: إصدار المراجع تقريراً غير صحيح عن القوائم المالية بسبب فشله في تصميمه برنامج المراجعة الذي يوفر ضماناً وتأكيداً معقولاً لاكتشاف الأخطاء والأمور الشاذة في القوائم المالـية والـذي يكون له تأثيراً سلبياً معنوياً ومادياً يتمثل في الإضرار بمكاسبه المادية ومكانته الأدبية.

3.2.2 مستويات المخاطرة في المراجعة:-

قد تقع مخاطر المراجعة عند التخطيط للمراجعة، عند التنفيذ وجمع أدلة الإثبات، أو عند الجرد الفعلي.

• **مخاطـر المراجعة عند التخطيط للمراجعة أو الخطر المخطط:** وفي هذا الصدد تشـير الفقرة رقم (18) من الإرشاد الدولي للمراجعة رقم (25) لسنة 1994 أنه يجب على المراجع عند التخطيط للمراجعة تحديد أسباب وجود خطأ جوهري بالقوائم المالية ويجـب أن يتعلق التقدير المبدئي لمستوى الأهمية النسبية بأرصدة حسابات معينة مثل المخزون، ويساعد ذلك المراجع في تحديد وطرح بعض الأسئلة الهامة مثل: ما هي أهم

البنود التي يجب اختبارها في الرصيد؟ وهل يجب استخدام أسلوب العينات أو الاستعراض التحليلي؟ [أحمد، 1995].

• **مخاطر المراجعة عند التنفيذ وتقييم أدلة الإثبات أو الخطر النهائي:** وهو ما يعبر عنه بالمستوى النهائي للمخاطرة والذي يقدره المراجع بعد إتمام جميع إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية وهي مخاطر فشل المراجع في اكتشاف الخطأ وكلما كانت إجراءات التحقق مكثفة كلما انخفضت المخاطر [المرجع السابق].

• **الخطر الفعلي:** "وهو الذي يعبر عن المستوى الحقيقي للخطر والذي لا يعلمه المراجع وهذا المستوى يكون موجود فقط من الناحية النظرية" [عبدالفتاح، 7:1996].

4.2.2 **أنواع مخاطر المراجعة:** يمكن تقسيم مخاطر المراجعة إلى مخاطر من حيث مصدرها أو مكوناتها أو من النواحي الفنية الإجرائية لعملية المراجعة.

• **مخاطر المراجعة من حيث مصادرها:** تنقسم إلى مخاطر المعاينة ومخاطر عدم المعاينة.

o **مخاطر المعاينة:** "وهي تلك المخاطر التي تتعلق باحتمال أن العينة المسحوبة لأغراض المراجعة قد لا تكون ممثلة تمثيلاً صحيحاً للمجتمع" [حماد، 40:2004].

o **مخاطر عدم المعاينة:** وتنشأ هذه الأخطار عند القيام بعملية مراجعة تفصيلية بنسبة 100%، فعلى سبيل المثال لو قام المراجع بالفحص الشامل لحساب المخزون والذي يتميز عادة بكبر حجمه فإن عملية الفحص هذه يكتنفها الكثير من الصعاب المالية والبشرية والزمنية والتي قد تؤدي إلى عدم اكتشاف الأخطاء وبالتالي وقوع مخاطر عدم المعاينة ويرجع ذلك إلى أسباب أهمها التخطيط والإشراف غير السليم لعملية المراجعة، نقص الكفاءة، أو عدم نزاهة العاملين [الشناوي، 2003].

• **مخاطر المراجعة وفقاً لمكوناتها:** وتتضمن المخاطر الطبيعية أو الرقابية ومخاطر الاكتشاف.

o **المخاطر الطبيعية أو الملازمة:** وترجع المخاطر الملازمة إما لطبيعة العنصر محل المراجعة، حيث تتواجد بعض العناصر مثل النقدية في البنوك، والمخزون في شركات

الأدوية والمقاولات، تكون شديدة الحساسية للسرقة والتلاعب فيها، أو لطبيعة الوحدة حيث تتواجد بعض الخصائص المرتبطة بالوحدة مثل الصناعات التي تعاني من الكساد، والشركات التي تعمل في مجالات اكتشاف البترول والمعادن قد تدفع القائمين عليها إلى التلاعب والسرقة [**المليجي، 2000**]. وتعرّف هذه المخاطر بقابلية رصيد حساب معين أو مجموعة معينة من العمليات للخطأ الذي قد يكون جوهرياً في ظل افتراض عدم وجود إجراءات ونظم الرقابة الداخلية [**حماد، 1996**]. ويعرّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذا النوع من المخاطر على أنه استعداد رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات للخطأ الذي قد يكون جوهرياً، إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة حسابات أخرى أو في عمليات أخرى وذلك مع عدم وجود إجراءات خاصة بالرقابة الداخلية [**حماد، 2004**].

- **خطر الرقابة:** يرجع إلى عجز أو فشل نظام الرقابة المحاسبية الداخلية في منع أو اكتشاف الأخطاء المادية أو الأمور الشاذة [**مصطفى، 1997 B**]. ويعرّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مخاطر الرقابة بأنها المخاطر الناتجة من حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع من العمليات والذي قد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة المحاسبية الداخلية [**جمعة، 1989**].

- **خطر الاكتشاف:** ويقصد بخطر الاكتشاف "احتمال فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء المادية والأمور الشاذة كالتلاعب والغش بالقوائم المالية والتي لم يتم منع حدوثها أو اكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية المحاسبية" [**مصطفى، 1997 A :326**]. هذا وقد ينتج خطر الاكتشاف عن عوامل مختلفة أهمها استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية، أي عدم فحص جميع الأرصدة والعمليات فحصاً شاملاً، اختيار المراجع إجراءات مراجعة غير مناسبة، إساءة استخدام المراجع لإجراء مناسب، وأخيراً إساءة تفسير استنتاجات المراجعة [**الحفناوي، 2002**].

- **مخاطر المراجعة طبقاً للناحية الفنية والإجرائية:** تنقسم المخاطر من هذه الناحية إلى مخاطر المراجعة الشاملة والفردية [**محمد وآخرون، 2006**] :

- **مخاطر المراجعة الشاملة أي على مستوى القوائم المالية:** حيث يجب على المراجع أن يأخـــذ في اعتباره عند التخطيط لعملية المراجعة، مخاطر المراجعة على مستوى القـــوائم المالـــية بأن يقوم المراجع بتقييم شامل لمخاطر المراجعة بناء على معرفته بنشـــاط العمـــيل وأن هـــذا التقييم الشامل يوفر معلومات أولية عن المدخل العام إلى عملـــية المـــراجعة والإطـــار الـــذي يمكن من خلاله تقييم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على مستوى كل حساب أو كل عملية من العمليات.

وتمـــت الإشـــارة إلى نموذج خطـــر المراجعة الخاص بالتخطيـــط في تقـــرير مجمـــع المحاسبين القانونيين الأمريكي (39) لسنة 1981 ويكتب النموذج على النحـــو التالي [أرينز ولوبك، 2005] :

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م ق}}{\text{خ ط} \times \text{خ ر}}$$

حيث أن:

خ ك = خطر الاكتشاف المخطط.

خ م ق = خطر المراجعة الممكن قبوله.

خ ط = الخطر الطبيعي.

خ ر = خطر الرقابة.

- **مخاطر المراجعة الفردية أي على مستوى الحسابات التفصيلية التي تتضمنها القوائم المالـــية:** حـــيث تصـــمم معظم إجراءات المراجعة ويتم تنفيذها على مستوى رصيد الحســـاب أو أنـــواع العملـــيات ومـــن ثم يجب أن تدرس مخاطر المراجعة على هذا المستوى مع الأخذ في الاعتبار نتائج التقييم الشامل لمخاطر المراجعة [أحمد، 1995].

وخطـــر المراجعة الفردي هو خطر عدم اكتشاف الخطأ على مستوى الحساب، مثل النقدية أو المخزون أو المبيعات، ويعتبر هذا النوع من الخطر هو موضوع دراسة الـــباحث فيما يتعلق بالخطر الفردي للمخزون، وذلك لأنه وإن كان المراجع يبدي رأيه علـــى القوائم المالية في مجموعها إلا أنه حتى يمكنه إبداء هذا الرأي فإن عليه أن يقوم بفحص ومراجعة الحسابات التفصيلية التي تتضمنها القوائم المالية، ولذلك يلزم أن يقوم المراجع بتحديد مخاطر المراجعة لكل حساب من الحسابات.

وعـــادةً ما يتم تحديد خطر الرقابة والخطر الطبيعي في كل دائرة وعادة ما يتم ذلـــك حتى لكل هدف من أهداف المراجعة ولا يتم تحديد هذين الخطرين على مستوى المـــراجعة ككـــل ولكـــن يحتمل أن تختلف قيمتهما من دائرة إلى أخرى [أرينز ولوبك، 2005].

وقـــد تكون الرقابة الداخلية غير فعالة بالنسبة للمخزون والحسابات المرتبطة به بالمقارنة مع الحسابات المتعلقة بالأصول الثابتة ومن المحتمل أيضاً أن تختلف العوامل التي تؤثر في الخطر الطبيعي. ولهذا السبب من الطبيعي أن تتنوع قيم الخطر الطبيعي وخطر الرقابة في الحسابات المختلفة في نفس عملية المراجعة.

5.2.2 خطر المراجعة الممكن قبوله:

يعـــد خطـــر المـــراجعة الذي يمكن قبوله مقياساً لمدى رغبة المراجع في قبول تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية بعد انتهاء المراجعة، وعندما يقـــرر المـــراجع مســـتوى منخفضاً من خطر المراجعة الذي يمكن قبوله يعني ذلك أن المـــراجع يـــرغب في أن يكون متأكداً بشكل أكبر من عدم وجود تحريف جوهري في القوائم المالية أما تحديد الخطر الممكن قبوله بنسبة 100% يعني التأكد غير الكامل، أما تحديده بصفر يعني أنه يجب وجود تأكد كامل [المرجع السابق].

6.2.2 الخطر والأهمية النسبية:-

تشـــير الفقـــرة رقم (17) من الإرشاد الدولي للمراجعة رقم (25) إلى أنه توجد علاقـــة عكســـية بـــين مســـتوى الأهمية النسبية ومستوى مخاطر المراجعة، فكلما زاد المســـتوى المقبول للأهمية النسبية كلما قلت مخاطر المراجعة والعكس صحيح [أحمـــد، 1995].

وقـــد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) تعريفاً للأهمية النسبية بأنها [حماد، 1996] :

مقدار الحذف أو التحريف في المعلومات المحاسبية والذي في ضوء الظروف المحيطة يجعـــل من المحتمل أن يكون الشخص المعتدل الذي يعتمد على هذه المعلومات قد تغير أو تأثر بسبب الحذف أو التحريف.

والأهمـــية النســـبية مفهوم نسبي يعتمد بشكل كبير على تقدير المراجع وخبرته المهنـــية، فكلمـــا كانـــت نســـبة التحريف في بند من بنود القوائم المالية كبيرة بالنسبة للمجموعة التي ينتمي إليها كلما اتسم التحريف بالأهمية النسبية.

فمـــثلاً: إذا كانت نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول مرتفعة فإن أي تحريف جوهري بالمخزون يعرض المراجع لمخاطر كبيرة.

ويجـــب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة أن يمارس أحكام الأهمية النسبية عند مستويين هما **[فودة، 2001]** :

- مســـتوى القوائم المالية: حيث أن رأي المراجع في صدق وعدالة التمثيل والعرض تمتد إلى القوائم المالية كوحدة واحدة.
- مســـتوى رصـــيد الحســـاب: حـــيث يتحقق المراجع من أرصدة الحسابات بغرض التوصل إلى نتيجة شاملة عن صدق وعدالة تمثيل وعرض القوائم المالية.

وأهـــم العوامل التي يأخذها المراجع في الاعتبار عند تقديره لمستويات الأهمية النسبية تتمثل في **[عبدالغني، 1993]** :

- القيمة المطلقة للبند.
- علاقة البند بصافي الدخل للفترة.
- علاقة البند بالتغير في صافي الدخل عن الفترة السابقة.
- علاقة البند بإجمالي قيمة الإيرادات أو إجمالي قيمة المصروفات.
- علاقة البند باتجاهات صافي الدخل.
- تأثير البند على صافي رأس المال العامل.
- علاقـــات أخرى للبند أي علاقته بإجمالي قيمة الأصول أو بإجمالي قيمة الالتزامات أو بحقوق الملكية.
- عامل المخاطرة.
- طبيعة البند.

7.2.2 الأخطار وأدلة الإثبات:-

تعتبـــر الأهمية النسبية أحد العوامل التي تؤثر على حكم المراجع المتعلق بمدى كفايـــة أدلة الإثبات نظراً لوجود علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وأدلة الإثبات **[حماد، 1996]**.

وفـــي هـــذا الخصـــوص يمكن القول بوجود علاقة طردية بين رصيد الحساب الفردي ومقدار أدلة الإثبات المطلوبة، فكلما زاد رصيد الحساب أو كان جوهرياً كلما زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوبة [فودة، 2001].

وتؤثر درجة المخاطرة على حكم المراجع على حجم أدلة الإثبات وعلى سبيل المثال لو توقع المراجع وجود تحريفات قليلة في المخزون، سيقوم بالتخطيط للحصول على حجم منخفض من الأدلة [أرينز ولوبك، 2005].

ولتوضـــيح العلاقـــة بين مخاطر المراجعة وأدلة إثبات المراجعة، فمن الطبيعي وجود اختلافات بين دورات العمليات المختلفة في حجم الأخطاء أو التحريفات المتوقعة ومـــدى تكرارها وعلى سبيل المثال: لا يوجد تقريباً أخطاء متوقعة في دائرة المرتبات والأجور مقارنة بالعديد من الأخطاء التي يمكن توقعها في دائرة المخزون، ويرجع ذلك لأن المعـــاملات المتعلقة بالرواتب والأجور ذات درجة عالية من الروتينية، بينما هناك درجـــة كبيـــرة من التعقيدات في تسجيل المخزون، ولا شك أن هذا الاعتبار يؤثر على قرارات المراجع عن المدى الملائم لتجميع أدلة الإثبات.

ويـــرى الباحث أنه يمكن استخدام أدلة الإثبات كأداة هامة لتدنية مخاطر عملية المـــراجعة من خلال اهتمام المراجع بتجميع أدلة الإثبات ذات الكفاية والصلاحية والتي تحقق أدنى مخاطرة ممكنة في أقل وقت وتكلفة متاحة.

8.2.2 تقدير الخطر بالقياس الكمي أو غير الكمي:-

إن تقديـــر المخاطـــر يمثل قلب عملية المراجعة، أما باقي عملية المراجعة يتم تقيـــيمها لتوفيـــر اســـتجابة لتلك المخاطر المحددة، وبسبب أهمية تحليل مخاطر عملية المراجعة والاستجابة إليها فإن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد (IAASB) قام بإجـــراء مشـــترك لمخاطـــر المراجعة مع مجلس معايير المراجعة الأمريكي (ASB) لإعـــادة فحـــص معايير المراجعة القائمة في هذا المجال، وفي عام 2003 قام مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد (IAASB) بنشر المعيار الدولي للمراجعة رقم (315) بعـــنوان فيـــم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، بالإضافة إلى المعيار الدولـــية للمـــراجعة رقـــم (330) بعنوان إجراءات المراجعة بالاستجابة إلى المخاطر المقدرة [لطفي، 2006].

ورد في نشرة معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعيار رقم (39) الصادر سنة 1981 والمعدل بالمعيار رقم (47) سنة 1983 ما نصه "يجب على المراجع أن يخطط لعملية المراجعة بشكل يجعل المخاطر التي تتضمنها عملية المراجعة متدنية إلى أبعد حد ويمكن تقديرها بصورة كمية أو غير كمية" [الرحيلي والقريقري، 2004].

وأن القياس الكمي لخطر المراجعة يمكّن المراجع من صياغة أحكام وتقديرات شخصية أفضل وأكثر اتساقاً وعلىٰ الرغم من ذلك يجب على المراجع ممارسة الحكم الشخصي عندما يكون الخطر غير قابل للقياس الكمي كما أن القياس الكمي الموضوعي لجوانب الخطر المختلفة يمثل هدفاً قد يصعب تحقيقه كما قد يكون غير فعال بالنسبة للتكلفة [مصطفى،B 1997].

وأن القياس الكمي لجوانب الخطر الحتمي وخطر الرقابة يكون على أساس شخصي إلى حد ما [الرحيلي والقريقري، 2004].

حيث يجب على المراجع أن يقيّم المعلومات التي تؤثر في الخطر الحتمي ويقرر بناءً عليها مقدار عوامل الخطر الحتمي الملائم في كل دائرة. وتوجد بعض العوامل مثل أمانة الإدارة التي تؤثر في العديد من الدوائر أو في كل الدوائر بينما بعض العوامل الأخرى مثل تقادم المخزون لا يوجد إلا في دائرة المخزون. ويميل معظم المراجعين في حال تقدير الخطر الحتمي كمياً بقيمة تزيد عن 50% وربما في بعض الحالات يصل إلى 100%. ولتقدير خطر الرقابة لأرصدة المخزون يجب على المراجع الأخذ باعتبارات خطر الرقابة الخاصة بدائرة المخزون بشكل خاص مثل الرقابة الداخلية على السجلات المستمرة والرقابة الفعلية وجرد المخزون وتسعير المخزون [أرينز ولوبك، 2005].

وفي دراسة (Shailer Gregory, 1998) اختبرت هذه الدراسة مدى إدراك المراجعين في الشركات الكبيرة في بلدان مختلفة جغرافياً للعوامل المؤثرة في الخطر الحتمي وكان الهدف من الدراسة هو تحديد كيفية إدراك المراجعين للعوامل المرتبطة بمفهوم الخطر الحتمي في أدبيات المراجعة وأي منها شائع في تصورهم بوصفه أحد مخاطر الرقابة وليس من المخاطر الحتمية.

وقد بينت نتائج الدراسة من تقييم المشاركين أن ثلثهم يقيمون كلاً من الخطر الحتمي وخطر الرقابة بشكل مشترك وأن الثلثين يقيمونهم بشكل منفصل.

ومن خلال نتائج الاستقصاء عن طريق تجميع تقييم الخطر أوضحت الدراسة أن (15) من المراجعين يستخدمون طريقة المصفوفات لتقييم الخطر من الحسابات المختلفة وستة منهم يستخدمون الطرق الرياضية وثلاثة يستخدمون برامج الحاسب الآلي وخمسة لا يحاولـــون تجميع الخطر وأما السبعة الباقون فقد أشاروا إلى أنهم يستخدمون أحكاماً فـــردية شخصـــية مبنـــية على خبراتهم لتقدير الخطر الحتمي وخطر الرقابة [الرحيلي والقريقري، 2004].

ولتقديـــر الخطر بصورة كمية فإن نشرة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين رقـــم (47) لسنة 1983 تمثل المصدر لنموذج الخطر في الأدب المهني للمراجعة[أرينز ولـــوبك، 2005]. وهو النمـــوذج الذي تمت الإشـــارة إليه فيما سبق لتقدير الخطر على مســـتوى القوائـــم المالية. بالإضافة إلى ذلك توجد العديد من المحاولات لتقدير الخطر مثل نموذج ليسلي وكيني وشبانو.

ولتقديـــر الخطـــر على مستوى الحسابات الجزئية فجاء في نشرة معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين رقم (47) لسنة 1983 [الشناوي، 2003]:

$$\text{خطر الاكتشاف} = \frac{\text{الخطر الفردي}}{\text{الخطر الملازم} \times \text{خطر الرقابة}}$$

ومثال ذلك عند القيام بمراجعة حسابات المخزون نجد أن المراجع يريد أن يحدد طبيعة ومـــدى توسع ووقت عمل المراجعة التفصيلية لحسابات المخزون. وبفرض أنه [عبده، 2001]:

- مـــن خـــلال الحكـــم الشخصي للمراجع الخارجي تم تحديد خطر المراجعة الفردي لعنصر المخزون عند مستوى 5%.
- مـــن خلال الحكم الشخصي للمراجع الخارجي تم تحديد الخطر الملازم عند مستوى 50% وذلـــك لضـــخامة الحساب واحتوائه على بعض العمليات الحسابية المعقدة، بالإضافة إلى أن الحساب يشتمل على عدد كبير من العمليات.
- مـــن خـــلال الحكم الشخصي للمراجع الخارجي تم تحديد خطر الرقابة عند مستوى 40% حـــيث وجد في السنوات السابقة أن هيكل الرقابة الداخلية فعالاً وتم اكتشاف عدد قليل من الأخطاء أثناء الاختبارات التي أجريت على إجراءات الرقابة.

ومن خلال تطبيق نموذج خطر المراجعة يتحدد خطر الاكتشاف كما يلي:

$$\text{خطر الاكتشاف} = \frac{\text{الخطر الفردي}}{\text{الخطر الملازم} \times \text{خطر الرقابة}}$$

$$\text{خطر الاكتشاف} = \frac{0.05}{0.4 \times 0.5} = 25\%$$

وعلـيه فإن المراجع يخطط طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات الأساسية لكي يتم حصر خطر الاكتشاف في حسابات المخزون عند مستوى 25% (أي تحقيق مستوى ثقة لا يقل عن 75%) [عبدالوهاب، 1989].

وإن نسبة 25% لخطر الاكتشاف تعتبر إرشاداً للمراجع الخارجي بمقدار مجهود المـراجعة الـذي يجـب تخطـيطه لفحص حساب المخزون، فإذا استخدمت المعاينة الإحصائية فإن نسبة 25% لخطر الاكتشاف تصبح عاملاً مباشراً في تحديد حجم العينة، وإذا لـم تسـتخدم المعايـنة الإحصـائية فقد يرى المراجع الخارجي أنه توجد مخاطر اكتشـاف مـرتفعة نسـبياً (25% وما فوق) وبناءً على ذلك يخطط لإجراء اختبارات محدودة بالنسبة للمخزون، أما لو كان مثلاً خطر الاكتشاف 10% فهذا يعني أن مجهوداً إضافياً سيكون مطلوب لفحص المخزون [عبده، 2001].

أمـا في مرحلة تقييم نتائج عملية المراجعة، فإن المراجع يستخدم النموذج التالي [سالم، 1991] :

الخطر الفردي = الخطر الملازم × خطر الرقابة × خطر الاكتشاف

وبفرض أن:

خطر الاكتشاف	25%
الخطر الملازم	50%
خطر الرقابة	40%

فإنه بالتطبيق في النموذج السابق فإن:

$$\text{الخطر الفردي} = 0.5 \times 0.4 \times 0.25 = 5\%$$

أي أن درجـة الخطر الفردي عند مراجعة حسابات المخزون هو 5% ويتم مقارنة هذا المستوى مع درجة الخطر المقدرة أو التي يقبلها المراجع.

فإذا كانت السياسة العامة للمراجعة تشير إلى أن الخطر المقبول هو 5% فإن ذلك يكون مطمئناً.

1.8.2.2 تقدير الخطر الحتمي:-

يتوقف حجم المخاطر الحتمية على عدد من العوامل يمكن إجمالها فيما يلي [عبدالفتاح، 1996: 21] :

- طبيعة الرصيد: إذ نجد أن هذه المخاطر تكون أكبر كلما كان الرصيد أكثر عرضة للخطأ المقصود أو غير المقصود.
- هـــناك بعض العوامل الخارجية التي تؤثر على هذه المخاطر ومثال ذلك التطورات التكنولوجـــية وتأثيـــرها علـــى تقادم منتج معين، مما يجعل المخزون أكثر عرضة للمغالاة في تقييمه.
- عـــوامل أخـــرى تتعلق بالمركز المالي للمنشأة: مثل عدم كفاية رأس المال العامل المتاح للاستمرار في العمليات.

وإن المـــراجعين لا يتســـببون ولا يتحكمون في هذه المخاطر وإنما عليهم فقط محاولـــة تخفـــيض تأثيراتها. وفيما يتعلق بتحديد درجة تلك المخاطر، فإن هذه العملية تعتمد على مجموعة متنوعة من المعلومات التي يجب أن يسعى المراجعون للبحث عنها وكذلك التأكد من وجودها أو عدمه.

ويـــبدأ معظـــم المراجعين بتقدير متحفظ للخطر الحتمي مساوياً 100% ثم يتم تعديل هذا التقدير وفقاً لما تسفر عنه نتيجة خطوات الإطار الفكري لعملية تقييم الخطر الحتمي والتي يمكن تتبعها فيما يلي [مصطفى، 1997 B] :

- تخطيط عملية المراجعة:
  - تساعد الاستقصاءات والمناقشات مع موظفي العميل في تحديد مجالات الخطر.
  - يسمح الاستخدام الأمثل لموظفي العميل بالتركيز على مجالات الخطر.
  - يعتبر قرار قبول العميل بناء على تحليل الخطر أساس جوهري في تخطيط عملية المراجعة.
- دراسة طبيعة أعمال المنشأة والصناعة التي تعمل فيها والحصول على:
  - معلومات بخصوص الاقتصاد.
  - معلومات بخصوص الصناعة.
  - معلومات بخصوص الأعمال.

- تطبيق إجراءات الفحص التحليلي من أجل تحديد الأمور غير العادية (الشاذة):
  - o مقارنة العناصر المالية الرئيسية مع السنة الماضية.
  - o مقارنة مصادر الإيرادات والمصروفات مع السنة الماضية.
  - o دراسة وفحص تقارير الأداء والانحرافات الجوهرية عن الموازنة.
  - o مقارنة المؤشرات والنسب المالية مع المعدلات على مستوى الصناعة.
- فحص الأمور غير العادية المكتشفة في الخطوات السابقة من أجل تخصيص موارد المراجعة على تلك المجالات التي تطرح خطراً أعلى من العادي.

ويقترح [عبدالفتاح، 1996] أن يتم التقدير المبدئي للخطر الحتمي في عملية المراجعة تقديراً نوعياً ثم يتم تحويل هذا التقدير النوعي إلى تقدير كمي وذلك على النحو التالي:

التقدير النوعي للمخاطر الحتمية:

لما كانت المخاطر الحتمية أحد مكونات الخطر النهائي في عملية المراجعة وهي في نفس الوقت تتعلق بالمخاطرة على المستوى الفردي فإنه يقترح قائمة بمعايير استرشادية تتمثل في الاستفسارات أو التساؤلات يتم الإجابة عليها من جانب موظفي العميل وقائمة أخرى مثلها يرد عليها من جانب المراجع نفسه.

ويمكن التعبير النوعي عن المخاطرة اعتماداً على الأسلوب الذي اقترحه Taylor & Glezen والذي يمثل مستوى للمخاطرة يتدرج من الحد الأعلى إلى الحد الأدنى للمخاطرة والذي يمكن بيانه على النحو التالي:

- الحد الأعلى للمخاطرة 100%
- درجة مخاطرة عالية 80%
- درجة مخاطرة متوسطة 50%
- الحد الأدنى للمخاطرة 20%

وفي ضوء العوامل المؤثرة على وجود المخاطر الحتمية وكذلك مظاهر تلك المخاطر فإن المراجع يقوم بوضع قائمة المعايير والتي يعتبر تجميع الردود على الاستفسارات المتضمنة لها مجالاً للتقدير النوعي للمخاطر الحتمية.

التقدير الكمي للمخاطر الحتمية:

يمكـــن ترجمة التقدير النوعي للمخاطر الحتمية الذي يحصل عليه المراجع من خـــلال تقيـــيم الـــردود علـــى الاستفسارات حيث يتم تقدير المتوسط الحسابي المرجح للمخاطر الحتمية طبقاً للمعادلة **[الشناوي، 2003]** :

$$\overline{\text{س}} = \frac{\text{مجـ (س} \times \text{و)}}{\text{مجـ و}} \times 100$$

حيث أن:

$\overline{\text{س}}$ = الوسـط الحسابي المرجح المعبر عن المخاطر الحتمية.

و = المستويات الأربع للمخاطر الحتمية (100%، 80%، 50%، 20%).

س = عدد الإجابات في كل مستوى من مستويات المخاطرة.

2.8.2.2 تقدير مخاطر الرقابة الداخلية:-

يتم تقدير خطر الرقابة لكل هدف مراجعة مرتبط بالعملية المالية. ويتم ذلك عادة بشكل منفصل لكل نوع رئيسي من العمليات المالية داخل كل دائرة من دوائر العمليات المالية **[أرينز ولوبك، 2005]**.

ولا شـــك أن تقديـــر خطـــر الرقابة يتم لكل عنصر من عناصر هيكل الرقابة الداخلية وليس لهيكل الرقابة الداخلية ككل وذلك بسبب كثرة إجراءات الرقابة المرتبطة بتشغيل كل نوع من العمليات المالية **[عبده، 2001]**.

خطوات تقدير خطر الرقابة:

يتم تقدير خطر الرقابة عن طريق الخطوات التالية **[المرجع السابق]** :

- الحصول على فهم سياسات وإجراءات هيكل الرقابة الداخلية:

إن فهم هيكل الرقابة الداخلية يؤدي بالمراجع إلى ما يلي **[محمد، 2006]** :

o تحديد أنواع الأخطاء المحتملة في القوائم المالية:

إن دراســـة وفهم نظام الرقابة الداخلية من شأنه أن يساعد المراجع على تحديد نواحي القصور في إجراءات وأساليب الرقابة الضرورية، وبالتالي تحديد أنواع الأخطاء والتحـــريفات المحـــتملة التـــي قد تؤثر على القوائم المالية مما يـــاعده على تحديد أهم

الحسابات التي يتوقع حدوث تحريفات جوهرية فيها، وبالتالي يضع مخاطر الرقابة بالنسبة لها عند مستوى مرتفع.

ومن أنواع الأخطاء المحتمل وجودها مثل عدم صحة تبويب بعض العمليات كإثبات مصروفات البيع والتوزيع على أنها مصروفات صناعية وتضخيم تكلفة مخزون الإنتاج بها، وإن الإجراء الرقابي اللازم لمنع حدوث هذا الخطأ هو وجود دليل للحسابات يبين ما يجب أن يدرج في كل حساب من الحسابات، وبعد أن يحصل المراجع على المعلومات اللازمة عن سلامة تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية يقوم بتقدير مبدئي لخطر الرقابة لكل دائرة من دورات العمليات الرئيسية كدائرة المخزون **[محمد وآخرون، 2006]**.

o تحديد العوامل المؤثرة أو المحددة لمخاطر الرقابة الداخلية:

ويقصد بها تحديد وتقييم نقاط الضعف ويقصد بالضعف عدم وجود الإجراءات الرقابية الرئيسية الملائمة، ويمكن استخدام الخطوات التالية لتحديد نواحي القصور الجوهرية كما يلي **[المرجع السابق]**:

- □ تحديد ما هي إجراءات الرقابة الموجودة فعلاً.
- □ تحديد نواحي وإجراءات الرقابة الرئيسية غير الموجودة وذلك عن طريق استخدام قائمة الاستبيان أو خرائط التدفق أو التقرير الوصفي.
- □ تحديد الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث بسبب غياب إجراءات الرقابة الملائمة، مع ملاحظة أن درجة أهمية الضعف تتناسب طردياً مع حجم الأخطاء والتحريف المحتمل.

- تحديد إجراءات الرقابة الضرورية التي يحتمل أن تمنع أو تكشف هذه التحريفات المحتملة.
- تنفيذ اختبارات الرقابة: قد يجمع المراجع الخارجي بعض أدلة الإثبات عن فعالية نظم الرقابة الرئيسية عند حصوله على فهم هيكل الرقابة الداخلية للعميل.

هذا وتستخدم اختبارات الرقابة من أجل متابعة فعالية الرقابة الداخلية بما يتضمن:

o الاستفسار من موظفي المنشأة المناسبين عن كيفية أداء عملهم.

o فحص السجلات والتقارير المالية للتحقق من سلامة إعدادها.

- ملاحظة تطبيق نظم الرقابة الداخلية.
- تقييم نظم الرقابة الداخلية.

وتركز اختبارات الرقابة على تشغيل نظم الرقابة بدلاً من التركيز على مبالغ وأرقام القوائم المالية.

ولتوضيح ذلك نفرض أن العميل ينفذ نظام رقابة يستلزم أن يقوم شخص بمراجعة الكميات والأسعار وشخص آخر بمراجعة إجمالي قيمة المشتريات. فإن الغرض من هذا النظام هو منع حدوث أخطاء جوهرية في قيمة المشتريات. ومن أجل اختبار فعالية تشغيل هذا النظام يقوم المراجع الخارجي بالاستفسار من موظفي المنشأة وملاحظة تطبيق هذا الإجراء. وقد يختار المراجع أيضاً عينة من فواتير الشراء وعقود الشراء ويقوم بمقارنتها مع الأسعار عند الأطراف خارج المنشأة التي باعت المواد الخام للعميل وتمد هذه النتائج المراجع الخارجي بدليل إثبات عن وجود وصحة أسعار أصناف المخزون. وإذا اختلفت القيم فوف يقوم المراجع الخارجي بتوسيع نطاق إجراءاته الأساسية المتعلقة بقيمة فواتير الشراء. هذا وتحدد الاختبارات الأساسية القيم الظاهرة بالقوائم المالية. وتتضمن الاختبارات الأساسية لهذه القيم اختبار عينة من عمليات المخزون لتحديد ما إذا كانت مسجلة بالشكل الملائم.

- تقييم أدلة الإثبات ووضع التقدير النهائي لخطر الرقابة:

يعتمد التقدير النهائي لخطر الرقابة المرتبط بتأكيدات القوائم المالية على تقييم أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من خلال:

- فهم سياسات وإجراءات هيكل الرقابة الداخلية.
- اختبارات الرقابة المرتبطة بهذه السياسات والإجراءات.

وتأسيساً على طبيعة الإجراءات التي يتم أداؤها يتم الحصول على معلومات في شكل مزيج من الأدلة المكتوبة والإلكترونية والحسابية والشفوية والمادية. فعندما تدعم الأنواع المختلفة من الأدلة نفس الاستنتاج عن فعالية نظم الرقابة الداخلية فإن درجة ثقة المراجع تزداد، وعلى العكس عندما تدعم الأدلة المختلفة استنتاجات مختلفة فإن درجة ثقة المراجع تقل. فعلى سبيل المثال: قد تشير السجلات إلى أداء الموظف لإجراء رقابي معين، ولكن باستفسار المراجع الخارجي من الموظف يكتشف أن الموظف يعجز عن فهم الإجراء الرقابي الذي يقوم بتطبيقه، ففي هذه الحالة سوف يقلل الدليل الشفوي الأخير الثقة التي حصل عليها المراجع عند فحصه للمستندات [عبده، 2001].

مداخل المراجعة المستخدمة لتقدير خطر الرقابة:

هناك مدخلان يمكن أن تأخذ استراتيجية المراجعة أحدهما [عبدالفتاح، 1996] :

- **مدخل الاعتماد على اختبارات التحقق بصورة أساسية:**

وطبقاً لهذا المدخل، فإن المراجع يقوم بتجميع معظم أدلة الإثبات التي يحتاج إليها مستخدماً اختبارات التحقق، غير معتمد على نظام الرقابة الداخلية المطبق. وإذا اتبع المراجع هذا المدخل فإن معنى ذلك أنه يقدر مخاطر الرقابة الداخلية عند الحد الأعلى أو قريب منه.

ويلجأ المراجع إلى هذه الاستراتيجية عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيف أو يوجد عدد قليل من سياساته وإجراءاته التي تعتبر ملائمة، أو في حال ما إذا كانت سياسات أو إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بالتأكيدات الخاصة بالعمليات الرئيسية غير فعالة، فمثلاً إذا وجد المراجع أن الرقابة على النقدية والمخزون غير ملائمة، أو إذا وجد المراجع أن الاعتماد الكبير على الاختبارات الأساسية يعتبر أكثر كفاءة لتأكيد معين، فمثلاً بالنسبة لتأكيد الوجود بالنسبة للآلات والمعدات، إذا وجد المراجع أن عدد الإضافات والاستبعادات التي تمت خلال السنة على الآلات والمعدات قليلة، فإن التكلفة والوقت الذي يستنفد في إجراء اختبارات الرقابة على هذه الإضافات والاستبعادات قد تزيد عن الوقت والجهد اللازم لجمع الأدلة اللازمة [محمد وآخرون، 2006] .

- **مدخل مخاطر الرقابة الداخلية الأقل:**

وطبقاً لهذا المدخل، فإن المراجع يعتمد بصورة معقولة أو متوسطة على نظام الرقابة الداخلية المطبق وكنتيجة لذلك فإنه لا يتوسع في إجراءات التحقق.

وأنه إذا اتبع المراجع مدخل الاعتماد على اختبارات التحقق بصورة أساسية وغير مبالٍ بمدى وجود أو قوة نظام الرقابة الداخلية، فإن ذلك قد يدفع المراجع إلى الزيادة في إجراء اختبارات التحقق وكذلك القيام بالمزيد من إجراءات المراجعة الأمر الذي قد يؤدي إلى رفع التكلفة وإلى تأخير تقديم تقرير المراجعة في الوقت المناسب.

أما إذا اتبع المراجع مدخل مخاطر الرقابة الداخلية الأقل، في هذه الحالة يكون على المراجع أن يحدد مستوى مخاطر الرقابة الداخلية ويتم في ضوء ذلك تخطيط مدى اختبارات التحقق.

ويلجأ المراجع لتطبيق هذه الاستراتيجية إذا وجد أن نظام الرقابة الداخلية كفء وفعـــال ممـــا يجعل هذا المدخل أكثر كفاءة في تنفيذ عملية المراجعة، فمثلاً عندما يجد المراجع أن المنشأة تتبع نظام الجرد المستمر وتقوم في آخر السنة بجرد فعلي للمخزون ومطابقة نتيجة الجرد الفعلي على الرصيد الدفتري وتسوية الفروق وبحث أسبابها. ففي هـــذه الحالة يخطط المراجع للقيام بالاختبارات الضرورية للرقابة لتقدير مخاطر الرقابة لتأكيد الوجود للمخزون عند أدنى مستوى **[المرجع السابق]**.

التعبير عن خطر الرقابة:

وفقـــاً لبيان معايير المراجعة (SAS) رقم (47) يمكن التعبير عن تقدير خطر الرقابة في صورة كمية مثل أن هناك مستوى خطر يعادل 40% بأن نظم الرقابة الملائمة ســـوف لا تمـــنع أو تكتشف نوع ما من التحريف، أو في صورة وصفية مثل أن هناك خطر منخفض أو متوسط أو عالي أو حد أقصى **[عبده، 2001]**.

وبـــناءً علـــى فهـــم المراجع لنظام الرقابة الموجود وذلك بالنسبة لكل نوع من العمليـــات الرئيســـية (الدورات) محل المراجعة، يقوم المراجع بوضع تقديره لمخاطر الـــرقابة، ويـــتم التعبيـــر عن مستوى مخاطر الرقابة إما في الصورة الوصفية أو في الصورة الكمية مثل 100%، 80%، 50%، 20% **[محمد وآخرون، 2006]**.

وسيتناول الباحث في المبحث التالي عوامل الخطر الحتمية والرقابية التي يعتمد عليـــها المراجع الخارجي لتقدير مخاطر مراجعة المخزون السلعي، والدراسات السابقة والإطار النظري للدراسة.

3.2 عوامل الخطر الحتمية والرقابية المؤثرة في دائرة المخزون السلعي، واستنباط فرضيات الدراسة (النتائج النظرية):-

يبـين هذا المبحث عوامل الخطر الحتمية والرقابية المؤثرة في دائرة المخزون، والدراسات السابقة، كما يكون الإطار النظري للدراسة ويصيغ الفرضيات.

1.3.2 العوامل التي يعتمد عليها المراجع الخارجي لتقدير مخاطر المخزون السلعي:-

تضـــمّن أدب المراجعة العديد من العوامل التي تؤثر في الخطر الحتمي وخطر الرقابة للمخزون السلعي والتي سيتم استعراضها كالآتي:-

1.1.3.2 عوامل تؤثر في الخطر الحتمي للمخزون السلعي:

- أمانة الإدارة:

إن أمانة الإدارة العليا للمنشأة يعتبر أكثر أهمية من أي عامل آخر، إذ أن هناك دوافع كثيرة تجعل الإدارة تحاول دائماً التلاعب في القوائم المالية، وهذا ما يجعل تقدير مدى أمانة الإدارة بصورة دقيقة أمر في غاية الصعوبة بسبب أن هذا التلاعب قد يكون محـــبوكاً لدرجـــة يبدو معها أن الإدارة إنما تعمل لصالح المنشأة والمساهمين [رضوان، 1980].

ولقـــد أظهـــرت الدراسات أن كثيراً من المديرين الذين أجريت عليهم الدراسات تنقصـــهم النزاهة والأمانة ويتبعون أساليب غير نزيهة لزيادة أرباح المنشأة حتى تزداد مكافآتهم أو يتم تجديد تعيينهم [محمد وآخرون، 2006].

وتعتبـــر أمانـــة الإدارة عـــاملاً مؤثراً في العديد من الدوائر ما لم تؤثر في كل الدوائر في الشركات بما فيها دائرة المخزون، وتتضمن خصائص الإدارة التي تزيد من الأخطار ما يلي [حماد، 1996] :

- هيمنة مدير واحد على اتخاذ القرارات في الإدارة العليا.
- موقف الإدارة العدائي اتجاه التقرير المالي.
- الدوران السريع في الإدارة العليا.
- عدم اتخاذ الإجراءات الملائمة من جانب الإدارة للوفاء بالمشروعات.
- دلائل عن معاناة موظفي الإدارة العليا من ضيق أو عسر مالي.

- صفقات مادية وغير عادية في نهاية السنة.
- تدهور تصاعدي في جودة وتحقيق المكاسب.
- سمعة الإدارة السيئة في سوق العمل.
- استقالة أحد أعضاء الإدارة.
- وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد الإدارة.

- **جودة تأهيل الموظفين في دائرة المخزون:**

حيث أوضحت بعض الدراسات السابقة أن بعض العوامل مثل: معدل التغير، الكفاءة، بذل العناية المهنية، الضغوط الزمنية، المعرفة والخبرة الشخصية للأشخاص المسئولين عن تقييم المخزون، ترتبط بالأخطاء الموجودة في مجال المخزون [عبدالغني، 1993].

وتحاول هذه الدراسة التعرف على مدى اهتمام المراجعين الخارجيين بكفاءة وتأهيل الموظفين في دائرة المخزون عند تقدير الخطر الحتمي في المخزون.

- **معدل دوران عالي في الرقابة على المخزون:**

قد تؤدي حدوث تغييرات في المسئول عن التمويل إلى حدوث أخطاء، فمثلاً تعيين مدير مالي جديد يؤدي إلى حدوث أخطاء نتيجة اتباعه إجراءات وسياسات مختلفة من شأنها أن تسبب حدوث أخطاء، وحتى في ظل عدم تغيير السياسات والإجراءات يمكن حدوث أخطاء بسبب عدم معرفة المدير المالي الجديد بالنظام القائم. وقد أكدت الدراسات السابقة أنه كلما زادت درجة التغيير في الهيكل التنظيمي كلما زاد مستوى الخطر[المرجع السابق].

وتحاول هذه الدراسة الوقوف على مدى أخذ التغير في المسئولين عن الرقابة على المخزون في الاعتبار عند تقدير الخطر الحتمي في المخزون.

وجود ضغوط مالية على منشأة العميل:

وتعني انخفاض كفاءة رأس المال العامل ومدى تأثيره عند تحديد الخطر الحتمي، وتحاول الدراسة معرفة ما إذا كانت قيود التمويل تؤخذ في الحسبان عند تقدير الخطر الحتمي أو لا.

ويقصد بصافي رأس المال العامل بأنه الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة وغالباً ما يكون رقماً موجباً. وتتضمن هذه الأصول بالإضافة إلى النقدية، الاستثمارات المؤقتة، الذمم، المخزون السلعي.

ويعتبر صافي رأس المال العامل مقياساً مقبولاً للسيولة. فمع بقاء العوامل الأخرى على حالها كلما زادت الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة كان ذلك مؤشراً أفضل على الوفاء بالالتزامات الجارية عندما يحل موعد استحقاقها **[هندي، 2004]**.

وتعتبر إدارة رأس المال العامل عنصراً حاكماً يحدد بقاء المنشأة واستمرارها في ميدان الأعمال، حيث نجد أنه يمكن تأجيل الاستثمار في الأصول الثابتة، أما الاستثمار في عناصر الأصول المتداولة قد يكون له آثار خطيرة على السيولة الأمر الذي قد يؤدي إلى خروج المنشأة من السوق. الأمر الذي يجعل المسئولين ببعض الشركات يقومون بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم المخزون آخر الفترة بغرض تضخيم قيمة المخزون لتحسين موقف السيولة، وتتم عملية المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة بعدة طرق منها **[لطفي، 2005]** :

- عدم تخفيض كمية وقيمة المخزون بكمية وقيمة الفاقد والتالف من البضاعة.
- إعادة تغليف البضاعة التالفة والراكدة وجردها وتقييمها على أنها بضاعة سليمة.
- إجراء تحويلات وهمية من المخازن الأصلية إلى مخازن خارجية لتغطية العجز في كمية المخزون.
- استلام بضاعة من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها بالمخزون، وذلك على الرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتريات وعدم تسجيل الدائنية المستحقة للموردين مقابلها.

- **التكاليف الصناعية غير المباشرة:**

ويقصد بها مدى التعقيد في تحديدها حيث أنه كلما زادت درجة التعقيد في تحديد رقم المخزون كلما زادت درجة الخطر والعكس صحيح **[عبدالغني، 1993]**.

حيث تشتمل التكاليف الصناعية غير المباشرة على عدد كبير من عناصر التكاليف مثل **[فخر والدليمي، 2003]** :

- المواد غير المباشرة وتشمل: الوقود والزيوت والشحوم ومواد التنظيف والأدوات الصغيرة والمهمات المختلفة للأقسام الإنتاجية والخدمية.

- الأجـــور غير المباشرة وتشمل: أجور مراقبي الدوام والإنتاج ومرتبات العاملين في الإدارات الفنـــية والإنتاجـــية والمخازن والمخابز وتكلفة الوقت الضائع والإجازات المرضية...إلخ.
- استهلاك الأصول الثابتة المستخدمة في الوحدة الاقتصادية.
- مصـــاريف الصـــيانة والإصلاح للمباني والآلات والمعدات ووسائل النقل الداخلية والاستلام والتسليم.
- مصاريف التأمين المختلفة.
- الإيجارات المدينة المختلفة.
- التكاليف المرتبطة بتشغيل القوى المحركة ومراكز توليد البخار.
- تكاليف الإدارة الفنية ومراكز التخزين وعمليات الاستلام والتسليم وفحص المواد.
- أعـــباء صـــناعية أخـــرى مثل: خسائر المواد التالفة في المخازن ومراكز الإنتاج وخسائر الإنتاج التالف.
- أعباء أخرى مرتبطة بمراكز الخدمات الإنتاجية.

وهـــناك العديـــد من المبادئ والأسس العلمية في تحليل التكاليف الصناعية غير المباشرة، والعديد من المبادئ الخاصة بعملية توزيع التكاليف العامة على مراكز التكلفة، بالإضافة إلى تعدد نظم تحديد التكلفة.

وأن هـــذا التعدد في عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة والتعقيدات التي تصحب طـــريقة تحديـــدها تزيد من خطورة عدم الدقة في تحديدها الأمر الذي يؤدي إلى زيادة درجـــة الخطر، لذلك يحتاج المراجع إلى تكريس عناية واهتمام خاص بتحليل معدلات المصروفات الصناعية غير المباشرة.

- **كبر حجم الأخطاء المكتشفة في دائرة المخزون في السنوات السابقة:**

إذا أســـفرت مـــراجعة الســـنوات السابقة عن وجود بعض الأخطاء في حسابات المخـــزون، فإن احتمال تكرار هذه الأخطاء في مراجعة السنة الحالية يكون كبيراً، وذلك لأن كثيـــراً من أنواع الأخطاء تكون بطبيعتها منتظمة، وغالباً ما تكون المنشأة بطيئة في إجراء التصحيحات اللازمة وعمل التغيرات الضرورية لإزالتها، لذلك يجب على المراجع دراسة نتائج مراجعة السنوات السابقة ومعرفة ما تم بشأن هذه الأخطاء وأسباب حدوثها، وما إذا كانت هذه الأسباب ما زالت موجودة **[محمد وآخرون، 2006]**.

- **لدى العميل زيادة في المخزون عن السنوات السابقة ولا يقابلها زيادة في المبيعات:**

حيث أن كل منشأة تزيد في حجم المخزون بسبب وجود زيادة في الطلب على المبيعات، وأن عدم الزيادة في المبيعات يزيد من احتمال المغالاة في تقييم المخزون آخر الفترة لتحسين موقف السيولة **[الرحيلي والقريقري، 2004]**.

- **وجود فروق هامة لم يتم تسويتها بين رصيد المخزون الدفتري وكشوف الجرد الفعلية:**

وهذه الفروق قد تكون نتيجة خطأ أمين المخزون في صرف صنف بدل صنف آخر أو خطأ في الكمية، أو قد يكون خطأ دفتري في أرقام الحسابات، وفي هذه الحالة يتم تسوية هذه الأخطاء.

أما الأخطاء الناتجة عن ضياع المخزون واحتمال سرقته، في هذه الحالة يكون أمين المخازن مسئول عن قيمة هذا الفرق لأن هذا النقص في المخزون قد يكون راجعاً إلى الغش أو الضياع **[حماد، 2004]**.

- **صناعة العميل تتسم بالتقنية العالية مما يجعل المنتجات عرضة للتقادم:**

تواجه الشركات التي تعمل في صناعات عالية التقنية خطراً أكبر يتعلق بتقادم المخزون السلعي، وذلك كما هو الحال في صناعة الأجهزة الإلكترونية، ويكون سبب التقادم هو التطور السريع في مثل هذه الصناعات الأمر الذي يؤدي إلى التغير في أذواق المستهلكين، وهكذا يجب على المراجع أن يكون مدركاً لوجود احتمال متزايد للمغالاة في تقويم المخزون نتيجة ذلك التقادم **[أرينز ولوبك، 2005]**.

وتقدير قيمة المخزون المتقادم تكون عادة عرضة للأخطاء أكثر من الحسابات التي تحدد قيمتها على أساس المبالغ المؤيدة بالفواتير وذلك لأن قيمة هذا التقرير تحدد وفقاً للأحكام الشخصية للإدارة **[محمد وآخرون، 2006]**.

وأشارت معايير المحاسبة الليبية لسنة 2006 في المعيار رقم (9) الخاص بالمخزون، في الفقرة (21) إلى أنه يجب تقييم مخزون آخر المدة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ويجب إجراء تقدير للقيمة الصافية القابلة للتحقق ما إذا كان يجب خفض قيمة المخزون، وفي العادة يتم إجراء هذا التقدير قبل إعداد التقارير

المالـــية، وصافي القيمة القابلة للتحقق هي المبلغ الصافي الذي تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون في السياق العادي للأعمال.

- **لدى العميل أنواع فريدة من المخزون تحتاج إلى خبرة ودراية في التقويم:**

قـــد تسفر طبيعة أعمال المنشأة عن صعوبة وتعقيد في تقويم المخزون فمثلاً قد تحـــتاج أنـــواع معيـــنة مـــن المخزون كالأدوية والمجوهرات والكيماويات والأجهزة الإلكتـــرونية إلـــى خبـــرة ودراية خاصة في الجرد والتقويم، وفي مثل هذه الأحوال قد يضـــطر المراجع إلى الاستعانة بذوي الخبرة لتقويم هذه الأصناف [الرحيلي والقريقري، 2004].

2.1.3.2 عوامل تؤثر في خطر الرقابة للمخزون السلعي:

- **المراجعة الداخلية:**

إن المـــراجع الداخلـــي يتابع المخزون ويفحص كل الإجراءات المتعلقة بشرائه والاحـــتفاظ بـــه واستخدامه، وتحديد مستوى اقتصادي للمخزون يهم المراجع الداخلي لسببين [الصحن وآخرون، 1999:335] :

- o أن المـــراجع يحـــتفظ في أوراقه ببيان عن المخزون المستهدف ويقارنه بالمخزون الفعلـــي وفي حالة وجود خلاف بينهما يناقشه مع المسئولين حتى يتلافى المخزون الزائد أو المخزون الناقص.
- o أن المـــراجع الداخلي يهمه إجراءات الطلب على الشراء عندما يصل المخزون إلى حده الأدنى.

والمـــراجع الداخلـــي يفحص السجلات الخاصة بالمخزون والمستندات الداخلية، ويـــتأكد عـــند فحـــص المواد من وحدة جهة الموافقة على الصرف وإتمام اعتماد إذن الصـــرف، ويتأكد من قيمة السلع التامة ويقارنها بتلك التي جعلت دائنة لأقسام الإنتاج، كمـــا يفحـــص المـــراجع الداخلي التالف والفاقد والبضاعة تحت التشغيل. وعند حصر المخـــزون السلعي فإن المراجع الداخلي له دور في مباشرة إجراءات الجرد والتأكد من تنفـــيذها طبقاً للتعليمات الموضوعة وأن يحضر عملية الحصر وتسجيله في الكشوفات الخاصة به.

والخطـــر هـــذا يكمن في مدى ارتفاع درجة المخاطرة نتيجة اعتماد المراجع الخارجي على إدارة المراجعة الداخلية عند مراجعته لحسابات المخزون.

حيث أن تنوع الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة، وزيادة الطلب على تلك الخدمات، مـــع المنافســـة الشديدة والموارد المحدودة لمكاتب المراجعة، وضغط الأتعاب والاتجاه لتخفيضـــها، دفـــع مكاتـــب المراجعة إلى محاولة الاستفادة من الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية لتخفيض الوقت والمجهود وبالتالي تكلفة المراجعة **[الخطيب، 2001]**.

ومـــن المهـــام التـــي يمكن أن يقوم بها المراجعون الداخليون لمساعدة المراجع الخارجي ما يلي **[الجمال، 2001]** :

- قـــيام المـــراجعين الداخليـــين بزيارة الفروع التي لا يتمكن المراجع الخارجي من زيارتها.
- قيام المراجعين الداخليين بمراجعة تفصيلية لبعض بنود الميزانية وقائمة الدخل مثل المخزون، وقد يعهد إليهم أيضاً بتحليل التغير في الحسابات.
- يمكن أحياناً الاستعانة ببعض المراجعين الداخليين لخدمة المراجع الخارجي في فترة عمله عن طريق قيامهم بإعداد القوائم والكشوف والتحليلات التي يحتاجها.
- يمكن تنسيق برامج المراجعة الداخلية باشتراك المراجع الخارجي في إعدادها بشكل يمنع التكرار في العمل.

وعـــندما يؤدي المراجعون الداخليون عملهم كمـــتوى أعلى للرقابة، فضلاً عن الالتـــزام بمتطلبات المنشأة الموضوعة فيما يتعلق بتقييم عملهم، حيث يمكن تقليل خطر الـــرقابة بواســـطة وجـــود برنامج فعال للمراجعة الداخلية، والتي تعمل كمستوى أعلى للـــرقابة، ولتبرير اعتبار وظيفة المراجعة الداخلية كمستوى أعلى للرقابة، فإنه يتم تقييم ما إذا كانت تلك الوظيفة فعالة ومناسبة لأغراض المراجعة الخارجية، وذلك بأن يحصل المراجع الخارجي على الرضا والقناعة بشأن **[مصطفى، 1997 B]** :

- ملاءمة نطاق عمل المراجعة الداخلية لأهداف المراجعة الخارجية.
- التخطيط الدقيق لعمل المراجعة الداخلية، فضلاً عن الإشراف والفحص المناسب له.
- جمع أدلة إثبات كافية ومقنعة.
- اتساق التوصيات بالتقارير مع نتائج العمل المنفذ.

- **الرقابة على صرف المواد إلى أقسام الإنتاج:**

وللرقابة على صرف المواد كما أوضحنا سابقاً يجب أن يراعى أن تكون مسئولية الصرف تحدد في إدارة واحدة وعادةً ما تكون إدارة مراقبة الإنتاج. وإن عدم اتباع هذا الإجراء يزيد من خطر الرقابة على صرف المواد مثل الصرف بكميات أكثر، وأنه طالما ركزت سلطة صرف المواد في إدارة واحدة فإنه يطمئن على أن المواد الصحيحة هي التي تستخدم في الإنتاج **[الصحن ونور، 2002]**.

- **الرقابة على الفاقد:**

تحمل المواد على أقسام الإنتاج بسعر محدد وبعد تشغيلها تجعل دائنة بسعر محدد وعنى هذا فإن القيمة المحملة يجب أن تتساوى مع القيمة الدائنة إلا في حدود أن جانباً من المواد فقد في شكل عجز طبيعي أو تلف أو نفايات **[المرجع السابق]**.

وزيادة نسبة التالف والفاقد يؤدي إلى وجود مشكلة تضخم وتزايد تكاليف المخزون السلعي **[سرور، 1993]**.

ويعتبر الفاقد أو العادم من المواد خسارة يجب أن يحرص على الرقابة عليها، وأوضحنا فيما سبق كيفية الرقابة على الفاقد.

ويجب على المراجع الخارجي التحقق من سلامة وقوة إجراءات الرقابة على الفاقد، وإذا تأكد وجود إجراءات كافية ومناسبة للرقابة على الفاقد فيمكنه تخفيض الأخطار من أن يكون الفاقد غير طبيعي.

- **الرقابة المادية على المخزون:**

الهدف من الرقابة المادية على المخزون هو حمايته من السرقة وسوء الاستخدام، ولكي تعمل هذه الرقابة بفعالية، فإن الأمر يتطلب صحة وسلامة إجراءات وظائف الاستلام والتخزين والصرف والإنتاج.

- **الرقابة على السجلات المستمرة:**

إن سجلات الجرد المستمر تقلل إلى حد كبير من احتمالات السرقة والضياع للمخزون، حيث إن إمساك دفتر أستاذ مساعد لكل نوع من المخزون على أساس نظام الجرد المستمر بواسطة شخص بخلاف أمين المخازن يعتبر آلية رقابية مهمة **[الصبان ونصر، 2002]**.

وللـــرقـــابة علـــى هذه السجـــلات يجب الاحتفاظ بهذه السجـــلات في إدارة المراجعة الداخلية [الصحن والسوافيري، 2004].

ولكي يستطيع المراجع الاعتماد على بيانات سجلات الجرد المستمر يجب عليه التأكد من فعالية إجراءات الرقابة عليها.

- **إجراءات تسعير المخزون:**

إن وجـــود نظام مناسب للتكاليف يساعد على التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات، ويجـــب أن تتولـــى إدارة التكالـــيف تسجيل المخزون في السجلات المناسبة، وتساعد سجلات التكلفة الإدارة في تسعير المنتج والتخطيط والرقابة على التكلفة وتحديدها.

ومـــا يهـــم المراجع الخارجي هو هل أن سجلات المحاسبة عن التكلفة مصممة ومســـتخدمة بطريقة صحيحة وتطمئنه إلى سلامة تسعير مخزون نهاية الفترة [الصـــبان ونصر، 2002].

- **جرد المخزون:**

يـــرتبط جرد المخزون بتوافر أساليب رقابة تشمل تعليمات مناسبة، حيث تتفق معايير المراجعة بصفة عامة على أن إدارة الشركة مسئولة مسئولية مطلقة عن وضع وتنفـــيذ الإجراءات اللازمة لجرد المخزون وحصره وإعداد كشوف الجرد. وفي سبيل وفائها بهذه المسئولية فإنها تقوم بالإجراءات التالية [الصبان ونصر، 2002] :

- تشكيل لجنة معتمدة لإجراء عملية الجرد، وأخرى لمراجعة عمل اللجنة الأولى.
- إخطـــار المـــراجع الخارجي بميعاد ومكان الجرد وإمداده بقرار تشكيل لجنة الجرد والمراجعة على الجرد.
- إجـــراء عملـــية الجـــرد بصـــفة دورية، بغض النظر عن طريقة إمـــساك سجلات المخـــزون. ويمكـــن إجـــراء الجرد في تاريخ الميزانية أو قبل تاريخ الميزانية، أو بطريقة دائرية على مدار السنة في ظل نظام المخزون المستمر.
- مراقبة عمليات الجرد، وذلك عن طريق:
  - إعداد وتنفيذ قائمة تفصيلية بتعليمات إتمام الجرد.

- تكليف بعض الأشخاص من ذوي الخبرة بالإشراف على لجنة إجراء ومراجعة الجرد، ويمكن أن يكون المشرف من قدامى المديرين الماليين أو أمناء المخازن المتقاعدين.
- إجراء عملية تحقق من صحة جرد المخزون أثناء سير عملية الجرد.
- مطابقة إجماليات كشوف الجرد كل فترة مع رصيد المخزون بدفتر أستاذ مساعد المخازن في ظل نظام المخزون المستمر، أو مع رصيد دفتر أستاذ مساعد المخازن في نهاية السنة في ظل نظام المخزون الدوري.
- تجميع كشوف الجرد وتوقيعها وعدم السماح بإعادة الحصر فيها، وكذلك تجميع كشوف الجرد غير المستعملة وحفظها.
- إعداد تقرير يومي يوقع عليه أعضاء اللجنة ويعتمده رئيسها بحجم عمل الجرد المنجز وتوقيت البدء في العد وتوقيت التوقف.
- وضع وتنفيذ إجراءات ملائمة لكيفية حصر وتوصيف ما قد يواجه لجنة الجرد أثناء عملها من مشاكل، مثل المخزون التالف، استلام وصرف المخزون، صعوبة إجراء الجرد لبعض أصناف معينة.

والخطر يكون على المراجع عندما يعطي تقريراً خاطئاً عما إذا كان الجرد السنوي للمخزون والتقييم الذي تم بمعرفة الإدارة قد جرى على أساس سليم وفق ما تقتضي به المبادئ والقواعد المحاسبية المعروفة.

لذلك على المراجع أن يلم بإجراءات وسياسات الرقابة العينية للإدارة على المخزون، ويقيم مدى فعالية هذه الإجراءات والسياسات. فإذا اتضح له فعاليتها فسوف يثق مبدئياً في عملية جرد المخزون، وإلا فعليه بذل المزيد من الجهد للتحقق من دقة عملية الجرد [الصبان ونصر، 2002].

- **التشغيل الإلكتروني لبيانات المخزون:**

بالإضافة إلى المقومات التي يجب توافرها في ظل بيئة التشغيل اليدوي، فإن نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات تقتضي إضافة مجموعة أخرى من المقومات التي يشترط توافرها في النظام الجيد للرقابة الداخلية في ظل بيئة التشغيل الإلكترونية، وتنقسم هذه المقومات إلى مجموعتين أساسيتين من الإجراءات الرقابية هما [محمد، 1999] :

- إجراءات الرقابة العامة: وهي مجموعة الإجراءات التي يجب توافرها بصفة عامة وتتضمن ما يلي:
  - إجراءات الرقابة التنظيمية.
  - إجراءات الرقابة على توثيق ومراجعة واختبار والموافقة على النظم المختلفة.
  - إجراءات الرقابة المبنية بآلات الحاسب وبرامجه.
  - إجراءات الرقابة على تشغيل الحاسب وحماية الملفات.

- إجراءات الرقابة التطبيقية: وهي مجموعة الإجراءات التي ترتبط باستخدام الحاسب الإلكتروني في مجال تطبيق معين مثل المرتبات أو المخزون، وتنقسم هذه الإجراءات إلى ثلاثة أنواع أساسية هي: إجراءات الرقابة على المدخلات، إجراءات الرقابة على التشغيل، إجراءات الرقابة على المخرجات.

ويرى (Alrecht) أن أسباب التلاعب في مجال الحاسبات تتمثل في الآتي **[المرجع السابق]**:

- وجود ضغوط معينة على العاملين بالنظام. عادةً ما تكون ضغوط مالية.
- وجود فرصة مواتية لارتكاب التلاعب، وإمكانية التستر عليه بإخفاء معالمه والأثر الذي يمكن تتبعه.
- إمكانية ارتكاب التلاعب بأسلوب لا يتنافى مع سلامة النظام.

وقدم (Timothy and Willingham, 1999) نقلاً عن **[عبدالكريم، 2000]** دراسة ميدانية عن العلاقة بين استخدام الحاسبات في النظم المحاسبية من ناحية وإمكانية حدوث الأخطاء وحجمها من ناحية أخرى وإمكانية التلاعب والذي ينعكس بدوره على تقدير المراجع لأخطار الرقابة وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- زيادة معدل الأخطاء في حال التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية عنه في حالة التشغيل اليدوي والتي أرجعتها الدراسة إلى الاختلاف في التقدير الشخصي بين المراجع والإدارة وكذلك نتيجة لحذف بعض المستندات.
- من أهم مشاكل الرقابة الداخلية في نظم التشغيل الإلكترونية تبرز مشاكل تصميم نظم الرقابة الداخلية والفصل بين الواجبات ومشاكل تطبيق الرقابة الداخلية على أساس العينات والتطبيق غير السليم لتطبيقات الرقابة الداخلية.

- سيظل انتهاك الإدارة لنظم الرقابة الداخلية من المشاكل الهامة التي تواجه نظم الرقابة الداخلية حتى في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.
- رغم أن معدلات حدوث التلاعب أقل من معدلات حدوث الأخطاء ولكنها ترتبط غالباً بانتهاك الإدارة لنظم الرقابة الداخلية وكذلك بسبب سوء تطبيق الفصل بين الواجبات.
- أظهرت الدراسة أيضاً أن الحسابات الأكثر عرضة لأخطار الرقابة في حال التشغيل الإلكتروني للبيانات يأتي في مقدمتها حساب الموردين والمصروفات المستحقة ثم المخزون ثم الأصول الثابتة وأخيراً يأتي حساب العملاء والأصول المتداولة الأخرى.
- في الشركات الكبرى التي تقوم بالتشغيل الإلكتروني للبيانات تتزايد أخطار الرقابة الناتجة عن عدم وجود نظام رقابة مناسب وكذلك بسبب مشاكل الأفراد القائمين بالتشغيل وكذلك بسبب انتهاك الإدارة لنظم الرقابة الداخلية.

2.3.2 الدراسات السابقة:-

- **دراسة (Warren, 1979):**

وضح Warren أن الخطر النهائي للمراجعة يكمن في إصدار رأي غير مناسب عن القوائم المالية، ويتكون من الأخطار الناتجة عن الأخطار المادية التي قد تحدث، ومن التي تحدث وقد لا تكتشف بواسطة فحص المراجع.

وبين Warren أنه لا يمكن للمراجع التحكم في الخطر الأول، وأن هذا الخطر يتأثر بكل من نزاهة الإدارة، قوة نظام الرقابة الداخلية، والظروف الاقتصادية للمنشأة.

- **دراسة (رضوان، 1980):**

تناول فيها تقدير خطر الرقابة في ضوء المسئوليات الجديدة للمراجع عن نظم الرقابة الداخلية. وأوضح أن تقدير خطر الرقابة ليس بالمطلب الجديد حيث أن نموذج الخطر هو من أكثر النماذج الفلسفية قبولاً لربط تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بتخطيط عملية المراجعة، حيث قام بتحديد مفهوم خطر المراجعة بعناصره الثلاثة (خطر الرقابة والخطر الملازم وخطر عدم الاكتشاف) كما أوضح أنه لتحديد المستوى المقدر لخطر الرقابة فلا بد من تقسيمه على مرحلتين هما:

- فحـــص نظـــام الرقابة الداخلية الذي يجب أن يصبح المراجع بعده قادراً على عمل تقييم أولي لتصميم النظام مفترضاً تمشيه مع الإجراءات الرقابية الموضوعة.
- تقدير مدى التمشي مع هذه الإجراءات الرقابية ويمكن التعبير عنها بأنها خطر زيادة الاعتماد على الرقابة الداخلية بسبب النقص في التمشي مع الإجراءات الموضوعة.

وقد أسفرت الدراسة عن النتائج التالية:

يتوقف تحديد المستوى المناسب لخطر الرقابة الداخلية على عاملين أساسيين هما:

- فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.
- الاختبارات الرقابية المخططة التي يقوم بها المراجع.

- **دراسة (Hylas and Ashton, 1982):**

وأجـــريا دراسة ميدانية لبحث وتحديد العوامل التي تؤثر على تقدير الخطر الملازم ووجدا أن 36% من أسباب الخطر الملازم ترجع للأفراد والعاملين أو المديرين وأن 38% ترجع للمشاكل والمصاعب المالية التي تواجهها الشركة والباقي يرجع إلى عوامل أخرى.

- **دراسة (Willingham and Wright, 1984):**

وقامـــا بدراســـة لتقدير الخطر الملازم لأرصدة العملاء والمخزون واستنتجا أن هـــناك صـــعوبة شـــديدة في تحديد ماهية العوامل التي تؤدي إلى تقدير الخطر الملازم لأنهما درسا (55) متغيراً ووجدا أن غالبية هذه المتغيرات لا توجد بينها وبين الأخطاء علاقـــة ارتباط موجبة. ويفسر الباحثان أسباب غرابة نتيجة تلك الدراسة لأن ما قاما به هـــو محاولـــة الـــربط بين عوامل تقدير الخطر الملازم من ناحية والأخطاء من ناحية أخرى.

- **دراسة (AICPA (SAS No. 55), 1988):**

وبحـــثت هذه الدراسة العلاقة بين الأخطاء المكتشفة من حيث تكرارها وحجمها واتجاهـــا وأثـــرها علـــى الدخل من ناحية ومدى قوة نظام الرقابة الداخلية من ناحية أخـــرى. ومن نتائج هذه الدراسة أن قوة نظام الرقابة الداخلية تتناسب طردياً مع حجم الشـــركة وأن أخطـــار الرقابة تترتب من أربعة أسباب: الأفراد، التسويات المحاسبية، الأخطاء المحاسبية، ضعف الرقابة الداخلية.

• دراسة (Colbert, 1988):

وتهدف هذه الدراسة إلى اختبار أثر أربعة عوامل على تقدير المراجعين للخطر الملازم المتعلق بعنصر المخزون والعوامل الأربعة هي:

- o معدل دوران المراقبين.
- o الضغوط المالية على المنشأة.
- o المصروفات الصناعية غير المباشرة.
- o نوعية الموظفين المسئولين عن حسابات المخزون.

وقد تم استقصاء أحكام المراجعين من حيث أهمية العوامل في تقدير الخطر الحتمي، ومدى الإجماع على هذه الأحكام ومدى الوثوق بها ومدى التنبه لإشارات الخطر. وأظهرت نتائج الدراسة أن العوامل التالية هي العوامل الأكثر أهمية عن تقييم المراجعين للخطر الحتمي في المخزون:

- o معدل دوران عالي في الرقابة على المخزون.
- o وجود ضغوط مالية على منشأة العميل.
- o التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- o جودة تأهيل الموظفين لدى منشأة العميل.

• دراسة (سالم، 1989):

تناول فيها أبعاد خطر المراجعة وانعكاساته في تخطيط وتقييم أعمال المراجعة، حيث ذكر أنه لا بد أن تخضع خطة المراجعة للتقييم المستمر، حيث لا تقتصر مسئولية المراجع على ضرورة بذل العناية المهنية الملائمة في مراحل تنفيذ إجراءات المراجعة ولكنها تمتد إلى ما قبل ذلك أي مراحل تخطيط تلك الأعمال والإجراءات، وما بعد ذلك أي تقييم النتائج الخاصة بعملية المراجعة، وقد أسفرت الدراسة عن النتائج التالية:

- o أن خطر المراجعة النهائية ينقسم إلى مستويين هما خطر المراجعة على مستوى القوائم المالية ككل، وخطر المراجعة الفردية (أي على مستوى حساب الرصيد الفردي) والذي ينقسم إلى الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف.
- o أن مفهوم خطر المراجعة الكلي يستخدم في تخطيط عملية المراجعة وتجميع النتائج المترتبة على مراجعة مختلف الحسابات، بينما مفهوم خطر المراجعة الفردية فإنه يستخدم في تطوير استراتيجية المراجعة الخاصة بنوع معين أو جزئية معينة من جزئيات عملية المراجعة.

- دراسة (Brown and Solomon, 1990):

ونتيجة هذه الدراسة أن تقدير المراجع لخطر الرقابة يتأسس على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، ولأغراض دراسة تصميم نظم الرقابة الداخلية المحاسبية ينبغي أن يحدد المراجع الثغرات الأساسية لارتكاب الأخطاء وإخفاء إساءة العرض والإفصاح بالقوائم المالية، والإجراءات الرقابية اللازمة لمنع أو لاكتشاف تلك الحالات.

- دراسة (Clarence and Fogarty, 1991):

عرضت الدراسة مدخل تقييم الخطر الملازم وذلك بأن يأخذ المراجع في حسبانه مجموعة من العوامل عن تقدير الخطر الملازم وتشمل هذه العوامل القيمة النقدية للحساب ومدى حساسية الأصول للسرقة أو سوء التقييم، ومدى صعوبة عملية تحديد المبالغ التي تسجل في الدفاتر المحاسبية ومدى الأحكام الإدارية المطلوبة، ومدى تأثر القيمة بالظروف والأحداث الخارجية، وتاريخ الأخطاء السابقة ومدى تأثير الظروف المالية للعميل عليه في تحديد قيمة هذا الحساب، والخبرة المتوفرة في الأفراد القائمين بالوظائف المحاسبية.

- دراسة (Ronald and Sandra, 1997):

اهتمت بأثر التغيرات في بيئة الرقابة على تقدير المراجع لخطر الرقابة. وقد أكدت نتائج الدراسة أن التغيرات في بيئة الرقابة في المستويات الإدارية العليا يكون له أثر أكبر على أخطار الرقابة من التغيرات عند المستويات الأقل كذلك فإن ضعف بيئة الرقابة سوف يؤدي إلى زيادة أخطار الرقابة في المجالات والحسابات التي تتطلب قدراً كبيراً من التقدير الشخصي للإدارة.

- دراسة (Arens and Loebbecke, 1999):

قامت بدراسة العوامل التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تقدير الخطر الملازم، وأشارت إلى أهمية إدخال المخاطر الملازمة ضمن نموذج مخاطر المراجعة واعتبرت ذلك من أهم المفاهيم الواجب الأخذ بها في المراجعة. وفيما يلي مجموعة العوامل الأساسية التي يجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار عند تقدير المخاطر الملازمة:

- طبيعة أعمال العميل.
- العوامل المرتبطة بالتحريف الناشئ من التقرير المالي المخادع.

- نتائج المراجعات السابقة.
- الارتباط الأولي للمراجع بالمقارنة بالارتباط المتكرر.
- الأطراف ذوي العلاقة.
- العمليات غير الروتينية.
- الحكم المطلوب لتصحيح أرصدة الحسابات والعمليات.
- قابلية الأصول للاختلاس.
- تركيبة السكان.

- دراسة (William and Austen, 2000):

تناولت هذه الدراسة تقييمات الخطر الحتمي وخطر الرقابة من خلال أدلة حول تأثير عوامل للخطر الحتمي وقامت الدراسة بترجمة تلك العوامل إلى مجموعة من المتغيرات المستقلة المؤثرة على تقديرات المراجعين للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة وتضمنت المتغيرات المستقلة ما يلي:

- إتجاه الإدارة للتقرير عن النتائج المالية المغالى فيها.
- إتجاه الإدارة للمراوغة أو تجاوز إجراءات الرقابة.
- نوعية الأشخاص في النظام المحاسبي.
- تعقيد عملية الحسابات المؤثرة على أرصدة الحساب.
- نتائج فحص إجراءات المراجعة.

وقد اختبرت الدراسة فرضيتان بشأن مدى أهمية تأثير عوامل الخطر الحتمي وعوامل خطر الرقابة في تقييم المراجعين للخطر الحتمي وخطر الرقابة وتم صياغة الفرضيتين كما يلي:

- إن عوامل الخطر الحتمي وخطر الرقابة لها تأثير معنوي في تقييم المراجعين للخطر الحتمي.
- إن عوامل الخطر الحتمي وخطر الرقابة لها تأثير معنوي في تقييم المراجعين لخطر الرقابة.

وأظهرت نتائج الدراسة أن كلاً من العوامل العامة والخاصة للخطر كانت معنوية في تقييمات المراجعين للخطر الحتمي وخطر الرقابة.

- دراسة (More and Juliana, 2000):

ظهر من الدراسة أن المراجعين يميلون إلى توجيه اهتمام أكبر إلى العوامل التي يترتب عليها خطر حتمي مرتفع بصرف النظر عن ترتيب أو توقيت الحصول على أدلة إثبات بشأنها مما يؤكد أن البنوك المتحفظ هو سمة تميز سلوك المراجعين تأكيداً لتأثر المهنة بالظروف التي تعمل بها والتي أملت على المهنة ضرورة الأخذ في الحسبان ليس فقط عوامل الكفاية ولكن أيضاً عوامل فعالية المراجعة وتحقيقها لأهدافها.

- دراسة (الجطلاوي، 2003):

وهي دراسة للمخاطر على مستوى القوائم المالية، والهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو التعرف على أخطار المراجعة وكيفية التحكم فيها من قبل مكاتب المراجعة ومراجعي جهاز المراجعة المالية في نطاق شعبية بنغازي وكانت فرضية هذه الدراسة هي:

"يأخذ المراجع الخارجي في اعتباره أخطار المراجعة عند قيامه بعملية المراجعة".

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- o أن المراجع الخارجي في البيئة الليبية يأخذ في الاعتبار الخطر الحتمي عند تجميع الخطر الكلي للمراجعة.
- o أن المراجع الخارجي في البيئة الليبية يأخذ في الاعتبار مخاطر الرقابة عند تجميع الخطر الكلي للمراجعة.
- o أن المراجع الخارجي في البيئة الليبية يأخذ في الاعتبار مخاطر الاكتشاف عند تجميع الخطر الكلي للمراجعة.
- o يأخذ المراجع في البيئة الليبية في اعتباره أخطار المراجعة عند قيامه بعملية المراجعة.

- دراسة (Turner et al, 2003):

من أهداف هذه الدراسة تحليل تأثير العوامل في مثلث الغش على خطر المراجعة وبشكل خاص أثر التفاعل بين الدوافع ونزاهة الإدارة على خطر المراجعة وأثر تعديل إجراءات المراجعة على خطر المراجعة.

• دراسة (الرحيلي والقريقري، 2004):

وهي دراسة عن دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة وكان الهدف من الدراسة هو عند أي مستوى يقيم المراجعون عوامل الخطر الحتمي عند المستوى المنخفض أو المتوسط أو المرتفع وتحديد أي العوامل أكثر تقييماً بالنسبة للمراجع الخارجي وتم تقسيم العوامل إلى أربع مجموعات:

المجموعة الأولى: عوامل الخطر الحتمي المتعلقة بإدارة العميل وجاء "معدل دوران عالٍ في الإدارة العليا في السنوات الأخيرة" في المرتبة الأولى وبعده معدل دوران عالٍ في موظفي الحسابات في السنوات الأخيرة.

أما المجموعة الثانية: عوامل الخطر الحتمي المتعلقة بصناعة العميل فجاء في الترتيب الأول "صناعة العميل تتسم بالتقنية العالية مما يجعل المنتجات عرضة للتقادم".

أما المجموعة الثالثة: عوامل الخطر الحتمي المتعلقة بعملية مراجعة العميل فجاء في الترتيب الأول "عدم وجود إجراءات رقابة داخلية كافية لدى العميل".

أما المجموعة الرابعة: عوامل الخطر الحتمي الأخرى فجاء في الترتيب الأول "عدم وجود غطاء مناسب للالتزامات التعاقدية".

• دراسة (مرشان، 2005):

وقامت بدراسة المخاطر الشاملة وأوضحت هذه الدراسة أن هناك اهتمام كبير بالمخاطر وخصوصاً عندما يكون هناك تحريف جوهري بالقوائم المالية. وأثبتت الدراسة بأن هناك اقتناع كبير بوجود مخاطر تهدد المراجع، ووجود تأييد للعلاقة الوثيقة بين مكونات الخطر.

• دراسة (Ritchie and Khorwatt, 2007):

استنتجت هذه الدراسة التي أجريت على مجتمع المراجعين الليبيين أن المراجعين يواجهون صعوبة كبيرة في التمييز بين العوامل المؤثرة على خطر الرقابة والأخرى المؤثرة على الخطر الملازم، فمن بين (60) عاملاً مرتبطاً بخطر الرقابة والخطر الملازم لم يوفق أيّاً من المراجعين في التعرف على أكثر من (21) عاملاً من مجموع الـ (60) التي تم اختبارها.

- **دراسة (خرواط، 2008):**

تســـعى هـــذه الدراســـة إلى تعميق وترسيخ البحث والتحليل في عناصر خطر المراجعة وذلك عن طريق تقديم إطار مقترح لتحليل وتقييم أخطار المراجعة. وأظهرت نـــتائج الدراسة أن مشكلة تقييم خطر المراجعة تنبع في الأساس من طبيعة العلاقة بين الخطر الملازم وخطر الرقابة، حيث أن هناك ارتباكاً بين مجتمع الأكاديميين وممارسي مهنة المراجعة حول طبيعة علاقة الخطر الملازم بخطر الرقابة.

وأكّـــدت هـــذه الدراســـة على الحاجة إلى إجراء المزيد من الدراسات المتعلقة بمدخل المراجعة على أساس الخطر وموقف المراجع الليبي من هذا المدخل والذي من شأنه أن يساهم في الرقي بمستوى مهنة المراجعة في ليبيا.

3.3.2 الإطار النظري للدراسة:-

بالاعتماد على الدراسات السابقة قام الباحث بتحديد (المتغيرات المستقلة) عوامل الخطر الحتمي وعوامل خطر الرقابة والتي تؤثر في (المتغير التابع) الأخطار المتعلقة بالمخزون السلعي كالآتي:

1.3.3.2 المتغيرات المستقلة التي تؤثر في الخطر الحتمي للمخزون السلعي:

- **المتغير المستقل الأول:** عدم أمانة الإدارة:-

[Warren, 1979; Hylas and Ashton, 1982; william and Austen, 2000; Turner *et al*, 2003]

[الرحيلي والقريقري، 2004؛ خرواط، 2008].

- **المتغير المستقل الثاني:** جودة تأهيل الموظفين في دائرة المخزون:-

[Colbert, 1988; Clarence and Fogarty, 1991].

[الرحيلي والقريقري، 2004].

- **المتغير المستقل الثالث:** معدل دوران عالي في الرقابة على المخزون:-

[عبدالغني، 1993] [Colbert, 1988]

- **المتغير المستقل الرابع:** وجود ضغوط مالية على منشأة العميل:-

[Colbert, 1988; Ritchie and Khorwatt, 2007].

- **المتغير المستقل الخامس:** التكاليف الصناعية غير المباشرة:-

[Colbert, 1988].

- **المتغير المستقل السادس:** كبر حجم الأخطاء المكتشفة في دائرة المخزون في السنوات السابقة:-

[Arens and Loebbecke, 1999] [محمد وآخرون، 2006]

- **المتغير المستقل السابع:** لدى العميل زيادة في المخزون عن السنوات السابقة ولا يقابلها زيادة في المبيعات:-

[الرحيلي والقريقري، 2004].

- **المتغير المستقل الثامن:** وجود فروق هامة لم يتم تسويتها بين رصيد المخزون الدفتري وكشوف الجرد الفعلية:-

[عبدالغني، 1993].

- **المتغير المستقل التاسع:** صناعة العميل تتسم بالتقنية العالية مما يجعل المنتجات عرضة للتقادم:-

[الرحيلي والقريقري، 2004؛ محمد وآخرون، 2006].

- **المتغير المستقل العاشر:** لدى العميل أنواع فريدة من المخزون تحتاج إلى خبرة ودراية في التقويم:-

[الرحيلي والقريقري، 2004].

2.3.3.2 المتغيرات المستقلة التي تؤثر في خطر الرقابة للمخزون السلعي:-

- **المتغير المستقل الأول:** المراجعة الداخلية:-

[الخطيب، 2001؛ الجمال، 2001؛ مصطفى، B1997].

- **المتغير المستقل الثاني:** الرقابة على صرف المواد إلى أقسام الإنتاج:-
[محمد وآخرون، 2006].

- **المتغير المستقل الثالث:** الرقابة على الفاقد:-
[أرينز ولوبك، 2005؛ محمد وآخرون، 2006] [Brown and Solomon, 1990]

- **المتغير المستقل الرابع:** الرقابة المادية على المخزون:-
[Brown and Solomon, 1990; Ritchie and Khorwatt, 2007].

- **المتغير المستقل الخامس:** الرقابة على السجلات المستمرة:-
[أرينز ولوبك، 2005].

- **المتغير المستقل السادس:** إجراءات تسعير المخزون:-
[أرينز ولوبك، 2005] [William and Austen, 2000]

- **المتغير المستقل السابع:** جرد المخزون:-
[عبدالوهاب، 1989؛ أرينز ولوبك، 2005].

- **المتغير المستقل الثامن:** التشغيل الإلكتروني لبيانات المخزون:-
[محمد، 1999؛ محمد وآخرون، 2006؛ خرواط، 2008].

بعـــد تحديـــد المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع (الأخطار المتعلقة بالمخزون السلعي) يمكن رسم العلاقة على النحو التالي:-

أولاً: المتغيرات المستقلة التي تؤثر في الخطر الحتمي للمخزون السلعي:-

ثانياً: المتغيرات المستقلة التي تؤثر في خطر الرقابة للمخزون السلعي:-

4.3.2 فرضيات الدراسة:-

تقوم الدراسة على فرضية رئيسية هي:

"أن المراجع الخارجي في البيئة الليبية يقوم بتقييم عوامل لتقدير الخطرين الحتمي والرقابي للمخزون السلعي".

ولاختبار الفرضية الرئيسية سيقوم الباحث باختبار الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

- يهتم المراجع الخارجي في البيئة الليبية بمجموعة من العوامل لتقدير الخطر الحتمي للمخزون السلعي.
- يهتم المراجع الخارجي في البيئة الليبية بمجموعة من العوامل لتقدير خطر الرقابة للمخزون السلعي.

وسيتناول الفصل الثالث تجميع البيانات اللازمة لاختبار الفرضيات ومن ثم تحليل هذه البيانات وصياغة النتائج.

الفصل الثالث

تجميع البيانات وتحليلها وصياغة النتائج

1.3 تقديم:-

تـــناول الـــباحث في الفصل السابق أخطار مراجعة المخزون السلعي وعوامل الخطـــر الحتمية والرقابية المؤثرة في دائرة المخزون السلعي، ويهدف هذا الفصل إلى تحديد المستوى الذي يقدر عنده المراجعون الخارجيون في البيئة المحلية هذه العوامل، وتحديد أي تلك العوامل أكثر تقييماً بالنسبة للمراجعين في البيئة المحلية.

2.3 تصميم الدراسة الميدانية:-

1.2.3 تحديد مجتمع الدراسة:-

يتمـــثل مجـــتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين سواء في المكاتب الخاصة أو التابعـــين لجهـــاز المـــراجعة المالية، ونظراً لانتشار مكاتب المراجعة الخاصة وأجهزة المراجعة المالية في المدن الليبية وعلى مساحة شاسعة، الأمر الذي يجعل من الصعوبة إجـــراء مسح شامل لمجتمع الدراسة؛ نظراً لارتفاع تكاليف الجهد والوقت للقيام بذلك، ونظـــراً لذلك فقد تم تحديد مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين ضمن نطاق مدن مصـــراتة وســـرت والخمـــس وطـــرابلس، ويعرض الجدول رقم (1) عدد المراجعين الخارجيين لهذه المدن.

الجدول رقم (1)

عدد المراجعين الخارجيين في مجتمع الدراسة

نوع المراجعين الخارجيين	مصراتة	سرت	الخمس	طرابلس	الإجمالي
المراجعون في المكاتب الخاصة	35	4	6	300	345
مراجعو جهاز المراجعة المالية	17	13	16	40	86

2.2.3 تحديد عينة الدراسة:-

لـــم يتمكن الباحث من استخدام أسلوب العينة الاحتمالية والتي تقوم على أساس ســـحب عينة من المجتمع الإحصائي بحيث يكون لكل عنصر من عناصر هذا المجتمع فرصة أو احتمال يرجحه ليكون ضمن عناصر العينة بدون تدخل الباحث.

حـــيث أن العديـــد من مراجعي جهاز المراجعة المالية لا يتواجدون في أماكن عملهـــم بـــسبب تواجدهم ضمن لجان للمراجعة خارج مدينتهم أو خارج ليبيا أو لإجازات سنوية أو لغير ذلك.

أما المراجعون الخارجيون القانونيون المسجلون في نقابة المحاسبين فإن العديد منهم لا يـــتواجدون فـــي مكاتبهم لعدم انتظامهم في مزاولة المهنة، وهناك العديد من المراجعين المســجلين لا يقومون بمزاولة المهنة، وأيضاً هناك العديد من المراجعين يزاولون المهنة دون أن توجد لديهم مكاتب خاصة، والبعض من المكاتب لا يقومون بالإجابة على أسئلة الاســـتبيان، لـــذلك اقتصرت عملية تحديد واختيار مفردات العينة على المراجعين الذين أمكن التوصل إليهم وقت إجراء الدراسة الميدانية.

3.2.3 تحديد أداة الدراسة:-

تـــم اختـــيار أسلوب الاستبيان في الحصول على المعلومات المطلوبة للأسباب التالية [الرحيلي والقريقري، 2004]:

من حيث الموضوعية فالاستبيان لم يطلب فيه ذكر اسم المستقصى منه مما يشجع على إعطاء معلومات صحيحة ومجردة، وكذلك لكي يحصل المستقصى منه على الوقت الكافـــي لاختيار الإجابة المناسبة، وكذلك إمكانية الربط المباشر بين أسئلة الاستبيان وبين نتائج المسح، كما أن هذه الوسيلة مناسبة لإمكانيات الباحث الزمنية والمادية.

4.2.3 اختيار أسلوب الدراسة:-

اســـتخدم الـــباحث أســـلوب الأسئلة المتعددة الاختيارات للحصول على إجابات متعددة ضمن اختيارات محددة منعاً للاستطراد وتعدد التفسيرات، ولإعطاء حرية أكبر فـــي الاختـــيارات فقـــد تم تقسيم مستوى الخطر المقدر إلى خمس درجات لكي يختار المستجيب واحدة منها حسب تقديره الشخصي.

وتـــم إعداد قائمة عوامل الخطر الحتمية والرقابية التي تم اختيارها من أدبيات المـــراجعة بما يتلاءم مع ظروف البيئة الليبية الاجتماعية والاقتصادية، وقد تم عرض الاســـتبيان مـــع بـــيان أهداف الدراسة على بعض المراجعين الخارجيين وذلك بهدف التعـــرف على آرائهم. وقد تلقى الباحث فعلاً بعض الملاحظات والمقترحات وتم أخذها في الاعتبار عند تصميم أداة الدراسة في شكلها النهائي.

5.2.3 محتويات أداة الدراسة:-

تم تقسيم أداة الدراسة إلى جزئين: الجزء الأول وتم تخصيصه لأسئلة المعلومات العامة عن المشاركين وتتمثل في: الوظيفة، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة.

والجـــزء الثانـــي يعرض بيانات لمجموعة عشرة من عوامل الخطر الحتمي المرتبطة بالمخـــزون الســـلعي ومجمـــوعة ثمانية من عوامل خطر الرقابة المرتبطة بالمخزون الســـلعي، وقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لاختيار مستوى الخطر حسب وجهة نظر المجيب ضمن خمس مستويات كما يلي:

5	4	3	2	1

مقياس ليكارت الخماسي

وتـــم إرفـــاق خطاب مع استمارة الاستبيان يوضح أهداف البحث وكذلك كيفية استيفاء الاستمارة.

6.2.3 نسبة الإجابة والردود:-

تـــم توزيـــع الاســـتمارات عـــن طريق المناولة (التسليم باليد)، حيث تم توزيع الاستمارات مناولةً على كل المراجعين الذين أمكن الوصول إليهم في المكاتب الخاصة وأجهـــزة المراجعة المالية، ويعرض الجدول رقم (2) عدد الاستمارات التي تم توزيعها على المراجعين الخارجيين، وعدد الاستمارات المستردة، وعدد الاستبيانات المستبعدة، وعدد الاستبيانات القابلة للتحليل ونسبتها.

الجدول رقم (2)

الاستمارات الموزعة والمستلمة

المدينة	نوع المراجعين الخارجيين	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة	عدد الاستمارات المستبعدة	عدد الاستمارات القابلة للتحليل	نسبة الاستمارات القابلة للتحليل من مجموع الاستمارات
مصراتة	المراجعون في المكاتب الخاصة	13	10	—	10	%11.4
	مراجعو جهاز المراجعة المالية	12	12	—	12	%13.6
سرت	المراجعون في المكاتب الخاصة	3	3	—	3	%3.4
	مراجعو جهاز المراجعة المالية	8	8	1	7	%8
الخمس	المراجعون في المكاتب الخاصة	6	4	1	3	%3.4
	مراجعو جهاز المراجعة المالية	10	8	2	6	%6.8
طرابلس	المراجعون في المكاتب الخاصة	38	29	2	27	%30.7
	مراجعو جهاز المراجعة المالية	30	21	1	20	%22.7
المجمـــوع		**120**	**95**	**7**	**88**	**%100**

7.2.3 عرض وتحليل النتائج:-

يهـــدف هذا الجزء إلى تحليل ووصف إجابات عينة الدراسة واختبار فرضيات الدراســـة وذلـــك على ضوء نتائج الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث لتحقيق أهداف الدراسة.

1.7.2.3 الطرق الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات:-

تم تحليل البيانات المتحصل عليها من خلال صحيفة الاستبيان باستخدام الإحصاء الوصـــفي عن طريق استخدام المتوسطات الحسابية والنسب المئوية والانحراف المعياري وكذلك الإحصاء الاستنتاجي باستخدام (اختبار t) لاختبار فرضيات الدراسة وكذلك اختبار معـــنوية الفروق بين العينتين للتعرف على ما إذا كانت هناك فروق جوهرية في إجابات المجموعتين المتمثلتين في عينة الدراسة عن كل سؤال من أسئلة الاستبيان.

2.7.2.3 البيانات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة:-

فيما يلي عرض للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة الواردة بالقسم الأول من استمارة الاستقصاء.

- **المؤهل العلمي:**

يوضح الجدول رقم (3) توزيع أفراد عينة البحث حسب مؤهلاتهم العلمية.

الجدول رقم (3)

توزيع أفراد العينة حسب مؤهلاتهم العلمية

المؤهـــل العلمـــي	العـــدد	النسبـــة
بكالوريوس محاسبة	74	%84.1
ماجستير محاسبة	11	%12.5
دكتوراه في المحاسبة	3	%3.4
المجمـــوع	**88**	**%100**

- **عدد سنوات الخبرة:**

يعرض الجدول رقم (4) توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.

الجدول رقم (4)

توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

سنـــوات الخبـــرة	العـــدد	النسبـــة
أقل من 10 سنوات	28	%31.8
من 10 إلى 15 سنة	24	%27.3
أكثر من 15 سنة	36	%40.9
المجمـــوع	**88**	**%100**

3.7.2.3 اختبار الفرضيات:-

تم صياغة الفرضية الإحصائية التالية:

$$H_0 : \mu > 3$$

$$H_1 : \mu \leq 3$$

الفرضية الصفرية (H_0) متوسط مستوى الخطر أعلى من المتوسط.

الفرضية البديلة (H_1) متوسط مستوى الخطر أقل من أو يساوي المتوسط.

باعتبار أن مستوى الخطر تم تقسيمه إلى خمس مستويات (1 منخفض جداً – 2 منخفض 3 محايد – 4 مرتفع – 5 مرتفع جداً).

وتـــم اختبار هذه الفرضيات عن طريق اختبار t بمستوى ثقة (0.95) أي عند مستوى معنوية (0.05) حيث أنه إذا كانت قيمة مستوى المعنوية المشاهدة p-value أصغر من (0.05) يجعلـــنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1). أما إذا كانـــت قـــيمة p-value أكبر من (0.05) فإن ذلك يجعلنا نقبل الفرضية البديلة (H_1) ونرفض الفرضية الصفرية (H_0).

وقـــام الـــباحث بتفريغ البيانات بطريقة مناسبة لاستخدام الحاسب الآلي لتحليلها بواســـطة البرامج الإحصائية الجاهزة، وتم استخدام برنامج Mini Tab وذلك لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

الفرضـــية الصـــفرية: أن المراجع الخارجي في البيئة الليبية يقوم بتقييم عوامل لتقدير الخطرين الحتمي والرقابي للمخزون السلعي.

الفرضـــية الـــبديلة: أن المراجع الخارجي في البيئة الليبية لا يقوم بتقييم عوامل لتقدير الخطرين الحتمي والرقابي للمخزون السلعي.

وحيث أن عوامل الخطر الحتمي تختلف عن عوامل خطر الرقابة، فإن الباحث قام باختبار فرضيتين فرعيتين لكل مجموعة من العوامل وذلك على النحو التالي:

أولاً: التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الأولى:-

الفرضية الصفرية: يهتم المراجع الخارجي في البيئة الليبية بمجموعة من العوامل لتقدير الخطر الحتمي للمخزون السلعي.

الفرضـية الـــبديلة: لا يهتم المراجع الخارجي في البيئة الليبية بمجموعة من العوامل لتقدير الخطر الحتمي للمخزون السلعي.

وتـــم اختـــبار هـــذه الفرضية عن طريق اختبار عشرة عوامل تؤثر في الخطر الحتمـــي للمخـــزون السلعي، وتم استخدام اختبار t لمجموعة المراجعين في المكاتب الخاصـــة وكـــذلك لمجموعة مراجعي جهاز المراجعة المالية، وتم اختبار ما إذا كانت هناك فروق جوهرية في إجابات المجموعتين وذلك عن كل سؤال من أسئلة الاستبيان.

وجاءت نتائج اختبار عوامل الخطر الحتمي لمجموعة مراجعي جهاز المراجعة المالية كما بالجدول رقم (5):

الجدول رقم (5)

نتائج التحليل الإحصائي لعوامل الخطر الحتمي

بالنسبة لمراجعي جهاز المراجعة المالية

رقم الفقرة	عوامل الخطر الحتمي	متوسط الإجابات Mean	الانحراف المعياري للإجابات Std	قيمة إحصاءة الاختبار t	قيمة مستوى المعنوية المشاهدة p-value	القرار
1	عدم أمانة الإدارة.	3.826	1.081	5.18	0.000	قبول
2	ضـــعف جودة وتأهيل الموظفين في إدارة المخزون.	3.522	0.937	3.78	0.000	قبول
3	معـــدل دوران مرتفع في المسئولين عن الرقابة على المخزون.	2.739	0.976	-1.81	0.962	رفض

4	وجود ضغوط مالية على منشأة العميل الأمر الذي قد يؤدي بالعميل إلى المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة لزيادة رأس المال العامل أي تحسين موقف السيولة.	3.348	0.994	2.37	0.011	قبول
5	تعقيد عمليات تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة.	3.000	0.966	0.00	0.500	رفض
6	كبر حجم الأخطاء المكتشفة في دائرة المخزون من قبل المراجعين الخارجيين في السنوات السابقة.	3.761	0.899	5.74	0.000	قبول
7	لدى العميل زيادة في المخزون عن السنوات السابقة ولا يقابلها زيادة في المبيعات.	3.435	1.003	2.94	0.003	قبول
8	وجود فروق هامة لم يتم تسويتها بين رصيد المخزون الدفتري وكشوف الجرد الفعلية.	3.739	0.880	5.69	0.000	قبول
9	صناعة العميل تتسم بالتقنية العالية مما يجعل المنتجات عرضة للتقادم.	3.130	1.147	0.77	0.222	رفض
10	لدى العميل أنواع فريدة من المخزون تحتاج إلى خبرة ودراية في التقويم.	3.283	0.980	1.95	0.029	قبول

من الجدول السابق يلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية المشاهدة p-value في الفقرات كما يلي:

1- يتبين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1) أي أن الوسط (μ>3)، مما يدل على أن فقرة عدم أمانة الإدارة يكون خطرها أعلى من المتوسط.

2- يتبين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1) أي أن الوسط (μ>3)، مما يدل على أن فقرة ضعف جودة وتأهيل الموظفين في إدارة المخزون يكون خطرها أعلى من المتوسط.

3- يتبـــين أن p-value أكبـــر من (0.05) مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) أي أن الوسط ($3 \leq \mu$)، وعند النظر إلى قيمة ($t < 0$) مما يدل على أن الوسط أصغر من (3)، أي يعني أن فقرة معدل دوران مرتفع في المسئولين عن الرقابة على المخزون يكون خطرها أقل من المتوسط.

4- يتبـــين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونـــرفض الفرضـــية البديلة (H_1) أي أن الوسط ($3<\mu$)، مما يدل على أن فقرة وجود ضغوط مالية على منشأة العميل الأمر الذي قد يؤدي بالعميل إلى المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة لزيادة رأس المال العامل أي تحسين موقف السيولة يكون خطرها أعلى من المتوسط.

5- يتبـــين أن p-value أكبـــر من (0.05) مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) أي أن الوسط ($3 \leq \mu$)، وعند النظر إلى قيمة ($t = 0$) أي أن الوسط يساوي (3) أي يعني أن فقرة تعقيد عمليات تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة يكون خطرها في المتوسط.

6- يتبـــين أن p-value أصغر من (0.05) أي أن الوسط ($3<\mu$)، مما يدل على أن فقـــرة كبر الأخطاء المكتشفة في دائرة المخزون من قبل المراجعين الخارجيين في السنوات السابقة يكون خطرها أعلى من المتوسط.

7- يتبـــين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1) أي أن الوسط ($3<\mu$)، مما يدل على أن فقرة لدى العميل زيادة في المخزون عن السنوات السابقة ولا يقابلها زيادة في المبيعات يكون خطرها أعلى من المتوسط.

8- يتبـــين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونـــرفض الفرضـــية البديلة (H_1) أي أن الوسط ($3<\mu$)، مما يدل على أن فقرة وجـــود فـــروق هامة لم يتم تسويتها بين رصيد المخزون الدفتري وكشوف الجرد الفعلية يكون خطرها أعلى من المتوسط.

9- يتبـــين أن p-value أكبر من (0.05) مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقـــبل الفرضـــية البديلة (H_1) أي أن الوسط ($3 \leq \mu$)، وعند النظر إلى قيمة t نجدها تقترب إلى الصفر، مما يدل على أن فقرة صناعة العميل تتسم بالتقنية العالية مما يجعل المنتجات عرضة للتقادم يكون خطرها في المتوسط.

10- يتبـــين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1) أي أن الوسط (μ>3). مما يدل على أن فقرة لدى العميل أنواع فريدة من المخزون تحتاج إلى خبرة ودراية في التقويم يكون خطرها أعلى من المتوسط.

وتم اختبار عوامل الخطر الحتمي لمجموعة المراجعين الخارجيين في المكاتب الخاصة وكانت النتائج كما بالجدول رقم (6):

الجدول رقم (6)

نتائج التحليل الإحصائي لعوامل الخطر الحتمي

بالنسبة لمراجعي المكاتب الخاصة

رقم الفقرة	عوامل الخطر الحتمي	متوسط الإجابات Mean	الانحراف المعياري للإجابات Std	قيمة إحصاءة الاختبار t	قيمة مستوى المعنوية المشاهدة p-value	القرار
1	عدم أمانة الإدارة.	4.262	0.857	9.54	0.000	قبول
2	ضـــعف جودة وتأهيل الموظفين في إدارة المخزون.	3.333	0.786	2.75	0.004	قبول
3	معـــدل دوران مرتفع في المسئولين عن الرقابة على المخزون.	3.048	0.825	0.37	0.335	رفض
4	وجـــود ضـــغوط مالية على منشأة العميل الأمر الذي قد يؤدي بالعميل إلـــى المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة لزيادة رأس المال العامل أي تحسين موقف السيولة.	3.190	1.087	1.14	0.131	رفض
5	تعقـــيد عملـــيات تحديـــد التكالـــيف الصناعية غير المباشرة.	3.381	0.962	2.57	0.007	قبول
6	كبـــر حجـــم الأخطاء المكتشفة في دائـــرة المخزون من قبل المراجعين الخارجيين في السنوات السابقة.	4.190	0.833	9.26	0.000	قبول
7	لدى العميل زيادة في المخزون عن السنوات السابقة ولا يقابلها زيادة في المبيعات.	3.619	0.962	4.17	0.000	قبول

8	وجود فروق هامة لم يتم تسويتها بين رصيد المخزون الدفتري وكشوف الجرد الفعلية.	3.810	0.833	6.30	0.000	قبول
9	صناعة العميل تتسم بالتقنية العالية مما يجعل المنتجات عرضة للتقادم.	3.000	1.126	0.00	0.500	رفض
10	لدى العميل أنواع فريدة من المخزون تحتاج إلى خبرة ودراية في التقويم.	2.690	0.975	-2.06	0.977	رفض

من الجدول السابق يلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية المشاهدة p-value في الفقرات كما يلي:

1- يتبين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1) أي أن الوسط ($\mu > 3$)، مما يدل على أن فقرة عدم أمانة الإدارة يكون خطرها أعلى من المتوسط.

2- يتبين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1)، مما يدل على أن فقرة ضعف جودة وتأهيل الموظفين في إدارة المخزون يكون خطرها أعلى من المتوسط.

3- يتبين أن p-value أكبر من (0.05) مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) أي يعني أن الوسط ($\mu \leq 3$). وعند النظر إلى قيمة t نجدها تقترب إلى الصفر، مما يدل على أن فقرة معدل دوران مرتفع في المسئولين عن الرقابة على المخزون يكون خطرها في المتوسط.

4- يتبين أن p-value أكبر من (0.05) مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) أي يعني أن الوسط ($\mu \leq 3$)، وعند النظر إلى قيمة t نجدها تقترب إلى الصفر، مما يدل على أن فقرة وجود ضغوط مالية على منشأة العميل الأمر الذي قد يؤدي بالعميل إلى المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة لزيادة رأس المال العامل، أي تحسين موقف السيولة يكون خطرها في المتوسط.

5- يتبين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1) أي أن الوسط ($\mu > 3$)، مما يدل على أن فقرة تعقيد عمليات تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة يكون خطرها أعلى من المتوسط.

6- يتبـــين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1) أي أن الوسط ($\mu>3$)، أي يعني أن فقرة كبر حجم الأخطـــاء المكتشفة في دائرة المخزون من قبل المراجعين الخارجيين في السنوات السابقة يكون خطرها أعلى من المتوسط.

7- يتبـــين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونـــرفض الفرضـــية البديلة (H_1) أي أن الوسط ($\mu>3$)، أي يعني أن فقرة لدى العميل زيادة في المخزون عن السنوات السابقة ولا يقابلها زيادة في المبيعات يكون خطرها أعلى من المتوسط.

8- يتبـــين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونـــرفض الفرضية البديلة (H_1) أي أن الوسط ($\mu>3$)، أي يعني أن فقرة وجود فـــروق هامـــة لم يتم تسويتها بين رصيد المخزون الدفتري وكشوف الجرد الفعلية يكون خطرها أعلى من المتوسط.

9- يتبـــين أن p-value أكبـــر من (0.05) مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقـــبل الفرضية البديلة (H_1) أي يعني أن الوسط ($\mu \leq 3$)، وعند النظر إلى قيمة ($t = 0$) أي أن الوســـــط ($\mu = 3$) أي يعني أن فقرة صناعة العميـــل تتسم بالتقنية العالية مما يجعل المنتجات عرضة للتقادم يكون خطرها في المتوسط.

10- يتبـــين أن p-value أكبـــر مـــن (0.05) مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقـــبل الفرضـــية الـــبديلة (H_1) أي يعني أن الوسط ($\mu \leq 3$)، وعند النظر إلى قيمة ($t < 0$) ممـــا يدل على أن الوســـط أصغر من 3 أي يعني أن فقرة لدى العميـــل أنواع فريدة من المخزون تحتاج إلى خبرة ودراية في التقويم يكون خطرها أقل من المتوسط.

ولاختـــبار مـــا إذا كانـــت هناك فروق معنوية في متوسط آراء مراجعي جهاز المـــراجعة المالـــية ومتوسط آراء مراجعي المكاتب الخاصة، فإنه يتم فرض الفرضية الإحصائية الآتية:

$$H_0 : \mu_1 = \mu_2$$
$$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2$$

الفرضـــية الصـــفرية (H_0) تعني أنه لا توجد فروق معنوية في متوسط آراء مراجعي جهاز المراجعة المالية ومتوسط آراء مراجعي المكاتب الخاصة.

الفرضـــية الـــبديلة (H_1) تعني أنه توجد فروق معنوية في متوسط أراء مراجعي جهاز المراجعة المالية ومتوسط آراء مراجعي المكاتب الخاصة.

وتـــم اختبار هذه الفرضية عن طريق اختبار معنوية الفروق بين العينيتين، بحيث إن كانت قيمة Sig (2-tailed) أكبر من (0.05) نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1)، أما إذا كانت قيمة Sig (2-tailed) أصغر من (0.05) فبذلك نقبل الفرضية البديلة (H_1) ونرفض الفرضية الصفرية (H_0).

ويوضـــح الجدول رقم (7) نتائج التحليل الإحصائي لاختبار معنوية الفروق بين العينيتين لفقرات عوامل الخطر الحتمي العشرة.

الجدول رقم (7)

نتائج التحليل الإحصائي لاختبار معنوية الفروق بين العينتين لعوامل الخطر الحتمي

رقم الفقرة	عوامل الخطر الحتمي	حالات التباين	مستوى المعنوية Sig	قيمة الإحصاءة t	مستوى المعنوية Sig (2-tailed)	المتوسط	فترة الثقة	
							الأدنى	الأعلى
1	عدم كفاءة الإدارة.	في حالة تساوي التباين	0.177	2.082	0.040	0.4358	1.970E-02	0.8519
		في حالة عدم التساوي		2.104	0.038	0.4358	2.393E-02	0.8477
2	ضعف جودة وتأهيل الموظفين في إدارة المخزون.	في حالة تساوي التباين	0.267	-1.017	0.312	-0.1884	-0.5567	0.1799
		في حالة عدم التساوي		-1.025	0.308	-0.1884	-0.5538	0.1770
3	معدل دوران مرتفع في المسئولين عن الرقابة على المخزون.	في حالة تساوي التباين	0.056	1.593	0.115	0.3085	-7.6394E-02	0.6934
		في حالة عدم التساوي		1.606	0.112	0.3085	-7.3489E-02	0.6905
4	وجود ضغوط مالية على منشأة العميل الأمر الذي قد يؤدي بالعميل إلى المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة لزيادة رأس المال العامل أي تحسين موقف السيولة.	في حالة تساوي التباين	0.561	-0.709	0.480	-0.1573	-0.5983	0.2836
		في حالة عدم التساوي		-0.706	0.482	-0.1573	-0.6004	0.2857
5	تعقيد عمليات تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة.	في حالة تساوي التباين	0.318	1.852	0.067	0.3810	-2.8004E-02	0.7899
		في حالة عدم التساوي		1.852	0.067	0.3810	-2.7959E-02	0.7899
6	كبر حجم الأخطاء المكتشفة في دائرة المخزون من قبل المراجعين الخارجيين في السنوات السابقة.	في حالة تساوي التباين	0.464	2.318	0.023	0.4296	6.120E-02	0.7980
		في حالة عدم التساوي		2.326	0.022	0.4296	6.247E-02	0.7967
7	لدى العميل زيادة في المخزون عن السنوات السابقة ولا يقابلها زيادة في المبيعات.	في حالة تساوي التباين	0.769	0.878	0.383	0.1843	-0.2321	0.6016
		في حالة عدم التساوي		0.879	0.382	0.1843	-0.2323	0.6008
8	وجود فروق هامة لم يتم تسويتها بين رصيد المخزون الدفتري وكشوف الجرد الفعلية.	في حالة تساوي التباين	0.462	0.384	0.702	7.039E-02	-0.2937	0.4345
		في حالة عدم التساوي		0.385	0.701	7.039E-02	-0.2928	0.4336
9	صناعة العميل تتسم بالتقنية العالية مما يجعل المنتجات عرضة للتقادم.	في حالة تساوي التباين	0.848	-0.537	0.592	-0.1304	-0.6129	0.3520
		في حالة عدم التساوي		-0.538	0.592	-0.1304	-0.6125	0.3517
10	لدى العميل أنواع فريدة من المخزون تحتاج إلى خبرة ودراية في التقويم.	في حالة تساوي التباين	0.749	-2.836	0.006	-0.5921	-1.0072	-0.1771
		في حالة عدم التساوي		-2.837	0.006	-0.5921	-1.0071	-0.1772

يلاحظ من الجدول السابق أن قيمة Sig (2-tailed) أكبر من (0.05) للفقرات (2، 3، 4، 5، 7، 8، 9) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1)، أي لا توجد فروق معنوية في متوسط آراء مراجعي جهاز المراجعة المالية ومتوسط آراء مراجعي المكاتب الخاصة لعوامل الخطر لهذه الفقرات.

ويلاحظ أن قيمة Sig (2-tailed) أصغر من (0.05) للفقرات (1، 6، 10) مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1)، أي أنه توجد فروق معنوية في متوسط آراء مراجعي جهاز المراجعة المالية ومتوسط آراء مراجعي المكاتب الخاصة لهذه العوامل.

حيث أن الفقرة الأولى والمتمثلة في عدم أمانة الإدارة، يلاحظ أن إتجاه الخطر نحو المرتفع يزيد تقديره بالنسبة لمراجعي المكاتب الخاصة حيث قيمة المتوسط (4.2619)، ويقل عنه بالنسبة لمراجعي جهاز المراجعة المالية حيث قيمة المتوسط (3.8261).

وأيضاً بالنسبة للفقرة السادسة والمتمثلة في كبر حجم الأخطاء المكتشفة في دائرة المخزون من قبل المراجعين الخارجيين في السنوات السابقة، حيث يزيد إتجاه الخطر بالنسبة لمراجعي المكاتب الخاصة حيث قيمة المتوسط (4.1905)، ويقل عنه بالنسبة لمراجعي جهاز المراجعة المالية حيث قيمة المتوسط (3.7609).

أما بالنسبة للفقرة العاشرة والمتمثلة في أنه لدى العميل أنواع فريدة من المخزون تحتاج إلى خبرة ودراية في التقويم، يلاحظ أن إتجاه الخطر يكون نحو المرتفع بالنسبة لمراجعي جهاز المراجعة المالية حيث قيمة المتوسط (3.2826)، في حين أنه يتجه نحو المنخفض بالنسبة لمراجعي المكاتب الخاصة حيث قيمة المتوسط (2.6905).

ثانياً: التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الثانية:-

الفرضية الصفرية: يهتم المراجع الخارجي في البيئة الليبية بمجموعة من العوامل لتقدير خطر الرقابة للمخزون السلعي.

الفرضية البديلة: لا يهتم المراجع الخارجي في البيئة الليبية بمجموعة من العوامل لتقدير خطر الرقابة للمخزون السلعي.

وتم اختبار هذه الفرضية عن طريق اختبار ثمانية عوامل تؤثر في خطر الرقابة للمخزون السلعي، وتم استخدام اختبار t لمجموعة المراجعين في المكاتب الخاصة

وكذلك لمجموعة مراجعي جهاز المراجعة المالية، وتم اختبار ما إذا كانت هناك فروق جوهرية في إجابات المجموعتين وذلك عن كل سؤال من أسئلة الاستبيان.

ونـتائج اختبار عوامل خطر الرقابة لمجموعة مراجعي جهاز المراجعة المالية كما بالجدول رقم (8):

الجدول رقم (8)

نتائج التحليل الإحصائي لعوامل خطر الرقابة

بالنسبة لمراجعي جهاز المراجعة المالية

رقم الفقرة	عوامل خطر الرقابة	متوسط الإجابات Mean	الانحراف المعياري للإجابات Std	قيمة إحصاءة الاختبار t	قيمة مستوى المعنوية المشاهدة p-value	القرار
1	اعتماد المراجع الخارجي على إدارة المراجعة الداخلية عند مراجعته لحسابات المخزون.	3.217	0.892	1.65	0.053	رفض
2	ضعف الرقابة على صرف المواد إلى أقسام الإنتاج.	3.870	0.859	6.86	0.00	قبول
3	ضعف الرقابة على الفاقد.	3.783	0.814	6.52	0.00	قبول
4	ضعف الرقابة المادية على المخزون من حيث عدم سلامة إجراءات وظائف الاستلام والتخزين والإنتاج.	4.109	0.767	9.81	0.00	قبول
5	ضعف الرقابة على السجلات المستمرة.	3.630	0.951	4.50	0.00	قبول
6	عدم سلامة إجراءات تسعير المخزون، أي عدم وجود نظام مناسب للتكاليف وإدارة تكاليف تتولى تسجيل المخزون بدقة في السجلات المناسبة.	4.065	0.879	8.21	0.00	قبول
7	عدم توافر أساليب رقابية مناسبة لجرد المخزون.	3.848	0.918	6.26	0.00	قبول
8	عدم توافر الإجراءات الرقابية اللازمة للتشغيل الإلكتروني لبيانات المخزون.	3.457	0.959	3.23	0.01	قبول

ومـــن الجـــدول السابق نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية المشاهدة p-value في الفقرات كما يلي:

1- يتبين أن p-value أكبر من (0.05) مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) وعند النظر إلى قيمة t نلاحظ أنها تقترب إلى الصفر مما يدل على أن مستوى الخطر أقرب إلى المتوسط، أي يعني أن فقرة اعتماد المراجع الخارجي على إدارة المراجعة الداخلية عند مراجعته لحسابات المخزون يكون خطرها في المتوسط.

2- يتبين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1)، أي أن الوسط (μ>3) وعند النظر إلى قيمة (t > 0) مما يدل على أن الوسط أكبر من (3) أي يعني أن فقرة ضعف الرقابة على صرف المواد إلى أقسام الإنتاج يكون خطرها أعلى من المتوسط.

3- يتبين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1)، أي أن الوسط (μ>3) وعند النظر إلى قيمة (t > 0) مما يدل على أن الوسط أكبر من (3) أي يعني أن فقرة ضعف الرقابة على الفاقد يكون خطرها أعلى من المتوسط.

4- يتبين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1)، أي أن الوسط (μ>3) وعند النظر إلى قيمة (t > 0) مما يدل على أن الوسط أكبر من (3) أي يعني أن فقرة ضعف الرقابة المادية على المخزون من حيث عدم سلامة إجراءات وظائف الاستلام والتخزين والإنتاج يكون خطرها أعلى من المتوسط.

5- يتبين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1)، أي أن الوسط (μ>3) وعند النظر إلى قيمة (t > 0) مما يدل على أن الوسط أكبر من (3) أي يعني أن فقرة ضعف الرقابة على السجلات المستمرة يكون خطرها أعلى من المتوسط.

6- يتبين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1)، أي أن الوسط (μ>3) وعند النظر إلى قيمة (t > 0) مما يدل على أن الوسط أكبر من (3) أي يعني أن فقرة عدم سلامة إجراءات تسعير المخزون، أي عدم وجود نظام مناسب للتكاليف وإدارة تكاليف

تتولى تسجيل المخزون بدقة في السجلات المناسبة يكون خطرها أعلى من المتوسط.

7- يتبين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1)، أي أن الوسط (μ>3) وعند النظر إلى قيمة (t > 0) مما يدل على أن الوسط أكبر من (3) أي يعني أن فقرة عدم توفر أساليب رقابية مناسبة لجرد المخزون يكون خطرها أعلى من المتوسط.

8- يتبين أن p-value أصغر من (0.05) مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1)، أي أن الوسط (μ>3) وعند النظر إلى قيمة (t > 0) مما يدل على أن الوسط أكبر من (3) أي يعني أن فقرة عدم توافر الإجراءات الرقابية اللازمة للتشغيل الإلكتروني لبيانات المخزون يكون خطرها أعلى من المتوسط.

وتم اختبار عوامل خطر الرقابة لمجموعة المراجعين الخارجيين في المكاتب الخاصة وكانت النتائج كما بالجدول رقم (9):

الجدول رقم (9)

نتائج التحليل الإحصائي لعوامل خطر الرقابة

بالنسبة لمراجعي المكاتب الخاصة

رقم الفقرة	عوامل خطر الرقابة	متوسط الإجابات Mean	الانحراف المعياري للإجابات Std	قيمة إحصاءة الاختبار t	قيمة مستوى المعنوية المشاهدة p-value	القرار
1	اعتماد المراجع الخارجي على إدارة المراجعة الداخلية عند مراجعته لحسابات المخزون.	3.452	0.916	3.20	0.001	قبول
2	ضعف الرقابة على صرف المواد إلى أقسام الإنتاج.	3.857	0.899	6.18	0.00	قبول
3	ضعف الرقابة على الفاقد.	3.929	0.867	6.94	0.00	قبول
4	ضعف الرقابة المادية على المخزون من حيث عدم سلامة إجراءات وظائف الاستلام والتخزين والإنتاج.	4.286	0.673	12.38	0.00	قبول

5	ضعف الرقابة على السجلات المستمرة.	3.833	0.824	6.55	0.00	قبول
6	عدم سلامة إجراءات تسعير المخزون، أي عدم وجود نظام مناسب للتكاليف وإدارة تكاليف تتولى تسجيل المخزون بدقة في السجلات المناسبة.	4.2619	0.627	13.04	0.00	قبول
7	عدم توافر أساليب رقابية مناسبة لجرد المخزون.	4.048	0.882	7.70	0.00	قبول
8	عدم توافر الإجراءات الرقابية اللازمة للتشغيل الإلكتروني لبيانات المخزون.	3.405	1.083	2.42	0.010	قبول

يلاحظ من الجدول أن p-value أصغر من (0.05) لجميع الفقرات مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1) أي أن الوسط ($\mu>3$) مما يعني أن جميع عوامل خطر الرقابة للمخزون السلعي يكون خطرها أعلى من المتوسط، أي أن متوسط إجابات مراجعي المكاتب الخاصة تكون أعلى من المتوسط لكل عوامل خطر الرقابة التي قام الباحث بدراستها.

وتم اختبار ما إذا كانت هناك فروقاً معنوية بين العينتين وجاءت نتائج التحليل الإحصائي كما بالجدول رقم (10):

الجدول رقم (10)

نتائج التحليل الإحصائي لاختبار معنوية الفروق بين العينتين لعوامل خطر الرقابة

رقم الفقرة	عوامل خطر الرقابة	حالات التباين	مستوى المعنوية Sig	قيمة الإحصاءة t	مستوى المعنوية Sig (2-tailed)	المتوسط	فترة الثقة 95%	
							الأدنى	الأعلى
1	اعتماد المراجع الخارجي على إدارة المراجعة الداخلية عند مراجعته لحسابات المخزون.	في حالة تساوي التباين	0.999	1.218	0.226	0.2350	-0.1484	0.6184
		في حالة عدم التساوي		1.217	0.227	0.2350	-0.1490	0.6189
2	ضعف الرقابة على صرف المواد إلى أقسام الإنتاج.	في حالة تساوي التباين	0.481	-0.066	0.947	-1.2422E-02	-0.3851	0.3603
		في حالة عدم التساوي		-0.066	0.947	-1.2422E-02	-0.3860	0.3611
3	ضعف الرقابة على الفاقد.	في حالة تساوي التباين	0.511	0.815	0.418	0.1460	-0.2102	0.5021
		في حالة عدم التساوي		0.812	0.419	0.1460	-0.2114	0.5033
4	ضعف الرقابة المادية على المخزون من حيث عدم سلامة إجراءات وظائف الاستلام والتخزين والإنتاج.	في حالة تساوي التباين	0.973	1.146	0.255	0.1770	-0.1300	0.4840
		في حالة عدم التساوي		1.153	0.252	0.1770	-0.1282	0.4822
5	ضعف الرقابة على السجلات المستمرة.	في حالة تساوي التباين	0.591	1.065	0.290	0.2029	-0.1759	0.5817
		في حالة عدم التساوي		1.072	0.287	0.2029	-0.1734	0.5792
6	عدم سلامة إجراءات تسعير المخزون، أي عدم وجود نظام مناسب للتكاليف وإدارة تكاليف تتولى تسجيل المخزون بدقة في السجلات المناسبة.	في حالة تساوي التباين	0.233	1.198	0.234	0.1967	-0.1298	0.5232
		في حالة عدم التساوي		1.216	0.228	0.1967	-0.1252	0.5186
7	عدم توافر أساليب رقابية مناسبة لجرد المخزون.	في حالة تساوي التباين	0.937	1.039	0.302	0.1998	-0.1825	0.5821
		في حالة عدم التساوي		1.041	0.301	0.1998	-0.1819	0.5814
8	عدم توافر الإجراءات الرقابية اللازمة للتشغيل الإلكتروني لبيانات المخزون.	في حالة تساوي التباين	0.465	-0.238	0.813	-5.1760E-02	-0.4847	0.3811
		في حالة عدم التساوي		-0.236	0.814	-5.1760E-02	-0.4873	0.3838

يلاحظ من الجدول السابق أن قيمة Sig (2-tailed) أكبر من (0.05) لجميع الفقرات مما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية البديلة (H_1) أي لا توجد فروق معنوية في متوسط آراء مراجعي جهاز المراجعة الداخلية ومتوسط آراء مراجعي المكاتب الخاصة لجميع عوامل خطر الرقابة.

3.3 نتائج الدراسة:-

اختبرت الدراسة الميدانية الفرضية الرئيسية للدراسة:

"أن المراجع الخارجي في البيئة الليبية يقوم بتقييم عوامل لتقدير الخطرين الحتمي والرقابي للمخزون السلعي".

وذلك عن طريق اختبار فرضيتين فرعيتين ونتائج هاتين الفرضيتين كما يلي:

- **الفرضية الفرعية الأولى:**

يهتم المراجع الخارجي في البيئة الليبية بمجموعة من العوامل لتقدير الخطر الحتمي للمخزون السلعي.

وقد أسفرت نتائج الدراسة الميدانية بالنسبة لعينة مراجعي جهاز المراجعة المالية عن قبول سبعة عوامل للخطر الحتمي ورفض ثلاثة عوامل، وفيما يلي عرض لترتيبها تنازلياً حسب أعلى متوسط حسابي.

الجدول رقم (11)

ترتيب لتقدير عوامل الخطر الحتمي بالنسبة لمراجعي جهاز المراجعة المالية حسب أعلى متوسط حسابي

القرار	عوامل الخطر الحتمي المؤثرة في المخزون السلعي	المتوسط الحسابي	الترتيب
عوامل تم قبولها	عدم أمانة الإدارة.	3.826	1
	كبر حجم الأخطاء المكتشفة في دائرة المخزون من قبل المراجعين الخارجيين في السنوات السابقة.	3.761	2
	وجود فروق هامة لم يتم تسويتها بين رصيد المخزون الدفتري وكشوف الجرد الفعلية.	3.739	3
	ضعف جودة وتأهيل الموظفين في إدارة المخزون.	3.522	4

عوامل تم قبولها	لدى العميل زيادة في المخزون عن السنوات السابقة ولا يقابلها زيادة في المبيعات.	3.435	5
	وجود ضغوط مالية على منشأة العميل الأمر الذي قد يؤدي بالعميل إلى المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة لزيادة رأس المال العامل أي تحسين موقف السيولة.	3.348	6
	لدى العميل أنواع فريدة من المخزون تحتاج إلى خبرة ودراية في التقويم.	3.283	7
عوامل تم رفضها	صناعة العميل تتسم بالتقنية العالية مما يجعل المنتجات عرضة للتقادم.	3.130	8
	تعقيد عمليات تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة.	3.000	9
	معدل دوران مرتفع في المسئولين عن الرقابة على المخزون.	2.739	10

وأسفرت نتائج الدراسة الميدانية بالنسبة لعينة مراجعي المكاتب الخاصة عن قبول ستة عوامل ورفض أربعة عوامل وفيما يلي ترتيبها تنازلياً حسب أعلى متوسط حسابي.

الجدول رقم (12)

ترتيب لتقدير عوامل الخطر الحتمي بالنسبة لمراجعي المكاتب الخاصة حسب أعلى متوسط حسابي

القرار	عوامل الخطر الحتمي المؤثرة في المخزون السلعي	المتوسط الحسابي	الترتيب
عوامل تم قبولها	عدم أمانة الإدارة.	4.262	1
	كبر حجم الأخطاء المكتشفة في دائرة المخزون من قبل المراجعين الخارجيين في السنوات السابقة.	4.190	2
	وجود فروق هامة لم يتم تسويتها بين رصيد المخزون الدفتري وكشوف الجرد الفعلية.	3.810	3
	لدى العميل زيادة في المخزون عن السنوات السابقة ولا يقابلها زيادة في المبيعات.	3.619	4
	تعقيد عمليات تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة.	3.381	5
	ضعف جودة وتأهيل الموظفين في إدارة المخزون.	3.333	6

عوامل تم رفضها	وجـــود ضـــغوط ماليـــة على منشأة العميل الأمر الذي قد يؤدي بالعمـــيل إلـــى المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة لزيادة رأس المال العامل أي تحسين موقف السيولة.	3.190	7
	معدل دوران مرتفع في المسئولين عن الرقابة على المخزون.	3.048	8
	صـــناعة العميل تتسم بالتقنية العالية مما يجعل المنتجات عرضة للتقادم.	3.000	9
	لدى العميل أنواع فريدة من المخزون تحتاج إلى خبرة ودراية في التقويم.	2.690	10

وعلى ضوء النتائج السابقة فقد تم قبول الفرضية الفرعية الأولى: "يهتم المراجع الخارجـــي فـــي البيـــئة الليبـــية بمجموعة من العوامل لتقدير الخطر الحتمي للمخزون السلعي".

- **الفرضية الفرعية الثانية:**

يهـــتم المـــراجع الخارجي في البيئة الليبية بمجموعة من العوامل لتقدير خطر الرقابة للمخزون السلعي.

وقد أسفرت نتائج الدراسة الميدانية بالنسبة لعينة مراجعي جهاز المراجعة المالية عـــن قبول سبعة عوامل لخطر الرقابة ورفض عامل واحد، وفيما يلي عرض لترتيبها تنازلياً حسب أعلى متوسط حسابي.

الجدول رقم (13)

ترتيب لتقدير عوامل خطر الرقابة بالنسبة لمراجعي جهاز المراجعة المالية حسب أعلى متوسط حسابي

القرار	عوامل خطر الرقابة المؤثرة في المخزون السلعي	المتوسط الحسابي	الترتيب
عوامل تم قبولها	ضعف الرقابة المادية على المخزون من حيث عدم سلامة إجراءات وظائف الاستلام والتخزين والإنتاج.	4.109	1
	عدم سلامة إجراءات تسعير المخزون. أي عدم وجود نظام مناسب لتكاليف وإدارة تكاليف تتولى تسجيل المخزون بدقة في السجلات المناسبة.	4.065	2
	ضعف الرقابة على صرف المواد إلى أقسام الإنتاج.	3.870	3

عوامل تم قبولها	عدم توافر أساليب رقابية مناسبة لجرد المخزون.	3.848	4
	ضعف الرقابة على الفاقد.	3.783	5
	ضعف الرقابة على السجلات المستمرة.	3.630	6
	عدم توافر الإجراءات الرقابية اللازمة للتشغيل الإلكتروني لبيانات المخزون.	3.457	7
عامل تم رفضه	اعتماد المراجع الخارجي على إدارة المراجعة الداخلية عند مراجعته لحسابات المخزون.	3.217	8

وأسفرت نتائج الدراسة الميدانية بالنسبة لعينة مراجعي المكاتب الخاصة عن قبول جميع عوامل خطر الرقابة التي تم دراستها، وفيما يلي ترتيبها تنازلياً حسب أعلى متوسط حسابي.

الجدول رقم (14)

ترتيب لتقدير عوامل خطر الرقابة بالنسبة لمراجعي المكاتب الخاصة حسب أعلى متوسط حسابي

القرار	عوامل خطر الرقابة المؤثرة في المخزون السلعي	المتوسط الحسابي	الترتيب
عوامل تم قبولها	ضعف الرقابة المادية على المخزون من حيث عدم سلامة إجراءات وظائف الاستلام والتخزين والإنتاج.	4.286	1
	عدم سلامة إجراءات تسعير المخزون، أي عدم وجود نظام مناسب للتكاليف وإدارة تكاليف تتولى تسجيل المخزون بدقة في السجلات المناسبة.	4.2619	2
	عدم توافر أساليب رقابية مناسبة لجرد المخزون.	4.048	3
	ضعف الرقابة على الفاقد.	3.929	4
	ضعف الرقابة على صرف المواد إلى أقسام الإنتاج.	3.857	5
	ضعف الرقابة على السجلات المستمرة.	3.833	6
	اعتماد المراجع الخارجي على إدارة المراجعة الداخلية عند مراجعته لحسابات المخزون.	3.452	7
	عدم توافر الإجراءات الرقابية اللازمة للتشغيل الإلكتروني لبيانات المخزون.	3.405	8

وعلى ضوء النتائج السابقة فقد تم قبول الفرضية الفرعية الثانية: "يهتم المراجع الخارجي في البيئة الليبية بمجموعة من العوامل لتقدير خطر الرقابة للمخزون السلعي".

وبناءً على النتائج السابقة فإنه يتم قبول الفرضية الرئيسية للدراسة:

"أن المراجع الخارجي في البيئة الليبية يقوم بتقييم عوامل لتقدير الخطرين الحتمي والرقابي للمخزون السلعي".

المراجـــع

المراجع العربية:-

1- أبودبـــوس، شـــعبان محمـــد: دراســـة تحليلية للعوامل المؤثرة في اختيار طريقة المحاســـبة عن المخزون بالتطبيق في بيئة الأعمال المحلية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة 7 أكتوبر، 2005.

2- أحمد، محمد الرملي: تطوير نماذج تقدير المخاطرة في عملية المراجعة، آفاق جديدة، جامعة المنوفية، العدد الثالث، 1995.

3- أرينز، آلفين ولوبك، جيمس: المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد الديسطي، أحمد حجاج، الرياض، دار المريخ، 2005.

4- البلاط، السيد عبدالفتاح: الخصائص المرغوبة في نظام الرقابة على المخزون ومقومات نجاحه، تجارة الرياض، العدد 380، B 1994.

5- البلاط، السيد عبدالفتاح: رقابة المخزون، تجارة الرياض، العدد 379، A 1994.

6- الجطـــلاوي، بثينة جمعة: مدى إدراك المراجع الخارجي لأخطار المراجعة وكيفية التحكم فيها، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاريونس، 1997.

7- الجمـــال، جـــيهان عبدالمعز: تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية وذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، 2001.

8- الحاسي، صبري حسين: ما مدى توفر الرقابة الداخلية على المخزون في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أفريقيا، 2006.

9- الحفناوي، شوقي عبدالعزيز: نموذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الخارجية للقوائم المالية بالتركيز على مخاطر الغش، التجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الأول، 2002.

10- الخطيب، صبحي محمود: دراسة تحليلية لتأثير تقييم المراجعة الخارجي لدرجة المخاطرة على درجة اعتماده على إدارة المراجعة الداخلية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2001.

11- الرحيلي، عوض والقريقري، عبدالغني: دور المراجع في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة، الإدارة العامة، الرياض، العدد الثاني، 2004.

12- الشـــناوي، عـــزة رفعت: نحو تطوير مراقب الحسابات للإفصاح على المخاطرة النهائية للمراجعة، جامعة الأزهر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003.
13- الصباغ، أحمد عبدالمولى: تأثير الخطر الكامن في منشآت الأعمال محل المراجعة على خطر المراجعة النهائي، مجلة دراسات في المال والأعمال، جامعة الجبل الغربي، العدد الأول، 1993.
14- الصبـــان، محمد ونصر، عبدالوهـــاب: المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
15- الصحن، عبدالفتاح محمد وآخرون: أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
16- الصحن، عبدالفتاح والسوافيري، فتحي: الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
17- الصحن، عبدالفتاح ونور، أحمد: الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.
18- الضـــبال، غيث الميروك: دراسة وتقويم نظم الرقابة الداخلية للشركات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، أكاديمية الدراسات العليا والبحوث الاقتصادية، 1999.
19- الغـــوري، طـــارق: دراسة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية من وجهة نظـــر المراجع الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس، 1995.
20- المطيري، عبيد وعبدالكريم، عارف: تقدير خطر المراجعة الملازم في شركات التجارة الإلكترونية، البحوث المحاسبية، جامعة الملك سعود، العدد الأول، 2002.
21- المليجي، هشام حسن: فعالية الإفصاح بالبنوك التجارية في تدعيم قرارات مراجعي القوائم المالية بصدد تقدير المخاطر الملازمة مع إطار مقترح، مجلة الدراسات والبحوث الاقتصادية، جامعة بنها، العدد الثاني، 2000.
22- جاريسون، راي، إيتش ونورين، إريك: المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد زايد، أحمد حجاج، الرياض، دار المريخ، 2002.
23- جمعة، إسماعيل إبراهيم وآخرون: محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

24- جمعة، إسماعيل إبراهيم: تقدير المخاطرة في عملية المراجعة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 1989.

25- حماد، طارق عبدالعال: موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

26- حماد، محمد علي: تطوير نماذج تقدير خطر المراجعة كلياً لضمان فعالية المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، 1996.

27- خرواط، عصام الدين السائح: إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة، جامعة 7 أكتوبر، العدد الخامس، 2008.

28- رضوان، عباس أحمد: أخطار المراجعة وكيفية التحكم فيها، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 1980.

29- رفاعي، سامي نجدي محمد: نحو منهج مقترح لتسعير المخزون يزيد من صلاحية المعلومات المحاسبية كأساس لترشيد القرارات، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد الرابع، 1988.

30- سالم، إبراهيم عبدالوهاب: أبعاد خطر المراجعة وانعكاساته في تخطيط وتقييم أعمال المراجعة، جامعة المنصورة، العدد الخامس، 1989.

31- سالم، محمد يوسف: أخطار المراجعة والمسئولية القانونية للمراجع، المجلة العلمية، جامعة طنطا، العدد الأول، 1991.

32- سرور، صفاء محمد: مخاطر تضخم تكاليف المخزون السلعي على المنشآت الصناعية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، 1993.

33- عبدالغني، يحيى محمد: دراسة تحليلية لنماذج تقييم مخاطر المراجعة وأثرها على ترشيد قرارات المراجع الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، 1993.

34- عبدالفتاح، محمد: قياس وضبط مخاطر المراجعة، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1996.

35- عبدالكريم، عارف: تقدير المراجع لأخطار الرقابة في شركات التجارة الإلكترونية، المجلة العلمية، جامعة طنطا، الملحق الثاني، 2000.

36- عبدالوهاب، إبراهيم طه: أبعاد خطر المراجعة وانعكاساته في تخطيط وتقييم أعمال المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الخامس، 1989.

37- عبده، حنان محمد: أثر تغيرات بيئة الرقابة على تقديرات المراجع لخطر الرقابة المرتبط بتأكيدات الإدارة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، 2001.
38- علي، عبدالوهاب نصر: مبادئ المحاسبة المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
39- عمارة، مجدي وآخرون: محاسبة التكاليف الفعلية، الطبعة الأولى، غريان، 1992.
40- فخر، نواف والدليمي، خليل: محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، دار الثقافة والدار العلمية الدولية، عمان، 2002.
41- ـــــــــــــــــ، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الثاني، دار الثقافة والدار العلمية الدولية، عمان، 2003.
42- فودة، شوقي السيد: نحو نموذج مقترح لتطوير نماذج قياس مخاطر المراجعة وأثرها على تخطيط برامج المراجعة، آفاق جديدة، جامعة المنوفية، العدد الثاني، 2001.
43- كـــاب، ياسر السيد: محددات اختيار السياسة المحاسبية لتقويم المخزون وآثارها على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طنطا، 1996.
44- لطفي، أمين السيد أحمد: مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
45- محمـــد، معتز حسين: دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، 1999.
46- محمود، مصطفى بكار: الرقابة الداخلية واقعها ومجالات دعمها في ضوء المعايير الأمـــريكية المستجدة ومستجدات البيئة المحلية، دراسة مقدمة إلى المؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية الواقع والآفاق، طرابلس، 2005.
47- مرشـــان، عبدالحمـــيد: مخاطر المراجعة والأهمية النـــسبية وأثرها على قرارات المـــراجع الخارجـــي، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، 2005.
48- مصطفى، صادق حامد: إدارة خطر الاكتشاف في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد الأول، A 1997.

49- ـــــــــــــــــ ، الإطـــار الفكـــري لقـــياس ورقابـــة خطر المراجعة في الممارسة العملية، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد الأول، B 1997.

50- ـــــــــــــــــ ، منهج تحليل وتقدير الخطر الحتمي وأثره على تخطيط عملية المراجعة، دراسات في المال والأعمال، جامعة الجبل الغربي، العدد الرابع، 1994.

51- نور، أحمد وشحاته، شحاته السيد: مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

52- هندي، منير إبراهيم: الإدارة المالية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2004.

المراجع الأجنبية:-

1- AICPA: "Relationship of Statistical Sampling to Generally Accepted Auditing Standards", Journal of Accountancy (July, 1964), pp.56-58.

2- AICPA: "Statistical Sampling and The Independent Auditor", Journal of Accountancy (February, 1962), pp.60-62.

3- AICPA: Consideration of The Internal Control Structure in a Financial Statemement Audit, Statement on Auditing Standard No.55, 1988.

4- Arens, Alvin A. and Loebbecke, James K : Auditing an Integrated Approach, 1999.

5- Brown, C. E. and Solomon I : Auditor Configural Information Processing in Control Risk Assessment, Journal of Practice and Theory, Vol.9, No.3, Fall, 1990.

6- Clarence, W. Houghton and Fogarty, A. John: Inherent Risk, Auditing A Journal of Practice and Theory, spring, 1991.

7- Colbert, Janet L : Inherent Risk an Investigation of Auditors Judgments, Accounting Organization and Society, Vol.13, No.2, 1988.

8- Hylas, R. E. and Ashton, R. H : Audit Detection of Financial Statement Errors, The Accounting Review, October, 1982.

9- More, G. and Juliana N. G : An Examination of Order Effects in Auditors, Accounting and Finance, 2000.

10- Ritchie, B. and Khorwatt, E : The Attitude of Libyan Auditors To Inherent Control Risk Assessment, The British Accounting Review, Vol.39, No.1, 2007.

11- Ronald, E. M. and Sandra, L. S : Control Environment Condition and the Interaction Between Control Risk, Account Type and Management's Assertions, Auditing A Journal of Practice and Theory, Spring, 1997.

12- Turner, J. L., T. J. Mock and R. P. Srivastava: an Analysis of The Fraud Triangle, January, 2003.

13- Warren, C. S : Audit Risk, journal of Accountancy, August, 1979.

14- William, F. Messier and Austen, A. Lizabeth: Inherent Risk and Control Risk assessments Evidence on The Effect of Pervasive and Specific Risk Factors, Auditing a Journal of Practice and Theory, Vol.19, No.2, Fall, 2000.

15- Willingham, I. T. and Wright, W. F : Estimation and Prediction of Errors in Financial Statement, Illinois Auditing Research Symposium, University of Illinois, 1984.

بسم الله الرحمن الرحيم

الأخ المحتـــرم/

.....

بعـــد التحيـــــة،،،

إســـياماً منك في إثراء وإنجاح البحث العلمي، وتشجيع القائمين عليه، يقـــوم الباحث وبصفته أحد طلبـــة الدراسات العليـــا – قسم المحاسبة – كلية الاقتصـــــاد – جامعة التحدي بإجراء بحث بعنوان (**العوامل التي يعتمد عليها المـــراجع الخارجـــي لتقديـــر مخاطـــر المخـــزون الســـلعي "تحليلات نظرية واســـتنتاجات عملـــية" دراســـة تطبيقية على المراجعين في المكاتب الخاصة ومراجعي جهاز المراجعة المالية**)، وهدفه تحديد أهم العوامل التي يعتمد عليها المـــراجع الخارجي في البيئة الليبية لتقدير مخاطر مراجعة المخزون السلعي، بمعنـــى عـــند أي مســـتوى يقـــيم المراجع في البيئة الليبية هذه العوامل، عند المســـتوى المـــنخفض أو المرتفع، وتحديد أي تلك العوامل أكثر تقييماً بالنسبة للمـــراجع فـــي البيئة الليبية، وذلك لغرض الحصول على درجة الإجازة العليا (الماجستير) في المحاسبة.

يرجـــى التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفقة، مع الإحاطة بأن البـــيانات التي سيتم تجميعها سيتم استخدامها بصورة إجمالية لأغراض البحث العلمي دون الإشارة بأي حال من الأحوال إلى مصدرها.

ولكم جزيل الشكر والعرفان

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

المشرف

الأستاذ الدكتور/ مصطفى بكار محمود

الباحث

مروان خالد القويري

الجزء الأول:- معلومات عامة عن المشاركين:

يرجى وضع إشارة (✓) أمام الإجابة المناسبة.

1- الوظيفة:

( ) محاسب ومراجع قانوني يعمل بجهاز المراجعة المالية.

( ) محاسب ومراجع قانوني يعمل لحسابه الخاص.

2- المؤهل العلمي:

( ) بكالوريوس.

( ) ماجستير.

( ) دكتوراه.

3- عدد سنوات الخبرة:

( ) أقل من 10 سنوات.

( ) من 10 إلى 15 سنة.

( ) أكثر من 15 سنة.

الجـــزء الثاني: معلومات تتعلق بعوامل الخطر الحتمية (الطبيعية) والرقابية المرتبطة بالمخزون السلعي. يرجى وضع إشارة (✓) أمام الإجابة المناسبة.

المجموعة الأولى: عوامل الخطر الحتمي (الطبيعي):

رقم السؤال	السـؤال	مستـوى الخطـر				
		منخفض جداً	منخفض	محايد	مرتفع	مرتفع جداً
1:	عند أي مستوى تقيّم هذه العوامل لتقدير الخطر الحتمي (الطبيعي) للمخزون السلعي.					
1.1	عدم أمانة الإدارة.					
2.1	ضعف جودة وتأهيل الموظفين في إدارة المخزون.					
3.1	معـدل دوران مـرتفع في المسئولين عن الرقابة على المخزون.					
4.1	وجـود ضغوط مالية على منشأة العميل الأمر الذي قد يؤدي بالعميل إلى المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة لزيادة رأس المال العامل أي تحسين موقف السيولة.					
5.1	تعقيد عمليات تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة.					
6.1	كبر حجم الأخطاء المكتشفة في دائرة المخزون من قبل المراجعين الخارجيين في السنوات السابقة.					

7.1	لـدى العميل زيادة في المخزون عن السنوات السابقة ولا يقابلها زيادة في المبيعات.					
8.1	وجود فروق هامة لم يتم تسويتها بين رصيد المخزون الدفتري وكشوف الجرد الفعلية.					
9.1	صناعة العميل تتسم بالتقنية العالية مما يجعل المنتجات عرضة للتقادم.					
10.1	لدى العميل أنواع فريدة من المخزون تحتاج إلى خبرة ودراية في التقويم.					

المجموعة الثانية: عوامل خطر الرقابة:

رقم السؤال	السـؤال	مستوى الخطـر				
		منخفض جداً	منخفض	محايد	مرتفع	مرتفع جداً
1:	عـند أي مستوى تقيّم هذه العوامل لتقدير خطر الرقابة للمخزون السلعي.					
1.1	اعتماد المراجع الخارجي على إدارة المراجعة الداخلية عند مراجعته لحسابات المخزون.					
2.1	ضعف الرقابة على صرف المواد إلى أقسام الإنتاج.					
3.1	ضعف الرقابة على الفاقد.					
4.1	ضـعف الرقابة المادية على المخزون من حيث عدم سلامة إجراءات وظائف الاستلام والتخزين والإنتاج.					
5.1	ضعف الرقابة على السجلات المستمرة.					
6.1	عدم سلامة إجراءات تسعير المخزون، أي عدم وجود نظـام مناسـب للتكاليف وإدارة تكاليف تتولى تسجيل المخزون بدقة في السجلات المناسبة.					
7.1	عدم توافر أساليب رقابية مناسبة لجرد المخزون.					
8.1	عـدم توافـر الإجـراءات الـرقابية اللازمة للتشغيل الإلكتروني لبيانات المخزون.					

Results for: Worksheet 1

Test of mu = 3 vs mu > 3

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean
Q1	42	4.262	0.857	0.132
Q2	42	3.333	0.786	0.121
Q3	42	3.048	0.825	0.127
Q4	42	3.190	1.087	0.168
Q5	42	3.381	0.962	0.148
Q6	42	4.190	0.833	0.129
Q7	42	3.619	0.962	0.148
Q8	42	3.810	0.833	0.129
Q9	42	3.000	1.126	0.174
Q10	42	2.690	0.975	0.150
Q11	42	3.452	0.916	0.141
Q12	42	3.857	0.899	0.139
Q13	42	3.929	0.867	0.134
Q14	42	4.286	0.673	0.104
Q15	42	3.833	0.824	0.127
Q16	42	4.2619	0.6270	0.0968
Q17	42	4.048	0.882	0.136
Q18	42	3.405	1.083	0.167

Variable	95.0% Lower Bound	T	P
Q1	4.039	9.54	0.000
Q2	3.129	2.75	0.004
Q3	2.833	0.37	0.355
Q4	2.908	1.14	0.131
Q5	3.131	2.57	0.007
Q6	3.974	9.26	0.000
Q7	3.369	4.17	0.000
Q8	3.593	6.30	0.000
Q9	2.708	0.00	0.500
Q10	2.437	-2.06	0.977
Q11	3.215	3.20	0.001
Q12	3.624	6.18	0.000
Q13	3.704	6.94	0.000
Q14	4.111	12.38	0.000
Q15	3.619	6.55	0.000
Q16	4.0991	13.04	0.000
Q17	3.819	7.70	0.000
Q18	3.123	2.42	0.010

Results for: Worksheet 2

Test of mu = 3 vs mu > 3

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean
Q1	46	3.826	1.081	0.159
Q2	46	3.522	0.937	0.138
Q3	46	2.739	0.976	0.144
Q4	46	3.348	0.994	0.147
Q5	46	3.000	0.966	0.142
Q6	46	3.761	0.899	0.133
Q7	46	3.435	1.003	0.148
Q8	46	3.739	0.880	0.130
Q9	46	3.130	1.147	0.169
Q10	46	3.283	0.981	0.145
Q11	46	3.217	0.892	0.132
Q12	46	3.870	0.859	0.127

Q13	46	3.783	0.814	0.120
Q14	46	4.109	0.767	0.113
Q15	46	3.630	0.951	0.140
Q16	46	4.065	0.879	0.130
Q17	46	3.848	0.918	0.135
Q18	46	3.457	0.959	0.141

Variable	95.0% Lower Bound	T	p
Q1	3.558	5.18	0.000
Q2	3.290	3.78	0.000
Q3	2.497	-1.01	0.962
Q4	3.102	2.37	0.011
Q5	2.761	0.00	0.500
Q6	3.538	5.74	0.000
Q7	3.186	2.94	0.003
Q8	3.521	5.69	0.000
Q9	2.846	0.77	0.222
Q10	3.040	1.95	0.029
Q11	2.996	1.65	0.053
Q12	3.657	6.86	0.000
Q13	3.581	6.52	0.000
Q14	3.919	9.81	0.000
Q15	3.395	4.50	0.000
Q16	3.847	8.21	0.000
Q17	3.620	6.26	0.000
Q18	3.219	3.23	0.001

95% Confidence Interval of the Difference		Std. Error Difference	Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	Sig.	F		
Upper	Lower									
.8519	1.970E-02	.2093	.4358	.040	86	2.082	.177	1.854	Equal variances assumed	VAR1
.8477	2.393E-02	.2071	.4358	.038	84.385	2.104			Equal variances not assumed	
.1799	-.5567	.1853	-.1884	.312	86	-1.017	.267	1.249	Equal variances assumed	VAR2
.1770	-.5538	.1838	-.1884	.308	85.417	-1.025			Equal variances not assumed	
.6934	-7.6394E-02	.1936	.3085	.115	86	1.593	.056	3.759	Equal variances assumed	VAR3
.6905	-7.3489E-02	.1921	.3085	.112	85.511	1.606			Equal variances not assumed	
.2836	-.5983	.2218	-.1573	.480	86	-.709	.561	.341	Equal variances assumed	VAR4
.2857	-.6004	.2227	-.1573	.482	83.259	-.706			Equal variances not assumed	
.7899	-2.8004E-02	.2057	.3810	.067	86	1.852	.318	1.009	Equal variances assumed	VAR5
.7899	-2.7959E-02	.2057	.3810	.067	85.349	1.852			Equal variances not assumed	
.7980	6.120E-02	.1853	.4296	.023	86	2.318	.464	.540	Equal variances assumed	VAR6
.7967	6.247E-02	.1847	.4296	.022	85.977	2.326			Equal variances not assumed	
.6016	-.2331	.2099	.1843	.383	86	.878	.769	.086	Equal variances assumed	VAR7
.6008	-.2323	.2095	.1843	.382	85.790	.879			Equal variances not assumed	
.4345	-.2937	.1832	7.039E-02	.702	86	.384	.462	.545	Equal variances assumed	VAR8
.4336	-.2928	.1827	7.039E-02	.701	85.880	.385			Equal variances not assumed	
.3520	-.6129	.2427	-.1304	.592	86	-.537	.848	.037	Equal variances assumed	VAR9
.3517	-.6125	.2425	-.1304	.592	85.536	-.538			Equal variances not assumed	

-.1771	-1.0072	.2088	-.5921	.006	86	-2.836	.749	.103	Equal variances assumed	VAR10
-.1772	-1.0071	.2087	-.5921	.006	85.373	-2.837			Equal variances not assumed	
.6184	-.1484	.1929	.2350	.226	86	1.218	.999	.000	Equal variances assumed	VAR11
.6189	-.1490	.1931	.2350	.227	84.813	1.217			Equal variances not assumed	
.3603	-.3851	.1875	-1.2422E-02	.947	86	-.066	.481	.500	Equal variances assumed	VAR12
.3611	-.3860	.1879	-1.2422E-02	.947	84.408	-.066			Equal variances not assumed	
.5021	-.2102	.1792	.1460	.418	86	.815	.511	.435	Equal variances assumed	VAR13
.5033	-.2114	.1797	.1460	.419	84.004	.812			Equal variances not assumed	
.4840	-.1300	.1544	.1770	.255	86	1.146	.973	.001	Equal variances assumed	VAR14
.4822	-.1282	.1535	.1770	.252	85.874	1.153			Equal variances not assumed	
.5817	-.1759	.1905	.2029	.290	86	1.065	.591	.292	Equal variances assumed	VAR15
.5792	-.1734	.1893	.2029	.287	85.773	1.072			Equal variances not assumed	
.5232	-.1298	.1642	.1967	.234	86	1.198	.233	1.445	Equal variances assumed	VAR16
.5186	-.1252	.1618	.1967	.228	81.372	1.216			Equal variances not assumed	
.5821	-.1825	.1923	.1998	.302	86	1.039	.937	.006	Equal variances assumed	VAR17
.5814	-.1819	.1920	.1998	.301	85.768	1.041			Equal variances not assumed	
.3811	-.4847	.2178	-5.1760E-02	.813	86	-.238	.465	.539	Equal variances assumed	VAR18
.3838	-.4873	.2190	-5.1760E-02	.814	82.292	-.236			Equal variances not assumed	

Arranging factors according to median resulted in the following ranking : dishonesty of administration ranked first, followed by the largeness of errors size discovered by external auditors, whether working in private auditing offices or in financial auditing board, in commodities inventory.

- The external auditor in Libyan environment concerns himself with a set of factors to assessment the control risks of commodities inventory.

Arranging factors according to median resulted in the following ranking : the impotence of control the inventory came first in terms of appropriate procedures of delivery, storage, and production, second is ranked non-appropriateness of procedures of inventory pricing, that is; there is no suitable system for costs and costs administration to assume accurately registering of inventory in the suitable records, according to estimation of the external auditors, whether working in private auditing offices or in financial auditing board.

1- Theoretical study :

Which discusses the following subjects :

- Inventory concept, its significance, and the internal control of the inventory, and goals of its auditing.
- Risk concept, its types. and method of its measuring.
- Inherent and control factors of risks that affecting commodities inventory circle.

According to the theoretical study the researcher formalized the main hypothesis of the study, as follows :

"external auditor in Libyan environment assesses certain factors to approximate the inherent and control risks of the commodities inventory".

To test the main hypothesis, the researcher has undertaken the two sub-hypothesis, mentioned below :

- The external auditor in Libyan environment concerns himself with a set of factors to assessment the inherent risks of commodities inventory.
- The external auditor in Libyan environment concerns himself with a set of factors to assessment the control risks of commodities inventory.

2- Practical Study :

It grounded on the basis of distribution of Questionnaire to the external auditors, whether working in private auditing offices or financial auditors in Misurata, Sirte, Khoms and Tripoli.

The collected data has been analyzed by using descriptive statistical method, via percentage, median, standard deviation, and deductive statistics, through T-test to examine hypotheses of study, as well as the differences between the two samples.

The researcher reached out to the following results :

- The external auditor in Libyan environment concerns himself with a set of factors to assessment the inherent risks of commodities inventory.

Summary of study

Auditor avails from individual audit Risks when designing auditing programs, as it helps the auditor in designing tests, and testing the appropriate procedures, and timing of undertake such test and procedures to collect enough evidences that make him assure of individual risks at the desired level. That is, so auditor expresses his opinions on fiscal bills in total, but; to advance such an opinion, he has to check and review detailed accounts to be able to specify audit risks for each account.

Thus, this research concerns itself with the individual audit risks in commodities inventory circle, as many factors affect on inventory circle, which leads to increase the risks that auditor encounter. So; audit should evaluate risks factors to assess the risk at the level that express its own truth in order to guarantee efficiency and effectiveness of auditing process. As assessing risk lesser than its truth leads to affect auditing efficiency which make the auditor pay less efforts, subsequently; decrease the possibilities of discover the physical errors and cheat in fiscal bills. Moreover; specifying risk level higher than its truth would affect the efficiency of the auditing process, that may necessitate more efforts from the side of the auditor, and need more of auditing tests, thus; leads to decrease the auditing efficiency.

Accordingly, the study aims at addressing the following question :-

- What factors external auditor relies on in Libyan environment in order to assessment audit risks of commodities inventory ?

Basing on this logic, the researcher initiated this study to identify the significant factors the external auditor counts upon in Libyan environment to assessment the two risks (inherent and control risk) of the commodities inventory. The researcher applied deductive inductive method to test the hypothesis study. This study depends on theoretical and practical aspects :-

Great Socialist People's Libyan Arab Jamahiriya

Attahadi University | **Postgraduate Studies**

Faculty of Econmics | **Department of Accounting**

The Factors External Auditor Relies On To Assessment Commodity Inventory Risks

Prepared by student:

Marwan Khaled Elgowairi

Bachelor of Accounting – Faculty of Economics

7 October University 2002

under supervision of:

Professor. Mustafa Bakkar Mahmoud

This dissertation was presented to complete requirements of postgraduate degree (Master) on 23-7-2009 to Department of Accounting, Faculty of Economics – Attahadi University