

أثر التدقيق الداخلي في المواصفات الفنية لأدلة الإثبات
دراسة تحليلية لأراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية/ فرع كربلاء

The impact of the internal audit on the technical specifications of the evidence Analytical study of the performance of a sample of employees of the Office of Financial Supervision / Karbala branch

م. م. هبة نبيل حميد

Heba Nabil Hami

جامعة وارث الانبياء ، كربلاء ، العراق

University of Warith Al-Anbiya, Karbala, Iraq

heba_nabeel@uowa.edu.iq

المستخلص:

يهدف البحث الى لقاء الضوء على اهمية أثر التدقيق الداخلي في المواصفات التي يجب ان تتصف بها ادلة الإثبات كي تكون اداه فاعله وكفؤه يمكن الاعتماد عليها من قبل مراقب الحسابات ليبيدي رايه المهني الواضح والصريح حول القوائم المالية للشركة محل الفحص ، هنالك عدد من العناصر التي تؤثر على ادله الإثبات بصورة عامه وعلى مواصفاتها بصورة خاصه وتتنوع الآراء حول تأثير تلك العناصر ومن يحتل او يتمتع بالقدرة الكبيرة و المؤثرة على تلك الأدلة بحيث لا يمكن الجزم حول العنصر الاكثر تأثيرا على ادله الإثبات والمواصفات الفنية لها ولذلك تتمثل مشكلة البحث بالتساؤل الاتي " هل للتدقيق الداخلي أثر على المواصفات الفنية لأدلة الإثبات " ، وان أهم الاستنتاجات التي توصل لها البحث هي اثبتت الدراسة ان للتدقيق الداخلي أثر على المواصفات الفنية لأدلة الإثبات مما ادى الى قبول فرضية الوجود ورفض الفرضية البديلة (العدم) ، وكذلك أن صحة وصدق ادلة الإثبات يؤدي بالضرورة إلى تدعيم وقوة عملية التدقيق الداخلي ، ومن أهم التوصيات التي توصل اليها البحث هي يجب تدعيم كل عملية تحدث في الشركة بأدلة اثبات وذلك لضمان صحة ومصداقية المعلومات المعروضة في القوائم المالية .

الكلمات المفتاحية : التدقيق الداخلي ، أدلة الإثبات ، المواصفات الفنية لأدلة الإثبات

Abstract:

The research aims to shed light on the importance of the impact of internal audit on the specifications that must be characterized by the evidence in order to be an effective and efficient tool that can be relied upon by the auditor to express his professional and clear opinion about the financial statements of the company under examination. There are a number of elements that affect the Evidence of evidence in general and its specifications in particular, and opinions vary about the impact of these elements and who occupies or has the great and influential ability on those evidence so that it is not possible to be certain about the most influential element on the evidence and its technical

specifications. on the technical specifications of the evidence, And the most important conclusions that the research reached is that the study proved that the internal audit had an impact on the technical specifications of the evidence, which led to the acceptance of the existence hypothesis and the rejection of the alternative hypothesis (nothing), as well as that the validity and honesty of the evidence necessarily leads to the strengthening and strength of the internal audit process, and among the most important recommendations What the research has reached is that every process that occurs in the company must be supported with evidence in order to ensure the validity and credibility of the information presented in the financial statements.

Keywords: internal audit, evidence, technical specifications of evidence

المقدمة :

التدقيق الداخلي اساس لصنع القرار الاقتصادي المتبع لوظيفة مهنة المحاسبة منذ نشأتها الى الان فقد كان الهدف من التدقيق في الماضي اكتشاف الاخطاء والتلاعب في الدفاتر والسجلات المحاسبية ومع كبر حجم الوحدات الاقتصادية وتوسع نشاطها توسعت هذه الاهداف الى هدف اكبر و هو مساعده الإدارة في اتخاذ القرارات من خلال ابداء الراي الفني المحايد عن مدى تمثيل البيانات للمركز المالي ونتيجة النشاط بصوره صادقه وعادله و لتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية وتأسيسا على ما تقدم يمكن القول ان لأدلة الاثبات الأهمية الكبيرة لمراقب الحسابات باعتبارها احد اهم العناصر التي يحتاجها مراقب الحسابات لأبداء رايه حول القوائم المالية ولقد تم تقسيم هذا البحث الى اربعة مباحث حيث يتناول المبحث الاول منهجية البحث في حين يتناول المبحث الثاني الجانب النظري للبحث من خلال تقسيمه الى قسمين وتضمن القسم الاول التدقيق الداخلي وتعريفه و مفهومه واهميته واجراءاته وعلاقته بالرقابة الداخلية اما القسم الثاني فتناول الموصفات الفنية لأدلة الاثبات مفهومها وانواعها وطرق الحصول عليها الموصفات الفنية لها اما المبحث الثالث مخصص للجانب العملي الذي تضمنه دراسة ميدانية تم تنفيذها من خلال استبانة وزعت على عينه من موظفي ديوان الرقابة المالي بغيت استطلاع آرائهم بخصوص اثر التدقيق الداخلي على الموصفات الفنية التي يجب ان تتصف بها ادله الاثبات واخيرا المبحث الرابع الذي تضمن الاستنتاجات التي تم استخلاصها طبقا لمعطيات هذا البحث والتوصيات التي اقترحها الباحث.

المبحث الاول

منهجية البحث

اولا:- مشكله البحث

هنالك عدد من العناصر التي تؤثر على ادله الاثبات بصوره عامه وعلى موصفات بصوره خاصه وتتنوع الآراء حول تأثير تلك العناصر ومن يحتل او يتمتع بالقدرة الكبيرة و المؤثرة على تلك الأدلة بحيث لا يمكن الجزم حول العنصر الاكثر تأثيرا على ادله الاثبات والموصفات الفنية لها ولذلك تتمثل مشكلة البحث بالتساؤل الاتي :

- هل للتدقيق الداخلي أثر على الموصفات الفنية لادلة الاثبات ؟.

ثانيا:- اهميه البحث

تعتبر ادله الاثبات من العناصر المهمة التي لها اثر كبير على عمل وراي مدقق الحسابات وان للتدقيق الداخلي باعتباره احد اهم مكونات نظام الرقابة الداخلية الدور الكبير في التأثير على كفاية وكفاءه ادله الاثبات لذا جاء هذا البحث الى لقاء الضوء على اهميه ودور التدقيق الداخلي على هذه الأدلة.

ثالثا:- هدف البحث

يهدف البحث الى لقاء الضوء على أثر التدقيق الداخلي على الموصفات التي يجب ان تتصف بها ادله الاثبات كي تكون اداه فاعله وكفؤه يمكن الاعتماد عليها من قبل مراقب الحسابات ليبيدي رايه المهني الواضح والصريح حول القوائم المالية للشركة محل الفحص.

رابعا:- فرضيات البحث

يستند البحث على فرضيتين رئيسيتين هما :

1. ان للتدقيق الداخلي الاثر الكبير والمهم في اعداد وانشاء ادله اثبات تتمتع بموصفات فنيه عالية.

2. ليس هنالك أثر للتدقيق الداخلي في اعداد هذه الأدلة وفق للمواصفات الفنية العالمية.

خامساً:- عينه البحث

تم اختيار ديوان الرقابة المالية فرع كربلاء ميدان للدراسة والجدول الآتية تبين هذه العينة:

جدول رقم (1) يبين عدد الفئات والتحصيل الدراسي

عدد الفئات	التحصيل الدراسي
3	دبلوم
25	بكالوريوس
1	دبلوم عالي
1	دكتوراه

جدول رقم (2) يبين عدد الفئات والفئة العمرية

عدد الفئات	الفئة العمرية
19	(30-20)
2	(40-31)
4	(50-41)
5	(60-51)

جدول رقم (3) يبين عدد الفئات وسنوات الخدمة

عدد الفئات	سنوات الخدمة
6	أقل من 5 سنوات
6	(10-6)
13	(20-10)
5	(21- فأكثر)

سادساً : الدراسات السابقة

1. دراسة فضاله ، صدام ابراهيم 2017 "مدى اعتماد المدقق على الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد أدلة الإثبات" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد المدقق على الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق لجمع ادلة الاثبات الملائمة والكافية لتعزيز رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية للجهة الخاضعة للرقابة مع تأثير تلك المخاطر والأهمية النسبية على كفاية وملائمة ادلة الأثبات ، إذ ان اهم الاستنتاجات تبين ان مستوى الدلالة 0.000 أقل من قيمتها 0.05 وبذلك تم قبول فرضيتي البحث المتمثلة بوجود علاقة بين اعتماد المدقق على الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية ومخاطر التدقيق لتحديد ادلة الأثبات المستند اليها في ابداء رأيه الفني المحايد ، وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات إذ الأهم هو ضرورة وجود تعاون مشترك بين ديوان الرقابة المالية الاتحادي والعاملين في التدقيق الداخلي للوحدات الحكومية في تقديم الارشادات إذ يقلل من مخاطر الاحتيال وتحريف في البيانات المالية إلى أدنى حد ممكن والحفاظ على المال العام من سوء التصرف والضياع.

2. دراسة أكبر ، يونس عباس 2015 " أثر كفاية وحجية أدلة الاثبات في مخاطر التدقيق " تمثل أدلة الإثبات ادوات مطابقة بين ما عرض على المدقق من بيانات مالية في القوائم والكشوفات المالية وبين مستوى قناعاته بصحة تلك القوائم ، ووفقا لذلك يحاول المدقق الحصول على أكبر كمية من أدلة الإثبات وأكثرها حجية ، إلا أن ذلك لايمكن تحقيقه في ظل الظروف العملية والموضوعية منها التدقيق الاختباري وضعف نظام الرقابة الداخلية

وجود أدلة مقنعة وليس قاطعة أحيانا ، لذلك يأتي هذا البحث ليتفحص العلاقة بين كمية وحجية أدلة التدقيق لمخاطر التدقيق إذ إن عدم الحصول على أدلة كافية أو مقنعة سوف يؤدي إلى إبداء رأي غير سليم بالقوائم المالية (مخاطر الدقيق) بني البحث على فرضية اساسية مفادها أن توفير أدلة إثبات كافية يؤدي إلى تقليل الأخطاء وتحسين أداء عملية التدقيق وتجذب مخاطره .

3. دراسة شاور ، معتز هلال أحمد ومشرف، فتح الرحمن الحسن منصور(2009) " برنامج المراجعة ودوره في الحصول على أدلة إثبات كافية لتحقيق أهداف المراجعة" تمثلت مشكلة البحث في أنه عند مراجعة القوائم المالية يقوم المراجع بجمع أدلة الإثبات من المصادر المختلفة لتكوين رأي مهني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ، وعليه يمكن صياغة المشكلة من خلال هذه التساؤلات : 1. هل لتصميم برنامج مراجعة فاعل دور في الحصول على أدلة إثبات ملائمة وكافية؟ 2. ما هو أثر عدم وضع برنامج ملائم للمراجعة على مراجعة القوائم المالية؟ 3. هل النظم المالية للمنشآت تؤدي للحصول على أدلة إثبات ملائمة وكافية لتحقيق أهداف المراجعة؟ هدف البحث إلى التعرف على أدلة الإثبات ومقوماتها الأساسية، والتعرف على العلاقة بين برنامج المراجعة وأدلة الإثبات وأهداف المراجعة، وبيان موقف المراجع الخارجي بالنسبة للحصول على أدلة الإثبات ، من أهم الاستنتاجات التي خرج بها البحث هي أن أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل البنوك وعملاء المنشأة تعتبر أكثر ملاءمة لتحقيق أهداف المراجعة من تلك التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة مثل الاستفسار من موظفي العميل، وكانت هنالك العديد من التوصيات منها أن يتمتع المراجع بالخبرة الكافية عند وضع برنامج المراجعة.

المبحث الثاني

التدقيق الداخلي وأدلة الإثبات

اصبحت وظيفه التدقيق الداخلي في بيئة الاعمال الحديثة وظيفه دعم رئيسي لكل من المساهمين ، الإدارة، المدققين الخارجيين حيث يتوقف مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي وعلى نتائج تقويمه لفعالية نشاط التدقيق الداخلي ، أن عمله التدقيق هي عمله منهجيته منظمه لجمع ادله الإثبات وتقييمها و المتعلقة بنتائج الاعمال والمركز المالي والاحداث الاقتصادية بشكل موضوعي لذلك فان جهد المدقق يتمثل في التحقق والتأكد و التحليل الاقتصادي المنظم لأدله الإثبات ليتمكن من الحكم فيما اذا كانت القوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق قد تم اعدادها وعرضها طبقا للمبادئ المحاسبية المعتمدة ومن ثم امكانيه الوثوق بها واتخاذ القرارات المناسبة من قبل الجهات المستفيدة .

اولاً:- مفهوم التدقيق الداخلي

قدمت عده تعاريف للتدقيق الداخلي فقد عرف بانه مجموعه من اوجه النشاط المستقلة التي تنشئها الإدارة للقيام بخدماتها في التحقق من العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان صحة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاية المخصصات المعدة لحمايه اصول واموال الشركة والتحقق من اتباع العاملين في الشركات السياسات والخطط والاجراءات الإدارية المرسومة واخيرا قياس مدى صلاحية تلك الخطط والسياسات و جميع وسائل المراقبة الاخرى في اداء اغراضها واقتراح التحسينات اللازم ادخالها عليها حتى يصل المشروع الى درجه الكفاية الإنتاجية القصوى (ابو غزاله واخرون ، 2001 : 255) وفي عام 1957 عرف على انه نشاط تقويم مستقل ينشأ في داخل الوحدة الاقتصادية لغرض فحص العمليات المحاسبية والمالية والتشغيلية الاخرى بوصف اساسا لخدمه الإدارة (عثمان ، 1999: 127) وكذلك عرف من قبل معهد المدققين الداخليين IIA بانه نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لأضافه قيمه للمنشأة وتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة في تحقيق اهدافها من خلال ايجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءه عمليات ادارته المخاطر والرقابة والحاكمة المؤسسية (الطرايرة ، 2008 : 172) ، وفي نشره اصدرها مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز عام 1964 تم تعريف التدقيق الداخلي على انه تطبيق للأعمال والسجلات يتم داخل المنظمة بصفه مستمرة احيانا و بواسطه موظفين يخصصون لهذا الغرض ويختلف نطاق واهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المنظمات المختلفة وقد يمتد خاصه بالمنظمات الكبيرة الى امور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المحاسبية بطبيعتها (السيد علي : 1996 : 12) كما تم تعريف التدقيق الداخلي من قبل مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي

للمحاسبين فقد عرفه بأنه وظيفة تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنظمة كخدمه لها وتشمل وظائف الفحص والتقييم ومراقبه مدى كفاءه وفعالية انظمه الرقابة الداخلية والمحاسبية (جمعه ، 2005: 1991).

ثانيا : أهمية التدقيق الداخلي

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من اهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة حيث اشار بعض الباحثين الى انه سنه واحده من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي (المجمع العربي للمحاسبين، 2005: 226) ولا شك ان اهميه التدقيق الداخلي تكمن في مدى قدره هذه الوظيفة على اضافته قيمه حيث التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على انه قيام التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري والتأميني انما يهدف بالأساس الى ان اضافته القيمة للشركة ووضعه المعهد كهدف نهائي واستراتيجي لوظيفه التدقيق الداخلي و اشار المعهد الى ان اضافته القيمة يتم من خلال تحسين وزيادة فرص المخاطر الى المنطقة وتحسين الاجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر الى مستويات مقبولة (المدلل ، 2007 : 73). ويؤكد (خليل ، 2003 : 404) ان اضافته القيمة تحقق من خلال دعم قدره ادارته التنظيم على تحقيق اهداف التنظيم استراتيجية و بما يتصف مع توقعات اصحاب المصلحة بأداء خليط من الأنشطة التأكيدية والتأمينية في اطار من الاستقلال والموضوعية و اشار (المدلل ، 2007 : 73) الى ان اضافته القيمة للشركة يتحقق من خلال قيامها بواجبها التقويمي والبنائي حيث يرى (خليل ، 2003 : 410) انه لمعرفه القيمة المضافة الناتجة عن التدقيق الداخلي فان من المطلوب تحديد الامور التالية :

1. تحديد الاطراف ذات المصلحة في التنظيم (داخليه / خارجيه) وبالتالي ذات المحصلة في وظيفه التدقيق الداخلي.
2. تحديد توقعات تلك الاطراف من وظيفه التدقيق الداخلي و بما يمكن من اضافته القيمة.
3. تحديد الطاقات والموارد لمنهج اضافته القيمة.
4. تقييم مهارات وانشطه وظيفه التدقيق بما يتناسب مع منهج اضافته القيمة.

فعندما كان المستفيد من خدمات التدقيق الداخلي هو الإدارة العليا عبر كون التدقيق الداخلي يمثل عيون واذان الإدارة فإنه كان يساهم بإضافة القيمة بواسطه ضمان الحماية الكاملة للأصول وضمان الالتزام بالقوانين والتشريعات عبر ما تقدمه من توصيات الى الإدارة العليا بالخصوص اما حين تطورت هذه الوظيفة واصبح المستفيد من خدمات هذه الوظيفة بالإضافة الى الإدارة العليا كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق المنبثقة عنه فقد اصبحت هذه الوظيفة تضيف قيمه بواسطه تحسين كفاءه وفعالية العمل ومنح الثقة للمعلومات والبيانات المالية وغير المالية وضمان التزام الإدارة العليا بمتطلبات الحوكمة والإدارة السليمة وهذا ما جعل المستفيد من خدمات وظيفه التدقيق الداخلي يتخطى حتى لجنة التدقيق ومجلس الإدارة ليشمل المدقق الخارجي والمساهمين والزبائن والموردين والاسواق المالية بمعنى جميع الاطراف ذات العلاقة بالشركة والتي تشكل ما يمكن ان يطلق عليه سلسلة القيمة (المدلل، 2007 : 74)

ثالثا: مهام واجراءات التدقيق الداخلي

يمكن حصر مهامه واجراءاته بما يأتي : (نجم، 2010: 25)

1. التأكد من صحه وسلامه سير الامور المالية في المنظمة واختبار دقة العمليات والبيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات لتقرير مدى مطابقتها الأنظمة والقوانين.
 2. تدقيق القرارات الإدارية ومتابعه الاجراءات الهادفة الى حمايه موجودات المنظمة من سوء الاستعمال او التلف او الضياع
 3. التأكد من ان القرارات ذات الآثار المالية التي تنفذ بدقه وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.
 4. التأكد من ان كافة القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات السارية يراعى تطبيقها من قبل جميع العاملين في المنظمة.
 5. التدقيق والرقابة على الاقسام والأجهزة الأخرى بما يضمن تنفيذ وتطبيق الرقابة الداخلية.
 6. التدقيق والرقابة على جميع المستندات والوثائق المالية وفحص بياناتها والتأكد من صحتها وسلامتها.
 7. التأكد من اعداد القوائم الشهرية والدورية والتحليلات المالية الخاصة بها وكذلك التحليلات الإحصائية.
 8. اعداد الدراسات المالية والتحليلية والمقارنة وتقديمها الإدارة العليا بغرض المساعدة في اتخاذ القرارات.
 9. التأكد من ملكيه وحيازة الموجودات الثابتة والعمل على الحفاظ عليها طول عمرها الانتاج المحدد .
 10. التأكد من تحقيق الابرادات باقل تكلفه ممكنه .
 11. التأكد من تطبيق جميع المعايير المحاسبية والمالية الخاصة وفقا للأصول والمعايير المحاسبية الدولية المتعارف عليها.
- وهناك اجراءات اخرى وهي : (سواد، 2009: 91)

1. تجميع المعلومات حول موضوع التدقيق وذلك باستخدام اجراءات المراجعة التحليلية والتي تشمل على مقارنه بين الفترة الحالية والفترات السابقة و دراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية.
2. يجب ان تكون معلومات كافيه ويمكن الاعتماد عليها اي انه يجب ان تستند في المعلومات على حقائق كافيه بحيث يمكن للشخص المؤهل ان يصل الى نفس النتائج و يجب ان تتماشى مع اهداف التدقيق.
3. يجب اختيار اجراءات التدقيق بما فيها اختبارات التدقيق و اساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة.
4. يجب توفير الاشراف الكافي على عمليه تجميع المعلومات بما يوفر تأكيدنا من الحفاظ على موضوعيه المدقق والتأكد من تحقيق الاهداف.
5. يجب اعداد اوراق العمل لتوثيق عمليه التدقيق وذلك عن طريق مراجعه الاوراق مع المشرف على قسم التدقيق الداخلي.

رابعاً : علاقه التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

يشير (بكري ، 2005 : 111) الى ان وظيفه التدقيق الداخلي ليس فقط جزء من نظام الرقابة الداخلية ولكنها تمثل بؤره التركيز بالنسبة له وصمام الامان خصوصا بعد تحولها الى مهنة معترف بها دوليا ودور المدقق الداخلي ينحصر في هذا المجال في اختبار مدى الالتزام في الاجراءات الرقابية وكذلك يقيم هذه الاجراءات ومراقبه مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية ويرى (المدلل، 2007 : 102) أن الدور المناط للتدقيق الداخلي في اختبار مدى الالتزام بالنظام الرقابة الداخلية الاجراءات والسياسات و قواعد وضوابط يوفر حاجه ملحه وهامه حيث ان الالتزام بنظام الرقابة ومتطلباته يعتبر امرا في غايه الأهمية و قد تفوق اهميتها وجود نظام الرقابة الداخلية ومن هنا تتبع اهميه التدقيق الداخلي في هذا الامر ويمكننا ان نقدر العناء الذي تتحملة الإدارة العليا فيما لو قامت هي بالانشغال بتدقيق مدى الالتزام واجراء الاختبارات المتعلقة بذلك خصوصا اذا ذكرنا عدم قدره المدقق الخارجي على القيام بذلك لعوامل عديده.

اما بالنسبة لقيام المدقق الداخلي بتقييم الاجراءات فالمقصود منه تقييم نظام الرقابة بشكل شامل بهدف الحصول على تأكيد من ان النظام يعمل بشكل جيد وعرض تقييمه على الإدارة العليا او لجنة التدقيق يجعله مشاركا اساسيا في تطوير نظام الرقابة الداخلية وذلك كوظيفة استشارية في هذا الامر ولكن هنا ينبغي عدم مبادرته في الاساس لوضع الاجراءات الرقابية حتى يستطيع بموضوعيه وحياديه القيام بعملية التقييم حيث يشير الباحثون الى ان قيام المدقق الداخلي وتقييم الاجراءات الرقابية يمنح هذه الاجراءات المزيد من القوة والقدرة على تحقيق الاهداف سواء اهداف هذه الاجراءات او اهداف المنشأة ككل من خلال مساهمه الرقابة الداخلية في تحقيقها (المدلل ، 2007 : 103) و اشار (الصبان واخرين ، 1996 : 56) الا ان تقييم نظام الرقابة الداخلية يمر بعده خطوات وهي :

1. **جمع الحقائق والمعلومات عن النظام :** ويقصد به تكوين نظره عامه وشامله عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة و انظمه الرقابة والتي يتم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة وما يجب ان تكون عليه عمليه التشغيل هذه الأنظمة وهذا يستلزم جمع المعلومات عن الدورة المستندية الخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي و خرائط التدفق داخل الوحدة و دليل الاجراءات .
2. فحص النظام وتعني هذه الخطوة باختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من ان تشغيله يتم وفقا لما محدد مسبقا وذلك بأجراء مجموعه من اختبارات مدى الالتزام وذلك بمراجعة التوقيت المناسب لهذه الاختبارات.
3. تقييم النظام وتمثل هذه الخطوة اخر خطوات عمليه دراسة وتقييم انظمه الرقابة الداخلية بعد القيام بجمع المعلومات الكافية عن النظام وفحص الالتزام به يصبح المدقق الداخلي في وضع يمكنه من الحكم على فعالية وكفاءه النظام ودرجه الاعتماد عليه و من ثم يتم اقتراح السبل الكفيلة بتقويم النظام وتلافي الثغرات و اوجه القصور والنقص فيه ومن الجدير بالذكر ان دائرة التدقيق الداخلي تعتبر احد المكونات الأساسية لتوافر نظام رقابه داخلي فعال وقوي ودائرة التدقيق الداخلي التي توظف المدققين الداخليين من ذوي الكفاءة والمؤهلات العلمية او المهنية قادره على تحقيق الاهداف والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتقها (الطرايره، 2008 : 215) ويهتم المدقق بصفه خاصه بمدى فعالية الرقابة الداخلية في حمايه اصل المؤسسة و توفير بيانات محاسبية دقيقه يمكن الاعتماد عليها ، كما يود ان يعرف ما اذا كان في استطاعته التأكد بدرجة معقوله من امكانيات اساليب الرقابة الداخلية في منع او اكتشاف حدوث اخطاء جوهريه او التلاعب في القوائم المالية ويعتمد المدقق على مبدأ ((التأكد بدرجة معقوله)) اعترافا منه بعدم معقوليه زياده تكلفه نظام الرقابة الداخلية عن قيمه المنافع المتوقع ان يحققها النظام (توماس وهنكي، 1989 : 366).

خامسا : مفهوم ادله الاثبات

قد تم تعريف ادله الاثبات بانها تلك الاسس او الاساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات او الاعتقادات المزعومة الى افتراضات مثبتة (سواد، 2009: 151) كما عرفت ايضا على انها جمع الحقائق التي تكون دقيقة وملائمه وكافي على نحو لا يمكن انكاره وذلك لغرض التحقق من الافتراضات وان الاعتراف بها يكون وفقا لقواعد موضوعيه في المحاكم او المهن او المؤسسات الاخرى (محمد، 2005: 30) وكما يجب على المدقق أن لا يبدي رايه في التقارير المالية ان لم يكن هذا الراي مبني على القرائن وتفرض لجنه اصول التدقيق Ap2 في هذا القرائن ان تكون ملائمه ويمكن الاعتماد عليها وكافيه ويتوقع ان يستخدم المدقق تقديراته الشخصية واجتهاداته المهنية في تقويم نوعيه القرائن في تحديد كفاءتها ويمكن الحصول على القرائن من مصادر مختلفة والبعض منها يتم توفيره بناء على طلب خاص من المدقق (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: 13) ولغرض التعرف على المراد من ادله وقرائن الاثبات بشكل متكامل وموضوعي لا بد من الإشارة الى عدد من التعاريف الخاصة بالدليل و لا سيما في مجال التدقيق :

1. **من الناحية اللغوية :** بانه عبارات او اشياء تبرهن على شيء ما (قاموس اكسفورد، 2005: 94) .
2. **ادله الاثبات بالمفهوم العام :** و هي الاساس الذي يصوغ عليه الفرد اعتقاداته او برسم بعض الاستنتاجات بشأن الافتراض موضوع البحث، اما الباحث (ويغمور) فقد ميز بين نوعين من الحقائق لأغراض الاثبات في قوله ((ان الاثبات دائما هو مصطلح مترابط فهو يؤشر العلاقة بين حقيقتين : الحقيقة او الفرضية محل الاثبات ، والحقائق او المواد التي تثبت الفرضية، حيث ان الاولى ضرورية افتراضيا بينما الأخيرة تقدمك كواقع للتوصل الى القناعة بان الاولى هي واقع ايضا)) (القيسي، 1998 : 71)
3. **الاثبات في لغة القانون :** اقامه الدليل على حقيقه امر مدعي به نظر الى ما يترتب عليه من اثار قانونيه (القيسي، 1998: 84) و كما عرفت ايضا على انها حقيقه معروفه او مجموعه من الحقائق تقدم للمحكمة بهدف اقناعها بحقيقه الافتراض الذي ترغب المحكمة في التحقق منه (جمعه، 1999: 180) .
4. **ادله الاثبات في التدقيق :** جاء في تعريف المنظمة الدولية العليا على الرقابة المالية على انه المعلومات التي تشكل اساسا يعتمد عليها المدقق او الجهاز الاعلى للرقابة في ابداء واعداد التقارير ، في حين اشار الكاتبان (ارينز و لوبك) في كتابهما (المراجعة مدخل متكامل) بانها كل معلومة يستخدمها المدقق لتحديد ما اذا كانت المعلومات القوائم المالية والتي تم تدقيقها وتم ادراجها بما يتفق مع المعايير التي تم تحديدها بشكل مسبق (اارينز ، 2002: 238) وقد عرف اخرون الاثبات في التدقيق بانه عمليه اقامه الدليل على صدق او القضايا التي تحويها القوائم المالية .

سادسا : انواع ادله الاثبات

تصنف ادله الاثبات في التدقيق الى ما يأتي :

1. من حيث العمومية يمكن تصنيف الأدلة بصورة عامه ضمن الفئات الأتية :
 - **الاثبات المادي :** و هي الاثباتات التي يتم الحصول عليها في الملاحظة المباشرة ومن الأمثلة عليها جرد الخزين ، جرد النقدية ، جرد الاصول الثابتة ، زياره المواقع المختلفة للجهة الخاضعة للتدقيق .
 - **الشهادات والبيانات :** و هي الاثباتات التي يتم الحصول عليها من الاخرون من خلال البيانات الشفوية او المكتوبة وفي بعض الاحيان يحتاج مراقب الحسابات لهذا النوع من الاثباتات من المستفيدين من خدمه التدقيق بصورة مباشره .
 - **الاثباتات الوثائقية :** وتحتوي هذه الاثباتات الملفات والتقارير والمستندات وادله العمل والتعليمات والاوامر الإدارية وغيرها.
 - **الاثباتات التحليلية :** وهي الاثباتات التي يتم بنائها من خلال تحليل البيانات والمعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة (محمد، 2008 : 39) .
2. **من حيث تكوينها واثباتها :** اشار الباحث (هارترلي) في محاولته لتصنيف انواع الاثباتات تبعا لطريقه تكوينها و لتحديد خصائصها النوعية كما يأتي :

أ. **الاثباتات التي تم تكوينها من قبل مراقب الحسابات** وتشمل الفحص المادي والملاحظات ،اعاده احتساب للعمليات و استخدام الاساليب الرياضية والإحصائية

ب. **الاثباتات التي يتم تكوينها من قبل الإدارة** السجلات الحسابية الأساسية والمستندات الداخلية ، الردود على قوائم الاستقصاء لفحص نظام الرقابة الداخلية ، الشروط المقدمة من قبل موظفي الجهات الخاضعة للتدقيق وادارتها .

ت. **الاثباتات التي يتم تكوينها من اطراف ثالثة** المستندات والبيانات التي تعد من قبل اطراف ثالثة خارجيه، الوثائق التي تصدر من طرف ثالث ، التوكيدات التي يتم عملها من قبل طرف ثالث بناء على طلب مراقب الحسابات (القيسي، 1998: 88) .

ث. **من حيث اسلوب الحصول عليها** يراد من اساليب تجميع ادله الاثبات بانها الوسائل والطرق المتاحة للحصول على الأدلة وتعرف بانها الوسائل الفنية التي يستخدمها مراقب الحسابات في جمع الأدلة ومن ثم تنفيذ الخطوات اللاحقة في عملية التدقيق (الالوسي، 2003: 272) وينبغي الإشارة الى تلك الوسائل كثيره ومتعددة ولكل منها نطاق معين للتطبيق و شروط واحكام يجب مراعاتها لتحقيق الاهداف المطلوبة منها (ابو طبل، 1967: 272) و يمكن لمراقب الحسابات ان يختار اسلوبا أو وسيله من هذه الوسائل و يخصص لكل اجراءات تدقيق اسلوبا من اساليب الحصول على ادله الاثبات ويمكن حصر هذه الوسائل بما يأتي :

• **الفحص الفني ، المصادقات ،التوثيق، الملاحظة، الاستفسارات، اعاده التشغيل، الاجراءات التحليلية.**
والاتي شرح لهذه الوسائل:

1. **الفحص الفعلي :** يتمثل في الفحص او الجرد الذي يقوم به او يشرف عليه مراقب الحسابات للأصول الملموسة و يتعلق بكل من الاصول الثابتة والمخزون والنقدية فضلا على انه قابل للتطبيق على اوراق القبض وهو من اكثر الأدلة الموثوق بها.

2. **المصادقات :** وتمثل ايصال او رد كتابي او شفوي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها مراقب الحسابات وينظر اليها على انها دليل قوي يتم استخدامه كثيرا من قبله ولكنه دليل مكلف الى حد ما وقد لا يكون ملائما ان يطلب من بعض الافراد الرد على المصادقات.

3. **التوثيق :** يتمثل التوثيق في قيام مراقبي الحسابات في فحص المستندات التي تدعم المعلومات المدرجة في القوائم المالية وتعد هذه المستندات (قائمه الشراء، قائمه البيع، مستندات الشحن..... الخ) أدلة مفيدة يمكن استخدامها في التحقق من دقة وصحة السجلات في عملية التدقيق ويوجد نوعان من المستندات :

• **مستندات داخلية** (قوائم البيع ، تقارير المخزون الخ)

• **مستندات خارجيه** (قوائم الشراء ، بوليصات التأمين الخ)

4. **يتم استخدام المشاهدة لتقييم انشطه وفعاليات معينة وتتوافر طوال عمليه التدقيق فرصه لممارسه المشاهده ، السمع واللمس لتقييم الامور على نطاق واسع .**

5. **يتم من خلال الاستفسار الحصول على معلومات كتابيه او شفويه عن العمل (الوحدة محل التدقيق) ردا على أسئلة مراقب الحسابات ولا يمكن النظر الى الاستفسار بوصفه دليلا حاسما لأنه لا يتم التوصل اليه من مصدر محايل.**

6. **يتم من خلال اعاده التشغيل فحص عينه من العمليات الحسابية ويشمل ذلك اختيار الدقة الحسابية وتتضمن اجراءات محدده مثل ترحيل قوائم البيع ، فحص العمليات الحسابية لمصروف الاندثار .**

7. **يتم من خلال الاجراءات التحليلية استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد منطقيه رصيد حساب ماء او بيان اخر و يمكن ان تكون هي الدليل الوحيد المطلوب في حاله الحسابات التي ليس لها اهميه نسبية (أرينز، 2002: 249) وهناك انواع اخرى لأدلة الاثبات لذلك توجد عده تقسيمات لها يمكن تقسيمها وفقا لدرجه الاعتماد عليها .**

• **قرائن حقيقيه** (قرائن ماديه)

• **قرائن في شكل شهادات** (قرائن مستنديه)

• **قرائن غير مباشره** (دفاتر القيد الترحيل واجراء المقارنات واستخدام النسب) (سواد، 2009: 156)

سابعا : طرق الحصول على ادله الاثبات

1. قوائم الاستقصاء والاستبيان
 2. خرائط الانسياب
 3. مصفوفة المدخلات والمخرجات
 4. كتب الاستفسار
 5. الوسائل الرياضية في التحليل والاحتساب
 6. المراجعة المستندية
 7. الصور الفوتوغرافية
 8. الرسوم البيانية
 9. خطاب التمثيل
 10. الزيارات الميدانية
 11. المناقشات
 12. دراسة الملفات
 13. بحوث السوق
 14. الأدلة المستندية
 15. تقارير فحص النوعية
 16. استخدام الحاسوب بوصفه وسيلة تدقيقه (القيسي ، 1998 : 140)
- وان هنالك خطوات يجب ان يتبعها مراقب الحسابات عند محاولته الحصول على ادله الاثبات (وليم توماس، 1989 : 317)

1. تحديد اهداف التدقيق
 2. تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق للحصول على ادله الاثبات لتحقيق اهداف التدقيق
 3. جمع ادله الاثبات
 4. فحص ادله الاثبات
 5. تقييم هذه الأدلة التي حصل عليها للحكم على مدى كفايتها وصلاحيتها
 6. تكوين الراي على ضوء ادله الاثبات التي حصل عليها
- ثامنا : المواصفات الفنية لأدلة الاثبات**
- ان الهدف الرئيسي من تحديد مجموعه الخصائص النوعية لأدلة الاثبات هو استخدامها بوصفها اساسا لتقييم مستوى جوده هذه الأدلة ولتكون الأدلة ذات كفاءه وفعالية في تحقيق اهدافها لابد لها ان تتميز ببعض الخصائص النوعية ولقد اشار بعض الباحثين الى ان الخاصيتين النوعيتين الاساسيتين للأثبات هما الكفاءة والكفاية كما موضح ادناه (القيسي 1998: 90)،

1. **الكفاءة:** وتشمل الخصائص الفرعية الاتية :
 - أ. الملائمة
 - ب. الصحة او المعولية
 2. **الكفاية :** وتنطوي على الخصائص الفرعية الاتية :
 - أ. درجه الاقناع
 - ب. الاقتصادية
 - ت. التوقيت
- وقد اشار اخرون الى ان الخصائص النوعية والمحددات الخاصة بالأقناع في ادله الاثبات في التدقيق تشمل ما يأتي :
- أ. المناسبة
 - ب. الصلاحية
 - ج. الكفاية

د. التوقيت

وفيما يلي شرح مفصل لهذه الخصائص:

- أ. **المناسبة (الملائمة)** : ومن الضروري ان تتناسب الأدلة مع اهداف التدقيق او تحقيقاً للأقناع بها ويمكن ان تتناسب الأدلة مع احد اهداف التدقيق ولا تتناسب مع هدف اخر وبصوره عامه تتناسب اغلب الأدلة مع اكثر من هدف وليس بالضرورة الاهداف كلها .
- ب. **الصلاحية** : تشير الصلاحية الى الدرجة التي تكون فيها الأدلة تستحق ان تثق بها او معولا عليها اذا عدت الأدلة بانها على درجه عالية من الصلاحية او الجدارة فسوف تساعد مراقب الحسابات على الاقناع بعدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج النشاط.
- ج. **الكفاية** : ويراد بها ان الاثباتات يجب ان تكون مقنعة بصوره كافية لتمكين مراقب الحسابات من تكوين رأيهِ وبذلك تحدد كمية أدلة الاثبات درجه كفايتها ، ويتم قياس كميته الاداء اساساً من خلال حجم العينة المختارة و تتوافر عده عوامل تحدد حجم العينة الملائمة ومنها توقعات مراقب الحسابات عن التحريفات او الاخطاء الجوهرية وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- د. **التوقيت** : عاده ما تغطي مدة تدقيق القوائم المالية مدة زمنية محدده هي السنه على الاغلب ولا يتم الانتهاء من التدقيق الا بعد مده من تاريخ اصدار تلك القوائم ولذلك يمكن ان يتنوع توقيت اجراءات التدقيق من بداية المدة المحاسبية الى ما بعد انتهائها وفي الاغلب تطلب ادارة الجهات الخاضعة للتدقيق بأن يتم تدقيق القوائم المالية في غضون مده لاحقة لانتهاء المدة المحاسبية (فيرون كام، 2000 : 703)

المبحث الثالث

الجانب العملي للبحث

تم توزيع 30 استمارة استبيان على العينة المبحوثة وكان المترجع 30 استمارة والجدول التالي يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية ومستوى الاجابة .

جدول رقم (4) المحور الاول / التدقيق الداخلي

ت	الفقرات / نسبة الاتفاق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	مستوى الاجابة
1	ان للتدقيق الداخلي الاثر الكبير على تحقيق المواصفات الفنية لأدلة الاثبات	4.17	0.38	0.06	مرتفع
2	ان رأي المدقق يعتمد بالدرجة الاولى على حصوله على أدلة الاثبات	4.87	0.35	0.07	مرتفع جد
3	ان رصانة التدقيق الداخلي يؤدي الى تقليص الاجراءات الجوهرية التي يقوم بها مراقب الحسابات	4.53	0.51	0.07	مرتفع جد
4	ان وجود نظام تدقيق داخلي يؤدي الى زيادة القيمة المضافة للمنشأة	4.33	0.48	0.07	مرتفع جد
5	أن للتدقيق الداخلي اثر كبير في تخفيض المخاطر بصورة عامة لنشاط المنشأة	4.53	0.51	0.07	مرتفع جد
6	ان للتدقيق الداخلي دور في تخفيض مخاطر عملية التدقيق	4.5	0.51	0.07	مرتفع جد
7	ان التأثيرات الايجابية للتدقيق الداخلي لا تقتصر فقط على عمل مراقب الحسابات وانما الادارة والاطراف المستفيدة من البيانات المالية	4.37	0.49	0.07	مرتفع جد
8	للتدقيق الداخلي اثر بالغ في تقليص فجوة التوقعات لمستخدمي البيانات المالية	4.33	0.48	0.07	مرتفع جد
9	يلعب التدقيق الداخلي الدور الاول في تحقيق الكفاءة والفاعلية في أنشطة المنشأة	4.47	0.51	0.07	مرتفع جد
10	ان وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر بؤرة التركيز بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية وصمام الامان له	4.3	0.47	0.07	مرتفع جد
11	ان وجود جهاز للتدقيق الداخلي يؤدي الى اضافة الثقة على أدلة الاثبات الداخلية	4.53	0.57	0.07	مرتفع جد
12	أن التدقيق الداخلي يقلل من التلاعبات بصورة كبيرة مما يؤدي الى اضافة الثقة في الانشطة للمنشأة	4.57	0.5	0.07	مرتفع جد

13	وجود جهاز للتدقيق الداخلي يؤدي الى تخفيض تكاليف عملية التدقيق الداخلي	4.5	0.63	0.07	مرتفع جد
14	ان كفاءة نظام التدقيق الداخلي يكسب المنشأة ثقة ومصادقية أكثر من قبل مستخدمي البيانات الم	3.9	0.48	0.06	مرتفع
15	للتدقيق الداخلي اثر كبير على المواصفات الفنية لأدلة الاثبات	4.17	0.38	0.06	مرتفع

جدول رقم (5) المحور الثاني / المواصفات الفنية لأدلة الاثبات

ت	الفقرات / نسبة الاتفاق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	مستوى الإجابة
1	يجب على المدقق أن لا يبدي رايه في التقارير المالية ان لم يكن هذا الراي مبنيًا على القرائن	4.22	0.44	0.07	مرتفع ج
2	ان من اهم الخطوات التي يجب ان يتبعها مراقب الحسابات عند محاولته للحصول على ادله الاثبات هي طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق للحصول على ادله الاثبات لتحقيق اهداف التدقيق	4.70	0.39	0.06	مرتفع
3	بعد تحديد حجم العينة الخاص بكل اجراء تدقيق، ينبغي على المدقق تحديد ماهية العناصر التي سيتم اختيارها من المجتمع	4.40	0.35	0.07	مرتفع ج
4	الاثباتات يجب ان تكون مقنعة بصوره كافية لتمكين مراقب الحسابات من تكوين رايه وبذلك تحدد كمية الاثبات درجه كفايتها	4.54	0.48	0.07	مرتفع ج
5	يمكن لمراقب الحسابات ان يختار اسلوبا أو وسيله للحصول على أدلة الاثبات و يخصص لكل اجراءات اسلوبا من اساليب الحصول على ادله الاثبات	4.37	0.49	0.07	مرتفع ج
6	من الضروري ان تتناسب الأدلة مع اهداف التدقيق او تحقيقاً للأفئاع بها ويمكن ان تتناسب الأدلة مع اهداف التدقيق ولا تتناسب مع هدف اخر	4.21	0.53	0.06	مرتفع
7	ادله الاثبات هي تلك الاسس او الاساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات او الاعتقادات المزعومة الى افتراضات مثبتة	4.88	0.47	0.07	مرتفع ج
8	يتمثل القرار الرئيسي الذي يجب على المدقق اتخاذه في كل عملية تدقيق هو في تحديد نوع وحجم الاثباتات التي يحتاجها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية	4.56	0.51	0.07	مرتفع ج
9	أن ادله الاثبات هي تلك الاسس او الاساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات او الاعتقادات المزعومة الى افتراضات مثبتة	4.94	0.48	0.07	مرتفع ج
10	يستخدم المدقق تقديراته الشخصية واجتهاداته المهنية في تقويم نوعيه القرائن في تحديد كفاءتها ويم الحصول على القرائن من مصادر مختلفة والبعض منها يتم توفيره بناء على طلب خاص من المدقق	4.46	0.47	0.06	مرتفع
11	لتقييم مستوى جوده أدلة الاثبات ولتكون هذه الأدلة ذات كفاءه وفعالية في تحقيق اهدافها لابد لها ان ببعض الخصائص النوعية	4.23	0.55	0.06	مرتفع
12	أدلة الاثبات هي المعلومات التي تشكل اساسا يعتمد عليها المدقق او الجهاز الاعلى للرقابة في ابداء و التقارير	4.51	0.55	0.07	مرتفع ج
13	أن ادله الاثبات تعتبر الداعم والساند الأساسي لعمل المدقق الداخلي	4.70	0.67	0.06	مرتفع

14	لكي يكون المدقق موضوعيا في اعطاء المعلومات و صادقا في عرضها يجب ان تكون مبنية اساسا على الاثبات	4.65	0.47	0.07	مرتفع ج
15	اذا عدت الأدلة على درجه عالية من الصلاحية او الجدارة فسوف تساعد مراقب الحسابات على الاقتناع تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج النشاط	4.33	0.56	0.07	مرتفع ج

يتبين من الجدول رقم (4) اعلاه ان مستوى استجابة العينة نحو الفقرة الاولى وهي (يجب على المدقق أن لا يبدي رايه في التقارير المالية ان لم يكن هذا الراي مبنيا على القرانن) والتي كانت مرتفعة نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.06) والمتوسط الحسابي البالغ (4.17) والذي هو اعلى من المتوسط الفرضي (3) وانحراف معياري مقداره (0.38) مما يدل على وجود تجانس فعال في استجابات العينة ، في حين أن الفقرة الثانية والتي هي (ان رأى المدقق يعتمد بالدرجة الاولى على حصوله على أدلة الاثبات) كان مستوى الاجابة مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي (4.87) وهو أعلى من المتوسط الفرضي (3) وانحراف معياري (0.35) ، وقد حصلت الفقرة الثالثة على مستوى اجابة مرتفع جدا والذي بلغت اهميته النسبية (0.07) ومتوسط حسابي (4.53) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري (0.51) مما يدل على انه هنالك مستوى مرتفع جدا بالنسبة الى الفقرة والتي هي (ان رصانة التدقيق الداخلي يؤدي الى تقليص الاجراءات الجوهرية التي يقوم بها مراقب الحسابات) ، وقد حصلت الفقرة الرابعة والتي هي (ان وجود نظام تدقيق داخلي يؤدي الى زيادة القيمة المضافة للمنشأة) على مستوى اجابه مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي البالغ (4.33) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) وبانحراف معياري مقداره (0.48) ، وان الفقرة الخامسة حصلت على مستوى اجابة مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي البالغ (4.53) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري البالغ (0.51) والتي هي (ان للتدقيق الداخلي أثر كبير في تخفيض المخاطر بصورة عامه لنشاط المنشأة) وان الفقرة السادسة والتي هي (أن للتدقيق الداخلي دور في تخفيض مخاطر عملية التدقيق) قد حصلت على مستوى اجابة مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) ومتوسط حسابي مقداره (4.5) وهو أعلى من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري البالغ (0.51) ، وأن الفقرة السابعة قد حصلت على مستوى اجابه مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) ومتوسط حسابي مقداره (4.37) وهو أعلى من المتوسط الفرضي (3) وبانحراف معياري مقداره (0.49) والتي هي (أن التأثيرات الايجابية للتدقيق الداخلي لا تقتصر فقط على عمل مراقب الحسابات وانما الادارة والاطراف المستفيدة من البيانات المالية) وقد حصلت الفقرة الثامنة والتي هي (للتدقيق الداخلي اثر بالغ في تقليص فجوة التوقعات لمستخدمي البيانات المالية) على مستوى اجابه مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي البالغ (4.33) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) وبانحراف معياري مقداره (0.48) ، وان الفقرة التاسعة قد حصلت على مستوى اجابة مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي (4.47) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) وبانحراف معياري مقداره (0.51) والتي هي (يلعب التدقيق الداخلي الدور الاول في تحقيق الكفاءة والفاعلية في أنشطة المنشأة) وكان مستوى اجابة الفقرة العاشرة والتي هي (أن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر بؤرة التركيز بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية وصمام الامان له) مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي والذي مقداره (4.3) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري البالغ (0.47) وان الفقرة الحادية عشر والتي هي (ان وجود جهاز للتدقيق الداخلي يؤدي الى اضافة الثقة على أدلة الاثبات الداخلية) قد حصلت على مستوى اجابة مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي البالغ (4.53) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري البالغ (0.57) (وقد حصلت الفقرة الثانية عشر على مستوى اجابه مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي البالغ (4.57) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3)) والانحراف المعياري البالغ (0.5) والتي هي (أن التدقيق الداخلي يقلل من التلاعبات بصورة كبيرة مما يؤدي إلى اضافة الثقة في الأنشطة المالية للمنشأة) وقد حصلت الفقرة الثالثة عشر والتي هي (وجود جهاز للتدقيق الداخلي يؤدي إلى تخفيض تكاليف عملية التدقيق الداخلي) على مستوى أجابه مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي البالغ (4.5) وهو أعلى من المتوسط الفرضي (3) وبانحراف معياري مقداره (0.63) (وكان مستوى أجابه الفقرة الرابعة عشر مرتفع نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.06) والمتوسط الحسابي البالغ (3.9) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي (3)) والانحراف المعياري البالغ (0.48) والتي هي (أن كفاءة نظام

التدقيق الداخلي يكسب المنشأة ثقة ومصادقية أكثر من قبل مستخدمي البيانات المالية) ، في حين حصلت الفقرة الخامسة عشر والتي (للتدقيق الداخلي اثر كبير على الموصافات الفنية لأدلة الإثبات) على مستوى مرتفع نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.06) والمتوسط الحسابي البالغ (4.17) والذي هو أعلى من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري البالغ (0.38) .

يتبين من الجدول رقم (5) اعلاه ان مستوى استجابة العينة نحو الفقرة الاولى وهي (ان للتدقيق الداخلي الاثر الكبير على تحقيق الموصافات الفنية لأدلة الإثبات) والتي كانت مرتفعة نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي البالغ (4.22) والذي هو اعلى من المتوسط الفرضي (3) وانحراف معياري مقداره (0.44) مما يدل على وجود تجانس فعال في استجابات العينة ، في حين أن الفقرة الثانية والتي هي (ان من اهم الخطوات التي يجب ان يتبعها مراقب الحسابات عند محاولته للحصول على ادله الاثبات هي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق للحصول على ادله الاثبات لتحقيق اهداف التدقيق) كان مستوى الاجابة مرتفع نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.06) والمتوسط الحسابي (4.70) وهو أعلى من المتوسط الفرضي (3) وانحراف معياري (0.39) ، وقد حصلت الفقرة الثالثة على مستوى اجابة مرتفع جدا والذي بلغت اهميته النسبية (0.07) ومتوسط حسابي (4.40) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري (0.35) مما يدل على انه هنالك مستوى مرتفع جدا بالنسبة الى الفقرة والتي هي (بعد تحديد حجم العينة الخاص بكل اجراء تدقيق، ينبغي على المدقق تحديد ماهية العناصر التي سيتم اختيارها من المجتمع) ، وقد حصلت الفقرة الرابعة والتي هي (الاثباتات يجب ان تكون مقنعة بصوره كافية لتمكين مراقب الحسابات من تكوين رأيه وبذلك تحدد كمية أدلة الإثبات درجه كفايتها) على مستوى اجابه مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي البالغ (4.54) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) وبانحراف معياري مقداره (0.48) ، وان الفقرة الخامسة حصلت على مستوى اجابة مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي البالغ (4.37) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري البالغ (0.49) والتي هي (يمكن لمراقب الحسابات ان يختار اسلوبا أو وسيله للحصول على أدلة الاثبات و يخصص لكل اجراءات تدقيق اسلوبا من اساليب الحصول على ادله الاثبات) وان الفقرة السادسة والتي هي (من الضروري ان تتناسب الأدلة مع اهداف التدقيق او تحقيقاً للأقتناع بها ويمكن ان تتناسب الأدلة مع احد اهداف التدقيق ولا تتناسب مع هدف اخر) قد حصلت على مستوى اجابة مرتفع نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.06) ومتوسط حسابي مقداره (4.21) وهو أعلى من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري البالغ (0.53) ، وأن الفقرة السابعة قد حصلت على مستوى اجابه مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) ومتوسط حسابي مقداره (4.88) وهو أعلى من المتوسط الفرضي (3) وبانحراف معياري مقداره (0.47) والتي هي (ادله الاثبات هي تلك الاسس او الاساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات او الاعتقادات المزعومة الى افتراضات مثبتة) ، وقد حصلت الفقرة الثامنة والتي هي (يتمثل القرار الرئيسي الذي يجب على المدقق اتخاذه في كل عملية تدقيق هو في تحديد نوع وحجم الادلة الملانمين التي يحتاجها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية) على مستوى اجابه مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي البالغ (4.56) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) وبانحراف معياري مقداره (0.51) ، وان الفقرة التاسعة قد حصلت على مستوى اجابة مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي (4.94) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) وبانحراف معياري مقداره (0.48) والتي هي (أن ادله الاثبات هي تلك الاسس او الاساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات او الاعتقادات المزعومة الى افتراضات مثبتة) وكان مستوى اجابة الفقرة العاشرة والتي هي (يستخدم المدقق تقديراته الشخصية واجتهاداته المهنية في تقويم نوعيه القرانن في تحديد كفاءتها ويمكن الحصول على القرانن من مصادر مختلفة والبعض منها يتم توفيره بناء على طلب خاص من المدقق) مرتفع نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.06) والمتوسط الحسابي والذي مقداره (4.46) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري البالغ (0.47) وان الفقرة الحادية عشر والتي هي (لتقييم مستوى جوده أدلة الاثبات ولتكون هذه الأدلة ذات كفاءه وفعالية في تحقيق اهدافها لابد لها ان تتميز ببعض الخصائص النوعية) قد حصلت على مستوى اجابة مرتفع نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.06) والمتوسط الحسابي البالغ (4.23) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري البالغ (0.55) وقد حصلت الفقرة الثانية عشر على مستوى اجابه مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي البالغ (4.51) وهو اعلى من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري البالغ (0.55) والتي هي (ادلة الاثبات هي المعلومات التي تشكل اساسا يعتمد عليها المدقق او الجهاز الاعلى للرقابة في ابداء واعداد التقارير) وقد حصلت الفقرة الثالثة عشر والتي هي(أن ادله الاثبات تعتبر الداعم والساند الأساسي لعمل المدقق الداخلي) على مستوى اجابه مرتفع نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.06) والمتوسط الحسابي البالغ (4.70) وهو أعلى من المتوسط الفرضي (3) وبانحراف معياري مقداره (

0.67) ، وكان مستوى أجابه الفقرة الرابعة عشر مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي البالغ (4.65) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي (3) والانحراف المعياري البالغ (0.47) والتي هي (لكي يكون المدقق موضوعيا في اعطاء المعلومات وصادقا في عرضها يجب ان تكون مبنية اساسا على ادله الاثبات) ، في حين حصلت الفقرة الخامسة عشر والتي (اذا عدت الأدلة على درجه عالية من الصلاحية او الجدارة فسوف تساعد مراقب الحسابات على الاقناع بعدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج النشاط) على مستوى مرتفع جدا نظرا لأهميته النسبية البالغة (0.07) والمتوسط الحسابي البالغ (4.33) والذي هو أعلى من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري البالغ (0.56) .

اختبار فرضية البحث

من خلال اختبار الفرضية التي تنص على:

- ان للتدقيق الداخلي الاثر الكبير والمهم في اعداد وانشاء ادله اثبات تتمتع بمواصفات فنية عالية.
- ليس هنالك أثر للتدقيق الداخلي في اعداد هذه الأدلة وفق للمواصفات الفنية العالمية.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي في استمارة الاستبيان ، وأفضت المعالجة الإحصائية للبيانات ، المستخرجة عبر البرنامج الإحصائي (Excel) الى الاتي :

بالاستناد للبيانات الموصوفة فقد تم تحليل الانحدار بين المتغيرين بيانات متغيري (التدقيق الداخلي) و(ادله الاثبات) . و النتائج ظاهرة في الجدول رقم (6)

الجدول (6) نتائج تحليل العلاقة بين متغيري (التدقيق الداخلي) و(ادله الاثبات)

P-value	Beta	R2	R
0.004	0.007	0.90	0.80

ويتضح من الجدول بأن العلاقة بين المتغيرين طردية ، اذا بلغ معامل الارتباط (0.80) ويكشف معامل التحديد عن اثر ادله الاثبات في ما مقداره (0.90) فقط من التغير في التدقيق الداخلي وهي علاقة معنوية لان قيمة (P-value) اقل من مستوى المعنوية و البالغة (5%) كما ان حساسية ادلة الاثبات ضعيفة و يتضح ذلك من قيمة البيتا (0.007). وان كل هذه النتائج تؤكد على قبول فرضية الوجود ورفض فرضية العدم ، والتي تنص على ان للتدقيق الداخلي أثر على المواصفات الفنية لأدلة الاثبات .

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات

1. اثبتت الدراسة ان للتدقيق الداخلي له أثر على المواصفات الفنية لأدلة الاثبات مما ادى الى قبول فرضية الوجود ورفض الفرضية البديلة (العدم) .
2. إن المؤهلات العلمية والمهنية قادرة على تحقيق أهداف وواجبات دائرة التدقيق الداخلي بكفاءة و فاعلية .
3. ان أدلة الاثبات هي عملية اقامة الدليل على صدق او كذب تحويها القوائم المالية .
4. صحة وصدق ادلة الاثبات يؤدي بالضرورة إلى تدعيم وقوة عملية التدقيق الداخلي .
5. ان رأي المدقق يعتمد بالدرجة الاولى على حصوله على ادلة الاثبات .
6. ان رصانة التدقيق الداخلي يؤدي إلى تقليص الإجراءات الجوهرية التي يقوم بها مراقب الحسابات .
7. ان للتدقيق الداخلي دور في تقليل المخاطر بصورة عامة لنشاط المنشأة .

ثانيا : التوصيات

1. يجب على ادارة الشركات بمختلف قطاعاتها ان تصنع الاشخاص المؤهلين علميا وذوي الخبرة والكفاءة في دائرة التدقيق وذلك لتحقيق أهداف التدقيق
2. يجب تدعيم كل عملية تحدث في الشركة بأدلة اثبات وذلك لضمان صحة ومصداقية المعلومات المعروضة في القوائم المالية

3. على ادارات الشركات اقامة دورات تدريبية باستمرار للعاملين في قسم التدقيق الداخلي وذلك لزيادة مصادر القسم وخبراتهم.
 4. يتوجب على ادارات الشركات اصدار كتيبات بصورة دورية للتعريف بماهية وأهمية واهداف مهنة التدقيق واخر التطورات الحاصلة فيها .
 5. يجب فرض عقوبات كبيرة من قبل ادارة الشركة على المدققين الذين لا يلتزمون بقواعد السلوك المهني ولا يؤدون عملهم بشكل جيد وذلك لتقليل من حالات التلاعب والغش والتزوير وزيادة كفاءة عملية التدقيق.
- المراجع و المصادر**

اولا : المراجع

- القرآن الكريم

ثانيا : المصادر العربية

أ- الكتب

1. أرينز الفين ولوبك جيمس ، المراجعة مدخل متكامل ترجمة محمد عبد القادر الدبسطي واحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية 2002.
 2. الألوسي / حازم هاشم / الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، دار الكتب الوطنية ، ج 1 ، ط ، بنغازي ليبيا ٢٠٠٣ .
 3. الصبان ، محمد سمير وجمعه ، اسماعيل ابراهيم ، السوافيري فتحي رزق (الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي) ، الدار الجامعة ، الاسكندرية 1996 .
 4. الطرايرة ، جمال الطرايرة ((برنامج تدريبي بعنوان التحليل المالي والاحصائي والاقتصادي للبيانات المالية لغايات رقابية)) عمان الاردن 2008.
 5. المجمع العربي للمحاسبين ((مفاهيم التدقيق المتقدمة)) عمان الاردن 2001.
 6. بكري ، علي حجاج ((دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الاعمال)) المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة الازهر العدد 30 ، 2005.
 7. توماس ، وليم وهنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، دار المريخ للنشر - الرياض ، السعودية ، 1989
 8. جمعة ، احمد حلمي ، التدقيق الحديث للحسابات ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، ط1 ، عمان الاردن ، 1999.
 9. جمعة ، احمد حلمي (المدخل إلى التدقيق الحديث) دار الصفاء للنشر والتوزيع ط2، 2005.
 10. سواد ، زاهرة توفيق (مراجعة الحسابات والتدقيق) ، ط 1 ، دار الحرية ، 2009.
 11. عثمان ، عبد الرزاق محمد (اصول التدقيق والرقابة الداخلية) دار الطباعة والنشر ، الموصل ، 1999.
 12. قاموس اكسفورد الحديث ، 2005.
 13. كام فيونون (نظرية المحاسبة) ترجمة رياض العبدالله ، دار الكتب للطباعة والنشر الموصل ، جمهورية العراق 2000.
 14. محمود عبد المنعم وابو طبل ، عيسى (للمراجعة اصولها العلمية والعملية) دار النهضة العربية ، 1967 .
- ب / البحوث والرسائل الجامعية :**
1. ابو غزالة طلال وباسم محمد احمد وطيارة ، أسامة على (مفاهيم التدقيق المتقدمة) من اصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين 2001.
 2. السيد علي ، أسامة عبد المنعم (القوانين والانظمة المحاسبية والمالية واثارها على كفاءة اداء التدقيق الداخلي ، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية (غير منشور) 1996.
 3. القيسي خالد ياسين (منهجية الاثبات في الرقابة المالية والتدقيق) اطروحة دكتوراه محاسبية كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية بغداد 1998.
 4. القيسي خالد ياسين (منهجية الاثبات في الرقابة والتدقيق) اطروحة دكتوراه الجامعة المستنصرية 1998.

5. المدلل يوسف سعيد يوسف (دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري) الجامعة الاسلامية - غزة 2007.
 6. أكبر ، يونس عباس 2015 " أثر كفاية وحجية أدلة الاثبات في مخاطر التدقيق " معهد الادارة / الرصافة / العراق.
 7. خليل عبد اللطيف محمد (نموذج مقترح لإدارة وتقييم اداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة – بالتطبيق على البنوك التجارية) جامعة الزقازيق ، العدد الأول 2003.
 8. دراسة شاور ، معتز هلالى أحمد ومشرف، فتح الرحمن الحسن منصور(2009) " برنامج المراجعة ودوره في الحصول على أدلة إثبات كافية لتحقيق أهداف المراجعة" الخرطوم /جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات التجارية، 2009 .
 9. فضاله ، صدام ابراهيم 2017" مدى اعتماد المدقق على الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد أدلة الاثبات" جامعة كربلاء .
 10. محمد ، ايمان يحيى (اثر المتغيرات الاقتصادية والسياسية على ادلة التدقيق والمطبقة في العراق) بحث مقدم إلى هيئة اعضاء معهد العربي للمحاسبين القانونيين وهي جزء من متطلبات قبل شهادة المحاسبة القانونية بغداد 2005.
 11. محمد ، احمد عبد المهيم إلى هيئة امانة في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين بوصفة جزء من متطلبات نيل شهادة القانونية (مدى الالتزام مراقب الحسابات في جمع ادلة الاثبات ، 2008 .
 12. نجم ، بان توفيق ، رسالة إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد جامعة البصرة 2010.
- ثالثاً: المصادر الاجنبية**

1. Dewberry .c . (2004) statistical methods for organizational research : theory and practice first published in the Taylor & France.