

## دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحديد حجم عينة

### التدقيق (دراسة تحليلية في مديرية تربية محافظة النجف الاشرف)

السيد: رزاق صادق رزاق

المدرس: حاتم كريم كاظم

جامعة الكوفة كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة

## المخلص

تعد الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق عند قيام المدقق بأعداد برنامج التدقيق وتحديد حجم الفحوصات والاختبارات التي تكون مجالاً لتطبيق اجراءات التدقيق لذا يجب على المدقق ان يكون على اطلاع ودراسة تامة بقوة او ضعف نظام الرقابة الداخلية والعمل على دراسته وتقييمه. فإذا كان نظام الرقابة الداخلية قوي ومتين فإن المدقق يقوم بتقليل حجم الاختبارات وأذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف فيقوم بزيادة حجم الاختبارات عند استخدام اسلوب العينة الاحصائية , اما اذا لم يقم المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فهذا يعني وجود ثغرات في النظام المحاسبي وتزداد عمليات الاختلاس والسرقة والغش , لذلك جاءت هذه الدراسة مركزة على وجوب امتلاك المدقق الرؤية الواضحة عن طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة الاقتصادية وتحديد نقاط الضعف او القوة فيه لكي تتوفر لديه القدرة على اختيار وتحديد حجم عينة التدقيق بشكل صحيح ومناسب وبما يؤدي الى تقليل الاخطاء والمخاطرة التي تقع على مسؤولية المدقق لذلك تتلخص مشكلة البحث بعدم الأخذ بنظر الاعتبار قوة او ضعف نظام الرقابة الداخلية المطبق لدى الوحدة عينة البحث عند تحديد حجم عينة التدقيق من قبل المدقق .

كما هدفت الدراسة الى التعرف على اهم التأثيرات التي يمكن ان يحدثها قوة او ضعف نظام الرقابة الداخلية على تحديد حجم عينة التدقيق في الوحدات الاقتصادية ووصف وتشخيص متغيرات الدراسة المستقلة والمعتمدة المتمثلة بنظام الرقابة الداخلية وحجم عينة التدقيق وتحليل العلاقة الارتباطية والأثر بين متغيرات الدراسة وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات تمثل أبرز الاستنتاجات: ظهور نتائج البحث من خلال التحليل الإحصائي أن متغير نظام الرقابة الداخلية حصل على وزن نسبي مقداره (69.866%) ومعامل اختلاف (25.824%) بينما حجم عينة التدقيق حصل على وزن نسبي (80.132%) ومعامل اختلاف (25.629%) وظهر هذا واضحاً من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة , وكشفت النتائج عن وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلية) والمتغير التابع (حجم عينة

التدقيق) اذ بلغت (0.965) من خلال معامل الارتباط البسيط . وبلغ معامل الانحدار الخطي ( $\beta = 1.098$ ) عند مستوى معنوية (5%) الذي يدل على تأثير متغير نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم عينة التدقيق , بينما قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) البالغة (0.931) قادرة على تفسير ما نسبته (93.1%) من التغيرات التي تطرأ على حجم عينة التدقيق, اما النسبة المتبقية والبالغة (6.9%) فتعزى الى مساهمة متغيرات اخرى. اما اهم التوصيات فهي : من الضروري ان يكون لدى المدقق الدراية والخبرة الكافية عند استخدام الاساليب الاحصائية في اختيار حجم عينة التدقيق و التحقق من الاهداف التي وضعتها ادارة الوحدة الاقتصادية في

نظام الرقابة الداخلية من حماية الاصول من السرقة والاختلاس والغش, وضرورة الاهتمام بقسم الرقابة الداخلية من خلال تدريب وتأهيل موظفي هذا القسم والإشراف عليهم وتحديد درجة استقلالهم .

### **Abstract**

**Internal Control is the Starting Point when The prepares Audit Program and determine the Volume of The Examinations and Tests be Area for The Application of Audit Procedures The Auditor must therefore be Informed and Fully aware of the Strength or Weakness of The Internal Control System and work on the Study and Evaluation. If the Internal Control System is Strong and Solid, The Auditor shall reduce the Volume of The Tests and Whether The Internal Control System is Weak shall Increase The Volume of Tests when using The Style of The Sample Statistics, but if does not have A auditor to Study and Evaluate The Internal Control System, it means there are Gaps in The Accounting System and Mean The increase of Embezzlement , Theft and Fraud, so this Study was focused on The Necessity of having The auditor a clear Vision about The Nature of The Internal Control System Applied in Economic Unit, and identify Weaknesses or Strengths in order to possess The ability to select and determine The Volume of The Sample Audit Correctly and Appropriately, and thereby to reduce Errors and Risk, which is Located on The Auditor's Responsibility for that Summarized The Research Problem not taking into Account The Strength or Weakness of The Internal Control System Applied to the Sample Unit when determining The Volume of The Sample Audit by The auditor.**

**The Objective of this Research is to identify the most Important effects that can be induced Strength or Weakness of The Internal Control System to determine the Volume of The Sample Audit in the Economic Units and Description and Diagnosis ,Independent and Dependent Research Variables and represent of Internal Control System and The Volume of The Sample Audit and analysis of The Correlation Relationship between The Variables of Research. The Research has come to a set of Conclusions and Recommendations represent the most Conclusions: The Showing of Search Results through Statistical Analysis of that Internal Control System Variable got on The Weight of a relative amount (69.866%) and Coefficient of Variation (25.824%), While the Volume of The Sample Audit obtained on the weight of a relative (80.132%) and Coefficient of Variation ( 25.629%) and the back of this clear from the answers of the Research Sample, and revealed the Results of the search for A correlation Strong and Positive between The Independent Variable (the Internal Control System) and The Dependent Variable (The Volume of The Sample Audit), amounting to (0.965) through the Simple Correlation Coefficient. The amount Coefficient of**

**Linear Regression ( $1.098 = \beta$ ) at the abstract level (5%), which demonstrates the effect of the Internal Control System Variable to determine the Volume of The Sample Audit, while the Value of Coefficient of determination ( $R^2$ ) of \$ (0.931) is able to explain what Percentage of (93.1%) of the changes in the Volume of The Sample Audit, and the remaining amount (6.9%) is attributable to the Contribution of Other Variables. The most Important Recommendations are: it is necessary to have an Auditor Expertise and Sufficient Experience in the use of**

Statistical Methods in the Selection of Sample Volume, Verification of the Objectives developed by the Management of Economic Unit in the Internal Control System to protect Assets from Theft, Embezzlement, Fraud, and the need for attention, Department of Internal Control through training and rehabilitation of the Staff of this Department, supervision and determine the Degree of Independence.

## المقدمة

يقع على عاتق ادارة الوحدة الاقتصادية اقامة نظام سليم للرقابة الداخلية وأن من مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه , و تعدّ الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المدقق عند اعداد برنامج التدقيق وتحديد الاختبارات وحجمها والفحوصات التي تكون مجالاً لتطبيق اجراءات التدقيق , لذلك يجب على المدقق الاستمرار في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية , فإذا وجد المدقق ان نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه فإنه يقلل من حجم الاختبارات ويكون لديه اساس معقول لاستخدام اسلوب العينة الاحصائية وبالتالي يحدد الفحوصات والاختبارات التي سيجريها بالدفاتر والسجلات المحاسبية والقيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة ارصدة الحسابات المثبتة في القوائم المالية بعد حصوله على الادلة الكافية والملائمة التي تبرر رأيه عن مدى سلامة القوائم المالية , بينما عدم الالتزام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية سوف يؤدي الى وجود ثغرات في النظام المحاسبي وتزداد عمليات الاختلاس والسرقة والغش , كما تضعف الثقة في رأي المدقق لذلك عليه القيام بزيادة حجم عينة التدقيق , لذلك سعت هذه الدراسة الى بيان العلاقة والأثر بين نظام الرقابة الداخلية (Internal Control System) وحجم عينة التدقيق (Volume of Auditing Sample) عن طريق تحليل آراء عينة من الافراد مجتمع الدراسة .

## منهجية البحث

### **مشكلة البحث:**

عند استخدام المدقق الاساليب الاحصائية لغرض تحديد حجم عينة التدقيق يجب ان يكون لديه الرؤية الواضحة عن طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة الاقتصادية وتحديد نقاط الضعف او القوة فيه لكي تتوفر لديه القدرة على اختيار وتحديد حجم عينة التدقيق بشكل صحيح ومناسب وبما يؤدي الى تقليل الاخطاء والمخاطرة التي تقع على مسؤولية المدقق لذلك تتلخص مشكلة البحث بعدم الأخذ بنظر الاعتبار قوة او ضعف نظام الرقابة الداخلية المطبق لدى الوحدة عينة الدراسة عند تحديد حجم عينة التدقيق من قبل المدقق .

### **اهمية البحث:**

نظراً لما لنظام الرقابة الداخلية من اهمية من سير عمل الوحدة الاقتصادية فيجب الاهتمام بهذا النظام وتوفير سبل لتطويره فكلما كان هذا النظام فعالاً كلما قلت الاخطاء المرتكبة والاختلاسات والمخالفات للقوانين والأنظمة والتعليمات وبالتالي اذا كان هذا النظام قوي وفعال فإنه يتم تقليل حجم عينة التدقيق والعكس صحيح .

**هدف البحث:** يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الآتية:-

1. التعرف على اهم التأثيرات التي يمكن ان يحدثها قوة او ضعف نظام الرقابة الداخلية على تحديد حجم عينة التدقيق في الوحدات الاقتصادية.
2. وصف وتشخيص متغيرات البحث المستقلة والمعتمدة المتمثلة بنظام الرقابة الداخلية وحجم عينة التدقيق .
3. تحليل العلاقة الارتباطية والأثر بين متغيرات البحث.

**فرضية البحث:** يعتمد البحث على فرضيتين اساسيتين :-

1. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين نظام الرقابة الداخلية وحجم عينة التدقيق.
2. يوجد تأثير ذات دلالة معنوية لنظام الرقابة الداخلية على تحديد حجم عينة التدقيق .

### **عينة البحث:**

شملت عينة البحث على 50 فرداً موزعة بين المدققين الخارجيين وموظفي الحسابات والتدقيق والإدارة في مديرية تربية محافظة النجف الاشرف .

### **حدود البحث:**

1. الحدود المكانية:- مديرية تربية محافظة النجف الاشرف .
2. الحدود الزمانية:- مدة التطبيق للأستبانة والمقابلات الشخصية من تموز 2010 الى آب 2010.

### **الاساليب الاحصائية المستخدمة في البحث:-**

1. التوزيعات التكرارية والنسب .
2. الاوساط الحسابية الموزونة .
3. الانحرافات المعيارية .
4. معاملات الاختلاف .
5. الاوزان النسبية .
6. معامل الارتباط البسيط .
7. معامل الانحدار البسيط .
8. معامل التحديد .

## **المبحث الأول**

### **المفاهيم الأساسية للتدقيق**

في هذا المبحث يتم التطرق الى مفهوم التدقيق وأهدافه ومعاييرته وإجراءاته ,وكما يلي:-

#### **اولاً- مفهوم التدقيق :-**

وردت للتدقيق عدة تعاريف منها ما يصف التدقيق بأنه :- (عملية فحص حسابات وحدة اقتصادية ما للتأكد من صحتها وكذلك فحص البيانات والمستندات والسجلات الخاصة بالوحدة الاقتصادية فحصاً أنتقادياً منظماً بالشكل الذي يمكن للمدقق من تقديم تقريره الذي يتضمن رأيه الفني المحايد المستقل حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الاعمال عن مدة معينه). (1)

بينما هناك من يعرف التدقيق بأنه: (الفحص الانتقادي المنظم للبيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للوحدة التي تدقق حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها) (2)

ويلاحظ ان هذين التعريفين يؤكدان على دور التدقيق في عمليات الفحص وإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة المركز المالي ونتيجة الاعمال.

كما قامت جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association) بتعريف التدقيق على انه (عملية منتظمة و منهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والإحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق بين هذه النتائج والمعايير المعتمدة وإيصال نتائج التدقيق للإطراف المستفيدة ) ونرى بان هذا التعريف شامل ويحتوي على خصائص عدة أهمها :- (3)

1. العملية المنتظمة أو المنهجية :والتي تأخذ شكل سلسلة من الخطوات أو الإجراءات المنطقية والمنظمة وفق معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.

2. جمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي:- يعني اختبار القواعد لإغراض التقييم العادل وتأكد النتائج بدون تحيز لجهة معينة.

3. المصادقة على القوائم المالية وإنها تمثل الواقع بشكل عادل وملائم.

4. درجة التوافق والتطابق من خلال مقارنة النتائج مع المعايير المعتمدة ويتم التعبير عنها بصورة كمية مثل العجز بالتمويل أو بصورة نوعية مثل عدالة ومعقولية القوائم المالية .

5. إيصال نتائج التدقيق من خلال إعداد تقرير مكتوب يوضح درجة التوافق بين النتائج والمعايير المعتمدة , إذ إن هذا التقرير قد يدعم أو يضعف مصداقية القوائم المالية المعدة عن الوحدة الاقتصادية .

وبهذا نرى أن مفهوم التدقيق لدى جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) هو أشمل مفاهيم التدقيق السابقة و أوضحها .

ومن الجدير بالذكر ان التدقيق هو عمل يقوم به افراد للتأكد من صحة اداء عمل الافراد الآخرين وعليه لا بد ان يؤدي بشكل يراعي اسس معينة , وينبغي ان يكون الشخص القائم بالتدقيق غير الشخص القائم بالتنفيذ ولديه وافر من العلم والدراية بطبيعة العمل وكيفية القيام به للحكم على مدى صحة هذا العمل .

وأن للتدقيق عدة انواع وذلك حسب الزاوية التي ينظر من خلالها للتدقيق فمن حيث النطاق يقسم الى تدقيق كامل وجزئي ,ومن حيث التوقيت يقسم الى تدقيق مستمر ونهائي , ومن حيث طبيعة الأشخاص القائمين بالتدقيق يقسم الى تدقيق داخلي وخارجي , ومن حيث درجة الالتزام بالتدقيق يقسم الى تدقيق الزامي وأختياري , ومن حيث مدى الفحص يقسم الى تدقيق شامل وأختياري .

## ثانياً- اهداف التدقيق :-

كان النظر للتدقيق على أنه وسيلة لأكتشاف الخطأ والغش والتزوير والتلاعب الموجود في الدفاتر والسجلات وأن مهمة المدقق تنحصر فقط على تعقب تلك الأخطاء والعمل على أكتشافها أي التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات التي تتضمنها القوائم المالية , لكن توجد اهداف رئيسية للتدقيق من خلال تحسين الاداء وتجنب وقوع الأخطاء وإبداء الرأي الفني المحايد ويمكن تلخيص اهداف التدقيق بما يلي:- (2)

1. التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد على تلك البيانات .

2. معاونة القائمين على ادارة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أقصى كفايه انتاجية ممكنة .
3. الحصول على رأي فني محايد مستند على ادلة أثبات قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي أعدتها الوحدة لما هو مثبت في الدفاتر والسجلات وعن مدى دلالة تلك القوائم عن نتيجة أعمال الوحدة من ربح أو خسارة خلال المدة التي خضعت للفحص والتدقيق .
4. اكتشاف ما قد يوجد في السجلات والدفاتر من أخطاء او غش او تزوير .
5. تقليل فرص ارتكاب الأخطاء او التزوير عن طريق تدعيم الثقة في نظام الرقابة الداخلية بالوحدة وما تحدثه زيارات المدقق المفاجئة من اثر في نفوس الموظفين .

### ثالثاً- معايير التدقيق :-

على المدقق ان يقوم بفحص القوائم المالية وفق معايير التدقيق المتعارف عليها وبما يتفق مع آداب وسلوك المهنة ومن ثم ابداء رأيه الفني المحايد في مدى صحة ودقة تلك القوائم المالية, وتعرف معايير التدقيق بأنها (مجموعة القواعد المشتركة التي تحكم عمل مراقب الحسابات عند قيامه بتدقيق مستقل لغرض ابداء الرأي الفني في القوائم المالية لأي وحدة اقتصادية بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني وذلك في حالة غياب نص تشريعي صادر عن الدولة او عن أية جهة محلية مختصة) . (4) (5) وأستناداً الى هذا المفهوم تم وضع معايير التدقيق وهذه المعايير تمثل الاطار الواسع الواجب تطبيقه من قبل أي مدقق وأن عدد هذه المعايير(عشرة) مقسمة الى ثلاث مجموعات او مستويات.(6) (7) المستوى الاول:-

ويتعلق بشخصية المدقق ويتضمن (ثلاثة) معايير :

أ- التأهيل العلمي والعملية للمدقق، أي نوع الشهادة ومقدار الخبرة العلمية التي تؤهله لممارسة أعمال التدقيق

ب-أستقلالية وحيادية المدقق ,أي أن يكون لدى المدقق اتجاه عقلي مستقل في جميع الامور ذات الصلة المهمة المناطة له .

ج-بذل العناية المهنية اللازمة في العمل .

المستوى الثاني:-

مستوى العمل الميداني ويحتوي هذا المستوى على مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق وهي:

أ-يجب التخطيط للعمل بشكل ملائم ووضع برنامج التدقيق كما يجب توافر الاشراف المناسب على المساعدين في حالة الاستعانة بهم .

ب-فحص نظام الرقابة الداخلية : إذ يعدّ الحجر الاساس لعملية التدقيق وفي ضوء نتائج الفحص تتحدد حجم عينة التدقيق وإجراءات التدقيق .

ج-يجب الحصول على أدلة أثبات كافية وملائمة من خلال عملية الفحص بغرض توفير أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص .

### المستوى الثالث :

أ- أن يوضح التقرير ما إذا كان المشروع قد التزم بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب- التأكيد على استمرار المشروع في تطبيق المبادئ نفسها من سنة لأخرى .

ج- الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق في مجال عمل المدقق أو بالقوائم المالية .

د- أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة وتأكيد عدم إمكانية ذلك وعند عدم إمكانية

أداء ذلك الرأي يجب أن يوضح التقرير أسباب ذلك, وفي جميع الاحوال يجب أن يتضمن التقرير ايضاً

قاطعاً عن خصائص الفحص الذي قام به المدقق أن وجد ودرجة المسؤولية التي يتحملها .

والشكل (1) يوضح معايير التدقيق وكالاتي :-



المصدر(8): (Arens et al ;2000;30)

## رابعاً- الإجراءات التنظيمية لعملية التدقيق:-

يجب على المدقق عندما يكلف بتدقيق وحدة ما أن يضع مسبقاً خطة تفصيلية للأنشطة التي يقوم بفحصها وتدقيقها وسوف نعرض أهم الإجراءات التنظيمية لعملية التدقيق:- (2)  
-خطة التدقيق:-

يقوم المدقق بتحديد خطة التدقيق بعد عملية الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية للوحدة محل الفحص والتدقيق وتتضمن خطة التدقيق تحديد الاهداف والإجراءات التنفيذية والتوقيت الزمني وتحديد مهام كل فرد من فريق التدقيق .

### ب-أوراق عمل التدقيق :

يحتاج المدقق الى أوراق يحتفظ بها والتي تمثل الاجراءات والاختبارات التي قام بها والمعلومات التي حصل عليها والنتائج التي توصل اليها من خلال عملية التدقيق لذا تعد أوراق العمل بمثابة برامج العمل والتحليلات والمذكرات والمصادقات وملخصات من المستندات فضلاً عن الجداول والمذكرات التي يعدها أو يحصل عليها وهي بذلك تعد سجلاً كاملاً للعمل الذي أنجزه, كما وتعد دليل أثبات مادي إذا ما طعنت أية جهة بأداء وعمل المدقق .

### ج-مذكرات التدقيق:

تواجه المدقق في بعض الأحيان أثناء قيامه بعملية التدقيق عدة مسائل قد تحتاج الى استفسارات وإيضاحات من الجهة محل التدقيق وكذلك قد يشك المدقق في مسائل أخرى ولم يتمكن من الحصول على الإيضاحات والبيانات الكافية ,هنا يجب على المدقق أن يسجلها في مذكراته حتى لا يهمل العودة اليها ومن الأمثلة على المسائل التي يدونها المدقق في مذكراته الاخطاء التي تحدث في الحسابات ومتابعة تصحيحها ونقاط الضعف التي يلاحظها المدقق في نظام الرقابة الداخلية والملاحظات الخاصة بتسوية كشف حساب المصرف وغيرها .  
د-ملفات التدقيق :

يقوم المدقق بفتح ملفات مختلفة للوحدة المكلف بتدقيقها نذكر منها : (9)

### أولاً :- الملف الدائم :-

يحتوي هذا الملف على كافة المستندات والبيانات المهمة التي يحتاج اليها باستمرار, ويجب على المدقق إعادة النظر دائماً في هذا الملف لغرض تحديث المعلومات والبيانات الواردة فيه وذلك بسبب التغيرات التي تطرأ عليها كما لو عدلت نصوص عقد الشركة والتعليمات أو النظام المحاسبي أو الهيكل التنظيمي ويضم هذا الملف مستندات كثيرة أهمها نسخة من امر التعيين والهيكل التنظيمي وكشف بأسماء الموظفين وبرنامج التدقيق ودليل الحسابات وغيرها .

### ثانياً :- الملف السنوي(الجارى) :

ترفق في هذا الملف جميع الملاحظات التي تواجه المدقق أثناء تنفيذه لعملية التدقيق اذ يجب ان تكون الملاحظات وافية بحيث يمكن الرجوع اليها بسهولة في المستقبل ولا ينبغي تدوين ملاحظات إلا في حالة الضرورة القصوى ومن المستحسن العمل على تسوية أية استفسارات فوراً بدلاً من تحرير الملاحظات ,اذ يكتفي بتثبيت ملاحظات بالموضوعات التي لا يمكن بحثها في الحال مثل المستندات الناقصة التي عجز



الموظف عن تزويد المدقق بها, ويتضمن ملف التدقيق السنوي: ميزان المراجعة ومحضر جرد النقدية والمخزون السلعي وكشف بأسماء المدينين والدائنين والموجودات الثابتة وغيرها .

#### هـ - شهادات التدقيق :

أحياناً لا تصل للمدقق بعض المعاملات أو الاحداث والالتزامات بسبب عدم أثباتها في الدفاتر والسجلات او عدم وجود أي دليل يشير اليها كما هو الحال في حالة الاتفاق على شراء بعض الموجودات الثابتة أو أنفاق بعض المصروفات دون تسجيلها في الدفاتر والسجلات, ففي هذه الحالة يقوم المدقق بطلب شهادات من الادارة بهذا الشأن, كما أن هناك شهادات يطلبها المدقق من الغير عن طريق الوحدة على ان ترسل اليه مباشرة, ذلك للتأكد من صحة بعض الحسابات والتحقق منها مثل شهادات المصارف عن ارصدة الوحدة لديها وشهادات بالأوراق المالية التي تعود ملكيتها للوحدة لذا يمكن تصنيف الشهادات الى نوعين :-

-الشهادات التي تقدمها الادارة الى المدقق مثل الشهادات الخاصة بالموجودات الثابتة وبضاعة آخر المدة والمدينين والدائنين والالتزامات والمستحقات لذا يسمى هذا النوع من الشهادات بالشهادات الداخلية .

- شهادات يحصل عليها المدقق من الغير مثل شهادات المصارف والوكلاء والإطراف الموجود لديها بضائع تعود للوحدة والشهادات العقارية (التي تطلب من مديرية التسجيل العقاري) والمصادقات على أرصدة المدينين والدائنين ويسمى هذا النوع بالشهادات الخارجية .

#### و-برنامج التدقيق :-

غالباً ما يحتاج المدقق الى مساعدين يعهد اليهم بإنجاز جزء من المعاملات التي يراها متناسبة مع مؤهلاتهم العلمية والعملية ولأجل ان يطمئن المدقق من هم اللذين قاموا بتأدية ما يجب عليهم لابد من وجود برنامج للتدقيق يسير عليه المساعدين عند تأديتهم لواجبهم, كما ويساعد البرنامج في تحديد مسؤوليات المدقق التي تقع على عاتقه من اخطاء او اهمال او تقصير في اداء واجبه , وأن حدود المسؤولية ليست مقصورة على المدقق او مراقب الحسابات فحسب وإنما تمتد لتشمل موظفيه الفنيين من مساعدين ومعاونين . (10)

ويعد هذا البرنامج أساساً للتدقيق ويمكن تعديل البرنامج من وقت لآخر لكي يجعله ملائم لطبيعة الوحدة ومتماشياً مع التطورات التي تحدث فيه .

ويتضمن البرنامج على عدة حقول أحدهما يبين خطوات العمل والثاني يبين مقدار الاختبارات أو المدة التي تستغرقها عملية التدقيق والثالث يوقع فيه المدقق عما تم انجازه من تلك الخطوات والاختبارات, ومن خلال البرنامج يستطيع المدقق ان يعرف فوراً الجزء الذي تم تدقيقه والموظف الذي قام بتدقيق كل بند منه .

## المبحث الثاني

### نظام الرقابة الداخلية ومقوماته

نتطرق في هذا المبحث الى مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها وأقسامها وعناصرها وكيفية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية , وكما يلي:-

#### أولاً- مفهوم الرقابة الداخلية :

شهدت الرقابة الداخلية في السنوات الأخيرة عناية كبيرة من القائمين بإدارة الوحدات من جهة، ومن المدققين ومراقبي الحسابات من جهة أخرى فهي ضرورة فنية لخدمة الإدارة ومساعدتها في حماية موجوداتها وتزويدها بالبيانات الدقيقة لرسم سياستها والارتقاء بنظم العمل فيها، كما أنها تعد نقطة البداية التي ينطلق المدقق منها والمرتكز عند إعدادة لبرامج التدقيق والمرشد الذي يساعده في تذليل الصعوبات التي تواجهه أثناء عملية التدقيق (11)

لذا تعرف الرقابة الداخلية (Internal control) بأنها : (الخطة التنظيمية وجميع الأساليب والإجراءات التي تتبعها الإدارة لحماية أصول المشروع وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية والعمل على الالتزام بسياسات المشروع وتقييم كفاءة عملياته). (6)

في حين وصف مجمع المحاسبين الأمريكي الرقابة الداخلية أنها الضبط الداخلي، وعرفها بـ : (مجموعة المقاييس والطرائق التي تتبناها الوحدة بقصد حماية أصولها النقدية وغيرها وكذلك بقصد ضبط الدقة الحسابية لما هو مقيد في الدفاتر). (12)

ونلاحظ على هذا التعريف الأتي :-

1- استخدام مصطلح الضبط الداخلي للتعبير عن الرقابة الداخلية كمرادف لها في حين عدّ معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا أن الضبط الداخلي جزءاً من الرقابة الداخلية .

2- اقتصر أهداف الرقابة الداخلية على حماية الأصول النقدية للمنشأة وضبط الدقة الحسابية للدفاتر، بينما أضافت (الجوهر) إلى الهدفين السابقين العمل على الالتزام بسياسات المشروع وتقييم كفاءة عملياته .

بينما عرفت لجنة التدقيق المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الرقابة الداخلية بأنها : (تتضمن الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس التي تتبناها ادارة الوحدة بهدف حماية أصولها وضبط الدقة في بياناتها المحاسبية والارتقاء بالكفاية الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية). (1)

ويرى الباحثان أن التعريف أعلاه يتفق مع تعريف الجوهر وهو أكثر التعاريف التي وضحت مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها والصادر من قبل المنظمات المهنية المختلفة لأنه ينظر للرقابة الداخلية باعتبارها نظاماً شاملاً على مستوى الوحدة الاقتصادية ولا يقتصر على النواحي المحاسبية والمالية فحسب، وإنما تمتد لتشمل النواحي الفنية والإدارية والإنتاجية .

## ثانياً- اهداف الرقابة الداخلية :

اختلفت الآراء في تحديد أهداف الرقابة الداخلية فصنفت (الجوهر) أهداف الرقابة الداخلية إلى صنفين : أهداف إدارية وهي العمل على الالتزام بسياسات المشروع وتقييم كفاءة عملياته، وأهداف محاسبية وهي الحفاظ على أصول المشروع وتحديد مدى دقة وسلامة البيانات المحاسبية، وهنا نرى أن هذه الأهداف مرتبطة بتعريف الرقابة الداخلية (الجوهر6) وهذا جاء متفقاً مع أهداف الجريوع (13) وهي :-

أ- حماية أصول وممتلكات المنشأة من العبث والسرقة والاختلاس .

ب- إمداد إدارة المنشأة بالبيانات المحاسبية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها في عمليتي التخطيط واتخاذ القرارات .

ج- تشجيع الكفاية الإنتاجية وتقليل الإسراف والإنتاج بأقل كلفة ممكنة .

د- التأكد من أن جميع العاملين بالمنشأة ملتزمين بتنفيذ السياسات التي وضعتها إدارة المنشأة .

ونجد أن الهدفين الأول والثاني حظي بأهتمام من قبل المدققين .  
ويمكننا القول أن الاهتمام بالهدفين الأول والثاني من قبل المدقق هو بسبب طبيعة وأهداف مهام المدقق التي تتمثل في إبداء الرأي عن مدى سلامة وصحة إعداد القوائم المالية محل التدقيق وفقاً لمجموعة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وعن مدى دقة هذه القوائم في التعبير عن المركز المالي ونتائج الأعمال في نهاية السنة المالية .

كما حددت لجنة بازل في اجتماعها في كانون الثاني 1998 اهداف الرقابة الداخلية(14)الى:-

- 1-تحقيق الكفاءة والفاعلية للعمليات (اهداف تتعلق بالعمليات) .
  - 2-توفير معلومات محاسبية وإدارية كاملة ودقيقة يمكن الاعتماد عليها .
  - 3-الالتزام بالتعليمات والقوانين المطبقة (اهداف تتعلق بالالتزام) .
- كما وضع المعهد الامريكي للمحاسبين(2) اهدافاً للرقابة الداخلية جاءت منسجمة مع الاهداف التي حددتها لجنة بازل وهي :-

- أ- توفير الحماية لموجودات المنشأة .
  - ب- توفير الدقة في البيانات المحاسبية .
  - ج- الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية .
  - د- التحقق من الالتزام بما تقتضي به السياسات الادارية المرسومة .
- وهذه الاهداف تلقي الضوء على طبيعة الوسائل والإجراءات التي ينطوي عليها نظام الرقابة الداخلية ويجب ان تحقق هذه الوسائل والإجراءات الرقابة الوقائية منع الاخطاء والغش والاختلاس وسرعة اكتشاف أي من هذه الظواهر عند حدوثها بالإضافة الى تجنب نواحي الإسراف في استخدام الموارد المتاحة وتحقيق الكفاءة في استخدامها .

### ثالثاً- اقسام نظام الرقابة الداخلية :

#### أ- الرقابة المحاسبية :-

تتضمن الرقابة المحاسبية الخرائط التنظيمية وكل الطرق والاجراءات التي تهتم بصفة اساسية وجوهرية بحماية الموجودات ودقة وسلامة السجلات المحاسبية وهي بصفة خاصة تسعى للتأكد من تنفيذ العمليات وبشكل يسمح باستخراج القوائم المالية تبعاً للمبادئ المتعارف عليها(2) . وهنا نرى ان هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف الى حماية الموارد المالية من الضياع وضمان سلامة ودقة البيانات المحاسبية والتي تعد اساساً لأتخاذ القرارات المهمة من قبل المعنيين بشأن الامور المالية في المشروع والحكم على مركزها المالي من خلالها وللرقابة المحاسبية وسائل متعددة منها على سبيل المثال:اتباع طريقة القيد المزدوج ,وتسجيل المعاملات والترحيل اليومي لها ,واستخدام الحسابات الاجمالية والفرعية , وإعداد موازين المراجعة الدورية , واتباع نظام المصادقات واعتماد قيود التسوية من قبل موظف مخول , وإمداد الادارة بالبيانات المالية والمحاسبية بصورة دورية . (15)

#### ب- الرقابة الادارية :-

هي مجموعة من النظم والأساليب التي تساعد في فحص وتقويم جميع نواحي الحلول المناسبة, كما ان الرقابة الادارية تركز على تقويم السياسات والقرارات الادارية وتشجيع الالتزام بها وذلك بهدف تحقيق اكبر قدر

من الكفاءة التشغيلية لذلك فإن المدراء ومسؤولي الوحدات الاقتصادية مسؤولين عن تنفيذ الخطط والقوانين والأنظمة ومتابعتها لتحديد الانحرافات ان وجدت ومعالجتها(16).

وتتكون الرقابة الادارية من وسائل متعددة وهي :- (15)

- الموازنات التقديرية .
- حسابات الكلفة .
- التقارير الاحصائية .
- تقارير الاداء .
- الرقابة على الجودة .
- برامج تدريب الموظفين .

### ج- نظام الضبط الداخلي:-

هو النظام الذي يحوي خطة المنشأة وكافة الطرق التنسيقية والإجراءات المتخذة في المنشأة لغرض حماية موجوداتها وفحص دقة مدى الاعتماد على المعلومات الحاسبية التي تنمي الكفاية الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية . وقد يشير نظام الضبط الداخلي الى مجموعة من الإجراءات الادارية والمحاسبية التي تحقق ضبط عمليات المنشأة وبطريقة تلقائية ومستمرة (2) ومن اهم الخصائص الذي يتصف به هذا النظام :

أولاً - يعد نظام الضبط الداخلي جزءاً من نظام الرقابة الادارية فهو يتعامل مع النظام الاداري والمحاسبي .

ثانياً - يجب ان يكون هذا النظام مرناً وقابل للتعديل في حالة حصول بعض التغيرات في المنشأة .

ثالثاً - لا يمكن تصميم نظام ضبط داخلي نموذجي وشامل يصلح تطبيقه في جميع المنشآت بل يختلف من منشأة الى اخرى حسب طبيعة نشاط المنشأة .

رابعاً- يجب ان يكون تصميم نظام الضبط الداخلي بشكل تتخذ فيه العمليات اول بأول وبطريقة تلقائية وفي الوقت الذي تتم فيه العملية .

خامساً - يقوم نظام الضبط الداخلي على اساس قيام عدد من الموظفين بتنفيذ العمل بحيث يسمح بتقسيم العمل فيما بينهم وبذلك لا تتركز سلطة تنفيذ العملية بالكامل على موظف واحد .

### د - جهاز التدقيق الداخلي :-

هو جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة و يعد أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشأ الادارة للقيام بخدماتها واطمئنانها على ان وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد من حماية اصول وأموال المنشأة والتحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الادارية المرسومة لهم .(15)

### رابعاً- عناصر نظام الرقابة الداخلية :

يقع على عاتق ادارة المنشأة اقامة نظام سليم للرقابة الداخلية, كما ان من مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه (13). كما ان هناك التزاماً قانونياً يقع على عاتق المنشأة بإمسك حسابات منتظمة , وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم للرقابة الداخلية (17) , وأن وجود رقابة داخلية قوية وصارمة وتعمل كما هي موصوفة يقلل من حدوث التحريفات في القوائم المالية

، ويهذأ يمكن للمدقق انجاز جزء من اجراءات التدقيق لبعض الارصدة والمعاملات اثناء المدة المالية ، والاعتماد على متانة الرقابة المالية الداخلية في منع حدوث التحريفات للمدة الفاصلة بين تاريخ تنفيذ الاجراءات ونهاية المدة المالية ، وكمثال على ذلك يقوم المدقق بتدقيق العينات المرتبطة بأرصدة المدينين على مدد مختلفة خلال المدة المالية او في الشهر السابق لتاريخ الميزانية ويعزز ذلك بتنفيذ اجراءات التأييدات في نهاية المدة المالية(18). ويعد نظام الرقابة الداخلية فعلاً متى ما توافرت عناصر الرقابة الداخلية، ويعتمد مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية على مدى تواجد هذه العناصر في المنشأة (19) وكالاتي:-

#### أ- المراجعة المستقلة من قبل عدة عناصر:-

ويقصد بذلك تقسيم العمل والوظائف بين موظفي الدولة أي ان لا ينفرد شخص معين بإتمام أي عملية من عمليات المؤسسة بالكامل مهما كان مركزه وهو ما يسمى بمبدأ الرقابة الثنائية لأي عملية فعلى سبيل المثال لا يجوز ان يقوم الشخص المسؤول عن استلام وتداول النقد بعملية تسجيل العمليات النقدية في الدفاتر والسجلات المحاسبية وذلك تجنباً لأي سوء استخدام للنقدية من الشخص المسؤول عن صندوق النقدية . وتجدر الاشارة الى ان مبدأ تقسيم العمل بين الموظفين يسهل تطبيقه بشكل مثالي في الشركات والمؤسسات الكبيرة والمتوسطة الحجم التي يتوفر فيها عدد كبير من الموظفين، اما المؤسسات والشركات الصغيرة فيتعذر وجود وتطبيق هذا المبدأ فيها حيث يتم ادارة وتنظيم تلك المؤسسات الصغيرة من قبل صاحبها فقط او من قبل عدد محدود من الموظفين .

#### ب – الفصل بين الوظائف والمهام :-

يعني وجود هيكل تنظيمي واضح ومفهوم لدى كافة الموظفين العاملين في الشركة او المؤسسة يساعد في تحديد المسؤوليات والواجبات لكل مستوى من موظفي ودوائر المؤسسة بحيث يمكن تجنب تضارب المصالح والمسؤوليات ويسهل تنفيذ الاهداف العامة التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها لذا يجب ان يتوفر هيكل تنظيمي خاص لكل دائرة من دوائر المؤسسة بحيث يوضح خطوط المسؤولية والسلطة بين موظفي الدائرة الواحدة ولعل من اهم وأوضح حالة للفصل بين الوظائف والمهام هي لا يجوز الجمع بين وظيفة التسجيل والذي بعهدة امانة معينة مثل امين الصندوق او المخزن ووظيفة المصادقة او الموافقة .

#### ج – حماية الموجودات :-

ان تقوم ادارة المؤسسة بصفقتها المسؤولة عن وضع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بتحديد الاجراءات والطرق والسياسات التي يجب على الموظفين تنفيذها خلال قيامهم بتنفيذ الواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم بهدف الحفاظ على موجودات تلك المؤسسة وحمايتها من السرقة او التلف او سوء الاستخدام ، ويجب ان تكون تلك الاجراءات والسياسات محددة مسبقاً وان تكون مكتوبة وواضحة ويعلم بها كافة الموظفين في المؤسسة .

#### د – الموافقة والتحويل:-

ويقصد بها تحديد الصلاحيات والسقوف المالية لعملية الصرف وعدم التجاوز عليها . فعلى سبيل المثال ان طلبات شراء البضاعة في الشركات التجارية يجب ان تتم الموافقة عليها من قبل الأمر بالصرف قبل ان يتم اعتماد الشراء بصورة نهائية.

#### هـ - معالجة وتشغيل البيانات :-

ويعني وضع وتطبيق نظام محاسبي فعال يقوم بترجمة العمليات كافة وما تنتج عنه الإجراءات والطرق المستخدمة الى نتائج وأرقام يتم تسجيلها في النظام المحاسبي والمالي للمؤسسة . وهذا النظام يزود كافة المستخدمين له بالمعلومات والبيانات اللازمة لمساعدتهم في عملية اتخاذ القرارات ويمكن ان تكون المعلومات والبيانات التي يوفرها النظام المحاسبي في صورة تقارير او بيانات او كشوفات مالية بشكل دوري ومنتظم او كلما دعت الحاجة الى توفرها . كما يجب ان يتصف النظام المحاسبي والمالي بالدقة والموثوقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات والبيانات التي يوفرها للمستخدمين لأن ذلك سيؤثر بدوره في موضوعية وصحة القرارات التي يتخذها مستخدمى تلك المعلومات .

## **خامساً- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :-**

### **أ- اهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:-**

أدى التطور المستمر للرقابة الداخلية الى زيادة اعتماد مدقق الحسابات الخارجي عليها, كما ان نتائج تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة اجراءات التدقيق المطلوب استخدامها, والمدى المطلوب لمثل هذه الإجراءات, أي ان نتيجة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية تحدد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مراقب الحسابات (13).

لذا تعد مهمة دراسة وتقييم سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسات من اهم المهمات الرئيسية التي يوليها المدقق الداخلي اهتمامه في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وذلك لغرض اتخاذ القرار فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على فاعلية هذا النظام من عدمه (20).

ان نتيجة هذه الدراسة والتقييم تعد اساساً مهما لقيام المدقق الداخلي في تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت اختبارات التدقيق التي سيقوم بتنفيذها من خلال مهمة التدقيق, إذ ان كلما كان نظام الرقابة الداخلي ضعيفاً وغير فعال كلما ادى بالمدقق الى تطبيق وتنفيذ اختبارات وإجراءات مراجعة ذات نطاق اوسع وذلك حتى يتمكن المدقق الداخلي من الحصول على نتائج مرضية ومقبولة, فعلى المدقق عند قيامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لكل مجموعة من العمليات والحسابات المتعلقة بها ان يأخذ بالحسبان ما يلي:(19)

أ- تحديد انواع الأخطاء سواء المتعمدة منها او غير المتعمدة التي يمكن ان تقع في هذه المجموعة من العمليات والحسابات وذلك عن طريق الملاحظة واستخدام استبيانات وقوائم خاصة معدة لهذا الغرض , ويقصد بمجموعة العمليات تقسيم المدقق للأنشطة حسب نوعها مثل المبيعات, المشتريات, الرواتب والاجور, القروض... الخ .

ب- تحديد الاجراء الرقابي الذي يمكنه منع او كشف الأخطاء وذلك عن طريق الملاحظة والفحص الاولي لبعض المستندات وتوزيع الاستبيانات والقوائم الاخرى المعدة لهذا الغرض .

ج- معرفة فيما اذا تم تحديد الاجراء الرقابي مسبقاً ومدى تطبيقه في مجموعة العمليات والحسابات التي يقوم بتطبيقها وذلك عن طريق مراجعة النظام وتنفيذ اختبارات التطابق .

د- تحديد مواطن وعناصر الضعف في نظام الرقابة الداخلي وذلك لتحديد:-

اولاً- طبيعة ونطاق وتوقيت اجراءات واختبارات التدقيق المزمع تنفيذها .

ثانياً- الاقتراحات والتوصيات التي سيقدمها المدقق لتحسين الوضع القائم .

وهنا يرى الباحثان ان اهمال عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق الخارجي للوحدة او المنشأة قيد التدقيق يعدّ تقصير في اداء واجبه وذلك لما لها من اثر مهم في تصميم برنامج التدقيق من الاختبارات والاجراءات التي ينوي المدقق القيام بها وتحديد حجم عينة التدقيق, لذلك نرى ان المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين عدّها احد معايير العمل الميداني للتدقيق .

### ب- طرق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:-

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بضرورة ان يقوم مدقق الحسابات الخارجي المستقل بدراسة ومراجعة منتظمة وملائمة للنظام, وعلى الرغم من ان معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الاسئلة والحصول على اجوبة عليها او عن طريق المشاهدة, الا انه يفضل توفير تقرير مكتوب للتدقيق والفحص المنفذ بالنسبة للرقابة الداخلية وللنتائج التي تم التوصل اليها من عملية الفحص والتدقيق, ويكون هذا التقرير بمثابة مرشد له قيمته خلال التدقيق, كما يكون له اهمية كبيرة بعد انتهاء عملية التدقيق وذلك كدليل مستندي للأخطاء والعيوب المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية ويتم بحث وتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية بطريقة رسمية او غير رسمية, فعند استخدام المدخل غير الرسمي والذي يستخدم عادة للمنشأة الصغيرة يكون الاعتماد كلياً على القيام بأستقطاب ومراجعة بدون أي اجراءات رسمية, وفي حالة استخدام المدخل الرسمي للبحث والاستقطاب يكون من الضروري وجود بعض التعليمات المكتوبة ويتوقف مدى وكمية تلك المعلومات المكتوبة بدرجة كبيرة على الحاجات المعينة في الظروف المعينة

وتكون دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في شكل دراسة تقريرية او وصفية او في شكل خرائط التدفق او في شكل قائمة استقصاء (استبيان) " Questionnaire " .

وسوف نعرض لكل أسلوب من الأساليب في التقييم بإيجاز وكما يلي :- (13)

اولاً – الدراسة التقريرية او الوصفية للرقابة الداخلية :

طبقاً لهذا الاسلوب يقوم المدقق او مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الانظمة الفرعية للرقابة الداخلية ويوجه بعض الاسئلة الى الموظفين المسؤولين عن اداء كل عملية توضح خط سير العملية والاجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من اجلها والدفاتر التي تسجل بها. وقد يقوم المدقق او مساعده بتسجيل الاجابات او قد يترك لموظفي المنشأة اداء هذه المهمة. بعد ذلك يقوم بترتيب الاجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها الى نهايتها ويحدد ما اذا كان النظام يتضمن ثغرات او ينقصه بعض الضوابط الرقابية .

ويتميز هذا الاسلوب بالسهولة والبساطة إذ يمكن ترك الاسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب ولكن يعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الاجراءات وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام كما يمكن ان يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية المهمة , لذلك يصلح هذا الاسلوب للتطبيقات في المنشأة الصغيرة والمتوسطة الحجم .

### ثانياً – خرائط التدفق :-

يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المنشأة في شكل خريطة تدفق على شكل رموز او رسومات توضح للإدارات المتخصصة أداء العمليات والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها

والاجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها ويمكن ان يضاف للخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها .

وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها وقارنها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسهولة الحكم على مدى جودته, ويعاب على هذه الطريقة ان اعدادها يتطلب وقتاً طويلاً كما انها قد تكون صعبة الفهم اذا تضمنت تفاصيل كثيرة فضلاً انها لا تبين الاجراءات الاستثنائية والتي قد تعد ذا اهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية . كما يجب مراعاة النقاط الآتية عند هذه الخرائط :-

(1) يجب استعمال الكتابة التوضيحية بجانب الرموز والرسوم لكي تكون الخريطة اسهل في الفهم .

(2) اذا لم تكن الخريطة واضحة تماماً يمكن اضافة معلومات في اسفلها لزيادة الايضاح .

(3) يجب ان تتضمن الخريطة مصدر كل مستند (الادارة او الجهة التي أعدته) والجهة التي يرسل اليها .

### ثالثاً - قائمة الاستبيان (Questionnaire)

يمكن اعتماد هذه الوسيلة من خلال تصميم مجموعة من الاسئلة والاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المنشأة وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها ثم يتم تحليل تلك الاجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المنشأة ومن الافضل ان تقسم قائمة الاسئلة على عدة اجزاء يتضمن كل جزء منها مجموعة من الاسئلة تتعلق بأحد الانشطة وفي معظم الحالات تصمم هذه الاسئلة للحصول على اجابات " بنعم " او " لا " حيث ان الاجابة بالنفي " لا " قد تعني احتمال وجود بعض نواحي القصور في الرقابة الداخلية وتعد هذه الوسيلة من اكثر الوسائل استخداماً لما تحققه من مزايا عديدة نذكر منها ما يلي:-

(13) (2)

1- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهتم مراقب الحسابات عن طريق تصميم مجموعة اسئلة لكل مجال .

2- توفر وقت للمدقق حيث لا يتطلب الامر تصميم برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل عملية تدقيق على حدة.

3- يلقى استخدام قائمة الاستبيان قبولاً عاماً من العاملين بدلاً من اسلوب الاستفسارات والتي قد تعني لهم انهم محل استجواب او مسألة او ان المدقق يسعى للإيقاع بهم .

4- يمكن استخدام هذه الوسيلة من قبل اشخاص اقل خبرة وتأهيل بعكس الحال عند استخدام الوسائل الاخرى في التقييم .

على الرغم من المزايا المتعددة التي تتحقق في ظل هذه الوسيلة الا انه توجه اليها بعض الانتقادات الآتية :

(2)

1- ان توحيد اسس فحص نظام الرقابة الداخلية في الوحدات المختلفة قد يدعو القائمين بالفحص الى اغفال الظروف الخاصة بكل وحدة .

2- حتى تكون الاسئلة متناسبة مع ظروف الوحدات المختلفة فيجب ان تكون الاسئلة تتضمن الخطوط العريضة لنظام الرقابة الداخلية في الوقت الذي لا يمكن إنكار اهمية التفاصيل لأجل الوصول الى فكرة سليمة عن نظام الرقابة الداخلية .

3- كما ويجب على المدقق ان يستخدم خبرته وذكائه عند تصميم وصياغة الأسئلة لأن الإجابة عن تلك الأسئلة تكون اما بالإيجاب او النفي ومن خلالها يمكن تأشير نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية .



### ج - أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على تصميم برنامج التدقيق :-

ان نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمدقق تؤثر على تصميم برنامج التدقيق وبالتالي على حجم عينة التدقيق الخاضعة للاختبارات والإجراءات التي ينوي القيام بها وذلك للتحقق من المبالغ الواردة بالقوائم المالية, فعندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه ومطبق فان المدقق يقوم بما يلي :-  
(13)

اولاً. الحد من الاختبارات التي سيجريها على الدفاتر والسجلات وذلك باستخدام اسلوب العينة الاحصائية إذ ان مراجعة العمليات المالية بالكامل امر لا داعي له ما دام نظام الرقابة يمكن الاعتماد عليه , فأسلوب العينة الاحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات, فإذا اخترنا عينة من مجموعة من العمليات المالية بطريقة عشوائية فإننا سوف نحصل على نتائج جيدة عن العمليات المالية التي اختيرت منها هذه العينة . ولكن يجب على المدقق ان يراعي عدم التحيز عند اختيار العينة, ويعني عدم التحيز ان تعطي كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة والحظ لأن تكون من ضمن مفردات العينة . وفي هذا المجال يقوم المدقق بتحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاح العينة كأن يحدد نسبة 95%, وان يترك نسبة 5% كحد اعلى للخطأ, حيث ان الوصول بنتيجة التدقيق الى 100% لا يمكن ان يحدث في عملية التدقيق ان لم يكن مستحيلاً .

ثانياً- بعد الحد من الاختبارات يتوسع المدقق في الاجراءات للتحقق من جميع بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي نذكر منها :

- 1- التأكد من وجود الاصول عن طريق الجرد سواء بالعد او القياس او المشاهدة .
  - 2- التأكد من ملكية المنشأة لهذه الموجودات عن طريق سندات الملكية للأراضي والمباني مثلاً او رخص السيارات او قوائم شراء الموجودات .
  - 3- التأكد من صحة تقويم الاصول في الميزانية .
  - 4- التأكد من الدقة الحسابية للمبالغ الواردة في القوائم المالية والسجلات .
  - 5- القيام بالمراجعة المستندية والانتقادية .
  - 6- التحقق من الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية والعرض السليم للبيانات في القوائم المالية.
- اما اذا اتضح للمدقق الخارجي المستقل ان نظام الرقابة الداخلية غير فعال وغير قوي لا يمكن الاعتماد عليه فيزداد الشك المهني لدى المدقق وعدم الاطمئنان الى سلامة الاجراءات والعمليات في المنشأة لذلك يقرر المدقق استخدام الاسلوب غير الاحصائي في عملية التدقيق أي استخدام خبرته وحكمه الشخصي بدلاً من أسلوب العينة الإحصائية مثل تدقيق شهرين متتاليين او ثلاثة اشهر غير متتالية او التدقيق حسب قيمة العمليات المالية فتزداد نسبة التدقيق بزيادة قيمة العملية المالية وبالعكس تقل نسبة التدقيق بنقصان قيمة العملية المالية .

### المبحث الثالث

#### الجانب التحليلي للمبحث (عرض وتحليل نتائج الدراسة وأختبار الفرضيات)

اولاً- نبذة تعريفية عن مديرية تربية محافظة النجف الاشرف :-

منذ تأسيس مديرية تربية محافظة النجف الاشراف عام 1976 كانت وحدة التدريب بوزارة التربية /مديرية تدريب المعلمين والمدرسين وعند تحويل مديرية تربية النجف الاشراف الى مديرية عامة خلال العام الدراسي 1982-1983 تم استحداث أقسام جديدة ومن ضمنها قسم الإعداد والتدريب والذي يرتبط من الناحية الفنية بوزارة التربية /المديرية العامة للأعداد والتدريب ومن الناحية المالية والادارية بالمديرية العامة لتربية محافظة النجف اما الهيكل التنظيمي لهذه المديرية يتألف من الآتي:-

- 1- المدير العام : ويرتبط به مباشرة أقسام الإشراف الاختصاصي ووحدة الرقابة والتدقيق وشعبة الإعلام التربوي والتعليم المسائي والأهلي والمتابعة والقلم السري ولجنة الخدمة الفرعية وقسم الدراسات الكردية والقوميات الاخرى وشعبة الشؤون القانونية وقسم الإشراف التربوي .
- 2- معاون المدير العام للشؤون الادارية:- ويرتبط به قسم الملاك والتعليم العام والذاتية والإدارة والحسابات والتجهيزات.
- 3- معاون المدير العام للشؤون الفنية:- ويرتبط به قسم الامتحانات والتخطيط التربوي والإعداد والتدريب والشؤون الفنية والحاسوب والأبنية المدرسية والنشاط المدرسي والنشاط الرياضي والتعليم المهني .

### ثانياً- تحليل آراء وأستجابات الافراد عينة البحث:-

يتم في هذا المبحث عرض وتحليل البيانات التي أظهرتها استمارات الاستبيان من خلال تحليل آراء وإستجابات الافراد عينة البحث من مجتمع الدراسة المتمثل بـ( المدققين الخارجيين وموظفي تربية محافظة النجف الاشراف في التدقيق والحسابات والإدارة) , ويتضمن هذا المبحث وصف وتشخيص لأهم متغيرات البحث من اجل التعرف على اختلاف آراء الافراد عينة البحث وقياس العلاقات الارتباطية بين متغيرات البحث التي تضمنتها الفرضيات , وقد قُسمت متغيرات البحث الى متغير مستقل (Independent Variable) هو: (نظام الرقابة الداخلية) ومتغير تابع او معتمد (Dependent Variable) هو (حجم عينة التدقيق) , وقد استخدم الباحثان لهذا الغرض اسلوب (Likert) الخماسي الذي يتوزع من اعلى وزن له والذي اعطي خمسة درجات تمثل حقل الاجابة (اتفق تماماً) , وأعطي اربعة درجات للأجابة (اتفق) وأعطي ثلاثة درجات للأجابة (محايد) وأعطي درجتان للأجابة (لا أتفق) وأعطي درجة واحدة للأجابة (لا أتفق تماماً) على التوالي .

وبعد تحديد التكرارات الخاصة بكل متغير في الاستبانة , تم حساب الأوساط الحسابية الموزونة ( $\bar{X}_w$ ) والانحرافات المعيارية (Si) ومعاملات الاختلاف (C.V.) والأوزان النسبية (نسبة المساهمة لكل مؤشر او متغير) , وذلك بهدف التعرف على مدى الانسجام في استجابات الافراد عينة البحث . وقد تم اعتماد الوسط الفرضي البالغ (3) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المستحصل عليها من خلال استجابات الافراد عينة البحث , وهذا الوسط الفرضي يمثل معدل أوزان المقياس, أي ان :-  $\text{الوسط الفرضي} = \frac{5}{(5+4+3+2+1)} = 5$

3

وسوف يتم توضيح التحليل الإحصائي لأستجابات الافراد عينة البحث على مستوى كل متغير من متغيرات البحث , وكما يلي :-

#### أ) المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلية):-

الجدول (1)

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المنوية  
لأستجابات عينة البحث حول متغير نظام الرقابة الداخلية  
N=50

المؤشرات الاحصائية				الفقرات	تسلسل الفقرات
الوزن المنوي %	معامل الاختلاف C.V.	الانحراف المعياري Si	الوسط الحسابي الموزون $\bar{x}_{w}$		
71.34%	27.222%	0.971	3.567	يوجد لدى مديرية التربية نظام رقابة فعال قادر على اداء مهامه بنجاح	1.
59.34%	37.007%	1.098	2.967	هناك نظام لتقييم الاداء داخل مديرية التربية بشكل فعال وكفوء	2.
78.66%	18.318%	740.0	3.933	يوجد لدى قسم الرقابة الداخلية دليل للإجراءات وبرامج عمل واضحة	3.
44%	45.699%	0.997	2.2	ان اعمال الرقابة الداخلية تغطي كافة نشاطات مديرية التربية الادارية والمالية والفنية وغيرها	4.
74%	23.703%	0.877	3.7	تقوم مديرية التربية بمسك سجلات تفصيلية بالموجودات الثابتة	5.
78.66%	19.369%	0.785	3.933	يتم اعداد هيكل تنظيمي وتحديد خطوط اتصال عمودية وأفقية	6.
82%	13.369%	0.548	4.1	يوجد نظام معلومات جيد بحيث يؤدي الى تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية	7.
79.34%	18.099%	0.718	3.967	يرتبط قسم الرقابة الداخلية بالمستويات الادارية العليا (الإدارة العليا) مباشرة	8.
52.66%	29.054%	0.765	2.633	يتم اعداد اوامر ادارية مكتوبة لتحديد واجبات موظفي التربية	9.
78.66%	25.807%	1.015	3.933	يقوم قسم الرقابة الداخلية بأعداد التقارير عن أنشطة المديرية الى الادارة العليا	10.
69.866%	25.824%	0.851	3.493	المعدل العام لمتغير نظام الرقابة الداخلية	

المصدر : من اعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (1) والذي يتضمن عشرة اسئلة , بأن المعدل العام لشدة إجابة افراد العينة قد بلغت (69.866%) بوسط حسابي موزون مقداره (3.493) وبأنحراف معياري مقداره (0.851) ومعامل اختلاف مقداره (25.824%) , اذ ان ابرز الفقرات التي ساهمت في أغناء هذا المتغير هي الفقرة السابعة: (يوجد نظام معلومات جيد بحيث يؤدي الى تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية), اذ كانت شدة الاجابة (82%) بوسط حسابي موزون مقداره (4.1) وبأنحراف معياري مقداره (0.548) مقابل معامل اختلاف (13.369%) , اما العنصر الذي يليه هي الفقرة الثامنة: (يرتبط قسم الرقابة الداخلية بالمستويات الادارية العليا (الإدارة العليا) مباشرة), اذ كانت شدة الاجابة (79.34%) وبوسط حسابي موزون مقداره (3.967) وبأنحراف معياري مقداره (0.718) مقابل معامل اختلاف (18.099%) , بينما كانت اقل نسبة في هذا المتغير هي للفقرة الرابعة: (ان اعمال الرقابة الداخلية تغطي كافة نشاطات مديرية التربية الادارية والمالية والفنية), اذ كانت شدة الاجابة (44%) بوسط حسابي موزون مقداره (2.2) وبأنحراف معياري مقداره (0.997) مقابل معامل اختلاف (45.699%).

ثانياً- المتغير التابع او المعتمد (حجم عينة التدقيق):-

الجدول (2)

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المنوية  
لأستجابات عينة البحث حول متغير حجم عينة التدقيق  
N=50

المؤشرات الاحصائية	الفقرات	تسلسل الفقرات
--------------------	---------	---------------

الوزن المنوي %	معامل الاختلاف C.V.	الانحراف المعياري $S_i$	الوسط الحسابي الموزون $\bar{x}_w$	
%88.66	%15.317	0.679	4.433	1. ينبغي على المدققين ان يكون لديهم الامام الكافي بالأساليب الاحصائية المستخدمة في التدقيق
%95.34	%20.306	0.568	4.767	2. يعتمد المدقق على قوة او ضعف نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم عينة التدقيق
%72	%32.306	1.163	3.6	3. يتم اللجوء الى اسلوب العينات الاحصائية في التدقيق في حالة كبر حجم الوحدة الاقتصادية وتعدد عملياتها
%84.66	%22.939	0.971	4.233	4. يحتاج المدقق الى الخبرة الكافية لغرض تحديد حجم العينة ومقدارها
%90.66	%19.854	0.9	4.533	5. عند توفر نظام معلومات محاسبي جيد يساهم في توفير المعلومات المفيدة فان ذلك يسهل في تحديد حجم عينة التدقيق
%78.66	%26.646	1.048	3.933	6. في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الوحدة الاقتصادية فانه ينبغي زيادة حجم عينة التدقيق
%70	%29.771	1.042	3.5	7. عند اختيار حجم عينة التدقيق وتبين لاحقاً ان هناك خطأ لم يكتشف يتحمل المدقق مسؤولية ذلك الخطأ
%65.34	%34.986	1.143	3.267	8. توجد هناك مخاطرة نتيجة استخدام اسلوب العينات الاحصائية في التدقيق
%82.66	%22.671	0.937	4.133	9. يتأثر حجم عينة التدقيق بمجموعة من العوامل منها خبرة المدقق وتوفر نظام معلومات جيد ومدى قوة او ضعف نظام الرقابة الداخلية وغيرها
%73.34	%31.497	1.155	3.667	10. ينبغي على الوحدة الاقتصادية عند استخدام اسلوب العينات الاحصائية في التدقيق مراعاة معيار كلفة - منفعة
%80.132	%25.629	0.961	4.007	المعدل العام لمتغير حجم عينة التدقيق

المصدر : من اعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS) .

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (2) والذي يتضمن عشرة اسئلة , بأن المعدل العام لشدة اجابة افراد العينة قد بلغت (%80.132) بوسط حسابي موزون مقداره (4.007) وبانحراف معياري مقداره (0.961) ومعامل اختلاف مقداره (%25.629), اذ ان ابرز الفقرات التي ساهمت في أغناء هذا المتغير هي الفقرة الثانية: (يعتمد المدقق على قوة او ضعف نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم عينة التدقيق), اذ كانت شدة الاجابة (%95.34) بوسط حسابي موزون مقداره (4.767) وبانحراف معياري مقداره (0.568) مقابل معامل اختلاف (%20.306), اما العنصر الذي يليه هي الفقرة الخامسة: (عند توفر نظام معلومات محاسبي جيد يساهم في توفير المعلومات المفيدة فان ذلك يسهل في تحديد حجم عينة التدقيق), اذ كانت شدة الاجابة (%90.66) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.533) وبانحراف معياري مقداره (0.9) مقابل معامل اختلاف (%19.854), بينما كانت اقل نسبة في هذا المتغير هي للفقرة الثامنة: (توجد هناك مخاطرة نتيجة استخدام اسلوب العينات الاحصائية في التدقيق), اذ كانت شدة الاجابة (%65.34) بوسط حسابي موزون مقداره (3.267) وبانحراف معياري مقداره (1.143) مقابل معامل اختلاف (%34.986).

### ثالثاً- اختبار فرضيات البحث :-

بهدف التعرف على طبيعة العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وحجم عينة التدقيق من جهة والتعرف على اثر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على تحديد حجم عينة التدقيق من جهة اخرى, يتم في هذا المبحث اختبار فرضيات البحث الرئيسية, ولأغراض ذلك تم قياس العلاقة والأثر بين متغيرات البحث بأستخدام معامل الارتباط الخطي البسيط والانحدار الخطي البسيط من أجل اختبار صحة الفرضيات , وأعتمد الباحثان على التحليل الإحصائي بين متغيرات البحث وعلى النحو التالي:-

(أ) اختبار الفرضية الرئيسية الاولى :-

1- فرضية العدم ( $H_0$ ):- عدم وجود ارتباط موجب ذات دلالة معنوية بين نظام الرقابة الداخلية وحجم عينة التدقيق.

2- الفرضية البديلة ( $H_1$ ):- وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة معنوية بين نظام الرقابة الداخلية وحجم عينة التدقيق

جدول رقم (3)  
علاقة الارتباط بين نظام الرقابة الداخلية وحجم عينة التدقيق

نظام الرقابة الداخلية	متغير مستقل
	متغير معتمد
0.965	حجم عينة التدقيق
تغيرات معاملات الارتباط عند مستوى معنوية (5%)	مستوى المعنوية
معنوية	الدلالة الاحصائية

المصدر :

اعداد الباحثان اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

وتأسيساً على نتائج الجدول رقم (3) يتضح ما يلي :-

#### علاقة نظام الرقابة الداخلية بحجم عينة التدقيق

توجد علاقة موجبة وقوية بين نظام الرقابة الداخلية وحجم عينة التدقيق , إذ بلغ معامل الارتباط بينهما (0.965) وهو ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (5%), وتشير تلك العلاقة الى ان الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية من شأنه ان يزيد من كفاءة وفاعلية تحديد حجم عينة التدقيق عن طريق توفير نظام معلومات محاسبي جيد يؤدي الى تفعيل دور الرقابة الداخلية وبالتالي المساهمة في تحديد حجم عينة التدقيق بشكل كفوء وفاعل وبما يساهم في تقليل الاخطاء والمخاطرة عند اختيار عينة التدقيق وبالتالي تجنب المدقق مسؤولية الوقوع بالأخطاء وزيادة خبرة المدقق عند استخدام الاساليب الاحصائية في تحديد حجم عينة التدقيق وبالتالي النتيجة قبول هذه الفرضية .

يتضح من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (3) وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة احصائية بين نظام الرقابة الداخلية وبين حجم عينة التدقيق, وهذا يدل على رفض فرضية العدم ( $H_0$ ) وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) أي (وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة احصائية بين نظام الرقابة الداخلية وحجم عينة التدقيق) .

أ) اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:-

1- فرضية العدم ( $H_0$ ):- عدم وجود تأثير ذو دلالة معنوية لنظام الرقابة الداخلية على تحديد حجم عينة التدقيق.

2- الفرضية البديلة ( $H_1$ ):- وجود تأثير ذو دلالة معنوية لنظام الرقابة الداخلية على تحديد حجم عينة التدقيق.

جدول رقم (4)  
نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط لقياس تأثير نظام الرقابة الداخلية على حجم عينة التدقيق

نظام الرقابة الداخلية	متغير مستقل متغير معتمد
مستوى معنوية 5%	حجم عينة التدقيق
1.098	$\hat{\beta} (X)$
0.931	معامل التحديد $R^2$

المصدر : اعداد الباحثان اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .  
وتأسيساً على نتائج الجدول رقم (4) يتضح ما يلي :-

من خلال تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط والبالغ ( $\hat{\beta} = 1.098$ ) للمتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية (5%) الذي يدل على تأثير نظام الرقابة الداخلية على تحديد حجم عينة التدقيق وبالتالي قبول هذه الفرضية , ومن جهة اخرى يتضح ان قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) البالغة (0.931) تعني بأن نظام الرقابة الداخلية قادر على تفسير ما نسبته (93.1%) من التغيرات التي تطرأ على حجم عينة التدقيق , اما النسبة المتبقية والبالغة (6.9%) فتعزى الى مساهمة متغيرات اخرى لم تدخل في مجال هذا البحث , وهذا يعني وجود علاقة انحدار بين نظام الرقابة الداخلية و حجم عينة التدقيق وبالتالي رفض فرضية العدم ( $H_0$ ) وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) أي (وجود تأثير ذو دلالة معنوية لنظام الرقابة الداخلية على تحديد حجم عينة التدقيق) .

## المبحث الرابع

### الاستنتاجات والتوصيات

#### اولاً- الاستنتاجات:-

توصل هذا البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ما يلي:-

1. أظهرت نتائج البحث من خلال التحليل الإحصائي أن متغير نظام الرقابة الداخلية حصل على وزن نسبي مقداره (69.866%) ومعامل اختلاف (25.824%) بينما حجم عينة التدقيق حصل على وزن

نسبي(80.132%) ومعامل اختلاف (25.629%) وظهر هذا واضحاً من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة.

2. كشفت نتائج البحث عن وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلية) والمتغير التابع (حجم عينة التدقيق)، وهذا يعني اهتمام الوحدة المبحوثة بطبيعة متغيرات البحث، إذ أظهرت نتائج البحث ان قوة علاقة الارتباط بين نظام الرقابة الداخلية وحجم عينة التدقيق بلغت (0.965) من خلال معامل الارتباط البسيط .

3. من خلال تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط والبالغ ( $\beta = 1.098$ ) عند مستوى معنوية (5%) الذي يدل على تأثير متغير نظام الرقابة الداخلية على تحديد حجم عينة التدقيق وبالتالي قبول الفرضية الرئيسية الثانية، بينما قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) البالغة (0.931) قادرة على تفسير ما نسبته (93.1%) من التغيرات التي تطرأ على حجم عينة التدقيق، اما النسبة المتبقية والبالغة (6.9%) فتعزى الى مساهمة متغيرات اخرى لم تدخل في مجال هذه الدراسة، وهذا يعني وجود علاقة انحدار بين متغيرات البحث.

4. يجب على المدقق ابلاغ ادارة الوحدة الاقتصادية بكل نواحي الضعف والقصور الموجودة في نظام الرقابة الداخلية من خلال تقرير يقدمه للإدارة .

5. على المدقق ان يركز بصفة اساسية على العناصر الهامة للرقابة الداخلية وهي حماية الاصول وضمان صحة البيانات المالية وكذلك التي لها علاقة بصحة القوائم المالية وبالتالي هي واجبة الفحص .

## ثانياً- التوصيات:-

1. من الضروري ان يكون لدى المدقق الدراية والخبرة الكافية عند استخدام الاساليب الاحصائية في اختيار حجم عينة التدقيق ، وكذلك يراعي مسألة عدم التحيز عند اختيار عينة التدقيق.

2. ضرورة قيام المدقق بالتحقق من الاهداف التي وضعتها ادارة الوحدة الاقتصادية في نظام الرقابة الداخلية من حماية الاصول من السرقة والاختلاس والغش والحصول على البيانات المالية الدقيقة التي يمكن الاعتماد عليها في عملية التخطيط وعملية اتخاذ القرار وغيرها.

3. توفير المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية عن طريق الاستبيان او التقرير او غيرها وتحديد مدى ملائمة ودقة الاجراءات الموضوعة مقارنةً مع المعيار المحدد لتلك الاجراءات .

4. الاهتمام بقسم الرقابة الداخلية من خلال تدريب وتأهيل موظفي هذا القسم والإشراف عليهم وتحديد درجة استقلالهم .

5. عند استخدام اسلوب الاستبيان لتحديد مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الوحدة الاقتصادية ضرورة مراعاة امكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المدقق وأن اسلوب الاستبيان يجب ان يتلائم مع طبيعة ونوع الوحدة الاقتصادية عينة البحث .

## المصادر

اولاً- المصادر العربية :-

1. توماس وليام وهنكي، أمرسون : المراجعة – الاصول العلمية والعملية، تعريب حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض 1989، ص39.

2. جربوع, يوسف محمود : مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق, الطبعة الاولى, عمان, مؤسسة العراق للنشر والتوزيع, 2000, ص110-111, ص105, ص113-116.
3. جمعة, احمد حلمي : التدقيق الحديث للحسابات, دار صفاء للنشر والتوزيع, عمان 1999, ص83 .
4. جمهورية العراق, ديوان الرقابة المالية, دائرة الشؤون الفنية والادارية : دليل الرقيب المالي, بغداد 2004, ص27-30.
5. الجوهر, كريمة علي كاظم : الرقابة المالية, الطبعة الثانية, وزارة التعليم العالي والبحث العلمي, الجامعة المستنصرية, العراق, بغداد 1999, ص31-33, ص44.
6. روهيل, جانيس, وأندرسون ستيفن م برالج (وظيفة المراقب المالي ودور المحاسب الاداري), الجزء الاول, ترجمة احمد محمد زامل, مركز البحوث في معهد الادارة العامة, المملكة العربية السعودية 2001, ص40.
7. صبح, داوود يوسف : تدقيق البيانات المالية, الجزء الاول, بيروت بدون ناشر 1999, ص37.
8. العبيدي, ماهر موسى : مبادئ الرقابة المالية, الطبعة الثالثة, المعارف, بغداد, 1991, ص51 .
9. عثمان, عبد الرزاق محمد : أصول التدقيق والرقابة الداخلية, الطبعة الثانية, الموصل, دار الكتب للطباعة, نشر 1999, ص12-13, ص55-61, ص71-72, ص93-98, ص105.
10. المشهداني, بشرى نجم عبد الله: مستوى الاهتمام بالمعايير التدقيقية وواقع تطبيقها في العراق, مجلة العلوم الاقتصادية والادارية, جامعة بغداد, المجلد7, عدد22, 2000, ص356.
11. اللبلة, تغريد سالم محمود محمد : تأثير استخدام الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية / دراسة حالة في جامعة الموصل, رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد في جامعة الموصل, الموصل 2002, ص2.
12. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية, دليل تدقيق رقم (4): دراسة وتقييم نظام الرقابة المالية, العراق, بغداد, 2000, ص2-3.
13. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين : المبادئ الاساسية للتدقيق, مطابع الشمس, عمان, 2001, ص276.
14. مسعود, مازن (CPA) : الرقابة المالية وفاعلية الاداء وأسس التدقيق,الرواد للإدارة الالكترونية, عمان, 2007, ص7-8, ص4-5.
15. عبد الله, خالد أمين : علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية), الطبعة الثانية, عمان, دار وائل للنشر 2004, ص7, ص167-168.

## 2 ثانياً- المصادر الاجنبية:-

- (3)Boynton, William C. & Johnson , Raymond N. & Kell ,Walter G.; Modern Auditing , 7<sup>th</sup>edition ,John Wiley & Sons ,Inc . New York 2001.P5
- (8)Arens , Alvin A. & Lobbecke , James K. ;Auditing an integrated approach ,8<sup>th</sup>edition ,prentice-Hall , Inc. New Jersey .U.S.A 2000.P30
- (14)Basle committee on Banking supervision : Framework for the evaluation of internal control systems , Basle , 1998 January.P8
- Site : <http://www.bis.org/publ/bcbs33.htm>
- (18)Rittenberg Larry E. & Schwieger , Bradley J. , " Auditing concepts for a changing Environment" 3<sup>ed</sup> edition ;Harcourt , Inc. , New York .2001.P296
- (20)Roy , Glass : The Relationship Between internal and external Audit in the public sector , presentation to the New Zealand conference 21-23 November , 2005.P2
- Site : <http://www.bis.org.govt.nz/2005/Reports/Docs.internal-external-audit.pdf>