

أ. بطاهر بختة

أ. عقون عبد الله

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

- جامعة مستغانم-

- المركز الجامعي لخميس مليانة-

الملتقى العلمي الوطني الثاني حول

تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الاقتصاد الرقمي

يوم 15 أفريل 2018

عنوان المداخلة: "مستلزمات تكنولوجيا المعلومات ودورها في فعالية التدقيق الداخلي".
المحور الرابع: أشكال استخدام تكنولوجيا المعلومات كأداة لتنفيذ عملية التدقيق، وأثرها على مهنة التدقيق.

ملخص

يهدف هذا البحث لدراسة أثر تكنولوجيا المعلومات في جودة التدقيق الداخلي، حيث تتحدد جودة التدقيق الداخلي من خلال مدى الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، وبذل العناية المهنية اللازمة في أداء أنشطة التدقيق الداخلي التأكيدية والاستشارية، لذا يتوجب على المدقق الداخلي بفحص وتقييم الأنظمة وتحديد مواطن القوة والضعف فيها، حيث تؤدي تكنولوجيا المعلومات ودورها مهما في دعم التطبيق آليات التدقيق الداخلي، وذلك لاعتبار تكنولوجيا المعلومات أحد الموارد الهامة للتدفق المعلومات في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: تكنولوجيا المعلومات، التدقيق الداخلي، المؤسسة.

Abstract

The aim of this research is to examine the impact of information technology on the quality of internal auditing. The quality of internal audit is determined by the extent to which the internal audit standards are followed. The internal auditor is required to examine and evaluate the systems and identify strengths and weaknesses. Where information technology plays an important role in supporting the application of internal auditing mechanisms, as IT is one of the important resources for information flow in the enterprise

Keywords: Information Technology, Internal Audit, Enterprise

مقدمة

نتيجة لتغيرات الحاصلة في العالم أصبحت تعتبر تكنولوجيا المعلومات من أهم الوسائل التي يمتزج دمجها مختلف أنواع منظمات الأعمال المادفة وغير المادفة إلى النجاح في عملياتها المختلفة، إذ تسمح تقديم لمعلومات في الوقت المناسب وبأقل التكاليف، أما بالنسبة لاستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في عملية التدقيق فكان أقل تطوراً، إلا أن الاهتمام بها في تزايد مستمر، والتدقيق الداخلي يعتبر كمؤشر لانعكاس كفاءة المؤسسة.

و يعد التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تركز عليها المنظمات، لما له من أثر في تصميم و تركيز و تطوير نظام الرقابة الداخلية و قياس و تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة، ولقد ازدادت الحاجة إلى وظيفة التدقيق الداخلي مع ازدياد الفضاخ في الولايات المتحدة الأمريكية المالية التي هزت عددا من كبريات الشركات في العالم. إن كبر حجم الأنشطة وتعقد بيئة الأعمال وتشابكها تطلب استخدام أنظمة محسوبة لتنفيذ هذه الأنشطة وتعقد وبالتالي استلزم ذلك ضرورة تدقيق الأنظمة المحسوبة والتحقق من موثوقيتها وهذا يتطلب استخدام وسائل تكنولوجيا من قبل المدقق، وبالتالي يتطلب الأمر التدقيق من مهنة التدقيق والمتدققين ضرورة مواكبة التطورات والاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق. وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية: **ما هو دور**

تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التدقيق الداخلي في المؤسسات؟

الأسئلة

- 1 - ماهي أثار تكنولوجيا المعلومات في المؤسسة؟
- 2 - ماهي ميكانزمات التدقيق الداخلي؟
- 3 - ما متطلبات تفعيل دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة عملية التدقيق الداخلي؟

الفرضيات

- لا تعمل تكنولوجيا المعلومات على تقديم أجود الخدمات للمدققين.
- لتكنولوجيا المعلومات مساهمة كبيرة في تحسين جودة عملية التدقيق الداخلي.

منهج المستخدم

اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في هذا البحث لتلاؤمه مع معطيات دراستنا، وإن اختياره بما يتناسب مع طبيعة الموضوع محل الدراسة سعياً منا إلى ترتيب الأفكار من خلال وصف أهمية الكبريت لتكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التدقيق الداخلي.

هيكل الدراسة

قسمنا دراستنا إلى ثلاث محاور، حيث ركزنا في المحور الأول على تكنولوجيا المعلومات وأثرها في المؤسسة، أما في المحور الثاني ركزنا على ميكانزمات التدقيق الداخلي، أما المحور الثالث ركزنا على متطلبات تفعيل دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة عملية التدقيق.

المحور الأول: أثار تكنولوجيا المعلومات في المؤسسة

إن تكنولوجيا المعلومات تعتبر من الموارد الهامة للمؤسسة التي تساهم في جمع المعلومات وهي تساعد على اطلاع على كل جديد، بالإضافة إلى مساعدتها على تحسين مكانتها في السوق.

أولاً: مفهوم تكنولوجيا المعلومات

تجدر بنا الإشارة إلى التسميات التي مرت بها هذه التكنولوجيا، فقد وصفت في أول ظهور لها على أنها التكنولوجيات الحديثة للمعلومات والاتصالات (NTIC)، ثم حذفت كلمة الحديثة لأن صفة الحداثة ستتقدم بعد سنوات، على اعتبار أن بريق الحداثة التكنولوجية يتسم بالحركة باستمرار¹، لتصبح تكنولوجيا المعلومات والاتصالات (TIC)، وحاليا ظهرت تسمية أكثر تداولاً هي تكنولوجيا المعلومات (TI).

هذا المفهوم متولد نتيجة التقارب بين تكنولوجيا المعلومات وتكنولوجيا الاتصال، تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في تشغيل، نقل وتخزين المعلومات في شكل إلكتروني، وتشمل تكنولوجيا الحاسب الآلي وشبكات الربط التي تستخدم بشدة في الاتصالات. يمكن القول أن تكنولوجيا الاتصال كانت العامل الأساسي الذي أعطى ثورة المعلومات بعدها العالمي من خلال شبكات الاتصال العالمية، وبناء عليه فإنه لا يمكن الفصل بين تكنولوجيا المعلومات وتكنولوجيا الاتصال، فقد جمع بينهما النظام الرقمي².

ثانياً: المجالات الاقتصادية لتطبيق تكنولوجيا المعلومات

ساعدت التكنولوجيا بصفة عامة المجتمعات في ممارسة أعمالهم اليومية بسهولة، و تكنولوجيا المعلومات في الآونة الأخيرة لم تترك مجتمعا إلا و اقتحمت جميع أنشطته سواء السياسية أو المدنية، العسكرية، التجارية، التعليمية... الخ. و باتت بذلك تطبيقاتها غير محدودة ولا متناهية وبل شملت الميادين التي عجز الإنسان عن اقتحامها ففتحت بذلك آفاقا جديدة و أوجدت مجالات حديثة للبحث.

ويمكن الإشارة إلى بعض التطبيقات التي مست علم الاقتصاد على سبيل المثال لا الحصر في ما يلي³:

1. قطاع المال والاقتصاد

- إكمال أعمال البنوك: من أجل تحسين الخدمة بشكل عام، و سرعة الضبط للحسابات، بالإضافة إلى مساندة الرقابة المالية على البنوك؛
- تحويل الأموال إلكترونيا: والهدف منه سرعة الخدمة، تقليل العمل الورقي للعمليات بين البنوك؛
- إقامة النماذج الاقتصادية لتحليل أداء النظم الاقتصادية وتقييم الإستراتيجيات؛
- إدارة الاستثمارات: بتعظيم عائد الاستثمارات، وتحليل المخاطر؛
- تنظيم معلومات أسواق الأوراق المالية من خلال فورية بث المعلومات للمتعاملين و استخراج إحصائيات السلاسل الزمنية لتغير أسعار الأسهم والسندات والمؤشرات الاقتصادية الأخرى؛
- التصميم بمساعدة الكمبيوتر: لسهولة تعديل وتعدد تجارب التصميم وتوفير جهد ما بعد التصميم من خلال قيام النظام الآلي بتحديد قوائم المكونات والمواد الداخلة فيه.

2. مجال التعليم والتدريب

- نظم التدريب من خلال المحاكاة لرواد الفضاء والطيارين على قيادة المركبات وهذا ما يقلل التكاليف و الخطر.
- برمجيات مساندة التعليم و التعلم: الهدف منها زيادة إنتاجية المعلم والطالب في مواجهة تضخم المادة التعليمية وتعقدها.
- نظم المعلومات التربوية، والتي تساعد على صياغة ووضع السياسات التربوية والتخطيط التربوي وجهود البحوث و التنظير في مجال التعليم. هذا وغيرها من المجالات التي مستها هذه التكنولوجيا، ولا تعتبر نوعا من المبالغة إذا قلنا

أثما مست مختلف مجالات الحياة بدون استثناء (الطب والدواء، النقل والمواصلات، الأمن و القانون، الإعلام، البيئة... الخ.

ثالثا: آثار استخدام تكنولوجيا المعلومات

رغم ما تقدمه تكنولوجيا المعلومات من مزايا إلا انه لا يجب النظر إليها على أنها خير خالص بل على العكس من ذلك في بعض الجوانب، وهذا ماستجلى من خلال هذا العنصر في إطار الحديث عن آثار لاييجابية لاستخدامها.

1. الآثار الايجابية

تتمثل فيما يلي:⁴

- الخدمات التي تقدمها شبكة الانترنت في التعليم، الطب، التجارة، الاتصالات... الخ، لقد زادت من شعور الإنسان بالحرية، ورمت عن كاهله قيود إيقاع الزمن.
- أما في المجال العلمي، ساهمت الانترنت في تعزيز العمل الأكاديمي الجامعي، وفتحت أفقا جديدة أمام البحث العلمي في مختلف مجالاته.
- تقدم تكنولوجيا المعلومات موارد غنية، وتوفر المعلومات في مختلف مجالات الحياة كاللهمو، السفر والسباحة فضلا عن منتديات الحوار والنقاش الالكترونية التي تساهم في تشجيع التفاعل والتواصل بين البشر.
- تساعد الانترنت الأنظمة والحكومات والتنظيمات التابعة لها. كما تساعد القوى المعارضة في التواصل وتنظيم نفسها.
- كان لثورة المعلومات اثر كبير على النشاط التجاري لمختلف الشركات والمؤسسات التجارية، فتمت التجارة الالكترونية، ووفرت إتاحة السلع والخدمات للجمهور الكبير.
- تؤدي الصحافة الالكترونية في عصر المعلوماتية دورا هاما في نشر المعلومات والتنوير والتواصل بين الشعوب.
- تساهم شبكة الانترنت على الترويج وبيع مختلف المنتجات في الاطلاع على الأدبيات التي تحظرها بعض الحكومات.

2. الآثار السلبية

تتمثل هذه الآثار السلبية فيمايلي:⁵

- استمرار وجود التفاوت الاجتماعي والمعرفي بين الناس سواء داخل الدولة الواحدة، أو بين الدول ووجود فئات المهمشين الأميين من عالم ثورة المعلومات، فأصبحنا نسمع بفقر وأغنياء المعلومات في عصر المعلومات.
- أدخلت تكنولوجيا المعلومات في حياة البشر ما يسمى بالواقع ما يسمى بالواقع الافتراضي، يسمح للمنتفعين والمستثمرين لهذه الثورة إن يتلاعبوا مع الحقائق التاريخية.
- خرق حرمة الأشخاص والتنظيمات عن طريق الدخول في ملفاتهم الخاصة بهم ومعرفة أدق التفاصيل عن حياتهم الخاصة، هذه الاختراقات قد تطل في بعض الأحيان حتى الرؤساء والشخصيات البارزة.
- يرى فيها البعض أنها تهديدا للأمن القومي للدول وللمجتمعات، فضلا عن تدشينها نوع جديد من الحروب هي حروب المعلوماتية، حيث ظهر جديد من الجرائم هي جرائم المعلوماتية.
- إن الموجات الكهرومغناطيسية التي تنشرها هذه التكنولوجيا، لها آثار سلبية على صحة الأفراد كمرض الأعصاب والسرطان الناتج عن الهواتف النقالة... الخ، لذا يجب أن تلازم عملية استخدامها مع فترات رياضية وصحية.
- أن ثورة المعلومات لم تحقق شيئا يذكر لدعم الديمقراطية، على الأقل حتى الآن، فبالرغم من الوعود بدعم عمليات المشاركة الجماهيرية من خلال الوسائل الالكترونية التي الفورية والتفاعلية والحوارية وما يقال عن الاجماعات الالكترونية من خلال شبكات الاتصال، لم يحدث شيء ذو بال، حتى الآن، وتشير استطلاعات الرأي التي أجريت في الدول التي تصنف أنها مجتمعات المعلومات، أن 33% من المراهقين لم يكن بمقدرتهم تحديد أسماء ممثليهم في المجالس التشريعية، كما أن ثورة المعلومات ألحقت

تدميرا فادحا بموارد البيئة الطبيعية ليس اقلها ما تحدته صناعة الكمبيوترات من ملوثات كما انه على النقيض من القول بان الالكترونيات سوف تقلل من الورق، فان الطلب يزداد.

المحور الثاني: ميكانيزمات التدقيق الداخلي

يلعب التدقيق الداخلي دورا حيويا في اكتشاف الأخطاء والغش، وفي التحقق من صحة السجلات والبيانات، ومدى توفر الوسائل اللازمة للحفاظ على الموارد المتاحة للمنشآت الاقتصادية، مما جعل منه أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على بقاء ونمو واستمرار المنشآت، ولمساعدة مجالس إدارتها على التأكد من سلامة الإجراءات والعمليات التي تحدث فيها، من خلال تزويدها بتقارير دورية دقيقة لمختلف النشاطات؛ لاتخاذ القرار المناسب، ولتصحيح الانحرافات، ووضع السياسات والخطط المستقبلية الضرورية.

مفهوم التدقيق الداخلي

وعرف انه : "النشاط التقييمي المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم الخدمات الوقائية للإدارة".⁶

حسب تعريف معهد المراجعين الداخليين على أنه: "نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري، مصمم لزيادة قيمة المنشأة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على انجاز أهدافها بواسطة منهج منظم دقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، حوكمة المؤسسات".⁷

وحسب Moeller بأنه: "وظيفة تقييم مستقلة أنشأت داخل المنظمة لدراسة وتقييم أنشطتها كخدمة للمنظمة".⁸ وعرفته المنظمات المهنية بأنه " وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى".⁹

من خلال التعريف استخلصنا أن التدقيق الداخلي هو عبارة عن مجموعة من الوسائل والطرق التقييمية التي تتبناها الإدارة لكي تتمكن من حماية أصولها من السرقة والغش وتحقيق الكفاءة التشغيلية وفقا لأنظمة وقوانين وسياسات المنظمة ويقوم بها جهاز مستقل داخل المنظمة.

2. أهمية التدقيق الداخلي

ولقد ازدادت أهمية مفهوم التدقيق الداخلي الذي أصدره معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي وأصبحت نشاطاً تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المنشأة يهدف إلى تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية وقد بلغت أهمية التدقيق ذروتها للأسباب التالية:¹⁰

1- التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية: وذلك عن طريق تسليط الضوء على الطريقة التي يتم بها إنجاز الأنشطة والعمليات داخل المنشأة فإنها تصبح أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة.

2- كبر حجم المنشأة وانتشارها جغرافيا: إن كبر حجم المنشأة وتعدد منتجاتها وتشابك معالمها وحاجة عملاءها إلى بيانات آمنة وموثوق فيها حيث أن مصالحهم لا تسمح بالانتظار حتى يتم تدقيق القيود من قبل مدقق الحسابات الخارجي لذا تحتاج تلك المنشآت إلى أعمال التدقيق الداخلي للتأكد من صحة بياناتها المالي والمحاسبية أول بأول.

3- تحول التدقيق الخارجي إلى أسلوب (التدقيق الاختياري): يعتمد حجم العينة التي يتم اختيارها في الغالب على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ومن المكونات الرئيسة لتنظيم الرقابة الداخلية تكون مطمئنة للمراجع الخارجي أكثر من المنشأة التي لا يوجد بها مدقق داخلي.

4 - توفير بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليه: تزداد الحاجة إلى بيانات موثوق بها عندما تستخدم هذه البيانات لاتخاذ القرارات الإدارية سيما القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة وفي الغالب فإن الإدارة العليا تحصل على المعلومات من مصدرين من الإدارات التنفيذية ومعلومات واردة في تقارير مدققي الحسابات الخارجيين.

5- إتباع أسلوب اللامركزية الإدارية: لقد ترتب على انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية في المنشأة الكبيرة ضرورة قيام الإدارة العليا لتلك المنشآت بالتأكد من مدى التزام الإدارات القطاعية التابعة لها لما وضعت من خطط وسياسات عامة وإن تلك الإدارات تحقق العائد المتوقع منها على رأس المال المستثمر وتستخدم مواردها بكفاءة وتحقق نتائج فعالة ما لم تلجأ بين الحين والآخر إلى تقسيم أداء تلك الإدارات وفقاً لمعايير الأداء الموجودة عهدت بها إلى دائرة التدقيق الداخلي.

ثانياً: مبادئ وأنواع التدقيق الداخلي

سننظر في هذا العنصر إلى أهم مبادئ التدقيق الداخلي وأهم أنواعه.

1. مبادئ التدقيق الداخلي

ركز مجمع المدققين الداخليين على وضع مستوى واسع من المبادئ، كما يتوقع أن يقوم المدققين الداخليين بتطبيق وتأييد المبادئ التالية:

1- أخلاقيات التدقيق: تمتد القواعد الأخلاقية المحددة من جانب معهد المدققين الداخليين لتشمل¹¹:

- ✓ الاستقامة والنزاهة: تضع نزاهة التدقيق الداخليين ثقة ولذلك فهي توفر الأساس المرتبط بالاعتماد على حكمهم؛
- ✓ الموضوعية: فيقصد بها التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدققين الداخليين بأداء مهام التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم، وألا يكون هناك أي تحاوش في جودة أداء عملهم، ألا يعلق المدققين الداخليين آراءهم وأحكامهم وتقديرهم بشأن مسائل التدقيق على آراء أو مواقف الآخرين؛
- ✓ سرية المعلومات: على المدققين الداخليين أن يحترموا قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها أو يطلعون عليها وعليهم ألا يفصحوا عن تلك المعلومات بدون الحصول على الإذن أو التفويض المناسب اللازم، وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات؛

- ✓ الكفاءة: تعد عنصراً جوهرياً في تأدية مهام التدقيق الداخلي بشكل مناسب داخل المنشأة، وتشمل المعرفة والخبرة واستمرارية التأهيل ضمن سياسة تدريبية منتظمة لكل موظف من موظفي إدارة التدقيق الداخلي؛

2- قواعد السلوك: توقع أن يلاحظ المدققين الداخليين المهنيين قواعد السلوك التالية:¹²

- الموضوعية: يجب على المدققين الداخليين المهنيين:
 - ✓ ألا يشاركوا في أي نشاط أو علاقة من شأنها إضعاف وافترض أنها تضعف تقييمهم غير المتحيز؛
 - ✓ ألا يقبلون أي شيء قد يضعف أو يفترض أن يضعف حكمهم المهني؛
 - ✓ الإفصاح عن كافة الحقائق الجوهرية المعروفة لهم والتي إذا لم يتم الإفصاح عنها قد تشوه التقرير عن العمليات محل الفحص؛

- السرية: يجب على المدققين الداخليين المهنيين:

- ✓ أن يكونوا حريصين على استخدام وحماية المعلومات التي تم الحصول عليها في مسار وواجباتهم؛

- ✓ ألا يستخدمون معلومات لأي مكسب شخصي ولا بأي طريقة من شأنها أن تكون معاكسة للقانون أو متناقضة مع الأهداف التشريعية والأخلاقية للمنظمة؛
- الكفاية: يجب على المدققين الداخليين المهنيين:
 - ✓ الارتباط فقط بتلك الخدمات التي لديهم من شأها المعرفة والمهارات والخبرة المطلوبة؛
 - ✓ أداء كافة الخدمات طبقا للمعايير الخاصة بالممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛
 - ✓ التحسين المتصل لكفائتهم وفعالية وجود خدماتهم؛

2. أنواع التدقيق الداخلي

هناك عدة أنواع للتدقيق الداخلي والمتمثلة في:

- 1- **التدقيق التشغيلي وتدقيق أداء:** يتضمن التدقيق التشغيلي (الشامل) مراجعة الطرق وإجراءات التشغيلية للمؤسسة من أجل تحديد كفاءتها وفعاليتها، وذلك من أجل تقديم التوصيات لتحسين الإجراءات، والتدقيق التشغيلي غالبا ما يتضمن مراجعة السياسات في المجالات التي يجب أن تعمل بكفاءة من أجل تلبية أهداف المؤسسة (الفاعلية) وتحقيق أهداف في أحسن ما يمكن وبالطريقة أقل هدرا للموارد، وحيث يمكن للسياسة أو إجراء أن يكونا فاعلين كفؤين، وعلى مدار يمكن أن تكون غير اقتصادية، لذا لا بد من أخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت المنافع المتعلقة بالسياسة والإجراء تزيد عن تكلفتها أم لا.¹³
- 2- **التدقيق الداخلي المالي:** يتضح لنا من استعراض التطور الحاصل على التدقيق الداخلي أن التدقيق الداخلي المالي يعبر عن المدخل التقليدي في التدقيق الداخلي. وهذا النوع من التدقيق يشمل نوعين هما التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف والتدقيق الداخلي المالي بعد الصرف حيث يشير النوع الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية، وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ. أما التدقيق بعد الصرف فينفذ حسب خطة التدقيق الداخلي باختيار عينات وفحصها من خلال قسم التدقيق الداخلي وذلك لتأكيد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها وبما يضمن تحقيق الأهداف.
- التدقيق الداخلي لأغراض خاصة:** وهذا النوع من التدقيق يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ أنه غالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي ويشمل هذا النوع من التدقيق من وجهة نظر الباحث عمليات التفتيش الفجائية والتي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع.¹⁴
- ثالثا: تقارير التدقيق الداخلي على أسس علمية و معايير متعارف عليها**
- حددت المعايير الدولية المتعلقة بممارسة عملية التدقيق الداخلي وفيما يخص التوجيه والإرشاد، مسؤولية المدقق الداخلي من أجل التقرير عن نتائج أعمال التدقيق مجموعة من الأدلة الإرشادية وكالاتي¹⁵:
- يجب على المدققين الداخليين تقديم تقرير عن نتائج عملهم، من أجل إيصال النتائج المتعلقة بعملية التدقيق، وذلك من خلال إصدار تقارير مكتوبة بعد انتهاء عملية الفحص والتدقيق، وبما يناسب المستويات الإدارية وبشكل مستقل وموضوعي، وهو يعكس أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للإدارة العليا.
- يجب على المدقق الداخلي مناقشة الاستنتاجات والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابي من خلال عقد اجتماع أو مقابلة معهم، لمراجعة مسودة التقرير ولتوضيح سوء الفهم أو التفسير للواقعة، بحيث يقدم فرصة للأطراف الأخرى لتوضيح رأيهم بالنسبة لنتائج عمليات الفحص والتوصيات.

- يجب أن تكون التقارير موضوعية وواضحة ومختصرة وبناءة، وتصدر في الوقت المناسب بدون تأخير لاتخاذ القرارات العاجلة إن لزم الأمر، وأن تكون مفهومة ومنطقية.

- يجب أن تعرض التقارير الهدف من التدقيق ونطاقه ونتائجه، كما يجب أن تحتوي التقارير تعبيرا عن رأي المدقق كلما كان ذلك ممكنا، ويختلف ذلك حسب نشاط الوحدات الاقتصادية وحجمها، ويلزم أن يذكر في التقرير نتائج وتوصيات التقارير السابقة.

- يجب أن تكتب المعلومات الإضافية ب وضوح لتجذب القارئ، وذلك من خلال التعليق على النتائج أو التوصيات التي تمت مناقشتها مع الإدارات المعنية خلال التقارير السابقة، وربط التقرير الحالي مع التقارير السابقة، مع التركيز على الأمور الهامة.

- يجب أن تصف المعلومات الهدف من التدقيق بكفاءة وفاعلية وبشكل موضوعي وجودة تلائم أهمية التقرير، من خلال تحديد عبارات مناسبة ومدعمة بالدلائل والقرائن المتوفرة في مجال أنشطة التدقيق، وأن يشير المدقق إلى الجوانب الإيجابية كما يشير إلى السلبيات التي تواجهه التي من خلالها يتم معرفة مدى الالتزام بالمعايير والإجراءات اللازمة للعمل، أو التعليمات والسياسات الإدارية، وفيما إذا كان هنالك ممارسات غير اقتصادية ناتجة عن قلة الخبرة أو فقدان الرضا، بحيث يتم تحديد المشكلة والإجراءات التي أدت إليها، وتحديد الأشخاص أصحاب العلاقة وتوثيق ذلك وبيان حجم تأثيره في الوحدات الاقتصادية بشكل دقيق سواء أكان ملموسا أو غير ملموس، مثل الإساءة إلى سمعة الوحدات الاقتصادية.

المحور الثالث: متطلبات تفعيل دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة عملية التدقيق

لقد أدى التطور التكنولوجي إلى إدخال تكنولوجيا المعلومات في كافة المجالات حتى أصبح استخدام التكنولوجيا ميزة تنافسية لدى بعض الشركات تتميز بها عن نظيراتها من الشركات كما تأثر علم المحاسبة والتدقيق كما باقي المجالات ولكن لا بد من الأخذ بعين الاعتبار أن أهداف الأنظمة وأهداف التدقيق هي نفسها لا تتأثر بطريقة تشمل البيانات ولكن طريقة التدقيق وجمع الأدلة قد تختلف كليا.

أولا: أهمية تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة أداء عملية التدقيق

تعتبر مهنة التدقيق من المهام التي يعتمد عليها أطراف خارجيون في اتخاذ قراراتهم المالية والاستثمارية، ولذلك فإن زيادة الموثوقية في البيانات المالية ودرجة الاعتماد عليها من قبل المستخدمين الخارجيين وكذلك الداخليين تعتبر ذات أهمية قصوى في زيادة الثقة المطلوبة في تقرير المدقق الذي يوفر معلومات مهمة للمدقق عن المشاكل التي يجب أن ينصب تركيزه عليها، ويمكن أن يتم توزيع هذه التقارير عبر البريد الإلكتروني أو عن طريق صفحات الويب وعلى المدققين أن يتخذوا التدابير الآمنة المناسبة التي تضمن سلامة هذه التقارير. ولما كانت عملية التدقيق بحاجة إلى أساليب متطورة لزيادة الموثوقية في البيانات المالية، فإن المدققين أصبحوا بحاجة إلى مواكبة التطورات التكنولوجية مما يتطلب مهارات مادية وفنية لكي يتم توظيفها في عملية التدقيق.

إن هذه المهارات تتمثل في التدريب الفني للعنصر البشري وتوفر الأقسام الفنية المساعدة، وتوفر الشبكات الإلكترونية ولا بد أيضا من توفر الأنظمة المحاسبية، وبذلك يعتبر تدريب المدققين على استخدام التكنولوجيا الحاسوبية أمرا مهما لمواكبة هذه التطورات، كما أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بضرورة تمتع المدقق بالكفاءات الآتية:

- القدرة على تصميم وعمل خرائط تدفق النظم المتطورة وتحليلها للتعرف على مواطن القوة والخلل؛
- خبرة عامة بلغات البرمجة؛
- إلمام بأساليب التدقيق حاسوبيا؛

- المهارات والخبرة الكافية للفهم والإلمام بنظام الرقابة الداخلية الشاملة بما فيها الرقابة الداخلية على الحاسوب؛

- معرفة أساسية بنظام الحاسوب ومكوناتها ووظائفها وإمكانياتها التشغيلية.¹⁶
- كما إن توفر الخدمات الفنية الداعمة لعملية التدقيق يعتبر أمرا هاماً لسرعة إنجاز العمليات المنتظمة المطلوبة لعملية التدقيق (التخطيط، الرقابة، التوثيق). فجملة هذه الأمور توفر السرعة والجهد والتكلفة وزيادة الموثوقية في البيانات المالية المدققة من قبل المدققين، و إن الأطراف الأخرى المستفيدة من هذه البيانات المالية هي الشركات محل التدقيق، السماسرة، والحكومة، والمتعاملين الآخرين مع هذه البيانات حيث يمنحهم السرعة في اتخاذ القرار المالي والاستثماري، وهذا ما توفره التكنولوجيا الحاسوبية المستخدمة من قبل مكاتب التدقيق والمدققين.¹⁷
- ويمكن تلخيص أهمية تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التدقيق بالآتي:¹⁸
- يسهم استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطبيق إجراءات رقابة الجودة من حيث زيادة الثقة بمهنة تدقيق الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات؛
- تحسين عملية توثيق أوراق العمل عن طريق إتباع سياسات توثيق معينة و استخدام وتطبيق تكنولوجيا المعلومات في توثيق عمل المكتب؛
- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات التي يؤديها المكتب تتماشى مع المتطلبات المهنية؛
- تساعد على تحسين نظرة المجتمع لمهنة تدقيق الحسابات؛
- تحسين العلاقات مع العملاء عبر إبداء المزيد من الدقة والانتباه أثناء العمل و استخدام تكنولوجيا المعلومات في الاتصال مع العملاء؛
- توفر الأرضية الخصبة لجذب عملاء جدد، وزيادة حصتها السوقية في ظل ظروف المنافسة وفرض قيود الإعلان وتطور تكنولوجيا المعلومات؛
- توفير الإرشادات بالإجراءات والسياسات التي تتبناها شركة التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بصورة عامة، والالتزام بإتباع وتطبيق المعايير وخاصة المتعلقة في بيئة تكنولوجيا المعلومات، وبالتالي مساعدة مكاتب تدقيق الحسابات والمدققين على تجنب العقوبات المهنية والقانونية؛
- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات، وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام، وتقليل الوقت والجهد المبذول في عملية التدقيق؛
- تهمت تكنولوجيا المعلومات بمتغيرين هلم تقلص وإضافة قيمة للأنظمة المحاسبية والرقابية للمؤسسات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات؛
- ثانياً: الشروط والمتطلبات للحد من مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة عملية التدقيق الداخلي**
- ورد في المجمع العربي للمحاسبين القانونيين لسنة 2011 انه لابد من توافر الشروط التالية للحد من تلك المخاطر:¹⁹
- 1- الأمان والحماية: تعد قضية الأمان والحماية من اخطر القضايا في التعامل على شبكة، إذ يعد تأمين المعلومات المالية من الأمور التي ينبغي أخذها بالاعتبار عندها ممارسة الشركة لنشاطاتها، وذلك بالحرص على تحصين النظام من الاختراقات غير المصرح بها، وان تبذل كل ما من شأنه تأمين الحماية وان تكون هذه المعلومات آمنة من الوصول غير الشرعي للمتطفلين.
 - 2- جاهزية النظام: وذلك بالتأكد من أن النظام جاهز للعمل عند الحاجة ووفقا للسياسات الموضوعة.
 - 3- سلامة وتكامل الإجراءات خلال مرحلة التشغيل: وذلك بالتأكد من إن إجراءات التشغيل تتم حسب ما هو مخطط وتوفر معلومات دقيقة ومصرح بها وفي الوقت المناسب.

4- الخصوصية على الشبكة: وذلك بالتأكد من أن المعلومات مخرجات النظام وكذلك استخدام تلك المعلومات يتماشى مع السياسات التي وضعتها إدارة المنشآت لتأمين عنصر الخصوصية للمتعاملين معها من عملاء وموردين وغيرهم.

5- السرية: من خلال التأكد من توفر الشروط التي تكفل سرية المعلومات بما يتماشى مع السياسات الإدارية المحددة لهذا الغرض.

6- المراقبة: بمعنى أن تحرص إدارة الشركة والإدارة المالية وغيرهما من الجهات ذات العلاقة بالنظام أن تراقب عملية تطبيق النظام خلال جميع مراحل استخدامه بدءاً من مرحلة إدخال البيانات، ومروراً بمرحلة تشغيل تلك البيانات وصولاً إلى مرحلة المخرجات.

ثالثاً: أثر جودة تكنولوجيا المعلومات على كفاءة التدقيق الداخلي

إن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في عملية التدقيق يؤدي إلى تقليل الوقت المبذول و في العمليات الكتابية والحسابية الخاصة بعملية المراجعة بأمر لثيرة مثل تحميل ومراقبة التقارير الشهرية، وأحجام عينات المراجعة، وبالتالي يؤدي إلى تقليل الوقت والتكاليف وتحسين جودة عملية التدقيق، إذا أن المدقق يمكن أن يستخدم بولمج الحاسوب التي تستطيع محاورة بولمج العميل، وهذه العملية يفيد في مجال سرعة تنفيذ أعمال المدقق ودقتها، كذلك فإن استخدام المدقق لبرامج تخزين واسترجاع المعلومات و بولمج المراجعة التحليلية باستخدام الحاسوب يمكن المدقق مدن إجراء المقارنات والتحليلات بين الأرقام الفعلية والمخططة، وقد يستخدم المدقق بولمج خاصة تساعد في عملية إجراء الاخطبوط وفي عملية تكوين رأيه الذي يستخدم فيه درجة من الحكم المهني يساعد في دعم عملية اتخاذ القرارات، وهذه البرامج يخلق عليها ما يعرف بالأنظمة الخبيرة.

كما أن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في عملية التدقيق يساعد في تحسين صورة ومهنة المدققين بالإضافة إلى تحسين كفاءة وفاعلية التدقيق فعلاً داخل المؤسسة. ومنه يمكن القول إن هناك أثر قوي وفعال لجودة تكنولوجيا المعلومات والاتصال على كفاءة التدقيق الداخلي في المؤسسات.²⁰

خلاصة

تميزت العقود الأخيرة من القرن العشرين بظهور تطورات كبيرة في عالم المعلومات والتكنولوجيا، أدت إلى التوسع في التحكم لاستخدام الحاسوب وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات وإنجاز مختلف الأعمال في المؤسسة بكفاءة وفعالية، خصوصا في ظروف المنافسة الشديدة، كما أن استخدام نظم المعالجة الآلية في الكم الكبير من المعلومات اللازمة لإدارة للبيانات أدى إلى خلق بيئة ساعدت على الوقوع في الأخطاء وارتكاب جرائم الغش بالإضافة إلى حدوث بعض المخاطر فتزايدت المخاوف من عدم وجود رقابة كافية على تطبيقات تكنولوجيا المعلومات، ما أدى إلى ضرورة مواكبة هذا التطور لكل من التدقيق الداخلي في ظل تكنولوجيا المعلومات.

وقد أولت المنظمات المهنية المهتمة على الصعيد الدولي، اهتماما متزايدا برقابة الأداء المهني لوظيفة التدقيق الداخلي، لأهمية الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، لذا أصبح تطوير أداء المدققين الداخليين للتحقق والارتقاء بجودة على مستوى عال من الكفاءة لضمان تحسين التدقيق الداخلي، حيث من المتوقع من هذه المهنة أن تقدم خدمات ذات المصدقية لهذه الوظيفة من ناحية، ومن أجل مواءمة التطورات التي تشهدها كافة المهن من ناحية أخرى، وفي هذا السياق تهدف إلى السعي للرقى بجودة الأنقى هو الأفضل، والأفضلية تقاس بمعايير كثيرة لكن لا شك أن أهمها معايير الجودة التدقيق الداخلي. ومنه يمكن التوصل إلى النتائج التالية:

- ضرورة توعية المديرين بأهمية تكنولوجيا المعلومات والاتصال وهذا من أجل الاستغلال الأمثل لها؛
- ضرورة الاستفادة من جودة تكنولوجيا المعلومات في مجال التدقيق الداخلي؛
- العمل على ترسيخ فكرة أن فعالية التدقيق لا تتم إلا بمشاركة لا تتم مختلف وظائف، أقسام ومديريات المؤسسة؛
- يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات على تحسين جودة مرحلة التخطيط لعملية التدقيق الداخلي؛
- يستخدم مدققو الحسابات بمكاتب التدقيق تكنولوجيا المعلومات في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات بدرجة كبيرة.

الهوامش والمراجع

- ¹. الهادي بوقلقول، الآثار المترتبة على إدماج تكنولوجيا المعلومات والاتصال على إدارة المؤسسة من الناحية التنظيمية والإستراتيجية، أطروحة دكتوراه، جامعة عنابة، الجزائر، 2007، ص 9.
- ². موسى اللوزي، التنمية الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2000، ص 197.
- ³. كمال عبد الحميد زيتون، تكنولوجيا التعليم في عصر المعلومات والاتصال، عالم الكتب، مصر، 2007، ص 159-161.
- ⁴. نجيت محمد، نقمة ثورة المعلومات، مجلة العربي، العدد 468، نوفمبر 1998، ص 144.
- ⁵. عزيزة عبد الرحمن العتيبي، اثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على أداء الموارد البشرية- دراسة ميدانية على الأكاديمية الدولية الاسترالية Arab British Academy for Higher Education، ص 31-32.
- ⁶. عبد اللاه، محمد الرملي، إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 08، العدد 02، ديسمبر 1994، ص 252.
- ⁷. the institute of internal auditors, **definition of internal auditing**, available at www.theiia.org.
- ⁸. Moeller. R, **Brink's modern internal auditing**, (7th ed), New Jersey: John Wiley & Sons, 2005, p.
- ⁹. الجمع العربي للمحاسبين، المبادئ الأساسية للتدقيق، الجمع العربي للمحاسبين، الأردن، 2001، ص 277.
- ¹⁰. محمد حسن أكرم عبد الغني القاضي، أثر نظام المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الداخلي دراسة ميدانية على المستشفيات الأردنية الخاصة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2016، ص 50.
- ¹¹. يونس عليان الشويكي، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد 01، 2014، ص 185.
- ¹². طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 302.
- ¹³. نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، مؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس حول اقتصاد المعرفة والتنمية اقتصادية، كلية الاقتصاد والعلوم و الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، 2005، ص 4.
- ¹⁴. يوسف سعيد يوسف الملل، وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية - غزة، فلسطين، ص 57-58.
- ¹⁵. خلدون عودة الله، دور لجان التدقيق في تحسين كفاءة التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر في شركات الكهرباء الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015، ص 20-21.
- ¹⁶. محمود يحي زقوت، مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة- دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية - غزة، فلسطين، 2016، ص 90.
- ¹⁷. الذنبيات، علي عبد القادر، مدى وفاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في الأردن، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، المجلد 2، العدد 30، الأردن، 2003، ص 253.
- ¹⁸. السعدي إبراهيم، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة التدقيق في قطاع الشركات الصناعية في الأردن- دراسة ميدانية، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 1، العدد 50، 2010، ص 53.
- ¹⁹. فيصل ديبان عوض المطيري، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعلومات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012/2013، ص 32-33.

²⁰. وحيد محمود رمو، ألاء عبد الواحد دنون، دور تقنيات المعلومات في تعزيز كفاءة وجودة التدقيق، مؤتمر العلمي الثاني حول دور التميز والريادة في تفوق منظمات الأعمال، كلية المال والأعمال، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 21 و 22 ماي 2013، ص14.