

الملتقى الوطني الأول حول

للتدقيق الداخلي و المسؤولية الاجتماعية نحو مقاربة مبكرة لتحسين حوكمة

الشركات

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التسيير

جامعة ابن خلدون - تيارت -

و مخبر البحث مناجمت الأفراد و المنظمات - تلمسان -

و مخبر تطوير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - تيارت -

يومي 29 - 30 أكتوبر 2019

محور الثاني: التدقيق الداخلي (التدقيق الاجتماعي، التدقيق المالي، التدقيق

الاستراتيجي ...) و حوكمة الشركات

عنوان المداخلة: **للتدقيق الداخلي في ظل الحوكمة الإلكترونية**

المديثة

الباحثة: مبطوش العلجة

أستاذة محاضرة صنف "أ"

البريد الإلكتروني: sabrilmd38@hotmail.fr

الباحث: مبطوش الحاج

أستاذ دكتور

البريد الإلكتروني: mebtoucheelhadj@yahoo.com

جامعة ابن خلدون - تيارت -

لقد تزايد الاهتمام بالتدقيق الداخلي بشكل ملحوظ في الآونة الأخيرة من طرف الأوساط المالية والقانونية والاقتصادية لما له من أهمية كأداة مساعدة في إعطاء صورة حقيقية لوضعية المؤسسات الاقتصادية سواء كانت صناعية أو تجارية أو خدماتية نظرا لمكانة المعلومات المحاسبية للتدقيق الداخلي في المؤسسة.

وتسلط هذه الورقة البحثية الضوء على استخدام أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية في مجال التدقيق الداخلي، حيث تستلزم هذه العملية تحليل ودراسة كل عنصر من عناصر النظام. هذا و التدقيق الداخلي أصبح بمثابة العين الساهرة على مصالح المؤسسات العامة والخاصة، خاصة بالتكامل مع الحوكمة الإلكترونية الحديثة التي تعد من أهم العمليات الضرورية واللازمة للتأكد من حسن سير عمل المؤسسات. بالإضافة إلى أن طريقة المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية تساعد المدقق الداخلي في تنفيذ برامج التدقيق و تحقيق الأهداف بشكل أفضل.

الكلمات الدالة: التدقيق الداخلي، الحوكمة الإلكترونية، البيانات المحاسبية.

Abstract :

The importance of internal auditing has increased significantly in recent times by the financial, legal and economic circles because of its great importance as a tool to give a real picture of the status of economic institutions, whether industrial, commercial or service, due to the status of accounting information for the internal audit in the institution.

This study is based on electronic accounting data systems in the field of internal auditing.this process requires the analysis of each element of system.this internal audit has become a watchful eye on the intersts of public and private institutions, espically with the integration of governance which is one of the most important and necessary to ensure the proper functioning of institutions.in addition, the automated method of processing accounting data helps the iternal auditor to implement the programs.

Key Word : internal audit, E-gouvernance, accounting data.

1- ماهية التدقيق الداخلي و علاقته بالحوكمة:

يرى معهد المدققين الداخليين IIA أن الحوكمة الجيدة تتوقف على المعلومات المتولدة عن الأطراف الأربعة التي تشكل نظام الحوكمة وهي: (مجلس الإدارة - الإدارة التنفيذية- المدققون الداخليون- المدققون الخارجيون) وأن هذه العناصر الأربعة تشكل الفهم الداخلي لأنشطة المؤسسة مع التقييم الخارجي المستقل.

1-1 مفهوم التدقيق:

يساهم التدقيق الداخلي في حسن سير الإدارة من خلال أنه يسعى إلى احترام صارم للقوانين و الإجراءات ، كما أنه يعتبر مصدر ثقة وطمأنينة. كما يهدف إلى اكتشاف الغش و الأخطاء و تحديد الانحرافات بطريقة سريعة .

1-1-1 تعريف التدقيق الداخلي:

هناك عدة تعاريف للتدقيق الداخلي، يمكن أن نذكر منها:

- تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين:¹ (IACPA)

" التدقيق الداخلي يشمل مخططات التنظيم و الأساليب و الإجراءات المطبقة داخل المؤسسة لحماية أصولها ، و ضمان دقة و صحة المعلومات المالية و المحاسبية و ذلك للرفع من مردودية العمليات و كذا تطبيق السياسات المحددة من الإدارة. أو هي "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق".

1-1-2 أهمية التدقيق:

تتجلى أهمية التدقيق في كونه وسيلة لا غاية، حيث تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية بحيث تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها وأهدافها .

✓ يعتمد المستثمرون على هذه القوائم عند اتخاذ قرارا تم الاستثمارية وتوجيه مدخرا تم إلى ما يحقق لهم عائد ممكن ولكي تكون هذه القرارات والتوجيهات سليمة يجب أن تكون هذه القوائم على الأقل تعكس معلومات يمكن الوثوق².

✓ كما تعتمد البنوك على هذه القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند قيامها بدراسة الوضعية المالية والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة عند طلب هذا الأخير قروض.

¹ - Hamini Allel, **le contrôle interne de l'élaboration du bilan comptable**, OPU, Alger, 1993, p22.

² - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة- الناحية النظرية، دار الميسرة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص19.

- ✓ ويعتمد كذلك الاقتصاديون في هياكل الدولة على هذه القوائم للوصول إلى تحديد المؤشرات الوطنية منها مثلا الدخل القومي الناتج الداخلي الخام... الخ، والقيام بعملية التخطيط الاقتصادي واتخاذ قرارات تنموية تخدم الصالح العام لهذا وجب أن تكون المعلومات الظاهرة على هذه القوائم المالية تعبر عن واقع فعلي للمؤسسة.
- ✓ أما الجهات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المدققة لأغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقديم الإعانات لبعض الأنشطة والقطاعات... الخ.
- ✓ وكذلك نقابات العمال تعتمد على القوائم المالية عند التفاوض مع الإدارة بشأن الأجور.

2-1 أهداف التدقيق:

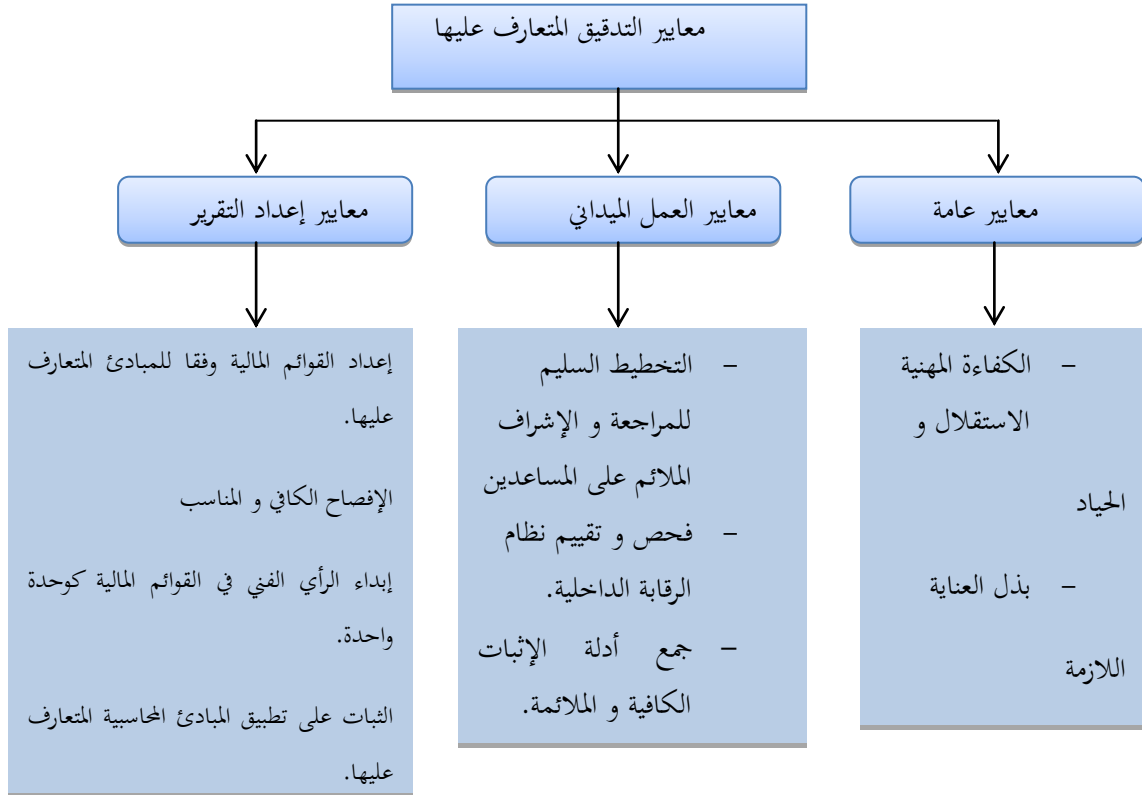
صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على الرقابة الداخلية، لذلك أصبحت الأهداف كما يلي:

- التأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي في محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه
- أمّا في الوقت الحالي فقد توسّعت أهداف التدقيق في ظلّ توسّع أهداف المؤسسات وهي تشمل:
- مراجعة الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

3-1 معايير التدقيق الداخلي:

يمكن إيضاح أهم معايير التدقيق الداخلي بشكل موجز من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (01): معايير التدقيق الداخلي



المصدر: ألفين أرتو و جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، (ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009، ص42.

2-1 مفهوم الحوكمة:

يوجد لمصطلح الحوكمة عدة مرادفات من بينها الإدارة الرشيدة أو الإدارة الحكيمة و الإجراءات الحاكمة، و هناك من يطلق عليها الحاكمة المؤسسية. و غيرها من التسميات.

1-2-1 تعريف الحوكمة:

تُرجم مصطلح "Corporate Governance" في بدايته إلى اللغة العربية بالإدارة الرشيدة أو الحازمة، وفي عام 2002 اعتمد مجمع اللغة العربية كلمة الحوكمة بوصفها ترجمة "Governance"، وأصبحت مستخدمة منذ ذلك الوقت في معظم التراجم والكتابات العربية³.

ومعنى مصطلح الحوكمة ليس بالجديد على مهنة المحاسبة، فقد ارتبط ارتباطاً وثيقاً بنظام أو هيكل الرقابة الداخلية ويعتبر الحلقة الأكثر تطوراً من مراحل هذا النظام، إلا أن البحوث والدراسات تشير إلى أنه لا يوجد تعريف دقيق ومحدد له باللغة العربية⁴.

³ - القاضي حسين يوسف وآخرون، التدقيق الداخلي، جامعة دمشق، 2008، ص17.

فقد عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (Organization for Economic Co-Operation and Development) بأنها: "العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهمتها والأطراف ذات العلاقة بها وهي تتضمن الهيكل الذي خلاله يتم وضع أهداف المنشأة والأدوات التي يتم بها تنفيذ هذه الأهداف، ويتحدد بها أيضاً أسلوب متابعة الأداء".

ويعرف البنك الدولي **الحكومة الإلكترونية** على أنها: "استخدام تكنولوجيايات الإعلام و الاتصال لتحقيق الإصلاح من خلال تسريع عملية الشفافية و تقريب المسافات و إزالة العوائق و إعطاء فرصة للمواطنين للمشاركة في كافة القرارات السياسية و الإدارية في مختلف نواحي حياتهم".⁵

1-2-2 مبادئ الحوكمة:

لقد أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ستة مبادئ للحوكمة وهي⁶:

المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات: وقد أضيف هذا المبدأ في الآونة الأخيرة إلى المبادئ الخمسة الأساسية ثم وضع في الأولوية ليكون المبدأ الأول، ويتضمن باختصار:

- أنه ذو تأثير فعال على الأداء الاقتصادي الشامل.
- المتطلبات القانونية والتنظيمية في نطاق اختصاص تشريعي.

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب الملكية: ويشمل باختصار:

- توافر الحقوق الأساسية للمساهمين.
- الحق في المعلومات عن القرارات.
- الإفصاح عن الهياكل والترتيبات.

المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين: ويتضمن:

- معاملة المساهمين معاملة متساوية.
- منع التداول بين الداخليين في المؤسسة.
- الإفصاح عن العمليات.

⁴ - فانتن حتّا كيرزان، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 4، 2013، ص 96.

⁵ - بربري محمد أمين، بن بوعلبي خديجة، أهمية التدقيق الإلكتروني في تعزيز أداء الحكومة الإلكترونية، مجلة نماء الاقتصاد و التجارة، العدد 01، ص 37.

⁶ - مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2003، ص 145-151.

- المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح: ويشتمل على:

- المصالح وفقاً للقانون أو نتيجة لاتفاقيات متبادلة.
- تطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.
- الحصول على المعلومات بالقدر المناسب وفي الوقت المناسب.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية: ومضمونه باختصار:

- الإفصاح طبقاً للمستويات النوعية للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.
- القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع خارجي مستقل كقوة.

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة: وتشمل باختصار ما يلي:

- العمل وفقاً للمعلومات الكاملة مع العناية الواجبة.
- عرض استراتيجية المؤسسة وسياساتها وخطط عملها السنوية.
- الحكم الموضوعي المستقل على شؤون المؤسسة.

1-2-3 مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة:

إن إدارة التدقيق الداخلي من الأطراف الرئيسية المعنية بتطبيق مفهوم الحوكمة، كما أكدت مبادئ وقواعد حوكمة الشركات على ضرورة تطوير وظيفة التدقيق الداخلي، وتفعيل دوره في إطار آليات الحوكمة، مع التركيز على علاقته بلجنة التدقيق والمدقق الخارجي.

وقد دعا الاتحاد الأوروبي لمعهد المدققين الداخليين عام 1999 إلى المشاركة في المناقشات حول دور التدقيق الداخلي في آليات حوكمة الشركات، وقرر بأن يضع في مسار عمله العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.⁷

فلفهم دور التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات لابد لنا من البحث في نقطتين أساسيتين، وهما:⁸

■ المتطلبات الأساسية من التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة.

■ العلاقة بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة.

⁷ - علي ناظم عبد الأمير، علي كريم محمد، كفاءة وفعالية نظام التدقيق الداخلي وأثره في تطبيق حوكمة الشركات، مجلة المثنى للعلوم اإدارية و الاقتصادية، المجلد 07، العدد 04، 2017، في ص 140.

⁸ - فاتن حنّا كيرزان، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 97-101 بتصرف.

1-3-2-1 المتطلبات الأساسية من التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة: يرى معهد المراجعين الداخليين IIA بأن المتطلبات الأساسية من وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الحوكمة تتمثل في⁹:

➤ **متطلبات للإدارة العليا:** كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة وخدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر، وتمثل متطلبات الإدارة من التدقيق الداخلي في:

- تقييم مستقل لنظام الرقابة الداخلية¹⁰.
- المساعدة في إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية.
- تقييم كفاءة العمليات.

➤ **متطلبات للجنة التدقيق:** كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة والمخاطر، وتمثل متطلبات لجنة التدقيق من التدقيق الداخلي في:

- تأكيدات فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، بما في ذلك تقييم مستقل لذلك النظام بالمؤسسة ككل.
- تقييم مستقل عن الممارسات والعمليات المحاسبية الموجودة بالتقارير المالية.
- تحليل المخاطر بالتركيز على التقارير المالية والرقابة المحاسبية الداخلية.
- القيام ببعض عمليات الفحص الخاص.

➤ **متطلبات للإدارة التنفيذية:** كخدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر.

كما أنه للتدقيق الداخلي دور هام في تقييم مدى التزام الإدارة التنفيذية بمبادئ الحوكمة وذلك من خلال إعطاء الثقة للمعلومات التي يحصل عليها مجلس الإدارة ولجنة التدقيق عن الحوكمة، فعلى المدقق الداخلي التركيز على تنفيذ هذه المبادئ أو المواثيق وليس على الاعتراف بالالتزام بها، ومن ثم على المدققين الداخليين توسيع أفقهم والاطلاع المستمر على التغييرات المتسارعة في القوانين والتشريعات والإرشادات وفهم ليس ماذا تعني الكلمة، ولكن كيف يتم تطبيقها.

1-2-3-2 **العلاقة بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة:** وتشير الاحصائيات إلى أنه كلما كبر حجم المؤسسة وازدادت درجة تعقيد نشاطها، كلما كان من الصعب على المدققين الخارجيين، الإدارة، واللجان تكوين صورة

⁹ - Institute of Internal Auditors (IIA). **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**, Altamonte Springs, FL, 2003b, p.4.

¹⁰ - العايب عبد الرحمن، دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 16/2016، ص55.

دقيقة للمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وإجراءات الرقابة عليها وتطبيق الحوكمة عليها، وهنا يأتي دور التدقيق الداخلي ليقوم بمهامه من خلال علاقات تفاعلية بينها وبين باقي أطراف الحوكمة، على النحو الآتي:

➤ العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي:

تأتي أهمية العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي بالنسبة لحوكمة المؤسسات من خلال اعتماد المدقق الداخلي على التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية ومعنى آخر قرار الاعتماد **Reliance Decision**، ويتأثر مدى الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي بنزاهة الإدارة، فكلما زادت نزاهة الإدارة كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على عمل إدارة التدقيق الداخلي.

ويعتمد المدققون الخارجيون على عمل التدقيق الداخلي في كل من اختبار الرقابة الداخلية والاختبارات التفصيلية، بالإضافة إلى اعتمادهم عليها عند التخطيط للتدقيق الخارجي.

➤ العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق: لجنة التدقيق هي إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة والمكونة من

الأعضاء غير التنفيذيين بالمجلس، وينبغي النظر إلى تكوين لجان التدقيق على أنه تطوير لعملية التدقيق في معناها الواسع، فهذه اللجان يمكن أن تدعم موضوعية ومصداقية إعداد التقارير المالية، كما يمكن أن تساعد المدراء التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم، وتدعم وتقوي دور المدراء غير التنفيذيين، وتدعم استقلالية المدققين وتحسن من أعمال التدقيق، وتحسن الاتصال بين المدراء والمدققين والإدارة، بالإضافة إلى ذلك تساعد في إيجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة، ويمكن اعتبارها أداة مفيدة ومعاونة لمجلس الإدارة في مراقبة أداء المنشأة وتسيير نشاطها.

➤ العلاقة بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة:

أصبحت الإدارة تعتمد على التدقيق الداخلي في تحسين عملية الحوكمة أكثر من أي وقت مضى، وذلك لما للمدققين الداخليين من دور محوري في التحقق، الاستشارة، وإدارة المخاطر.

وقد أشارت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إلى أنه يمكن للمدققين الداخليين تقديم العون للإدارة ومجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياتهم في حوكمة الشركات، وذلك على النحو الآتي:

- مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة.
- تقديم أفكار أفضل لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر للجنة التدقيق.
- البحث عن فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل.
- فحص قواعد وآداب السلوك الأخلاقي بالمؤسسة للتحقق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنها بلغت للعاملين.
- تنفيذ التدقيق السنويّ بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج يرفع إلى لجنة التدقيق.

— مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة التدقيق السنوية.

2- التدقيق الداخلي في ظل إدخال البيانات الكترونياً:

سبق وأن ذكرنا أن من أهم مقاصد التدقيق الداخلي تدقيق وفحص البيانات والمعلومات، بهدف الاطمئنان من سلامتها وجودتها لتكون أساساً لإعداد القوائم والتقارير المالية التي تعبر عن الواقع، وهذا بدوره يساعد في اتخاذ القرارات المختلفة الرشيدة¹¹. ولقد أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات، على منهجية وأساليب وإجراءات التدقيق الداخلي، وهذا ما سوف نتناوله بشيء من التفصيل في هذا المحور.

2-1 أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على منهجية التدقيق الداخلي :

مما لا شك فيه أن التطورات السريعة في تكنولوجيا الكمبيوتر وصناعة المعلومات فرضت على المدقق الداخلي تحديات، من بينها ضرورة تعديل طريقة تفكيره ونظريته إلى المتغيرات المحيطة به، ليس نظرة المعارضة، ولكن نظرة الواقع وضرورة الاستفادة من تلك المتغيرات لتطوير أدائه إلى الأجود والأحسن.

وهذا الأمر أحدث تغييراً جوهرياً في منهجية المدقق الداخلي على النحو التالي¹² :

أولاً : التغيير في ثقافة ومعرفة المدقق [التأهيل العلمي] ، حيث يجب الإلمام التام بأساسيات التشغيل الإلكتروني للبيانات ، وتكنولوجيا صناعة المعلومات والدراسة الكاملة بلغات وبرامج ووسائل الكمبيوتر المتطورة .

ثانياً : إعادة النظر في خطة وبرنامج التدقيق ، ولا سيما أن جزءاً كبيراً من عناصر النظام المحاسبي موجود داخل جهاز الكمبيوتر مثل الدفاتر والمستندات والقوائم والتقارير .

ثالثاً : إعادة النظر في طبيعية أدلة الإثبات ، والاستفادة من الكمبيوتر وأساليب بحوث العمليات في الحصول على مزيد منها بجانب أو بديلاً عن الأدلة التقليدية .

رابعاً : إعادة النظر في آلية نظم الضبط الداخلي ، والاستفادة من مدخل المراقبة والتحكم الذاتي [Cybernetics] المعروفة في علم النظم [Systems Science] في تقوية نظم الضبط الداخلي للبيانات والمعلومات .

خامساً : إعادة النظر في طرق إعداد وعرض تقارير التدقيق بما يتواءم مع التطورات الحديثة في فكر ومنهجية الإدارة العليا ، وتطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء ، وإبراز المسائل الجوهرية وتجنب الحشو غير النافع .

¹¹ - موفق عبد الحسين محمد و آخرون، استعمال أسلوب التشغيل الإلكتروني في تدعيم نظم الرقابة الداخلية (دراسة ميدانية لعينة من فروع المصارف الأهلية في محافظة الديوانية)، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و التجارية، تصدر عن كلية الاقتصاد و الإدارة، العدد20، 2015، ص17.

¹² - حسين شحاته ، أصول المراجعة والرقابة في ظل الكمبيوتر والانترنت، 2000، جامعة الأزهر، مصر، ص17.

سادساً : الاستفادة من تزاوج أساليب المعرفة المختلفة ، والذي أصبح سمة من سمات العصر، وهذا ما يطلق عليه أسم [Inler Disciplinary Approach] .

2-2 نطاق وكيفية التدقيق الداخلي في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات :

يركز المدقق اهتمامه في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، وتحليل المعلومات علي النواحي الآتية¹³ .:

أولاً : التدقيق السابق علي المدخلات:

ويتمثل ذلك في تدقيق الدورات المستندية، ومراقبة أو متابعة انسياب البيانات من خلال المستندات ، واستيفائها لكافة الشروط الشكلية والموضوعية المتعارف عليها ، وطبقاً للنظم واللوائح الداخلية ودليل الإجراءات ، وما في حكم ذلك ، ومن الوسائل التي تستخدم في هذا المجال :

- حصر وتبويب المستندات التي تؤخذ منها البيانات وتدقيقها .
- المقارنة بين الاجماليات والتفاصيل .
- استخدام أسلوب الأرقام المسلسلة في إدخال البيانات وإعداد سجل خاص بها.
- توثيق البيانات الداخلة من جهة أو شخص مسئول .

ثانياً : تدقيق البيانات الداخلة إلي الكمبيوتر : ويركز المدقق علي الآتي .:

- التأكد من صحة البيانات المقدمة إلي قسم إعداد البيانات بقسم الحاسبات الإلكترونية من خلال تدقيقها علي المستندات ، فمثلاً إذا كانت الأجرور سوف يتم حسابها بمعرفة الكمبيوتر ففي هذه الحالة يجب أن تطابق البيانات الواردة في كشوف الأجرور علي سجل الأجرور .
- التأكد من صحة المعلومات والتعليمات المطلوب اتباعها عند القيام بتشغيل البيانات ، وهذا يتطلب منه دراسة برامج الكمبيوتر والاطمئنان إلي سلامتها
- التأكد من أن التعديلات والإضافات في البيانات الداخلة قد أضيفت إلي البرنامج المخزن في الكمبيوتر بعد موافقة الجهات المخولة بذلك .

ثالثاً : التدقيق علي برامج الكمبيوتر المستخدمة في تشغيل البيانات وتحليل وعرض المعلومات:

¹³ - أحمد قايد نور الدين، محمد لين علون، أثر استخدام أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على التدقيق الداخلي، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد03/جوان 2015، ص117.

عندما تدخل البيانات إلى الكمبيوتر فإنه يصعب التعديل فيها إلا بناءً على برنامج جديد ، ولا يكون هناك فرصة سانحة للتلاعب أو الغش أو حدوث أخطاء ، ولقطع الشك باليقين ، يمكن للمدقق الداخلي التأكد من أن البيانات والمعلومات المخزنة داخل الكمبيوتر مطابقة للأصل وفي هذه الحالة يركز المدقق على ما يلي :-

- صحة تصميم البرنامج .
- سلامة أداء الحاسب الإلكتروني .
- سلامة الأوامر والتعليمات [أوامر التشغيل] من المنظور المحاسبي .
- وجود وسائل التحكم الذاتي داخل البرنامج .
- صحة التعديلات المدخلة على برامج الكمبيوتر .

ويمكن للمدقق في الصدد اختبار برامج الكمبيوتر التي تستخدمها المنشأة عن طريق إدخال بيانات تجريبية إلى الكمبيوتر وتشغيلها مرة أخرى باستخدام الأساليب اليدوية ، ويقارن بين مخرجات الحالتين .

رابعاً : التدقيق على المخرجات من المعلومات وسبل عرضها وتفسيرها : يتركز دور المدقق في هذه المرحلة على ما يلي :-

- مطابقة المعلومات الواجب أن تكون من ناحية التصميم والواقعية على المخرجات الفعلية .
- التأكد من أن تفسير المحاسب أو غيره مستندا إلى أرقام صحيحة واردة في مخرجات الكمبيوتر لتلافي التلاعب في تفسير تلك المعلومات .
- حيث أن معظم المديرين ليسوا خبراء في مجال الكمبيوتر يجب التأكد من التقارير المرفوعة إليهم تطابق من الناحية الموضوعية المعلومات الواردة من مخرجات الكمبيوتر ومن أن اقتراحاتهم قد روعت عند تشغيل البيانات دورة أخرى .

2-3 إجراءات التدقيق الداخلي في حالة التشغيل الإلكتروني للبيانات :

تتمثل إجراءات التدقيق في حالة التشغيل الإلكتروني للبيانات في الآتي¹⁴ :

- **التدقيق حول الحاسب الإلكتروني:** حيث يتم التأكد من صحة البيانات الداخلة بمراجعتها على المستندات، وكذلك مراجعة المعلومات الخارجة للتأكد من السلامة والموضوعية.
- **التدقيق داخل الحاسب الإلكتروني:** حيث يتم التأكد من صحة التشغيل الداخلي في ضوء البرنامج المعد، ويتم ذلك عن طريق المقارنة بين التشغيل اليدوي وبين التشغيل الإلكتروني للبيانات، أو تشغيل نفس البيانات باستخدام برنامج كمبيوتر آخر وإجراء المقارنة.

¹⁴ - أحمد قايد نور الدين، محمد أمين علون، مرجع سبق ذكره، ص118.

- **التدقيق باستخدام الحاسب الالكتروني:** حيث يستطيع المدقق استخدام إمكانيات الحاسب الالكتروني في تنفيذ بعض عمليات التدقيق ومنها علي سبيل المثال ما يلي :-
 - التحقق من صحة العمليات الحسابية .
 - المطابقة بين الموازين الفرعية والميزان العام.
 - استخراج الأرصدة الشاذة.
 - تحليل الأرصدة التي تزيد أو تقل عن أرقام محددة لإعطائها مزيداً من الفحص.
 - تحليل بعض الأرصدة مثل المتحركة والبطيئة والساكنة.
 - استخدام إمكانيات الحاسب الالكتروني في إعداد القوائم والتقارير المالية علي فترات قصيرة.
 - الاستفادة من أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات .

2-4- الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية:

وهي ضوابط لا تتعلق مباشرة بالعمليات المحاسبية ولكنها ذات أهمية عالية لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، كونها تمثل سياسات رقابية إدارية وتنظيمية يتم تطبيقها على إدارة نظم المعلومات، حيث أنه يوجد هناك ضوابط رقابية لا تتعلق مباشرة بالعمليات المحاسبية، بل لها منفعة ملحوظة لنظم المعلومات المحاسبية ويطلق على هذه الضوابط الرقابية مصطلح أساليب الرقابة العامة: وهي تمثل المعايير والتوجيهات التي يلتزم بإتباعها المختصون بوظائف جمع المعلومات وتبويبها وتلخيصها، و تدخل تحت نطاق مهام مركز قسم معالجة البيانات الكترونياً و تشمل على:¹⁵

2-4-1 ضوابط الرقابة التنظيمية:

وتتمثل في الضوابط والإجراءات الرقابية المتعلقة بفصل الوظائف بين إدارة نظم المعلومات والإدارات الأخرى ذات العلاقة، وفصل الواجبات وتقسيمها، وتحديد المسؤوليات في دائرة الحاسوب نفسها من أجل تقليل مخاطر الغش .

2-4-2 ضوابط الرقابة على الوصول:

وهي إجراءات رقابية مصممة لمنع واكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحدث نتيجة لمحاولات الدخول والاستخدام غير المرخص لأجهزة الحاسوب وبيانات النظام. وتهدف هذه الإجراءات إلى ضمان السماح للأشخاص المصرح لهم فقط بالوصول إلى الأجهزة والبرمجيات المحاسبية وتحديد هم ضمن المدى الذي يتفق مع طبيعة وحجم أعمالهم الوظيفية وضمن أوقات العمل الرسمي¹⁶ .

¹⁵ - عصام محمد البحيصي، مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في قطاع غزة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات - العدد السادس - يناير 2014، ص 83.

¹⁶ - محمد المعتز المجتبى ابراهيم طه، تخطيط و تنفيذ المراجعة الخارجية في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية- دراسة ميدانية لمهنة المراجعة في السودان -، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 46، 2015، ص 120.

2-4-3 ضوابط الرقابة على أمن وحماية الملفات:

وتشمل الإجراءات اللازمة لتحقيق الأمن والحماية لمكونات النظام المادية والمنطقية ومواجهة المخاطر المختلفة، كمخاطر الوصول غير المصرح به الذي يقوم به قرصنة الحاسوب فضلاً عن المخاطر الناجمة عن العوامل الطبيعية الخارجية التي قد تتسبب في إخفاق النظام بمكوناته المادية والبرمجية، وعدم القدرة على إتاحتها للمستخدمين، وضمان إدارة النظام وإدامته .

2-4-4 ضوابط الرقابة على توثيق النظام وتطويره:

وتشمل الضوابط والإجراءات الرقابية المتعلقة بتوثيق نظم المعلومات وتوصيفها بمكوناتها المادية والمنطقية، وتوثيق إجراءات المستخدم النهائي فضلاً عن توثيق حالات التطوير والتحديث المستمرة للنظام بعد تشغيله.

خاتمة:

نتيجة للتطور الحاصل على مستوى الإدارة في أنظمة التشغيل الإلكتروني و إدخال البيانات محاسبيا ظهرت أساليب جديدة و متطورة في إجراءات عملية التدقيق الداخلي بشكل مغاير عن الطرق التقليدية التي كانت تعالج المعلومات بصعوبة وتحتاج إلى وقت. و هذا ما ساعد المدقق الداخلي على أداء عمله بطرق أكثر دقة و سهولة.

و في مجال الحوكمة يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما من عدة نواح، فمن الناحية الأولى: يكمن في انه جزء لا يتجزأ من الرقابة الداخلية و تسيير الإدارة، فبالإضافة إلى أنه يعمل على تقييمها فإنه يعمل على تحسينها بشكل مستمر، و بهذا فغنه يساهم في تحقيق أهداف الحوكمة. و يساهم التدقيق الداخلي أيضا في الإفصاح و الشفافية التي تعد أحد الركائز الأساسية للحوكمة.

ومن خلال ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يحتاج نظام المعلومات و البيانات المحاسبية إلى أن يكون قابلا للتطوير، حتى يتماشى مع التعديلات و التطورات الحديثة و هذا لا يتحقق إلا باستخدام أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات؛
- القيام بعملية التدقيق الداخلي في ظل أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية تعتبر عملية دقيقة تستلزم التركيز على كل عنصر من عناصر النظام، و علاقتها بالأنظمة الفرعية الأخرى؛
- إن المدقق الداخلي أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية يساعده في عملية الرقابة و كذا اكتشاف الأخطاء بسهولة؛
- الحوكمة الإلكترونية تساعد المدقق الداخلي في تنفيذ برامج التدقيق و تحقيق الأهداف بطريقة سهلة؛
- فرضت بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات على المدقق الداخلي أساليب و إجراءات جديدة منها استخدام البرامج الحاسوبية و التطبيقات الذي أصبح ضروريا و لا بد منه.

المراجع:

1. أحمد قايد نور الدين، محمد لمين علون، أثر استخدام أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على التدقيق الداخلي، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 03/جوان 2015.
2. بريري محمد أمين، بن بوعلبي خديجة، أهمية التدقيق الإلكتروني في تعزيز أداء الحكومة الإلكترونية، مجلة نماء الاقتصاد و التجارة، العدد 01.
3. حسين شحاته ، أصول المراجعة والرقابة في ظل الكمبيوتر والانترنت، 2000، جامعة الأزهر، مصر.
4. العايب عبد الرحمان، دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 16/2016.
5. عصام محمد البحيسي، مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في قطاع غزة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات - العدد السادس - يناير 2014.
6. علي ناظم عبد الأمير، علي كريم محمد، كفاءة و فعالية نظام التدقيق الداخلي و أثره في تطبيق حوكمة الشركات، مجلة المثنى للعلوم اfdارية و الاقتصادية، المجلد 07، العدد 04، 2017.
7. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة- الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
8. فاتن حتّا كيرزان، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 4، 2013.
9. القاضي حسين يوسف وأخرون، التدقيق الداخلي، جامعة دمشق، 2008.
10. محمد المعتز المجتبي ابراهيم طه، تخطيط و تنفيذ المراجعة الخارجية في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية- دراسة ميدانية لمهنة المراجعة في السودان -، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 46، 2015.
11. مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2003.
12. موفق عبد الحسين محمد و آخرون، استعمال أسلوب التشغيل الإلكتروني في تدعيم نظم الرقابة الداخلية (دراسة ميدانية لعينة من فروع المصارف الأهلية في محافظة الديوانية)، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و التجارية، تصدر عن كلية الاقتصاد و الإدارة، العدد 20، 2015.

13. Hamini Allel, **le contrôle interne de l'élaboration du bilan comptable**, OPU, Alger, 1993.

14. Institute of Internal Auditors (IIA). **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**, Altamonte Springs, FL, 2003.