

## دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وأثرها على تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

### *The Role of Electronic Auditing in Improving the Quality of the Internal audit Profession and its Impact on Maximizing Value for the Beneficiaries of Corporate Governance*

د. طرشي محمد

جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر

torchi.mohamed@gmail.com

ط.د. يخلف صفية

مخبر الأنظمة المالية و المصرفية والسياسات

الاقتصادية الكلية في ظل التحولات

جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر

safya.ikhlef@univ-chlef.dz

تاريخ القبول: 2020/07/16

تاريخ الاستلام: 2018/11/13

**الملخص:** هدف هذا البحث إلى دراسة دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وأثرها على تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات، حيث يعتبر استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال التدقيق من القضايا المعاصرة والتي أكد مدققي الحسابات على أهميتها، فنظرا لكبر حجم الأنشطة وازدياد حجم المعلومات التي يجب أن تعالج وتخزن وتقدم تم تطوير تكنولوجيا المعلومات لتنفيذ هذه الأنشطة، واستخدام وسائل تكنولوجيا من قبل المدقق والاعتماد عليها في إنجاز عملية التدقيق، حيث ازداد الاهتمام برقابة الأداء المهني لوظيفة التدقيق الداخلي لأهمية الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، وكذلك تعاضم الاهتمام بجودة التدقيق الداخلي وتفعيل وتحسين حوكمة الشركات، ومن ثم فإن تحسين جودة التدقيق الداخلي من خلال الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات يؤثر على الحوكمة ويعزز من دعمه للتطبيق السليم لحوكمة الشركات، ويضيف قيمة للشركة ويعمل على تحقيق أهدافها، من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال تقديم التحسينات في مجال إدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، تكنولوجيا المعلومات، التدقيق الالكتروني، حوكمة الشركات.

**Abstract :** The purpose of this research is to study the role of electronic auditing in improving the quality of internal auditing and their impact on maximizing the value of the beneficiaries of corporate governance, Where the use of information technology in the field of auditing of contemporary issues, which confirmed the auditors of their importance, Due to the large volume of activities and the increasing volume of information that must be processed, stored and provided, information technology has been developed to implement these activities, And the use of technological means by the auditor And relied upon in the completion of the audit process, , Improving the quality of internal audit by relying on information technology affects governance and strengthens its support for the proper application of corporate governance, Adds value to the company and works to achieve its objectives, By providing reasonable assurance that the risks facing the Company are effectively managed.

**Key Words:** internal audit , Internal Audit Quality, Information Technology, electronic audit, corporate governance.

**JEL Classification :** M42, G34.

\*مرسل المقال : طرشي محمد (torchi.mohamed@gmail.com).

## المقدمة:

أصبح الاهتمام بتكنولوجيا المعلومات ومدى مواكبة التطور التكنولوجي ميزة تنافسية لدى الشركات التي تستغل العامل التكنولوجي استغلالاً أمثلاً لتحقيق أهدافها، ويعتبر استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال التدقيق من القضايا المعاصرة والتي أكد مدققي الحسابات على أهمية استخدامها، فظنوا لازدياد حجم المعلومات التي يجب أن تعالج وتخزن وتقدم تم تطوير تكنولوجيا المعلومات التي تساهم في عملية التحكم والسيطرة عليها. كما شهدت عملية التدقيق استجابة متزايدة لمواكبة التطورات في تكنولوجيا المعلومات، نتيجة لذلك ظهر مصطلح التدقيق الإلكتروني والذي يعني استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وازداد الاهتمام به، مما فرض على مهنة التدقيق وأصحابها ضرورة مواكبة التغيرات التكنولوجية والمستمرة وعملية الانتقال من التشغيل اليدوي إلى التشغيل الإلكتروني لكي تستطيع مهنة التدقيق تحقيق أهدافها وإبداء الرأي عن مدى عدالة القوائم المالية بما يحقق أهداف جميع الأطراف. وقد أولت المنظمات المهنية اهتماماً متزايداً برقابة الأداء المهني لوظيفة التدقيق الداخلي، لأهمية الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، لذا أصبح من الضروري تطوير أداء المدققين الداخليين للتحقق والارتقاء بجودة التدقيق الداخلي. وبعد الفضائح المالية التي حدثت والتي ارتبطت بالغش في التقارير المالية، كانت المحاولة لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية في التقارير من خلال وضع مجموعة من القوانين، الضوابط، الأنظمة والمبادئ الأخلاقية من أجل ضمان نزاهة وشفافية عملية التقرير المالي، والحفاظ على حقوق الأطراف المعنية وتحقيق المساءلة والرقابة، سميت هذه الضوابط بحوكمة الشركات، ويعد التدقيق الداخلي أحد الأركان الأساسية لحوكمة الشركات، مما دفع إلى ضرورة التركيز على المدققين الداخليين ورفع جودة أنشطة التدقيق الداخلي لتحقيق الحوكمة الجيدة للشركات.

**إشكالية الدراسة:** بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية: كيف يساهم التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي؟ وكيف تساهم جودة التدقيق الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات؟ أهداف الدراسة: تُهدف من خلال هذه الدراسة إلى ما يلي:

- التعريف بمختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الإلكتروني، حوكمة الشركات وجودة التدقيق الداخلي؛
  - محاولة إبراز أهمية استخدام التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي؛
  - إبراز دور تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات.
- منهج الدراسة:** محاولة الإجابة على الإشكالية عمدنا إلى استخدام المنهج الاستنباطي وأداته الوصف، وذلك من أجل الإحاطة بمختلف المفاهيم المتعلقة بكل من جودة التدقيق الداخلي والتدقيق الإلكتروني وحوكمة الشركات، والوقوف على أهمية استخدام التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي، وإبراز دور تحسين جودة التدقيق الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات.

## خطة الدراسة:

- الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي
- دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي
- دور جودة التدقيق الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

## 1. الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي:

ازداد الاهتمام من قبل المنظمات المهنية على الصعيد الدولي برقابة الأداء المهني للمدققين الداخليين، وذلك للتحقق من جودة عمليات التدقيق الداخلي خاصة إثر العديد من حالات الفشل والعسر المالي التي طالت الشركات الكبرى وانحيارات أسواق المال في بعض البلدان.

### 1.1. مفهوم جودة مهنة التدقيق:

تعرف جودة مهنة التدقيق بأنها "قدرة عمليات التدقيق على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين" (Mahdi, Sina, 2015, p108). كما تعرف على أنها " أداء خدمات التدقيق بكفاءة وفعالية عالية وفقا لمعايير وأحكام المهنة مع الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق" (رحماني، 2014، ص 191). وعرفت أيضا على أنها " التأكد على تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق، والتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحددة الموضوعية، والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من التدقيق" (المطيري، 2012، ص 55).

إن جودة مهنة التدقيق تعني استقلالية المدقق في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش مع ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية وبقواعد سلوك المهنة من أجل تحقيق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية.

### 2.1. أهمية جودة مهنة التدقيق:

تكمن أهمية جودة التدقيق في أنها مطلب جميع مستخدمي القوائم المالية وذلك للأسباب التالية (مرشد، 2013، ص ص: 44-45):

- يهدف المدقق من تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يضمن أعلى درجات المصدقية على تقريره؛
- تسعى الشركة إلى تأكيد تمتع قوائمها المالية بالموثوقية، مما يوجب عليها القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة؛
- ترى المنظمات المهنية أن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية؛
- تمثل جودة مهنة التدقيق مقياسا لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب.

### 3.1. العوامل المؤثرة على جودة مهنة التدقيق:

يمكن تلخيص العوامل المؤثرة على جودة مهنة التدقيق في عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق، وعوامل مرتبطة بعملية التدقيق، وعوامل متعلقة بالأطراف الخارجية (بن يحيى جدد، 2015، ص ص: 207-2014):

أ. عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق: تلعب مكاتب التدقيق دورا مهما في التأثير على جودة التدقيق، تتعلق هذه العوامل بالنقاط التالية:

1. عامل حجم مكاتب التدقيق: إن مكاتب التدقيق الكبيرة تتمتع بسمعة عالي بسبب قلة أخطائها بالمقارنة بالمكاتب الصغيرة، وبالتالي فهناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق.

**أ.2. عامل سمعة مكتب التدقيق:** تعتبر أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم دراسات ذات جودة عالية، ويقصد بسمعة مكتب التدقيق تداول إسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة ومتقنة، وتتجلى أيضا في مدى الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك المهنة وآداب المهنة، والخبرة الكافية لأعضاء مكتب التدقيق والخبرة في نشاط العمل والاتصالات الجيدة بين أعضاء المكتب والعملاء، والصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب ومدة عمل المكتب، والارتباط بأحد المكاتب العالمية، وتقييم مدى قبول العميل والاستمرار معه في عملية المراجعة والدعوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، ووجود نظام للرقابة على جودة التدقيق.

**أ.3. عامل المنافسة:** يعتبر من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق فعندما يقرر المدقق الدخول في مجال المنافسة لاجتذاب الزبائن، فإن ذلك يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب، وهو ما ينعكس أثره على نوعية عملية المراجعة، كما أن تزايد المنافسة لاجتذاب الزبائن من قبل مكاتب المراجعة يمكن أن يخلق الدافع لدى الزبائن لتغيير المدقق سواء بقصد خفض تكلفة عملية المراجعة أو للبحث عن مدقق آخر يكون أكثر ولاء للإدارة لتحقيق رغباتها والسير في ركابها، وينعكس أثر ذلك على نوعية التدقيق وجودته.

**أ.4. عامل الارتباط بمعايير التدقيق المتعارف عليها:** هناك علاقة وطيدة بين معايير التدقيق المتعارف عليها وجودة التدقيق، فقد أصدر في هذا الصدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير التدقيق رقم 25 والتي تناولت هذه العلاقة، وورد فيها أنه يجب على مكاتب التدقيق أن تؤسس سياسات وإجراءات لرقابة الجودة بحيث توفر ضمانا معقولا عن اتساق أدائها مع معايير التدقيق في كل عمليات التدقيق وأن إجراءات رقابة الجودة قد تؤثر على سلوك عمليات التدقيق التي تؤديها مكاتب التدقيق.

**أ.5. عامل طول فترة الارتباط مع الزبون:** فجودة التدقيق تتطلب معرفة متعمقة من المراجع لطبيعة نشاط الزبون والتغيرات المؤثرة عليه، ومن ثم فإن طول فترة الارتباط مع الزبون يجعل المراجع في موقف أفضل من حيث معرفته الجيدة بنشاط الزبون، وبالتالي اختصار وقت تنفيذ عملية التدقيق وكفاءة أدائها.

**ب. العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق:** هناك مجموعة من الخصائص لا بد من توفرها للحديث عن فريق المراجعة ويمكن تلخيصها كما يلي:

**ب.1. عامل الاستقلالية والحياد:** التي تعتبر من أهم مقومات مهنة التدقيق، ذلك أنه يشترط أن لا يكون للمدقق أية مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، وأن لا يكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع لأن تلك المصالح قد تؤثر على استقلاليته.

**ب.2. عامل خبرة فريق العمل:** تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق على كفاءة وفاعلية أداء عملية التدقيق، ومن تلك الصفات الخبرة المهنية، وتعرف الخبرة على أنها الفترة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة واكتسابه للمهارات والمعارف المتعلقة بها، وتمكن الخبرة المهنية المدقق من تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق والتقرير عنها بكفاءة، مما ينعكس إيجابا على جودة التدقيق.

ب.3. عامل الإشراف على فريق التدقيق: مفهوم معيار الإشراف والتخطيط المناسب يعتمد على مفهوم العناية المهنية الواجبة، وهذا يتطلب التعاقد على عملية التدقيق في وقت ملائم بالإضافة إلى التخطيط المناسب و الجيد لإجراءات التدقيق العملية. ويؤثر الإشراف على الأداء المهني من الزوايا التالية:

- حصول فريق التدقيق على أدلة الإثبات الكافية التي تفي بأغراض المراجعة؛
- تخفيض أخطاء السهو في المعاينة والتي يقع فيها المدقق إلى أدنى حد ممكن؛
- تخفيض أداء مخاطر المراجعة بأنواعها إلى أقل ما يمكن؛
- ترشيد الأحكام الشخصية للمراجعين وزيادة دقتها؛
- إنجاز مهام التدقيق بتكلفة أقل وفي الوقت المناسب.

ج. العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق: هناك عدة عوامل مرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق، نذكر منها ما يلي:

ج.1. عامل حجم المؤسسة محل التدقيق وقوتها المالية: يمكن أن يكون لحجم العميل الأثر السلبي على مستوى جودة أداء المدققين، فالمؤسسة ذات الحجم الكبير قد تشكل جزءا هاما من إيرادات مكتب التدقيق، وبالتالي فإن ذلك يؤثر سلبا على استقلالية المدقق مما ينعكس سلبا على جودة التدقيق، وقد يصل الأمر إلى ممارسة ضغوط من قبل العميل تصل إلى حد التهديد بتغيير المدقق.

ج.2. عامل تعقد مهام التدقيق: إن مهمة التدقيق ليست بالمهمة السهلة، لأنها تتطلب الإحاطة بمجموعة من الإجراءات وضبط ميكانيزمات العمل من حيث المحاسبة، والإدراك بتفاصيلها واستيعاب المعايير الدولية للتدقيق، حتى يتسنى للمدقق القيام بمهمته بالشكل المتقن مما ينعكس إيجابا على الجودة.

#### 4.1. مفهوم جودة التدقيق الداخلي ومحدداته:

عرفت على أنها " مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطار وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة فيما يتعلق بجودة التدقيق الداخلي التي تستند إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية" (نور وآخرون، 2012، ص 257). وتتحدد جودة التدقيق الداخلي من خلال موضوعية واستقلال المراجعين الداخليين، العناية المهنية، ومن خلال كفاءة العمل المنجز ومدته، وأيضا كبر حجم إدارة التدقيق الداخلي وعدد المدققين (العبدلي، 2012، ص 35).

إن معايير التدقيق حددت محددات جودة التدقيق الداخلي كالتالي (بلخادم، 2016، ص 33):

- متوسط سنوات الخبرة، ونسبة المدققين الداخليين الخبراء في قسم التدقيق الداخلي (الكفاءة)؛
- التقرير العائد إلى المدير العام التنفيذي للتدقيق (موضوعية)؛

الزمن الذي يقضيه التدقيق الداخلي في مساعدة التدقيق الخارجي، والوقت الذي يقضيه المدقق الداخلي في أداء المهام المالية التدقيقية (العمل المنجز).

## 2. دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي:

اكتسبت مهنة التدقيق أهمية كبيرة لما لها من دور في إضفاء الثقة والمصداقية والشفافية على البيانات المالية، فنظرا لكون حجم الأنشطة لازدياد حجم المعلومات التي يجب أن تعالج وتخزن وتقدم، استلزم ذلك ضرورة مواكبة التطورات التكنولوجية من قبل المدقق واستخدام وسائل تكنولوجية والاعتماد عليها في إنجاز عملية التدقيق الداخلي.

### 1.2 مفهوم التدقيق الالكتروني للحسابات وأهدافه:

أ. مفهوم التدقيق الالكتروني للحسابات: عرف التدقيق الالكتروني على أنه "عملية منظمة للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية، وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية من أجل التحقق من مدى مطابقة تأكيدات الإدارة للمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة" (نشوان، 2014، ص318). وعرف كذلك على أنه "عملية جمع وتقييم بهدف تحديد إذا كان استخدام نظام الحاسوب الالكتروني يساهم في تحقيق الأهداف المطلوبة والأهداف الإدارية المحددة مثل حماية أصول المؤسسة، تحقيق المؤسسة لأهدافها بفاعلية، واستخدام مواردها بكفاءة وفعالية" (غبانين، 2012، ص21). ويقصد به أيضا "عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق" (حمدونة، 2008، ص926). بناء على ما تم عرضه من التعاريف يمكن القول أن التدقيق الالكتروني هو عملية تطبيق أنظمة التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات أي الانتقال من التشغيل اليدوي إلى التشغيل الالكتروني من أجل المساهمة في إنجاز عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وبأسرع وقت ممكن وتحقيق أهدافها وإبداء الرأي عن مدى عدالة القوائم المالية.

ب. أهداف التدقيق الالكتروني للحسابات: إن أهداف المدقق لا تتغير في حالة تدقيق البيانات يدويا أو استخدام الحاسوب، إلا أن المفاهيم الأساسية للتدقيق سواء فيما يتعلق بمعايير التدقيق المتعارف عليها أو قواعد السلوك المهني أو المسؤولية القانونية للمدقق، لا تختلف بنوعية تشغيل البيانات، وإنما يكمن الاختلاف في طرق وإجراءات التدقيق المستخدمة إذ يستطيع المدقق استعمال الإجراءات التقليدية للتدقيق أو طرق التدقيق بواسطة الحاسوب، أو استعمال الطريقتين معا، لغرض الحصول على الأدلة الكافية لعملية التدقيق، إن الغرض من التدقيق الالكتروني هو تدقيق وتقييم الرقابة الداخلية التي تحمي النظام لذا على المدقق عند إجراء التدقيق أن يتحقق من استيفاء الشروط التالية (غبانين، 2012، ص22):

- وجود تدابير الاحتياطية لحماية جهاز الحاسوب، والبرامج، والاتصالات، والبيانات من الوصول غير المفوض والتعديل أو التخريب؛
- إعداد البرامج وشرائها بموجب تفويض من قبل الإدارة؛
- إجراء تعديلات على البرنامج بموافقة الإدارة؛
- التحقق من معالجة المعاملات، الملفات والتقارير من سجلات الحاسب بأنها دقيقة وكاملة دون أي نقص؛
- التعامل مع البيانات الأصلية وفقا لسياسات الإدارة المعتمدة؛
- التحقق بأن ملفات بيانات الحاسب الالكتروني دقيقة، كاملة وموثوقة.

## 2.2. مداخل التدقيق الإلكتروني للحسابات:

هناك ثلاثة مداخل مختلفة لمدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية تدقيق الحسابات، ويمكن التعرض إليها في ما يلي (حمدونة، 2008، ص ص: 927-928):

أ. **التدقيق حول الحاسوب:** يقوم التدقيق حول الحاسوب على اهتمام وتدقيق المدقق للمدخلات والمخرجات فقط، دون النظر إلى ما يجري داخل الحاسوب من عمليات تشغيل للبيانات، يفترض أن أنظمة الرقابة على التشغيل فعالة. ويعد هذا المدخل من أبسط مداخل التدقيق الإلكتروني، ولا يحتاج لتكاليف عالية، كما أنه لا يحتاج لخبرات ومهارات عالية بالحاسوب، إلا أنه لا يعد فعالاً في ظل ازدياد اعتماد المنشآت على استخدام الأنظمة المحوسبة، وتعدد طرق تشغيل ومعالجة البيانات، وتنوع طرق الاحتيال وعدم مقدرة هذا المدخل على ضبطها.

ب. **التدقيق خلال الحاسوب:** في هذا المدخل فإن إجراءات التدقيق تشمل التدقيق على عملية تشغيل البيانات داخل الحاسوب بالإضافة إلى تدقيق المدخلات والمخرجات، حيث يقوم المدقق بالتأكد من صحة إدخال وتشغيل البيانات لدى العميل، وصحة المخرجات.

ج. **التدقيق باستخدام الحاسوب:** وفي هذا المدخل يستخدم المدقق بعض البرامج المساعدة، والتي بعضها يحتاج إلى مهارة وخبرة في مجال الحاسوب، هذه الطرق هي:

ج.1. **منهج المحاكاة المتوازية:** في هذه الطريقة يقوم المدقق بمعالجة عينات من بيانات المؤسسة الفعلية باستخدام برامج مشابهة لتلك التي يستخدمها العميل، ثم يقوم بمقارنة نتائجه مع نتائج العميل، لكن لا بد أن يتوخى الحذر في اختيار العينات التي تكون ممثلة لبيانات الشركة.

ج.2. **البيانات الاختبارية:** يهدف هذا المدخل إلى التأكد من أن التشغيل ببرامج العميل يتم بصورة سليمة، لذا يقوم بإعداد بيانات وهمية ومن ثم يقوم بإدخالها على نظام العميل ليتأكد من معالجتها بطريقة سليمة.

ج.3. **برامج التدقيق:** وهي برامج تهدف إلى مساعدة المدقق في عمله، وتنقسم إلى: برامج التدقيق الخاصة وهي التي تخدم في القيام ببعض مهام التدقيق بما يتوافق ونظام العميل، ويتم إعدادها بمساعدة خبراء في هذا المجال. أو برامج تدقيق عامة وهي التي لا تخص تطبيق أو عميل معين، وإنما تعد بشكل عام لمساعدة المدقق وقد تستخدم في العديد من التطبيقات، وع العديد من العملاء.

## 3.2. مراحل التدقيق الإلكتروني للحسابات:

يمكن أن تسير عملية التدقيق الإلكتروني في عدة مراحل، هي (غبانين، 2012، ص ص: 23-24):

أ. **مرحلة التدقيق التنظيمي:** وهي أول مرحلة لتدقيق النظام، وتعتمد على حصر عناصر هذا النظام من معدات، وثائق ومستندات، أفراد، إجراءات، تعليمات ووظائف وتقارير.

ب. **مرحلة التدقيق التطبيقي:** وتأتي بعد مرحلة التدقيق التنظيمي لتدقيق خطوات تطوير نظام المعلومات المحاسبية، للتأكد من أن النظام حقق أهدافه ومتطلباته من جميع جوانبه الفنية والاقتصادية والتشغيلية والقانونية، فيما إذ تم الانتقال من النظام القديم إلى الجديد بشكل سليم لا يخل بالنظام القائم.

ج. **مرحلة التدقيق التفصيلي:** تكمن أهمية هذه المرحلة في تدقيق لبرمجيات المحاسبة المعالجة لبيانات المعاملات في نظام المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال التأكد من سلامة المدخلات ودقتها، والتأكد من أن معالجتها تخضع لرقابة فعالة ومستقلة.

#### 4.2. دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي:

يعمل التدقيق الالكتروني عي تحسين جودة مهنة التدقيق الخارجي، ويمكن توضيح ذلك في النقاط التالية (سمور، 2014، ص ص: 99-100):

- إن استخدام التدقيق الالكتروني في المرحلة الأولى من عملي التدقيق وهي مرحلة تخطيط عملية التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة خدمة التدقيق، من خلال الاستفادة من مزايا تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق والمساهمة في تطوير وتقديم مهنة التدقيق ومواكبتها للتطورات التكنولوجية المتعلقة بالمهنة على المستوى الإقليمي والدولي؛
- يؤدي استخدام تكنولوجيا المعلومات إلى تحسين جودة خدمة التدقيق، وذلك بسبب ما يوفره استخدام هذه التكنولوجيا من إنجاز الأعمال بسرعة أكبر، وكون استخدام التدقيق الالكتروني يحسن من جودة الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات الالكترونية المستخدمة في المؤسسة موضع التدقيق، والتي يصعب تدقيقها دون الاستعانة بتكنولوجيا المعلومات، كما أن قيام المدقق باستخدام تكنولوجيا المعلومات يخفف من تكاليف عمليات التدقيق ويزيد من دقتها؛
- يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، من خلال حساب حجم العينة بشكل أدق، واختيار مفرداتها وأيضاً من خلال المساعدة في إعداد البرنامج الزمني لعملية التدقيق أو إعداد موازنة الوقت اللازم للقيام بعمليات ومراحل التدقيق بشكل أفضل وفي التحضير للبرنامج الزمني اللازم لإنهاء عملية التدقيق، مما يجعل عملية احتساب عينة التدقيق أكثر سهولة، وتساعد المدقق في إنجاز العمليات الحسابية بوقت أقل وأكثر سرعة، مما يمكن المدقق من استغلال وقته بكفاءة أكبر في عمليات أخرى مثل التركيز في الإجراءات التحليلية؛
- يستخدم مدققو الحسابات بمكاتب التدقيق تكنولوجيا المعلومات في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، من أجل فهم بيئة الرقابة الداخلية وفحص فعالية تصميم وتشغيل النظام ومدى إمكانية الاعتماد عليه من خلال عملية التدقيق بالإضافة إلى تقدير خطر الرقابة، وأيضاً تنفيذ الاختبارات الأساسية للعمليات المتمثلة في التحقق من الحدوث والاكتمال والدقة والتوقيت والتنضيف والترحيل والتلخيص؛
- إن استخدام التدقيق الالكتروني يؤدي إلى تحسين جودة القيام بالإجراءات التحليلية، حيث يساعد المدقق في مقارنة النسب المماثلة المقدرة، وبالتالي تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها، ويساعد التدقيق الالكتروني على تدقيق القوائم المالية للمؤسسة للسنة الحالية والسنوات السابقة بسرعة وسهولة، ويساعد على الاطلاع على تقارير وقوائم المؤسسات المنافسة، مما يمكن المدقق من إجراء المقارنات عبر مجموعة كبيرة من السنوات، ومع مجموعة كبيرة من الشركات المنافسة، كما يمكنه من إبداء رأيه بشكل أكثر مصداقية وموضوعية؛



يؤدي استخدام التدقيق الالكتروني إلى تحسين جودة أعمال التدقيق وتوثيقها من خلال تدقيق أرصدة الحسابات بشكل أدق وأسرع، أو في تلخيص نتائج التدقيق وفي إعداد أوراق العمل بشكل أفضل، مما يمكن المدقق من إنجاز برنامج التدقيق بوقت أقل، كما يمكن المدقق من تدقيق عدد أكبر مما كان سيدقق يدويا، وتحضير أوراق العمل بسرعة، مما سينعكس على جودة عمليه وإنجازته بوقت أقصر وبالتالي تحقيق الكفاءة والفعالية.

### 3. دور جودة التدقيق الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات:

ازداد الاهتمام برقابة الأداء المهني لوظيفة التدقيق الداخلي لأهمية الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، كذلك تعاطف الاهتمام بجودة التدقيق الداخلي وتفعيل وتحسين حوكمة الشركات.

#### 1.3. مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات:

أ. مفهوم حوكمة الشركات: يقصد بحوكمة الشركات "مجموعة الآليات التنظيمية التي تعمل من أجل تحديد سلطة المسيرين والتأثير على قراراتهم الاعتبارية، وهذا بهدف الالتزام بتحقيق مصالح الأطراف المختلفة دون التفرّد بالمصالح التي تخص المسيرين" (نصر علي، شحاتة، 2007، ص 17). وتعرف كذلك على أنها "عمليات تتم من خلالها إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة، ومراقبة مخاطر الشركة، والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر مما يؤدي إلى مساهمة مباشرة في إنجاز الأهداف وحفظ قيم الشركة" (حماد، 2005، ص 149). وعليه يمكن القول أن حوكمة الشركات هي عبارة عن نظام متكامل يشمل مجموعة من الإجراءات والآليات الخاصة بالسيير والرقابة، والتي تعمل على تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات الصلة بالشركة.

ب. مبادئ حوكمة الشركات (OECD/G20): قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خلال عام 1999 بإصدار مبادئ حوكمة الشركات، والتي تمثل أول لائحة دولية تم اعتمادها من قبل الحكومات الأعضاء، وفي أبريل عام 2004 وافقت حكومات الدول الأعضاء في على الصيغة الجديدة والمعدلة للمبادئ الخاصة بحوكمة الشركات والتي اشتملت على توصيات جديدة وبعض التعديلات على المبادئ (المعتاز، 2009، ص 07). وفي عام 2015 أيد وزراء مالية دول مجموعة العشرين G20 باجتماعهم الأخير الذي عقد بمدينة أنطاليا التركية قرار مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD حول مبادئ الحوكمة الجديدة، والتي تم الاتفاق أن يطلق عليها مبادئ OECD/G20 للحوكمة (اتحاد هيئات الأوراق المالية، 2015، ص 03). وفي ما يلي استعراض للمبادئ الجديدة للحوكمة (OECD, 2015, p03):

ب.1. ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات: يجب على إطار الحوكمة تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة، وتوزيع فعال للموارد، ويجب أن تكون متنسقة مع سيادة القانون وتدعم الإشراف والتنفيذ الفعال.

ب.2. الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين: يجب على إطار الحوكمة حماية وتسهيل ممارسة المساهمين بما في ذلك الأقليات والمساهمين الأجانب لحقوقهم، ويجب أن يكون لجميع المساهمين فرصة لإنصافهم بشكل فعال في حال تم انتهاك حقوقهم.

ب.3. المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء: يجب على إطار الحوكمة توفير الحوافز السليمة، وأن تكون هذه الحوافز متاحة لأسواق الأسهم لتعمل بطريقة تساهم في تطبيق أفضل لممارسات الحوكمة.

ب.4. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: ينبغي أن يعترف إطار الحوكمة بحقوق أصحاب المصالح التي نص عليها القانون أو الاتفاقيات المتبادلة وتشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المشاريع السليمة ماليا.

ب.5. الإفصاح والشفافية: ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة وحوكمة الشركة.

ب.6. مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب على إطار الحوكمة ضمان قيام مجلس إدارة الشركة بالتوجيه الاستراتيجي للشركة، والرصد الفعال للإدارة وتحمل المسؤولية الكاملة تجاه الشركة والمساهمين.

### 2.3. الأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات:

هناك أربعة أطراف رئيسية مستفيدة من التطبيق السليم لقواعد الحوكمة وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهذه الأطراف هي (سليمان، 2009، ص ص: 17-18):

أ. المساهمين: هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

ب. مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح حيث يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم ويقوم أيضا برسم السياسات العامة للشركة.

ج. الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

د. أصحاب المصالح: وهم مجموعة من أطراف لهم مصالح داخل الشركة، مثل الدائنين والموردين والعمال، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان فعلى سبيل المثال يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار أما الدائنين على مقدرة الشركة على السداد.

### 3.3. التدقيق الداخلي وعلاقته بتقارير حوكمة الشركات

يؤدي نشاط التدقيق الداخلي دورا فعالا في مساندة ودعم العناصر الأساسية لحوكمة الشركات، كما يدعم التطبيق الجيد للحوكمة.

أ. التدقيق الداخلي وتقرير لجنة Blue Ribbon: اقترحت لجنة Blue Ribbon في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1999 دورا أكبر لإدارة التدقيق الداخلي في مساعدة لجنة التدقيق على إعداد وتقييم التقرير المالي للشركة وتقديم الدعم اللازم لها من خلال (الخضر، 2017، ص ص: 161-162):

أ.1. **المساعدة العامة:** تسهيل تدفق المعلومات إلى لجنة التدقيق، بحيث يجب أن يتضمن تدفق المعلومات تحليل شامل للمخاطر وضوابط الرقابة الداخلية ونزاهة التقرير المالي، أداء المشروعات أو فحوصات خاصة تطلب من لجنة التدقيق مثل المخاطر الناشئة أو إحداث تحسينات في التقارير.

أ.2. **المساعدة في إعداد التقرير المالي:** تدعيم لجنة التدقيق عما إذا كانت قد استوفت أهدافها في إعداد التقرير الداخلي للشركة، تدعيم لجنة التدقيق في تقييمها للتقرير المالي متضمنا ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة هي الأكثر ملائمة أم لا، توفير معلومات وأبعاد نظر عميقة إلى لجنة التدقيق عن طريق توضيح مواطن قوة الرقابة الداخلية على عملية التقرير البرع سنوية، بالإضافة إلى مصداقية المعلومات المقدمة في التقرير.

أ.3. **المساعدة في تقييم المخاطر:** تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر، فكثير من الشركات وقعت في مشاكل لأنها لم تقم بمتابعة المخاطر المرتبطة بالوظائف المساعدة أو التابعة للشركة، توفير تقييمات مستقلة للمخاطر، حيث يقوم المدققين بتقييم المخاطر كجزء رئيسي من أنشطتهم اليومية، هذه التقييمات يجب تقاسمها مع لجنة التدقيق، توفير المعلومات إلى لجنة التدقيق لتسهيل متابعتها للمخاطر المالية ومخاطر الأعمال الرئيسية، التي تتباين وتختلف بين الأنشطة.

ب. **التدقيق الداخلي وتقرير King 2:** أعطى تقرير King 2 بجنوب إفريقيا عام 2002 دورا أساسيا لوظيفة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات من خلال (لخضر، 2017، ص162):

- يعتبر نشاط التدقيق الداخلي بمثابة تأكيد مستقل وموضوعي استشاري لإضافة قيمة وتحسين تطبيق عملية الحوكمة بالشركة، حيث تساعد وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين فعالية إدارة الماطر والرقابة وتحقيق أهدافها؛
- ينبغي وجود وظيفة فعالة للتدقيق الداخلي تحظى باحترام وتقدير وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا، وعندما يقرر مجلس الإدارة وفقا لتقديره الخاص عدم إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، فإنه يجب الإفصاح عن كل ذلك في التقرير السنوي، مع إيضاح كيفية التأكد من فعالية الرقابة الداخلية؛
- يجب تحديد سلطة وغرض ومسؤولية التدقيق الداخلي رسميا، وذلك بما يتماشى مع توصيات معهد المدققين الداخليين، فيما يخص ميثاق التدقيق الداخلي المعتمد من بل مجلس الإدارة؛
- يجب على المدقق الداخلي حضور جميع اجتماعات لجنة التدقيق؛
- يتم تعيين وعزل رئيس إدارة التدقيق الداخلي بالاتفاق مع لجنة التدقيق؛
- يجب أن تسق وظيفة التدقيق الداخلي مع الوظائف الأخرى التي تقدم تأكيدات لعمليات الشركة سواء داخليا أو خارجيا لضمان تغطية صحيحة للرقابة المالية والرقابة التشغيلية، وللحد من ازدواجية الجهود.

ج. **التدقيق الداخلي وانعكاسات قانون Sarbanes-Oxley:** سن قانون Sarbanes-Oxley في عام 2002 من قبل الكونجرس الأمريكي، حيث يشرح هذا القانون بدقة ووضوح الكيفية التي يعمل من خلالها المدققين الداخليين بشكل متكامل في مساعدة الشركة على تطبيق هذا القانون، فقد تطلعت العديد من الشركات إلى ضرورة الاستعانة بإدارة التدقيق الداخلي لمساعدتهم في تسهيل التقييم الذاتي للرقابة، عن طريق تدريب الأفراد العاملين لمشاركتهم في تحديد أفضل طريقة لتوثيق ضوابط الرقابة الداخلية، حيث يعتبر مدير إدارة التدقيق الداخلي

أحد المديرين المشتركين في العملية الخاصة بتوثيق واختيار ضوابط الرقابة الداخلية للتأكد من أن الشركة ملتزمة بمتطلبات القيم 404 "التقرير العام للرقابة الداخلية" من قانون Sarbanes-Oxley (حماد، 2005، ص ص: 505-507).

**د. التدقيق الداخلي وتقرير لجنة الاتحاد الأوروبي:** أكدت لجنة الاتحاد الأوروبي في تقرير لها سنة 2004 المسمى بالمنظور الأوروبي حول حوكمة الشركات على أن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية، وأن دورها تغير من التركيز على الجانب المالي فقط، ليشمل أيضاً الجانب الإداري، وأكدت اللجنة على الحاجة الملحة لفعالية التدقيق الداخلي، وذلك لضمان نجاح نظام الرقابة الداخلية، حيث أنها تحقق المنافع التالية (لخضر، 2017، ص ص: 162-163):

- ضمان الاستمرارية في عملية التدقيق؛
- بناء الأحكام الدقيقة بشأن كفاءة وفعالية عمليات التنظيم ومدة إنجاز الإدارة لأهدافها المحددة مسبقاً؛
- المساهمة في ضمان جودة التنظيم: الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لضمان إنجاز الشركة لأهدافها.
- تقديم خدمات التنظيم: أي تزويد الإدارة بالتحليلات الضرورية، التقييم والتوصيات، وتقديم الدعم من أجل تحسين حوكمة الشركات.

### 4.3. جودة التدقيق الداخلي وأثرها على تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات:

يكن توضيح أثر جودة التدقيق الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات كما يلي (بلخادم، 2016، ص ص: 67-68):

**أ. تعظيم القيمة للعملاء:** يضع هذا الدور المدقق الداخلي أمام تحد يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تساهم في التطور في مختلف مجالات العمل بالمؤسسة، ليس هذا فحسب بل تطور آليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود المؤسسة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل، في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمنتجات وخدمات المؤسسة إلى شريك في عملية الحوكمة، وطالما أن فاعلية تنفيذ قواعد الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية للمؤسسة، فهنا يتضح بعد آخر لدور المدقق الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية، وتقديم التوصيات الكفيلة برفع مستوى جودتها.

**ب. تعظيم القيمة للمساهمين:** ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، هذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات ومصالح المساهمين، والمتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فعاليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام، حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على إعدادها معياراً يتم على أساسه اتخاذ قرارات وسلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين والمترقبين، وهنا يتضح دور التدقيق الداخلي كعنصر فعال في ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة المؤسسة، وكذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، ومما يدعم الدور الذي يؤديه فريق التدقيق الداخلي وجوده في موقع الأحداث يعايشها لحظة بلحظة بالمؤسسة، حيث تساعده هذه الميزة على مراجعة القوائم المالية والتقرير عنها

بشكل أكثر تفصيلاً من المراجع الخارجي، مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول المؤسسة، وحماتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات والإجراءات المطبقة في المؤسسة.

**ج. تعظيم القيمة لأصحاب المصالح:** يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين والموردين والدائنين والاتحادات النقابية والمجتمع المحيط، الذي لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح المؤسسة واستمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل وتدفع الضرائب وتقدم السلع والخدمات فاستمرارية المؤسسة تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة والمتأثرة بنشاطها ولا تتوقف استمرارية المؤسسة فقط على مدة كفاءة وفعالية عملياتها، بل أيضاً على التحسين المستمر لتلك العمليات، وهنا يبرز دور التدقيق الداخلي حيث يمكننا من خلال التقييم الذاتي لنظم الرقابة الداخلية، ومساهمتها في إدارة المخاطر، وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة المؤسسة ورفع من مستوى كفاءة وجودة عمليات المؤسسة وتعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح.

### 5.3. جودة مهنة التدقيق الداخلي وأثرها على إدارة المخاطر:

إن التدقيق الداخلي يجب أن يقيم فعالية نظام إدارة المخاطر في المؤسسة ويساهم في تحسينها، كما يجب على إدارة التدقيق الداخلي بالمؤسسة أن تقيم المخاطر التي تتعلق بحوكمة الشركات وعملياتها.

**أ. مفهوم إدارة المخاطر:** هي عملية تحديد، تقييم، إدارة، وضبط أحداث أو أوضاع محتملة سعيًا لضمان تحقيق الشركة لأهدافها، إن عملية إدارة المخاطر تعمل بفعالية على تخفيض احتمالية وقوع خسارة معينة كما أنها تقلل من حجم الخسارة في حال وقوعها، وتشمل عملية إدارة المخاطر مايلي (الخضر، 2017، ص-ص: 164-165):

- منع المشاكل المحتملة من الحصول؛

- الكشف المبكر للمشاكل عند حصولها؛

- تصحيح السياسات والإجراءات التي سمحت بحصول تلك المشاكل.

**ب. دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر:** إن اهتمام التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر،

إضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يعزز من دعمه للتطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، يعمل التدقيق الداخلي على إضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، وتدقيق إدارة المخاطر، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي المتمثل في التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم التركيز على إضافة قيمة للشركة من خلال تدقيق إدارة المخاطر، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه الشركة بكل شفافية، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثلهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي ومنظم مما يساهم في دعم حوكمة الشركات (براهمية، 2014، ص95). فحسب تعريف معهد المدققين الداخليين، الذي يعرف الحوكمة على أنها العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح في المؤسسة، من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم المؤسسة من خلال حوكمة الشركات (براهمية، 2014، ص95). ويكمن دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

من خلال مساعدة المؤسسة في التعرف على المخاطر وتقييمها والمساعدة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر ومراقبتها وذلك كما يلي (شريف، 2015، ص 131) :

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر، وذلك بتقديم خدمات استشارية واقتراحات؛
- التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛
- تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر وأنظمة القياس المتبعة على مستوى كل الأنشطة والعمليات بالمؤسسة؛
- تقييم مدة كفاية وفعالية أنظمة الضبط الداخلي وإجراءات الرقابة الموضوعية للتحكم في المخاطر المتعرف عليها وصحة قياسها؛
- تقييم التقارير المعدة من طرف مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر وسرعة الإبلاغ بمعالجتها والإجراءات التصحيحية المتخذة؛
- رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر.
- وعليه يمكن القول أن هناك علاقة جد وطيدة بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في المؤسسة، حيث أصبح يعتبر التدقيق الداخلي من بين الأدوات الرئيسية للرفع من كفاءة وفعالية إدارة المخاطر بالمؤسسات.

#### الخلاصة:

اكتسبت مهنة التدقيق أهمية كبيرة في المجتمع ككل بشكل عام وبيئة الأعمال بشكل خاص لما لها من دور في إضفاء الثقة والمصداقية والشفافية على البيانات المالية، فنظرا لكبر حجم الأنشطة لازدياد حجم المعلومات التي يجب أن تعالج وتخزن وتقدم تم تطوير تكنولوجيا المعلومات لتنفيذ هذه الأنشطة، وبالتالي استلزم ذلك ضرورة مواكبة التطورات التكنولوجية من قبل المدقق واستخدام وسائل تكنولوجية والاعتماد عليها في إنجاز عملية التدقيق، حيث ازداد الاهتمام برقابة الأداء المهني لوظيفة التدقيق الداخلي لأهمية الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، كذلك تعاطم الاهتمام بجودة التدقيق الداخلي وتفعيل وتحسين حوكمة الشركات، ومن ثم فإن تحسين جودة التدقيق الداخلي من خلال الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات يؤثر على حوكمة الشركات ومن ثم تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات. ومن خلال هذه الورقة البحثية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إن جودة مهنة التدقيق تعني استقلالية المدقق في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش مع ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية وبقواعد سلوك المهنة من أجل تحقيق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية؛
- ضرورة القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة من أجل تأكيد تمتع القوائم المالية للشركة بالموثوقية والمصداقية؛
- تتحدد جودة التدقيق الداخلي من خلال موضوعية واستقلال المراجعين الداخليين، ومن خلال كفاءة العمل المنجز ومدته، وأيضا كبر حجم إدارة التدقيق الداخلي وعدد المدققين؛

- إن التدقيق الالكتروني هو عملية تطبيق أنظمة التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات أي الانتقال من التشغيل اليدوي إلى التشغيل الالكتروني من أجل المساهمة في إنجاز عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وبأسرع وقت ممكن وتحقيق أهدافها وإبداء الرأي عن مدى عدالة القوائم المالية؛
- إن استخدام التدقيق الالكتروني يؤدي إلى تحسين جودة خدمة التدقيق، من خلال الاستفادة من مزايا تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق والمساهمة في تطوير وتقديم مهنة التدقيق ومواكبتها للتطورات التكنولوجية المتعلقة بالمهنة، كما يساهم في إنجاز الأعمال بسرعة أكبر، والتحسين من جودة الإجراءات الرقابية؛
- يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، من خلال حساب حجم العينة بشكل أدق، واختيار مفرداتها وإعداد البرنامج الزمني لعملية التدقيق، وتحسين جودة القيام بالإجراءات التحليلية، وتحسين جودة أعمال التدقيق وتوثيقها من خلال تدقيق أرصدة الحسابات بشكل أدق وأسرع؛
- تعني جودة التدقيق الداخلي الالتزام بمعايير وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق وقدرته على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلي؛
- يرتبط نشاط التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للمؤسسة من خلال الوظائف التي يؤديها في إطار الحوكمة، وتظيم القيمة للأطراف المستفيدة وحماية حقوقهم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتزام المؤسسة بحوكمة الشركات؛
- إن اهتمام التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر، وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعزز من دعمه للتطبيق السليم لحوكمة الشركات، ويضيف قيمة للشركة ويعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، وتدقيق إدارة المخاطر.

#### قائمة المراجع:

- إتحاد هيئات الأوراق المالية العربية (2015)، حوكمة الشركات: الفرص والتحديات، الإصدار رقم 11، أكتوبر - نوفمبر - ديسمبر.
- العبدلي، محمد عبد الله حامد (2012)، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط.
- المصدر، مرشد عيد (2013)، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

- المطيري، عبد الرحمن محمد سلطان عريج (2012)، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت.
- المعتاز، إحسان بن صالح (2009)، التزام شركات المساهمة بالإفصاح عن متطلبات لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية: دراسة حالة، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القصيم، السعودية.
- أوصيف، لخضر (2017)، طبيعة حوكمة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي ووكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، جامعة المسيلة، الجزائر.
- براهيمية، كنزة (2014)، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب بقسنطينة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر.
- بلخادم، حنان (2016)، أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيان، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- جديع، إبراهيم بن يحيى (2015)، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وسبل تحسين خدماته: دراسة نموذج التدقيق الخارجي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 121، المغرب.
- حماد، طارق عبد العال (2005)، حوكمة الشركات والأزمات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- حمدونة، طلال (2008)، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين وأثره على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية، شؤون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية، المجلد 16، العدد 1، غزة فلسطين.
- رحمانى موسى ، سردوك فاتح (2014)، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 14- العدد 2.
- سليمان، محمد مصطفى (2009)، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدرا الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- سمور ، نبيل إبراهيم إسماعيل (2014)، دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- شريفى، عمر (2015)، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، جامعة سطيف، الجزائر.



- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة (2007)، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- غباين، عليا غالب عبد الله (2012)، أثر استخدام تقنيات التدقيق المتزامنة في تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن.
- نشوان، اسكندر محمود حسين (2014)، أثر استخدام التدقيق الإلكتروني على تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات بقطاع غزة، الفكر المحاسبي، المجلد 18، العدد 4، مصر.
- نور، عبد الناصر وآخرون (2012)، استخدام منهج Six Sigma في ضبط جودة التدقيق الداخلي: دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر حول ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن.
- Mohammadi Nejad, Mahdi, Kheradyar Sina (2015), An Investigation into the Effects of Audit Quality on Accounting Conservatism in Companies Listed in Tahrn Stock Exchange, International Letters of Social and Humanistic Sciences, vol 50,Switzerland .
- OECD, G20/OECD Principles of Corporate Governance, Available on: <http://www.oecd.org/corporate/principles-corporate-governance.htm> , viewed at: 08/03/2018.