

نظام المعلومات المحاسبية كأداة لتفعيل مسار التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية

د. السبتي وسيلة د. محمد لمين علون

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

Abstract:	المخلص:
The internal audit approach is considered one of the most important means of the preventive controls in the accounting information system, since the internal auditor can determine the fate of operations data through the various processing stages, whether using manual or electronic accounting information system, thus the internal auditor can detect errors or manipulation that is likely to happen while doing various accounting treatments, therefore without a good audit approach it is difficult for the internal auditor to do his job, if the audit approach was ambiguous, it would lead to the intervention with the darkness of accounting function. KEYWORDS: Internal Audit, Accounting Information System, Internal Audit approach, Internal control.	يعتبر مسار التدقيق الداخلي من أهم وسائل الرقابة الوقائية في نظام المعلومات المحاسبية، نظرا لأنه يمكن المدقق الداخلي من معرفة مصير بيانات العمليات خلال مراحل معالجتها المختلفة سواء كان نظام المعلومات المحاسبية يدوي أو إلكتروني، وبذلك يكون في استطاعة المدقق الداخلي إكتشاف أي أخطاء أو تلاعب يحتمل حدوثه أثناء القيام بالمعالجات المحاسبية المختلفة، وعليه بدون مسار تدقيق جيد يصعب حتما على المدقق الداخلي أداء وظيفته، فإذا أصاب مسار التدقيق الغموض أدى ذلك إلى تخطئه في ظلمة العمل المحاسبي. الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، نظام المعلومات المحاسبية، مسار التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية.

مقدمة:

تعتبر مخرجات نظام المعلومات المحاسبية هي منطلق عملية التدقيق سواء كان داخليا أو خارجيا، فإذا كانت هذه المخرجات قد تم إعدادها والإفصاح عليها وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، فيعد هذا من الأمور التي تعمل على تفعيل عملية التدقيق الداخلي الذي عادة ما تنتهي بتقرير يعده المدقق الداخلي قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم والتقارير المالية للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.

فالمدقق الداخلي يلعب دورا هاما في تصميم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية بهدف تقليل مخاطر عدم إكتشاف الأخطاء والتلاعب بموارد المالية للمؤسسة، ونظرا لأهمية نظام المعلومات المحاسبية في دعم المساءلة المحاسبية عن موارد المؤسسة، فيكون له دورا مهما في عملية التدقيق الداخلي حيث يستطيع

المدقق الداخلي تتبع تدفق العمليات المحاسبية من خلال نظام المعلومات المحاسبية، بغرض اختبار دقة معالجة البيانات والتحقق من سلامة الإجراءات الرقابية المستخدمة لحماية صحة المعلومات.

- إشكالية البحث: على ضوء ما سبق فالإشكالية المراد دراستها يمكن صياغتها على النحو التالي:
" كيف يساهم نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل مسار التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية؟"

ويندرج تحت هذا التساؤل مجموعة من الأسئلة الفرعية تتمثل في:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي؟، وما هي مهامه وأهم الخدمات التي يقدمها؟
- ما المقصود بنظام المعلومات المحاسبية؟، وفيما تتمثل أهميته وأهدافه؟
- ما هو دور نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل مسار التدقيق الداخلي؟
- كيف يساهم نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل مراحل التدقيق الداخلي؟
- أهمية البحث: ترجع أهمية هذه الدراسة إلى الحاجة الملحة للمؤسسة إلى نظام معلومات محاسبية فعال ومحيط رقابي يساعد إدارة المؤسسة على تحمل مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة والمحافظة على كيان المؤسسة وضمان لها الإستمرار والنمو في ظل بيئة متغيرة، بالإضافة إلى إبراز أهمية نظام المعلومات المحاسبية في دعم المساهمة المحاسبية عن موارد المؤسسة، من خلال تتبع مسار تدفق العمليات المحاسبية بغرض اختبار دقة معالجة البيانات والتحقق من سلامة الإجراءات الرقابية المستخدمة.

- أهداف البحث: من خلال هذا البحث يسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:
- التعرف على الإطار النظري للتدقيق الداخلي ونظام المعلومات المحاسبية.
- التعرف على مسار التدقيق الداخلي ومساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تفعيله.
- التعرف على دور نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل مراحل التدقيق الداخلي.
- منهج البحث: أعتمد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من أجل الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لدور الفعال لنظام المعلومات المحاسبية في تفعيل مسار ومراحل التدقيق الداخلي، وذلك من خلال البيانات التي تم الحصول عليها من الكتب والمجلات والدراسات السابقة العربية والأجنبية ومواقع الانترنت التي قمنا بالإطلاع عليها.

- محتويات البحث: تضمنت هذه الدراسة ثلاث محاور أساسية تتمثل في:

أولاً: الإطار النظري للتدقيق الداخلي.

ثانياً: الإطار النظري لنظام المعلومات المحاسبية.

ثالثاً: دور نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل التدقيق الداخلي.

المحور الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي: في عام 1999 أصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكي التعريف الشامل والمفهوم الجديد المتطور للتدقيق الداخلي الذي يناسب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال حيث عرفه على أنه: "تشاط تأكيد وإستشاري وموضوعي ومستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، والمساعدة في إنجاز أهدافها بصورة منهجية ومنتظمة بهدف تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة." (The Institute of Internal Auditors, January 2009, P02)

جاء هذا التعريف برؤية جديدة لمواكبة المسؤوليات الجديدة للتدقيق الداخلي في ظل التغيرات الجديدة، حيث نص بشكل واضح بأن التدقيق الداخلي يقدم خدمات إستشارية، بالإضافة إلى ذلك أصبح وسيلة مساهمة بشكل فعال لإستمرار المؤسسة بمزاولة أعمالها بل أكثر إضافة قيمة وتحسين عملياتها، كما أوضح التعريف أن التدقيق الداخلي يقدم خدمات تأكيدية (إضفاء الثقة) وهو مفهوم أوسع من مصطلح التقييم، فخدمات التأكيد تهدف إلى تقييم المعلومات بغرض ضمان جودتها وإمكانية الإعتماد عليها، بالإضافة إلى تقديم خدمات أخرى جديدة مرتبطة بمجالات جديدة من التأكيد تتعلق بعمليات إدارة المخاطر والحوكمة، تضمن كذلك التعريف الحديث عبارة "صورة منهجية مؤسسة" بمعنى أن وظيفة التدقيق الداخلي تتم وفق عملية منهجية مؤسسة ومتسلسلة على أساس علمي وفني من خلال الإصدارات والمعايير المهنية.

ثانياً: مهام التدقيق الداخلي: تشمل أعمال التدقيق الداخلي مهام مختلفة منها (داوود يوسف صبح، 2010، ص ص 49-50):

- التأكد من صحة ودقة البيانات المالية وغير المالية ذات العلاقة، ومدى الإعتماد عليها من خلال تدقيق وفحص العمليات ومدى تنفيذ السياسات الإدارية الموضوعية، ودراسة الضبط الداخلي وتقييم إدارة المخاطر، وضبط إدارة التحكم المؤسسي.
- التأكد من مدى ملائمة سياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل في المؤسسة والتحقق من تطبيقها.
- تدقيق الخطة التنظيمية وجميع الوسائل والطرق وكافة اللوائح، والسياسات، والنظم المالية والرقابية والإدارية المستخدمة داخل المؤسسة لحماية الأصول والوفاء بالالتزامات المستحقة.
- تقديم الاقتراحات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية في المؤسسة، تأكيداً للمحافظة على أصولها.
- تدقيق كافة الأعمال المؤداة داخل جميع أقسام المؤسسة بما يشمل مختلف أنشطتها، والتأكد من مدى التزامها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة.
- تزويد إدارة المؤسسة بدرجة إطمئنان معقولة عن مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية ومدى فعاليتها تطبيقها.

- فحص نظام الموازنات التقديرية وتقارير الأداء الدورية والتحليلات الإحصائية والبرامج التدريبية للعاملين بغرض رفع كفاءاتهم في تنفيذ الواجبات والمسؤوليات المكلفين بها.

- تدقيق إجراءات إدارة المخاطر وما إشتملت عليه من مراكز الخطر، مع فحص فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم وقياس تلك المخاطر.

- إعداد تقارير دورية مفصلة وإظهار أعمال ونتيجة التدقيق ورفعها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.
ثالثا: مجالات التدقيق الداخلي: إن الهدف المعلن للتدقيق هو خدمة المؤسسة وليس إدارتها فقط، فالمدققين الداخليين يقومون بعملهم بهدف خدمة المؤسسة ككل، والخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي هي (أحمد حلمي جمعة، 2009، ص30):

1- خدمات التأكيد: وهي التي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل للعملية التدقيق، وأن طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي، وبشكل عام يوجد ثلاث أطراف مشاركة في خدمات التأكيد (المؤسسة، المدقق الداخلي، المستخدم).

2- خدمات استشارية: وهي التي بطبيعتها توجيهات، وتنفذ بناء على طالب المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين لإتفاق مع العميل، وعموما تشمل الخدمات الاستشارية طرفين (المدقق الداخلي، صاحب العمل المطلوب)، ويجب على المدقق الداخلي المحافظة على الموضوعية ولا يفترض المسؤوليات الإدارية عند أداءه الخدمات الاستشارية.

بالإضافة إلى ذلك هناك خدمات أخرى يقدمها التدقيق الداخلي (محمد السيد سرايا، 2002، ص ص133-134):

3- خدمات وقائية: هي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الإختلاس أو الإسراف وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

4- خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة وقد يستخدم نفس أدوات المدقق الخارجي بالتعاون معا لتيسير مهمة كل منهما.

5- خدمات إنشائية: وهي تتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة في توفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

6- خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء وإكتشافها أو التوضيحات التي يتضمنها تقرير تدقيق والخاصة بإصلاح أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المؤسسة.

المحور الثاني: الإطار النظري لنظام المعلومات المحاسبية

أولاً: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية

1- المعلومات المحاسبية: "هي كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً، وبذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات المحاسبية بما يحقق الفائدة من إستخدامها." (قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، 2003، ص27)

1- تعريف نظام المعلومات المحاسبية: "نظام المعلومات المحاسبية هو أحد مكونات نظام المعلومات الإدارية في المؤسسة، يختص بجمع، ترتيب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لإتخاذ القرارات إلى الأطراف داخل المؤسسة أو خارجها، حيث أن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية، فالفرق بينهما ينحصر في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية، بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر على النشاط. (السيد أمين أحمد لطفي، 2005، ص19)

أما جمعية المحاسبين الأمريكية فعرفته على أنه: "يعتبر إنتاج البيانات المالية جزء من وظيفة نظام المعلومات المحاسبية، غير أن المظهر الأساسي للوظيفة يتمثل في عملية الإتصال التي تشمل توزيع البيانات المحاسبية، وتفسير متخذي القرارات للمعلومات التي تحويها هذه البيانات، لذا فهناك دور فعال للمحاسب في المشاركة في تفسير البيانات المعلن عنها في القوائم أو التقارير المالية، حيث أن ذلك من إختصاصاته بل من واجباته لمساعدة الغير في فهم الأمور المعقدة في هذه البيانات". (أحمد لعماري، 2001، ص56)

ومن خلال التعريفين السابقين نجد أن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر جزءاً لا يتجزأ من التنظيم الإداري المعروف بنظام المعلومات الإدارية والذي يعني بتوفير البيانات والمعلومات التي تؤثر على نشاطات المؤسسة ككل، وجميع نظم المعلومات تهدف إلى نفس الغرض ألا وهو توفير المعلومات الملائمة والموضوعية من أجل إتخاذ قرارات صحيحة تساعد المؤسسة على تحقيق الأهداف.

ثانياً: أهمية نظام المعلومات المحاسبية: يمكن نظام المعلومات المحاسبية إبراز أهميته في الآتي (قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، 2003، ص66):

- نظام المعلومات المحاسبية هو وحده الذي يمكن الإدارة والجهات ذات الصلة بها من الحصول على صورة وصفية متكاملة صحيحة عن المؤسسة.

- يتصل نظام المعلومات المحاسبية بغيره من نظم المعلومات عن طريق مجموعة من القنوات التي تعتبر حلقات وصل بين مصادر الحصول على المعلومات ومستخدميها، وتشكل في مجموعها مسارات النظام الشامل للمعلومات.

- يمكن نظام المعلومات المحاسبية من التعرف على أحداث المستقبل بدرجة تقرب إلى حد ما إلى الصحة، وتوجيه الموارد النادرة نحو الاستخدام الأمثل كما أنه يوفر المقاييس التي تساعد على تطوير أساليب الرقابة.

- ان المعلومات التي تنتج بواسطة النظم الفرعية الأخرى توضح في صورتها النهائية بدلالات مالية، تساعد في التخطيط الإستراتيجي للوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

ثالثا: أهداف نظام المعلومات المحاسبية: يسعى نظام المعلومات المحاسبية لتحقيق الأهداف التالية (شكري حنا طيب، مقداد أحمد الجليل، 1984، ص100):

- ربط الأهداف في المؤسسة سواء كانت هذه الأهداف أساسية أو فرعية بوسائل وأدوات تحقيقها، وتتمثل هذه الوسائل والأدوات في التقارير المالية الدورية والموازنات التخطيطية والتقارير المرتبطة بالقرارات الخاصة.

- عرض وتحليل نتائج نشاطات المؤسسة، بحيث يتمكن القارئ على إدارتها من تقييم أدائها للأنشطة المختلفة.

وحتى تتحقق فعالية نظام المعلومات المحاسبية لإنتاج هذه التقارير فإنه يجب أن يرتبط بالأهداف التالية: (السيد أمين أحمد لطفي، 2005، ص10)

- إنتاج التقارير اللازمة لخدمة أهداف المؤسسة.
- ملائمة التقارير لاحتياجات المستويات الإدارية. - الدقة في إعداد ونتائج التقارير.
- تقديم التقارير في الوقت المناسب. - توافر وسائل الرقابة الداخلية في النظام.
- تحقيق التوازن بين تكلفة النظام وتكلفة إنتاج معلوماته لتحقيق الأهداف المطلوبة.

المحور الثالث: مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل التدقيق الداخلي

أولا: دور نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل مسار التدقيق الداخلي

إن مسار التدقيق ليس مفهوم خاص بنظم الحاسب الإلكتروني فقط وإنما عرف هذا المسار في النظم اليدوية منذ فترة طويلة وقبل استخدام الحاسبات الإلكترونية في إعداد معالجة البيانات.

1- مفهوم مسار التدقيق الداخلي: هناك العديد من التعريف المختلفة لمسار التدقيق يمكن تحديدها فيما يلي:

- عرف بأنه: "أسلوب يستخدم للتبع المعاملات من الإدخال المبدئي في النظام (المستندات الأصلية) إلى السجلات الوسيطة (اليوميات وحسابات الأستاذ) ثم إلى التقارير النهائية (القوائم المالية) ويمكن أن يأخذ التتبع أي اتجاه فيمكن للمدقق الداخلي أن يبدأ عملية التتبع من التقارير النهائية رجوعا إلى نقطة البدء (المستندات الأصلية)، والاتجاه الآخر هو البدء من السجلات ثم التفرع إلى المستندات الأصلية أو القوائم المالية."

(John J. Willingham, D.R Carmichael, 1975, P107)

- وقد عرفه معهد ستونفورد بأنه: "عبارة عن إجراءات الرقابة المحاسبية التي تزودنا بالأدلة التي تمكن من تتبع المعاملات الأصلية في التقارير النهائية وكذلك تتبع التقارير النهائية والسجلات إلى مصادرها الأصلية."

(Stanford Research Institute (SRI), 1977, 219)

يلاحظ في التعاريف السابقة أنها تناولت مسارات التدقيق كأسلوب فني يستخدم لتتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات المحاسبية، إلا أن هناك تعاريف تناولت مسار التدقيق كأسلوب مادي ومنها:

- عرف مسار التدقيق بأنه: " مجموعة المستندات والبيانات التي تسمح للمدقق الداخلي تتبع المعاملات من مصادرها إلى النتائج النهائية، أو التتبع من النتائج النهائية (المخرجات) رجوعا إلى المعاملات التي تسببت في حدوث هذه النتائج." (Ron Weber, 1992, P312)

- كما عرف أيضا: "عندما يتم إدخال البيانات مباشرة في شكل مقروء في الحاسب ولا يكون هناك مستندات مؤيدة، فإن مسار التدقيق يبدأ بالأفراد الذين يبدأ عندهم إدخال البيانات للحاسب وتشغيلها." (L.I.Krauss, A.MacGahan, 1979, P104)

وعليه يمكن تعريف مسار التدقيق بأنه: عبارة عن أسلوب يسمح للمدقق الداخلي بالحصول على أدلة الإثبات اللازمة لإبداء رأيه الفني المحايد وذلك من خلال تتبع المعاملات المالية التي تمت في نظام إعداد المعلومات، أما بدءا بالمستندات الأصلية (أو بالأفراد الذي يبدأ عندهم إدخال البيانات للحاسب) إلى أن ينتهي بالتقارير والقوائم المالية، أو بدأ بالتقارير النهائية ورجوعا إلى المصادر الأصلية للمعاملات، وذلك للتأكد من صحة وجدية بيانات المدخلات وسلامة المعالجة ودقة المخرجات النهائية.

2- أنواع مسارات التدقيق: من خلال المفاهيم السابقة لمسار التدقيق يمكن تقسيمه إلى نوعين:

1- **مسار التدقيق المادي:** يتمثل هذا النوع في مسار البيانات ذاتها من خلال مسار إعداد ومعالجة البيانات سواء كان يدويا أو إلكترونيا.

- في النظام اليدوي يتمثل مسار البيانات في المستندات الأساسية واليوميات، وحسابات الأستاذ والتقارير والقوائم المالية.

- أما في النظم المتقدمة لإعداد المعلومات فيتمثل مسار البيانات في كل من:

* ملف امكانات إدارة النظام (الذي يمثل مسار تشغيل البيانات).

* ملفات وقائع (أداء) نظم إدارة قواعد البيانات... (والذي يمثل مسار العمليات المحاسبية).

ب- **مسار التدقيق المنطقي:** يتمثل هذا المسار في الأسلوب الفني الذي يستخدم المدقق الداخلي لتتبع مسار البيانات خلال النظام.

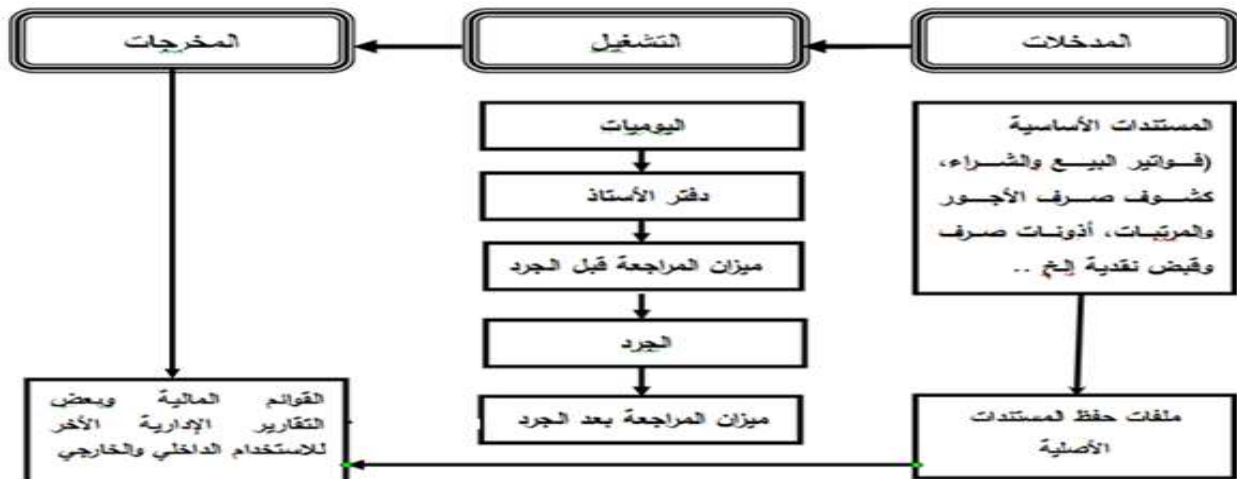
أن المدقق الداخلي في حاجة إلى تتبع نظام مسار التدقيق لحصول على أدلة الإثبات المناسبة لكل عملية، لذلك فإن مسار التدقيق بهذا المفهوم يمكن أن يفيد المدقق الداخلي في تحقيق المتابعة التالية:

- تتبع المعاملات الأصلية حتى التقارير النهائية ويمكن أن يطلق عليها تتبع من الأمام للخلف.
- تتبع التقارير والقوائم المالية والسجلات حتى مصادرها الأصلية ويمكن أن يطلق عليها تتبع من الخلف إلى الأمام.

3- أهمية مسار التدقيق الداخلي في نظام المعلومات المحاسبية: مما لا شك فيه إن التغيرات التي حدثت في نظم إعداد المعلومات المحاسبية كان لها أكبر الأثر على مكونات وشكل مسار التدقيق.

1- أهمية مسار التدقيق الداخلي في ظل نظام المعلومات المحاسبية اليدوي: يسمح نظام المعلومات المحاسبية بتتبع مسارات التدقيق الخاصة بالعمليات المحاسبية في السجلات كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم(01): مسار التدقيق في ظل نظام المعلومات المحاسبية اليدوي



المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على ستيفن أ. موسكوف، مارك ج. سميكن، ترجمة: كمال الدين سعيد، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص 32.

حيث تبدأ الدورة المحاسبية بإستلام المستندات الأصلية للعمليات الاقتصادية والتي تستخرج منها البيانات المالية والمحاسبية التي يتم معالجتها في السجلات والدفاتر المحاسبية، ثم الإحتفاظ بها في الملفات بغرض الرجوع إليها فيما بعد عند إعداد القوائم والتقارير المالية، ففي ظل نظام المحاسبي اليدوي تشتمل عملية معالجة بيانات العمليات على إعداد القيود وإثباتها في اليومية العامة، وترحيل هذه القيود إلى دفتر الأستاذ ثم إعداد ميزان المراجعة للحسابات، وبالتالي يسمح وضوح مسار التدقيق في ظل النظام المحاسبي اليدوي للمدقق الداخلي إذا رغب بتدقيق صحة عملية ما بأن يستطيع الحصول على قيدها من اليومية وتحديد تاريخ اجراءها ومقارنة البيانات من واقع المستند الأصلي للعملية، مثلاً (مقارنة قيمة المبيعات في السجلات مع قيمتها في فواتير البيع)، وكذلك تدقيق صحة أرصدة حسابات الأستاذ التي رحل إليها قيد اليومية، ونظراً لوضوح الخطوات المحاسبية يستطيع المدقق الداخلي أن يتتبع مسار التدقيق بسهولة من خلال نظام المعلومات المحاسبي اليدوي.

ويمثل مسار التدقيق أهم وسائل الرقابة الوقائية لأنه يسمح للمدقق الداخلي بالتعرف بالأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة من خلال تتبع جميع معالجة البيانات المحاسبية بشكل يسمح له أن يكتشف أي تلاعب أو مخالفات أو أخطاء قد تحدث في نظام المعلومات المحاسبي وبدون مسار تدقيق جيد قد لا يمكن إكتشاف هذه الأخطاء وعليه يجب على المدقق الداخلي عند تتبع مسار التدقيق لأي عملية اقتصادية أن يتأكد من وجود دليل للسياسات والإجراءات الضرورية للمؤسسة والذي يجب أن يشتمل على ما يلي (ستيفن أ. موسكوف، مارك ج. سميكن، 2002، ص 309-310):

- دليل محاسبي يوضح الهدف من كل حساب في دفتر الأستاذ العام حتى يمكن تسجيل الجانب المدين والدائن لكل عملية محاسبية في الحساب الصحيح.
- وصف شامل لأنواع المستندات الأصلية (فواتير البيع، أوامر الشراء،...الخ) المستخدمة كأساس في تسجيل العمليات المحاسبية، والإجراءات الصحيحة لإعداد وإعتماد البيانات الواردة في المستندات.
- وصف شامل للسلطات والمسؤوليات المخولة لموظفي المؤسسة للقيام بوظائف معينة مثل تسجيل عمليات حسابية معينة (كعمليات المخزون، عمليات دفع وإستلام النقدية، المرتبات،.....الخ)، وإتخاذ قرارات إدارية معينة (كقرار منح أو عدم منح إئتمان لعميل جديد، شراء مواد أولية لازمة لقسم الإنتاج.....الخ).

إن إتباع هذا الأسلوب في إعداد الدليل المحاسبي وتحديد نوع المستندات والبيانات اللازمة لنظام المعلومات المحاسبية وتوزيع السلطات والمسؤوليات يؤدي إلى تحسين كبير في مسار التدقيق.

ب- أهمية مسار التدقيق الداخلي في ظل نظام التشغيل في مجموعات (على دفعات): يقوم نظام التشغيل في مجموعات (على دفعات) على تجميع البيانات المرتبطة ببعضها في مجموعات وتشغيلها في نهاية فترات زمنية معينة أو عند بلوغ حجم معين، وفي هذا النظام عادة ما تكون الملفات مخزنة خارج الحاسب الإلكتروني على أحد الوسائط، وعند تحديث الملفات يجب أن تحول بيانات هذه الملفات إلى وحدة التخزين الرئيسية الموجودة في الحاسب هذا عن تغذية الحاسب ببيانات المجموعة المراد تشغيلها، وعند إتمام التشغيل يتم تسجيل المخرجات على الوسيط المستخدم في التخزين ثم يحفظ بعد ذلك لحين الحاجة إلى إجراء عملية تحديث أخرى للملفات، ومن الواضح أن نظام التشغيل في مجموعات يكون مناسباً في حالة ما إذا كانت المعلومات غير مطلوبة في الحال، بعبارة أخرى أن عامل التوقيت غير أساسي.

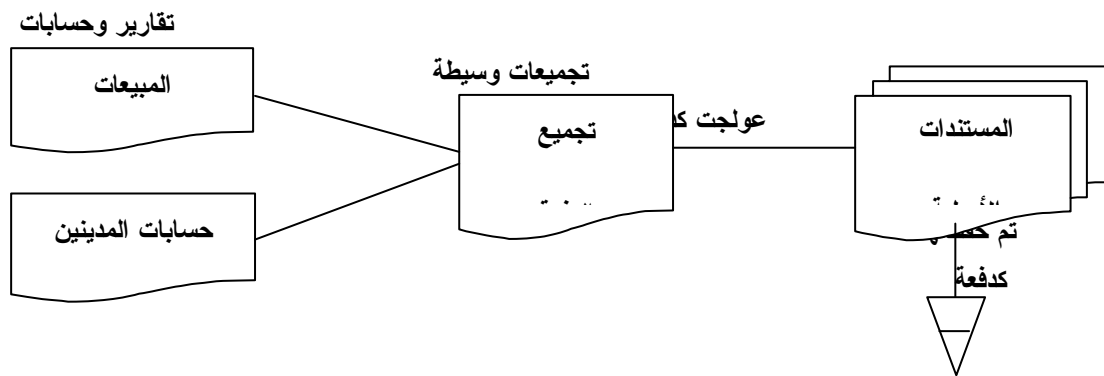
أما بالنسبة لمسار التدقيق في ظل هذه النظم قريب الشبه إلى حد كبير لمسار التدقيق في ظل النظم اليدوية حيث أن التغيرات في عناصر البيانات يمكن التعرف عليها عن طريق الدفعة الواحدة، وبالتالي التعرف على العمليات التي تسبب في حدوث هذه التغيرات ويتمثل الفرق هنا في تجميع المعاملات المالية وتشغيلها كمجموعة (دفعة واحدة)، وعليه يمكن القول أن مسار التدقيق يتكون من جزئين هما (Dorfman, Mark S, 1998, P340):

- مسار التدقيق للبيانات الأصلية داخل الدفعة.

- مسار التدقيق لتشغيل الدفعة ذاتها.

ويمكن في هذه الحالة دمج مسار التدقيق للبيانات الأصلية داخل مسار التدقيق لتشغيل الدفعة، ولتتبع مسار التدقيق في نظام التشغيل على دفعات، نفترض أن هناك عمليات بيع على الحساب كما في الشكل الموالي:

الشكل رقم (02): مسار التدقيق في ظل نظام التشغيل في مجموعات



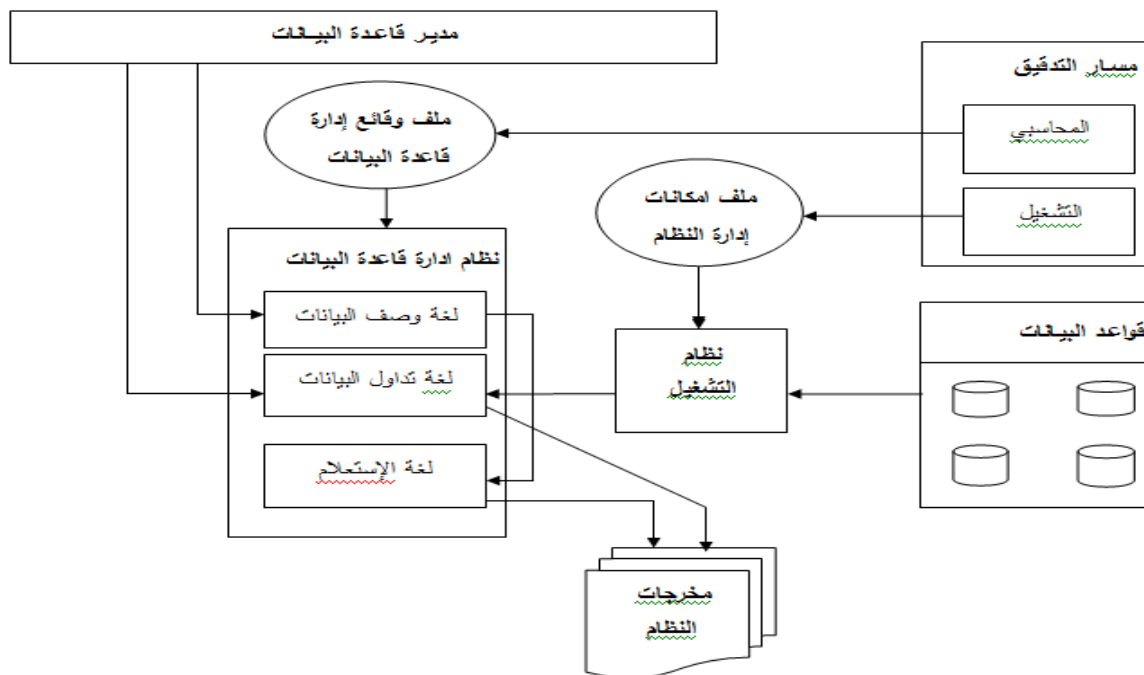
Source: Gordon B. Davis, **Computer and Information Processing**, McGraw-Hill Inc, New York, 1978, P340.

فهذه العمليات يمكن تتبعها على كل من حسابات المدينين وحسابات المبيعات، حيث يتم تجميع صور فواتير المبيعات في شكل دفعة وإعطائها رقما يسمى "رقم الدفعة"، وكجزء من عملية التشغيل فإن المبيعات التي يتم تجميعها في شكل دفعة تضاف الى مجموع المبيعات، وكل عملية بيع على حدى يمكن أن تضاف الى حساب الأستاذ الخاص بالعملاء، ويمكن تحديد مسار التدقيق ومتابعته ابتداء من المستندات الأصلية لعمليات البيع حتى تجميع الدفعة وذلك "برقم الدفعة" ثم نتبعها حتى إجمالي المبيعات التي تم تسجيلها في حساب المبيعات، ويمكن تتبع المبيعات أيضا عن طريق الدفعة حتى قيد المبيعات في الملف التفصيلي لحسابات المدينين، والإجراء العكسي في عملية التتبع (من الخلف للأمام) يمكن أن يبدأ مسار التدقيق من حسابات المبيعات وحسابات المدينين الى تجميع الدفعة حتى المستندات الأصلية للعمليات.

ج- أهمية مسار التدقيق الداخلي في ظل نظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني: إن في حالة استخدام الحاسب الآلي في معالجة المعلومات فإن مسار التدقيق يكون غير مرئي حيث يتم إعداد القيد وإثباته في اليومية وترحيله إلى دفتر الأستاذ وحساب الأرصدة داخل الحاسب، مما يؤدي إلى صعوبة في تتبع

مسار التدقيق لعملية محاسبية معينة، وبالتالي احتمال عدد من المخلفات أو التزوير، والشكل الموالي يوضح مسار التدقيق في نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني:

الشكل رقم (03): مسار التدقيق في نظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني



Source: James O. Hicks, Wayne E. Leininger, **Accounting Information Systems**, West Publishing Co, Minnesota, 1986, p168.

ومن خلال الشكل رقم (03) يتم توصيف البيانات وما يربط بينها من علاقات باستخدام لغة وصف البيانات، كما يتم التعامل مع البيانات المخزونة باستخدام إحدى اللغات ذات المستوى الرفيع إلى جانب لغة تداول البيانات، ويطلق على لغة وصف البيانات ولغة تداول البيانات معا إسم نظام إدارة قاعدة البيانات، ويتولى مدير قاعدة البيانات الإشراف على القاعدة ويكون مسؤولا عن عمل موظفيها وعن إستعادة تماسك قاعدة البيانات على أثر أي فشل أو خطأ في تشغيلها، ويكون مسؤول أيضا عن إعادة تنظيم قاعدة البيانات كلما دعت الحاجة إلى إعادة النظر في حجمها أو هيكل البيانات بها.

وبالرجوع إلى نفس الشكل، سنجد أن هناك نوعين من السجلات مرتبطتين بالنظام الإلكتروني وهما مهمان للمدقق الداخلي بصفة خاصة لأنهما يمثلان المسار المادي للتدقيق (مسار البيانات) في هذا النظام، يمكن تعريفهما بإيجاز في ما يلي (J.H.Renau, December 1977, P686) (James martin, 1977, PP59-65):

- **النوع الأول: ملف امكانات إدارة النظام:** يمثل هذا الملف مسار تدقيق العمليات، وتقدم معظم نظم التشغيل الحديثة تسهيلات لإنشاء سجل شامل للأحداث التي تتم أثناء تنفيذ النظام، وظل مسار العمليات لفترة طويلة مهما من قبل المدققين لأنهم وجدوا أن طبيعة هذا المسار كان غير واضح، وكان يتطلب استخدامه مهارة عالية من جانب المدققين، فبرغم من استخدام هذا الملف كمصدر لمسار تدقيق العمليات فإنه يمكن أن يستخدم فيما يلي:

- **تقييم الأداء:** يتيح هذا الملف إمكانية حساب الوقت المطلوب لتخزين البيانات المتعلقة بصفة ما من خلال برنامج التطبيقات وبرامج الخدمات، كما يبين أيضا الاختناقات التي تسببها بعض قنوات الإدخال والإخراج وبالتالي ضمان كفاءة التشغيل من خلال إزالة أسباب الاختناقات.

- **حماية تمام وتكامل البيانات المخزونة في قاعدة البيانات من أي تلف أو تشويه لبنود البيانات فمثلا** إذا أدخل أحد مستخدمى النهايات الطرفية كلمة سر خاطئة، فإنه يتم تسجيل هذا الحدث ويمكن إستخراج هذا الخطأ من الملف وكذلك تسجيل أى عطل في وظائف الأجهزة وبالتالي تتيح امكان تتبع مسار هذه العمليات.

وعلى أي الحالات يجب على كل من الإدارة والمدقق إعطاء العناية الكافية لكيفية استخدام مسار تدقيق العمليات.

- **النوع الثانى: ملف وقائع (أداء) نظام إدارة قاعدة البيانات:** يمثل هذا الملف مسار التدقيق المحاسبى، ويبين هذا المسار تأثير العمليات على مفردات (عناصر) البيانات داخل قاعدة البيانات، ويعتبر هذا الملف بمثابة اليوميات في النظم التقليدية- وبالتالي فإن هذا الملف يتيح للمدقق إمكانية تتبع الأحداث التاريخية، وتأثير هذه الأحداث على أرصدة الحسابات، وفحص الأخطاء وتأثيرها على عناصر البيانات في قواعد البيانات.

والجدير بالذكر أن مسار التدقيق من خلال الملفات سابقة الذكر يكون مسارا غير مرئي، وإن وجد فإنه يكون في شكل مألوف فقط لمخططي برامج النظام، وتظهر المشكلة في إختبار البيانات التي تعين المدقق الداخلي على أدلة الإثبات وتقديم هذه البيانات في شكل منطقي، لذلك يجب وجود أدوات ووسائل جديدة في التدقيق لتحويل أدلة الإثبات من شكلها المادي إلى شكل منطقي متعارف عليه بين المحاسبين والمدققين.

وقد تجاهل المدقق الداخلي استخدامات الحاسب في نظم المعلومات المحاسبية وقت ظهور هذه الأجهزة ولذلك كان المدقق الداخلي يتتبع مسار تدقيق العمليات المحاسبية (حول الحاسب الآلي)، حيث

كان يستخدم مخرجات الحاسب الآلي المطبوعة كوسيلة لتتبع مسار التدقيق بنود محددة بالعودة إلى المستندات الأصلية المؤيدة له. وكذلك كان المدقق الداخلي يتتبع العملية من المستند الأصلي وحتى مخرجات الحاسوب المطبوعة بإختصار فقد تجاهل المدقق خطوات معالجة البيانات الإلكترونية بالكامل.

وقد أدى تلاعب وإختلاس بعض موظفي المؤسسات عن طريق إستخدام أجهزة الحاسوب إلى تدخل المدقق الداخلي في عمليات معالجة البيانات إلكترونياً، وأصبحت تلك العمليات تدقق (من خلال الحاسب الآلي)، كما أصبح المدقق الداخلي ملماً بأجهزة الحاسوب ومكوناتها وطريقة إستخدامها، بالإضافة إلى مساهمته في تصميم نظم الرقابة الوقائية لوظائف قسم معالجة البيانات، والقيام بالتدقيق الدوري لأعمال هذا القسم للتحقق من فاعلية نظم الرقابة الموضوعية، وبذلك أصبح المدقق الداخلي على دراية بما يجرى بداخل الحاسوب من معالجة للبيانات، وبالتالي تيسر له تتبع مسار التدقيق الداخلي.

ثانياً: دور نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل مراحل التدقيق الداخلي:

يمكن للمدقق الداخلي أن يستخدم المعلومات المحاسبية في خطوات عديدة من مراحل عملية التدقيق الداخلي، وذلك بداية من مرحلة تخطيط عملية التدقيق الداخلي وخلال مرحلة العمل الميداني، بالإضافة إلى إستخدامها لتنفيذ وإستكمال عملية التدقيق الداخلي.

1- إستخدام نظام المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق الداخلي: يقوم المدقق الداخلي بإستخدام المعلومات المحاسبية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق الداخلي لمساعدته على تحديد طبيعة وتوقيت أعمال التدقيق التي سينفذها، ويهدف في هذه المرحلة إلى:

- فهم مجال الجهة محل التدقيق والأنشطة التي تزاوئها. - تقدير قدرة المؤسسة على الإستمرار.
- إكتشاف الأخطاء الممكنة في القوائم المالية للمؤسسة والإشارة إليها.

إن لمعايير التدقيق الداخلي أغراض عدة منها تمكين المدققين الداخليين من الحصول على فهم واضح حول كلا من نظام المعلومات المحاسبية والرقابة الداخلية، وفي بعض الظروف تتطلب التشريعات والقواعد من المدقق الداخلي القيام بإجراءات إضافية إلى جانب الإجراءات المذكورة في معايير التدقيق الداخلي، لذلك على المدقق أن يعمل على (The Accountancy Foundation Limited, March 1995, PP02-06)

- فهم نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية بطريقة كافية لتخطيط وتطوير منهجية تدقيق فعالة.

- إستخدام الحكم المهني لتقييم مكونات مخاطر التدقيق وتصميم إجراءات التدقيق لضمان تقليل مستوى المخاطر ليصبح مستوى مقبولا.

كما أن المدققين الداخليين معنيين بفهم تلك السياسات والإجراءات داخل نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية ذات الصلة من أجل تقديم تأكيدات حول القوائم المالية، ففهم الجوانب المرتبطة بنظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية معا إلى جانب رقابة تقييم المخاطر يساعد المدقق الداخلي على:

- تقييم مدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبية كأساس لتحضير القوائم المالية.
 - التعرف على الأخطاء المحتملة التي قد تحدث في القوائم المالية.
 - الأخذ في الاعتبار العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء.
 - تصميم إجراء ملائم للتدقيق الداخلي.
- كما أن فهم بيئة الرقابة تمكن المدقق الداخلي من تقييم مدى كفاءة إجراءات الرقابة، فان بيئة الرقابة الفعالة تزيد من كفاءة إجراءات الرقابة، وإعتمادا على فهم المدقق الداخلي للنظام المعلومات المحاسبية وبيئة الرقابة، فإنه يمكن للمدقق الداخلي إعداد تقييم مبدئي مدى كفاية النظام كأساس لإعداد القوائم المالية واختبارات الرقابة المطلوبة والإجراءات التفصيلية.
- كما أن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يقوم بها المدققين الداخليين للحصول على فهم نظام المعلومات المحاسبية تتحدد وفق عوامل أخرى مثل:
- حجم ومدى تعقيد عمليات المؤسسة.
 - مدى تعقيد نظام الحاسب الآلي للمؤسسة.
 - طبيعة بعض المستندات الخاصة بالرقابة الداخلية للمؤسسة.
- وغالبا ما يحصل المدققين على فهم نظام المعلومات المحاسبية من خلال الخبرات السابقة إلى جانب التحديثات الأخيرة المتعلقة بنظام المؤسسة عند الضرورة، وذلك عن طريق:
- الإستفسارات المناسبة من المشرفين والموظفين من مختلف المستويات التنظيمية داخل المؤسسة، مع الإشارة إلى المستندات مثل دليل السياسات، الوصف الوظيفي ووصف النظام.
 - التحقق من المستندات والسجلات التي أعدت من خلال نظام المعلومات المحاسبية.
 - مراقبة أنشطة وعمليات المؤسسة، بما في ذلك وظيفة نظام المعلومات المحاسبية، الموظفين المؤدين لإجراءات الرقابة وطبيعة معالجة العمليات الحسابية.
- أيضا عندما يتم التخطيط لعملية التدقيق، فعلى المدقق الداخلي الحصول على توثيق وفهم نظام المعلومات المحاسبية وبيئة الرقابة بطريقة كافية لكي يحدد منهجية التدقيق الملائمة، وأن فهم المدققين الداخليين للنظام المعلومات المحاسبية بطريقة كافية يمكنهم من التعرف وفهم الآتي:
- البنود الرئيسية للمعاملات في عمليات المؤسسة.
 - كيف بدأت هذه المعاملات.
 - السجلات المحاسبية الهامة، الحسابات والمستندات الداعمة للبنود المحتواة في القوائم المالية.

- عملية إعداد التقارير المالية والمحاسبية من بداية المعاملات الهامة وغيرها من الأحداث التي تم إرجاعها بالقوائم المالية.

2- إستخدام نظام المعلومات المحاسبية أثناء عملية التدقيق الداخلي:

يمكن إبراز أهمية إستخدام نظام المعلومات المحاسبية أثناء عملية التدقيق الداخلي من خلال الخطوات التي يقوم بها المدقق الداخلي أثناء مرحلة العمل الميداني.

1- مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة:

- مفهوم نظام الرقابة الداخلية: تعرفها الفيدرالية الدولية للمحاسبة (I.F.A.C): "نظام الرقابة الداخلية مكوّن من مجمل السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل تحقيق، وفي حدود الإمكان، تسيير محكم ونجيع لأنشطتها، فهذه الإجراءات تعني إحترام سياسات التسيير، حماية الأصول، الوقاية من حالات الغش والأخطاء وإكتشافها، صحة التسجيلات المحاسبية، وإستخراج في الوقت المناسب لمعلومات مالية موثوق فيها." (Alain Mikol, 1999, P 38)

- دور التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة: تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزءاً مهماً من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضاً الجوانب الإدارية وكذا تقديمها للخدمات الإستشارية، فرأى مدير التدقيق الداخلي حول كفاية وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية أصبح مهماً وشائعاً خصوصاً مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال ولعل أهمها قانون (Sarbanes-Oxley Act of 2002)، وتطور المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (المعيار رقم 2410 - معايير الإبلاغ) والتي نصت على أن رأي المدقق الداخلي يجب أن يشمل وبوضوح العناصر التالية (The Institute Of Internal Auditors, 10June 2005, P03):

- معايير التقييم وكيفية إستخدامها.
- المجال الذي يشمل رأي المدقق الداخلي.
- من الذي يتولى المسؤولية عن إنشاء وصيانة نظام الرقابة الداخلية.
- المجالات الخاصة التي شملها رأي المدقق الداخلي.
- أن يكون مدعوماً بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة وموثوق بها.
- والتي من شأنها تحقيق المنافع التالية (سمير كامل محمد عيسى، 2008، ص09):

- ضمان الإستمرارية في عملية المراقبة، حيث أن التقييم، التوصيات والتقارير التي تعدها تتم بصفة مستمرة خلال السنة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الإستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات والتحسينات في الوقت الملائم.

- المساهمة في ضمان جودة التنظيم، فتتضمن جودة العمليات الإلتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لضمان إنجاز التنظيم لأهدافه بطريقة إقتصادية وفعالة، وللمدققين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الإلتزام بتلك الإجراءات واللوائح الداخلية.

- تقديم الخدمات الإستشارية، يعتبر المدققون الداخليون في موقع فريد يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق، المدقق الخارجي وأصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية، التقييم والتوصيات.

ب- مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات:

- **مفهوم الحوكمة:** عرفت مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) حوكمة المؤسسات بأنها: "النظام الذي يوجه ويضبط أعمال المؤسسة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في المؤسسات مثل مجلس الإدارة، الإدارة العليا، المساهمين وذوي العلاقة ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لإتخاذ القرارات الخاصة بشؤون المؤسسة، كما يضع الأهداف والإستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء، كما ينبغي أن يوفر المفهوم الحوافز الملائمة لمجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية للمؤسسة لمتابعة الأهداف التي تتفق مع مصالح المؤسسة والمساهمين فيها، علاوة على تيسيرها للمتابعة الفعالة والتي يتسنى عن طريقها تشجيع المؤسسات على إستخدام مواردها بصورة أكثر كفاءة."

(Organisation For Economic Co-Operation And

Development, 2004, p12)

- **دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات:** أشار التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين لمساهمة التدقيق الداخلي في تقديم التوصيات اللازمة للإدارة أو لمجلس الإدارة أو للجنة التدقيق من خلال نظام المعلومات المحاسبية فيما يخص ما إذا كانت المؤسسة تسيّر بإتجاه تحقيق الأهداف أو أن هناك مخاطر وعوائق تواجه المؤسسة، حيث نصت قواعد الحوكمة الصادرة عن مؤسسة التعاون والتنمية الإقتصادية على أن مجلس الإدارة ينبغي له إمكانية الإتصال مع دائرة التدقيق الداخلي في المؤسسة وتلقي تقاريرها بشكل مباشر، إلى أن التدقيق الداخلي يقوم بأداء دوره بإعتباره أحد الأطراف الرئيسية المسؤولة عن دعم الحوكمة من خلال إتجاهين (عبد اللطيف محمد خليل، يوليو 2003، ص415):

* **الإتجاه الأول:** مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الإستشارات في المواضيع المختلفة للتشغيل.

* **الإتجاه الثاني:** القيام بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالتنظيم والرقابة الملائمة لمواجهتها، والتقرير عن ذلك من خلال تقديم خدمات التأكيد والضمان في المجالات المختلفة.

كما أن وظيفة التدقيق الداخلي تساهم في دعم الحوكمة من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمه إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق حيث تتعلق التوصيات المقدمة إلى الإدارة العليا بالأمور التالية (Dana :Hermanson, Larry Rittenberg, 2003, P32)

- التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بخصوصها.
- المساهمة في تصميم نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية.
- تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية. - تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات بخصوص تلافيتها.
- تسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظم الرقابة.
- وتشير معايير التدقيق الداخلي إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يفضي إلى توصيات ملائمة لتحسين الحوكمة وذلك من خلال النقاط التالية:
- الترويج للأخلاق والقيم الملائمة ضمن المؤسسة. - ضمان الأداء التنظيمي الفعال.
- إيصال المعلومات بخصوص المخاطر والرقابة بفعالية إلى الجهات المناسبة في المؤسسة.
- تنسيق النشاطات وتضمن تواصل المعلومات بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدققين الخارجيين والداخليين والإدارة العليا.
- وقد تناولت معايير التدقيق الداخلي الحديثة دور التدقيق الداخلي في الحوكمة وذلك من خلال معيار "الحوكمة" رقم (2110)، والتابع للمعيار رقم (2100) "طبيعة العمل" ضمن معايير الأداء، حيث نص معيار الحوكمة بأنه، "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم وعمل توصيات ملائمة لتحسين عملية الحوكمة بالمؤسسة"، وذلك من خلال القيام بالآتي (The Institute of Internal Auditors, January 2009, P11):

* الدور التأكدي:

- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم تصميم وتنفيذ فاعلية الأخلاقيات بالمؤسسة والمرتبطة بالأهداف والبرامج والأنشطة.
- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت المعلومات المتوفرة عن حوكمة الشركات تساند وتدعم إستراتيجيات وأهداف المؤسسة.

* الدور الإستشاري:

- يجب أن تكون أهداف المهام الإستشارية للتدقيق الداخلي متوافقة ومتسقة مع القيم والأهداف العامة للمؤسسة.

ج- مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة:

- تعريف المخاطر: يقصد بها "إحتمال التعرض إلى خسائر غير متوقعة وغير مخطط لها نتيجة تذبذب العائد المتوقع على استثمار معين (الاختلاف بين العائد الفعلي والعائد المتوقع) وهي تمثل إنحراف الأرقام الفعلية عن الأرقام المتوقعة أو المتنبأ بها." (Dorfman, Mark S, 1998, P15)

- **مفهوم إدارة المخاطر:** عرفها معهد إدارة المخاطر: "هي الجزء الأساسي في الإدارة الإستراتيجية لأي مؤسسة، فهي الإجراءات التي تتبعها بشكل منظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها، بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط ومن محفظة كل نشاط." (The Institute Of Risk Management, 2002, p02)

- **دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة:** يعتبر الحصول على تأكيدات بأن عملية المخاطر تعمل بفعالية، وأن المخاطر الرئيسية الهامة قد تم إدارتها إلى مستوى مقبول واحدة من أهم المتطلبات الرئيسية لمجلس الإدارة، ويمكن الحصول على تلك التأكيدات من عدة مصادر مختلفة، غير أن التدقيق الداخلي يعد أو ربما يكون المصدر الرئيسي المستخدم، والذي يتم الإستعانة به لأداء تلك الخدمات، حيث يستطيع التدقيق الداخلي من خلال دوره التأكيدي والإستشاري أن يساهم بدور فعال في إدارة مخاطر المؤسسة (عبد الحميد عبد المنعم عقدة،

10-08 سبتمبر 2005، ص61)، ويتضح مما سبق أن دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة يتمثل في دورها التأكيدي والإستشاري وذلك كما يلي- (The Institute of Internal Auditors, 2012, PP11-12):

* الدور التأكيدي:

- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم المخاطر الهامة التي تواجه المؤسسة والمتعلقة بنظام المعلومات المحاسبية والعمليات والحوكمة داخل المؤسسة، ويشمل ذلك تقييم ما يلي:
- موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية.
- فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة.
- حماية الأصول.
- التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود.
- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم احتمالية حدوث غش وإحتيال، وكيفية قيام المؤسسة بإدارة المخاطر المترتبة على الغش.

* الدور الإستشاري:

- في ضوء المهام الإستشارية للتدقيق الداخلي يجب على المدققين الداخليين مناقشة درجة تأثير المخاطر على أهداف المؤسسة، والإنتباه لوجود أي مخاطر هامة أخرى.
- يجب على المدققين الداخليين إدماج المعرفة بالمخاطر والمكتسبة من المهام الإستشارية الأخرى في عملية تحديد وتقييم تعرض المؤسسة للمخاطر الهامة.
- عند مساعدة الإدارة على تحسين عمليات إدارة المخاطر، يجب على المدققين الداخليين أن يمتنعوا عن تولى أي مسؤولية تنفيذية في إتخاذ قرار بشأن عملية إدارة المخاطر.

وفي غياب المعرفة والمعلومات التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبية لا يتمكن المدقق الداخلي من القيام بتقييم المخاطر لبعض أرصدة الحسابات الخاصة أو فئات العمليات المحاسبية التي يفترض أن تكون المخاطر بها عالية. لذلك عندما يتم تقييم المخاطر والتأكد من أنها ليست مرتفعة، فإن المدقق

الداخلي يرفق المستندات التي توثق أسباب تقييمهم والتي من شأنها تقليل الأعمال التي سيقوم بها المدقق الداخلي، ولتقييم تلك المخاطر، فإن المدققين يستخدمون حكمهم المهني لتقييم عوامل عدة، مع مراعاة خبرتهم بالمؤسسة من عمليات التدقيق الداخلي السابقة ومن أمثلة تلك العوامل (The Accountancy Foundation Limited, March 1995, PP08-09):

- على مستوى أرصدة الحسابات ومستوى فئات العمليات الحسابية.
 - حسابات القوائم المالية من المرجح ان تكون عرضة للأخطاء، على سبيل المثال: الحسابات التي تتطلب تسويات في الفترات السابقة أو التي تتضمن على درجة عالية من التقدير.
 - تعقيد العمليات الحسابية الأساسية وغيرها من الأحداث والتي قد تتطلب إلى عمل خبير.
 - درجة الحكم التي تتدخل في تحديد أرصدة الحسابات.
 - قابلية الأصول للخسارة أو الإختلاس كالأصول المرغوب فيها ويسهل نقلها مثل النقدية.
 - جودة وكفاءة نظام المعلومات المحاسبية.
 - اكتمال العمليات الحسابية المعقدة والغير معتادة، غالبا عند اقتراب انتهاء الفترة المحاسبية.
 - العمليات المحاسبية التي لا تخضع للمعالجة العادية.
- وعليه بعد حصول المدقق الداخلي على فهم لنظام المعلومات المحاسبية وبيئة الرقابة الداخلية، والتعرف على الأخطاء المحتملة التي قد تحدث في القوائم المالية، الأخذ في الاعتبار العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء، فإذا توقع أنه يمكنه الاعتماد على تقييماته للمخاطر للتقليل من الإجراءات التفصيلية، فعليه أن يقوم بعمل تقييم أولي للمخاطر الهامة المتعلقة بتأكيدات حول القوائم المالية، يجب أن يخطط ويؤدي اختبار الرقابة ليساعد في عملية التقييم، فالتقييم الأولي للمخاطر هو عملية تقييم فاعلية نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة في منع وإكتشاف الأخطاء الجوهرية، وهذا يستلزم الأخذ في الاعتبار تصميم نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية لتقييم مدى فعاليتهم، فكلما كان تقييم كلا من نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية فعالا، كلما كان تقييم المدقق الداخلي للمخاطر أقل. حيث يمكن للمدقق الداخلي ان يحصل على أدلة تدقيق كافية حول فاعلية نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية.

وقد يستنتج المدقق الداخلي أن نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية غير فعال، أو قد يقرر أنهما من المحتمل أن يكونا غير فعالين لإعداد منهجية تدقيق يمكن الإعتماد عليها في اختبار الرقابة. ففي هذه الظروف يجب على المدقق وضع خطة وتحديد منهجية التدقيق على أساس أدلة التدقيق كافية وملائمة تماما التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبية، والتي يمكن الحصول عليها من الإجراءات الفنية وأي من أعمال التدقيق التي أجريت في إعداد القوائم المالية.

3- إستخدام نظام المعلومات المحاسبية في نهاية عملية التدقيق الداخلي: يتوصل المدقق الداخلي لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي قام بتدقيقها من خلال قراءة القوائم المالية والملاحظات والبيانات الملحقة بها وذلك بغرض (علي محمد موسى، 2013، ص ص331-336):

- بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي قام بجمعها والتي تخص الأرصدة التي اعتبرها غير عادية في مرحلة تخطيطه لعملية التدقيق الداخلي.

- التوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات الغير عادية، والمخالفات في القوائم المالية التي لم يسبق له تحديدها.

- مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقا.

- الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط المؤسسة وما أظهرته من نتائج خلال الفترة المالية محل التدقيق، بالإضافة إلى الحكم على حقيقة مركزها المالي في نهاية الفترة والتأكد من إمكانية المؤسسة على الإستمرار.

وفي هذه المرحلة يستخدم المدقق الداخلي أدوات مختلفة للتوصل إلى الأهداف السابقة، تتمثل فيما يلي:

- إستفسارات من المشرفين عن جهة محل التدقيق عن بعض جوانب النشاط والتي قد تكون شفوية أو مكتوبة.

- مقارنة الأرصدة المدرجة في القوائم المالية بالأرقام المناظرة لها في القوائم المالية التي تخص السنة السابقة.

- **تحليل النسب:** وهي من الأساليب الكمية أكثر إستخداما من قبل المدقق الداخلي، وهي تعبر عن العلاقات بين عنصرين أو أكثر، وتفيد المدقق الداخلي في معرفة التغيرات الهامة وهي لا تعتبر ذات جدوى إلا بعد مقارنتها مع نسب أخرى قد تكون تاريخية من داخل المؤسسة، أو نسب من خارج المؤسسة تتعلق بنفس القطاع التي تنتمي إليها المؤسسة.

- **تحليل الإتجاهات:** يعتبر من الأساليب الأكثر شيوعا بين المدققين، ويستخدم بهدف التعرف على التغيرات التي حدثت على أرصدة الحسابات خلال الفترة محل التدقيق من خلال مقارنتها بأرصدة حسابات الفترات السابقة، ومعرفة الإنحرافات وتحديد إتجاهاتها وتفسير هذه التغيرات ومعرفة الأسباب.

- **تحليل الإنحدار:** يستخدم أسلوب تحليل الإنحدار لتقييم معقولية رصيد أو بند ما، أي يستخدم في التنبؤ عندما تتوفر بيانات تاريخية عن البنود موضوع الفحص، ومتى كان بالإمكان إشتقاق علاقات بين ذلك البند والعوامل الأخرى المؤثرة فيها، سواء كان من داخل المؤسسة محل التدقيق أو

من خارجها لأن وجود هذه العلاقات تمكن المدقق الداخلي من تمثيلها بمعادلة رياضية يمكن إستخدامها في تقدير قيمة البند محل التنبؤ.

الخاتمة:

بناء على ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تستعين إدارة المؤسسات بالتدقيق الداخلي للتخفيف من ثقل المسؤولية الملقاة على عاتقها، والتي تخص تطبيق السياسات والإجراءات المختلفة وتحقيق الأهداف والمحافظة على مواردها، ومساعدتها على تحديد نقاط القوى ونقاط الضعف من خلال فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومحاولة سد الثغرات القائمة من غش واختلاس وأخطاء، التي من شأنها أن تعرقل المؤسسة الاقتصادية من تحقيق أهدافها.
- يهدف نظام المعلومات المحاسبية بالدرجة الأولى إلى توصيل المعلومات بشكل مناسب للمستخدمين بعد إعدادها ومعالجتها وفقا للمراحل ومبادئ محاسبية، في الوقت المناسب وبدقة متناهية وبأقل تكلفة ممكنة، وقد ساعد التطور التكنولوجي وإستعمال الحاسوب في معالجة المعلومات إلى تصميم أنظمة محاسبية راقية، في مستوى تحقيق أهداف القوائم والتقارير المالية طموحات المستخدمين.
- يمثل مسار التدقيق أهم وسائل الرقابة الوقائية لأنه يسمح للمدقق الداخلي بالتعرف على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة من خلال تتبع جميع معالجة البيانات المحاسبية بشكل يسمح له أن يكتشف أي تلاعب أو مخالفات أو أخطاء.
- في حالة إستخدام الحاسب الآلي في معالجة المعلومات يكون مسار التدقيق غير مرئي عكس ما هو عليه في التشغيل اليدوي، حيث يتم إعداد القيد وإثباته في اليومية وترحيله إلى دفتر الأستاذ وحساب الأرصدة داخل الحاسب، مما يؤدي إلى صعوبة في تتبع مسار التدقيق لعملية محاسبية معينة، وبالتالي إحتمال حدوث المخالفات أو التزوير.
- يمكن للمدقق الداخلي أن يستخدم نظام المعلومات المحاسبية في خطوات عديدة من مراحل عملية التدقيق الداخلي، وذلك بداية من مرحلة التخطيط وخلال مرحلة العمل الميداني، وتنفيذا وإستكمالاً لعملية التدقيق الداخلي، وعليه ففهم المدقق الداخلي لنظام المعلومات المحاسبية يسمح له بأداء مهامه بكفاءة وفعالية.
- يجب أن تأسس خطة التدقيق على تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر، والرقابة والحوكمة، وذلك من خلال فهم المدقق الداخلي لنظام المعلومات المحاسبية المطبق بالمؤسسة، وبواسطته يحدد برنامج التدقيق المناسب.
- تمثل حوكمة المؤسسات، الكيفية التي تدار بها المؤسسات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في استغلالها

لمواردها ودراساتها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها.

- إن قيام التدقيق الداخلي بتقييم وتحسين فعالية نظم الرقابة المطبقة يؤدي إلى ضمان وجود بيئة رقابية جيدة فعالة، والتي تعتبر أحد متطلبات أي عملية حوكمة جيدة، بالإضافة لكونها تؤدي إلى تخفيض المخاطر التي تواجه المؤسسة إلى مستوى مقبول بما يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

- إن مسؤولية إدارة مخاطر المؤسسة تقع على عاتق الإدارة، وذلك من خلال قيامها بتصميم وتنفيذ برامج (نظم) إدارة المخاطر داخل المؤسسة وفي سبيل قيامها بهذا الدور وحتى تستطيع الوفاء بهذه المسؤولية فإنها تحتاج إلى خدمات معينة تتمثل في خدمات التأكيد، خدمات المراقبة، الخدمات الاستشارية، وليس هناك من وسيلة أو أداة تساعد في ذلك أكثر من التدقيق الداخلي.

- يتوصل المدقق الداخلي لنظرة موضوعية أخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية التي قام بتدقيقها من خلال قراءة القوائم والتقارير المالية والملاحظات والبيانات الملحق بها وتتبع الإجراءات والسياسات المعمول بها محل التدقيق، وعليه فنظامي المعلومات المحاسبية والرقابة الداخلية الجيدين يساهما بشكل فعال في عملية التدقيق الداخلي.

قائمة المراجع:

- 1- أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 2- أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، العدد الأول، بسكرة - الجزائر، 2001.
- 3- السيد أمين أحمد لطفي، مراجعة وتطبيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 4- السيد عبد المقصود بيان، محمد الفيومي، تصميم النظام المحاسبي، مؤسسة الشباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
- 5- داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، ط 2، بيروت، 2010.

- 6- ستيفن أ. موسكوف، مارك ج. سميكن، ترجمة: كمال الدين سعيد، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
- 7- سمير كامل محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية-، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، يناير 2008.
- 8- شكري حنا طيب، مقداد أحمد الجليل، النظم المحاسبية، جامعة الموصل، العراق، 1984.
- 9- عبد الحميد عبد المنعم عقدة، المراجعة وإدارة المخاطر في مفهوم الحوكمة، الملتقى العلمي الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 08-10 سبتمبر 2005.
- 10- عبد اللطيف محمد خليل، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة بالتطبيق على البنوك التجارية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الخامس والعشرون، يوليو 2003.
- 11- علي محمد موسى، إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيده الحكم الشخصي للمراجع، المجلة الجامعة، العدد 15، المجلد 02، مركز البحوث والاستشارات العلمية والتدريب، جامعة الزاوية، ليبيا، 2013.
- 12- قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، 2003.
- 13- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 14- Alain Mikol, **L'Audit Financier**, Edition D'Organisation, Paris, 1999.
- 15- Dana Hermanson, Larry Rittenberg, **Internal Audit And Organizational Governance**, The Institute of Internal Auditors, Florida-USA-, 2003.
- 16- Dorfman, Mark S, **Introduction to Risk Management and Insurance**, 6th ED, Prentice Hall, 1998.
- 17- Gordon B. Davis, **Computer and Information Processing**, McGraw-Hill Inc, New York, 1978.
- 18- James martin, **Computer Data Base organization**, Prentice-Hall, Inc, Englewood Cliffs, New Jersey, 1977.
- 19- J.H.Renau, **Auditing in Data Base Environment**, The Journal of Accountancy, December 1977.
- 20- John J. Willingham, D.R Carmichael, **Auditing Concepts and Methods**, McGraw-Hill Book Company, New York, 1975.
- 21- L.I.Krauss, A.MacGahan, **Computer Fraud and Counter Measures**, Prentice-Hall, 1979.
- 22- Organisation For Economic Co-Operation And Development, **OECD Principles of Corporate Governance**, Paris, 2004, <http://www.oecd.org>.
- 23-Ron Weber, **Audit Trail systems support in Advanced Computer-Based Accounting Systems**, The Accounting Review, Vol LV11, No 02, April 1992.
- 24- Stanford Research Institute (SRI), **Systems Auditability and Control Study-Data processing Audit practices Reports**, The Institute of Internal Auditors, Altamonte springs, Florida, 1977.
- 25- The Accountancy Foundation Limited, **Accounting and internal control systems and audit risk assessments**, <http://www.accountancyfoundation.com/terms>, March 1995.
- 26- The Institute of Internal Auditors, **IIA POSITION PAPER: The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity**, www.theiia.org, January 2009.
- 27- The Institute of Internal Auditors, **International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing**, www.theiia.org, 2012.
- 28- The Institute Of Internal Auditors, **Practical Considerations Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion on Internal Control**, USA, 10June 2005.
- 29- The Institute Of Risk Management, **A Risk Management Standards**, Airmic, London, 2002.