

أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تعزيز قيمة حوكمة نظم المعلومات
The effect of applying international standards on internal auditing to
enhance the value of information systems governance

م. د أمل محمد سلمان التميمي

Amal Mohammed Salman

amldktwrh@gmail.com

م. م. محمد جبار فشاخ الغزي

Mohammed Jabbar Fashakh

mohammed.jabar@uokerbala.edu.iq

المخلص

يهدف البحث إلى بيان أهمية معايير التدقيق الدولية ودورها في المساهمة في تطوير أنظمة الرقابة وفرض الحوكمة على أنظمة المعلومات، وبيان مدى تطبيق هذه المعايير في الوحدات الاقتصادية عينة البحث، فضلاً عن أن هذه المعايير تزيد من قيمة حوكمة نظم المعلومات، وتوصل البحث إلى معايير التدقيق الدولية تؤدي إلى الارتقاء بعمل التدقيق الداخلي وتعزيز قيمة حوكمة المعلومات لو تم تطبيقها بالشكل الصحيح بالإضافة إلى أن هنالك بعض الشركات لازالت عازفة أو غير قادرة على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحاضر.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الدولية، التدقيق الداخلي، الحوكمة، نظم المعلومات

Abstract:

The research aims to demonstrate the importance of international auditing standards and their role in contributing to the development of control systems and the imposition of governance on information systems, and to indicate the extent to which these standards are applied in economic units of the research sample, as well as that these standards increase the value of information systems governance, and the research has reached international auditing standards It leads to an increase in the

work of internal auditing and activation of the value of information governance if it is applied correctly, in addition to that some companies are still reluctant or unable to apply international auditing standards at the present time.

key words: International auditing standards, internal auditing, governance, information systems

المقدمة:

اهتمت الوحدات الاقتصادية في الآونة الأخيرة بالرقابة والتدقيق على حساباتها وذلك بسبب الأزمة المالية العالمية التي تعرضت لها معظم الشركات والتي أدت إلى انهيار الاقتصاد العالمي والذي سبب بدوره إلى إفلاس معظم الشركات العالمية وخسارة المستثمرين أموالهم، خلال هذه الأزمة تسببت انعدام الثقة بين المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال من جهة والشركات والمالكين وإداراتها من جهة أخرى وظهور مصطلحي جديدين هما فجوة التوقعات والمحاسبة الإبداعية أو التجميلية، الأمر الذي سبب بعزوف غالبية المستثمرين من استثمار أموالهم في هذه الشركات بسبب الخسائر الذي تعرضوا إليها، وهنا كان لابد للشركات من وجود حل لهذه الفجوة بينهم وبين المستثمرين وهنا بدأ ظهور مصطلح (الحوكمة) والذي هو يعني فرض الرقابة على أعمال وإدارات الشركات ومشاركة المساهمين والمالكين في فرض الرقابة والتدقيق على أعمال وقرارات هذه الشركات وسن القوانين التي تحمي أموالهم ومصالحهم مما يؤدي إلى زيادة الثقة أو تقليل الفجوة بينهم.

حاولت منظمات كثيرة في محاولة تعزيز الثقة وفرض الرقابة على أعمال الوحدات الاقتصادية ومحاولة الفصل بين الإدارة والمالكين ولكن لابد من تعزيز دور الرقابة والتدقيق والتي هي تعتبر أهم الركائز الأساسية للحوكمة، وهنا كان لابد من وجود معايير دولية للتدقيق والتي بدورها حاولت جاهدة من تنظيم الأعمال وفرض الرقابة على الوحدات الاقتصادية بما يضمن حماية هذه الأموال.

المبحث الأول

1- منهجية البحث Research Methodology

يتناول هذا المبحث منهجية البحث التي تمثل المسار الميداني والطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وسبل معالجتها بالشكل الذي يضمن الاختبار الموضوعي لفرضيات البحث وتحقيق أهدافه، وفي ضوء ذلك يتناول المبحث التعريف بمشكلة البحث، فرضياته، أهميته، أهدافه، وحدود البحث وأسلوبه، ووفقاً لما يأتي :

1-1 مشكلة البحث : Research Problem

ان المشكلة التي يمكن تأطيرها في هذا البحث تتمحور في التساؤلين الآتيين:

- 1- ما هو أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية على نظام التدقيق الداخلي؟
- 2- هل يساهم تطبيق معايير التدقيق الدولية في الارتقاء بنظام التدقيق الداخلي، ويؤدي الى تعزيز قيمة حوكمة نظم المعلومات؟

2-1 فرضية البحث : Research Hypothesis

اعتماداً على المشكلة يحاول الباحثان اثبات او دحض الفرضيتين الآتيتين :

- 1- يمكن تحقيق الارتقاء بنظام التدقيق الداخلي وتطوير انظمة الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في ظل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.
- 2- ان توافر المهارات المعرفية والسلوكية للمدقق الداخلي يساهم في الارتقاء بأدائه مما ينعكس على الارتقاء بنظام التدقيق الداخلي، ويؤدي الى تعزيز قيمة حوكمة نظم المعلومات.

3-1 أهمية البحث : Research Importance

تتجسد أهمية البحث في تركيزه على أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، والتي تساهم في تطوير انظمة الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، فضلاً عن أهمية اكتساب المهارات المعرفية والسلوكية للمدقق الداخلي، وبالشكل الذي ينعكس على الارتقاء بنظام التدقيق الداخلي.

4-1 أهداف البحث : Research Objectives

يهدف البحث الى تحقيق الاهداف الآتية :

1. التعرف على أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، ودورها في المساهمة في تطوير انظمة الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، فضلاً عن أهمية اكتساب المهارات المعرفية والسلوكية للمدقق الداخلي، وبالشكل الذي ينعكس على الارتقاء بنظام التدقيق الداخلي.

2. بيان مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق الاستراتيجية وفعالية قصوى من خلال تقييم حوكمة نظم المعلومات، حيث انه يسمح للإدارة بإلقاء نظرة حقيقية على نقاط القوة والضعف التي تعاني منها نظم المعلومات، وبالتالي احراء الخطوات التصحيحية اللازمة.

1-5 منهج البحث : Research Methodology

سيتم انجاز البحث باستخدام منهجين وكالاتي:

1. **المنهج الاستنباطي:** يتم ذلك من خلال الاستعانة بالمصادر والدوريات والمراجع المختلفة العربية والأجنبية، فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات العالمية (الانترنت) .
2. **المنهج الاستقرائي :** إذ اعتمد الباحثان في ظل هذا المنهج على وسائل متعددة للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة ومن أهمها الاستبانة التي تعد احد المصادر اللازمة لاستقراء آراء عينة البحث .

المبحث الثاني

1-2 مفهوم التدقيق الداخلي (The concept of internal audit)

لقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التدقيق على أنه " عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقييمها، بشكل موضوعي، المتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، ذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية". (AAA, 1973:2)، كما يشار إلى مصطلح التدقيق من الناحية المهنية بأنه "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتماداً على قوة نظام الرقابة الداخلية". (جمعة، 2012: 25)، ومن الجدير بالذكر فان معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية The Institute of internal auditors (IIA)، يعرف التدقيق الداخلي على أنه: "وظيفة يؤديها موظفين داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم اجراءات الرقابة الداخلية، المستمر للخطط والسياسات الإدارية وبهدف التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية، التحقق من سلامة مقومات الرقابة الداخلية، وسلامة معلوماتها ودقتها". (<http://laasb.org>)، ويمثل التدقيق الداخلي نشاطاً تقييمياً مستقلاً داخل الوحدة الاقتصادية، هدفه الأساسي خدمة الإدارة كأداة رقابية فعالة وأساسية لكفاءة وفعالية نظم الرقابة الأخرى، يعمل من أجل إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية من خلال تقييم وتحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة، ومن أجل قيام المدقق الداخلي بإنجاز مهامه الموكلة إليه على أحسن وجه فينبغي عليه الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية ومدونة الميثاق الأخلاقي الصادرة عن المعهد الدولي للمدققين الداخليين

(IIA)، وإن معايير أداء التدقيق الداخلي توضح أن تنفيذ أعمال ومهام التدقيق الداخلي ينبغي أن تعتمد على مجموعة من الخطوات الهامة، والتي تتمثل في ثلاث خطوات رئيسية هي: (قواسمية، 2017: 73)

أولاً: التحضير لمهمة التدقيق الداخلي،

ثانياً: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي،

ثالثاً: التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي .

ولكي يقوم المدقق الداخلي بإنجاز مهمة التدقيق بما تتضمنه من تخطيط وتنفيذ لإجراءات التدقيق، وكذلك اعداد التقرير وابداء رأيه، فإنه يحتاج إلى معلومات نوعية وكمية، ويتم تبرير النتائج والتوصيات الواردة في جمعها وتحليلها بالاعتماد على مجموعة من الوسائل والتقنيات، والتي يمكن تصنيفها إلى نوعين أساسيين كما يلي:

النوع الأول : القرائن وأدلة الإثبات،

النوع الثاني : التدقيق الداخلي باستخدام العينات الإحصائية.

ويؤكد (عبد القادر، 2013) بأنه يحتاج التدقيق الداخلي إلى إطار نظري متكامل يحكم الممارسة العلمية، وإن ضعف التدقيق الداخلي يؤدي إلى انتشار الفساد المالي في الوحدات الاقتصادية، كما يشير الى ضرورة فصل إدارة التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية لتحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معيار الاستقلالية، وليسهم في تحقيق الرقابة، وفي هذا المجال يرى (قويدر، 2017: 194) ضرورة الاستمرار في التدريب والتطوير وكذلك إقامة الورش وعقد المؤتمرات والندوات العلمية والمهنية لأن عملية التطوير تعد عملية مستمرة ولا يجب أن تتوقف بأي حال من الأحوال.

2-2/ أهمية التدقيق الداخلي (The importance of internal audit)

يعد التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب مهنة التدقيق، وقد حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمدققين ارساءها خلال حقبة طويلة من الزمن لتنظم عمل المدقق ، كما أن للتدقيق طرقه وأساليبه وفحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية ، وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة. (زقوت، 2016: 33)، وفي هذا السياق يشير (أمين، 2017: 252) الى ان التدقيق يكتسب أهمية بالغة في الأوساط العملية العالمية لتأسيسه كمهنة إلزامية قانونية منذ بداية عهده، وقد رسخت قناعات عند مستخدميها في صحة ومصداقية المعلومات المنشورة، وهناك عوامل زادت من تطور المهنة بزيادة أهمية

طبيعة العمل القائم على تدقيق المخرجات المالية وتأكيد صحتها، وللوصول إلى قناعة تحقق الصحة والمصادقية بادئ ذي بدئ بقناعة المدقق في حد ذاته المعبر عنها برأيه الشخصي الفني المحايد، كلها سبل لعبت دورا كبيرا في تطوير المهنة على المستوى العالمي، ولقد أصبحت هناك معايير دولية للتدقيق تلقى قبولا عاما عند معتمدي ومستخدمي هذه المعايير، كما أصبح للتدقيق عدة تقسيمات يتم التفريق بينها على أسس مختلفة كالحاجة للتدقيق كالتدقيق الداخلي والخارجي، وغيرها من الأنواع الحديثة.

3-2/ أهداف الرقابة الداخلية (Internal audit objectives)

يمكن تحديد أهم أهداف الرقابة الداخلية بما يلي : (الإدريسي، 2010 : 27-28)

1. منع التلاعب وسوء الاستخدام والإهمال وحماية الأصول من السرقة والاختلاس.
2. التأكد من صحة ودقة وسلامة البيانات المحاسبية والتقارير والقوائم المالية عند الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
3. اكتشاف ومنع حدوث الأخطاء والانحرافات وأعمال الغش والاختلاس والتزوير.
4. مدى ملائمة ونجاعة السياسات والإجراءات والمخططات التي تضعها الإدارة العليا التي تنفذها بالمنشأة.
5. الكشف عن ميزات وابداعات الأفراد لمكافأتهم والتأكد من حقوق الجميع والمزايا المقررة لهم مع ضمان المساواة.
6. العمل على تقوية إطار الرقابة والشفافية والمساءلة.

4-2/ خصائص نظام الرقابة الفعال (Characteristics of the effective control system)

أن نظام الرقابة الداخلية الفعال لا بد ان تتوفر فيه جملة من الخصائص أهمها أن: (غنيمات وصيام، 2011: 630)

1. يتوافق النظام الرقابي مع طبيعة النشاط واحتياجاته.
2. يكون النظام الرقابي اقتصاديا.
3. يتميز النظام الرقابي بالمرونة.
4. يعكس النظام الرقابي الهيكل التنظيمي.
5. يتوفر في النظام الرقابي السرعة في كشف الانحرافات في حالة وجودها.
6. يكون النظام الرقابي واضحا ومفهوما.
7. يتضمن النظام الرقابي الإجراءات التصحيحية.

2-5/ محددات فعالية الرقابة الداخلية (Determinants of effectiveness of internal audit).

يمكن حصر القيود أو المحددات التي تؤثر وتحد من فعالية الرقابة الداخلية في الآتي :
(الشحنة، 2015: 210-211)

أولاً : الأخطاء الحكيمة: قد تتأثر فعالية الرقابة الداخلية بسبب اتخاذ الإدارة لقرارات حكيمة لا تمثل الواقع، أو لأداء مهام روتينية نسبة لعدم اكتمال المعلومات أو لضيق الزمن، أو لأية ضغوط أخرى.

ثانياً : فهم الموظفين الخاطئ للتعليمات: بسبب فهم الموظفين الخاطئ لتعليمات الإدارة، أو لارتكابهم أخطاء نتيجة الإهمال أو عدم التركيز أو الإعياء، أو بسبب التغيرات المؤقتة أو الدائمة التي قد تحدث للموظفين أو في النظم أو الإجراءات، قد ينهار نظام الرقابة الداخلية وقد يؤثر على الرقابة الداخلية بسبب:

1. احتمال حدوث تواطؤ من بعض الموظفين لإبطال إجراءات الرقابة الداخلية سواء كان ذلك مع أطراف من داخل أو خارج الوحدة.
 2. احتمال تجاوز الإدارة للإجراءات الرقابية المعتمدة لتحقيق أهداف غير قانونية أو لتحقيق مصلحة ذاتية ، أو احتمال تقادم السياسات والإجراءات بشكل كاف نسبة لتغير الأصول، أو أن يتدهور تطبيق الإجراءات مع مرور الزمن.
- ثالثاً :** التعطل المؤقت للنظام: ان قيام نظام الرقابة الداخلية بوظيفته وأنشطة الرقابة الداخلية ذات العلاقة تكون فقط فعالة طالما كان أداء القائمين بإدارة الرقابة فعالاً، وقد يحدث سوء فهم أو حكم خاطئ أو إهمال أو نزاعات أو إجهاد أو نسيان ، وكلها عوامل يمكن أن يتوقع أن تحدث للعنصر البشري وهذا يسبب تعطل مؤقت للنظام. وتشير دراسة (lan burt:2014) إلى أن الهوية التنظيمية القوية والمعايير المهنية البارزة للمدقق الداخلي توفر معلومات موضوعية بشأن تقييم الرقابة الداخلية حيث تؤدي إلى تحسين عملية التدقيق ككل، وذلك باعتماد المدقق الخارجي على المعلومات التي يوفرها المدقق الداخلي والتي من شأنها أن تساعد على خفض كلفة تدقيق الحسابات، من خلال الحد من العمل المكرر وتحسين عملية التدقيق الشاملة.

2-6/ فوائد التدقيق الداخلي من استخدام المنظومات الالكترونية الحديثة (The benefits of internal audit from the use of modern electronic systems).

توفر البرمجيات الحديثة تسهيلات كبيرة لإدارة التدقيق الداخلي، بحيث تتمكن من تحسين أداءها وجودة مخرجاتها، ومن أهم هذه الفوائد ما يلي: (بنعلي، 2018 : 6-7)

1. جمع البيانات من الجهة الخاضعة للتدقيق بشكل مستقل وبدون أي مس لبياناتها او برامجها.

2. تحليل البيانات المستخرجة تماشياً مع أهداف عملية التدقيق المحددة مسبقاً.

3. سرعة جمع البيانات ومعالجتها مما يحسن من مردودية أعمال التدقيق عبر التخفيض في مدة انجاز مهمات التدقيق

4. التعامل مع حجم كبير من البيانات في نفس الوقت وبطريقة حيوية.

5. إمكانية الكشف عن الحالات الاستثنائية غير الاعتيادية في البيانات.

6. المساعدة على كشف مواطن الضعف والخلل في أنظمة الرقابة الداخلية.

7. تسجيل مراحل عملية التدقيق من التخطيط الى كتابة التقرير وهو ما يمثل أدلة إثبات موثقة لحماية المدقق الداخلي

وفيما يخص اكتشاف الاحتيال، فإن المدقق الداخلي غير معني باكتشاف الاحتيال، إلا إذا كان ضمن العينة التي تناولها، وبشرط ان يكون ضمن عناية الشخص الحريص، لأن هناك حالات احتيال حتى لو جاءت ضمن عينة المدقق لا يستطيع اكتشافها، لأنها منفذة بطريقة لا يستطيع الشخص الحريص والمتبصر أن يقوم باكتشافها، مثال ذلك التواطؤ بين أكثر من موظف أو ما شابه. (الرمحي، 2018: 13)، كما إن التلاعب بالأموال يعد دليل على ضعف نظام المراقبة الداخلية. ومهما يكن فعلى المسؤولين اكتشاف ذلك، وهذا دور المدقق الداخلي، وعلى المدقق الخارجي في هذه الحالة جمع ما أمكن من الأدلة حتى يتسنى له الوقوف على آثارها المادية المحتملة على الحسابات. (بوتين، ب ت، 21)

2-7/ أهمية المعايير الدولية (The importance of international standards).

تعد المعايير الدولية من أجل الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الاطار المنظم لعمل وممارسات نشاط التدقيق الداخلي، وان للمعايير أهمية كبيرة في تغطية الحاجات المختلفة لأصحاب المصالح والأعمال سواء الداخليين أو الخارجيين، من خلال توفير المادة الأولية الاساسية في

- اتخاذ القرارات والمتمثلة في المعلومة المتضمنة في التقارير المالية، وعليه يمكن تحديد أهمية وجود المعايير المحاسبية في النقاط التالية:(لظفي،2005: 14)
- تتميز التقارير المالية المعدة وفق المعايير الدولية بالمصداقية والجودة والقبول العام.
 - توفر المعايير الدولية إمكانية المقارنة بين التقارير المالية مما يعمق ثقة المتعاملين في الأسواق المالية.
 - التزام المحاسبين والمدققين بتطبيق المعايير الدولية يعمل على تقليص الفروق في الممارسات المحاسبية بين الدول.
 - تساهم المعايير الدولية بتنشيط المنافسة بين الشركات المدرجة في الاسواق المالية مما يؤدي إلى جودة الإفصاح.
 - تسمح المعايير الدولية بتوفير نظام متكامل للمعلومات يربط نشاط الشركة الأم بفروعها.
 - المعايير الدولية تسهل أعمال الضرائب من خلال تطبيق الأساليب الخاصة بالاعتراف بالإيرادات والنفقات.

المبحث الثالث

دور التدقيق الداخلي في تعزيز قيمة نظم المعلومات

إن التدقيق الداخلي يساهم بفعالية قصوى في تحقيق الاستراتيجية من خلال تقييم حوكمة نظم المعلومات، حيث يسمح للإدارة بإلقاء نظرة حقيقية على نقاط القوة والضعف التي تعاني منها نظم المعلومات وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتحقيق الاستراتيجية بسهولة، إلا أن عملية تقييم حوكمة نظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي تستوجب معرفة كل من استراتيجية الوحدة الاقتصادية واستراتيجية نظم المعلومات، فضلا عن دراسة المجالات الاستراتيجية لحوكمة نظم المعلومات، ثم تقييم مستوى التحكم في الممارسات الجيدة لكل مجال استراتيجي والتي من خلالها يتم استنتاج مستوى التحكم في حوكمة نظم المعلومات.(محمد ، 2018:200)، وهناك ضرورة لقيام الشركات بدعم وظيفة التدقيق الداخلي الموجودة بها، وكذلك زيادة مواردها والاستثمار فيها، وصقل المدققين الداخليين بالمعارف والمهارات اللازمة عن طريق إعطائهم الدورات والشهادات والدعم الكافي، مما يؤدي إلى تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية، الأمر الذي يخفف من مهام وأعباء المدقق الخارجي، ومن ثم أتعابه المهنية مما يؤدي إلى ترشيد النفقات.(حمد،2016)، وفي نطاق التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي فإن اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي يتم من خلال: (Schneider,2009:41)

1. التقارير التي يقدمها المدقق الداخلي إلى إدارة المشروع سواء كانت هذه التقارير مالية أو انتقادية أو تصحيحية فأن إجراءات المتابعة تنفيذ المدقق الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية قسم التدقيق الداخلي.

2. يمكن لإدارة التدقيق الداخلي تقديم الايضاحات الكاملة للمدقق الخارجي خلال قيامه بعملية التدقيق، وذلك استنادا لما لها من خبرة ودراية بعمليات المشروع وأساليب العمل والاجراءات المتبعة في تنفيذ الاعمال.

ومن الجدير بالذكر فان تدقيق القيمة في حوكمة نظم المعلومات يختلف وفقا لتوجهات مجلس الإدارة أو الإدارة العليا، والظروف الاقتصادية والتنافسية، وينبغي على المدقق الداخلي الحصول على فهم الجيد لقيمة نظم المعلومات من خلال محاولة الإجابة عما يلي: هل يوجد لدى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا فهم حقيقي لتكاليف نظم المعلومات ، وكيف تساهم في تحقيق أهداف واستراتيجية الوحدة الاقتصادية؟ هل تقاس مخرجات نظم المعلومات أي القيمة المنتظرة من استثمارها واستغلالها؟ ويتم تقييم الممارسات الجيدة لحوكمة القيمة من خلال إطار قيمة نظم المعلومات (Val IT) ، وفق الجدول (1) التالي:

الجدول (1) يوضح تقييم حوكمة القيمة من خلال التدقيق الداخلي

الممارسات الجيدة	عمليات التدقيق الداخلي حول حوكمة القيمة
VG01	يتم توثيق استراتيجية نظم المعلومات وتضم ردود الفعل من مجلس الإدارة . يثبت التزام القيادة بمبادرات تدعم استراتيجية نظم المعلومات . تدرج الدروس المستفادة في استراتيجية نظم المعلومات . ترتبط أهداف الوظائف بمبادرات نظم المعلومات الاستراتيجية . يقوم مدير نظم المعلومات مع الإدارة العليا بمناقشة مساهمة نظم المعلومات في أهداف الوحدة الاقتصادية . يتم تحقيق الأهداف الاستراتيجية بدلا من تغييرها أو عدم تليينها.
VG02	تحدد الممارسات في إطار الحوكمة ، الذي يغطي العمليات التي تبين الأنشطة والأطراف ومجالات التحسين، ويتم توثيق العمليات وتشمل الأهداف والمقاييس . يتم توضيح المسؤوليات وابلغها وقبولها من أجل الاستثمار في عملية اتخاذ القرارات، في إعداد وإدارة البرامج ، وإدارة المشروع، وتقديم الخدمات وأدوار الدعم المرتبطة بها. إنشاء لجنة إستراتيجية نظم المعلومات . يتم إنشاء لجنة تخطيط نظم المعلومات . يتم إنشاء مجلس هندسة نظم المعلومات . تجتمع اللجان بانتظام وتنظم محاضر الاجتماعات.
VG03	يتم التعرف على جميع أنواع المحافظ وتعريفها وتصنيفها . يتم تقييم كل فئة وفقا لمعايير محددة مسبقا لدعم التقييم بصفة عادلة وشفافة وقابلة للمقارنة . يتم تحديد المنافع لكل محافظة من حيث: درجة مواءمة الإستراتيجية، المنافع المالية، المنافع غير الملموسة، مخاطر عدم التنفيذ، مخاطر عدم تحقيق النتائج المتوقعة . يتم تقييم المساهمة المستمرة في القيمة .

VG04	يتم تعريف الممارسات لوضع الموازنات . يتم توثيق حالات الأعمال و تكون مفهومة لدى الأطراف . معرفة كيفية تمويل نظم المعلومات في المستقبل . تتم مراجعة ممارسات التخطيط المالي بانتظام.
VG05	يتم تحديد مؤشرات الأداء، بما في ذلك المقاييس والمعايير . يتم تدقيق المقاييس الرئيسية، والموافقة عليها من قبل نظم المعلومات، الوظائف وأصحاب المصلحة . يتم الإبلاغ عن التقدم المحرز في تحقيق الأهداف ، واجراءات الإدارة يتم التحكم فيها.
VG06	يتم توثيق الدروس المستفادة من إدارة القيمة . يتم وضع خطط إدارة التغييرات .

Source : Florin–Mihai ILIESCU, Auditing IT Governance, Informatica Economica vol. 14, No. 1/2010, PP 98–100.

3-1/ المهارات المطلوبة من المدققين الداخليين (Skills required by the internal auditors).

تشمل المهارات التي ينبغي للمدقق الداخلي أن يتمتع بها نوعين هما:

- 1- المهارات المعرفية.
- 2- المهارات السلوكية.

وان تفاصيل المهارات اعلاه المطلوبة من المدقق الداخلي يمكن ايضاحها في الجدول (2) التالي :

الجدول (2) يوضح المهارات المطلوبة من المدققين الداخليين

ت	نوع المهارات	التفسير
<u>المهارات المعرفية</u>		
1	المهارات الفنية (على سبيل المثال ، استخدام تكنولوجيا المعلومات ، وذلك باستخدام الطريقة الإحصائية ذات العلاقة)	تمكن من اتباع إجراءات محددة مع بعضها
2	مهارات التحليل/ التصميم (على سبيل المثال، التفكير المنطقي ، تحليل المشكلة ، مهارات البحث)	تحديد المشكلة أو تعريف المهمة وهيكله الحلول النموذجية أو العروض
3	المهارات التقديرية (على سبيل المثال ، الاعتراف بالأهمية / في البيانات ، فرز خارج التفكير الناقد ذي الصلة)	جعل الأحكام المعقدة والإبداعية، في كثير من الأحيان في حالات الغموض
<u>المهارات السلوكية</u>		
4	المهارات الشخصية (على سبيل المثال ، الصدق والنزاهة ، الذكاء ، والهدف)	التعامل مع نفسه بشكل جيد في حالات: التحدي، الإجهاد، الصراع ، ضغط الوقت، والتغيير
5	المهارات الشخصية (التواصل ، مهارات العرض ، لاعب فريق)	تأمين النتائج من خلال تفاعلات العلاقات بين الأشخاص
6	المهارات التنظيمية (التحقق من معرفة العمل، تكييف عمل التدقيق الداخلي مع مجموعة واسعة من النظم والأساليب والمعايير)	تأمين النتائج من خلال استخدام الشبكات التنظيمية

Source: Seol, I., Sarkis, J., & Wang, Z. Rita. (2017). A cross-cultural comparative study of internal auditor skills: UK vs Korea.

Journal of Applied Accounting Research, 18(3),p. 341–355:

<https://doi.org/10.1108/JAAR-09-2014-0100>

2-3/ أساسيات كتابة تقرير التدقيق الداخلي الفعال (The basics of writing an effective internal audit report)

ان تقرير التدقيق الداخلي يجب أن يضم خمسة عناصر حتى يصبح فعالاً ويوصل الرسالة الصحيحة إلى المتلقين، ويشار إلى هذه العناصر في اللغة الإنجليزية بالفايف سيز "5Cs":

AUDIT MANUAL Internal Audit Division, Office of Internal Oversight Services: 30p & WWW. E. INTERNALAUDITOR

1.Criteriah (المعايير): وهي المعايير/عوامل المعرفة المستخدمة في عمل التقييمات والاختبارات والمصادقات. ويمكن أن تكون هذه المعايير في صورة سياسة أو إجراء أو توجيهات أو قواعد أو تعليمات أو نشرات أوفي أي صورة أخرى، والسؤال الواجب طرحه هنا هو: "ما الذي ينبغي وجوده؟"

2.Condition (الحالة): عبارة عن الدليل الواقعي الذي تمت ملاحظته خلال التدقيق. والسؤال الواجب طرحه هنا هو: "ما الموجود حالياً؟"

3. Causes (الأسباب): ويوضح هذا العنصر أسباب الاختلاف بين الحالة المتوقعة والحالة الفعلية. والسؤال الواجب طرحه هنا هو: "ما سبب حدوث المشكلة؟"

4.Consequence (النتيجة): يهتم هذا العنصر بسرد المخاطر التي قد تواجهها الجهة الخاضعة للتدقيق إن لم تكن الحالة متوافقة مع المعايير. والسؤال الواجب طرحه هنا هو: "ما المخاطر/النتيجة السلبية المترتبة على النتائج؟"

5. Corrective Action (الإجراء التصحيحي): يشير إلى الإجراء الذي يوصى به لغرض تصحيح الحالة وتحسين العمليات وقد يشمل مقترحات لتطوير الأداء، والسؤال الواجب طرحه هنا هو: "ما الواجب فعله لتصحيح هذا الخطأ؟"

3-3/ الدليل العالمي للتدقيق التكنولوجي Global technology Audit Guide (GTAG)

يوضح الجدول التالي (3) بعض الأدلة GTAG التي تم إصدارها والأهداف الرقابية التي يحققها كل منها ،حتى يتسنى للمدقق الداخلي الاسترشاد باي منها وفقا للهدف الرقابي الذي يهدف لتحقيقه.

الجدول (3) يوضح الدليل العالمي للتدقيق التكنولوجي

<p>GTAG-17: Auditing IT Governance (Published in July 2012 and updated in January 2018)</p> <p>لقد تم تعديل هذا الدليل خلال عام 2018 حتى يتماشى مع الإطار الدولي والممارسات المهنية للمدقق الداخلي بشكل مباشر، ويستهدف هذا الدليل مساعدة ادارة التدقيق في التحقق مما اذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات تتوافق مع أهداف واستراتيجيات الوحدة الاقتصادية ، وتقديم التوصيات اللازمة في حالة عدم توافقها مع هذه الاستراتيجيات والأهداف، وتتولى ادارة التدقيق الداخلي مهمة التحقق من القيام باتباع وتطبيق الممارسات الرشيدة لحكومة تكنولوجيا المعلومات، والتحقق من مدى توافر تأكيد عن فعالية نظم الحوكمة المطبقة في تقديم تأكيدات عن نشاط الوحدة الاقتصادية لأصحاب المصالح وأنها تعمل وفقا للأهداف المخططة لها .</p>	<p>تدقيق حوكمة نظم المعلومات Auditing IT Governance</p>
<p>GTAG-18: GTAG 18 - AUDITING SMART DEVICES (Published in August 2016)</p> <p>مع انتشار الأجهزة الذكية ظهرت ضرورة تحديد كيفية ادارة المخاطر المرتبطة باستخدام هذه الأجهزة الذكية أصبح بالغ الأهمية. حيث يمثل أحد التحديات الهامة لـ 'CAE s في التعرف على احتمالية المخاطر التي قد تتعرض لها الوحدة الاقتصادية من استخدام تلك الأجهزة، وقد تم تقديم هذا الدليل لمساعدة المدققين الداخليين في فهم أفضل لتكنولوجيا الأجهزة الذكية وتحقق من الحصول على المنافع المرجوة منها عند مستوى أدنى للمخاطر، من خلال فهم هذه الاجهزة والمخاطر المرتبطة بها، والتحقق من ان النظم الرقابية وسياسات الحوكمة المطبقة تعمل بدقة على تخفيف المخاطر المرتبطة بها الى المستوى المطلوب.</p>	<p>التدقيق على النظم الذكية AUDITING SMART DEVICES</p>
<p>GTAG-19: Assessing Cyber security Risk (Published in September 2016)</p> <p>اصبحت المؤسسات باختلاف انواعها اكثر عرضة لتهديدات الانترنت كنتيجة للتزايد المستمر في الاعتماد على الأجهزة والشبكات التقنية والبرامج والتطبيقات والوسائط الاجتماعية، ونتيجة لهذه المخاطر المتزايدة فيواجه 'CAE s تحديات كبيرة في ضرورة تطبيق نظم رقابية فعالة تساعده في منع واكتشاف هذه المخاطر، ويقدم هذا الدليل تقييم لمخاطر الأمن السيبراني: الأدوار المختلفة لثلاثة خطوط الدفاع بالوحدة الاقتصادية، مساعدة المدقق الداخلي في توفير القدرة على تقديم تأكيدات عن مخاطر الأمن السيبراني والمخاطر الناشئة عن التهديدات التي تواجه الوحدة الاقتصادية من التواجد في البيئة الالكترونية والاتصال بشبكة الانترنت، كما يناقش الدليل أيضا الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي للتعامل مع المخاطر الناشئة من تلك التهديدات وعرض السلوب تقييم تلك المخاطر وكيفية الرقابة عليها.</p>	<p>تقييم مخاطر الأمن السيبراني Assessing Cyber security Risk</p>

الجدول: من اعداد الباحثان استنادا الى: محمد، عبد الواحد، " محاولة لتقييم حوكمة نظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة Eolutec International "، اطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة الى: جامعة محمد خيضر-بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، 2018،

المبحث الرابع / الجانب التطبيقي (الاستبانة)

يهدف هذا المبحث للتعرف على المشاكل الناجمة عن تطبيق المعايير الدولية وإيجاد الحلول لها، وإلى قياس تأثير المتغيرات المستقلة « تطبيق معايير التدقيق الدولية » في المتغير التابع « حوكمة نظم المعلومات »، وذلك بالاعتماد على اختبار « Cronbach's Alpha » لمعرفة ثبات وتحكيم الاستبانة المعدة للفرضية الرئيسية واختبار « Sample -K-S » لمعرفة هل أن العينة موزعة طبيعياً، واختبار « One-Sample Test » واختبار الانحدار « REGRESSION ANALYSIS » لأثبت الفرضيات ولتحديد مستوى تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، فضلاً عن استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال ودرجة قبوله وفق مقياس ليكرت الخماسي.

ولتحقيق هذا الهدف فقد أعد الباحثان استبانة مخصصة لأثبت فرضيات البحث وقد وزعت على عدد من المختصين في مجال التدقيق والمحاسبة الحكومية ونظم المعلومات المحاسبية سواء كانوا من الأكاديميين أو المهنيين العاملين في هذا المجال، إذ وزعت 30 استبانة على عينة مكونة من مجموعة من الاساتذة في جامعة كربلاء بالإضافة إلى محاسبين في الجامعة وديوان الرقابة المالية والمدققين الخارجيين وتم تحليلها بواسطة برنامج التحليل الاحصائي Spss :

4-1 / اختبار التوزيع الطبيعي (Sample -K-S)

- البيانات موزعة بشكل طبيعي : H0

- البيانات موزعة بشكل غير طبيعي: H1

جدول (4) اختبار توزيع العينة بشكل طبيعي

	معايير التدقيق	حوكمة نظم المعلومات
N	30	30
Normal	Mean	2.9487
Parameters ^{a,b}	Std. Deviation	.35758
Asymp. Sig. (2-tailed)	.614	.437

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي Spss

من خلال الجدول اعلاه المتضمن اختبار (Sample -K-S) لمعرفة هل ان العينة موزعة طبيعياً يتضح لنا:

- ❖ المحور الأول تطبيق المعايير الدولية ذي مستوى الدلالة Sig هو 0.614 هو أكبر من 0.05 وهذا دليل على قبول الفرضية الصفرية H0 وان العينة موزعة طبيعياً.
- ❖ المحور الثاني حوكمة نظم المعلومات ان مستوى الدلالة Sig هو 0.437 هو أكبر من 0.05 وهذا دليل على قبول الفرضية الصفرية H0 وان العينة موزعة طبيعياً.

2-4 اختبار الفا كرونباخ Cronbach's Alpha.

جدول (5)

Reliability الفا كرونباخ

Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.819	24

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي Spss

يتضح من الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ عال جداً بلغ (0.819)، مما يدل على القدرة العالية لأداة الدراسة على قياس ما صُممت لأجله وفي حال إعادة هذه الدراسة على العينة نفسها في أوقات مختلفة، (ولا يقصد بذلك أن النتائج سوف تكون في حالة تطابق تام 100%)، ولكن من الممكن أن تكون قريبة الى النتائج السابقة وسوف تعطي نتائج متقاربة بنسبة 81.9% .

3-4 / المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة قبوله وفق مقياس ليكرت

الخماسي (Mean, Standard Deviation).

- المتوسط الحسابي: (Mean)، وذلك لمعرفة مدى بعد أو قرب استجابات أفراد الدراسة كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الرئيسة عن المتوسط الحسابي الافتراضي والذي هو (3) وفق مقياس ليكرت الخماسي.

- الانحراف المعياري: (Standard Deviation)، للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحاً فأعلى فيعني عدم تركيز الاستجابات وتشتتها).
- درجة القبول وفق مقياس ليكرت الخماسي: يتم مقارنة المتوسط الحسابي مع مدى الفئات لمقياس ليكرت الخماسي، كما موضح في الجدول أدناه.

جدول (6) تصنيف ليكرت الخماسي

الدرجة	1	2	3	4	5
التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المدى	1_1.79	1.80_2.59	2.60_3.39	3.40_4.19	4.20_5

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي Spss

وسيعرض البحث تحليل لفقرات ومحاور الاستبانة كما مبين في أنه المتغيرات الديمغرافية:

جدول (7) الخصائص الديمغرافية لعينة البحث

الجنس		
ذكر	24	80%
انثى	6	20%
المستوى الوظيفي		
محاسب	9	30%
مدقق داخلي	6	20%
مدقق خارجي	3	10%
تدريسي	12	40%
المؤهل العلمي		
بكالوريوس	15	50%
دبلوم عالي	3	10%
ماجستير	6	20%
دكتوراه	6	20%
سنوات الخدمة		
5-1 سنة	3	10%
6-10 سنة	6	20%
11-15 سنة	12	40%
16 - 20 سنة	6	20%
21 سنة فأكثر	3	10%

التخصص		
محاسبة	18	60%
علوم مالية	9	30%
إدارة الأعمال	3	10%
اقتصاد	0	0
مكان العمل		
جامعة كربلاء	15	50%
رقابة داخلية	9	30%
رقابة خارجية	6	20%

الجدول من إعداد الباحثان استناداً إلى نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول اعلاه الخاص بالخصائص الديمغرافية لعينة البحث، حيث اظهرت النتائج بأنه العينة كانت مثالية من حيث الاختيار ويعتقد الباحثان بأنهم قادرين عن تشكيل صورة واضحة للإجابة على مفردات واسئلة الاستبانة المعدة لموضوع البحث.

المحور الأول: (تطبيق معايير التدقيق الدولية)

جدول (8) المتوسط الحسابي ودرجة القبول للمحور الأول

درجة القبول	Std. Deviation	Mean	The Scale					تطبيق معايير التدقيق الدولية			
			5	4	3	2	1				
			أبداً	بعضاً	متوسطاً	كثيراً	تماماً	النسبة	التكرار		
محايد	.356	3.03	2	5	16	4	3	النسبة	التكرار	1	تطبيق الوحدة الاقتصادية المعلوماتية في تنظيم حساباتها
			7%	17%	53%	13%	10%	النسبة	التكرار		
محايد	.211	3.00	3	3	18	3	3	النسبة	التكرار	2	تأخذ الوحدة الاقتصادية بنظر الاعتبار معايير التدقيق الدولية في تنظيم حساباتها
			10%	10%	60%	10%	10%	النسبة	التكرار		
محايد	.276	3.03	3	6	12	5	4	النسبة	التكرار	3	يصمم المدقق وينفذ الاختبارات و الإجراءات وفق معايير التدقيق الدولية
			10%	20%	40%	17%	13%	النسبة	التكرار		
موافق	.774	3.53	0	3	15	5	7	النسبة	التكرار	4	يتمتع المدقق بالمهارات والكفاءة المهنية وفق معايير التدقيق الدولية
			0%	10%	50%	17%	23%	النسبة	التكرار		
موافق	.922	3.93	1	2	6	10	11	النسبة	التكرار	5	يحصل المدقق على فهم كاف لنظم المعلومات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية
			3%	7%	20%	33%	37%	النسبة	التكرار		
موافق جداً	.907	2.50	2	3	10	8	7	النسبة	التكرار	6	يراعي المدقق نظم المعلومات المحاسبية

			7%	10%	33%	27%	23%	النسبة	عند تصميم إجراءات التدقيق للمستوى الأدنى المقبول
موافق	.770	3.80	2	1	8	9	10	التكرار	يستخدم المدقق برامج تدقيقية خاصة تتلاءم مع النظم المحاسبية المستخدمة في الوحدة الاقتصادية
			6.6%	3.3%	26.7	30%	33%	النسبة	
موافق	.858	3.97	1	1	6	12	10	التكرار	يستخدم المدقق برامج تدقيق لاختبار جميع المعاملات في نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة في الوحدة الاقتصادية
			3.3%	3.3%	20%	40%	33%	النسبة	
موافق	.770	3.90	1	2	7	9	11	التكرار	يستخدم المدقق برامج لإجراءات المعاينة التحليلية في نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة في الوحدة الاقتصادية
			3%	7%	23%	30%	37%	النسبة	
موافق	.858	3.93	1	2	6	10	11	التكرار	يستخدم المدقق برامج لإجراء الاختبار الالتزام بالضوابط العامة المستخدمة في الوحدة الاقتصادية
			3%	7%	20%	33%	37%	النسبة	
محايد	.765	3.33	2	5	10	7	6	التكرار	لأنظمة المحاسبية مصممة للرقابة على تشغيلها والتحكم فيها من الأشخاص المخولين فقط.
			7%	17%	33%	23%	20%	النسبة	
موافق	.606	3.63	0	7	4	12	7	التكرار	الأنظمة المحاسبية مصممة لبيتم تطويرها وصيانتها والحفاظ عليها بطريقة مرخصة وكفؤة وموثوقة
			0%	23%	13%	40%	23%	النسبة	
موافق	0.357	3,55	المتوسط الحسابي العام						

يتضح من الجدول أعلاه أن الفقرات 1 و 2 و 3 و 11 كانت ضمن درجة قبول (محايد) حسب آراء عينة البحث، أي أن ليس جميع الشركات كانت تطبق نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وعدم إيلاء المؤسسات أهمية كبيرة لمعايير التدقيق الدولية مما يؤدي إلى عدم تصميم المدقق الاختبارات والاجراءات وفق هذه المعايير، بينما كانت الفقرات الأخرى ضمن درجة قبول (موافق) وهذا دليل على أن المدقق يتمتع بالمهارات والكفاءة المهنية ويحصل على فهم كافٍ للنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وبإمكانه تصميم برامج تدقيقية للمستوى الأدنى المقبول في هذه

النظم واستخدام الاجراءات التحليلية والاختبارية لجميع المعاملات أو عينات منها والالتزام بالضوابط العامة المعمول بها في هذه المؤسسات, أما المتوسط الحسابي العام لمحور تطبيق معايير التدقيق الدولية كان ضمن درجة قبول (موافق) وفق مقياس ليكرت الخماسي وبمتوسط حسابي (3.55), وهذا دليل على أن هذا البعد إيجابي من وجهة نظر أفراد العينة.

المحور الثاني: (حوكمة نظم المعلومات)

جدول (9) المتوسط الحسابي ودرجة القبول للمحور الثاني

درجة القبول	Std. Deviation	Mean	The Scale					تعريف قيمة حوكمة نظم المعلومات	
			5	4	3	2	1		
			أبداً موافقاً	بعضاً موافقاً	متوسط	بعضاً غير موافق	أبداً موافقاً		
موافق	.774	3.63	1	2	11	9	7	التكرار	تقوم نظم المعلومات المحاسبية بإتجاز أدلة الأثبات كما تم برمجتها بموثوقية أكثر من المحاسبية اليدوية
			3%	7%	37%	30%	23%	النسبة	
موافق	.923	4.03	1	1	4	14	10	التكرار	تسمح نظم المعلومات المحاسبية بتصميم إجراءات الضبط الداخلي والرقابة على البرامج المحاسبية.
			3%	3%	13%	47%	33%	النسبة	
موافق	.887	4.10	1	2	2	13	12	التكرار	تقوم نظم المعلومات المحاسبية بتحديث البيانات والمعلومات المحاسبية وكافة السجلات أول بأول
			3%	7%	7%	43%	40%	النسبة	
موافق جداً	.774	4.20	1	1	2	13	13	التكرار	تقوم نظم المعلومات المحاسبية بإجراء بعض المعاملات آلية دون الحاجة إلى مستندات إدخال (مثل احتساب الفوائد والعمولات)
			3%	3%	7%	43%	43%	النسبة	
موافق	.922	3.97	2	2	2	13	11	التكرار	تقوم الوحدة الاقتصادية باستخدام الأنظمة المحاسبية بما يتلاءم مع القوانين والأنظمة وتعليمات الحوكمة
			7%	7%	7%	43%	37%	النسبة	
موافق	.907	3.43	2	4	10	7	7	التكرار	تستخدم الوحدة الاقتصادية نظم معلومات محاسبية جيدة وسهل الوصول للمعلومات المسموح بها للمستثمرين والعملاء
			7%	13%	23%	23%	23%	النسبة	

موافق	.770	3.73	0	2	12	8	8	التكرار	نظم المعلومات المحاسبية توفر الثقة أكثر بين الوحدة الاقتصادية والمستثمرين الحاليين والمرقبين	7	
			0%	7%	40%	27%	27%	النسبة			
موافق جداً	.858	4.30	0	1	2	14	13	التكرار	تحاول الوحدة الاقتصادية لزيادة وتعظيم ارباحها من خلال استقطاب عدد أكبر من المستثمرين عند تطبيق الحوكمة في نظم معلوماتها	8	
			0%	3%	7%	47%	43%	النسبة			
موافق جداً	.765	4.23	0	0	5	13	12	التكرار	أن تطبيق الحوكمة من خلال استخدام نظم معلومات محاسبية يزيد رضا المستثمرين والمرقبين	9	
			0%	0%	17%	43%	40%	النسبة			
موافق	.765	3.53	1	1	15	7	6	التكرار	تفرض الإدارة رقابتها على سير العمليات من خلال تصميم برامج وأنظمة معلومات محاسبية جيدة	10	
			3%	3%	50%	23%	20%	النسبة			
موافق	.765	3.40	2	3	11	9	5	التكرار	يوجد نظام تقييم العاملين ومخرجاتهم في نظم المعلومات المحاسبية المستخدم في الوحدة الاقتصادية	11	
			7%	10%	37%	30%	17%	النسبة			
موافق	.606	3.80	1	1	10	9	9	التكرار	تكون وسائط التخزين في نظم المعلومات المحاسبية عرضة للسرقة والإهلاك والضياع بقصد أو بدون قصد	12	
			3%	3%	33%	30%	30%	النسبة			
موافق	0.357	3.86	المتوسط الحسابي العام								

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع الفقرات كانت ضمن درجة قبول (موافق جداً) و (موافق) حسب آراء عينة البحث، أي أن عند تطبيق معايير الدقيق الدولية يؤدي إلى تعزيز قيمة حوكمة المعلومات المحاسبية، أما المتوسط الحسابي العام لمحور تطبيق حوكمة نظم المعلومات كان ضمن درجة قبول (موافق) وفق مقياس ليكرت الخماسي وبمتوسط حسابي (3.86)، وهذا دليل على أن هذا البعد إيجابي من وجهة نظر أفراد العينة.

4-4 / اختبار : ONE SAMPLE TEST

استخدم الباحثان اختبار **One-Sample Test** لإيجاد قيمة T المحسوبة ومقارنتها بقيمة T الجدولية والتي هي (1,96) عند مستوى دلالة (0,05) عند درجة حرية 29 لكون العينة المبحوثة كانت 30 مستبان.

جدول (10)

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تطبيق معايير التدقيق الدولية	-6.049	29	.000	-.80000-	-.9808-	-.6192-
تعزيز حوكمة نظم المعلومات	4.458	29	.003	-.37333-	-.5941-	-.1525-

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي Spss

نستنتج من الجدول اعلاه ان T المحسوبة للمحور الأول (تطبيق معايير التدقيق الدولية) هي (-6,049) وهي أصغر من قيمة ال (T) الجدولية (1.96) عند درجة حرية (29) مما يدل على أن هذا المحور سلبي وهناك موافقة نوعا ما على عباراته من قبل افراد العينة، وان مستوى الدلالة sig (0.00) وهي اصغر من (0.05) مما يدل على ان افراد العينة قادرة على تشكيل رؤية واضحة تجاه هذا المحور.

نستنتج من الجدول اعلاه ان T المحسوبة للمحور الثاني (تعزيز قيمة حوكمة نظم المعلومات) هي (4,458) وهي اكبر من قيمة ال (T) الجدولية (1.96) عند درجة حرية (29) مما يدل على أن المحور الثاني إيجابي وهناك عدم موافقة نوعا ما على عباراته من قبل افراد العينة، وان مستوى الدلالة sig (0.003) وهي اصغر من (0.05) مما يدل على ان افراد العينة قادرة على تشكيل رؤية واضحة تجاه هذا المحور.

نستنتج مما تقدم أعلاه أن تطبيق معايير التدقيق الدولية لها دور واضح على الارتقاء بنظام التدقيق الداخلي وتعزيز قيمة حوكمة نظم المعلومات، إلا أن معايير التدقيق الدولية لم تكن مطبقة بالشكل الأمثل في أنظمة المعلومات المحاسبية في الوقت الحالي.

Regression : 5-4 اختبار

جدول (11) Regression الانحدار

R	R ²	T الجدولية	T المحسوبة	Sig	DF	المحول الأول
0.332	0.111	1.69	2.560	0.000	29	أثر معايير التدقيق الدولية على حوكمة نظم المعلومات المحاسبية

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي Spss

يتضح من الجدول اعلاه الخاص باختبار Regression والخاص بالمحور الاول أثر تطبيق المعايير الدولية في زيادة قيمة حوكمة نظم المعلومات المحاسبية وكانت نتيجة T المحسوبة هي (2.560) وهي أكبر من 2 عند درجة حرية 29 وعند مستوى دلالة (0.000) وهي اصغر من (0.05) وبهذا تقبل فرضية البحث اي (توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وتعزيز قيمة حوكمة نظم المعلومات المحاسبية) .

ونلاحظ مستوى (R) قد بلغت قيمتها (0.332) والتي تدل على وجود علاقة ارتباط متوسطة بين (تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية) و (قيمة حوكمة نظم المعلومات)، وكان مقدار اثر (معايير التدقيق الدولية) (R²) قد بلغت (0.111) أي ان نسبة 11.1 % من التغيرات التي تؤثر على المتغير (زيادة قيمة حوكمة نظم المعلومات المحاسبية) كانت بسبب محور معايير التدقيق الدولية.

الاستنتاجات:

توصل البحث إلى عدة استنتاجات ومنها:

1. هناك علاقة ارتباط وتأثير طردية بين تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وتعزيز قيمة حوكمة المعلومات.
2. هنالك بعض المؤسسات لازالت تطبق الأنظمة المحاسبية اليدوية وأنها تطبق جزء من نظم المعلومات الإلكترونية المحاسبية.
3. عدم الأخذ بنظر الاعتبار بعض المؤسسات معايير التدقيق الداخلي الدولية في تنظيم حساباتها.
4. عدم إيلاء المدققين أهمية كبيرة للاختبارات والإجراءات وفق معايير التدقيق الداخلي الدولية .

5. الأنظمة المحاسبية مصممة لتشغيلها والتحكم فيها من جميع الافراد في الوحدة الاقتصادية.
6. عدم توعية المالكين للمؤسسات والإدارات بضرورة استخدام وتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية.
7. وسائط التخزين عرضة للسرقة والإهلاك والضياع بقصد أو بدون قصد
8. عدم وجود هيكل تنظيمي جيد وقلة الكوادر في المؤسسات يحول من لتطبيق معايير التدقيق الداخلي .
9. عدم وجود تدريب وتأهيل مستمر للكوادر المحاسبية والتدقيقية وتهيئتها لتطبيق المعايير الدولية الداخلي.

التوصيات:

ومن خلال الاستنتاجات أعلاه يوصي الباحثان بالآتي:

1. توعية المالكين والمؤسسين بضرورة استخدام معايير التدقيق الداخلي الدولية مما يؤدي إلى تعزيز قيمة حوكمة المعلومات .
2. ضرورة تطبيق حوكمة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في المؤسسات كافة من خلال استخدام برامج وتقنيات حديثة بما يتلاءم مع نشاط الوحدة الاقتصادية .
3. ضرورة تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية في تنظيم حسابات المؤسسات والشركات وإلزامها من قبل دائرة مسجل الشركات.
4. ضرورة إلزام المدققين بالاختبارات والإجراءات وفق معايير التدقيق الداخلي الدولية.
5. ضرورة حماية إدارة نظم المعلومات وعدم السماح للدخول إليها إلا من قبل الأشخاص المخولين وفرض الرقابة عليها.
6. حماية البيانات والمعلومات المحاسبية ووسائط التخزين من الاختراق والقرصنة والسرقة والإهلاك والضياع .
7. رفق الوحدات الحسابية والتدقيقية بالكوادر الكفؤة بما يتلاءم مع تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية سواء كانت محاسبية أو تدقيقية داخلية أو خارجية.
8. تدريب وتأهيل الكوادر وتحديث معلوماتهم أول بأول بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي والمعايير المحاسبية.

المصادر

1. الإدريسي، ميرفت محمد، "الرقابة الداخلية على أعمال البنوك"، دار النهضة العربية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2010.
2. امين، لونيسة محمد، "تطور مهنة التدقيق في الجزائر واثره على تحسين جودة المعلومة المالية دراسة حالة-مكاتب الخبرة الجزائرية-"، اطروحة دكتوراه، تخصص: تدقيق محاسبي، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017.
3. بنعلي، مروان، "أهم المنظومات الالكترونية الحديثة في مجال التدقيق الداخلي"، مجلة الاولى في التدقيق الداخلي- التدقيق قيادة ابداع تطوير-، العدد الاول جولية، 2018.
4. جمعة، أحمد حلمي، "المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"، دار الصفا، عمان، 2012.
5. حمد، صلاح الدين محسن صلاح الدين، "دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وأتاعاب مراقب الحسابات في بيئة الأعمال المصرية"، رسالة ماجستير، جامعة كفر الشيخ- كلية التجارة- قسم المحاسبة، 2016.
6. الرمحي، زاهر، "مسؤوليات التدقيق الداخلي في موضوع الاحتيال"، مجلة الاولى في التدقيق الداخلي- التدقيق قيادة ابداع تطوير-، العدد الاول جولية، 2018.
7. زقوت، محمود يحيى، "مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة-دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة-"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة، 2016.
8. الشحنة، رزق أبو زيد، "تدقيق الحسابات-مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية-"، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، الأردن، 2015.
9. عبد القادر، عبد القادر أحمد صالح، أثر تطبيق معايير المراجعة الداخلية في الأداء المالي بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان، الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، اطروحة دكتوراه غيرمنشورة، 2013م.
10. غنيمات، عبد الله عقلة، ووليد، زكريا صيام، "العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد السابع، العدد الرابع، جامعة الأردن، الأردن، 2011.

11. قواسمية، هبية، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك -دراسة حالة البنوك الجزائرية -" اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة باجي مختار-عنابة، الجزائر، 2017.
12. قويدر، أيمن إبراهيم، "نظام الرقابة الداخلية واثره على فاعلية الرقابة الخارجية-دراسة ميدانية على خدمات الطرق السريعة"، *المجلة الجامعة - العدد التاسع عشر - المجلد الأول، مارس، 2017.*
13. لطفي، أمين السيد أحمد، "المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال"، *الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.*
- بوتين، محمد، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق"، *ديوان المطبوعات الجامعية. ب. ت.*
14. محمد، عبد الواحد، "محاولة لتقييم حوكمة نظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة Evolutec International"، *اطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة الى: جامعة محمد خيضر-بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير و العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، 2018.*

1. AAA, Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement on Basic Auditing Concepts, American Accounting Association, 1973.
2. AUDIT MANUAL Internal Audit Division, Office of Internal Oversight Services.
3. Florin-Mihai ILIESCU, Auditing IT Governance, *Informatica Economica* vol. 14, No. 1/2010.
4. IFAC, IAASB, ISA N°610, Objective and General Principles, Governing an audit of financial statement, IAASB, New York, USA, <http://laasb.org>.
5. Schneider, A., "The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 2009, Vol(13), No(04).
6. Seol, I., Sarkis, J., & Wang, Z. Rita. (2017). A cross-cultural comparative study of internal auditor skills: UK vs Korea. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(3), p. 341-355: <https://doi.org/10.1108/JAAR-09-2014-0100>
7. WWW. E. INTERNALAUDITOR