



جامعة القدس المفتوحة
عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي

"مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية"

The Effectiveness of Electronic Auditing in Improving the Quality of Internal Auditing in Palestinian Public Shareholding Companies.

إعداد

صفاء سيف الدين إبراهيم حداد

الرقم الجامعي (0330011920092)

المشرف الرئيس

دكتور: سهيل أبو ميالة

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة

والتّمول من كلية الدراسات العليا والبحث العلمي في جامعة القدس المفتوحة

1447هـ - 2025م

إجازة الرسالة

" مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية "

The Effectiveness of Electronic Auditing in Improving the Quality of Internal Auditing in Palestinian Public Shareholding Companies.

إعداد

صفاء سيف الدين ابراهيم حداد

بإشراف

الدكتور سهيل أبو ميالة

نُوقِشت هذه الرسالة يوم الاحد بتاريخ 2025/05/04م، وأجيزت من أعضاء لجنة

المناقشة التالية أسماؤهم:

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة



الدكتور سهيل أبو ميالة - مشرفاً ورئيساً



الدكتور اكرم رحال - ممتحناً خارجياً



الدكتور مجدي الكبيجي - ممتحناً داخلياً

إقرار:

أقرُّ أنا مُعدَّة هذه الرسالة بأنَّها قدمت إلى جامعة القدس المفتوحة، لنيل درجة الماجستير، وأنَّها نتيجة أبحاثي الخاصَّة، باستثناء ما تمَّت الإشارة إليه حيثما ورد، وأنَّ هذه الدِّراسة، أو أيَّ جزء منها، لم يقدم لنيل درجةٍ عليا لأية جامعةٍ أو معهدٍ آخر.

صفاء حداد

التوقيع: 

التاريخ: 04 / 05 / 2025م

الإهداء

- إلى من قاد قلوب البشرية وعقولهم إلى مرفأ الأمان، معلم البشرية الأول، محمد - صَلَّى اللهُ عليه وسلم-.
- إلى والدي ووالدتي العزيزين، أطال اللهُ في عمرهما؛ فمنهما تعلَّمت الصمود وحب الحياة مهما بلغت الصعوبات.
- إلى إخوتي وأخواتي، مصدر فخري واعتزازي، وإلى أبنائهم وبناتهم، وزوجاتهم وأزواجهم.
- إلى الشهداء الأبرار، والأسرى البواسل، والجرحى الأوفياء.
- إلى كل يدٍ وقلبٍ سار معي في درب الإنجاز.
- إلى أساتذتي الأفاضل، فمنهم استقيت الحروف، وتعلَّمت كيف أنطق الكلمات وأصوغ العبارات.
- إلى زملائي وزميلاتي، الذين لم يتوانوا لحظةً عن مدي بالبيانات والمعلومات اللازمة لإعداد رسالتي.
- إلى هؤلاء، أهدي هذه الدراسة، راجياً من الله أن تكون نافذةً للعلم ودليلاً للمعرفة، وأن ينفعنا بها وينفع بنا.

الباحثة: صفاء حداد

شُكْرٌ وَتَقْدِيرٌ

قال الله - تعالى - في كتابه الكريم: "وَمَنْ يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ". نُقْمَانٌ: 12

في بداية كلمتي لا بُدَّ لي مِنْ أَنْ أَتَوَجَّهَ أَوَّلًا بِالشُّكْرِ لِلَّهِ - عَزَّ وَجَلَّ - الذي وقَّني للوصول إلى هذه المرحلة العلمية العالية، ومهد لي الطريق لأن أكون بينكم اليوم لأناقش دراستي في الماجستير. كما أنني أتوجَّه بالشكر والامتنان إلى كُلِّ مَنْ:

- الدكتور: سهيل أبو ميّالة، حفظه الله ورعاه، وأطال في عمره؛ فقد كان لإشرافه ومنحه الكثير من الوقت لي اليد الأولى في خروج هذه الدراسة العلمية بالشكل الذي ظهرت عليه، لقد كان لتوجيهاته السديدة، ونصائحه القيمة دورًا أساسيًا في إتمام هذه الدراسة.
- كما أتوجَّه بالشكر الجزيل لأعضاء اللجنة الكريمة، الدكتور: مجدي الكبيجي، والدكتور: أكرم رحال. على قبول مناقشة رسالة الماجستير؛ فشكرًا لهم على وقتهم وجهودهم، وعلى ملاحظاتهم التي سنثري هذا العمل وتُسهم في تحسينه.
- ختامًا، أجدد شكري لكلِّ مَنْ دعمني وساندني طوال هذه الرحلة، سائلًا الله - عَزَّ وَجَلَّ - أَنْ يوفقنا جميعًا لما فيه الخير والصلاح.

الباحثة: صفاء حداد

فهرست المحتويات

رقم الصفحة	الصفحة
	إجازة الرسالة
أ	إقرار
ب	الإهداء
ج	شكر وتقدير
د	فهرست المحتويات
ز	فهرست الجداول
ط	فهرس الأشكال
ي	فهرست الملاحق
ك	ملخص الدراسة
1	الفصل الأول: خلفية الدراسة ومشكلتها.
2	المقدمة
3	مشكلة الدراسة
4	أسئلة الدراسة
4	أهمية الدراسة
5	أهداف الدراسة
6	نموذج الدراسة و فرضيات الدراسة
6	متغيرات الدراسة
7	فرضيات الدراسة
8	حدود الدراسة و محددها
10	التعريفات الإجرائية
11	الفصل الثاني : الإطار النظري والدراسات السابقة
12	التدقيق الداخلي
13	نشأة التدقيق الداخلي
15	مفهوم التدقيق الداخلي
16	أهداف التدقيق الداخلي

18	مزايا التدقيق الداخلي
19	عوامل الاهتمام بالتدقيق الداخلي
20	أهمية التدقيق الداخلي
21	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
23	أنواع التدقيق الداخلي
25	خصائص التدقيق الداخلي
26	صفات ومهارات المدقق الداخلي
30	العناية المهنية اللازمة للمدقق الداخلي
30	معايير التدقيق الداخلي
31	الغرض من المعايير
35	مراحل عملية التدقيق الداخلي
38	مقومات التدقيق الداخلي
39	دور التدقيق الداخلي عبر أحجام الشركات المختلفة
41	دور التدقيق الداخلي في إدارة وتقييم المخاطر
43	التدقيق الداخلي و تقنية البيانات الضخمة (Big Data)
44	جودة التدقيق
45	مفهوم الجودة
46	تعريف جودة التدقيق
48	أهمية جودة التدقيق الداخلي
49	أهداف جودة التدقيق الداخلي
50	العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي
51	مؤشرات جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة
53	متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي
54	التدقيق الإلكتروني
54	تعريف التدقيق الإلكتروني
55	أهداف التدقيق الإلكتروني
56	العوامل المؤثرة على تطبيق التدقيق الإلكتروني
57	أنواع التدقيق الداخلي الإلكتروني

58	العلاقة بين التدقيق الإلكتروني ومخاطر عملية التدقيق
59	الدراسات السابقة
59	الدراسات العربية
64	ملخص الدراسات السابقة العربية
65	الدراسات الأجنبية
70	التعقيب على الدراسات السابقة
70	ما يميّز هذه الدراسة
72	الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات
72	منهج الدراسة وإجراءاتها
72	أداة الدراسة
77	ثبات أداة الدراسة
79	مجتمع الدراسة
80	عينة الدراسة
84	اختبار توزيع البيانات
89	تصنيف مقياس الدراسة
91	الفصل الرابع: نتائج الدراسة ومناقشتها
92	الإجابة عن أسئلة الدراسة
104	اختبار فرضيات الدراسة
112	عرض نتائج الدراسة
120	الفصل الخامس: ملخص النتائج والتوصيات
120	أولاً: النتائج
121	ثانياً: التوصيات
123	ثالثاً: المقترحات
124	المصادر والمراجع
124	المراجع العربية
129	المراجع الأجنبية
133	الملاحق

فهرست الجداول

رقم الصفحة	الجدول
22	الجدول (1): مقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
73	الجدول (3.1): الاختبارات الإحصائية
75	الجدول (3.2): معامل الارتباط بيرسون لفقرات الاستبيان ومحاوره جميعها
77	الجدول (3.3): معامل كرونباخ ألفا لقياس ثبات الأداة
78	الجدول (3.4): معامل التجزئة النصفي لقياس ثبات الأداة
79	الجدول (3.5) تصنيف الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين حسب القطاع الاقتصادي
80	الجدول (3.6) :خصائص العيّنة الديموغرافية
85	الجدول (3.7): الاختبار الوصفي
87	الجدول (3.8): اختبار كولموجروف سميرنوف
89	جدول (3.9): مقياس ليكرت الخماسي
91	الجدول (4.1): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية
93	الجدول (4.2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية

95	الجدول (4.3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق الداخلي
98	الجدول (4.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية
100	الجدول (4.5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الإلكتروني لمرحلة جمع الأدلة في تحسين أعمال التدقيق وتوثيقها في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية
103	الجدول (4.6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية
105	الجدول (4.7): نتائج اختبار مان ويتي وكروسكال فالس لاختبار تأثير خصائص المبحوثين على إجاباتهم حول دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي
106	الجدول (4.8) : يبين الأثر في دور التدقيق الإلكتروني و المتغير الضابط (حجم الشركة و نوع القطاع) في تحسين جودة التدقيق

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	الصفحة
35	شكل (1): هيكل معايير التدقيق الداخلي
84	شكل (2): اختبار توزيع البيانات (الرسم البياني)

فهرست الملاحق

رقم الصفحة	الصفحة
133	ملحق رقم (1) : الاستبانة في صورتها الأولية
140	ملحق رقم (2): الاستبانة في صورتها النهائية
147	ملحق رقم (3): قائمة أسماء المحكمين
148	ملحق رقم (4): نموذج تدقيق اللغوي

ملخص الدراسة

مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية

إعداد الطالبة: صفاء حداد إشراف: د. سهيل أبو ميالة

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية. تم إجراء الدراسة على عينة من المدققين الداخليين والمديرين الماليين والمحاسبين العاملين في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وعددها 49 شركة. وتم توزيع الاستبانة على 144 مستجيباً بهدف جمع البيانات وتحليلها. تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة؛ حيث تم بناء استبانة لجمع المعلومات من العينة المستهدفة. استخدمت الباحثة برنامج الرزم الإحصائية SPSS لتحليل البيانات واستخلاص النتائج.

أظهرت النتائج أن التدقيق الإلكتروني له تأثير إيجابي وكبير على تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات الفلسطينية؛ حيث تبين أن التدقيق الإلكتروني يسهم بشكل ملحوظ في مختلف مراحل عملية التدقيق، بما في ذلك مرحلة التخطيط، اختبارات الرقابة، جمع الأدلة، وتحليل البيانات. ومن أبرز استخدامات التدقيق الإلكتروني في هذه المراحل كان تصميم استراتيجيات التدقيق، تقدير مخاطر الاحتيال، تقييم فعالية الأنظمة، والتحقق من كفاءة الرقابة الداخلية. كما أظهرت النتائج أن التدقيق الإلكتروني يعزز الكفاءة ويقلل التكاليف، بالإضافة إلى تحسين دقة البيانات المالية وزيادة موضوعية الأدلة المستخلصة.

برغم الفوائد الكبيرة للتدقيق الإلكتروني، فقد تم تحديد بعض التحديات التي قد تؤثر على فعاليته. تمثلت أبرز هذه التحديات في ضرورة امتلاك المدققين مهارات تقنية متقدمة. بالإضافة إلى ذلك، هناك بعض المخاوف من تقليص الحاجة لبعض الموظفين بسبب الأتمتة وزيادة الاعتماد على التكنولوجيا، مما قد يؤثر على الإبداع والمهارات البشرية في التدقيق.

أظهرت نتائج اختبار الفرضيات عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات الديموغرافية (مثل الجنس، العمر، والمؤهل العلمي) ودور التدقيق الإلكتروني. ومع ذلك، تم رصد فروق ذات دلالة إحصائية في بعض المتغيرات مثل العمر، المسمى الوظيفي، والخبرة. تشير هذه النتائج إلى أن هذه العوامل تؤثر في تقييم دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي. كما لم تظهر الدراسة تأثيراً ذا دلالة إحصائية لحجم الشركة أو نوع القطاع على استخدام التدقيق الإلكتروني.

بناءً على النتائج المستخلصة، خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات المهمة:

- أولاً: يجب تعزيز برامج التدريب المستمر للمدققين الداخليين، خاصةً في مجالات التدقيق الإلكتروني، لرفع مهاراتهم وتحسين فعالية عملية التدقيق.
- ثانياً: من الضروري على الشركات استثمار الموارد في أنظمة وبرامج التدقيق الإلكتروني المتطورة، لتعزيز كفاءة وجودة عمليات التدقيق الداخلي.
- ثالثاً: يجب وضع معايير وإجراءات واضحة لتنفيذ التدقيق الإلكتروني بما يتماشى مع أفضل الممارسات العالمية، لضمان الشفافية والكفاءة في العمل.
- رابعاً: يجب زيادة استخدام أدوات تحليل البيانات المتقدمة لتحسين دقة نتائج التدقيق الإلكتروني وموضوعيتها، مما يسهم في تحسين جودة القرارات المتخذة استناداً إلى هذه النتائج.

الكلمات المفتاحية

التدقيق الإلكتروني، جودة التدقيق الداخلي، التدقيق الداخلي.

Abstract

The study aimed to identify the impact of electronic auditing on improving the quality of internal auditing in Palestinian public shareholding companies. The study was conducted on a sample of internal auditors, financial managers, and accountants working in companies listed on the Palestine Stock Exchange, totaling 49 companies. A questionnaire was distributed to 144 respondents to collect and analyze the data.

A descriptive-analytical approach was used in this study, where a questionnaire was developed to gather information from the targeted sample. The researcher employed the SPSS statistical software to analyze the data and draw conclusions.

The results showed that electronic auditing has a significant positive impact on improving the quality of internal auditing in Palestinian companies. It was found that electronic auditing notably contributes to various stages of the auditing process, including the planning stage, control tests, evidence collection, and data analysis. Some of the prominent applications of electronic auditing during these stages include designing audit strategies, assessing fraud risks, evaluating system effectiveness, and verifying the efficiency of internal controls. Additionally, the results revealed that electronic auditing enhances efficiency, reduces costs, improves financial data accuracy, and increases the objectivity of the evidence gathered.

Despite the considerable benefits of electronic auditing, some challenges were identified that may affect its effectiveness. These challenges include the need for auditors to possess advanced technical skills. Furthermore, there are concerns about reducing the need for some employees due to automation and the increasing reliance on technology, which may impact creativity and human skills in auditing.

The results of hypothesis testing showed no statistically significant differences between demographic variables (such as gender, age, and educational qualifications) and the role of electronic auditing. However, statistically significant differences were observed in some variables, such as age, job title, and experience, indicating that these factors influence the evaluation of the role of electronic auditing in improving the quality of internal auditing. Furthermore, the study did not find any significant statistical impact of company size or sector type on the use of electronic auditing.

Based on the results, the study concluded with several important recommendations. First, continuous training programs for internal auditors, especially in electronic auditing, should be strengthened to enhance their skills and improve the effectiveness of the auditing process. Second, companies should invest resources in advanced electronic auditing systems and software to improve the efficiency and quality of internal auditing processes. Third, clear standards and procedures for implementing electronic auditing should be established in line with global best practices to ensure transparency and efficiency in the work. Finally, the increased use of advanced data analytics tools should be encouraged to improve the accuracy and objectivity of electronic auditing results, thus contributing to the improvement of decision-making based on these results.

Keywords: electronic auditing, internal audit quality, internal audi

الفصل الأول

- خلفيّة الدّراسة ومشكلتها.
- المقدّمة.
- أهميّة الدّراسة.
- أهداف الدّراسة.
- أسئلة الدّراسة وفرضياتها.
- حدود الدّراسة ومحدّداتها.
- التعريفات الإجرائية.

الفصل الأول:

خلفية الدراسة ومشكلتها.

المقدمة:

تميّزت العقود الأخيرة من القرن العشرين بظهور تطوراتٍ كبيرةٍ في نُظم المعلومات والاتصالات، ممّا أدّى إلى التوسُّع في استخدام الحاسوب وتطبيق تكنولوجيا المعلومات في مختلف أعمال المؤسسات، بخاصّةٍ من خلال التشغيل الإلكتروني للبيانات. وقد أسهم تطور تقنيّات ذكاء الأعمال واستخدام الحواسيب في تعزيز الاهتمام بالتقنيات الحديثة في عمليات التدقيق، لما توفّره من قدرةٍ على الحدّ من بعض أوجه القصور البشري عند إصدار الأحكام المهنية. وهو ما أسهم بدوره في رفع كفاءة التدقيق وفعاليتّه، لا سيّما أنّ منهجيات التدقيق الحديثة باتت تعتمد على مفهوم (التدقيق القائم على المخاطر)، الذي يستند إلى استراتيجيات تقويم قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها. وبالتالي، أصبح لزاماً على المدققين الاعتماد على التكنولوجيا المتقدمة لتحديد العوامل التي قد تعيق تحقيق هذه الأهداف (السامرائي، 2020).

وقد أسهم التوسُّع الكبير في أنشطة الشركات وتنوعها في تعزيز الحاجة إلى استخدام تكنولوجيا المعلومات في مختلف العمليات والوظائف، بما في ذلك وظيفة التدقيق الداخلي، التي تُعدُّ من الوظائف الأساسية في الحفاظ على أصول الشركة ومواردها. ونظرًا لتأثر النظام الداخلي للمؤسسات بالتغيرات المستمرة في بيئة الأعمال، أصبح من الضروري تحديث مهنة التدقيق وتطويرها لمواكبة هذه التغيرات، كما بات من المهم تأهيل المدققين لمواجهة التحديات الناتجة عن استخدام التكنولوجيا الحديثة (أحمد، 2014).

وفي ظلّ الأزمات والفضائح المالية التي نشأت نتيجة التلاعب والغش في التقارير المالية، برزت الحاجة الماسّة إلى استعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية. وقد تحقق ذلك من خلال تطوير إطار شامل لحوكمة الشركات، يشتمل على مجموعة من القوانين والضوابط والمبادئ الأخلاقية والمهنية، تهدف إلى ضمان المساءلة والشفافية، وحماية حقوق مختلف الأطراف ذات العلاقة. ويُعدُّ التدقيق الداخلي أحد الركائز الأساسية لتحقيق متطلبات الحوكمة، ما يفرض تحسين جودته وتفعيله لتحقيق أهدافها (طرشي، 2020).

وقد أسهم تطبيق الحوكمة في تعزيز استقلالية المدققين الداخليين، من خلال توفير هيكلٍ تنظيميٍّ واضحٍ يحدّد السلطات والمسؤوليات، مدعومًا بنظامٍ إداريٍّ ورقابيٍّ متكاملٍ يُسهم في

تحسين الرقابة على الأداء المالي، وضمان التزام الشركات بالمعايير والممارسات المثلى. كما تهدف قواعد الحوكمة إلى تعزيز الرقابة على أداء الشركات، وضمان حماية الحقوق المالية للمساهمين، وتشجيع الاستثمار، وتعزيز الربحية، وخلق فرص عمل جديدة. ومن ذلك، تؤكد الحوكمة على أهمية تشكيل لجان تدقيق داخلية فعالة، لها مهام وصلاحيات واضحة، تسهم في مراقبة الأداء المالي والتأكد من الالتزام بالقوانين (انشاصي، 2015).

وفي ضوء التطورات الحديثة، أصبح تنفيذ أعمال التدقيق الإلكتروني يمثل قيمة مضافة للمؤسسات؛ حيث يُمكن المدققين من استخدام التقنيات الحديثة لأداء مهامهم عن بُعد، سواء في الظروف العادية أو الاستثنائية. ويوفر هذا النمط من العمل مرونة أكبر للمدققين الداخليين، ما ينعكس إيجاباً على توازنهم بين الحياة المهنية والشخصية، ويتيح لهم إدارة وقتهم بفاعلية أكبر دون التقيد بساعات عمل ثابتة (Harmon، 2021).

وعليه، فإنَّ العمل عن بُعد عمومًا، والتدقيق الإلكتروني خصوصًا، لم يعد خيارًا مؤقتًا أو بديلاً طارئًا، بل أصبح ضرورة دائمة لن يُستغنى عنها مستقبلاً؛ بل إنَّ العمل عن بُعد سيكون هو الوضع الطبيعي في بعض الدول والقطاعات، بخاصة في حال حدوث أي طارئ. وقد أظهرت الدراسات أنَّ نجاح الشركات في تبني التدقيق الإلكتروني يُقلِّل من التأثيرات السلبية للأزمات، ويُمكن المؤسسات من تحقيق الاستمرارية، كما يعزز من قيمة ووظيفة التدقيق الداخلي، ويُحسِّن من صورة المهنة ككل (Bricker، 2021)؛ (Apostol et al، 2021).

من هنا، جاءت هذه الدراسة لتسلِّط الضوء على مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني وأثره على جودة التدقيق في الشركات المساهمة العامَّة الفلسطينية.

مشكلة الدراسة:

تعتمد معظم الشركات، بغضِّ النظر عن حجمها، على تكنولوجيا المعلومات في تسوية معاملاتها المالية، مما يضيف الثقة والمصداقية إلى مهنة التدقيق والبيانات المالية. ولا شك أنَّ التغييرات الاقتصادية والتطورات التكنولوجية قد أثرت على نوعية الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق. ومع ذلك، فإنَّ العمل في بيئة إلكترونية لا يعني بالضرورة أنَّ التدقيق يتمُّ بشكل صحيح. الهدف الأساسي من التدقيق كما هو، متمثلاً في تقييم كفاءة العمليات الإدارية والمالية وفعاليتها، وهو هدف لا يتغير بتغير أسلوب التدقيق، سواءً تمَّ بطريقة تقليدية أو إلكترونية. لكن الاختلاف يكمن في كيفية تنفيذ عملية التدقيق، مما يتطلب من المدقق أن يكون ذا خبرة عالية وأنَّ يمتلك معرفة كافية بالتطورات التكنولوجية الحديثة (يخلف والطرشي، 2020).

وبناءً على ذلك، يتم عرض مشكلة الدراسة من خلال السؤال الرئيس الآتي:

ما مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة

العامة الفلسطينية؟ ويتفرع عنه عدد من الأسئلة الفرعية كما يأتي:

أسئلة الدراسة:

- السؤال الأول: هل يسهم التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟
- السؤال الثاني: هل يسهم التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟
- السؤال الثالث: هل يسهم التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟
- السؤال الرابع: هل يسهم التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟
- السؤال الخامس: هل يسهم التدقيق الإلكتروني في مرحلة جمع الأدلة في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟
- السؤال السادس: هل يسهم التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في كونها تتناول موضوعاً محاسبياً حديثاً وحيوياً، وهو التدقيق الإلكتروني، الذي أصبح جزءاً أساسياً من عملية التدقيق في ظلّ التقدم التكنولوجي المتسارع. تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على المخاطر المحتملة التي قد تواجه التدقيق الإلكتروني وكيفية تأثير هذه المخاطر على دقة الأداء التدقيقي وجودته؛ إذ يُعدُّ فهم هذه المخاطر أمراً بالغ الأهمية لضمان كفاءة عمل المدققين في ظلّ التحديات التكنولوجية الجديدة. كما تُبرز الدراسة أهمية تطوير أساليب علمية جديدة وفعّالة لمواكبة هذه التحديات التكنولوجية، بما يسهم في تحسين جودة عمليات التدقيق، وتعزيز الثقة في القوائم المالية، وهو أمرٌ أساسيٌّ لضمان اتّخاذ قرارات مالية موثوقة. من جانب آخر، تقدّم الدراسة إسهامات علمية من خلال اقتراح حلول

مبتكرة لإدارة المخاطر التكنولوجية المرتبطة بالتدقيق الإلكتروني، ما يعزز الفهم الأكاديمي والعملية لهذا المجال. وبهذا الشكل، تُعدُّ الدراسة إضافةً علميةً مهمَّةً تُسهم في إثراء المعرفة للممارسين والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق الإلكتروني، وتساعد على تطوير الأدوات والتقنيات المستخدمة في هذا المجال المتطور باستمرار (محمد، 2022).

الأهمية التطبيقية:

تكمن الأهمية التطبيقية لهذه الدراسة في كونها تركّز على موضوع حيويّ يتعلق بمستقبل مهنة التدقيق، التي تُعدُّ من المهن الضرورية التي تقدم خدماتها لعدد كبير من الأطراف، مثل: المساهمين، المستثمرين، الدائنين، الدوائر الضريبية، النقابات، وغيرهم من المستفيدين. ولتحقيق التطوير في هذه المهنة، يُعدُّ من الضروري مواكبة التحولات التكنولوجية في مجال التدقيق الإلكتروني واعتماد أساليب حديثة لإعداد التقارير الإلكترونية، مما يعزز استخدام التكنولوجيا في تحسين عملية تدقيق الحسابات. ومن المتوقع أن تُسهم نتائج هذه الدراسة بشكل مباشر في تحسين كفاءة تقارير مدققي الحسابات وجودتها للأطراف المعنية جميعها.

كما تُسهم الدراسة في تسليط الضوء على أبرز التحديات التي تواجه التدقيق الإلكتروني، بالإضافة إلى المعايير التي أُصدرت لتنظيم هذا المجال. كما توضح الدراسة أهمية تمكين مدققي الحسابات من اكتساب المهارات التنافسية اللازمة للتعامل مع التكنولوجيا الحديثة، وهو ما يسهم في تطوير أدائهم. ويساعد التدقيق الإلكتروني على تقليل تكاليف العملية وزيادة دقتها، مما يُحسن مستوى الخبرة لدى المدقق، ويسهم في تعزيز جودة التدقيق الداخلي.

أمّا فيما يخصُّ الشركات المساهمة العامّة؛ فإنَّ التدقيق الإلكتروني يعزز من جودة التدقيق الداخلي، ممّا يُسهم في كسب ثقة العملاء، وضمان استدامة الأعمال في بيئات معقدة مليئة بالتحديات، وتحت تأثير التطورات التكنولوجية السريعة والمعايير الدولية المتجددة.

كما تُسهم الدراسة في توضيح كيفية تطبيق التدقيق الإلكتروني في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية، مع التركيز على كيفية استغلال المدققين الداخليين للقدرات العلمية والتكنولوجية المتاحة لتحسين جودة التدقيق الداخلي وتطويرها.

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في معرفة مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي للشركات المساهمة العامّة الفلسطينية.

أمّا الأهداف الفرعية، فهي كما يأتي:

- معرفة دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط، وكيف يسهم في تحسين جودة التدقيق الداخلي.
- معرفة دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات، وكيف يُساعد في تحسين جودة التدقيق الداخلي.
- معرفة دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية، وكيف يُساعد في تحسين جودة التدقيق الداخلي.
- معرفة دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عمليّة التدقيق، وكيف يُسهم في تحسين جودة التدقيق الداخلي.
- معرفة دور التدقيق الإلكتروني، وكيف يُساعد في تحسين أداء أعمال التدقيق وتوثيقها.

نموذج الدراسة وفرضياتها:

متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل (التدقيق الإلكتروني):

تمّ قياس التدقيق الإلكتروني استنادًا إلى الدراسات السابقة (سمور، 2014) و(يخلف، 2019). يمكن توضيح دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة مهنة التدقيق الداخلي من خلال خمس مراحل رئيسة، هي كما يأتي:

1. مرحلة التخطيط وتنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.
2. مرحلة تنفيذ الإجراءات التدقيقية التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.
3. مرحلة استكمال عملية التدقيق وإصدار تقرير المدقق.
4. مرحلة جمع الأدلة وتوثيقها.

المتغير التابع (جودة التدقيق الداخلي):

تتمثل جودة التدقيق الداخلي في مجموعة من العناصر، هي:

1. المؤهلات.
2. الاستقلالية.
3. الكفاءة والعناية المهنية.
4. نطاق العمل.
5. أداء مهامّ التدقيق.
6. إدارة وظيفة التدقيق الداخلي.

المتغير الضابط (المتغير الذي يؤثر على جودة التدقيق):

تتمثل العناصر التي يُفترض أن تؤثر على جودة التدقيق في ما يأتي:

- حجم الشركة.
- نوع القطاع.

فرضيات الدراسة:

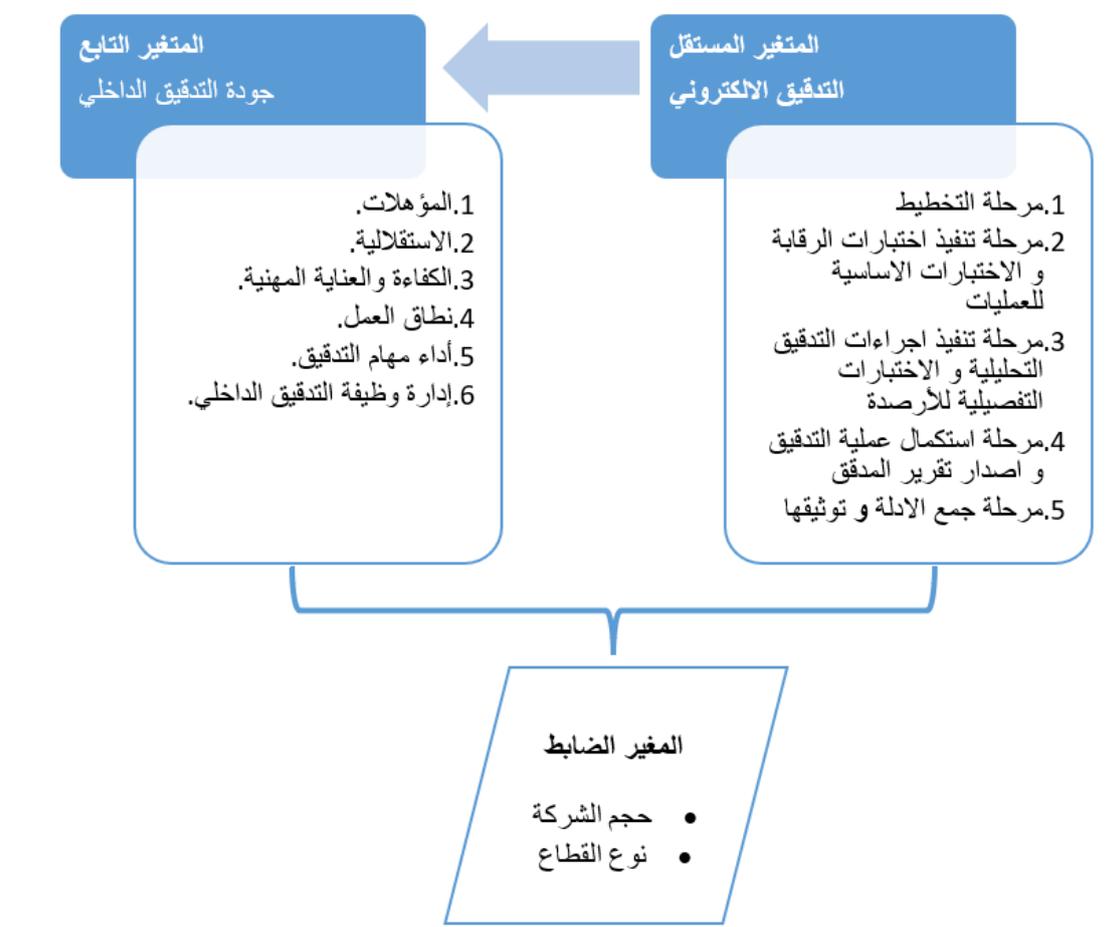
من أجل تحقيق أهداف الدراسة، والإجابة عن أسئلتها، تم صياغة الفرضيات الآتية:

- الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) في دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية:

ويتفرع منه الفرضيات الفرعية الآتية:

- الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) لدور التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
- الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) لدور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
- الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) لدور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
- الفرضية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) لدور التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
- الفرضية الخامسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) لدور التدقيق الإلكتروني لمرحلة جمع الأدلة في جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
- الفرضية السادسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) لدور التدقيق الإلكتروني والمتغير الضابط (حجم الشركة و نوع القطاع) في تحسين جودة التدقيق.

نموذج (1)



** المصدر: اعداد الباحث اعتماداً على دراسة (سمور، 2014) ودراسة (مجد، 2022)

حدود الدراسة ومحدداتها:

الحدود الموضوعية: تناولت الدراسة المتغيرات الآتية:

متغيرات الدراسة:

المغير المستقل (التدقيق الإلكتروني): تمّ قياس التدقيق الإلكتروني بناءً على الدراسات السابقة من خلال مراحل التدقيق الخمس الآتية:

1. مرحلة التخطيط.

2. مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.

3. مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.
4. مرحلة استكمال عملية التدقيق وإصدار تقرير المدقق.
5. مرحلة جمع الأدلة وتوثيقها.

المتغير التابع (جودة التدقيق الداخلي): تتمثل في العناصر الآتية:

1. المؤهلات.
2. الاستقلالية: التي تُعدُّ من أهمِّ مقوِّمات مهنة التدقيق؛ حيث يُشترط أن لا يكون للمدقق أيّة مصالح ماديّة مع المؤسّسة التي يقوم بتدقيقها، وألّا يكون لأحد أقاربه مصالح من النوع نفسه؛ لأنّ تلك المصالح قد تؤثر على استقلاليته (بخلف، 2019).
3. الكفاءة والعناية المهنية.
4. نطاق العمل.
5. أداء مهامّ التدقيق.
6. إدارة وظيفة التدقيق الداخلي.

المتغير الضابط: هو المتغير الذي يمكن أن يؤثر على جودة التدقيق، وتمّ افتراض العناصر الآتية:

1. حجم الشركة.
2. نوع القطاع.

الحدود البشرية:

شملت الدراسة فئةً معيّنةً من المجتمع المستهدف الذي يتكوّن من المدققين الداخليين والمديرين الماليين والمحاسبين في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين، والتي تضم 49 شركة حسب بورصة فلسطين. تمّ اختيار العيّنة باستخدام طريقة العينة القصدية، وهي العينة التي يتمّ اختيارها بناءً على صفات محدّدة، وتُعدُّ عيّنة ممثلة للدراسة، وأكثر مصداقيّة.

الحدود المكانية:

اقتصرت الدراسة على الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين.

التعريفات الإجرائية:

التدقيق الداخلي: هو نشاطٌ تقييميٌّ يتمُّ إنشاؤه أو تقديمه كخدمة للوحدة الاقتصادية، وتهدف وظيفته الرئيسة إلى دراسة وتقييم ورصد كفاية وفاعلية الرقابة الداخلية (نور الدين وعمارة، 2016).

التدقيق الإلكتروني: هو تدقيقٌ مدعومٌ بالحاسوب؛ حيث يتمُّ استخدام السجلات الإلكترونية لإتمام كلِّ عملية تدقيق أو جزءٍ منها (برزان، 2018).

جودة التدقيق: هي قدرة عمليات التدقيق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها، وكذلك الحدُّ من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين (التميمي والساعدي، 2017).

الفصلُ الثاني

الإطارُ النظريُّ والدِّراساتُ السَّابقة

- التدقيقُ الداخليّ.
- جودةُ التدقيقِ الداخليّ.
- التدقيقُ الإلكترونيّ.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

التدقيق الداخلي:

أصبح التدقيق الداخلي نتاجاً للتطورات الاجتماعية والاقتصادية الحديثة؛ إذ إنّه ومع التسارع الكبير في تكنولوجيا المعلومات، واتّساع نطاق العمليات، وظهور شركات ضخمة متعددة الفروع، لم يعد بإمكان رؤساء هذه الشركات الإشراف المباشر على الأعمال والأنشطة جميعها. الأمر الذي أوجد حاجة إلى تعيين ممثلين متفرغين يتولون مهامّ الرقابة على أنشطة الأعمال نيابة عن الإدارة العليا.

ونتيجةً لذلك، ازداد اهتمام الشركات - سواء في الدول المتقدمة أو النامية - بوظيفة التدقيق الداخلي، بخاصّةٍ بعد الأزمات والانهيّارات المالية التي طالت العديد من الشركات، وأدت إلى إفلاس بعضها. وقد جاء هذا الاهتمام باعتبار التدقيق الداخلي نشاطاً تقويمياً للعمليات المالية والإدارية داخل الشركة، يهدف إلى تطوير الأداء ورفع الكفاءة الإنتاجية. وتكمن أهمية هذه الوظيفة في الخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات.

ومع مرور الوقت، أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي مسؤولة ليس فقط عن دقة الاحتساب وتقديم التقارير للإدارة بما يمكنها من تتبع سير الأنشطة والنتائج الناتجة عن العمليات المختلفة داخل الشركة، بل تطورت لتشمل تدقيق الكشوفات المالية، وتقديم تقارير تشغيلية موثوقة تحتوي على بيانات مالية وغير مالية. لذلك، توجّهت الأنظار نحو ضرورة إنشاء منظمات مهنية رسمية تُعنى بتطوير هذه الوظيفة الحيويّة، وتعزيز مكانتها داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسات (الساعدي، 2019). وتعدّ قضية التدقيق الداخلي من أبرز القضايا التي تشغل الفكر المحاسبي في الوقت الراهن، سواءً على المستوى المحلي أو العالمي، وقد برز هذا الاهتمام مع مطلع القرن الحادي والعشرين. ويعود ذلك إلى فقدان فعالية التقارير المالية التقليدية الناتجة عن القياس المحاسبي للأحداث المالية، مما أضعف من دورها في دعم عملية اتخاذ القرار داخل منظمات الأعمال، بخاصّةٍ من قِبَل المستثمرين وأصحاب المصلحة (الزغول، 2020).

ومن خلال هذا الفصل، سيتمُّ التعرّف على مفهوم التدقيق الداخلي، ومهامه، وطبيعة الأعمال التي يقوم بها، بهدف إبراز دوره الحيوي في دعم الحوكمة، وتعزيز كفاءة الأداء المؤسسي.

نشأة التدقيق الداخلي:

نشأ التدقيق الداخلي استجابةً لحاجةٍ ملحةٍ إلى مراجعة الأعمال وتحسين الأداء، الأمر الذي يعكس الطبيعة التطويرية والمتغيرة لأيّ نشاطٍ وظيفيٍّ داخل المنظمات. ولتكوين فهم شامل للتدقيق الداخلي بصورته الحديثة، من المهم العودة إلى العوامل الرئيسية التي أسهمت في نشأته وتطوره عبر الزمن.

في بداياته، كان التدقيق الداخلي يُمارَس بشكلٍ فرديٍّ؛ حيث يقوم الأشخاص بمراجعة أدائهم بأنفسهم بهدف تحسين طرق تنفيذ المهام مستقبلاً. ومع تطور الأنشطة الاقتصادية وتعقيد العمليات داخل المنظمات، تطوّر مفهوم التدقيق ليتجاوز الذات، ويشمل مراجعة أداء الآخرين، خاصةً في بيئات العمل التي تتطلب وجود موظفين عدّة بإشرافٍ مباشرٍ من صاحب العمل (نور الدين وعمار، 2016).

وفي المؤسسات الصغيرة، كان المدير يشرف بشكل مباشر على أعمال الموظفين، ويقوم بمراجعة العمليات لضمان سير العمل بكفاءة. ولكن مع نمو حجم المنظمات وتشعب أنشطتها، ازدادت المشكلات الإدارية تعقيداً، ما دفع الإدارة إلى تفويض بعض الصلاحيات إلى مستويات إدارية وإشرافية أدنى. هذا التفويض بدوره أوجد حاجة إلى وظيفة مستقلة تراقب الأداء، وتراجع دقة العمليات، وهنا ظهر التدقيق الداخلي كوظيفة حيوية (حسن، 2019).

وقد أسهمت عوامل عدّة في تطوّر وظيفة التدقيق الداخلي، من أبرزها (نور الدين وعمار، 2016):

1. اتساع حجم المنظمات وتعقيد هيكلها التنظيمي، مما خلق فجوة بين الإدارة العليا والجهات التنفيذية. وللتعامل مع هذه الفجوة، أصبح لزاماً على الإدارة الاعتماد على بيانات وتقارير مقدّمة من وحدات مختلفة. ومن هنا ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي للتحقق من دقة هذه المعلومات قبل استخدامها في صنع القرار.

2. الحاجة إلى وسائل فعالة لاكتشاف الأخطاء والغش، لا سيما مع زيادة المخاطر التشغيلية والمالية.

3. ظهور المؤسسات المالية الكبرى كالمصارف وشركات التأمين، التي تتطلب تدقيقاً داخلياً مستمراً نظراً لحساسية عملياتها، وأثر الأخطاء على سمعتها واستقرارها المالي.

وتعزيزاً لهذه المهنة، قام المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين بنشر أول توصياته في عام 1947م حول مسؤوليات المدقق الداخلي، وتمّ تحديثها في عام 1957م؛ حيث عرّف التدقيق الداخلي بأنه: "نشاطٌ تقييميٌّ مستقلٌّ داخل المنظمة، يهدف إلى مراجعة عملياتها، ويُعدُّ وسيلةً رقابيةً تُستخدم لقياس فاعلية عناصر الرقابة الأخرى وتقييمها" (خليفة، 2020).

ومع تصاعد التحديات، وزيادة الاعتماد على البيانات لاتخاذ القرارات، اتسع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل الجوانب المحاسبية والمالية، وامتدّ لاحقاً إلى الجوانب الإدارية والتشغيلية. وهذا ما دفع العديد من الإدارات إلى إنشاء أقسام مستقلة للتدقيق الداخلي لا تقتصر على الدور التقليدي؛ بل تُسهم في دعم القرارات وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

وقد تطورت هذه الوظيفة لتصبح أداة وقائيةً وبناءةً في آنٍ واحد، تركّز على تحسين الكفاءة وتقويم الأداء. ومع ذلك، كانت بداية التدقيق الداخلي تعاني من غياب المعايير الواضحة لقياس الأداء. إلا أنّ تأسيس أول منظمة مهنية للمدققين الداخليين في الولايات المتحدة عام 1941م، المعروفة بـ "مجمع المدققين الداخليين" (The IIA)، مثّل نقلة نوعية؛ إذ أسهم في وضع مبادئ ومعايير مهنية تحكم عمل المدققين وتوجههم نحو الأداء الأمثل.

وبمرور الوقت، تطوّر التدقيق الداخلي ليشمل تقييماً شاملاً للرقابة الداخلية، بما في ذلك تقييم السياسات والإجراءات الإدارية، مع التركيز على تحقيق الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بالأهداف والخطط المعتمدة (حسن، 2019).

ترى الباحثة أنّ التدقيق الداخليّ تطوّر استجابةً للتوسع المؤسسي، وتعقيد العمليات، وأصبح ضرورةً لتعزيز الرقابة وتقييم كفاءة الأداء. وتؤكد أنّ دوره لم يعد يقتصر على اكتشاف الأخطاء، بل يشمل دعم الإدارة في تحقيق أهدافها، مما يستدعي تحديث أساليبه بما يتلاءم مع التقدم التكنولوجي والمتطلبات المهنية الحديثة.

مفهوم التدقيق الداخلي:

يُعدُّ التدقيق الداخلي أحدَ المفاهيم التي نشأت منذ فترة زمنية طويلة، ومرَّ بمراحل متعددة من التطوير؛ إذ بدأ بوصفه أداة رقابة مالية مستمرة تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والغش، ثم تطور لاحقًا ليصبح نشاطًا شاملاً يركّز على التدقيق النوعي، ويتَّخذ دورًا استشاريًا يسهم في تحسين الأداء المؤسسي.

وقد تناولت العديد من الهيئات المهنية مفهوم التدقيق الداخلي بتعريفات مختلفة، ركز كلُّ منها على جانب معين من جوانب هذا النشاط، وبرغم التباين الظاهري بين تلك التعريفات، إلا أنها تتفق جميعًا في الهدف الأساسي، وهو دعم الإدارة، وتعزيز كفاءة العمليات التنظيمية.

فقد عرّف **معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA)** التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل وموضوعي يقمّ تأكيدات واستشارات تم تصميمها لإضافة قيمة إلى المؤسسة وتحسين عملياتها. ويهدف هذا النشاط إلى مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال الالتزام بمنهج نظامي ومنضبط لتقييم فاعلية كل من إدارة المخاطر، والرقابة، وعمليات الحوكمة وتحسينها" (الرمحي، 2017).

أمّا **المجمّع العربي للمحاسبين**، فقد عرّفه بأنه: "وظيفة داخلية تابعة لإدارة الوحدة الاقتصادية، تُعبّر عن نشاطٍ داخليٍّ مستقلٍّ لإقامة الرقابة الإدارية، بما فيها المحاسبية، لتقييم مدى تماشي النظام مع متطلبات الإدارة، والعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاءة الإنتاجية القصوى" (المجمع العربي للمحاسبين، 2001).

في حين عرّف **الاتحاد الدولي للمحاسبين** المراجعة الداخلية بأنها: "فعالية تقييمية تُقام داخل المنشأة بغرض خدمتها، ومن ضمن وظائفها اختيار وتقييم ومراقبة ملاءمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتها" (قادري، 2021).

يتّضح من هذه التعريفات أنّ التدقيق الداخلي يُعدُّ نشاطًا رقابيًا واستشاريًا ذا طابع مستقل، يهدف إلى تحسين الأداء، وتعزيز فعالية الرقابة، ودعم اتّخاذ القرار الإداري، إلا أن تعريف معهد المدققين الداخليين (IIA) يتميز بالشمول؛ حيث لم يربط وظيفة التدقيق الداخلي بإدارة الشركة مباشرة؛ بل أكد استقلالية هذه الوظيفة، وضرورة ارتباطها بأعلى سلطة تنظيمية في المؤسسة، وهي مجلس الإدارة. كما أتاح المجال لتقديم خدمات التدقيق الداخلي إلى كيانات أخرى خارج المؤسسة الأم، ما يعكس التوسع في نطاق عمل المدقق الداخلي (الساعدي، 2019).

وبناءً على ما تقدم، يمكن للباحثة أن تعرّف التدقيق الداخلي بأنه: وظيفة مستقلة ضمن هيكل المنظمة، تُمارس من قبل فرد أو فريق متخصص، وتتمثل مسؤوليتها الأساسية في إجراء مراجعات دورية للعمليات والأنظمة، للتأكد من كفاءتها وفعاليتها، وضمان دقة المعلومات، والإجراءات وسلامتها. كما تهدف هذه الوظيفة إلى دعم الإدارة في تحقيق أهدافها من خلال تقديم المشورة والتوصيات، وضمان الالتزام بالمعايير والإجراءات المعتمدة.

أهداف التدقيق الداخلي:

تُعَدُّ وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الأساسية التي تهدف إلى دعم الإدارة في تحقيق أهداف المنظمة بكفاءة وفعالية. وكما يتّضح من التعريف، فإنّ التدقيق الداخلي يُعنى بمراجعة الأنشطة التنظيمية بشكل مستمر، من أجل تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها، بالإضافة إلى تحليل جودة الأداء في مختلف العمليات التشغيلية داخل المنظمة. ويشمل ذلك تقديم تقارير دورية إلى الإدارة العليا تتضمن نتائج أعمال التدقيق، مصحوبةً بتوصياتٍ عمليةٍ تهدف إلى تطوير الأداء وتحسين الكفاءة التشغيلية. وتُبرز هذه التقارير الجوانب التي تعاني من أوجه ضعف وثغرات في النظام القائم، وفي المقابل، تُسلِّط الضوء أيضًا على نقاط القوة والممارسات الفعالة، مما يدعم عملية اتخاذ القرار على مستوى الإدارة العليا، ويُسهم في تعزيز الأداء المؤسسي. (Tamimi, 2021)

وفي هذا الإطار، تُعرّف أهداف إدارة التدقيق الداخلي بوضوح ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، وهو الوثيقة المرجعية التي تُحدد المهام والصلاحيات ونطاق عمل التدقيق الداخلي. ويجدر بالذكر أنّ نطاق التدقيق الداخلي واسع جدًا، حيث لا يقتصر فقط على مراجعة الجوانب المالية أو المحاسبية، بل يشمل أيضًا مختلف الأنشطة التشغيلية والإدارية داخل المنظمة. وعلى عكس التدقيق الخارجي، يتمّ تنفيذ التدقيق الداخلي من داخل المؤسسة نفسها، وذلك بواسطة مدققين داخليين أو فرق تدقيق متخصصة، يُعَدُّ أفرادها موظفين رسميين في المنظمة، لكنهم يعملون باستقلالية وحيادية لضمان موضوعية المراجعة. وبالتالي، يُعَدُّ التدقيق الداخلي أحد الركائز الأساسية لنظام الرقابة الداخلية في الشركة؛ حيث يُسهم في تعزيز الانضباط المؤسسي وتحقيق الحوكمة الجيدة. (Panhwar, 2022)

واستنادًا إلى ما سبق، يمكن تلخيص الأهداف الأساسية لوظيفة التدقيق الداخلي كما يأتي:

(حماد، 2021)

• **كشف الاحتيال:** يُعدُّ الكشف عن الاحتيال من أبرز أهداف التدقيق الداخلي؛ إذ يُسهم التدقيق المستمر طوال العام في كشف محاولات الاحتيال بسهولة أكبر؛ فعندما يكون هناك مدقق داخلي دائم، تقلُّ احتمالية ارتكاب الموظفين لأي سلوك احتيالي، كما يقل الوقت الفاصل بين حدوث الاحتيال واكتشافه، مما يمنع التستر عليه. ويُحبط هذا وجود أيَّة نيةٍ لارتكاب المخالفات.

• **الرقابة المناسبة:** من الأهداف الجوهرية للتدقيق الداخلي فرض رقابة صارمة على أنشطة المنظمة جميعها؛ حيث تُساعد المراجعة الداخلية في التأكد من أنَّ السجلات المالية صحيحة، وأنَّ العمليات تتمُّ بكفاءة، مما يدعم الإدارة في تحقيق الانضباط المالي والإداري.

• **حماية الأصول:** يعمل التدقيق الداخلي على تقييم الأصول والتحقق منها بصفة دورية، ويتضمن ذلك التحقق المادي من ملكية الأصول وحيازتها. كما تُراجع المعاملات المرتبطة ببيع الأصول أو شرائها أو إعادة تقييمها، بما يشمل تفويض تلك العمليات، لضمان حماية الأصول وسلامتها.

• **نظام محاسبي مثالي:** يُتابع التدقيق الداخلي النظام المحاسبي بدقة، ويتحقق من صحة المستندات وسلامة المعاملات، بما في ذلك مراجعة القسائم وإثبات صلاحية التوقيع. كما تُفحص الإدخالات جميعها مقابل المستندات الداعمة، مما يُقلل من احتمالات وقوع الأخطاء أو الاحتيال.

• **مراجعة الأعمال:** يهدف التدقيق الداخلي إلى متابعة الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسة بشكلٍ مستمر؛ حيث يُتيح التدقيق الجاري إمكانية التعرف على الأخطاء ونقاط الضعف والقوة في أثناء السنة المالية، بدلاً من انتظار نهاية العام، ما يُسهم في تحسين الأداء الفوري.

• **التحقق من الأخطاء:** يُساعد التدقيق الداخلي على اكتشاف الأخطاء فور حدوثها وتصحيحها في الوقت المناسب، بخلاف التدقيق المالي السنوي الذي لا يتم فيه اكتشاف الأخطاء إلا في نهاية السنة؛ مما يمنح التدقيق الداخلي ميزة التدخل السريع والفعال.

أمَّا بالنسبة للأهداف الحديثة للتدقيق الداخلي، فتتمثل فيما يأتي: (علي، 2019)

1. **الإشراف على الرقابة الداخليَّة:** يُكلف قسم التدقيق الداخلي بمراجعة أنظمة الرقابة، والإشراف على أدائها، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها.

2. **فحص المعلومات الماليّة والتشغيليّة:** يتولّى القسم مسؤولية تدقيق الطرق المستخدمة في تحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير عن المعلومات الماليّة والتشغيليّة، وإجراء استفسارات حول البنود المختلفة، بما في ذلك إجراء اختبارات تفصيليّة للمعاملات والأرصدة والإجراءات.
3. **تدقيق الأنشطة التشغيليّة:** يتمّ تدقيق الأنشطة التشغيليّة من جوانب اقتصادية بفعاليّة وكفاءة، بما في ذلك الأنشطة غير الماليّة، لضمان تحقيق أفضل استخدام للموارد.
4. **تدقيق الالتزام بالقوانين والأنظمة:** يتضمّن مراجعة مدى التزام المنظمة بالقوانين والتشريعات والأنظمة المعمول بها، بالإضافة إلى السياسات الداخليّة وتوجيهات الإدارة.
5. **إدارة المخاطر:** يُسهم التدقيق الداخلي في مساعدة المؤسّسة على تحديد المخاطر الجوهريّة وتقييمها، والعمل على تحسين أنظمة الرقابة وإدارة تلك المخاطر.
6. **الحوكمة:** يهدف إلى تقييم فعالية ممارسات الحوكمة داخل المنظمة، بخاصّة فيما يتعلق بالأخلاقيات، والقيم، وإدارة الأداء، وتوصيل المعلومات المرتبطة بالمخاطر والرقابة إلى الأطراف المعنية.

تستنتج الباحثة أنّ التدقيق الداخلي يُمثّل أداةً رقابيّةً وتطويريّةً شاملة، تهدف إلى دعم الإدارة في تحقيق الكفاءة والفعاليّة، وتعزيز مبادئ الحوكمة داخل المنظمة. ويتضح من تحليل الأهداف التقليديّة والحديثة لوظيفة التدقيق الداخلي أنّها لم تعد تقتصر على كشف الأخطاء والاحتيال فقط، بل أصبحت تُسهم في الإشراف على نظام الرقابة الداخليّة، وفحص المعلومات الماليّة والتشغيليّة، وتقييم الأداء التشغيلي، وضمان الالتزام بالأنظمة والقوانين. كما يُسهم التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، وتعزيز الشفافية، وحماية الأصول، وتقديم توصيات ببناءة تُمكن الإدارة من اتخاذ قرارات مستنيرة. وبالتالي، فإنّ التدقيق الداخلي يُعدُّ أحد الركائز الأساسيّة لضمان استمرارية المؤسّسات وتحقيق أهدافها بكفاءة.

مزايا التدقيق الداخلي

تُسهم عملية تقييم أهداف التدقيق الداخلي في تحقيق العديد من المزايا التي تعزز الأداء المؤسّسي وتُقلل من المخاطر المحتملة. ومن أبرز هذه المزايا ما يأتي: (القاضي، 2016)

- **تحسين أداء الموظفين:** تُسهم الرقابة المستمرة التي يُجريها المدقق الداخلي في رفع مستوى اليقظة والانضباط لدى الموظفين؛ إذ يدرك العاملون أنّ أيّ خطأ قد يُكتشف فوراً، مما يدفعهم إلى تحسين أدائهم وزيادة كفاءتهم. كما يُسهم التدقيق الداخلي في الحدّ من محاولات الاحتيال داخل المنظمة، نظراً للرقابة الدائمة التي تردع المخالفات. وفي المقابل، يشعر الموظفون الملتزمون بالثقة والاطمئنان لعملمهم ضمن بيئةٍ تتّسم بالشفافية والمساءلة، مما يُعزز من معنوياتهم، ويزيد من ولائهم للمؤسسة.
- **زيادة الكفاءة الإدارية:** يُعدّ التدقيق الداخلي أداة مهمة في دعم الكفاءة الإداريّة وتحسينها؛ حيث يمكن الإدارة من التعرف على أوجه القصور والضعف في الأنظمة والإجراءات المتبعة. وتُستخدَم هذه المعلومات لتطوير العمليات الداخلية وصياغة استراتيجيات فعّالة ترتقي بالأداء العام للمنظمة. كما تتيح نتائج التدقيق للإدارة اتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على معلومات دقيقة، تساعد في تحسين الأداء المؤسسي ورفع مستوى الإنجاز.
- **التقييم المستمر:** يُوفّر التدقيق الداخلي آليّة دائمة لتقييم أداء المؤسسة طوال السنة المالية، دون الحاجة إلى انتظار نهاية العام؛ فعند رصد أيّة انحرافات عن الأهداف أو ملاحظات تشغيلية سلبية، يستطيع المدقق الداخلي اكتشافها في الوقت المناسب، مما يُمكن الإدارة من اتخاذ إجراءات تصحيحية فورية. وتُعدّ هذه الميزة أساسية في تعزيز قدرة المنظمة على التكيف السريع مع التحديات، وتوجيه مواردها بالشكل الذي يضمن تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية. (Ergashevna, 2022)

ترى الباحثة أنّ أهمّ مزايا التدقيق الداخلي تتمثل في قدرته على تعزيز الرقابة المستمرة التي ترفع من كفاءة الأداء المؤسسي، والكشف المبكر عن الأخطاء والتلاعبات، مما يُسهم بشكلٍ فعّالٍ في حماية أصول المؤسسة وتحقيق استدامتها.

عوامل الاهتمام بالتدقيق الداخلي:

يذكر علي (2019) أنّ هناك العديد من العوامل التي أدت إلى ظهور التدقيق الداخلي، وزيادة الاهتمام به داخل الشركات، وتفعيل دوره بشكل كبير، ومن أبرز هذه العوامل ما يأتي:

1- **كبر حجم منشآت الأعمال:** أدى ظهور الشركات المساهمة والمشروعات الحديثة وتعقيد عملياتها إلى عدم قدرة الإدارة على الإلمام بتفاصيل العمل جميعها، مما استوجب

الاستعانة بنظم الرقابة الداخلية. ولضمان سلامة هذه الرقابة والتزام العاملين بها، استعانت الإدارة بالمدقق الداخلي. وبذلك أصبح التدقيق الداخلي أحد فروع الرقابة الداخلية، ويهدف إلى تقييم كفاءة وفعالية بقية فروع الرقابة الداخلية.

2- التوسع في احتياجات الإدارة: تُعدُّ الإدارة العميل الرئيس لقسم التدقيق الداخلي، وهي التي تحدد الخدمات التي تحتاجها من القسم. وقد ظهر طلب جديد يعكس تحولاً في التدقيق الداخلي وممارساته؛ حيث تحول التركيز من الجانب المالي التقليدي إلى الاهتمام بتحليل مخاطر الأعمال. كما توسعت خدمات التدقيق الداخلي لتشمل تدقيق العمليات، وتقديم الاستشارات، واقتراح تحسين الإجراءات والعمليات.

3- التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية: مع زيادة حجم المشروعات وإنشاء فروع متعددة في مناطق جغرافية متباعدة، أصبح من الضروري إرسال المدقق الداخلي لتدقيق أعمال هذه الفروع. ويُطلق على هذا المدقق لقب "المدقق المتجول"؛ حيث يعمل على متابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات اللازمة. وقد كان لنجاح أداء هذه المهام الرقابية أثرٌ كبيرٌ في تعزيز مفهوم التدقيق الداخلي الحديث، واتساع نطاقه، وزيادة الاهتمام به.

4- زيادة حالات الفشل وإفلاس المنشآت: تُعزى زيادة حالات الإفلاس والفشل في المنشآت إلى ضعف الأداء الرقابي، نتيجة لقصور استقلالية مجلس الإدارة وضعف دور اللجان المتخصصة. كما أن غياب التدقيق الداخلي أسهم في الاعتراف به كضرورة ومهنة مستقلة، تمتلك مقومات تمكّنها من تحقيق أهدافها في تحسين الأداء وضمان سلامة العمليات. (علي، 2019)

أهمية التدقيق الداخلي:

أصبحت مهنة التدقيق الداخلي حاليًا تحظى باهتمامٍ عالميٍّ كبيرٍ، ودعمٍ من قِبَلِ مجالس الإدارات، وذلك نتيجة لعدد من الأسباب، أهمُّها: زيادة حجم الوحدات الاقتصادية، وتعقيد أنظمتها الإدارية والإنتاجية، بالإضافة إلى زيادة عدد الوحدات الاقتصادية متعددة الجنسيات وانتشار فروعها في بلدان عدة، وما يرافق ذلك من تعقيدات في أنظمتها المالية والمحاسبية. أدت هذه العوامل مجتمعةً إلى بروز عددٍ من المشاكل التشغيلية، مثل: الحاجة إلى التأكد من كفاءة العمليات التشغيلية، ومعرفة مدى فعالية البرامج التشغيلية وكفاءتها في تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية. ويتطلب هذا الأمر تقييمًا مستمرًا ومساهمة متواصلة من ذوي الخبرة والمعرفة بأنشطة الوحدة الاقتصادية وأدائها. وهذه الصفات جميعها لا تنطبق إلا على المدققين الداخليين

بحكم طبيعة العمل الذي يقومون به داخل الوحدة الاقتصادية؛ حيث يكرسون وقتهم وجهدهم لخدمة الوحدات التي يعملون لديها (ذيب، 2020).

ويمكن توضيح أهمية التدقيق الداخلي وفقاً لما يأتي: (Mahzan, 2015)

1. توفر جميع آليات الضمان المهمة لاستمرار الشركة من خلال التنسيق بين الأنشطة المختلفة.

2. يؤدي المدققون الداخليون دوراً مهماً في تقييم فعالية أنظمة الرقابة والمساهمة في استمرار فاعلية هذا النظام.

3. خفض التكاليف التشغيلية من خلال تحسين الكفاءة وزيادة الإنتاجية وتحسين عملية التخطيط وتقليل التلف.

4. تحليل نقاط القوة والضعف للشركة مع مراعاة الثقافة التنظيمية والقرارات الإدارية وما يرتبط بها من فرص وتهديدات بهدف تحسينها.

5. التنسيق مع الجهات المسؤولة عن الحوكمة، مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أو الإدارة العليا عند الضرورة، لتعزيز الضوابط وتحسين كفاءة العمليات وفعاليتها، والامتثال للقرارات.

6. استفادة المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي من خلال توجيه الاستفسارات المناسبة إلى الأفراد المناسبين ضمن القسم.

يمكن الاستنتاج بأن أهمية التدقيق الداخلي أخذت تتزايد، وأصبح من الضروري اتخاذ الإجراءات المناسبة لضمان توافق أداء التدقيق الداخلي مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق في الشركات العامة.

الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

عملية التدقيق الأساسية لكلٍ من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هي نفسها تقريباً؛ حيث يستند كلاهما إلى المبادئ والتقنيات السليمة للمحاسبة والتدقيق. تهدف العمليتان كلاًهما إلى كشف الأخطاء واكتشاف عمليات الاحتيال، ويسعيان إلى تقييم دقة البيانات والسجلات المالية. كما

يُطلبُ من النوعين كليهما تقديم رأي غير متحيز بشأن ما إذا كانت البيانات والسجلات المالية تعكس بصورة حقيقية وعادلة الوضع المالي الفعلي لمنظمة أو شركة.

لكن هناك اختلافات بينهما في عدة جوانب، منها: الأهداف، والتعيين، وتحديد الأتعاب، ومجال العمل، وأداء المهام، وغيرها. ويوضّح الجدول الآتي هذه الفروقات: (Singh,2017)

جدول رقم (1) مقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

النطاق	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الوضع القانوني	تقديري أو غير إلزامي	إلزامي بموجب القانون.
طبيعة التدقيق	مستمر	يتم بعد إعداد القوائم المالية، عادةً على أساس سنوي.
الهدف	تقييم وتحسين فعالية المحاسبة، والأنشطة المالية، والحوكمة، وإدارة المخاطر، وعمليات الرقابة.	إضافة مصداقية إلى البيانات المالية والتقارير الخاصة بالشركة.
التغطية	البيانات والسجلات المالية، المخاطر المختلفة، والأنشطة التشغيلية الأخرى.	البيانات والسجلات المالية.
نوع الفحص	التحقق من جميع البيانات والسجلات المالية تقريبًا.	قد يُستخدم فحص الاختبار أو فحص العينة.
النطاق	تحدده إدارة الشركة.	يحدده القانون ذو الصلة أو الجهة التنظيمية.
التركيز	معرفة الأخطاء وعمليات الاحتيال.	التحقق من دقة وموثوقية البيانات المالية.
تقديم التقرير	إلى إدارة الشركة	إلى المساهمين أو في بعض الحالات إلى الجهة التنظيمية.
الإرشاد	اقتراحات لتحسين المحاسبة والأنشطة ذات الصلة للإدارة.	لا توجد اقتراحات من هذا القبيل.
نشاط التدقيق	يُنفذ بواسطة موظف في الشركة.	يقوم به شخص أو وكالة مستقلة.
التعيين	من قبل إدارة الشركة.	من قبل المساهمين في الشركة أو الجهة التنظيمية.
التأهيل	لا يشترط مؤهل محدد أو موصوف إلزامي.	بعض المؤهلات المحددة أو الموصوفة إلزامية.
نوع المكافأة	يحصل موظف الشركة على راتب، عادةً على أساس شهري.	أتعاب تدقيق محددة، تستند عادةً إلى مهمة التدقيق.
تحديد الأجر	من قبل إدارة الشركة.	من قبل مساهمي الشركة.
اجتماعات المساهمين	لا يحضر اجتماعات مساهمي الشركة.	يجوز له حضور اجتماعات المساهمين.
إقالة مدقق الحسابات	تُقرر من قبل إدارة الشركة.	تُقرر من قبل مساهمي الشركة.
سوء السلوك المهني	لا يُقاضى بسبب سوء السلوك المهني.	يمكن مقاضاته بسبب سوء السلوك المهني وفقًا للإجراءات القانونية.

نستنتج من الجدول أنَّ التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هما عنصران أساسيان في منظومة الرقابة المالية والإدارية داخل المؤسسات؛ حيث يكمل كلُّ منهما الآخر. يختلف التدقيق الداخلي في طبيعته المستمرة وتركيزه على تحسين الأداء والرقابة داخل الشركة، بينما يركز التدقيق الخارجي على التحقق المستقل من صحة البيانات المالية وإضفاء المصادقية عليها وفقاً للمتطلبات القانونية. وبالرغم من هذه الاختلافات في الأهداف والنطاق والجهات المنفذة، إلا أن كليهما يسهم بشكلٍ فعّالٍ في تعزيز الشفافية، وضمان دقة المعلومات المالية، ودعم اتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية.

أنواع التدقيق الداخلي:

تختلف إجراءات التدقيق الداخلي من منظمةٍ إلى أخرى، ويتمُّ تصميم هيكله وفقاً لطبيعة المؤسسة وأهدافها. ومع ذلك، هناك أنواع رئيسية من التدقيق الداخلي متعارف عليها عالمياً، تتبعها وتنفذها معظم المؤسسات الكبرى. ومن أبرز هذه الأنواع ما يأتي: (نور الدين وعمارة، 2016)

1. **التدقيق المالي Financial Audit** : يُعرف التدقيق المالي بأنه عملية فحص وتحليل للبيانات المالية والسجلات المحاسبية بهدف التحقق من مدى مطابقتها لمبادئ التدقيق المتعارف عليها، بالإضافة إلى التزامها بسياسات الإدارة المعتمدة. ويُعدُّ التدقيق المالي الشكل التقليدي والأكثر شيوعاً للتدقيق الداخلي؛ إذ يشمل مراجعة القيود المحاسبية المرتبطة بالأحداث الاقتصادية داخل الشركة بصورة حسابية ومستندية وتتبعها. كما يهدف هذا النوع من التدقيق إلى التأكد من سلامة المعالجات المحاسبية ومدى توافقها مع المبادئ المحاسبية المعترف بها، واللوائح والأنظمة المعتمدة من قِبَل إدارة الشركة، إلى جانب التحقق من وجود الموجودات وحمايتها من الضياع أو الاختلاس، وفحص فعالية نُظْم الرقابة الداخلية المعتمدة في الشركة وتقويمها.

2. **التدقيق التشغيلي Operational Audit** : يُعدُّ التدقيق التشغيلي أحد أنواع التدقيق الداخلي الذي يركّز على فحص مدى كفاءة العمليات التشغيلية وفعاليتها واقتصاديّتها، ويُشار إليه أحياناً بمصطلح (3E) Efficiency: (الكفاءة) ، **Effectiveness** (الفاعلية)، و **Economy** (الاقتصاديّة). ويُعرف هذا النوع من التدقيق، لا سيما في القطاع العام، باسم "تدقيق الأداء". ويُعرّف التدقيق التشغيلي بأنه عملية فحص لأنظمة

الشركة، والرقابة الإدارية، والأداء التشغيلي، وذلك وفقاً لمنهجيات محددة تتماشى مع الأهداف الإدارية الموضوعية. ويهدف هذا التدقيق إلى تقييم الأنشطة التشغيلية المختلفة داخل المنظمة، والتحقق من مدى كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة، ومدى تحقيقها للأهداف المحددة، وذلك من خلال خطة مدروسة مسبقاً.

3. **تدقيق الالتزام Compliance Audit** : يُشير تدقيق الالتزام إلى مراجعة مدى التزام المنظمة بالضوابط الرقابية المعتمدة وفحصه، سواءً كانت مالية أو تشغيلية أو إدارية. ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى تقييم جودة الأنظمة وملاءمتها، والإجراءات التي وضعتها الإدارة، والتأكد من توافقها مع القوانين والتشريعات والسياسات الداخلية والخارجية ذات الصلة. وغالباً ما يُطلق على هذا النوع من التدقيق اسم "الرقابة"؛ حيث يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من مدى تطبيق السياسات والإجراءات والضوابط بفعالية، بما في ذلك ضوابط الجودة. كما يتضمن ذلك مراجعة امتثال الموظفين، وبخاصة في الإدارة المالية، للتعليمات المعتمدة من الإدارة العليا، والتأكد من تنفيذ العمليات وفقاً للمعايير واللوائح المعتمدة.

الهدف الأساسي من تدقيق الالتزام هو التأكد من مدى امتثال الشركة للإجراءات والقوانين واللوائح التي تم اعتمادها من قِبَل الجهات العليا داخل المنظمة أو الجهات التنظيمية الخارجية. ويشمل هذا النوع من التدقيق أيضاً التحقق من مدى التزام العاملين، وبخاصة في الإدارة المالية، بالتعليمات والإجراءات التي يصدرها المدير المالي أو الإدارة التنفيذية، بما يضمن تحقيق الانضباط المؤسسي، وتعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية. (الساعدي، 2019)

انطلاقاً مما سبق، ترى الباحثة أنّ مهنة التدقيق لم تعد تقتصر على مراجعة السجلات المالية واكتشاف الأخطاء؛ بل أصبحت أداةً استراتيجيةً تُسهم في تحسين الأداء المؤسسي وتعزيز مبادئ الحوكمة والشفافية. ويُعدُّ تطوُّر أهداف التدقيق وتعدُّد أنواعه مؤشراً واضحاً على استجابته لمتغيرات البيئة الاقتصادية المعاصرة، لا سيَّما مع اتساع نطاق الأعمال وتزايد المخاطر. كما تؤمن الباحثة بأهمية تبني المعايير الدولية في التدقيق الداخلي، وضرورة تكامل الأدوار بين التدقيق الداخلي والخارجي لضمان جودة التقارير وتحقيق الاستقرار المؤسسي. وفي ضوء ما تمَّ عرضه، تؤكد الباحثة على أنّ تعزيز دور التدقيق الداخلي يجب أن يكون من أولويات الإدارة العليا لضمان فاعلية نظم الرقابة، وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

خصائص التدقيق الداخلي:

لكي تحقق إدارة التدقيق الداخلي مهمتها بنجاح، ينبغي أن تتمتع بالخصائص الآتية، وفقاً لما ورد في (خليفة، 2022):

1. **الهدف الأساسي:** يهدف التدقيق الداخلي إلى فحص الأنظمة المحاسبية والإجراءات والسياسات الإدارية للتحقق من تنفيذها بما يتماشى مع الخطط الموضوعية. كما يعمل على الكشف عن الانحرافات ومنع الأخطاء والغش والتلاعب في السجلات، مع تقييم وتعزيز وسائل الرقابة الداخلية واقتراح التعديلات اللازمة لتحسينها.
2. **نطاق العمل:** يشمل التدقيق الداخلي مراجعات شاملة ومفصلة، مستفيداً من الوقت والإمكانات المتاحة للمدقق لتحقيق هذا الهدف.
3. **الجهة التي يعمل لصالحها:** يعمل المدقق الداخلي كموظفٍ داخل المنشأة، ويتبع إدارتها العليا، ويقدم تقاريره ونتائج فحصه لتلبية احتياجاتها وضمان تحقيق أهدافها.
4. **مجالات التقييم:** يبدأ التدقيق الداخلي عادةً بالمجالات المحاسبية والمالية، لكنه يمتد ليشمل الجوانب التشغيلية والأنشطة الأخرى داخل المنشأة.
5. **الأساليب المستخدمة:** يعتمد التدقيق الداخلي على تطبيق معايير الأداء المهني إلى جانب سياسات المنشأة وإجراءاتها.
6. **الاستقلالية:** بالرغم من أن المدقق الداخلي موظف في المنشأة ويخضع لقرارات إدارتها من حيث التعيين والفصل والترقية، فإنه يتمتع بدرجة من الاستقلالية النسبية مقارنة بالأفراد الخاضعين للتدقيق.
7. **توقيت التدقيق:** يُجرى التدقيق الداخلي بشكل مستمر، مما يضمن رقابة دائمة على العمليات والأنشطة.
8. **إعداد خطة العمل:** يعتمد المدقق الداخلي في وضع خطته على الخريطة التنظيمية للمنشأة، ما يتيح له تغطية الأنشطة جميعها، وليس فقط الجوانب المالية والمحاسبية.
9. **مؤهلات المدقق الداخلي:** يتطلب التدقيق الداخلي خبرات محاسبية، وعادةً ما يكون المدقق حاصلاً على درجة أكاديمية في المحاسبة، كما يحتاج إلى تأهيل إضافي يمكنه من التعامل مع الجوانب الفنية والإدارية اللازمة لتقييم أداء الإدارات والأقسام المختلفة.

تؤكد الباحثة أنّ نجاح إدارة التدقيق الداخلي يرتبط بوضوح أهدافها التي تركز على فحص الأنظمة ومنع الأخطاء، وشمولية مراجعاتها لجوانب المنظمة المالية والتشغيلية جميعها. كما تشدّد على أهميّة الاستقلالية النسبية للإدارة، واستمرارية العمل وفق خطة منظمة، بالإضافة إلى ضرورة توفر مؤهلات وخبرات محاسبية وفنية عالية لدى المدققين لضمان تحقيق الأداء الفعال والتميز.

صفات المدقق الداخلي ومهاراته:

قبل الحديث عن المهارات الاحترافية للمدقق الداخلي وآليات تطوير كفاءته وتطبيق العناية المهنية اللازمة، من المهم تسليط الضوء على الصفات الأساسية التي يجب أن يتحلّى بها المدقق الداخلي. تلعب هذه الصفات دوراً جوهرياً في إدارة علاقته مع الأطراف المعنية بنشاط التدقيق الداخلي، مما يساعده على تحقيق الأهداف المحددة، والوصول إلى نتائج مرضية. (ذيب، 2020)

الصفات الرئيسية للمدقق الداخلي:

يؤدّي المدقق الداخلي دوراً محورياً في تعزيز كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة والحوكمة داخل المؤسسات. ونظراً لحساسية هذا الدور، فإنّ نجاحه يعتمد بدرجة كبيرة على تمتّعه بمجموعة من الصفات المهنية والأخلاقية التي تضمن استقلاليته وموضوعيته ودقته في أداء المهام؛ فالمدقق لا يحتاج فقط إلى مهارات فنية، بل إلى صفات شخصية وأخلاقية راسخة تمكّنه من اتّخاذ قرارات نزيهة ومبنية على حقائق موضوعية.

ومن أبرز هذه الصفات ما يأتي: (The Institute of Internal Auditors 2017)

1. اللباقة في التعامل مع الآخرين: يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بأسلوب حديث ولبق في أثناء النقاش أو التواصل، مع اختيار الكلمات المناسبة واحترام الآخرين. هذا الأسلوب يعزز من تقبل آرائه وتوصياته، ويشجع على التعاون وتسهيل مهامه.
2. الاتزان: من الضروري أن يكون المدقق متزناً في تصرفاته وتعامله، بحيث لا تؤثر ردود أفعاله سلبيًا على صورته المهنية. ويُفضل أن يتحلّى بالمرونة دون مبالغة، ليحظى بقبول مختلف الأطراف.

3. **الصبر والمثابرة:** تتطلب مهنة التدقيق الداخلي جهدًا وصبرًا، خاصةً عند مواجهة العقبات أو التحديات خلال جمع المعلومات أو التعامل مع الموظفين. لذا، على المدقق أن يتحلى بالنشاط والمثابرة، وألا يسمح للإحباط بالتسلل إليه.
4. **الاستماع والإنصات الجيد:** يُعد حسن الاستماع من الصفات الأساسية للمدقق؛ إذ يُمكنه من فهم مختلف وجهات النظر، مما يساعده على الوصول إلى استنتاجات وتوصيات أكثر دقة وموضوعية.
5. **سعة الأفق:** يتطلب العمل في مجال التدقيق تفكيرًا تحليليًا ورؤية شاملة، تُمكن المدقق من فهم المواقف من جوانب متعددة، ما يعزز من جودة نتائجه.
6. **الثقة بالنفس:** تتبع الثقة بالنفس من امتلاك المعرفة والتحديث المستمر للمعلومات. لذلك، على المدقق أن يحرص على تطوير نفسه باستمرار ليقدم أفضل أداء ممكن.
7. **الشجاعة:** من المهم أن يتحلى المدقق بالشجاعة في عرض نتائج التدقيق كما هي، دون الخضوع لأيّة ضغوط إدارية أو خارجية، مما يعكس نزاهته واستقلاليته.
8. **الهدوء وعدم التسرع:** يجب على المدقق أن يتحلى بالهدوء عند مواجهة الاستنزاز أو العبارات الحادة، وأن يتجنب التسرع في اتخاذ القرارات أو الردود، لما لذلك من أثر كبير على موضوعيته ونجاح مهمته.
9. **أن يكون قدوة للآخرين:** يُتوقع من المدقق أن يكون نموذجًا يُحتذى به في الالتزام بالأنظمة والتعليمات والسلوك الأخلاقي، مما يعزز من مصداقيته وثقة الآخرين في توصياته.
10. **حسم المواقف:** يجب أن يتصف المدقق بالحسم في اتخاذ قراراته، خاصةً في المسائل التي تستند إلى أنظمة وتعليمات واضحة، ما يوفر الوقت ويمنع التردد في العمل.
11. **تطوير الذات:** من الضروري للمدقق أن يواكب التغيرات والتطورات المهنية من خلال التدريب المستمر وتنمية المهارات، لضمان تقديم مقترحات تطويرية فعّالة.

12. التواضع: يجب أن يتعامل المدقق مع الجميع بروح متواضعة، بعيدًا عن التعالي أو الفوقية، مما يسهم في بناء علاقات مهنية قائمة على الاحترام المتبادل.

ومن مهارات ومعارف المدققين الداخليين:

أشار المعيار الدولي رقم 1210 الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA) إلى أنه: "يجب على المدققين الداخليين امتلاك المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المهام المناطة بهم، كما يجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك المعرفة والمهارات والكفاءات الضرورية لإنجاز مهامه". (الرمحي، 2023) (IIA,2017)

وقد أوضحت الإرشادات التطبيقية الخاصة بالمعايير الدولية الصادرة عن المعهد أهمية امتلاك المدققين الداخليين لمجموعة من المهارات التي تمكنهم من تطبيق المعارف المكتسبة، والتعامل بفعالية مع المواقف المختلفة التي قد تواجههم في أثناء تنفيذ مهامهم. ومن أبرز هذه المهارات والمعارف ما يأتي:

1. **مهارة تطبيق معايير وإجراءات وأساليب التدقيق الداخلي:** وهي ضرورية في أثناء تنفيذ المهام الموكلة إلى المدققين، بخاصة في المؤسسات التي تعتمد على المعايير المهنية للتدقيق الداخلي، بناءً على توجهات لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة.
2. **مهارة تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية:** وتعدُّ هذه المهارة أساسية للمدققين الذين يتعاملون مع الأنشطة المالية، لضمان التقييم الدقيق والموضوعي.
3. **المعرفة وفهم مبادئ الإدارة:** حيث تساعد المدققين في تقييم أهمية الانحرافات عن الأعراف الإدارية السائدة، وتمكنهم من التعامل مع المواقف المختلفة وتقديم التوصيات المناسبة لحلول فعالة.
4. **الإلمام بمخاطر أنظمة المعلومات وإجراءات الرقابة ذات الصلة:** وهي مهارة مهمة للمدققين المتخصصين في تدقيق نظم المعلومات؛ حيث تشمل أيضًا معرفة أدوات وتقنيات التدقيق المستخدمة في هذا المجال.
5. **الوعي بمؤشرات الاحتيال:** يجب على المدقق أن يمتلك معرفة كافية تمكّنه من تقييم مخاطر الاحتيال، وفهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة للحدّ من هذه المخاطر.

6. الإلمام بالمبادئ الأساسية للجوانب العلمية والقانونية: مثل: المحاسبة، المالية، الاقتصاد، القانون التجاري، الضرائب، والأساليب الكمية، التي تساعد المدقق في تنفيذ المهام بدقة وفعالية.

7. مهارات الاتصال الشفوي والكتابي: حيث يجب أن يكون المدقق قادرًا على عرض نتائجه وتوصياته بشكل واضح ومهني، سواء في التقارير المكتوبة، أو من خلال العروض الشفوية.

8. مهارات التعامل والتواصل مع الآخرين: بما في ذلك القدرة على الحفاظ على علاقات مهنية متوازنة مع الجهات الخاضعة للتدقيق، وإتقان مهارات الحديث، والاستماع الفعال، وإدارة الحوار بفاعلية.

تطوير المعارف والمهارات المهنية للمدققين الداخليين

أشار معيار التدقيق الدولي رقم 1230، الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، إلى ما يأتي: "يجب على المدققين الداخليين تطوير معارفهم ومهاراتهم المهنية باستمرار". (الرمحي، 2023) (IIA,2017)

وقد أشار الإرشاد التطبيقي لهذا المعيار إلى ضرورة قيام المدققين الداخليين بمواصلة تعليمهم للوصول إلى درجة عالية من الكفاءة، بالإضافة إلى ضرورة الإحاطة المستمرة بأيّ تطور أو تحديث يطرأ على المعايير الدولية للتدقيق، وكذلك إجراءات وأساليب وتقنيات التدقيق الداخلي.

كما أشار التطبيق الإرشادي إلى ضرورة قيام مدير التدقيق الداخلي بتشجيع المدققين الداخليين على الحصول على مؤهلات مهنية معتمدة تتناسب مع مجال التدقيق الداخلي، والتي تصدر عن جمعيات مهنية عالمية، ومن أبرزها الشهادات المهنية التي يصدرها معهد المدققين الداخليين الأمريكيين. (IIA)

ومن الضروري كذلك أن يقوم مدير التدقيق الداخلي بإجراء تحليل وتقييم سنوي لمستوى المعارف والمهارات لدى كافة موظفي إدارة التدقيق الداخلي، لتحديد نقاط الضعف - إن وجدت - واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها، سواء من خلال تعيين مدققين جدد، أو تدريب وتطوير

المدققين القائمين، أو الجمع بين الحالتين، أو الاستعانة بخبرات خارجية في الجوانب المتخصصة إذا لزم الأمر، بما يضمن امتلاك نشاط التدقيق ككل للمعارف والخبرات اللازمة.

العناية المهنية اللازمة للمدقق الداخلي:

أشار معيار التدقيق الدولي رقم 1220 الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكيين IIA إلى ما يأتي: "يجب على المدققين بذل العناية المهنية المعقولة من الرجل الذي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والافتدأر، آخذين بعين الاعتبار مدى الجهد اللازم للمهمة ودرجة التعقيد ومدى كفاية وفاعلية عمليات الحوكمة واحتمال حدوث أخطاء جسيمة أو احتيال". (IIA,2017).

وتتطلب العناية المهنية اللازمة من المدقق بذل الجهد وتطبيق المهارات بالمستوى المتوقع من شخص ذي تبصر وكفاءة مهنية مناسبة. وفي هذا السياق، من المهم أن يكون المدقق على وعي باحتمالات وقوع الاحتيال، سواء كان ناتجًا عن أفعال متعمدة، أو عن إهمال، أو لا مبالاة، أو ضعف في الكفاءة، أو نتيجة لتضارب المصالح.

ويُطلب من المدقق في هذا الإطار تقييم كفاية نُظْم الرقابة، وتحديد أوجه القصور فيها، وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة تلك الثغرات وتحسين الأداء الرقابي. (الرماحي، 2017)

معايير التدقيق الداخلي:

يُنْفَذُ التدقيق الداخلي في سياقات قانونية وثقافية متنوعة، لصالح منظمات تختلف من حيث الأهداف والحجم والتعقيد والهيكل. ويتم إجراء هذا التدقيق من قبل أفراد داخل المؤسسة أو من خارجها. وبالرغم من أن هذه الاختلافات قد تؤثر في كيفية ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة، إلا أن الالتزام بالمعايير الدولية لاحتداف التدقيق يُعدُّ أمرًا ضروريًا للمدققين الداخليين، ولممارسة نشاط التدقيق الداخلي بما يضمن الوفاء بمسؤولياتهم بفعالية. (الساعدي، 2019)

الغرض من المعايير:

يمكن تلخيص الغرض من معايير التدقيق الداخلي على النحو الآتي: (بدور، 2024)

- توجيه الامتثال للإطار المهني الدولي لممارسة العناصر الإلزامية في التدقيق الداخلي.

- وضع إطار عمل لأداء وتعزيز مجموعة متنوعة من خدمات التدقيق الداخلي ذات القيمة المضافة.
- توفير أساس لتقييم أنشطة التدقيق الداخلي.
- دعم عمليات المؤسسة و تعزيز أنشطتها.

مفهوم المعايير ومكوناتها:

تُعَدُّ معايير التدقيق الداخلي مجموعة من المتطلبات المستندة إلى مبادئ ملزمة قانونيًا تهدف إلى تنظيم ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتوجيهها. وتشمل هذه المعايير الآتي: (IIA,2017)

- بيانات تُحدد المتطلبات الأساسية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، وتُستخدم كمرجعية لتقييم فعالية الأداء.
- تفسيرات توضِّح المفاهيم والمبادئ الكامنة خلف هذه المتطلبات، وتُساعد على تطبيقها بفعالية.

وقد أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAAS,2013) إلى أنَّ التدقيق الداخلي يُعَدُّ "أحد أقسام الشركة الداخلية الذي يقوم بأداء الأنشطة التأكيدية والاستشارية المصمَّمة لتقييم وتحسين فعالية حوكمة الشركة وإدارة المخاطر فيها ومستوى الرقابة الداخلية."

وفي السياق ذاته، عرّف معهد المدققين الداخليين (IIA,2017) معايير التدقيق الداخلي بأنها: "مجموعة من المتطلبات الإلزامية المستندة إلى المبادئ الأساسية المهنية، كما توفر هذه المعايير إطارًا مرجعيًا للأداء، وتسهم في تعزيز تقديم خدمات ذات قيمة مضافة بهدف تحسين عمليات المؤسسة وأدائها العام."

وتتكوّن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من فئتين رئيسيتين (IIA,2017) :

- **معايير الخصائص:** تتعلق بالخصائص التي يجب أن تتوافر في الشركات والأشخاص الذين يقومون بوظيفة التدقيق الداخلي.
- **معايير الأداء:** تتعلق بطبيعة التدقيق الداخلي. وتستخدم معايير الجودة في عملية قياس أداء خدمات التدقيق الداخلي المقدمة. وتشمل هذه المعايير الخدمات جميعها.

معايير الخصائص:

أوضح معهد المدققين الداخلي (IIA,2019) ، أن معايير التدقيق تنقسم إلى فئتين رئيسيتين، من بينها معايير الخصائص التي تُعنى بالسمات الأساسية التي يجب أن تتوفر في نشاط التدقيق الداخلي والأشخاص القائمين عليه. وقد تناولت هذه الفئة عددًا من المعايير الفرعية التي يمكن تلخيصها كما يأتي: (خضر، 2022)

- **ميثاق التدقيق الداخلي:** أكدت المعايير على ضرورة تحديد الغرض والسلطة والمسؤوليات الخاصة بنشاط التدقيق الداخلي ضمن ميثاق مكتوب، يتضمن العناصر الإلزامية للممارسة المهنية، وهي المبادئ الأساسية، وقواعد السلوك الأخلاقي، والمعايير، وتعريف التدقيق الداخلي. وقد تمّ تعديل هذه المعايير في عام 2015م، لتشمل عشرة مبادئ للممارسة المهنية، إلى جانب توسيع مسؤوليات الإدارات التنفيذية للتدقيق لتشمل الامتثال وإدارة المخاطر، دون المساس باستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي، مع التأكيد على أهمية تضمين "رسالة التدقيق الداخلي" والمبادئ الأساسية ضمن الميثاق (Announ,Bessachi, & Bouazza, 2024) .
- **الاستقلالية والموضوعية:** شددت المعايير على أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً تنظيمياً، وأن يؤدي المدققون أعمالهم بموضوعية. وفسّرت المعايير الاستقلالية بأنها التحرر من الظروف والعوامل التي قد تؤثر على نزاهة المدققين وحيادهم، أو تحدّ من قدرتهم على تنفيذ مهامهم بفعالية. كما أكدت ضرورة تبعية نشاط التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة أو لجهة تنظيمية تمتلك الصلاحية الكافية لضمان أداء المهام دون تدخل. أمّا الموضوعية، فعرفت المعايير بأنها موقف ذهني محايد وغير متحيز يضمن سلامة الحكم المهني وعدم التنازل عن جودة العمل نتيجة لضغوط خارجية أو داخلية. (IIA,2019).
- **المهارات والعناية المهنية:** نصّت المعايير على أن يمتلك المدققون الداخليون المؤهلات العلمية والمعرفية والمهارات اللازمة لأداء مهامهم بكفاءة عالية، مع ضرورة التزامهم ببذل العناية المهنية الواجبة. كما أكدت أهمية توظيف التكنولوجيا في عمليات التدقيق الداخلي لما لها من دور في تعزيز كفاءة الأداء. ويجب على المدققين الداخليين أخذ

مجموعة من العوامل بعين الاعتبار عند تنفيذ مهامهم، وتشمل هذه العوامل ما يأتي (IIA,2019):

- درجة تعقيد أو أهمية القضايا التي يُجرى عليها التدقيق.
- مدى كفاية أنظمة الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية وفعاليتها.
- احتمالية وقوع أخطاء جوهرية، أو عمليات احتيال، أو عدم امتثال.
- مقارنة تكلفة أعمال التدقيق بالعوائد أو المنافع المتوقعة من تنفيذها.

معايير الأداء:

تركز معايير الأداء على إدارة نشاط التدقيق الداخلي؛ حيث أشارت إلى ضرورة عمل إدارة التدقيق الداخلي بفاعلية لتحقيق قيمة مضافة للمنشأة وأصحاب المصالح على حدٍ سواء، مع التركيز على الاتجاهات والقضايا المستجدة، لاسيما تلك المتعلقة بالاستراتيجيات والأهداف والمخاطر. (IIA,2019)

وفيما يتعلق بالتخطيط لعملية التدقيق، أوضحت المعايير أهمية وضع خطط مبنية على تقييم المخاطر وتحديد الأولويات، بما يتماشى مع أهداف المنشأة، وذلك من خلال التشاور مع الجهات المعنية، والابتعاد عن اتخاذ القرارات اعتمادًا على الأحكام الشخصية. كما شددت المعايير على ضرورة التأكد من توفر الموارد المناسبة والكافية لتنفيذ مهمات التدقيق بفعالية، وعلى أهمية إمام المدققين الداخليين باستراتيجيات المنشأة وأهدافها والمخاطر المرتبطة بها، واعتبار هذه العوامل في جميع مراحل التخطيط لأية مهمة تدقيق (بدور، 2024).

كما بينت معايير الأداء أن من مسؤوليات مدير التدقيق الداخلي تبادل المعلومات وتنسيق الأنشطة، بما في ذلك النظر في إمكانية الاعتماد على أعمال التوكيد للجهات الداخلية والخارجية الأخرى، واستشارة مقدمي الخدمات، بهدف ضمان التغطية الشاملة وتقليل تكرار الجهود المبذولة (IIA,2019).

إضافة إلى ذلك، أكدت المعايير على الدور المحوري للتدقيق الداخلي في دعم الحوكمة المؤسسية؛ حيث كُلف بمهمة تقييم مدى كفاءة وفاعلية نظام الحوكمة وتقديم التوصيات اللازمة بما يكفل تحقيق الأهداف الآتية:

- دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية.
- الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة.

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المؤسسية.
- ضمان فعالية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المنشأة.
- إيصال المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية.
- تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين، ومقدمي خدمات التوكيد الآخرين، والإدارة التنفيذية (بدور، 2024)؛ (IIA, 2019).

هيكل معايير التدقيق الداخلي:

يوضح الشكل رقم (1) هيكل معايير التدقيق الداخلي وفقاً للمعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA)، كما أشار إليه الرمحي (2017). ويتكوّن هذا الهيكل من فئتين رئيسيتين مترابطين تشكلان الإطار المرجعي لممارسة مهنة التدقيق الداخلي:

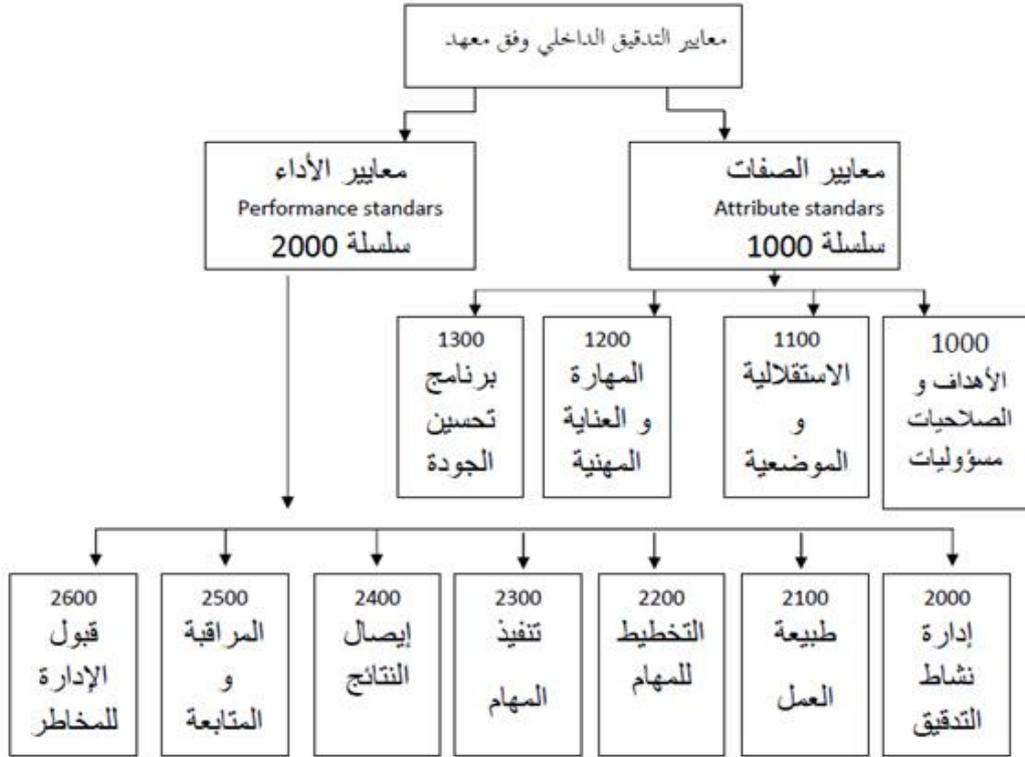
- معايير الصفات (Attribute Standards): تُعنى هذه المعايير بالخصائص الجوهرية التي يجب أن يتحلّى بها المدققون الداخليون، مثل الاستقلالية والموضوعية، بالإضافة إلى امتلاك المهارات المهنية، وبذل العناية المهنية الواجبة، وكذلك الالتزام المستمر بتحسين الجودة في أنشطة التدقيق الداخلي.

- معايير الأداء (Performance Standards): تركز هذه المعايير على كيفية تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم نتائجها، وتشمل عدة جوانب، من أبرزها: إدارة نشاط التدقيق الداخلي، تنفيذ المهام التدقيقية، إيصال النتائج، ومراقبة المخاطر وإدارتها.

وتهدف هذه المعايير إلى تعزيز الكفاءة والفعالية داخل وحدات التدقيق الداخلي، من خلال توفير إطار عمل مهني ومنهجي يُمكن المدققين من أداء مهامهم بكفاءة، ويضمن جودة عالية في تقديم خدمات التدقيق (الرمحي، 2017).

كما يتضح في الشكل، فإنّ بنية المعايير تتخذ شكلاً هرمياً؛ حيث تُشكّل المعايير الأساسية (Core Standards) المبادئ التوجيهية العامة للممارسات المهنية، بينما تركز المعايير الفرعية على التطبيقات التفصيلية التي تُسهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية والرقابية للمؤسسة. ويُحقق هذا التنظيم التكامل للمعايير درجة عالية من التناغم، مما يُعزز فاعلية وكفاءة الأنشطة التدقيقية بمختلف مستوياتها.

الشكل رقم (1): هيكل معايير التدقيق الداخلي:



(الرمحي، 2017)

ترى الباحثة أنّ المدقق الداخلي الناجح يجب أن يتحلّى بمجموعة من الصفات الشخصية والمهنية، أبرزها النزاهة، واللباقة، والالتزان، والقدرة على التواصل الفعال، إلى جانب امتلاك المهارات الفنية اللازمة في مجالات المحاسبة، والإدارة، ونظم المعلومات، والوعي بمخاطر الاحتيال. كما تؤكد الباحثة على أهمية التطوير المستمر للمعارف والمهارات المهنية للمدققين الداخليين، بما يواكب المتغيرات والتحديات في بيئة العمل، مشيرةً إلى ضرورة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق التي تُشكّل إطاراً مرجعياً لضمان الكفاءة والفعالية في أداء المهام التدقيقية، وتعزيز الحوكمة والرقابة داخل المؤسسات.

مراحل عملية التدقيق الداخلي:

تتباين مهمة التدقيق الداخلي باختلاف طبيعة نشاط الشركة ونوعية المشكلات المؤثرة على أدائها، إلى جانب اختلاف النظام الإداري المتبع فيها. وتُبرز معايير الأداء، لا سيّما المعيار 2500، أهمية التخطيط المنهجي لمهمة التدقيق؛ حيث توضح أنّ عملية التدقيق تمرّ في مراحل منظمة تهدف إلى تنفيذ المهمة بكفاءة وفعالية.

وتختلف المراجع في تحديد عدد هذه المراحل وتسمياتها؛ فبعضها يقسمها إلى أربعة مراحل، والبعض الآخر إلى خمسة، إلا أن هناك إجماعاً على تسلسلها ومضمونها. وبالاعتماد على ما أورده محمد (2018) ، يمكن تلخيص مراحل عملية التدقيق الداخلي كما يأتي:

أولاً : مرحلة التخطيط:

تُعَدُّ هذه المرحلة حجر الأساس في عملية التدقيق الداخلي، إذ يُعَدُّ المدقق خطة تفصيلية لتوجيه سير المهمة وتحقيق أهدافها بكفاءة. وقد نصَّ المعيار 2010 "التخطيط"، والمعيار 2200 "تخطيط مهمة التدقيق الداخلي" من معايير الأداء، على أنه: "يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يُعَدَّ خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق، بما ينسجم مع أهداف المنشأة، وتتضمن الخطة أهدافاً، ونطاقاً، وإطاراً زمنياً، وموارد مخصصة للمهمة".

ويجب أن تأخذ الخطة في الحسبان استراتيجية المنشأة، وأهدافها، والمخاطر المرتبطة بالمهمة. ووفقاً للعمرائي (2017) ، يتوجب على المدقق الداخلي عند إعداد برنامج المهمة مراعاة ما يأتي:

1. تحديد أهداف المهمة بوضوح.
2. تحديد المتطلبات الفنية، والعمليات، والمخاطر، والمعاملات المطلوب تدقيقها.
3. تحديد طبيعة ومدى الاختبارات الضرورية.
4. توثيق إجراءات جمع وتحليل وتفسير المعلومات.
5. إمكانية تعديل البرنامج أثناء التنفيذ بموافقة المسؤول المعني.

ثانياً: مرحلة التنفيذ:

تبدأ مهمة التدقيق باختيار النشاط أو الوحدة التي ستخضع لعملية التدقيق الداخلي. ويتم هذا الاختيار إما بمبادرة من إدارة التدقيق، أو بطلب من جهات أخرى داخل المنشأة. وليس الأمر متعلقاً برغبة المدقق فقط، بل يخضع لتقييم المخاطر وأهمية النشاط محل التدقيق.

يُطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تحديد الموارد المناسبة والكافية (سواء البشرية أو المالية) اللازمة لتنفيذ المهمة بكفاءة. ويتم إبلاغ الجهة المعنية ببدء عملية التدقيق من خلال خطاب ارتباط يصدر عن مدير التدقيق الداخلي، يتضمن: نطاق المهمة، أهدافها، فريق التدقيق المكلف، وأي معلومات أخرى ذات صلة (الواردات، 2020) .

وقد حددت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الخطوات العملية لتنفيذ التدقيق وفقاً لما يأتي (فياض، 2017):

- المعيار 2300 : تنفيذ المهمة.
- المعيار 2310 : تحديد المعلومات.
- المعيار 2320 : التحليل والتقييم.
- المعيار 2330 : توثيق المعلومات.
- المعيار 2340 : الإشراف على المهمة.

ثالثاً: مرحلة إعداد التقارير:

بعد الانتهاء من تنفيذ المهمة التدقيقية، يجب على المدقق الداخلي إعداد تقرير مكتوب وموقع يتضمن أهداف المهمة، نطاقها، الإجراءات التي تم تنفيذها، النتائج التي تم التوصل إليها، والاستنتاجات والتوصيات الناتجة عنها.

وقد يتم، خلال المهمة، إصدار تقارير مرحلية (شفوية أو مكتوبة) لإبلاغ الإدارة بمستجدات تتطلب اهتماماً عاجلاً، أو للتنبيه إلى تغييرات في نطاق التدقيق، أو لمتابعة التقدم في التدقيق في حال استمراره لفترة طويلة.

ويُشترط تبليغ نتائج المهمة إلى الأطراف جميعها ذات العلاقة، بما يضمن الشفافية وإمكانية اتخاذ إجراءات تصحيحية بناءً على مخرجات التدقيق. (IIA,2019) .

وتتناول هذه المرحلة المعايير الآتية:

- المعيار 2400 : تبليغ النتائج.
- المعيار 2410 : معايير التبليغ.
- المعيار 2420 : جودة التبليغات.
- المعيار 2421 : الأخطاء والسهو.
- المعيار 2430 : استخدام عبارة "أنجزت المهمة وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".
- المعيار 2431 : الإفصاح عن حالات عدم التوافق.

- المعيار 2440 : نشر النتائج.
- المعيار 2450 : تقديم الرأي العام.

رابعاً: مرحلة المتابعة:

تُعدُّ المتابعة خطوةً أساسيةً لضمان فاعلية التدقيق الداخلي؛ حيث يقوم المدقق برصد الإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الإدارة بشأن التوصيات الصادرة. كما يتحقق مما إذا كانت المخاطر التي تمَّ الإشارة إليها قد تمت معالجتها، أو ما إذا قبلت الإدارة مستوى الخطر دون اتخاذ إجراء.

وتتضمن إجراءات المتابعة ما يأتي (طجروني ومعاصمي، 2020):

- تقييم المخاطر المرتبطة بالمهمة.
- مدى تعقيد تنفيذ الإجراءات التصحيحية.
- أهمية توقيت تطبيق الملاحظات.
- حجم الجهد والتكلفة المطلوبين للتنفيذ.
- الآثار المحتملة لعدم اتّخاذ الإجراء التصحيحي المناسب.
- الفترة الزمنية اللازمة لتطبيق التوصيات.

تري الباحثة أنّ عملية التدقيق الداخلي تمرُّ في مراحلٍ رئيسة عدّة، تبدأ بمرحلة التخطيط التي يتم فيها إعداد خطة تدقيق مبنية على تحليل المخاطر، وبما يتوافق مع أهداف المنشأة. تليها مرحلة التنفيذ، التي تتضمن جمع الأدلة وتحليل المعلومات استناداً إلى معايير مهنية محددة. ثم تُعدُّ التقارير التي تتضمن نتائج المهمة والتوصيات المقترحة، وترسل إلى الإدارة المعنية. وأخيراً، تأتي مرحلة المتابعة للتأكد من تنفيذ التوصيات أو قبول المخاطر الناتجة عن عدم التنفيذ. وتُسهم هذه المراحل مجتمعة في تعزيز فعالية الحوكمة، وتحسين إدارة المخاطر، ورفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

مقومات التدقيق الداخلي:

يُعدُّ وجود مقومات أساسية لنظام التدقيق الداخلي السليم من العوامل الرئيسية التي تُسهم في نجاحه وتحقيقه للدور المطلوب داخل المؤسسة. ومن أبرز هذه المقومات: (العمير، 2018)

- **توفر الهيكل التنظيمي السليم:** إنَّ وجود هيكل تنظيمي واضح وفعال، مصمم بما يتناسب مع حجم الشركة وطبيعة أنشطتها، يسهم في تحديد المسؤوليات بدقة، وتوضيح خطوط السلطة والمساءلة، مما يسهل تتبع التصرفات داخل الشركة. يجب أن يراعي هذا الهيكل تسلسل المهام، ويحدد اختصاصات كل قسم وإدارة، ويربط النتائج بالأفراد، الأمر الذي يعزز من شعور العاملين بالمسؤولية ويزيد من كفاءتهم، سواء من خلال الحوافز أو من خلال تحميلهم تبعات الأخطاء عند حدوثها.
- **وجود نظام محاسبي متكامل:** يمثل النظام المحاسبي المتكامل أحد الركائز الأساسية لنجاح وظيفة التدقيق الداخلي، حيث يُعدُّ البيئة التي تتم من خلالها العمليات المالية والمحاسبية جميعها المرتبطة بأنشطة الشركة. كما يُعدُّ هذا النظام مصدراً مهماً للمعلومات والتقارير التي تحتاجها الإدارة بمختلف مستوياتها. ولتحقيق فعاليته، ينبغي أن يتصف بالوضوح والبساطة، وأن يُصمَّم بما يتوافق مع طبيعة نشاط الشركة، شاملاً السجلات والدفاتر المناسبة، على أن يشرف على تنفيذه متخصصون في المجال المحاسبي والمالي.
- **وجود خطة تنظيمية مناسبة لتنفيذ الواجبات:** يجب أن تقوم الخطة التنظيمية على مبدأ الفصل التام بين المسؤوليات والوظائف؛ بحيث لا تتركز المهام جميعها في قسم واحد، ولا يُسمح لأيِّ قسم بالتحكم الكامل في الدفاتر والسجلات الخاصة بعملياته. ويُفضل أن تتسم هذه الخطة بالبساطة والوضوح، مع توفر مرونة كافية لتطويرها مستقبلاً بما يتماشى مع احتياجات العمل المتغيرة.

تستنتج الباحثة أنَّ مقومات التدقيق الداخلي تعتمد بشكل أساسي على توافر هيكل تنظيمي واضح يحدد المسؤوليات بدقة ويربط النتائج بالأفراد لتعزيز المساءلة والكفاءة، إلى جانب وجود نظام محاسبي متكامل يوفر معلومات دقيقة وسجلات مناسبة تدعم عمليات التدقيق، إضافة إلى خطة تنظيمية مرنة تفصل بين المهام وتمنع تركيز السلطة في قسم واحد، مما يضمن فعالية الرقابة، وتحقيق أهداف التدقيق الداخلي بنجاح.

دور التدقيق الداخلي عبر أحجام الشركات المختلفة

يُعدُّ التدقيق الداخلي عنصراً حاسماً داخل المؤسسات؛ حيث يؤدي دور الحارس والمرشد في آنٍ واحد. وبالرغم من ثبات أهدافه الأساسية، التي تتمثل في تقديم الضمان والمشورة، فإن طبيعة

دوره تختلف بشكل كبير حسب حجم الشركة؛ فمن الشركات الناشئة الصغيرة إلى التكتلات العالمية الكبرى، يتم تكييف نطاق وتعقيد واستراتيجيات التدقيق الداخلي لتتناسب مع كل حالة. فيما يلي توضيح لكيفية تكييف التدقيق الداخلي وتقديمه لقيمة مضافة عبر مختلف أحجام الشركات، مما يبرز أهميته في تعزيز الكفاءة التشغيلية والحوكمة في كل مرحلة من مراحل النمو (OTB Advisory, 2024).

• الشركات الناشئة والصغيرة: بناء قاعدة للنمو

في عالم الشركات الناشئة والصغيرة، غالبًا ما تكون الموارد محدودة، ويتركز الاهتمام على النمو والبقاء. في هذه البيئة، قد لا تكون هناك وظيفة تدقيق داخلي رسمية، إلا أن التدقيق الداخلي يظل جزءًا لا يتجزأ من تأسيس ضوابط مالية قوية وممارسات فعّالة لإدارة المخاطر منذ البداية. تُنجز مهام التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات عادةً بواسطة مستشارين خارجيين أو فرق مالية داخلية، مع تركيز خاص على مجالات حرجة مثل إدارة التدفق النقدي، والامتثال للأنظمة الضريبية، والاستخدام الكفء للموارد. ويهدف ذلك إلى بناء قاعدة صلبة تدعم التوسع المستقبلي على أسسٍ ماليةٍ سليمة، ووعيٍ متنامٍ بالمخاطر.

• الشركات المتوسطة: تعزيز الضوابط والعمليات

مع نمو الشركات وتوسع عملياتها، يزداد تعقيد المعاملات ويتطلب الأمر نهجًا أكثر تنظيمًا للتدقيق الداخلي. عادةً ما تُنشئ الشركات المتوسطة وحدات تدقيق داخلي مخصصة تهدف إلى تقييم وتحسين فعالية الضوابط الداخلية، وإدارة المخاطر، والحفاظ على متطلبات الحوكمة. في هذه المرحلة، يتحول التركيز إلى رفع الكفاءة التشغيلية، وتأمين الأصول، وضمان الامتثال لمجموعة متزايدة من القوانين والتشريعات. يُسهم التدقيق الداخلي في هذه السياقات بدور محفّز على تطوير وتحسين العمليات، ما يمكن الشركات من التعامل بفعالية مع تحديات السوق والمنافسة.

• الشركات الكبرى: إدارة المخاطر الاستراتيجية والحوكمة

في المؤسسات الكبرى، تُعدّ وظيفة التدقيق الداخلي حجر الزاوية في منظومة الحوكمة المؤسسية؛ فهي تقدم ضمانًا مستقلًا بأن عمليات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر تعمل بكفاءة وفعالية. ونظرًا لأنّ هذه الشركات تعمل غالبًا في أسواق متعددة وعبر قطاعات متنوعة، فإن

التدقيق الداخلي فيها يتصف بالاتساع والتعقيد، ويشمل مجالات، مثل: التقارير المالية، الامتثال التنظيمي، المخاطر التشغيلية، والمخاطر الاستراتيجية. إضافة إلى أدوار الرقابة، يقدم المدققون الداخليون في هذه الشركات استشارات استراتيجية تسهم في اتخاذ قرارات عالية القيمة. ويتعاون قسم التدقيق الداخلي بشكل وثيق مع لجان التدقيق التابعة لمجلس الإدارة، مما يعزز الشفافية والمساءلة، وكسب ثقة أصحاب المصلحة.

• التكيف مع العصر الرقمي: عبر الأحجام جميعها

بغض النظر عن حجم الشركة، يفرض التحول الرقمي تحديات وفرصًا جديدة على وظيفة التدقيق الداخلي. تشمل هذه التحديات: قضايا الأمن السيبراني، خصوصية البيانات، وحوكمة التكنولوجيا، وهي مجالات تتطلب من المدققين الداخليين تطوير مهارات تقنية متقدمة إلى جانب كفاءاتهم التقليدية. يمثل تكيف استراتيجيات وأساليب التدقيق لمواجهة هذه المتغيرات التقنية عنصرًا أساسيًا في ضمان جاهزية الشركات لمواكبة الابتكار والتغير المستمر في بيئة الأعمال.

تستنج الباحثة أن التدقيق الداخلي يلعب دورًا محوريًا في ضمان نزاهة العمليات التجارية وكفاءتها وفعاليتها، بغض النظر عن حجم الشركة؛ فهو يبدأ بوضع الأسس للنمو المستدام في الشركات الناشئة والصغيرة، ويستمر بدور متقدم في تعزيز الحوكمة وإدارة المخاطر الاستراتيجية في المؤسسات الكبرى. بفضل قدرته على التكيف مع متطلبات كل مرحلة من مراحل النمو، يشكل التدقيق الداخلي ركيزة أساسية في دعم الاستدامة وتحقيق النجاح المؤسسي.

دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وتقييمها:

إذا كان المدقق يستطيع أن يقوم بدور في مساعدة إدارة الشركة على مواجهة المخاطر، فإن الأمر يقتضي أن تُضاف إليه مهام جديدة:

- أولى هذه المهام هي أن يشترك كخبير في إعادة صياغة نظام الرقابة الداخلية في الشركة، وبالتالي، مهام المدقق الداخلي.
- أما المهمة الثانية فهي قيامه بتدقيق تقرير إدارة الشركة.
- وتتمثل المهمة الثالثة في إضافة أعباء جديدة إلى الإطار الفكري للتدقيق ومنهج العمل فيه، وبالتالي، إلى دوره كمدقق للقوائم المالية للشركة.

بعبارة أخرى، فإن المهام الجديدة التي سُنُضف إلى المدقق في عمله الأساسي تقتضي منه المشاركة كخبير في تهيئة البيئة المناسبة لأداء هذه المهام من خلال إعادة صياغة كلِّ من نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي أيضًا. (شيخي، 2018)

وتعمل إدارة المخاطر، بالاستعانة بالتدقيق الداخلي، على تحديد المخاطر التي تتعرض لها الشركة وتقييمها بالتنسيق مع المدقق الداخلي، وذلك من خلال ما يأتي: (عبد الصادق، 2022)

- 1. الاستعانة بالتدقيق الداخلي في إدارة المخاطر:** يوجد توافق بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر على توحيد النماذج بين الطرفين والتكامل المتبادل، مع الحفاظ على الصورة الذاتية والاستقلالية لكل منهما. ويتطلب ذلك وضع سياسة تضمن تدفق البيانات والمعلومات بين الطرفين. كما يجب على إدارة المخاطر السماح للمدقق الداخلي بالمشاركة في اجتماعاتها مع الإدارة، التي تهدف إلى وضع استراتيجية لإدارة المخاطر.
- 2. التنسيق بين المدقق الداخلي وإدارة المخاطر:** بعد تحديد المخاطر من قبل الجهات المتخصصة، تتم مناقشتها مع مدير المخاطر، الذي يقوم بعرضها على الإدارة التنفيذية لاتخاذ الإجراءات اللازمة للحدِّ منها، وإدارتها بالشكل الذي يضمن تحقيق أهداف الشركة. ويتم التنسيق بين مدير المخاطر والمدقق الداخلي لأخذ توصياته بشأن المخاطر.

وتُعَدُّ إدارة المخاطر مسؤولية مشتركة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر؛ حيث تتمثل مهمة إدارة المخاطر في القيام بالعمليات جميعها التي توفر إدارة شاملة للمخاطر التي تتعرض لها الشركة، في حين تتمثل وظيفة المدقق الداخلي في التحقق من التوصيات الموضوعية بشأن تلك المخاطر. ومن ثم، يمكن تحقيق إدارة فعالة للمخاطر من خلال التعاون بين الطرفين. (بدور، 2024)

وقد أشار الباحثون إلى أنَّ عملية إدارة المخاطر تبدأ بعملية تحديد وتقييم المخاطر المحيطة بالشركة وترتيبها حسب درجة الخطورة، ومن ثم تحديد التهديدات والفرص المحتملة. وبناءً عليه، تقوم الشركة بعملية إدارة المخاطر. وقد أشارت الدراسات إلى أنَّ المدققين الداخليين يواجهون

تحديًا كبيرًا في إدارة المخاطر؛ حيث يتطلب منهم مساعدة الإدارة على تحديد الأخطار المحيطة بالأعمال، ومساعدتها على الاستجابة لهذه المخاطر. (زروقي & حسياني، 2020).

أهمُّ المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها والمشاركة في تحليلها:

بحسب ما أشار إليه العمراني (2019)، تتمثل في جوانب رئيسة عدّة، تؤثر على فعالية الأداء وكفاءته داخل المؤسسة. من أبرز هذه المخاطر: عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية، ما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صائبة؛ الفشل في الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين، مما يهدد الامتثال التنظيمي؛ ضياع الأصول نتيجة ضعف الرقابة أو الإهمال؛ وأخيرًا، الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفء للموارد، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض الإنتاجية وزيادة التكاليف. ويتطلب من المدقق الداخلي التقييم المستمر لهذه المخاطر والمشاركة في تحليلها لضمان تحسين الأداء المؤسسي وتعزيز نظام الرقابة الداخلية.

تستنتج الباحثة أنّ المدقق الداخلي يلعب دورًا محوريًا في إدارة المخاطر داخل المؤسسة وتقييمها؛ إذ لا تقتصر مهامه على التحقق من الالتزام بالأنظمة والسياسات، بل تتعداها إلى المشاركة الفعالة في تطوير نظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات بشأن الإجراءات الوقائية والتصحيحية. كما يسهم في تعزيز التعاون مع إدارة المخاطر لضمان تحديد دقيق للمخاطر والتعامل معها بفعالية، مما يعزز من قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بكفاءة ومرونة في بيئة عمل متغيرة ومعقدة.

التدقيقُ الداخليُّ و تقنيّةُ البيانات الضخمة (Big Data):

تُعدُّ تقنية البيانات الضخمة (Big Data) منظومةً متكاملةً من الإجراءات، والقواعد، والإمكانات التقنية التي تهدف إلى تنظيم كيفية جمع البيانات وتحسينها، ومعالجتها، وتخزينها، وتحليلها بما يتوافق مع احتياجات المستخدمين ومتطلباتهم. وتشمل هذه المنظومة كذلك إجراءات ضمان جودة البيانات، وآليات إدارتها، وأمنها من لحظة جمعها حتى مراحل التخزين النهائي (Cui et al., 2020). في هذا السياق، يتمثل دور المدقق الداخلي في التأكد من فاعلية تطبيق هذه الإجراءات، ومراجعة أدائها، والتحقق من التزامها بمتطلبات الخصوصية والأمن، فضلاً عن توفير تقارير دقيقة تدعم الإدارة في متابعة كفاءة عمليات البيانات الضخمة واتخاذ قرارات فعّالة بشأن تطويرها وتحسينها. (Gregory & Halff, 2020)

يحق استخدام البيانات الضخمة في التدقيق الداخلي العديد من المزايا النوعية، من أبرزها:

1. تعزيز القدرة على اكتشاف الأخطاء المادية بدقة أكبر.
2. رفع كفاءة التشغيل وتحسين جودة عرض التقارير المالية.
3. خفض تكاليف التدقيق بفضل الأتمتة والتحليل المتقدم.
4. دعم اتخاذ قرارات رشيدة وتقليل مستويات المخاطر.
5. تحسين فهم سلوك العملاء والمنافسين عبر تحليل أعمق للبيانات.
6. تعزيز الشفافية، مما ينعكس إيجاباً على الأرباح المؤسسية (عبد القادر، 2020).
7. تمكين المدققين من تحليل عينات بيانات واسعة وأكثر ارتباطاً بالعملية المدققة، وكشف الحالات الشاذة بشكل أكثر فعالية، مما يحسن من جودة أدلة التدقيق.
8. تحسين دقة التقديرات في القوائم المالية من خلال تحليل أفضل للبيانات.
9. تقديم صورة أكثر شمولاً ووضوحاً عن الموجودات غير الملموسة.
10. المساعدة في بناء سياسات مستقبلية تدعم الابتكار والتميز المؤسسي.
11. تعزيز إدارة المخاطر بشكل أكثر تحفظاً واحترافاً.
12. الحد من الافتراضات غير المنطقية في تقدير أصول الشركة.

وعليه، فإن استخدام البيانات الضخمة في التدقيق الداخلي لا يُعد مجرد خيار تقني؛ بل ضرورة فرضتها بيئة العمل المعاصرة، والتي تتطلب من المدققين تطوير مهاراتهم، والاستعداد لتأدية أدوار جديدة تركز على التحليل الذكي والرقمي (محمود، 2023).

تستنتج الباحثة أن استخدام تقنية البيانات الضخمة في التدقيق الداخلي يمثل ضرورة حتمية لتحسين جودة عمليات التدقيق وكفاءتها؛ حيث يعزز من دقة اكتشاف الأخطاء، ويدعم اتخاذ قرارات مستنيرة، ويسهم في تحسين إدارة المخاطر والشفافية المؤسسية، مما يتطلب من المدققين تطوير مهاراتهم التقنية والمعرفية لمواكبة التحولات الرقمية الحديثة في بيئة العمل.

جودة التدقيق:

تُعد مهنة التدقيق من الركائز الأساسية لضمان الشفافية والنزاهة في القوائم المالية للشركات والمؤسسات؛ حيث تُسهم في تعزيز ثقة المستثمرين والمستخدمين في المعلومات المالية المنشورة. لكن، مع تزايد الأزمات المالية العالمية وتفاقم حالات التلاعب والغش في الشركات الكبرى، مثل:

(إنرون) و (أرثر أندرسون)، ظهرت الحاجة الملحة إلى تحسين مفاهيم التدقيق وأساليبه، وتطويرها لضمان مستوى عالٍ من الدقة والموضوعية في نتائج المراجعة.

من هنا، أصبح مفهوم **جودة التدقيق** محطَّ اهتمامٍ واسعٍ في الأوساط الأكاديمية والمهنية؛ حيث أُدخلت مفاهيم ومعايير جديدة تهدف إلى رفع مستوى الشفافية والرقابة في عملية التدقيق، بما يضمن حماية مصالح الأطراف المعنية، مثل حملة الأسهم، من المعلومات المضللة. ولعلَّ واحدة من أبرز قضايا الجودة في التدقيق تكمن في قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية وإفصاحه عنها بموضوعية، مما يُسهم في تعزيز الثقة في المؤسسات المالية.

في هذا السياق، فإنَّ جودة التدقيق لا تقتصر على مجرد التحقق من صحة الأرقام، بل تتعداها لتشمل مجموعة من العوامل المتعلقة بالكفاءة المهنية، الاستقلالية، والالتزام بالمعايير الدولية. لذا، فإنَّ تعريف جودة التدقيق وتحديد عناصرها وأسس قياسها يمثل خطوة أساسية نحو تحسين أداء مهنة التدقيق، وضمان الاستمرارية في تلبية احتياجات المجتمع التجاري والمستثمرين. (شدرى، 2022)

مفهومُ الجودة:

مع أنَّ الجميع يتفقون على الاهتمام بجودة الخدمات والمنتجات، إلا أنه لا يوجد اتفاق بينهم على تعريف الجودة؛ فهي مثل الحرية والعدل، مفهوم يصعب تحديده تمامًا، كما لا يوجد اتفاق على كيفية قياسها. وسبب ذلك هو أنَّ الجودة لا توجد بمعزلٍ عن سياق استعمالها، والأحكام حولها تختلف حسب منظور الشخص الذي يُطلب منه الحكم عليها، وحسب الغرض من إصدار الحكم هذا. فضلًا عن أنَّ للجودة مركبات كثيرة تتفاوت مستوياتها ودرجة جودتها. مع ذلك، فلا بُدَّ من تحديد مفهوم الجودة؛ إذ بدون ذلك يصعب الحصول عليها أو تقييمها. (عامر والمصري، 2014)

تعريفُ جودة التدقيق:

يُعتبرُ (DeAngelo) من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة تدقيق الحسابات، وربطوا بين جودته واحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء في القوائم المالية؛ حيث عرَّفها DeAngelo بأنها: "مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في نظام القوائم المالية

للمعمل، وإمكانية الإبلاغ عن النتائج المتوصل إليها للأطراف المعنية". وهذا التعريف أصبح بمثابة القاعدة الأساسية لانطلاق بحوث ودراسات عدّة حول الموضوع، كما أنه يتفق مع ما ورد في المعايير المهنية للتدقيق التي تفرض على المدقق أن تجتمع به صفتان أساسيتان: الأولى تخصّ الإمكانات المسخّرة والكفاءة العامّة للمدققين القائمين بالأعمال، والصفة الثانية هي الاستقلالية التي يتمتع بها لمقاومة الضغوطات من طرف الزبائن . (عجيلة وزقيب، 2017)

عرفت جودة التدقيق على أنّها: "مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تقليل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي، حماية مصالح حملة الأسهم، وذلك في ظلّ انفصال الملكية عن الإدارة". وقد تتفاوت جودة أداء عملية التدقيق، إلا أنّ جودة التدقيق بشكل عام يجب أن ترتبط بجودة عالية للمعلومات الواردة في القوائم المالية؛ حيث إنّ القوائم المالية التي تمّ تدقيقها بمعرفة المدققين الذين التزموا بمعايير الجودة في الأداء تكون أقلّ عرضة للأخطاء والمخالفات الجوهرية (Rodriguez et al،2018) .

تعني جودة التدقيق استقلالية المدقق في الإفصاح عن الأخطاء والغش، مع ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك المهنة، من أجل تحقيق المصلحة لمستخدمي القوائم الماليّة جميعهم (صفية، 2020).

يرتبط مفهوم جودة التدقيق ارتباطاً وثيقاً بمؤدي خدمة التدقيق، وهو مراقب الحسابات. ومن هذا المنطلق، يُركز في التفرقة بين التعريف المباشر وغير المباشر لجودة التدقيق على أنّ التعريفات المباشرة أو الصريحة تربط الجودة بخصائص مراقب الحسابات، مثل: الكفاءة والاستقلالية والسمعة. أمّا التعريفات الضمنية أو غير المباشرة، فتربط جودة التدقيق بعوامل أخرى غير خصائص المراقب، مثل: جودة الأرباح، وتقييم السوق، وجودة المعلومات (Saqr,2018) .

من جهة أخرى، حاول (Grmling) تحديد العناصر المشتركة في تعريف عمليّ لجودة التدقيق الداخلي من منظور التدقيق كنظام معلومات؛ حيث يتكوّن أيّ نظامٍ من ثلاثة مكّونات: المدخلات، وعمليات التشغيل، والمخرجات. وبناءً عليه، يعتمد التدقيق الداخلي على ثلاثة عناصر رئيسة (كبلوتي، 2022):

1. جُودة مُدخلات التدقيق الداخلي:

تتضمَّن المدخلات المكونات المادية مثل التكنولوجيا المستخدمة لدعم اتخاذ القرار، والمكونات البشرية مثل مهارات وخصائص فريق التدقيق الداخلي، وتشمل:

- المستوى التعليمي والخبرة والتعليم المستمر.
- نمط وطبيعة تدريب فريق التدقيق الداخلي.
- الشهادات المهنية.
- دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية.
- الثقافة التنظيمية.
- المعرفة المتعلقة بمعايير المحاسبة والتدقيق.
- موضوعية فريق التدقيق الداخلي.

2. جُودة عمليات التدقيق الداخلي:

تمثل الإجراءات والخطوات المتبعة داخل قسم التدقيق الداخلي، وتشمل:

- مدى الالتزام بمعايير التدقيق والمواثيق الأخلاقية.
- تصميم إجراءات التدقيق للكشف عن الغش وتنفيذها.
- استخدام الممارسات السليمة في تدقيق الالتزام.
- مستوى الفحص والتدقيق من قبل فريق التدقيق الداخلي.

3. جُودة مُخرجات التدقيق الداخلي:

تتعرض جودة المخرجات في القيمة المضافة التي يقدمها تقرير التدقيق الداخلي، ومدى تنفيذ المؤسسات لتوصيات التدقيق، بالإضافة إلى تحقيق مكاسب في التكاليف والكفاءة، واكتشاف محاولات الغش، ومدى اعتماد مراقب الحسابات على نتائج التدقيق الداخلي.

وعليه، تعرف جودة التدقيق الداخلي بأنها: **الوفاء بمتطلبات الأطراف المختلفة المستفيدة من التدقيق الداخلي** والمتعلقة بخدمات التأكيد والاستشارات والتوصيات التي تقدّمها وظيفة التدقيق الداخلي وتقديم تقريرها، وذلك في ضوء توافر مجموعة من المواصفات التي حددتها المعايير المهنية الخاصة بتأهيل فريق التدقيق الداخلي، سواء العلمي أو العملي وموضوعيته،

وأيضًا مواصفات مرتبطة بإجراءات الفحص والتحقق المتبعة داخل قسم التدقيق الداخلي، بما يسهم في اكتشاف الغش، وخلق قيمة للمنشأة (.محمد، 2016)

تستنتج الباحثة أنّ تعريف جودة التدقيق يشمل قدرة المدقق على الكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية، مع الالتزام بالمعايير المهنية والاستقلالية والموضوعية. كما تؤكد أنّ جودة التدقيق تعتمد على كفاءة فريق التدقيق (المدخلات)، وفعالية الإجراءات والعمليات المتبعة في أثناء التدقيق، بالإضافة إلى جودة النتائج والمخرجات التي تسهم في تعزيز الرقابة الداخلية ودعم اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

أهمية جودة التدقيق الداخلي:

تعود أهمية جودة التدقيق إلى الأطراف جميعها المستخدمة للقوائم المالية؛ فهم يسعون إلى الحصول على تقرير تدقيق ذي جودة عالية للاعتماد عليه في تقاريرهم، لذلك لجودة التدقيق أهمية كبيرة للمدققين والشركات؛ حيث تتمثل هذه الأهمية في الآتي (إسماعيل، 2021):

1. تأكد الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق: تهدف المعايير إلى بيان المبادئ الأساسية لممارسة مهنة المدقق الداخلي، ووضع إطار عمل للأداء، وتتطلب الالتزام بهذه المعايير الارتقاء بجودة الأداء المهني لها. وهناك علاقة تبادلية بين جودة التدقيق الداخلي والالتزام بالمعايير المهنية؛ حيث إنّ أداء عملية التدقيق الداخلي بمستوى جيّد وملائم يؤكّد تمسك المدقق الداخلي بالمعايير المهنية، ويؤدي إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية.
2. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية: يتم ذلك من خلال الخبرة والكفاءة والتأهيل العلمي والعملية للمدقق الداخلي.
3. زيادة الثقة في تقرير ومصداقية القوائم المالية: وهذا له أهمية كبيرة في إضفاء الثقة على تقارير التدقيق، ودعم مصداقية القوائم المالية.

تستنتج الباحثة أنّ أهمية جودة التدقيق الداخلي تكمن في ضمان التزام المدققين بالمعايير المهنية، مما يعزز من جودة أداء عملية التدقيق. كما تسهم جودة التدقيق في زيادة قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف المخالفات والأخطاء في القوائم المالية بدقة وكفاءة، الأمر الذي يعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير المالية ويضمن مصداقيتها، وبالتالي، دعم الشفافية والموثوقية في الأداء المؤسسي.

أهداف جودة التدقيق الداخلي:

تُعتبر جودة التدقيق الداخلي من الركائز الأساسية لضمان فعالية الأنظمة الرقابية داخل المؤسسات، وهي تهدف إلى تحقيق عدة أهداف رئيسية تُسهم في تعزيز الأداء المؤسسي واستدامته، أهمها: (Ali, 2017)

- **تقييم فاعلية الرقابة وتحسينها:** يجب أن يُسهم نشاط التدقيق الداخلي في دعم المؤسسة للحفاظ على عمليات رقابية فعّالة من خلال تقييم كفاءتها وفعاليتها، والقيام بتحسين المستمر عليها. ويتم ذلك عبر فحص موثوقية المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها، والوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بهذه المعلومات. كما يشمل فحص الأنظمة الموضوعية لضمان الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة، بالإضافة إلى التحقق من حماية الأصول وصحة تسجيلها في الدفاتر. كذلك يتم فحص العمليات والبرامج للتأكد من مدى ملاءمة النتائج مع الأهداف المحددة.
- **تقييم إدارة المخاطر وتحسينها:** تُعدّ عملية تقييم إدارة المخاطر وتحسينها أمراً ضرورياً لنجاح المنشأة واستمراريتها. تبدأ هذه العملية بتحديد المخاطر المحيطة بالمنشأة وتقييمها، وترتيبها حسب درجة الخطورة، ثم تحديد التهديدات والفرص المحتملة. ويواجه المدققون الداخليون تحدياً مهماً يتمثل في دورهم الاستشاري لمساعدة الإدارة على تحديد المخاطر والاستجابة لها. وفي نهاية التقييم، يتم تحديد مدى كفاءة إدارة هذه المخاطر وفعاليتها من حيث مواجهتها أو الحد منها، أو تقليل تأثيرها.
- **تقييم عمليات الحوكمة وتحسينها:** نشأت الحاجة إلى الحوكمة بسبب عدة عوامل، مثل: الفصل بين الملكية والإدارة، والرقابة على الأداء، وتعزيز المساءلة، وتقييم أداء الإدارة العليا، وتحقيق التكامل بين البيئة القانونية والتنظيمية. كما تُسهم الحوكمة في رفع مستوى الثقة، وتحقيق استقرار أكبر في مصادر التمويل، وجذب الاستثمارات الأجنبية.

بذلك، تبرز جودة التدقيق الداخلي كأداة رئيسية لتعزيز الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة داخل المؤسسات؛ مما يدعم استدامتها ونجاحها.

العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي:

تتأثر جودة التدقيق الداخلي بعوامل رئيسية، تُسهم في تحسين أداء التدقيق وضمان تقديم تقارير دقيقة وموثوقة، ومن أهم هذه العوامل ما يأتي: (Krichene & Emna, 2020)

1. استقلالية أعضاء مجلس الإدارة: تُعزز جودة التدقيق الداخلي بشكل إيجابي من خلال استقلالية أعضاء مجلس الإدارة؛ حيث يتحملون مسؤولية تعزيز الرقابة الداخلية، وحماية حقوق المستثمرين، والحفاظ على سمعة المؤسسة. هذا يجعلهم يميلون إلى تخصيص المزيد من الموارد لضمان تدقيق عالي الجودة.
2. وجود لجان التدقيق: تلعب لجان التدقيق دوراً مهماً في ضمان إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية، مما يحمي حقوق المساهمين، ويعزز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية.
3. حجم شركة التدقيق: يرتبط الحجم الأكبر لشركة التدقيق ارتباطاً إيجابياً بجودة التدقيق؛ حيث تمتلك الشركات الكبيرة موارد أكثر تخصصاً، وتجذب موظفين مؤهلين ومهرة، مما يمكنها من تقديم خدمات تدقيق بمستوى عالٍ من الجودة.
4. ازدواجية الرئيس التنفيذي: تؤثر ازدواجية المناصب، أي تولي الشخص لمنصب الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة في الوقت ذاته، سلباً على جودة التدقيق الداخلي؛ حيث يؤدي ذلك إلى تضارب المصالح، وضعف الرقابة الإدارية، مما يقلل من فاعلية التدقيق وجودته.

تستنتج الباحثة أنّ عوامل مثل: استقلالية أعضاء مجلس الإدارة، ووجود لجان التدقيق، وحجم شركة التدقيق، وازدواجية المناصب تؤثر بشكل مباشر على جودة التدقيق الداخلي؛ حيث تُسهم هذه العوامل في تعزيز دقة وموثوقية التقارير التدقيقية وتحسين فعالية الرقابة داخل المؤسسة.

مؤشرات جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة:

يمارس التدقيق الداخلي أعماله التدقيقية بشكل يومي ومستمر؛ حيث تُسهم كفاءة هذه الأعمال وجودتها في تقليل قدرة الإدارة على التلاعب بالبيانات المالية، مثل: التدخل في التقديرات المحاسبية، تبويب المصاريف والإيرادات، واختيار السياسات المحاسبية. لتحقيق ذلك، يتطلب الأمر فهماً جيداً لممارسات التلاعب بالأرباح من حيث الدوافع والأساليب.

تناولت معايير التدقيق الدولية (SAS رقم 9 لعام 1975م، ورقم 65 لعام 1991م) ثلاثة معايير أساسية لجودة التدقيق الداخلي، هي: (الساعدي، 2019)

- **المقدرة المهنية: (Competence)** تشير إلى مهارات المدققين وكفاءتهم في أداء مهامهم التدقيقية، وتتطلب معرفة متعمقة بالمعايير المحاسبية، بالإضافة إلى القدرة على اكتشاف المخالفات والأخطاء.
- **الموضوعية: (Objectivity)** تعني أن يكون المدقق محايداً في عمله، دون أيّ انحيازٍ أو تأثيرٍ من الإدارة أو أية أطرافٍ أخرى، لضمان أنَّ التقرير التدقيقي يعكس الواقع بدقة.
- **جودة الأداء: (Quality of work performance)** تتعلق بكفاءة تنفيذ التدقيق الداخلي وجودته، ويستلزم ذلك اتباع إجراءات صارمة لضمان موثوقية نتائج العمل ومصداقيته.

يمكن تصنيف مؤشرات جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة إلى ثلاث مجموعات رئيسية، هي:

أولاً: المؤشرات الفنية:

تتضمن المؤشرات الفنية خمسة مؤشرات أساسية (الساعدي، 2019):

1. **المؤهلات العلمية:** يُعد المؤهل العلمي المناسب، المدعوم بالتدريب والخبرة والشهادة المهنية، المتطلب الأساسي للمدقق الداخلي. بالرغم من أنَّ المعايير المهنية لم تحدّد مؤهلاً علمياً معيناً، إلا أنَّ الحدَّ الأدنى المقبول هو شهادة بكالوريوس في التخصص. كما تعزز الشهادات المهنية قدرة المدقق على كشف التلاعب بالأرباح، إذ يقلل ذلك من حوافز الإدارة للقيام بممارسات غير قانونية.
2. **الموضوعية:** حسب معايير معهد المدققين الداخليين (IIA) ، يجب أن يتمتع المدقق بحرية كاملة في أداء مهامه دون تقييد أو تحيز. الموضوعية تقلل من فرص التلاعب بالأرباح؛ حيث تمنع الإدارة من التأثير على عمل المدقق.
3. **الالتزامات الأخلاقية:** تمثل المبادئ الأخلاقية، مثل: الصدق، الأمانة، العدل، والثقة قاعدة أساسية لتحسين جودة الأداء المهني. تتعارض ممارسات التلاعب بالأرباح مع هذه المبادئ، مما يجعل الالتزام الأخلاقي ضرورياً.
4. **الخبرة والتخصص في مجال النشاط:** تعزز الخبرة والتخصص قدرة المدقق على فهم طبيعة العمل والعمليات داخل الشركة، مما يزيد من كفاءة اكتشاف التلاعب والتجاوزات المالية.

5. المعرفة بعمليات الشركة: يجب أن يمتلك المدقق معرفة شاملة بطبيعة عمل الشركة، أنظمتها، سياساتها، والبيئة التشغيلية، بالإضافة إلى القدرة على تحديد الجوانب المهمة التي تؤثر على أداء التدقيق.

ثانياً: المؤشرات التنظيمية:

تشمل المؤشرات التنظيمية أربع نقاط رئيسية (ذيب، 2020):

1. الاستقلال التنظيمي: يُعدُّ الاستقلال عن الإدارة شرطاً أساسياً لتعزيز مصداقية البيانات المالية وشفافيتها. يتحقق ذلك بربط مدير التدقيق الداخلي مباشرةً بأعلى مستويات الإدارة (مجلس الإدارة)، مما يمكنه من أداء مهامه بحرية دون تدخل.
2. إدارة التدقيق الداخلي: تتطلب إدارة التدقيق قدرة على التنسيق والإشراف الفعال، وتوفير التوجيه والمعلومات اللازمة للمدققين لضمان جودة العمل الجماعي.
3. رقابة جودة التدقيق: من الضروري وجود برامج دورية لضمان جودة التدقيق الداخلي، مثل: مراجعة النظراء التي تتم كل خمس سنوات، لضمان الالتزام بالمعايير وتحسين الأداء.
4. جودة تنفيذ المهام: تعتمد على: التخطيط الجيد، نطاق العمل المنفذ، وجود دليل للتدقيق الداخلي، بالإضافة إلى نظام رقابة داخليّ فعّال لضمان تنفيذ المهام بجودة عالية، وكشف التلاعب المحتمل.

ثالثاً: المؤشرات القانونية:

وتشمل مؤشرين أساسيين (البر وأحمد، 2016):

1. الالتزام بالقانون: يحدد القانون الحقوق والالتزامات والمسؤوليات، ويوفر الأسس لاتخاذ إجراءات قانونية ضد المخالفين. لعب قانون Sarbanes-Oxley دوراً كبيراً في تعزيز الالتزام بالقوانين، ومنع تجاوزات الإدارة، مما حسن جودة التقارير المالية وموثوقيتها.
2. وجود إطار قانوني: إن وضع قوانين ولوائح تنظم عمل التدقيق الداخلي يعطيه الشرعية والأهمية، ويحدد المهام الرقابية بشكل واضح. يجب أن تتضمن هذه القوانين اللوائح التنفيذية التي توضح آليات التطبيق مع مراعاة مرونة العمل والإجراءات الخاصة بالإدارة.

إنَّ المؤشرات السابقة لجودة التدقيق الداخلي لها تأثيرٌ في دعم أعمال التدقيق الداخلي وخلق مركز ثقل لها في الشركة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم قيام الإدارة في الشركات العامة بتقييد الأعمال التدقيقية، خاصةً قراراتها بشأن التلاعب في الأرباح. متطلباً تحسين جودة التدقيق الداخلي:

تُقدِّم وظيفة التدقيق الداخلي خدمات تأكيدية واستشارية حول الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، وحوكمة الشركات. ولتمكين الشركة من تحقيق أهدافها، يجب توافر مجموعة من المتطلبات التي تُعدُّ عوامل مؤثرةً في جودة مهنة التدقيق الداخلي، وتعزز إرساء الحوكمة، وتضيف قيمة للشركة، وتسهم في تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأنَّ المخاطر التي تواجه الشركة تُدار بفعالية، بالإضافة إلى تقديم التحسينات الضرورية. وتتضمن هذه المتطلبات ما يأتي: (بخلف، 2019)

- **الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الداخلي:** تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي في كونها تشكل المبادئ الأساسية التي يجب على المدققين الالتزام بها في أثناء أداء مهامهم، بما يحقق الهدف من وجود وظيفة التدقيق. كما تُعتبر هذه المعايير ضرورية للإدارة؛ حيث إنَّ وجود معايير مهنية تلتزم بها الشركة، بالإضافة إلى معايير يلتزم بها المدققون الداخليون، يُعدُّ أمراً جوهرياً للمدقق الخارجي؛ لأنَّه يمنحه الاطمئنان على متانة عمل المدققين الداخليين وكفاءتهم.
- **نوعية المدققين الداخليين:** تتوقف فعالية وظيفة التدقيق الداخلي على توفر صفات وقدرات شخصية معينة لدى المدققين، تضمن تنفيذ مهام التدقيق بنجاح، وقبولها من أعضاء المنشأة جميعهم. من هذه الصفات: الوعي الإداري، والدافع الشخصي، والصبر، والمثابرة، والقدرة على مقاومة الضغوط التي قد تعيق تحقيق الأهداف. يجب أن يكون لدى المدقق الداخلي التصميم على إتمام أعماله وتحقيق أهداف مهمته، بالإضافة إلى مهارات إدارة العمل لاستخلاص الحقائق والوقائع، والحصول على الأدلة التي تستند إليها آراؤه. كما تسهم هذه الصفات في تسهيل تبادل المعلومات والحقائق بين المدققين الداخليين والأطراف الخاضعة والمستفيدة من التدقيق.
- **استخدام التدقيق الإلكتروني للحسابات:** اكتسبت مهنة التدقيق أهمية كبيرة لما لها من دور في تعزيز الثقة والمصداقية والشفافية في البيانات المالية. ونظراً لتوسع حجم الأنشطة وزيادة حجم المعلومات التي يجب معالجتها وتخزينها، أصبح من الضروري

مواكبة التطورات التكنولوجية من قِبَل المدققين، واستخدام الوسائل التكنولوجية والاعتماد عليها في إنجاز عملية التدقيق الداخلي. ويُعدُّ التدقيق الإلكتروني من أهم المتطلبات التي تسهم في تحسين جودة التدقيق الداخلي.

• **إعداد ميثاق التدقيق الداخلي:** يُعتبر توفر بيئة تنظيمية مناسبة لنشاط التدقيق الداخلي من المقومات الأساسية لفعالية وظيفة التدقيق؛ إذ تُعدُّ وظيفة التدقيق الداخلي جزءاً متمماً للهيكل التنظيمي للشركة. ولهذا السبب، أكدت معايير التدقيق الداخلي على وجوب إعداد ميثاق التدقيق الداخلي، وهو وثيقة رسمية تتم المصادقة عليها واعتمادها من قبل مجلس الإدارة، أو لجنة التدقيق والإدارة العليا للشركة.

تستنتج الباحثة أنّ متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي تتمثل في ضرورة الالتزام الصارم بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي، وتوفير الكفاءات البشرية المؤهلة والملتزمة أخلاقياً، بالإضافة إلى تبني التقنيات الحديثة، مثل التدقيق الإلكتروني لتعزيز دقة العملية التدقيقية وكفاءتها، وأخيراً، ضمان وجود بيئة تنظيمية واضحة ومستقرة من خلال إعداد ميثاق التدقيق الداخلي المعتمد من الإدارة العليا ومجلس الإدارة، مما تُسهم جميعها في رفع مستوى أداء وظيفة التدقيق الداخلي وجودته داخل الشركات.

التدقيق الإلكتروني:

أدى استخدام تكنولوجيا المعلومات إلى تحسين العديد من جوانب الحياة على مستوى المجتمع والفرد؛ حيث أصبحت من أهم الوسائل المستخدمة في مختلف أنواع المنشآت، سواء كانت ربحية أو غير ربحية، في مجالات متعدّدة، تشمل: العمليات المحاسبية، الشؤون الإدارية، التخطيط، التوثيق، والإشراف. وفي سياق هذا التطور، شهدت عملية التدقيق الداخلي والخارجي تطوراً ملحوظاً لمواكبة التقدم في تكنولوجيا المعلومات داخل الشركات؛ فقد أدى استخدام الأنظمة الحاسوبية وتطور تقنيات المعلومات إلى تعزيز الاهتمام بتبني أساليب حديثة في التدقيق، ممّا يسهم بشكل كبير في تحسين كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها (الزعبي، 2019).

تعريف التدقيق الإلكتروني:

هو العملية الآلية التي يتمُّ من خلالها استخدام أجهزة الإعلام الآلي وبرامجها الإلكترونية للتحقق من صحة العمليات المالية والتسجيلات المحاسبية المختلفة، والتأكد من خلوها من

الأخطاء الجوهرية، بهدف الوصول إلى تقارير مالية دقيقة وصادقة تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة (عياشي، 2017).

ويُعرف التدقيق الإلكتروني أيضًا بأنه عملية جمع الأدلة وتقييمها لتحديد مدى مساهمة استخدام الحاسوب في حفظ أصول المؤسسة وحمايتها، وضمان سلامة بياناتها، وتحقيق أهدافها بفعالية، بالإضافة إلى الاستخدام الأمثل والفعال لمواردها (أبو حليقة والعريفي، 2018).

تري الباحثة أن التدقيق الإلكتروني يعني استخدام التكنولوجيا وأدوات الحوسبة في عملية جمع البيانات المالية والمحاسبية وتحليلها بهدف التأكد من دقتها وسلامتها وخلوها من الأخطاء أو التلاعب. ويشمل ذلك تقييم نظم المعلومات الداخلية لضمان فعاليتها في حماية أصول المؤسسة، وتحقيق أهدافها بكفاءة، مما يعزز من مصداقية التقارير المالية، ويسهم في تحسين جودة عملية التدقيق.

أهداف التدقيق الإلكتروني:

تُعد الأهداف التي يسعى المدقق لتحقيقها جزءًا أساسيًا من تنفيذ مهام التدقيق؛ حيث يمثل هدف التدقيق "الغاية التي يسعى المدقق لتحقيقها في الحصول على أدلة تدقيق متعلقة بالقوائم المالية". ووفقًا للفقرة رقم 12 من المعيار الدولي رقم ISA 401 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، "لا تتغير أهداف التدقيق المحددة للمدقق سواء تم تشغيل البيانات المحاسبية ومعالجتها يدويًا أو باستخدام الحاسوب الإلكتروني".

وقد تناولت بعض الدراسات أهداف التدقيق في ظل التشغيل الإلكتروني (الحياري، 2020)، التي تشمل ما يأتي:

- **الاقتصاد:** يهدف التدقيق الإلكتروني إلى التأكد من استخدام الحاسوب بأقصى طاقته لخدمة المنشأة، مع تحقيق ذلك بأقل التكاليف الممكنة، بالإضافة إلى توفير البيانات المطلوبة في الوقت المناسب.
- **الفعالية:** فحص كفاءة الأدوات الرقابية لضمان كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الأنشطة الإدارية والمالية والتشغيلية جميعها .
- **الكفاية:** يتحقق المدقق من مدى قدرة نظام الحاسوب على تلبية المتطلبات الأكثر أهمية للمنشأة، وفقًا لمفهوم الأهمية النسبية.

- **الحماية:** التأكد من وجود ضوابط لحماية النظام من المخاطر المختلفة التي قد تواجهه، مثل: انهيار النظام، فقدان البيانات المخزّنة، الإصابة بالفيروسات، سرقة البيانات، أو التخريب المتعمّد الذي قد يُستخدم لإخفاء مخالفات من قِبَل بعض العاملين. (أبو ستالة، 2021)

ترى الباحثة أنّ الهدف من التدقيق الإلكتروني لا يختلف جوهرياً عن هدف التدقيق الداخلي التقليدي؛ حيث يظل الهدف الأساس هو تقديم تأكيد معقول على صحّة البيانات الماليّة ودقّتها، وضمان فعالية نظم الرقابة الداخلية. الاختلاف يكمن فقط في الأدوات والأساليب المُستخدمة؛ فالتدقيق الإلكتروني يعتمد على التكنولوجيا الحديثة والأنظمة الحاسوبية لتحسين كفاءة عمليات التدقيق ودقّتها، بينما يعتمد التدقيق التقليديّ بشكلٍ أكبر على الإجراءات اليدويّة. لذلك، فإنّ التدقيق الإلكتروني يُكمّل ويُعزّز أهداف التدقيق الداخلي التقليدي من خلال توفير مزيد من الدقة والسرعة والموثوقيّة في الكشف عن المخاطر والأخطاء.

العوامل المؤثرة على تطبيق التدقيق الإلكتروني:

يعتمد تطبيق التدقيق الإلكتروني على عواملٍ أساسيّة تمّ تناولها ودراستها من قبل الباحثين، ومن أبرز هذه العوامل ما ورد في دراسة (Mocanu & Ciurea, 2019)، التي يمكن تلخيصها كما يأتي:

1. **المتطلبات المهنيّة:** يتوجب على موظفي قسم التدقيق الالتزام الصارم بقواعد السلوك المهني، والتي تشمل: الاستقلالية، والاستقامة، والموضوعية، والسرية، بالإضافة إلى بذل العناية المهنية اللازمة في أثناء أداء مهامهم.
2. **الكفاءة والجدارة:** يجب أن يمتلك موظفو التدقيق مستوىً عاليًا من المعرفة التكنولوجية والكفاءة المهنية التي تمكنهم من تنفيذ مسؤولياتهم بكفاءة، مع الحرص على تطوير مهاراتهم باستمرار من خلال التعليم المستمرّ، والتدريب المتخصص للحفاظ على جودة الأداء.
3. **الإشراف:** يُشترط وجود نظام إشرافي فعال يشمل التوجيه والمراجعة المستمرة لأعمال التدقيق على المستويات جميعها، بهدف التأكد من إنجاز المهام بمستوى جودة مقبول ومتوافق مع المعايير المهنية.

4. **التفتيش:** ينبغي وجود مراقبة فعّالة لنظام التدقيق الداخلي بشكل مستمر، مع التأكد من توعية الموظفين المعنيين بالإجراءات والسياسات المتبّعة، وضمان إدراكهم وفهمهم الكامل لها، وذلك لتعزيز كفاءة عملية التدقيق الإلكتروني وفعاليتها.

ترى الباحثة أنّ نجاح التدقيق الإلكتروني يعتمد على توفر عوامل رئيسية، مثل: الالتزام بالمعايير المهنية، وكفاءة المدققين التقنيّة، والإشراف الفعال، بالإضافة إلى المراقبة الدورية لضمان جودة العمل وفهم الموظفين للإجراءات المتبعة. هذه العوامل مجتمعة تضمن تحقيق تدقيقٍ إلكترونيٍّ فعّالٍ وموثوقٍ.

أنواع التدقيق الداخلي الإلكتروني:

يمكن القول إنّ التدقيق الإلكترونيّ هو آلية لجمع المعلومات وتقييمها بهدف تحديد ما إذا كان استخدام الحاسوب يساهم في حماية أصول المنظمة وضمان سلامة بياناتها ودقّتها، مع استخدام الموارد بشكل كفء ومنهجيّ.

هناك نوعان رئيسان من التدقيق الداخلي الإلكتروني، كما ورد في دراسة (حجازي وآخرون، 2003):

1. **التدقيق المخطط:** يشمل هذا النوع تنفيذ إجراءات التدقيق الداخلي جميعها بناءً على تخطيطٍ مُسبقٍ يتمُّ بالتنسيق مع مختلف الأطراف داخل المنشأة. ويهدف التخطيط إلى تحديد الوقت اللازم لفحص البرامج والمستندات والملفات المطلوبة وتدقيقها؛ حيث يُوضع جدولٌ زمنيٌّ خاصٌّ يضمن تنفيذ التدقيق بشكلٍ فعّالٍ ومُنظَّم.

2. **التدقيق الفجائي:** هو عملية تدقيق غير مجدولة، تتمُّ من خلال فحص مفاجئ للبرامج والملفات والمستندات، بهدف السيطرة على مختلف جوانب العمل في المنشأة، والتأكد من دقة العمليات ومعالجة البيانات وسلامتها.

ويعتمدُ نجاحُ التدقيق الإلكتروني في النوعين كليهما على وجود مسارٍ تدقيقيٍّ واضحٍ ومنظَّمٍ، يبدأ من المستندات والأوراق الثبوتية، وينتهي بالمخرجات والتقارير المالية؛ إذ يُعتبرُ مسارُ التدقيق أداةً وقائيةً مهمّةً؛ فأبغى غموضٍ أو خللٍ في هذا المسار يؤدي إلى تعقيد عمل المدقق، وتقليل فعالية التدقيق بشكلٍ عام.

العلاقة بين التدقيق الإلكتروني و مخاطر عملية التدقيق:

أوضح الباحث موسى (2019) أن للتدقيق الإلكتروني دورًا كبيرًا في تقليل مخاطر التدقيق، خاصة تلك الناجمة عن الغش والاحتيال، بالإضافة إلى قدرته على التحكم في مخاطر الارتباط. وتشير معايير التدقيق الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى ضرورة أخذ مخاطر الارتباط بعين الاعتبار في كل عملية تدقيق؛ حيث تمثل مخاطر الارتباط مخاطر تتعلق بأعمال المدقق، تشمل تكاليف التقاضي الناتجة عن الفشل في أداء عملية التدقيق، بالإضافة إلى المخاطر المرتبطة بقدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرار وتحقيق العائد.

يمكن للتدقيق الإلكتروني التحكم في مخاطر أعمال المنشأة من خلال دراسة الجوانب الفنية والإدارية لها وتحليلها. كما أن المدقق المتخصص في التدقيق الإلكتروني يمتلك القدرة على التحكم في مخاطر أعماله الخاصة، مما يقلل من احتمالات الخطأ أو الإهمال.

يلعب التدقيق الإلكتروني دورًا مهمًا في تقييم مخاطر التدقيق الملازمة لطبيعة الصناعة أو الحسابات محل التدقيق وتخفيضها؛ إذ يقوم المدقق بتصميم إجراءات تحقق تساعده في الوصول إلى حكم سليم بشأن هذه المخاطر. وتكمن أهمية التدقيق الإلكتروني في تمكين المدقق من فهم طبيعة الصناعة، والقوانين واللوائح المنظمة لها، والظروف الاقتصادية المحيطة التي قد تضغط على المنشأة. كما يتيح له فهمًا دقيقًا للنظم الإلكترونية المستخدمة داخل المنشأة وتأثيرها على المخاطر.

لتقييم مخاطر الرقابة، يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق ومدى كفاءته، من خلال اختبارات الالتزام التي تحدد نقاط الضعف في النظام، والتأكد من تطبيقه عمليًا بشكل فعال. بناءً على ذلك، يتم تحديد مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية (Marei, 2023).

يُسهم التدقيق الإلكتروني أيضًا في تحديد اختبارات الالتزام؛ حيث يوفر معلومات تساعد المدقق على اكتشاف الأخطاء غير المقصودة، ونقاط الضعف التي قد تسهل التلاعب، خاصة في الصناعات ذات التدقيق المتكرر، مما يمنح المدقق صورة واضحة عن فعالية الرقابة الداخلية.

أما فيما يتعلق بمخاطر الاكتشاف، فيستطيع التدقيق الإلكتروني التحكم فيها بناءً على تقييم مخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة، وذلك عبر تقليلها إلى أدنى حدٍّ ممكن باستخدام الفحص التحليلي واختبارات العينات. مع ذلك، قد يكمن الخطر في الفحوص التحليلية التي قد تفشل في الكشف عن تحريف جوهري إذا تم تطبيقها بطريقة غير صحيحة. (مرغمي، 2024).

وبناءً عليه، يكون لدى المدقق باستخدام التدقيق الإلكتروني فهمٌ وإدراكٌ كاملان لتقدير مخاطر القوائم المالية، مما يسهم في تخفيض مخاطر التدقيق بشكلٍ عام. كما يؤدي ذلك إلى

رفع جودة عملية التدقيق من خلال تعزيز الكفاءة المهنية للمدققين، ويترتب عليه عادة زيادة في الأتعاب المستحقة للمدقق نتيجة ارتفاع مستوى الأداء والموثوقية.

الدراسات السابقة:

الدراسات العربية:

دراسة (نشوان ، 2024) بعنوان: " أثر التحول الرقمي على تحسين جودة التدقيق في فلسطين: أدلة تجريبية".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد تأثير التحول الرقمي على تحسين جودة التدقيق من خلال مراحل الأساسية، المتمثلة في التخطيط والتنفيذ والتقارير. تمّ جمع البيانات باستخدام المنهج التحليلي الوصفي اعتماداً على استبيان، وطُبقت الدراسة على مجتمع الدراسة الذي يشمل المدققين العاملين جميعهم في مختلف شركات المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة. بلغ عدد هذه الشركات 48 شركة محاسبة وتدقيق، بعدد 144 مدققاً وفقاً لسجلات اتحاد المحاسبين والمدققين في قطاع غزة. ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة، تم استخدام العينة القصدية.

تمّ تحليل بيانات الاستبانة وتفسيرها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) أظهرت النتائج تأثيراً إيجابياً لاستخدام تطبيقات التحول الرقمي على مراحل

التخطيط والتنفيذ والتقارير في عملية التدقيق الخارجي.

استناداً إلى نتائج الدراسة، يُوصى بأن يعزز المدققون خبراتهم في نماذج التحول الرقمي المختلفة لإجراء التحقيقات بشكلٍ فعّالٍ في بيئة الأعمال الإلكترونية. كما ينبغي عليهم تحسين كفاءتهم في تكنولوجيا المعلومات المالية، وتحفيز الجهات ذات الصلة، مثل: الجمعيات المهنية والمؤسسات التعليمية، للاهتمام بتكنولوجيا المعلومات المالية والتقنيات الإلكترونية الحديثة.

تؤثر هذه التطورات بشكلٍ إيجابي على عملية التدقيق، مما يؤدي إلى تحسين النتائج وزيادة المصداقية في تقارير التدقيق.

دراسة (طرشي و يخلف، 2020) بعنوان: "دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي و أثرها على تعظيم القيمة لأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات":

يهدف هذا البحث إلى دراسة دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، وأثر ذلك على تعظيم القيمة لأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات. يعتبر استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال التدقيق من القضايا المعاصرة التي أكد عليها مدققو

الحسابات لأهميتها، خاصة مع كبر حجم الأنشطة وازدياد حجم المعلومات التي يجب معالجتها وتخزينها وتقديمها، مما أدى إلى تطوير تكنولوجيا المعلومات لتنفيذ هذه الأنشطة، واستخدام وسائل تكنولوجية من قبل المدقق، والاعتماد عليها في إنجاز عملية التدقيق.

ازداد الاهتمام برقابة الأداء المهني لوظيفة التدقيق الداخلي نظرًا لأهمية الخدمات التي تقدمها 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 إيجابيًا على الحوكمة، ويعزز دعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات، كما يضيف قيمة للشركة، ويساعد على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، بالإضافة إلى تقديم تحسينات في مجال إدارة المخاطر وتدقيقها. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي وأداته الوصفية للإحاطة بالمفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق الداخلي، والتدقيق الإلكتروني، وحوكمة الشركات، والوقوف على أهمية استخدام التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أبرزها:

- جودة مهنة التدقيق تعني استقلالية المدقق في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش، مع ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك المهنة لتحقيق مصلحة مُستخدمي القوائم المالية جميعهم.
- ضرورة القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة لضمان موثوقية ومصداقية القوائم المالية للشركة.

دراسة (موسى ، 2019) بعنوان: "أثر تطبيق المراجعة الإلكترونية على مخاطر وجودة المراجعة"(دراسة نظرية):

تناولت الدراسة أثر المراجعة الإلكترونية على جودة عملية المراجعة، وتمثلت مشكلة الدراسة في أنه بالرغم من المزايا العديدة التي يوفرها الحاسوب، إلا أنه قد يؤدي إلى صعوبات في مراجعة الأنظمة المحاسبية المُعدّة إلكترونيًا، مما يخلق تحديات متعددة أمام المراجع في أثناء إجراء عملية المراجعة، وهو ما قد يؤثر سلبًا على جودة المراجعة.

هدفت الدراسة إلى دراسة المراجعة الإلكترونية، وبيان إجراءاتها وأساليبها ومعاييرها، وتأثيرها على جودة المراجعة. ولتحقيق أهداف الدراسة، اتبع الباحث المنهج التاريخي، والاستنباطي، والاستقرائي، والتحليل الوضعي، كما استخدم استمارة استبيان وتحليلها.

توصّلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- استخدام المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى اختصار وقت عملية المراجعة وتوفير الجهد.
- تزيد المراجعة الإلكترونية من قدرة المراجع على توسيع حجم العينة، مما يعزز الثقة في رأيه الفني المحايد بشأن القوائم المالية.
- تساعد المراجعة الإلكترونية على تقييم إجراءات الرقابة الداخلية، مما يسهل تنفيذ عملية المراجعة.

وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق المراجعة الإلكترونية لما تتيحه من إمكانية التحقق من سلامة معالجة البيانات ودقتها، واختصار وقت عملية المراجعة، مما يسهم في تحسين جودة المراجعة.

دراسة (برزان، 2018) بعنوان: "أثر التدقيق الإلكتروني في رفع الاستقلالية وكفاءة المدقق الداخلي":

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على دور التدقيق الإلكتروني في تعزيز الاستقلالية والكفاءة المهنية للمدقق الداخلي. وقد تمّ تطبيق البحث على عينة من فروع مصرف الرافدين. تناول البحث الجانب النظري استناداً إلى الأدبيات المحاسبية والتدقيقية، وتم تضمينه في المبحث الثاني. أما الجانب التطبيقي فقد استند إلى اختبار فرضيات البحث باستخدام استمارة استبانة وزعت على عينة من المدققين الداخليين والعاملين في المصارف.

أكد البحث في الجانب التطبيقي على معياري الاستقلالية والكفاءة المهنية للمدقق الداخلي والعوامل المؤثرة فيهما. من أهمّ النتائج التي توصل إليها البحث:

- يؤدي التدقيق الإلكتروني إلى الفصل بين أعمال التدقيق وأعمال اللجان التي يكلف بها المدقق داخل الوحدات.

- تُعدُّ مهمّة المدقق الأولى في الوحدات جميعها هي فحص نظام الرقابة الداخلية. لذا، فإنَّ وجود نظام معلومات إلكتروني سليم لأنشطة الوحدات يؤدي إلى سهولة فحص نظام الرقابة الداخليّة وكفاءته، ممّا يُسهم في اكتشاف الأخطاء بأقلِّ وقتٍ وجُهدٍ وتكلفة.

دراسة (يوسف و نجم، 2018). بعنوان: "مخاطر التدقيق الإلكتروني وأثرها على جودة عملية التدقيق":

بالرغم من أنَّ معايير التدقيق الدولية تلزم المدقق بتصميم عملية التدقيق بطريقة تضمن الحصول على تأكيدات معقولة حول اكتشاف الأخطاء الجوهرية، بهدف تقليل مخاطر التدقيق التي تحيط بالمؤسسة موضوع التدقيق، إلا أنَّ هذه المخاطر تتكون من عناصر عدّة يمكن التعبير عنها كالآتي: مخاطر الاكتشاف، مخاطر الرقابة، المخاطر المقبولة، والمخاطر الملازمة أو المتأصلة. تمثل هذه العناصر نموذج مخاطر التدقيق الذي يوضح للمدقق أنواع المخاطر التي يمكنه تحملها.

في هذا البحث، قام الباحثان بعرض النموذج الحالي، ثم انتقاده وطرحه بصيغة جديدة. وبناءً على طبيعة الدراسة، اتبعا المنهج التاريخي والوصفي لعرض الإطار النظري، واستخدما المنهج التحليلي لمناقشة نموذج مخاطر التدقيق، مع الاعتماد على مراجع متنوعة لتغطية الجانب النظري للدراسة.

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- توجد علاقة طردية بين المخاطر المقبولة ومخاطر الاكتشاف، مع ثبات مخاطر الرقابة والمخاطر المتأصلة.
- لتقدير المخاطر اللازمة، يجب على المدقق استخدام اجتهاده المهني في تقييم عوامل عدّة، من بينها أمانة الإدارة وعوامل أخرى مؤثرة.

دراسة (الشنطي، 2016). بعنوان: "مدى مواكبة تطور مهنة تدقيق الحسابات في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات: دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية".

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى مواكبة مهنة تدقيق الحسابات لتطور تكنولوجيا المعلومات، وذلك من خلال دراسة أهداف عدّة تُسهم في تحقيق هدف الدراسة الرئيس.

ولتحقيق هذه الأهداف، تمّ تطوير استبانة كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة، وتم توزيعها على مكاتب مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة في المملكة الأردنية الهاشمية.

بعد جمع البيانات باستخدام أداة الدراسة، تمّ معالجتها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS ، وفقاً لأغراض الدراسة وبإلزام على أساليب قياس المتغيرات؛ حيث تمّ توظيف الأساليب الإحصائية الملائمة لفرضيات الدراسة ومتغيراتها. توصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات، من أهمّها:

- أنّ مهنة تدقيق الحسابات قد واكبت التطور الحاصل في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات.
 - أنّ استخدام تكنولوجيا المعلومات قد أسهم بشكلٍ إيجابيٍّ في تحسين عمليات التدقيق.
 - أنّه لا توجد مشاكل أو معوقات ناجمة عن استخدام التكنولوجيا في عمليات التدقيق.
- دراسة (سمور، 2014) بعنوان: "دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين. ولتحقيق هذا الهدف، تمّ اتباع المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة الدراسة.

تمّ تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات، وتم توزيعها على أفراد عينة الدراسة بالكامل، والمكوّنة من شركات التدقيق الدولية والإقليمية والمحلية الكبرى في قطاع غزة، بعدد (9) شركات تدقيق، وتشتمل العينة على (45) مدققاً، وتم استرداد (41) استبانة، أي ما نسبته حوالي (91%)

تمّ استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية لتحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج "SPSS".

توصّلت الدراسة إلى نتائج عدّة، أهمّها:

- أنّ استخدام التدقيق الإلكتروني في مرحلة تخطيط عملية التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة خدمة التدقيق.
- كما تمّ استخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة واختبارات العمليات الأساسية.
- بالإضافة إلى تحسين فهم بيئة الرقابة الداخلية.

- وأظهرت النتائج أنّ استخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية واختبارات الأرصدة التفصيلية يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق.
- خلصت الدراسة إلى عدة توصيات، أهمّها: زيادة فعالية الجانب النقابي المفروض من قبل هيئة سوق رأس المال الفلسطينية وبورصة فلسطين على الشركات المساهمة العامة في مجال التعاقد مع شركات تدقيق تستخدم وسائل وأدوات التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق.

ملخص الدراسات السابقة العربية

اسم الباحث - السنة - البلد	المتغيرات المستقلة	المتغيرات التابعة	المنهجية	النتائج
طرشي و يخلف، 2020 الجزائر ،	دور التدقيق الإلكتروني	جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي .	المنهج الاستنباطي	إنّ جودة مهنة التدقيق تعني استقلالية المدقق في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش مع ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية وبقواعد سلوك المهنة من أجل تحقيق المصلحة لمستخدمي القوائم المالية جميعهم.
موسى ، 2019، ليبيا	المراجعة الإلكترونية	مخاطر وجود المراجعة	المنهج الوصفي التحليلي	استخدام المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى اختصار وقت عملية المراجعة وتوفير الجهد.
برزان، 2018، العراق	التدقيق الإلكتروني	المدقق الداخلي	المنهج الوصفي التحليلي	يؤدي التدقيق الإلكتروني إلى الفصل بين عمل التدقيق وأعمال اللجان التي يكلف بها المدقق داخل الوحدات.
يوسف ونجم، 2018، العراق	مخاطر التدقيق الإلكتروني	جودة المعلومات المحاسبية	المنهج التاريخي والوصفي	العلاقة بين المخاطر المقبولة ومخاطر الاكتشاف هي علاقة طردية إذ تحقق ثبات كل من مخاطر الرقابة والمخاطر المتوارثة، ولتقدير المخاطر

اللازمة على المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقييم عوامل عديدة منها أمانة الإدارة وغيرها من العوامل.				
مهنة تدقيق الحسابات قد واكبت التطور في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات كما أن استخدام تكنولوجيا المعلومات قد أسهم بشكل إيجابي في عمليات التدقيق	المنهج الوصفي التحليلي	تكنولوجيا المعلومات	تدقيق الحسابات	الشنطي، 2016م، الأردن
أن استخدام التدقيق الإلكتروني في مرحلة تخطيط عملية التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة خدمة التدقيق	المنهج الوصفي التحليلي	خدمة جودة التدقيق	التدقيق الإلكتروني	سمور، 2014، قطاع غزة

الدراسات الأجنبية:

دراسة (Eulerich, & others, 2021) بعنوان:

Evidence on Internal Audit Effectiveness from Transitioning to Remote Audits

ناقشت هذه الدراسة سبب ظهور التدقيق عن بُعد، والذي جاء نتيجة حظر العمليات التدقيقية الشخصية من قبل الحكومات وسياسات الشركات خلال جائحة COVID-19. اضطر المدققون الداخليون إلى الانتقال إلى عمليات التدقيق عن بُعد لأداء مهامهم.

استندت الدراسة إلى استبيان شمل 271 مدققاً داخلياً ألمانياً أجروا عمليات تدقيق عن بُعد وعمليات تدقيق تقليدية، واتباع الباحثون المنهج الوصفي التحليلي. وجدت الدراسة أن المدققين الداخليين عموماً لا يرون فروقاً كبيرة في كفاءة التدقيق الإلكتروني وفعالته مقارنة بالتدقيق التقليدي عند النظر إلى الرُّدود مجتمعة.

مع ذلك، أظهرت النتائج أنّ تصورات الكفاءة والفعالية تزداد بزيادة خبرة المدققين الداخليين في عمليات التدقيق عن بُعد. كما أظهرت تحليلات إضافية أنّ الدعم المقدم من الجهة الخاضعة للتدقيق، وليس من الإدارة أو لجنة التدقيق، يُعدّ عاملاً مهماً لنجاح عمليات التدقيق عن بُعد.

تشير هذه النتائج إلى أهمية بناء دعم قوي من الخاضع للتدقيق لتحقيق تجربة ناجحة في تنفيذ عمليات التدقيق عن بُعد، وهو ما يجب أن يأخذه المدققون الداخليون بعين الاعتبار عند تصميم هذه العمليات وتنفيذها.

دراسة (Prabowo & Suhartini، 2021) بعنوان:

The Effect of Independence and Integrity on Audit Quality: Is There A Moderating Role for E-Audit ?

تهدف هذه الدراسة إلى التأكيد على ضرورة موثوقية البيانات المالية كمعيار أساسي عند اتخاذ قرار مراجعتها. لتحقيق ذلك، يُشترط توفر الاستقلالية والنزاهة في أداء عملية التدقيق. كما يساعد التدقيق الإلكتروني في مواجهة تحديات الثورة الصناعية 4.0 ويسهم في منع الاحتيال.

سعت الدراسة إلى اختبار وتحليل دور التدقيق الإلكتروني في التخفيف من تأثير استقلالية المدقق ونزاهته على جودة التدقيق. جمعت البيانات باستخدام استبيان وُرِّع على مراجعين في مكاتب المحاسبة العامة بمدينة سورابايا في إندونيسيا؛ حيث شارك في الدراسة 36 مستجيباً. تم تحليل البيانات باستخدام تقنية SmartPLS ، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

أظهرت النتائج أنّ استقلالية المدقق تؤثر إيجابياً على جودة التدقيق، كما تؤثر نزاهة المدقق إيجابياً على جودة التدقيق أيضاً. وأظهرت النتائج كذلك أنّ التدقيق الإلكتروني لا يعدل من تأثير استقلالية المدقق على جودة التدقيق، لكنه يعدل تأثير نزاهة المدقق على جودة التدقيق بشكل سلبي.

يُبرزُ المعنى التطبيقي لهذه الدراسة أهمية أن يعزّز المدققون المستقلون على الأقل من استقلالياتهم ونزاهتهم لضمان جودة عالية لتقارير المراجعة، والتي بدورها تشكل مرجعاً موثقاً لصانعي القرار.

دراسة (Hashem & Sujud، 2020) بعنوان:

The Impact of using IT on the Quality of Auditing in Lebanon

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة التدقيق في لبنان. لتحقيق ذلك، تم توزيع استبيان على عينة عشوائية مكونة من 130 خبيراً ومدققاً في المحاسبة يعملون في مكاتب وشركات التدقيق في لبنان. تم تحليل 100 استبانة باستخدام برنامج (SPSS) ، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

أظهرت النتائج الرئيسية للدراسة وعي المدققين في لبنان بالتأثير الإيجابي لاستخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة التدقيق، وذلك بفضل دقتها في استخراج البيانات وتصنيفها، كما ساعدت في تحسين أداء أعمال المراجعة والتوثيق. بالإضافة إلى ذلك، أسهمت تكنولوجيا المعلومات في تقليل وقت العمل وتقليل تكلفة إتمام عمليات التدقيق، فضلاً عن تحسين الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المراجع.

أمّا العقبة الرئيسية التي تواجه استخدام تكنولوجيا المعلومات فتتمثل في نقص الخبرة الكافية لدى المدققين في استخدام تكنولوجيا المعلومات خلال عمليات المراجعة.

دراسة (Supriadi & others، 2019) بعنوان:

The use of information technology of e-audit system on audit quality .

تم إجراء هذا البحث لتحديد أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات والتنفيذ الناجح لأنظمة التدقيق الإلكتروني على جودة التدقيق، من خلال التحليل الإحصائي الوصفي، والتحقق باستخدام أدوات إحصائية. استخدمت الدراسة استبياناً، واتبعت المنهج الوصفي التحليلي.

أظهرت النتائج الرئيسية للدراسة أن استخدام تكنولوجيا المعلومات له تأثير على جودة المراجعة، لكن جودة المراجعة لم تتحقق بشكل كامل حتى الآن بسبب عدم التنفيذ الأمثل لتكنولوجيا المعلومات في دعم جودة المراجعة. أشارت نتائج البحث، التي شملت مدققي BPK ، إلى أن استخدام تكنولوجيا المعلومات لا يؤثر بشكل كبير على جودة التدقيق.

فيما يتعلق بالتنفيذ الناجح لنظام التدقيق الإلكتروني، لم يُؤهل بشكل كامل ليؤثر إيجابياً على جودة التدقيق؛ حيث ينعكس هذا التنفيذ في كفاءة عمليات التفتيش وفعاليتها، والمرونة وسهولة الاستخدام المتصورة للنظام. لكن استخدام النظام لم يُشغل بشكلٍ مثاليٍّ حتى الآن.

ومع ذلك، تشير نتائج البحث إلى أن التنفيذ الناجح لنظام التدقيق الإلكتروني له تأثير إيجابي على جودة التدقيق.

دراسة (Thabit, 2019) بعنوان:

The Influence of Mobile Information Technologies in Enhancing the Electronic Audit

تناولت الدراسة أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات المتنقلة (Mobile IT) في العصر الحالي، نظراً لتداخل هذه التقنيات في جوانب الحياة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية جميعها. هدفت الدراسة إلى بيان أثر تقنية المعلومات المتنقلة على بيئة الأعمال، من خلال مناقشة التحديات التي تواجه التدقيق الإلكتروني عند اعتماد هذه التقنيات وتحليلها، بالإضافة إلى استعراض الحلول المناسبة لها.

اتبعت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي؛ حيث تم توزيع 253 استبانة على عينة من المراجعين الأكاديميين والمهنيين في مدينة الموصل - العراق، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS.

خلصت الدراسة إلى أنّ أغلب المشاركين اتفقوا على أن تطبيق تكنولوجيا المعلومات المتنقلة له تأثير إيجابي على ممارسات التدقيق الإلكتروني. وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وتقليص الفجوة الرقمية، وسن القوانين اللازمة لحماية البيانات الإلكترونية، إلى جانب تنظيم ندوات تثقيفية لتسليط الضوء على أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات المتنقلة وتأثيرها الإيجابي على المعاملات التجارية والبيئية.

دراسة (Aziza & Agus, 2019) بعنوان:

Drivers of Audit Quality for the Development of the Audit Quality Framework based on the International Standards

تهدف هذه الدراسة إلى إعادة النظر في أهمية بناء نموذج نظري شامل لجودة التدقيق في ظلّ التعقيدات التي تواجهها. وتسعى الدراسة إلى تطوير مراجعة نظرية للعوامل المحركة لجودة التدقيق، ووضع إطار نموذجي يدعم تطوير أبحاث جودة المراجعة والتدقيق في المستقبل ضمن مجال البحث المحاسبي.

تشير الدراسة إلى أن الوكلاء الذين يقومون بقياس جودة التدقيق يعانون من نقاط ضعف؛ إذ يتمّ قياس المدققين غالباً من خلال مؤشرات تشغيلية محدودة، مثل أداء المهام الميدانية أو نتائج تقارير التدقيق، مما لا يعكس جودة التدقيق بشكل شامل.

وقد أوضحت الدراسة أنّ إطار جودة التدقيق يتكون من ثلاثة مكونات رئيسية: مدخلات المراجعة، وعملية المراجعة، ومخرجات المراجعة.

- **مُدخلات المراجعة:** تشمل الكفاءة (المتتمثلة في المعرفة والخبرة) والاستقلالية (جزء من الأخلاقيات المهنية).
- **عملية المراجعة:** تتعلق بمواءمة العمل مع معايير التدقيق والمعايير المحاسبية المعتمدة.
- **مُخرجات المراجعة:** تتضمن تصورات أصحاب المصلحة حول دقة البيانات المالية. علاوة على ذلك، تحدد الدراسة عاملين محفزين للمدققين لتحسين جودة التدقيق:
- **حوافز السُّمعة:** حيث تعمل على تعزيز جودة التدقيق للحفاظ على ثقة أصحاب المصلحة وصورة العلامة التجارية لدى العملاء.
- **حوافز تجنب التقاضي:** التي تشجّع المدققين على رفع جودة عملهم لتفادي العقوبات القانونية والدعاوى القضائية من قبل أطراف ثالثة وسوق رأس المال.

دراسة (Other & Alqudah) (2023) بعنوان:

The impact of empowering internal auditors on the quality of electronic internal audits: A case of Jordanian listed services companies

ركّزت هذه الدراسة على استكشاف تأثير تمكين المدققين الداخليين من قبل الإدارة العليا في جودة التدقيق الداخلي الإلكتروني ضمن شركات الخدمات المدرجة في الأردن. تناولت الدراسة ثلاثة أبعاد رئيسية لتمكين المدققين: المؤهلات العامة، المؤهلات الإلكترونية، والاستقلالية المهنية.

تمّ جمع البيانات عبر استبانة وزعت على 144 مدققاً داخلياً، وتم تحليلها باستخدام برنامج (SPSS) أظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي وكبير لكلٍ من: المؤهلات العامة، المؤهلات الإلكترونية، والاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي الإلكتروني. تدعم هذه النتائج إطار نظرية الموارد (Resource-Based View) التي تؤكد أهمية تمكين الموارد البشرية في تحقيق جودة عالية في الأداء.

توصلت الدراسة إلى توصيات موجهة للمشرعين والمهنيين بضرورة مراجعة الأطر التنظيمية الداعمة لمهنة التدقيق الداخلي لتعزيز قدرات المدققين وتمكينهم. كما دعت إلى إجراء المزيد من الأبحاث لدراسة عوامل أخرى محتملة قد تؤثر على جودة التدقيق، مثل: تعقيد مهام التدقيق، والثقافة التنظيمية.

التعقيب على الدراسات السابقة:

تعتبر هذه الدراسة مكملّة لما سبقها من دراسات تناولت موضوع التدقيق الإلكتروني وجودة التدقيق الداخلي؛ حيث أظهرت بعض الدراسات أن التدقيق الإلكتروني يسهم في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي وتحسين عملية التدقيق بشكل عام. كما يُسهم في تحسين جودة أداء أعمال التدقيق وتوثيقها، بالإضافة إلى الحصول على أدلة تدقيق ذات جودة عالية تساعد في إبداء الرأي المهني المدعوم.

تتفق هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في المنهجية المستخدمة؛ حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي مع الاعتماد على أدوات الاستبانة. كما أكدت الدراسة على أهمية التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق، بغض النظر عن الظروف ومستويات التطور التكنولوجي المختلفة.

ما يميز هذه الدراسة:

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها تشمل القطاعات الاقتصادية الفلسطينية جميعها؛ حيث تقوم بدراسة العوامل المؤثرة جميعها على جودة التدقيق الداخلي، وتبحث في مدى إمكانية استخدام التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي. كما تهدف إلى معرفة العوامل والظروف التي تُسهم في تطبيق التدقيق الإلكتروني في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية. بالإضافة إلى ذلك، تسلط الدراسة الضوء على المزايا التي يجب توافرها في المدقق الداخلي الذي سيتولى عملية التدقيق الإلكتروني.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

مقدمة

يتناول هذا الفصل وصفاً تفصيلياً لمنهجية الدراسة وإجراءاتها، ويتضمن شرحاً لمنهج الدراسة المُستخدَم، ومصادر جمع البيانات، وتعريفاً بمجتمع الدراسة وحدودها، إضافة إلى تحديد عينة الدراسة، وتفصيل إعداد أداة الدراسة، وطرق التأكد من صدقها وثباتها، وكذلك عرض الأساليب والمعالجات الإحصائية التي تمَّ استخدامها في تحليل البيانات.

منهجية الدراسة وإجراءاتها

سعيًا لتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي، نظرًا لملاءمته لطبيعة البحث، الذي يتطلب جمع البيانات وتصنيفها وتحليلها وتفسيرها من أجل استخلاص المؤشرات والوصول إلى نتائج منطقية وواقعية. ويُعدُّ المنهج الوصفي من أكثر المناهج ملاءمة للدراسات التي تجمع بين الجوانب الكميّة والكيفيّة؛ حيث يهتم بوصف الظواهر كما هي في الواقع دون تدخل في متغيّراتها.

أداة الدراسة

استخدمت الباحثة الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات، وذلك لتناسبها مع طبيعة مجتمع الدراسة، ولسهولة وسرعة استخدامها في جمع المعلومات. ونظرًا لعدم توافر ظروف مناسبة لاستخدام أدوات بحثية أخرى، تمَّ الاعتماد على الاستبانة بوصفها الأداة الأمثل لهذا النوع من الدراسات.

وقد قامت الباحثة بتصميم الاستبانة بنفسها بما يتلاءم مع أهداف الدراسة، وتضمنت الاستبانة المحاور الآتية:

- المحور الأول: البيانات التعريفية (معلومات عامّة عن المبحوثين).
- المحور الثاني: دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي.
- المحور الثالث: دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط لتحسين جودة التدقيق الداخلي.
- المحور الرابع: دور التدقيق الإلكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات.

- **المحور الخامس:** دور التدقيق الإلكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات.
- **المحور السادس:** دور التدقيق الإلكتروني في جمع الأدلة وتوثيق أعمال التدقيق.
- **المحور السابع:** الصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق الداخلي في استخدام التدقيق الإلكتروني.

مقاييس الأداة:

قامت الباحثة بإجراء مجموعة من الاختبارات الإحصائية للتأكد من صدق الأداة البحثية وثباتها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) وقد تمّ التأكد من أنّ فقرات الاستبانة تقيس بدقة ما صُممت لقياسه؛ حيث تُمثل هذه الخطوة إحدى الضمانات الأساسية لسلامة النتائج واستنتاجاتها. ويعرض الجدول أدناه أهمّ المقاييس والاختبارات التي تم استخدامها في هذه المرحلة.

الجدول (3.1) الاختبارات الإحصائية:

الاختبار	سبب استخدامه
مُعامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الأداة	إذا كانت القيمة ما بين (0.00-0.40) فهي تدل على عدم وجود دلالة إحصائية، ولا يوجد ارتباط، لذا، تُستبعد من التحليل، ولكن إذا كانت القيمة بين (0.41-1) فهذا يدل على أنّها دالة إحصائية، وهناك ارتباط بين محاور الاستبانة.
مُعامل كرونباخ لقياس ثبات الأداة	ثبات الأداة يعني الحصول على نتائج متقاربة عند توزيع الاستبيان مرةً أخرى بعد مدّة قصيرة (10 أيام إلى أسبوعين)، وفي ظروف مماثلة إذا كانت قيمة الثبات (0.60-0.69) تكون قيمة الثبات مقبولة، وإذا كانت قيمة الثبات (0.70-0.79) تكون قيمة الثبات جيدة (متوسطة)، وإذا كانت قيمة الثبات (0.80-0.89) تكون قيمة الثبات عالية، وإذا كانت قيمة الثبات (0.90+) تكون قيمة الثبات عالية جداً؛ فأية قيمة أقلّ من 0.60 فهذا يدل على عدم الثبات.

<p>إذا كانت قيم variance scale متساوية فهذا يعني عدد فقرات زوجي - طول متساوٍ بالفقرة الأولى والثانية نأخذ Spearman وإذا كانت قيم variance scale غير متساوية يعني هذا عدد فقرات فردي - طول غير متساوٍ بالفقرة الأولى والثانية نأخذ جتمان</p>	<p>مُعامل التجزئة النصفية (سبيرمان جتمان) لقياس ثبات الأداة</p>
<p>تُستخدَمُ للتعبير عن إجابات المبحوثين فيما يخص البيانات التعريفية</p> <p>إذا كان المتوسط الحسابي والوسيط والمنوال متساويان فهذا يدل على أنّ التوزيع طبيعي إذا كان هناك اختلاف والتواء سواء كان موجباً أو سالباً، فهو يدلُّ على أنّ التوزيع غير طبيعي.</p>	<p>خصائص المبحوثين (التكرارات)</p> <p>اختبار توزيع البيانات باستخدام الرسم البياني و الاختبار الوصفي (المتوسط الحسابي والوسيط والمنوال)</p>
<p>تم أخذ هذا الاختبار كون عدد أفراد العينة أكثر من 50</p>	<p>اختبار كولموجروف سميرونوف لاختبار التوزيع الطبيعي</p>

صدق أداة الدراسة:

- قامت الباحثة بقياس صدق الاستبيان بهدف التأكد من أن الاستبيان مناسب للغرض الذي أُعدَّ من أجله، ويقاس ما صُمِّمَ لقياسه، وذلك على مرحلتين:
1. **المرحلة الأولى:** تمَّت قبل توزيع الاستبيان؛ حيث تمَّ عرضه على محكِّمين من ذوي التخصص. ويُعتبر هذا الاختبار نسبياً؛ لأنَّه يعتمد على مدى جدية المحكِّمين، ومدى ارتباط تخصصهم بموضوع الدراسة. تمَّت الإفادة من ملاحظاتهم، وأُخذت بعين الاعتبار لتعديل الاستبيان وفقاً لذلك.
 2. **المرحلة الثانية:** جاءت بعد توزيع الاستبيان وجمعه وتحليله. تمَّ اختبار الصدق من خلال قياس مُعامل الارتباط (بيرسون) بين كلّ فقرة والمحور الذي تنتمي إليه، وأُجري هذا الاختبار باستخدام برنامج SPSS، ويوضِّح الجدول (3.3) نتائج اختبار الصدق.

الجدول (3.2): معامل الارتباط بيرسون لفقرات الاستبيان ومحاوره جميعها:

B11	B10	B9	B8	B7	B6	B5	B4	B3	B2	B1	الفقرة	دور التدقيق الإلكتروني
.78	.78	.73	.78	.61	.69	.74	.54	.62	.64	.63	معامل الارتباط	في تحسين جودة التدقيق الداخلي
5**	5**	8**	4**	4**	0**	6**	5**	9**	6**	5**	الدلالة	الداخلي
	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00		
	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
			C8	C7	C6	C5	C4	C3	C2	C1	الفقرة	دور التدقيق الإلكتروني
			.71	.746	.75	.75	.71	.67	.76	.67	معامل الارتباط	في مرحلة التخطيط لتحسين جودة التدقيق الداخلي
			0**	**	9**	7**	8**	2*	4**	5**	الدلالة	الداخلي
			.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00		
			0	0	0	0	0	0	0	0		
	D10	D9	D8	D7	D6	D5	D4	D3	D2	D1	الفقرة	دور التدقيق الإلكتروني
	.77	.76	.82	.71	.82	.72	.73	.73	.78	.79	معامل الارتباط	في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق
	8**	0**	9**	3**	1**	1**	2**	4**	0**	7**	الدلالة	التدقيق
	.000	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00		
	000	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
E11	E10	E9	E8	E7	E6	E5	E4	E3	E2	E1	الفقرة	دور التدقيق الإلكتروني
.69	.74	.77	.75	.79	.72	.69	.80	.67	.64	.71	معامل الارتباط	في مرحلة تنفيذ اجراءات
7**	0**	4**	7**	2**	1**	0**	2**	1**	8**	7**	الدلالة	
.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00		
	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00		

0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	التدقيق التحليلية والاختبارات
F11	F10	F9	F8	F7	F6	F5	F4	F3	F2	F1	الفقرة
.69	.74	.77	.75	.79	.72	.69	.80	.67	.64	.71	معامل الارتباط
7**	0**	4**	7**	2**	1**	0**	2**	1**	8**	7**	دور التدقيق الإلكتروني لمرحلة جمع الأدلة في تحسين أداء أعمال التدقيق وتوثيقها.
.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	الدلالة
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي
			G8	G7	G6	G5	G4	G3	G2	G1	الفقرة
			.72	.79	.77	.76	.74	.83	.75	.75	معامل الارتباط
			9**	1**	7**	8**	7**	5**	9**	2**	الصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق الداخلي في استخدام التدقيق الإلكتروني
			.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	الدلالة
			0	0	0	0	0	0	0	0	الفقرة
						H5	H4	H3	H2	H1	الفقرة
						.74	.62	.70	.75	.66	معامل الارتباط
						6**	2**	8**	4**	5**	الصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق الداخلي في استخدام التدقيق الإلكتروني
						.00	.00	.00	.00	.00	الدلالة
						0	0	0	0	0	الفقرة

بعد إجراء اختبار الصدق، تبين أن قيم معامل الارتباط جميعها جاءت بين (0.41 - 1)، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية أقل من 0.05، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود ارتباط بين الفقرات والمحاور. وهذا يدل على وجود ارتباط ذي دلالة إحصائية بين فقرات الدراسة ومحاورها، مما يشير إلى وجود اتساق داخلي بين فقرات الاستبيان جميعها.

وبالتالي، يمكن التأكد من صدق الاستبيان واستخدامه كأداة لقياس المتغيرات المستهدفة في الدراسة.

ثبات أداة الدراسة:

من المعروف أنّ ثبات الأداة يعني أن تعطي أداة الدراسة النتائج نفسها إذا أُعيد توزيعها على عيّنة متطابقة أو قريبة من المبحوثين بعد فترة زمنية قصيرة. ولغرض التحقق من ثبات أداة الدراسة، قامت الباحثة بإجراء اختبار معامل كرونباخ ألفا ومعامل التجزئة النصفية (سبيرمان وجتمان). وقد جاءت النتائج كما يأتي:

الجدول (3.3) معامل كرونباخ ألفا لقياس ثبات الأداة:

قيمة ألفا	عدد الفقرات	المحاور
0.884	11	دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي.
0.876	8	دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط لتحسين جودة التدقيق الداخلي.
0.914	10	دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق.
0.910	11	دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات.
0.923	11	دور التدقيق الإلكتروني لمرحلة جمع الأدلة في تحسين أداء أعمال التدقيق وتوثيقها.
0.901	8	دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي.
0.737	5	الصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق الداخلي في استخدام التدقيق الإلكتروني.

بالنظر إلى الجدول المدرج أعلاه، وبعد استخدام اختبار كرونباخ ألفا لفحص ثبات الاستبيان، تبين أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات. وهذا يعني أن القارئ يثق بنتائج دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي بنسبة (0.884)، ويثق بنتائج دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط لتحسين جودة التدقيق الداخلي بنسبة (0.876)، ويثق بنتائج دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات في تحسين جودة التدقيق بنسبة (0.914)، ويثق بنتائج دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ الإجراءات

التحليلية والاختبارات بنسبة (0.910)، كما يثق القارئ بنتائج دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة جمع الأدلة في تحسين أداء أعمال التدقيق وتوثيقها بنسبة (0.923)، ويثق بنتائج دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي بنسبة (0.901)، ويثق كذلك بنتائج محور الصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق الداخلي في استخدام التدقيق الإلكتروني بنسبة (0.737).

الجدول (3.4) مُعامل التجزئة النصفي لقياس ثبات الأداة:

مُعامل التجزئة النصفي سييرمان - جتمان	عدد الفقرات	المحاور
0.853	11	دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي.
0.843	8	دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط لتحسين جودة التدقيق الداخلي.
0.891	10	دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق.
0.896	11	دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات.
0.872	11	دور التدقيق الإلكتروني لمرحلة جمع الأدلة في تحسين أداء أعمال التدقيق وتوثيقها.
0.884	8	دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي.
0.616	5	الصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق الداخلي في استخدام التدقيق الإلكتروني.

بعد تحليل مُعامل التجزئة النصفية، تبين أنّ القيم غير متساوية، ولذلك قمنا بأخذ القيمة لمُعامل جتمان.

مجتمع الدراسة

يتكوّن مجتمع الدراسة من العاملين جميعهم في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين، والبالغ عددها (49) شركة وفقاً لأحدث بيانات صادرة عن بورصة فلسطين. وقد تم تحديد مجتمع الدراسة بشكلٍ خاصٍ ليشمل الأفراد ذوي العلاقة المباشرة بوظائف التدقيق والمهام المالية والإدارية، مثل: المدققين الداخليين، مساعدي المدققين، المحاسبين، المدراء الماليين، والعاملين في الأقسام المالية والإدارية ذات الصلة بموضوع الدراسة.

الجدول (3.5) تصنيف الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين حسب القطاع الاقتصادي:

عدد الشركات	اسم القطاع
10	الخدمات
8	التأمين
8	البنوك
11	الصناعة
12	الاستثمار
49 شركة	المجموع

يتضمّن الجدول أعلاه تصنيفاً للشركات المساهمة العامة الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين، وعددها 49 شركة، موزعةً على خمسة قطاعات اقتصادية رئيسية، هي: الخدمات، التأمين، البنوك، الصناعة، والاستثمار. وقد تمّ الأخذ بعين الاعتبار عند تحليل الشركات حجمها الذي تمّ قياسه من خلال عدد الموظفين وعدد الفروع، وذلك لتوفير صورة أوضح حول طبيعة التوزيع القطاعي في السوق المالي الفلسطيني.

عينة الدراسة

تكوّنت عينة الدراسة من (144) فرداً من العاملين في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين، وقد شملت العينة فئات متعددة من الموظفين الذين لهم ارتباط مباشر أو غير مباشر بوظيفة التدقيق الداخلي، مثل: المدققين الداخليين، مساعدي المدققين، المحاسبين، المدراء الماليين، والعاملين في الإدارات المالية والإدارية.

تمّ اختيار العينة باستخدام أسلوب العينة القصدية (Purposive Sampling)، استناداً إلى معايير محددة، أهمّها: الخبرة العملية في مجال التدقيق أو الشؤون المالية والإدارية، والقدرة

على تقديم بيانات موثوقة حول واقع التدقيق الداخلي في الشركات. ويهدف هذا الاختيار إلى ضمان تمثيلٍ مُلائمٍ للفئات الأكثر ارتباطاً بموضوع الدراسة، بخاصةً في ظلّ التفاوت في عدد المدققين الداخليين داخل كل شركة.

وبناءً عليه، لم يتمّ الاقتصار على المدققين الداخليين فقط في تكوين العينة، نظراً لأن بعض الشركات قد لا تضم أقسام تدقيق داخلي مستقلة، أو قد تكون تلك الأقسام صغيرة الحجم، مما يستدعي إشراك فئات أخرى على دراية بطبيعة التدقيق الداخلي وممارساته داخل الشركة. وبالتالي، فإنّ العينة تُعدُّ ممثلةً لمجتمع الدراسة من حيث التخصص والوظيفة، لا من حيث الفئة الوظيفية المحددة فقط.

ومن الجدير بالذكر أنّ العيّنة شملت موظفين من عدد واسع من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، بهدف تغطية أكبر عدد ممكن من الشركات، مما يعزز من إمكانية تعميم النتائج على المجتمع المستهدف.

الجدول (3.6) خصائص العينة الديموغرافية:

النسب المئوية	التكرار	خصائص العينة الديموغرافية	
61.1	88	ذكر	الجنس
38.9	56	أنثى	
26.4	38	30 سنة فما دون	العمر
39.3	57	31-40	
34.0	49	41-50	
0	0	أكثر من 50 سنة	
6.9	10	دبلوم	المؤهل العلمي
65.3	94	بكالوريوس	
27.8	40	ماجستير	
0	0	دكتوراه	
0	0	غير ذلك	
16.0	23	مدقق حسابات رئيس	
12.5	18	مساعد مدقق	
21.5	31	مدير مالي	
17.4	25	رئيس قسم	

32.6	47	محاسب	
29.9	43	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
21.5	31	من 5 - 10	
17.4	25	من 10 - 15	
31.3	45	أكثر من 15 سنة	
38.2	55	من 1 - 5 دورات	
14.6	21	من 6 إلى 10 دورات	
35.4	51	أكثر من 10 دورات	
11.8	17	لا يوجد	
2.1	3	محاسب قانوني فلسطيني (PCPA)	الشهادات المهنية
9.0	13	محاسب قانوني عربي (ACPA)	
9.0	13	محاسب قانوني أمريكي (CPA)	
2.1	3	المراجع الداخلي المعتمد (CIA)	
77.8	112	لا يوجد	
16.0	23	قطاع البنوك والخدمات المالية	
20.8	30	قطاع التأمين	
24.3	35	قطاع الصناعة	
27.8	40	قطاع الاستثمار	
11.1	16	قطاع الخدمات	

تظهر النتائج في الجدول السابق كما يأتي:

- فيما يتعلق بمتغير الجنس: تشير المعطيات في الجدول أعلاه إلى أن نسبة الذكور كانت أعلى من نسبة الإناث؛ حيث بلغت نسبتهم (61.1%) مقارنة بنسبة الإناث التي

بلغت (38.9%). ويمكن أن يُعزى التوزيع المرتفع للذكور إلى عوامل عدّة، منها: الهيكل الاجتماعي والثقافية في بعض القطاعات التي تهيمن عليها الذكور، إضافة إلى تفاوت فرص العمل بين الجنسين في مجالات معينة. كما قد يعكس ذلك الواقع الفعلي للقطاع المدروس؛ حيث توجد وظائف أكثر شيوعاً بين الذكور. هذا التوزيع قد يكون ناتجاً عن عوامل اجتماعية واقتصادية دون أن يكون بالضرورة نتيجة لتمييز بين الجنسين.

• **أما بخصوص متغير الفئة العمرية:** فتشير المعطيات إلى أنّ نسبة من هم في الفئة العمرية 31-40 كانت الأعلى بين أفراد العينة؛ حيث بلغت نسبتهم (39.3%)، تليها الفئة العمرية من 41-50 بنسبة (34%)، ثم الفئة العمرية 30 سنة فما دون، وبلغت نسبتها (26.4%). يمكن أن يُعزى هذا التوزيع إلى أن الفئة العمرية 31-40 عامّاً تمثل المرحلة التي يكون فيها الأفراد قد اكتسبوا الخبرة اللازمة، مما يزيد من فرصهم في الحصول على وظائف. بينما الفئة العمرية 41-50 عامّاً تمثل الأفراد في مرحلة الاستقرار المهني. أما الشباب (أقل من 30 سنة) فتعد نسبتهم أقل بسبب تحديات الدخول إلى سوق العمل والاحتياج لخبرة أو مؤهلات أعلى.

• **بخصوص المؤهل العلمي:** احتلت النسبة الأعلى للمبجوثين الذين لديهم مؤهل علمي بكالوريوس؛ بحيث بلغت نسبتهم (65.3%)، تليها الماجستير التي بلغت (27.8%)، ثم المبجوثين ذوي المؤهل العلمي دبلوم بنسبة (6.9%). يُعزى التوزيع إلى أنّ شهادة البكالوريوس هي المؤهل الأساسي المطلوب في معظم الوظائف، بينما يعكس تزايد الحاصلين على الماجستير السعي لتحسين المؤهلات والتميز المهني. أمّا الحاصلون على شهادة الدبلوم فيمثلون أقلية، مما يدلّ على تفضيل المؤهلات الجامعية الأعلى في سوق العمل.

• **فيما يتعلق بالمسمى الوظيفي:** تشير المعطيات إلى أن المبجوثين ذوي المسمى الوظيفي "محاسب" هم النسبة الأعلى؛ حيث بلغت نسبتهم (32.6%)، يليهم المدير المالي بنسبة (21.5%)، ثم رئيس القسم بنسبة (17.4%)، يليها مدقق حسابات رئيس بنسبة (16.0%)، أما النسبة الأقل فكانت للمسمى الوظيفي "مساعد مدقق" والتي بلغت نسبته (12.5%). يمكن أن يُعزى التوزيع إلى أنّ مسمى "محاسب" هو الأكثر شيوعاً لأنّه الوظيفة الأساسية في المؤسسات المالية. يليها المدير المالي، ثم رئيس القسم ومدقق حسابات رئيس، مما يعكس تدرج المناصب والمسؤوليات. أما "مساعد مدقق"، فهو الأقل تمثيلاً؛ لأنّه وظيفة مساعدة أو ابتدائية في المجال.

- **أما بخصوص سنوات الخبرة:** فقد أشارت المعطيات إلى أنّ غالبية المبحوثين لديهم أكثر من 15 سنة خبرة بنسبة (31.3%)، تليها النسبة (29.9%) لمن هم دون 5 سنوات، ثم (21.5%) لمن لديهم خبرة تتراوح بين 5-10 سنوات، وأخيراً نسبة (17.4%) لمن لديهم خبرة تتراوح بين 10-15 سنة. يُعزى التوزيع إلى أنّ غالبية المبحوثين يمتلكون خبرة طويلة، مما يعكس وجود محترفين ذوي مهارات متقدمة في المجال. كما يشير وجود عدد كبير من المبحوثين ذوي الخبرة القليلة إلى دخول شباب جدد إلى سوق العمل، بينما تمثل الفئات الأخرى الذين يمتلكون خبرات متوسطة تدرجاً طبيعياً في تطور المهارات المهنية.
- **فيما يتعلق بعدد الدورات للمبحوثين:** تبين أنّ النسبة الأكبر كانت للحاصلين على أقل من 5 دورات تدريبية، يليهم الحاصلين على أكثر من 10 دورات بنسبة (35.4%)، ثم الحاصلين على 6-10 دورات بنسبة (14.6%). يُعزى ذلك إلى أنّ غالبية المبحوثين يشاركون في عدد محدود من الدورات التدريبية، مما قد يشير إلى قلة الفرص التدريبية، أو ضعف التركيز على التدريب المستمر. بينما تواجدت نسبة عالية من الأفراد الذين حصلوا على أكثر من 10 دورات، ما قد يعكس اهتماماً أكبر بالتطوير المهني المستمر لدى بعض الأفراد.
- **أما فيما يتعلق بالشهادات المهنية:** فقد تبين أنّ (77.8%) من المبحوثين العاملين في الشركات لا يملكون شهادات مهنية، وأنّ نسبة (9.0%) يحملون شهادة محاسب قانوني عربي، وهي النسبة نفسها لمن يحملون شهادة محاسب قانوني أمريكي. أما المحاسب القانوني الفلسطيني، فقد بلغت نسبته (2.1%) فقط. يُعزى ذلك إلى أنّ معظم المبحوثين لا يحملون شهادات مهنية بسبب قلة الاهتمام بالحصول عليها أو لعدم اشتراطها في بعض الوظائف في القطاع المدروس. كما أنّ النسب الصغيرة لحاملي الشهادات المهنية قد تشير إلى محدودية الفرص للحصول على هذه الشهادات، أو إلى أنّ هذه الشهادات قد لا تكون ضرورية في بعض الشركات أو القطاعات. تشير هذه النسب إلى أنّ غالبية المبحوثين لا يحملون شهادات مهنية، الأمر الذي قد يعكس ضعفاً في التأهيل المهني المتخصص في مجال التدقيق والمحاسبة داخل الشركات المدروسة. ويُحتمل أن يؤدي ذلك إلى تأثير سلبي على جودة ممارسات التدقيق الداخلي وفعالية نظم الرقابة، بخاصّة أنّ الشهادات المهنية تعتبر من المعايير المهمة في تعزيز الكفاءة المهنية والالتزام بالمعايير الدولية. كما أنّ انخفاض النسبة قد يُعزى إلى عدم اشتراط هذه الشهادات في بعض الوظائف أو محدودية الفرص المتاحة للحصول عليها.

• أما فيما يتعلق بقطاع العمل الذي تنتمي إليه الشركات: فقد تم توزيع العينة على خمسة قطاعات رئيسية، هي: البنوك والخدمات المالية، التأمين، الصناعة، الاستثمار، والخدمات، وقد حرصت الباحثة على تمثيل مختلف القطاعات لضمان تنوع وجهات النظر، وأظهرت النتائج أن أعلى نسبة تمثيل كانت لقطاع الاستثمار (27.8%)، يليه قطاع الصناعة (24.3%)، ثم التأمين (20.8%)، فالبنوك والخدمات المالية (16.0%)، وأخيراً قطاع الخدمات (11.1%)،

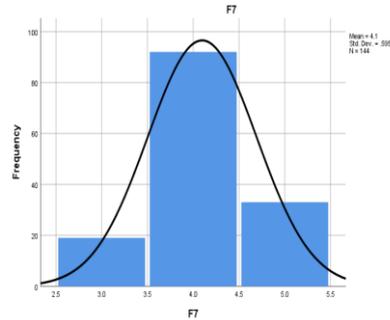
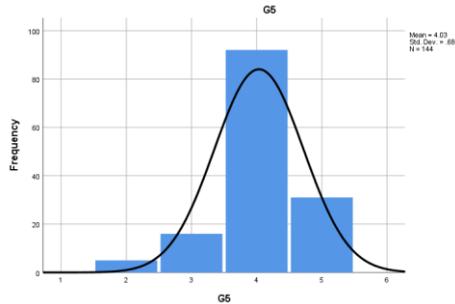
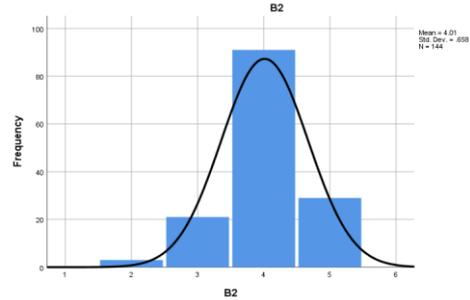
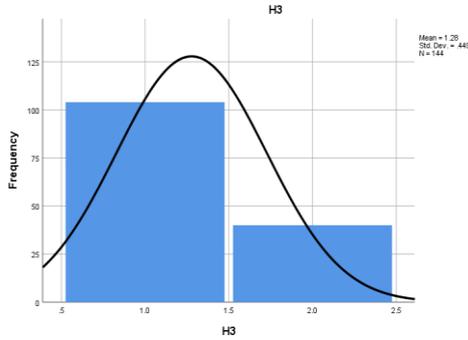
ويُعزى ذلك إلى هيمنة قطاع الاستثمار ونموه المتسارع، يليه القطاع الصناعي لما له من أهمية اقتصادية، في حين جاء تمثيل القطاعات الأخرى وفقاً لحجم المشاركة وتخصص الشركات في كل قطاع.

اختبار توزيع البيانات

تمّ اختبار توزيع البيانات الطبيعي باستخدام ثلاث طرق:

أولاً: الرسم البياني

الرسومات المدرجة أدناه توضّح أنّ التوزيع غير طبيعي



شكل (2) الرسم البياني - اختبار توزيع البيانات

ثانياً: الاختبار الوصفي (المتوسط الحسابي والوسيط والمنوال) لفقرات الدراسة جميعها:
تبيّن بهذا الاختبار عدم تساوي المتوسط مع الوسيط مع المنوال، لذلك، فهي موزّعة توزيعاً غير طبيعي.

الجدول (3.7) الاختبار الوصفي

B11	B10	B9	B8	B7	B6	B5	B4	B3	B2	B1	الفقرة	دور التدقيق
4.1	4.1	4.0	4.2	3.9	4.2	4.1	4.1	3.9	4.0	4.0	المتوسط	الإلكتروني في
0	5	5	2	9	1	3	1	7	1	8	الحسابي	تحسين جودة
4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	الوسيط	التدقيق الداخلي
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	المنوال	
			C8	C7	C6	C5	C4	C3	C2	C1	الفقرة	دور التدقيق
			4.0	3.9	4.0	4.0	3.9	3.8	3.9	4.0	المتوسط	الإلكتروني في
			9	9	3	7	6	0	2	3	الحسابي	مرحلة التخطيط
			4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	الوسيط	لتحسين جودة
			0	0	0	0	0	0	0	0		التدقيق الداخلي
			4	4	4	4	4	4	4	4	المنوال	
	D1	D9	D8	D7	D6	D5	D4	D3	D2	D1	الفقرة	دور التدقيق
	0											الإلكتروني في
	4.0	3.9	3.9	3.8	3.8	3.9	3.9	4.0	4.0	3.9	المتوسط	مرحلة تنفيذ
	2	4	7	9	8	8	2	0	4	7	الحسابي	اختبارات الرقابة
	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	الوسيط	الأساسية
	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		للمعاملات لتحسين
	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	المنوال	جودة التدقيق
E11	E10	E9	E8	E7	E6	E5	E4	E3	E2	E1	الفقرة	دور التدقيق
3.9	3.9	4.0	4.0	4.0	3.9	3.9	3.9	3.9	3.9	3.9	المتوسط	الإلكتروني في
6	9	1	0	2	4	3	7	4	0	6	الحسابي	مرحلة تنفيذ

4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	الوسيط	إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	المنوال	
F11	F10	F9	F8	F7	F6	F5	F4	F3	F2	F1	الفقرة	دور التدقيق الإلكتروني
4.0	4.0	4.0	4.0	4.1	3.9	4.1	4.2	4.0	4.1	4.2	المتوسط الحسابي	لمرحلة جمع الأدلة في تحسين أداء أعمال التدقيق وتوثيقها.
5	3	1	3	0	47	0	0	6	1	4		
4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	المتوسط الحسابي	
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	المنوال	
			G8	G7	G6	G5	G4	G3	G2	G1	الفقرة	دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي
			4.0	3.9	3.9	4.0	3.9	3.8	3.8	3.9	المتوسط الحسابي	
			9	2	4	3	7	2	9	1		
			4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0	المتوسط الحسابي	
			0	0	0	0	0	0	0	0		
			4	4	4	4	4	4	4	4	المنوال	
						H5	H4	H3	H2	H1	الفقرة	الصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق الداخلي في استخدام التدقيق الإلكتروني
						1.4	1.4	1.2	1.5	1.3	المتوسط الحسابي	
						0	4	8	1	2		
						1.0	2.0	1.0	1.0	1.0	المتوسط الحسابي	
						0	0	0	0	0		
						1	2	1	1	1	المنوال	

نلاحظ من الجدول المدرج أن المتوسط الحسابي والوسيط والمنوال غير متساويين وهذا ما يعني ان توزيع البيانات توزيع غير طبيعي

الطريقة الثالثة لاختبار التوزيع الطبيعي هي كولموجروف سميرنوف
الجدول (3.8) اختبار كولموجروف سميرنوف

B1 1	B1 0	B9	B8	B7	B6	B5	B4	B3	B2	B1	الفقرة	دور التدقيق الإلكتروني
28 .5	30 .2	31 .7	29 .8	28 .7	28 .5	30 .8	30 .7	30 .5	32 .8	33 .2	معامل الارتباط	في تحسين جودة التدقيق الداخلي
00 .0	.00 0	الدلالة										
			C8	C7	C6	C5	C4	C3	C2	C1	الفقرة	دور التدقيق الإلكتروني
			28 .8	33 .7	29 .7	26 .4	33 .6	28 .4	33 .4	33 .3	معامل الارتباط	في مرحلة التخطيط لتحسين جودة التدقيق الداخلي
			.00 0	الدلالة								
	D1 0	D9	D8	D7	D6	D5	D4	D3	D2	D1	الفقرة	دور التدقيق الإلكتروني
	31 .2	33 .2	32 .4	34 .0	31 .6	30 .0	31 .2	27 .3	30 .6	33 .4	معامل الارتباط	في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق
	.00 0	الدلالة										
E1 1	E1 0	E9	E8	E7	E6	E5	E4	E3	E2	E1	الفقرة	دور التدقيق الإلكتروني

31	30	33	34	34	30	32	26	32	32	32	معامل الارتباط	في مرحلة تنفيذ اجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات
.4	.4	.1	.6	.4	.6	.5	.3	.4	.7	.4		
.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	الدلالة	التدقيق التحليلية والاختبارات
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
F1	F1	F9	F8	F7	F6	F5	F4	F3	F2	F1	الفقرة	دور التدقيق الإلكتروني
1	0											
30	30	30	29	33	30	30	30	29	31	28	معامل الارتباط	لمرحلة جمع الأدلة في تحسين اداء أعمال التدقيق وتوثيقها.
.6	.4	.5	.4	.6	.7	.2	.3	.4	.0	.4		
.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	الدلالة	تحسين اداء أعمال التدقيق وتوثيقها.
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
			G8	G7	G6	G5	G4	G3	G2	G1	الفقرة	دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي
			33	33	33	33	30	31	32	30	معامل الارتباط	استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي
			.7	.5	.9	.4	.5	.3	.5	.1		
			.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	الدلالة	استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي
			0	0	0	0	0	0	0	0		
						H5	H4	H3	H2	H1	الفقرة	الصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق الداخلي في استخدام التدقيق الإلكتروني
						39	36	45	34	43	معامل الارتباط	الصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق الداخلي في استخدام التدقيق الإلكتروني
						.1	.9	.4	.8	.3		
						.00	.00	.00	.00	.00	الدلالة	الصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق الإلكتروني
						0	0	0	0	0		

نلاحظ من الجدول (3.7) أنّ قيم الدلالة الإحصائية جميعها جاءت أقل من 0.05 وهو ما يدل على عدم وجود توزيع طبيعي للبيانات، ما يعني رفض الفرضية الصفرية القائلة بأنّ هناك توزيعاً طبيعياً.

تصنيف مقياس الدّراسة

من أجل تفسير نتائج الدراسة وتحليل إجابات المبحوثين بطريقة علمية دقيقة، تمّ اعتماد مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على أسئلة الاستبانة. وبناءً عليه، جرى تصنيف المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وفق المستويات الموضّحة في الجدول (3.9) أدناه، وذلك لتحديد درجة الاستجابة على كلّ فقرة من فقرات الدّراسة.

جدول (3.9): مقياس ليكرت الخماسي

كبيرة جداً	5.00-4.21
كبيرة	4.20-3.41
متوسطة	3.40-2.61
منخفضة	2.60-1.81
منخفضة جداً	1.80-1.00

الفصلُ الرَّابِعُ

نتائجُ الدِّراسةِ ومناقشتُها

الفصل الرابع

نتائج الدراسة ومناقشتها

4.1 مقّمة

يتضمن هذا الفصل عرضًا للنتائج التي توصلت إليها الدراسة، والتي تهدف إلى التعرف على مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي للشركات المساهمة العامة الفلسطينية. وقد تمّ في هذا الفصل الإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

الإجابة عن أسئلة الدراسة

من أجل الإجابة عن أسئلة الدراسة، تمّ حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي للشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

السؤال الأول: هل يسهم التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

الجدول (4.1) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
B1	يؤدي استخدام الحاسوب إلى الحفاظ على سرية المعلومات المحاسبية وأمنها لدى الشركة.	4.08	0690.	مرتفعة
B2	يتمكّن المدقق الداخلي من فهم النقاط التي تركز فيها صور الغش باستخدام الحاسوب للتركيز عليها.	4.01	0658.	مرتفعة
B3	يمكن المدقق الداخلي من فهم المبادئ الأساسية للحاسوب بما في ذلك الأساليب التي يتم بها تسجيل	3.97	0782.	مرتفعة

			البيانات لدى الشركة.	
مرتفعة	0777.	4.11	يوفر التدقيق الإلكتروني للبيانات اتصالات فعالة بين مدير قسم التدقيق الداخلي والإدارة العليا.	B4
مرتفعة	0682.	4.13	يؤدي استخدام الحاسوب في العمليات المختلفة إلى تفعيل النظم المعلوماتية وتنظيمها وإدارتها بشكل أفضل، مما يساعد على حفظها والاستفادة منها بشكل أكبر.	B5
مرتفعة جدا	0708.	4.21	يتم استخدام التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي والتوجيه والرقابة.	B6
مرتفعة	0766.	3.99	توفير برنامج يكتشف مواقع الأخطاء حال حدوثها.	B7
مرتفعة جدا	0652.	4.22	استخدام التدقيق الإلكتروني يساعد المدقق الداخلي على إنجاز الأعمال بسرعة عالية وفي وقت أقل.	B8
مرتفعة	0705.	4.05	استخدام التدقيق الإلكتروني يساعد أصحاب القرار في اتخاذ القرارات داخل الشركة.	B9
مرتفعة	0732.	4.15	استخدام التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق يمنح ميزة للتدقيق الداخلي.	B10
مرتفعة	0722.	4.10	استخدام التدقيق الإلكتروني يحسن من جودة الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات الإلكترونية المستخدمة في الشركة.	B11
مرتفعة	0.487	4.09	المعدل العام للمحور	

يظهر من الجدول (4.1) أنّ المتوسط الحسابي العام للمحور "مدى فعالية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية" قد بلغ (4.09)، أي بدرجة مرتفعة. وهذا يفسر وجود مساهمة وفعالية للتدقيق الإلكتروني في تحسين التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

بيّن الجدول أنّ أعلى قيمة في المتوسطات الحسابية كانت للفقرة التي تنصّ على: "استخدام التدقيق الإلكتروني يساعد المدقق الداخلي على إنجاز الأعمال بسرعة عالية وفي وقت أقل؛" حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.22) والانحراف المعياري (0.652)، مما يعني وجود موافقة كبيرة جداً من المبحوثين على أنّ استخدام التدقيق الإلكتروني يساعد المدقق الداخلي على إنجاز الأعمال بسرعة.

أمّا أقلّ قيمة للمتوسطات الحسابية فكانت للفقرة التي تنصّ على: "يتمكن المدقق الداخلي من فهم المبادئ الأساسية للحاسوب، بما في ذلك الأساليب التي يتمّ بها تسجيل البيانات لدى الشركة؛" حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (3.77) والانحراف المعياري (0.782)، مما يعني وجود موافقة بدرجة مرتفعة من أفراد العيّنة على هذه الفقرة.

نلاحظ أيضاً من الجدول أنّ الانحراف المعياري تراوح بين (0.652 - 0.782)، مما يعبر عن تشتت متوسط في إجابات المبحوثين حول دور التدقيق الإلكتروني ومساهمته في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وهو ما يمثل شبه إجماع منهم.

السؤال الثاني: هل يُسهم التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

الجدول (4.2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
C1	استخدام التدقيق الإلكتروني في إعداد البرنامج الزمني للعملية التدقيق وخطّة التدقيق المرحلية والنهائيّة؛ مما يُسهم في تحسين	4.03	0.621	متوسطة

			الجودة التدقيق للشركة.	
مرتفعة	0.710	3.92	يتم استخدام البرامج المحوسبة للوصول إلى القناة المعقولة في فهم طبيعة عمل الشركة والبيئة التي تحيط بها.	C2
مرتفعة	0.756	3.80	يتم استخدام التدقيق الإلكتروني في تقييم العلاقة مع العملاء في الفترات السابقة لتحديد مدى إمكانية الاستمرار معهم أو التوقف عن أداء الخدمة لهم.	C3
مرتفعة	0.711	3.96	يتم استخدام التدقيق الإلكتروني لتقييم مخاطر أعمال العميل وتصنيفها مخاطر عالية، متوسطة، منخفضة.	C4
مرتفعة	0.726	4.07	يسهم استخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية للوصول إلى المؤشرات المالية الناتجة عن التحليل.	C5
مرتفعة	0.757	4.03	استخدام التدقيق الإلكتروني في تقدير الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق المقبولة، والخطر الطبيعي.	C6
مرتفعة	0.597	3.99	استخدام الأساليب والأدوات الإلكترونية في جمع المعلومات لتقدير مخاطر الاحتيال.	C7
مرتفعة	0.668	4.09	استخدام التدقيق الإلكتروني في تصميم استراتيجية التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق التفصيلي.	C8
مرتفعة	0.503	3.98	المعدل العام للمحور	

بناءً على المُخرجات التي ظهرت في الجدول (4.2) نلاحظ أنّ أغلب الفقرات قد جاءت بدرجة مرتفعة، وبالنظر إلى المعدّل العام للمتوسط الحسابي للمحور نلاحظ أنّه يظهر بدرجة مرتفعة أيضًا، وما نسبته 3.98، ما يدلُّ على وجود مساهمة وفعالية للتدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

وبيّن الجدول أعلاه أنّ أعلى قيمة في المتوسطات الحسابية كانت للفقرة التي تنص على استخدام التدقيق الإلكتروني في تصميم استراتيجية التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق التفصيلي) بحيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.09)، والانحراف المعياري (0.668)، ما يعني أنّ هناك موافقة كبيرة من المبحوثين على استخدام التدقيق الإلكتروني في تصميم استراتيجية التدقيق الشاملة، وبرنامج التدقيق التفصيلي.

أمّا أقلّ قيمة للمتوسطات الحسابية فكانت للفقرة التي تنصُّ على: "يتم استخدام التدقيق الإلكتروني في تقييم العلاقة مع العملاء في الفترات السابقة لتحديد مدى إمكانية الاستمرار معهم أو التوقف عن أداء الخدمة لهم". بحيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (3.80)، والانحراف المعياري (0.756). ما يعني وجود موافقة بدرجة كبيرة من أفراد العيّنة على هذه الفقرة.

كذلك نلاحظ من الجدول أنّ الانحراف المعياري قد جاء بين (0.668-0.756)، ما يعبر عن تشتتٍ متوسّطٍ في إجابات المبحوثين حول دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وهو ما يمثل شبه إجماعٍ منهم.

السؤال الثالث: هل يُسهم التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينيّة؟
الجدول (4.3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق الداخلي

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
D1	يستخدم المدقق الداخلي الأدوات والأساليب للتدقيق الإلكتروني لأغراض فهم البيئة	3.97	0.733	مرتفعة

			الداخلية وإجراءاتها.	
مرتفعة	0.698	4.04	يتم استخدام التدقيق الإلكتروني للتحقق من مدى ملاءمة تصميم أنظمة الرقابة الداخلية.	D2
مرتفعة	0.760	4.00	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني للتحقق من كفاءة الرقابة الداخلية وفعاليتها وجودة أدائها.	D3
مرتفعة	0.734	3.92	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تقدير خطر الرقابة وتنفيذ اختبارات.	D4
مرتفعة	0.734	3.98	يستخدم المدقق الداخلي أساليب التدقيق الإلكتروني وأدواته في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من وجود وحدث العملية المالية.	D5
مرتفعة	0.762	3.88	يستخدم المدقق الداخلي أساليب التدقيق الإلكتروني وأدواته في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من اكتمال العملية المالية.	D6
مرتفعة	0.767	3.89	يستخدم المدقق الداخلي أساليب التدقيق الإلكتروني وأدواته في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من دقة العملية المالية.	D7
مرتفعة	0.704	3.97	يستخدم المدقق الداخلي أساليب التدقيق الإلكتروني وأدواته في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من توقيت العملية المالية.	D8
مرتفعة	0.731	3.94	يستخدم المدقق الداخلي أساليب التدقيق الإلكتروني وأدواته في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من تصنيف العملية المالية.	D9

مرتفعة	0.694	4.02	يستخدم المدقق الداخلي أساليب التدقيق الإلكتروني وأدواته في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من ترحيل العملية المالية وتلخيصها.	D10
مرتفعة	0.563	3.95	المعدل العام للمحور	

بناءً على المُخرجات التي ظهرت في الجدول (4.3)، نلاحظ أنّ الفقرات جميعها جاءت بدرجة مرتفعة. وبالنظر إلى المعدل العام للمتوسط الحسابي للمحور، يظهر أنّه بدرجة مرتفعة أيضاً؛ حيث بلغت نسبته (3.95)، مما يدل على وجود مساهمة وفعالية للتدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية.

يبين الجدول أعلاه أنّ أعلى قيمة في المتوسطات الحسابية كانت للفقرة التي تنصّ على: "يتم استخدام التدقيق الإلكتروني للتحقق من مدى ملاءمة تصميم أنظمة الرقابة الداخلية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.04)، والانحراف المعياري (0.698)، مما يعني وجود موافقة كبيرة من المبحوثين على أهميّة استخدام التدقيق الإلكتروني في التحقق من مدى ملاءمة تصميم أنظمة الرقابة الداخلية.

أما أقل قيمة للمتوسطات الحسابية فكانت للفقرة التي تنصّ على: "يستخدم المدقق الداخلي أساليب التدقيق الإلكتروني وأدواته في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من اكتمال العملية المالية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (3.88).

كما نلاحظ من الجدول أنّ الانحراف المعياري تراوح بين (0.694 - 0.762)، مما يُعبّر عن تشتتٍ متوسطٍ في إجابات المبحوثين حول دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية.

السؤال الرابع: هل يُسهم التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية؟

الجدول (4.4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
E1	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية والمالية للعمليات الخاصة بالشركة محل التدقيق.	3.96	0.708	مرتفعة
E2	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم قدرة العميل على الاستمرار.	3.90	0.769	مرتفعة
E3	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية بهدف التوصل إلى مدى وجود تحريفات محتملة في القوائم المالية.	3.94	0.667	مرتفعة
E4	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقليل الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة.	3.97	0.766	مرتفعة
E5	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحليل وربط العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية للفترة ذاتها.	3.93	0.665	مرتفعة

مرتفعة	0.764	3.94	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لمقارنة المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى.	E6
مرتفعة	0.585	4.02	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحديد مدى واقعية العمليات المالية والأرصدة المالية للشركة ومنطقتيها.	E7
مرتفعة	0.669	4.00	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من وجود الأرصدة.	E8
مرتفعة	0.671	4.01	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقتها.	E9
مرتفعة	0.709	3.99	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من قيمة أرصدة الأصول والالتزامات.	E10
مرتفعة	0.698	3.96	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقة التقييم والتحميل للحسابات.	E11
مرتفعة	0.507	3.96	المعدل العام للمحور	

بالنظر إلى المتوسطات الحسابية للفقرات والمحور العام في الجدول (4.4)، نلاحظ أنها جاءت بدرجة مرتفعة؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور العام (3.96)، مما يدل على وجود دورٍ ومُساهمةٍ وفعاليّةٍ للتدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية.

بيّن الجدول أعلاه أنّ أعلى قيمة في المتوسطات الحسابية كانت للفقرة التي تنصّ على: "يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحديد مدى واقعية العمليات المالية والأرصدة المالية للشركة ومنطقيّتها"؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.02). أمّا أقلّ قيمة للمتوسطات الحسابية فكانت للفقرة التي تنصّ على: "يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم قدرة العميل على الاستمرار"؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (3.90).

كما نلاحظ من الجدول أنّ الانحراف المعياري تراوح بين (0.769 - 0.585)، مما يعبر عن تشتتٍ متوسّطٍ في إجابات المبحوثين حول دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية.

السؤال الخامس: هل يُسهم التدقيق الإلكتروني لمرحلة جمع الأدلة في تحسين أعمال التدقيق وتوثيقها في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية؟

الجدول (4.5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الإلكتروني لمرحلة جمع الأدلة في تحسين أعمال التدقيق وتوثيقها في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
F1	يساعد التدقيق الإلكتروني المدقق الداخلي في إنجاز برنامج التدقيق في أقلّ وقتٍ، وبأقلّ تكلفة.	4.24	0.669	مرتفعة جداً
F2	استخدام التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق يساعد المدقق الداخلي في إعداد الملاحظات	4.11	0.660	مرتفعة

			والتوصيات والتقارير التي سيتم تقديمها لإدارة الشركة.	
مرتفعة	0.677	4.06	يساعد استخدام التدقيق الإلكتروني المدقق الداخلي في عملية التدقيق في تلخيص نتائج التدقيق من أجل مناقشتها مع فريق التدقيق أو إدارة الشركة.	F3
مرتفعة	0.643	4.20	استخدام التدقيق الإلكتروني يساعد المدقق الداخلي في الوصول إلى نتائج موضوعية من خلال توثيق عملية التدقيق بشكل سليم.	F4
مرتفعة	0.651	4.10	يسهم التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق على قدرة مدقق في الحصول على الأدلة بالتوقيت الملائم للبند محل التدقيق.	F5
مرتفعة	0.709	3.97	يساعد استخدام التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق على قدرة المدقق في الحصول على أدلة أكثر تعلقاً بالبند المراد تدقيقه (هدف التدقيق).	F6
مرتفعة	0.595	4.10	استخدام الأنظمة المحاسبية في عملية التدقيق سيحسن من مقدرة المدقق الداخلي على فهم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل، وبالتالي، تحديد مدى الاعتماد عليه في تقييم الأدلة.	F7
مرتفعة	0.761	4.03	يؤدي استخدام التدقيق الإلكتروني في التدقيق إلى تحسين قدرة الأفراد وتأهيلهم لإعداد أدلة إثبات ذات حجة قوية وجودة عالية.	F8

مرتفعة	0.729	4.01	يتم الحصول على أدلة ذات موضوعية عالية من خلال تطبيق التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق.	F9
مرتفعة	0.709	4.03	يساعد التدقيق الإلكتروني المدقق الداخلي في عملية تدقيق الحسابات في احتساب حجم عينة التدقيق بشكل أكثر دقةً وتعبيراً عن المجتمع ككل.	F10
مرتفعة	0.703	4.05	يساعد التدقيق الإلكتروني في عملية تدقيق الحسابات في توزيع المهام وتقسيمها على موظفي فريق التدقيق بشكل أفضل.	F11
مرتفعة	0.503	4.08	المعدل العام للمحور	

بالنظر إلى المتوسطات الحسابية لل فقرات والمحور العام في الجدول (4.5) نلاحظ أنها جاءت بدرجة مرتفعة، بحيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور العام (4.08)، وهو ما يدل على وجود دور ومساهمة وفعالية للتدقيق الإلكتروني لمرحلة جمع الأدلة في تحسين أعمال التدقيق وتوثيقها في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

ويبين الجدول أعلاه أنّ أعلى قيمة في المتوسطات الحسابية كانت للفقرة التي تنص على: "يساعد التدقيق الإلكتروني المدقق الداخلي في إنجاز برنامج التدقيق في أقل وقتٍ وبأقل تكلفة"؛ بحيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.24)، أما أقل قيمة للمتوسطات الحسابية فكانت للفقرة التي تنص على: "يساعد استخدام التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق على قدرة المدقق في الحصول على أدلة أكثر تعلقاً بالبند المراد تدقيقه (هدف التدقيق)؛ بحيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (3.97).

كذلك نلاحظ من الجدول أن الانحراف المعياري قد جاء بين (0.709-0.595) وهو ما يعبر عن تشتت متوسط في إجابات المبحوثين حول دور التدقيق الإلكتروني لمرحلة جمع الأدلة في تحسين أعمال التدقيق وتوثيقها في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

السؤال الخامس: هل يُسهم التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية؟

الجدول (4.6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
G1	يستخدم المدقق الداخلي الأساليب والأدوات الإلكترونية في القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة والطارئة.	3.91	0.699	مرتفعة
G2	يستخدم المدقق الداخلي الأساليب والأدوات الإلكترونية في تحديد قيمة الالتزامات المستقبلية المحتملة.	3.89	0.720	مرتفعة
G3	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في عملية الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي تحدث بعد تاريخ المركز المالي.	3.82	0.790	مرتفعة
G4	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في عملية تجميع الأدلة والمستندات المالية بشكلها النهائي وتقييمها.	3.97	0.694	مرتفعة
G5	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في القيام بالإجراءات التحليلية النهائية.	4.03	0.684	مرتفعة
G6	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني لتقييم مدى كفاية الإفصاح في تقرير المدقق.	3.94	0.667	مرتفعة

مرتفعة	0.653	3.92	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في التخطيط والتوجيه والرقابة.	G7
مرتفعة	0.602	4.09	يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في إعداد تقرير المدقق وإصداره.	G8
مرتفعة	0.531	3.96	المعدل العام للمحور	

بالنظر الى المتوسطات الحسابية للفقرات والمحور العام في الجدول (4.6) نلاحظ أنها جاءت بدرجة مرتفعة؛ بحيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور العام (3.96)، وهو ما يدل على وجود دور ومساهمة وفعالية للتدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي لدى الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

ويبين الجدول أعلاه أنّ أعلى قيمة في المتوسطات الحسابية كانت للفقرة التي تنصّ على: "يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في إعداد تقرير المدقق وإصداره"؛ بحيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.09)، أما أقل قيمة للمتوسطات الحسابية فكانت للفقرة التي تنصّ على: "يستخدم المدقق الداخلي الأساليب والأدوات الإلكترونية في تحديد قيمة الالتزامات المستقبلية المحتملة"؛ بحيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (3.82).

كذلك نلاحظ من الجدول أنّ الانحراف المعياري قد جاء بين (0.653-0.790) وهو ما يعبر عن تشتت متوسط في إجابات المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

اختبار فرضيات الدراسة:

من أجل اختبار تأثير خصائص المبحوثين على إجاباتهم تمّ اختبار فرضيات الدراسة باستخدام كلّ من اختبار مان ويتي و كروسكال فالس، نظراً لأنّ توزيع البيانات توزيع غير طبيعي، وفيما يأتي اختبار الفرضيات، والفرضيات جميعها إحصائية.

الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) لدور للتدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية.

الجدول (4.7) نتائج اختبار مان ويتني وكروسكال فالس لاختبار تأثير خصائص المبحوثين على إجاباتهم حول دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي.

الفرضية الفرعية الخامسة	الفرضية الفرعية الرابعة	الفرضية الفرعية الثالثة	الفرضية الفرعية الثانية	الفرضية الفرعية الأولى	الفرضية الرئيسية	
مرحلة جمع الأدلة في تحسين أداء أعمال التدقيق وتوثيقها.	مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية.	مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية.	مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية.	مرحلة التخطيط لتحسين جودة التدقيق الداخلي.	مرحلة التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي.	المتغير
0.121	0.152	0.280	0.085	0.109	0.101	الجنس
0.027	0.049	0.051	0.039	0.017	0.068	العمر
0.158	0.582	0.167	0.215	0.615	0.878	المؤهل العلمي
0.115	0.138	0.098	0.143	0.028	0.264	المسمى الوظيفي

0.125	0.076	0.055	0.299	0.022	0.110	سنوات الخبرة
0.244	0.302	0.017	0.113	0.013	0.222	عدد الدورات التدريبية
0.235	0.024	0.442	0.157	0.468	0.281	الشهادات المهنية

الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) لدور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية:

من خلال نتائج الجدول (4.7)، نلاحظ أنّ قيم الدلالة الإحصائية الخاصة بالفرضية الرئيسية للمتغيرات جميعها: (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، الشهادات المهنية) جاءت أكبر من 0.05، مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذه الخصائص. وبالتالي، يتم قبول الفرضية الصفرية، مما يعني أنّ خصائص المبحوثين لا تؤثر على تقييمهم لدور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي.

الفرضيات الفرعية:

الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) لدور التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

المتغير	الفرضية الفرعية الأولى
	مرحلة التخطيط لتحسين جودة التدقيق الداخلي
الجنس	0.109
العمر	0.017
المؤهل العلمي	0.615
المسمى الوظيفي	0.028
سنوات الخبرة	0.022
عدد الدورات التدريبية	0.013
الشهادات المهنية	0.468

يُتضح فيما سبق أنّ قيم الدلالة الإحصائية لمتغيرات: الجنس والمؤهل العلمي والشهادات المهنية، قد جاءت أكبر من 0.05، ما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات؛ بمعنى لا يوجد تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم، وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم. أمّا فيما يتعلق بمتغيرات: العمر والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة وعدد الدورات التدريبية؛ فقد جاءت قيم الدلالة الإحصائية لها أقل من 0.05، وهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم.

الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) لدور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية.

المتغير	الفرضية الفرعية الثانية
	مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامّة الفلسطينية
الجنس	0.085
العمر	0.039
المؤهل العلمي	0.215
المسمى الوظيفي	0.143
سنوات الخبرة	0.299
عدد الدورات التدريبية	0.113
الشهادات المهنية	0.157

يتضح فيما سبق أنّ قيم الدلالة الإحصائية لمتغيرات: الجنس والمؤهل العلمي والشهادات المهنية قد جاءت أكبر من 0.05، ما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات؛ بمعنى لا يوجد تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم، وهو ما يعني قبول الفرضية الصفرية القائلة: لا يوجد تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم. أمّا فيما يتعلق بمتغيرات: العمر والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة وعدد الدورات التدريبية؛ فقد جاءت قيم الدلالة الإحصائية لها أقل من 0.05، ما يدل على وجود فروق ذات دلالة

إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم.

الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) لدور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

المتغير	الفرضية الفرعية الثالثة
	مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
الجنس	0.280
العمر	0.051
المؤهل العلمي	0.167
المسمى الوظيفي	0.098
سنوات الخبرة	0.055
عدد الدورات التدريبية	0.017
الشهادات المهنية	0.442

يُتضح مما سبق أنّ قيم الدلالة الإحصائية لمتغيرات: الجنس، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، والشهادات المهنية قد جاءت أكبر من 0.05، مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات. بمعنى أنه لا يوجد تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم، وهو ما يعني قبول الفرضية الصفرية التي تنصُّ على عدم وجود تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم.

أمّا بالنسبة لمتغيرات: العمر وعدد الدورات التدريبية، فقد جاءت قيم الدلالة الإحصائية لهما أقل من 0.05، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذين المتغيرين. وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية المتعلقة بعدم وجود تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم.

الفرضية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) لدور التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

المتغير	الفرضية الفرعية الرابعة
	مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية
الجنس	0.152
العمر	0.049
المؤهل العلمي	0.582
المسمى الوظيفي	0.138
سنوات الخبرة	0.076
عدد الدورات التدريبية	0.302
الشهادات المهنية	0.024

يتضح مما سبق أنّ قيم الدلالة الإحصائية لمتغيرات: الجنس، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، وعدد الدورات التدريبية قد جاءت أكبر من 0.05، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات. بمعنى أنه لا يوجد تأثير لخصائص الباحثين على إجاباتهم، وهو ما يعني قبول الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص الباحثين على إجاباتهم.

أمّا فيما يتعلق بمتغيرات: العمر والشهادات المهنية، فقد جاءت قيم الدلالة الإحصائية لهما أقل من 0.05، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذين المتغيرين. وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص الباحثين على إجاباتهم.

الفرضية الخامسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) لدور التدقيق الإلكتروني لمرحلة جمع الأدلة في جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

المتغير	الفرضية الفرعية الرابعة
	مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية
الجنس	0.152
العمر	0.049
المؤهل العلمي	0.582
المسمى الوظيفي	0.138
سنوات الخبرة	0.076
عدد الدورات التدريبية	0.302
الشهادات المهنية	0.024

يتضح ممّا سبق أنّ قيم الدلالة الإحصائية لمتغيرات: الجنس والمؤهل العلمي والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة وعدد الدورات التدريبية والشهادات المهنية قد جاءت أكبر من 0.05، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات، أي لا يوجد تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم، وهو ما يعني قبول الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم.

أمّا فيما يتعلق بمتغير: العمر، فقد جاءت قيم الدلالة الإحصائية له أقل من 0.05، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذا المتغير، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم.

الفرضية السادسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي ($\alpha \leq 0.05$) لدور التدقيق الإلكتروني والمتغير الضابط (حجم الشركة ونوع القطاع) في تحسين جودة التدقيق.

الجدول (4.8): يبيّن الأثر في دور التدقيق الإلكتروني والمتغير الضابط (حجم الشركة ونوع القطاع) في تحسين جودة التدقيق.

المتغير	القيمة الاحتمالية sig	الدلالة الإحصائية	قيمة الإحصاء H	درجة الحرية d
دور التدقيق الإلكتروني والمتغير الضابط (نوع القطاع) في تحسين جودة التدقيق الداخلي.	0.252	غير دالة	5.25	4
دور التدقيق الإلكتروني والمتغير الضابط (عدد فروع الشركة) في تحسين جودة التدقيق الداخلي.	0.679	غير دالة	1.55	3
دور التدقيق الإلكتروني والمتغير الضابط (عدد موظفي الشركة) في تحسين جودة التدقيق الداخلي.	0.207	غير دالة	3.16	3

يُضح من نتائج الجدول (4.8)، والذي استُخدم فيه اختبار Kruskal-Wallis H لقياس أثر المتغيرات الضابطة (نوع القطاع، عدد فروع الشركة، وعدد موظفي الشركة) على تقييم دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي، تبين أن القيم الاحتمالية جميعها (Sig.) كانت أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد (0.05). وهذا يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم الباحثين تُعزى إلى هذه المتغيرات.

بمعنى آخر، لم يظهر أن هناك تأثيراً معنوياً لاختلاف نوع القطاع الاقتصادي، أو حجم الشركة المتمثل بعدد فروعها أو عدد موظفيها، على تصوّرات المشاركين بشأن دور التدقيق الإلكتروني في تعزيز جودة أعمال التدقيق الداخلي. ووفقاً لذلك، يتم قبول الفرضية الصفرية التي تُصنّ على عدم وجود أثر لهذه المتغيرات على إجابات الباحثين.

وتشير هذه النتائج إلى أن فعالية التدقيق الإلكتروني تبدو متقاربة في مختلف السياقات التنظيمية، سواء من حيث القطاع الاقتصادي أو حجم الشركة. ويُحتمل أن يعود ذلك إلى تشابه إجراءات التدقيق الإلكتروني المُتبعة، التي غالباً ما تُطبّق وفقاً لمعايير موحّدة، ممّا يقلل من تأثير الفروقات بين الشركات في طبيعة عملها أو بنيتها الإدارية. كما أن خضوع الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لإطار تشريعي وتنظيمي موحّد قد يُسهم في تقليل الفجوات في

ممارسات التدقيق بين القطاعات المختلفة، وهو ما يفسر عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المدروسة.

عرض نتائج الدراسة:

بعد إجراء هذه الدراسة والتي هدفت إلى دراسة مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وقد توصلت إلى النتائج الآتية:

1. بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات المبحوثين حول مدى مساهمة التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي (4.09) بانحراف معياري (0.487)، مما يدل على أن المساهمة إيجابية، وبنسبة مرتفعة؛ حيث تراوحت الإجابات بين مرتفعة ومرتفعة جدًا. وتعزو الباحثة ذلك إلى أن أتمتة العمليات تسهم في زيادة الكفاءة وتقليل الأخطاء، كما تعزز القدرة على تحليل كميات كبيرة من البيانات، مما يدعم الشفافية، والمساءلة، واتخاذ قرارات دقيقة بناءً على البيانات. وقد جاءت هذه النتيجة متوافقة مع دراسات عدّة، مثل: طرشي ويخلف (2020)، موسى (2019)، وسمور (2014)، ومخالفة لدراسات، مثل: يوسف ونجم (2018)، Supriadi وآخرين (2019)، و Prabowo & Suhartini (2021).

2. بلغت مساهمة التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط لتحسين جودة التدقيق الداخلي متوسطًا حسابيًا (3.98) بانحراف معياري (0.503)، مما يدل على وجود مساهمة فعالة. وتوضّح الباحثة أن ذلك يعود إلى مساهمة الأتمتة في تصميم الاستراتيجيات، وتقدير المخاطر، وتنفيذ إجراءات تحليلية أولية، مما يدعم الدقة والكفاءة في العمل التدقيقي. وقد دعمت هذه النتيجة دراسات، مثل: طرشي ويخلف (2020)، موسى (2019)، برزان (2018)، يوسف ونجم (2018)، والشنطي (2016)، Eulerich وآخرين (2021)، Hashem & Sujud (2020)، وتعارضت مع دراسات، مثل: Prabowo & Suhartini (2019)، و Thabit (2019).

3. في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية، بلغ المتوسط الحسابي (3.95) بدرجة مرتفعة. وتعزو الباحثة ذلك إلى أن التدقيق الإلكتروني يتيح تصميم برامج دقيقة، وتحليل المخاطر، وتقييم فعالية الرقابة الداخلية، مما يُعزّز كفاءة الأداء التدقيقي. وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسات، مثل: طرشي ويخلف (2020)، موسى (2019)، برزان (2018)،

- وسمور (2014)، واختلفت مع دراسات، مثل: يوسف ونجم (2018)، الشنطي (2016)، و. Hashem & Sujud (2020).
4. في مرحلة تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية، بلغ المتوسط الحسابي (3.96)، ما يعكس مساهمة كبيرة للتدقيق الإلكتروني في تحسين جودة الأداء. وقد أوضحت الباحثة أنّ التقنية تساعد في تقييم العمليات المالية، وتقليل الاختبارات اليدوية، واكتشاف التحريفات، مما يعزز دقة التحليل والشفافية. وهذه النتيجة متوافقة مع دراسات الآغا (2020) وخليل (2021)، ومخالفة لدراسات رفعت (2019) وجاسم وآخرين (2022).
5. في مرحلة جمع الأدلة وتوثيقها، بلغ المتوسط الحسابي (4.08) بدرجة مرتفعة. ويُعزى ذلك إلى دور التدقيق الإلكتروني في تقليل الوقت والتكلفة، وتحسين موضوعية النتائج، وتسهيل إعداد الملاحظات والتوصيات، وتعزيز فهم نظام الرقابة. وقد جاءت النتيجة متوافقة مع دراسات السراحنة (2019)، ومجد وآخرين (2020)، ومخالفة لدراسات حماد (2021) وفالح وزملائه (2022).
6. أمّا في مرحلة استكمال التدقيق، فكان المتوسط الحسابي (3.96)، ما يشير إلى مساهمة كبيرة أيضًا. وترى الباحثة أنّ ذلك يعود إلى دور التدقيق الإلكتروني في إعداد التقارير، وتقييم الإفصاحات، وتجميع الأدلة، مما يعزز الدقة والموثوقية. وتوافقت هذه النتيجة مع دراسات طرشي ويخلف (2020)، وسمور (2014)، وتعارضت مع دراسات يوسف ونجم (2018)، و. Hashem & Sujud (2020).
7. كشفت الدراسة عن عددٍ من التحدّيات التي تواجه مهنة التدقيق الداخلي عند استخدام التدقيق الإلكتروني؛ حيث تمثلت أبرز هذه التحديات في الحاجة إلى مهارات وخبرات خارجية لاستخدام الأنظمة المحوسبة (4.20)، وإمكانية الاستغناء عن بعض الموظفين نتيجة الأتمتة (4.07)، إضافة إلى الاعتماد المتزايد على التكنولوجيا وتأثيره المحتمل على الإبداع (3.44)، ونقص المعرفة بالتقنيات الحديثة (3.41)، إلى جانب صعوبة الحفاظ على سرّيّة المعلومات (3.40). وترى الباحثة أنّ هذه التحديات تعكس مشكلاتٍ تنظيميّةً وتقنيّةً تؤثر بشكل مباشر على فعالية التدقيق الإلكتروني، مما يستدعي اهتمامًا خاصًا بمجالَي التدريب والتأمين المعلوماتي لضمان تحقيق الكفاءة والموثوقية في عمليات التدقيق.
8. اختبار الفرضية الرئيسة الأولى كان لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا أكبر أو أصغر من 0.05 لإجابات الباحثين حول دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تعزى إلى

متغيرات المبحوثين الديموغرافية والمؤسسية؛ بحيث إنَّ قيم الدلالة الإحصائية لمتغيرات: الجنس والعمر والمؤهل العلمي والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة وعدد الدورات التدريبية والشهادات المهنية قد جاءت أكبر من 0.05، وهو ما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات، بمعنى لا يوجد تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم حول دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي، وهو ما يعني قبول الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم.

تعزو الباحثة عدم وجود فروقات إلى عدة عوامل، منها تجانس الآراء بين المشاركين حول أهمية التدقيق الإلكتروني بغض النظر عن خصائصهم، ووجود مستوى متساوٍ من التعليم والتدريب الذي أدى إلى تأثير مشابه على آرائهم. كما قد تكون فعالية التدقيق الإلكتروني واضحة بما يكفي لتقليل تأثير الخصائص الفردية، وقد لا يدرك المبحوثون كيفية تأثير هذه الخصائص على آرائهم. بناءً على هذه العوامل، يعزز عدم وجود فروقات قبول الفرضية الصفرية التي تعيد بعدم تأثير تلك الخصائص على الآراء بشأن دور التدقيق الإلكتروني.

وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (إديس، 2020)، ودراسة (عبد الله، 2018) ودراسة (علي، 2021)، ودراسة (نصر الله، 2022)، دراسة (السيد، 2019). بينما اختلفت مع دراسة (محمود، 2020)، ودراسة (خالد، 2021)، ودراسة (فؤاد، 2022).

9. اختبار الفرضية الفرعية الأولى كان لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا أكبر أو أصغر من 0.05 لإجابات المبحوثين حول دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تعزى إلى متغيرات المبحوثين الديموغرافية والمؤسسية؛ بحيث إنَّ قيم الدلالة الإحصائية لمتغيرات الجنس والمؤهل العلمي والشهادات المهنية قد جاءت أكبر من 0.05، وهو ما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى هذه المتغيرات، بمعنى لا يوجد تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم، وهو ما يعني قبول الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم. أما إذا أخذنا متغيرات: العمر والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة وعدد الدورات التدريبية، فقيم الدلالة الإحصائية لهذه المتغيرات أقل من 0.05، وهو ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى هذه المتغيرات، وهنا سنرفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم.

تعزو الباحثة ذلك أنَّ العوامل الديموغرافية، مثل: العمر والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة، تؤثر بشكل ملحوظ على آراء المشاركين حول دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط؛ حيث يمتلك الأفراد ذوو الخبرات المتنوعة رؤى متباينة. في المقابل، عدم تأثير متغيرات، مثل: الجنس

والمؤهل العلمي، يشير إلى توافق في الآراء بين المشاركين. لذلك، تؤكد الباحثة على أهمية دراسة هذه الخصائص لفهم تأثيرها على استجابة الأفراد لتطبيقات التدقيق الإلكتروني، مما يعزز استراتيجيات التدريب والتطوير المهني.

وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (الشنطي، 2016)، ودراسة (سمور، 2014)، ودراسة (Eulerich، 2021)، ودراسة (Hashem & Sujud، 2020). بينما اختلفت مع دراسة (يوسف ونجم، 2018)، ودراسة (Thabit، 2019)، ودراسة (Aziza & Agus، 2019).

10. اختبار الفرضية الفرعية الثانية كان لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى

الدلالة ألفا أكبر أو أصغر من 0.05 لإجابات الباحثين حول دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تُعزى إلى متغيرات الباحثين الديموغرافية والمؤسسية؛ بحيث جاءت قيم الدلالة الإحصائية لمتغيرات: الجنس والمؤهل العلمي والشهادات المهنية أكبر من 0.05، وهو ما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات، بمعنى لا يوجد تأثير لخصائص الباحثين على إجاباتهم، وهو ما يعني قبول الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا يوجد تأثير لخصائص الباحثين على إجاباتهم. أما فيما يتعلق بمتغيرات: العمر والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة وعدد الدورات التدريبية، فقد جاءت قيم الدلالة الإحصائية لها أقل من 0.05، وهو ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص الباحثين على إجاباتهم.

تعزو الباحثة ذلك إلى تأثير العوامل الديموغرافية، مثل: العمر والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة على آراء المشاركين حول دور التدقيق الإلكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية، مما يشير إلى أن الأفراد في مراكز وظيفية مختلفة أو ذوي خبرات متباينة لديهم رؤى مختلفة حول هذا الدور. بالمقابل، عدم تأثير متغيرات، مثل: الجنس والمؤهل العلمي يدل على توافق الآراء بين المشاركين، مما يعني أنهم يمتلكون مستوىً مشابهًا من الفهم أو التجربة. لذا، ترى الباحثة أن فهم تأثير هذه الخصائص يعزز من استراتيجيات التدريب والتطوير المهني، مما يسهم في تحسين فعالية تطبيقات التدقيق الإلكتروني في الشركات.

وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (موسى، 2019)، ودراسة (برزان، 2018)، ودراسة (الشنطي، 2016)، ودراسة (Eulerich، 2021). بينما اختلفت مع دراسة (طرشي ويخلف، 2020)، ودراسة (يوسف ونجم، 2018)، ودراسة (Supriadi، 2019)، ودراسة (Thabit، 2019)، ودراسة (Aziza & Agus، 2019).

11. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة كان لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا أكبر أو أصغر من 0.05 لإجابات المبحوثين حول دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تُعزى إلى متغيرات المبحوثين الديموغرافية والمؤسسية؛ بحيث إنَّ قِيم الدلالة الإحصائية لمتغيرات: الجنس والمؤهل العلمي والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة والشهادات المهنية قد جاءت أكبر من 0.05 وهو ما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات، بمعنى لا يوجد تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم، وهو ما يعني قبول الفرضية الصفرية القائلة بأنَّه لا يوجد تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم. أما إذا أخذنا متغير العمر وعدد الدورات التدريبية فقط، فإنَّ قِيم الدلالة الإحصائية لهذه المتغيرات أقل من 0.05، وهو ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم.

تعزو الباحثة ذلك إلى أنَّ متغيرات، مثل: العمر وعدد الدورات التدريبية تلعب دوراً مؤثراً في تشكيل آراء المشاركين حول دور التدقيق الإلكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية. وهذا يعني أنَّ الأفراد الذين لديهم خبرات مختلفة أو مستويات تعليمية متنوعة قد يتباين فهمهم وأهميَّة التدقيق الإلكتروني بناءً على تجاربهم. بينما تشير عدم التأثير من المتغيرات الأخرى مثل: الجنس والمؤهل العلمي إلى تجانس الآراء بين المشاركين، مما قد يعكس مستوى عاماً من الفهم والوعي بأهمية التدقيق الإلكتروني. بناءً على ذلك، تبرز أهمية توفير دورات تدريبية مستهدفة لتحسين الفهم والمهارات المتعلقة بالتدقيق الإلكتروني، مما يعزز من جودة التدقيق الداخلي في الشركات.

وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (Eulerich، 2021)، ودراسة (Hashem & Sujud، 2020) بينما اختلفت مع دراسة (يوسف ونجم، 2018)، ودراسة (Supriadi، 2019)، ودراسة (Thabit، 2019).

12. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة كان لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا أكبر أو أصغر من 0.05 لإجابات المبحوثين حول دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تُعزى إلى متغيرات المبحوثين الديموغرافية والمؤسسية؛ بحيث جاءت قِيم الدلالة الإحصائية لمتغيرات: الجنس والمؤهل العلمي والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة وعدد الدورات التدريبية أكبر من 0.05 وهو ما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة

إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات. بمعنى لا يوجد تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم، وهو ما يعني قبول الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا يوجد تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم، أما فيما يتعلق بمتغيرات: العمر والشهادات المهنية؛ فقد جاءت قيم الدلالة الإحصائية لها أقل من 0.05، وهو ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم.

تعزو الباحثة ذلك إلى أن العمر والشهادات المهنية يؤثران بشكل ملموس على آراء المشاركين حول دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي. بينما عدم التأثير من المتغيرات الأخرى يشير إلى تجانس الآراء، مما يدل على مستوى مشابه من التدريب أو المعرفة. توصي الباحثة بتوفير برامج تدريبية متخصصة لتعزيز المهارات المرتبطة بالتدقيق الإلكتروني، مما يساهم في تحسين جودة الأداء في هذا المجال.

وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (الشنطي، 2016)، ودراسة (سمور، 2014)، ودراسة (Eulerich، 2021). بينما اختلفت مع دراسة (يوسف ونجم، 2018)، ودراسة (Supriadi، 2019)، ودراسة (Thabit، 2019).

13. اختبار الفرضية الفرعية الخامسة أظهر أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا أكبر أو أصغر من 0.05 لإجابات المبحوثين حول دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة جمع الأدلة لتحسين أداء أعمال التدقيق وتوثيقها تُعزى إلى متغيرات المبحوثين الديموغرافية والمؤسسية؛ بحيث إن قيم الدلالة الإحصائية لمتغيرات: الجنس والمؤهل العلمي والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة وعدد الدورات التدريبية والشهادات المهنية جاءت أكبر من 0.05، وهو ما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذه المتغيرات، بمعنى أنه لا يوجد تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم، وهو ما يعني قبول الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم.

أما فيما يتعلق بمتغير العمر، فقد جاءت قيم الدلالة الإحصائية له أقل من 0.05، وهو ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى هذا المتغير. وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم.

تعزو الباحثة ذلك إلى أن العمر يؤثر بشكل ملحوظ على آراء المشاركين بشأن دور التدقيق الإلكتروني في جمع الأدلة وتحسين أداء أعمال التدقيق. بينما يشير عدم وجود تأثير من المتغيرات الأخرى إلى أن معظم المبحوثين يتشاركون رؤية مشابهة بشأن فعالية التدقيق الإلكتروني، مما يعكس مستوى موحدًا من التدريب والمعرفة. توصي الباحثة بضرورة التركيز

على تدريب المبحوثين، بخاصة الشباب، لتعزيز مهاراتهم في استخدام التدقيق الإلكتروني، وبالتالي، تحسين جودة الأداء.

وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (سمور، 2014)، ودراسة (Eulerich، 2021)، ودراسة (Hashem & Sujud، 2020). بينما اختلفت مع دراسة (يوسف ونجم، 2018)، ودراسة (Supriadi، 2019)، ودراسة (Thabit، 2019)، ودراسة (Aziza & Agus، 2019).

14. اختبار الفرضية الفرعية السادسة كان لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا أكبر أو أصغر من 0.05 لإجابات المبحوثين حول دور التدقيق الإلكتروني والمتغير الضابط (حجم الشركة ونوع القطاع) في تحسين جودة التدقيق، وقد اتضح أن قيمة الدلالة الإحصائية للتدقيق الإلكتروني والمتغير الضابط سواء نوع القطاع أو حجم الشركة التي تنتمي لهذا القطاع قد جاءت أكبر من 0.05، وهو ما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية؛ بمعنى لا يوجد تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم، وهو ما يعني قبول الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا يوجد تأثير لخصائص المبحوثين على إجاباتهم، وهو ما يدل على أن دور التدقيق الإلكتروني في تحسين الجودة الشاملة ليس له علاقة، بغض النظر عن حجم الشركة أو القطاع الذي تعمل فيه هذه الشركة.

تعزو الباحثة ذلك بأن التدقيق الإلكتروني يقدم فوائد واضحة تعزز جودة التدقيق، بغض النظر عن اختلاف أحجام الشركات أو أنواع القطاعات. هذا يدل على أن تقنية التدقيق الإلكتروني تمتاز بالمرونة والفعالية في سياقات متعددة، مما يجعلها أداة قابلة للتطبيق في الشركات جميعها. وبالتالي، تشدد الباحثة على ضرورة استثمار الشركات في هذه التقنية لتحسين أدائها الداخلي، مما يدعو إلى دمج التدقيق الإلكتروني في استراتيجياتها لتحقيق تحسينات مستدامة.

وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (طرشي ويخلف، 2020)، ودراسة (برزان، 2018)، ودراسة (موسى، 2019)، ودراسة (Supriadi، 2019)، ودراسة (Thabit، 2019). بينما اختلفت مع دراسة (Prabowo & Suhartini، 2021)، ودراسة (Hashem & Sujud، 2020).

الفصل الخامس

مُلخَصُ النّتائِجِ والتّوصيات

مقدمة:

يتناول هذا الفصل عرضًا موجزًا لأبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة، كما يشمل مجموعة من التوصيات والمقترحات التي ترى الباحثة أنها تسهم في تعزيز فاعلية التدقيق الإلكتروني وتحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

ملخص النتائج:

1- أظهرت الدراسة أن للتدقيق الإلكتروني دورًا فعالًا وإيجابيًا في تعزيز جودة التدقيق الداخلي. وقد انعكس ذلك من خلال إدراك المبحوثين لفوائد استخدام الأدوات الرقمية في مراحل عملية التدقيق جميعها، مما أدى إلى رفع الكفاءة، تقليل الأخطاء، وتحسين دقة النتائج.

2- أكدت النتائج أن التدقيق الإلكتروني يسهم بشكل عام في تحسين جودة التدقيق الداخلي، من خلال توفير أدوات دقيقة، وتقليل الوقت والتكلفة، وزيادة فاعلية جمع وتحليل البيانات.

3- تبين أن للتدقيق الإلكتروني دورًا محوريًا في مرحلة التخطيط؛ حيث يسهل تحليل المخاطر وتحديد أولويات التدقيق، كما يدعم في إعداد خطة تدقيق مبنية على بيانات دقيقة ومستندة إلى الأدلة.

4- أوضحت النتائج أن الأدوات الإلكترونية تسهم بفعالية في تقييم مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، وتساعد في تنفيذ اختبارات الرقابة بشكل أكثر شمولية ودقة، مقارنةً بالأساليب التقليدية.

5- أظهرت النتائج أنّ التدقيق الإلكتروني يعزز كفاءة تنفيذ هذه الإجراءات؛ حيث يتيح تحليل كميات كبيرة من البيانات بسرعة، ويُسهّم في كشف التباينات والمشكلات المحتملة بشكل أكثر فعالية.

6- تبين أنّ استخدام التدقيق الإلكتروني يُحسّن من عملية جمع الأدلة، سواء من حيث التنظيم، أو التوثيق، أو السرعة، ويقلل من احتمالية ضياع البيانات أو تلفها، مما يزيد من موثوقية النتائج.

7- أشارت النتائج إلى أنّ الأدوات الرقمية تدعم بشكل كبير في مراجعة النتائج النهائية، إعداد التقارير، وتقييم الإفصاحات، مما يُعزز الشفافية ويوفّر تقارير دقيقة وموثوقة.

8- أظهرت الدراسة أنّ هناك تحديات حقيقية تواجه مهنة التدقيق الداخلي عند تطبيق أدوات التدقيق الإلكتروني في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية. من أبرز هذه التحديات: الحاجة إلى خبرات فنية متخصصة لتشغيل الأنظمة الإلكترونية، وإمكانية تقليص الوظائف بسبب الأتمتة، إضافة إلى الاعتماد الكبير على التكنولوجيا وما قد يسببه من تأثير سلبي على الابتكار. كما برزت مشكلات أخرى، مثل: ضعف المعرفة بالتقنيات الحديثة وصعوبة الحفاظ على سرية المعلومات. وتدل هذه المعوقات على وجود قصور في الجوانب الفنية والتنظيمية يتطلب معالجة جديّة لتعزيز فاعلية تطبيق التدقيق الإلكتروني وضمان نتائجه المرجوة.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة، أوصت الدراسة بما يأتي:

1. تعزيز ثقافة استخدام التقنيات الحديثة في المستويات التنظيمية جميعها، بغض النظر عن الخصائص الديموغرافية للموظفين، لتعزيز الفهم المشترك وتحقيق تكامل الأداء.
2. إنشاء مراكز مساعدة فنية وتوفير دعم تقني دائم لضمان استمرارية عمل الأنظمة المحوسبة، وحلّ المشكلات التقنية بسرعة، بخاصةً مع الحاجة إلى مهارات خارجية وخبرات.
3. تبني نظم حماية معلومات متطورة، مثل: التشفير والسياسات الأمنية الصارمة للحد من مخاطر تسريب المعلومات، وحفظ سرية البيانات في أثناء استخدام التدقيق الإلكتروني.
4. إعادة تقييم أدوار الموظفين وتنمية مهاراتهم لمواكبة التطورات التقنية، مع توفير برامج لإعادة التأهيل أو نقل المهارات لتقليل تأثير الاستغناء المحتمل عن بعض العاملين.
5. خلق بيئة عمل تحفز الإبداع والابتكار من خلال دمج الحلول التقنية مع التفكير الإبداعي للموظفين، لمواجهة المخاوف المتعلقة بتأثير التكنولوجيا على الإبداع.
6. اعتماد استخدام التدقيق الإلكتروني بشكل متكامل في مراحل: التخطيط، التنفيذ، جمع الأدلة، واستكمال التدقيق لتعزيز جودة الأداء التدقيقي.
7. إجراء بحوث دورية لتقييم أثر التدقيق الإلكتروني في قطاعات وشركات مختلفة بهدف تحسين الأدوات والأساليب وتكييفها وفقاً لاحتياجات كل سياق.

ثالثاً: المقترحات:

بناءً على النتائج السابقة، اقترحت الباحثة ما يأتي:

1. إقامة ورش عمل دورية تركز على استخدام التقنيات الحديثة في التدقيق الإلكتروني لتعزيز مهارات المدققين.
2. تطوير منصة إلكترونية لتسهيل تبادل المعرفة والخبرات بين المدققين في مجال التدقيق الإلكتروني.
3. وضع نظام شامل لإدارة جودة التدقيق الإلكتروني يضمن الالتزام بالمعايير العالمية والممارسات الفضلى.
4. تخصيص ميزانية لدعم مشاريع الابتكار في أدوات التدقيق الإلكتروني وتحديث الأنظمة الحالية.
5. إجراء دراسات حالة داخل الشركات لتقييم تجاربها مع التدقيق الإلكتروني وتحليل النتائج المستفادة.
6. تطوير أدوات لتحليل البيانات المتعلقة بالتدقيق الإلكتروني لتسهيل اتخاذ القرارات وتعزيز دقة النتائج.
7. التعاون مع الجامعات ومراكز البحث لتطوير برامج أكاديمية متخصصة في مجال التدقيق الإلكتروني.
8. وضع دليل يشمل أفضل الممارسات والمعايير لاستخدام التدقيق الإلكتروني في الشركات.
9. تنظيم حملات توعوية داخل الشركات لتعزيز فهم الموظفين لأهمية التدقيق الإلكتروني وتأثيره على جودة العمل.
10. تنفيذ تقييم دوري لفاعلية التدقيق الإلكتروني وتأثيره على جودة التدقيق الداخلي، والاستفادة من النتائج لتوجيه التحسينات المستقبلية.

المصادر والمراجع

المراجع العربية

1. أبو ستالة، أبو القاسم محمود. (2021)، إدراك المراجع الخارجي الليبي بأهمية تطبيق المراجعة الإلكترونية في عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بمدينة طرابلس. مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا فرع درنة، المجلد (16) العدد (6) الصفحة (643-674) .
 2. إسماعيل، نمارق أزهرى أحمد، و إبراهيم، الوليد عثمان فرج. (2021). جودة المراجعة الداخلية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية المنشورة إلكترونياً: دراسة ميدانية على بنك الخليج وبنك فيصل الإسلامي. المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، ع9، 1 - 34. مسترجع من:
- <http://search.mandumah.com/Record/1190167>
3. ألبر مصباح محمد يوسف، وأحمد موسى محمد، (2016م)، مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني "دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم - 2014م"، جامعة الميادين، مجلة العلوم الاقتصادية، مج(17)، ع(1).
 4. التميمي عباس حميد يحيى، و الساعدي حكيم حمود فليح، (2015)، إدارة الأرباح: عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، ط1، دار غيداء للنشر والتوزيع.
 5. الججاوي، طلال محمد علي، العواد، أسعد محمد علي، و الزبيدي، رعد منير (2020)، معايير التدقيق الداخلي الدولية للحد من الغش والاحتيال، ومدى الالتزام بها، (الطبعة 1). دار الأيام للنشر والتوزيع.
 6. الرمحي، زاهر عطا (2023)، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية، عمّان: دار المأمون للنشر و التوزيع.
 7. الزعبي، براءة عبدالله خليفة، و الهنيني، إيمان أحمد عبدالمغني. (2019). أثر تبني التدقيق الإلكتروني الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في المصارف: دراسة ميدانية على المصارف العاملة في الأردن (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة البلقاء التطبيقية، السلط. مسترجع من:

<http://search.mandumah.com/Record/1309479>

8. الساعدي، محمد و حكيم (2019)، التدقيق الداخلي في الشركات العامّة على وفق معايير التدقيق الدولية، دار النشر عشتار الاكاديمية (IAG) للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001)، مفاهيم التدقيق المتقدمة، عمّان، الأردن.
9. السيد أحمد، إ. ج.، و إسماعيل، م. ع. أ. (2019). *الرقابة الداخلية للمحاسبة في النظامين اليدوي والإلكتروني*. العلم والإيمان للنشر والتوزيع.
10. الشحنة، رزق أبو زيد. (2015). *تدقيق الحسابات في ظلّ معايير التدقيق الدولية: الإطار النظري*. الطبعة الأولى. دار وائل للنشر.
11. الشنطي، أيمن محمد نمر، العزب، هاني عبدالحفيظ، والبواعنة، أحمد علي. (2016). مدى مواكبة تطور مهنة تدقيق الحسابات في ظلّ استخدام تكنولوجيا المعلومات: دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية: جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالإسماعيلية*، مج7، ع2، 465 - 509. مسترجع من: <http://search.mandumah.com/Record/862302>
12. القاضي، (2016) محمد الحسن أكرم عبد الغني، أثر نظام المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الداخلي (دراسة ميدانية على المستشفيات الأردنية الخاصة)، جامعة الشرق الأوسط.
13. القنبري، محمد قيس عادل، 2021 المراجعة الداخلية عن بُعد 2/ 2 الجزء الثاني مجلة المنصة المراجعة الداخلية، الصفحة 5-13
14. الوردات، خلف عبد الله (2014). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA. مؤسّسة الوراق للنشر والتوزيع.
15. أحمد ، بن الدين ، 2014 ، اثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات بولاية ادرار ، مجلة الحقيقة ، جامعة احمد دراية ادرار - الجزائر العدد 30 ، الصفحة 180-204
16. أنشاصي، رولا عبد المجيد. (2015). *دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين*. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

17. برزان صبيحة . (2018). أثر التدقيق الإلكتروني في رفع الاستقلالية وكفاءة المدقق الداخلي. مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، 21(84)، 415.
<https://doi.org/10.33095/jeas.v21i84.712>
18. تريش، نجود (2020) الأبعاد السلوكية للمراجعة الداخلية، ألفا للوثائق.
19. حجازي، وجدي حامد، (2003)، المعايير الدولية للمراجعة - شرح و تحليل، دار التعليم الأسكندرية.
20. حماد، أكرم إبراهيم،(2021) المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها، ط1، دار أمواج للطباعة والنشر والتوزيع.
21. حميدوش، حورية. (2018). دور التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة بشركات التأمين. مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، مجلد 9، عدد 1، 7-9 مسترجع من:
<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/275/9/1/45627>
22. خضر، شيراز محمد، (2022م)، معايير التدقيق الداخلي، ط1، تعريب: فريق دار الأكاديمية للطباعة والنشر والتوزيع.
23. خليفة، محمد أحمد كاسب، (2020م)، حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي، دار الفكر الجامعي للنشر والتوزيع.
24. ذيب، هيثم، (2020م)، أصول التخطيط الاستراتيجي، ط1، دار اليازوري للنشر والتوزيع.
25. سمور، نبيل. (2014) دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق. دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
26. طجروني، محمد، معاصمي، و جمال الدين. (2020). دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي- دراسة تطبيقية. رسالة ماستر. جامعة يحيى فارس بالمدينة
<http://dspace.univ-medea.dz:8080/handle/123456789/1028>
27. طرشي، محمد و يخلف صفية (2020)، دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وأثرها على تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد السادس العدد 2 صفحة 763-779
<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/133522>

28. عامر طارق عبد الرؤوف، والمصري إيهاب عيسى، (2014م)، الجودة الشاملة والاعتماد في التعليم اتجاهات معاصرة، ط1، المجموعة العربية للتدريب والنشر.

29. عبد الرحيم أيمن، (2022) جودة التدقيق الداخلي... لا تقتصر على التوافق مع المعايير فقط . مجلة أوديتورز الأولى في التدقيق العدد السابع.

https://drive.google.com/file/d/11bNigLFFDuq_TNXQHVSqq0yBRJr0hCY/view?fbclid=IwAR3wWRnMo_cl2Ee3uGuvLcwtFkzqxZO14Z9-116TcRZr0PjfTjFhZXk063Y

30. عبد الصادق أسامة سعيد (2022)، المراجعة الاستراتيجية والإدارية والتحليلية، https://www.acmoustafa.com/2022/09/pdf2022.html?fbclid=IwAR2T5aZlft5HJ3UgU4dXA_TII09MUZ7oP5vpcZMxuFdHremVHRwO1njVLLs

31. عبد القادر، مقرامنت 2021،، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مُعدّي القوائم، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية

http://193.194.79.137/bitstream/123456789/3502/1/D3C_Seco_MA GRAMENT_Abdelkader.pdf

32. عجيلة محمد، وزقيب خيرة، (2017م)، متطلبات جودة خدمات التدقيق الداخلي "رؤيا شاملة"، جامعة غارداية، الجزائر.

33. علي، نون جهاد عطية الله محمد، و زهير أحمد علي. (2019). الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في دعم الميزة التنافسية (Doctoral dissertation) جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

34. قادري، بندر هادي محمد. (2021) دور المراجعة الداخلية و أثرها في تقويم الأداء

المالي في ظلّ البيئة الحديثة و تطور تكنولوجيا المعلومات . المجلة العلمية للدراسات التجارية و البيئية، مجلد 12، عدد 4، 563-602 مسترجع من:

<http://search.mandumah.com/Record/1224620>

35. قوراري، نور الهدى و بن زواي، محمد الشريف. (2015). دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة المعلومة المالية.

36. محمد، مفيدة حسن عبيد، (2022م)، دور تكنولوجيا المعلومات المحاسبية في زيادة جودة المراجعة. دراسة ميدانية على عينة من البنوك السودانية، جامعة شندي.

37. معهد المدققين الداخليين، (2019) المعايير الدولية للممارسة المهنة للتدقيق الداخلي (المعايير). معهد المدققين الداخليين، 25،

<https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>

38. موسى، و علي محمد. (2019). أثر تطبيق المراجعة الإلكترونية على مخاطر وجودة المراجعة (دراسة نظرية)، مجلة كلية الاقتصاد للبحوث العلمية، العدد الرابع

<http://dspace.zu.edu.ly/xmlui/handle/1/838>

39. نور الدين، أحمد قايد. (2015). التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، (الطبعة 1). المملكة الأردنية الهاشمية: دار الملكة الأردنية للطباعة والنشر.

40. نور الدين حامد، وعمارة مريم، (2017م)، التدقيق الداخلي للتشبيكات في المؤسسات الاقتصادية، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، عمّان.

41. وهب، أسعد محمد علي (2020). التدقيق المتقدم في إطار معايير التدقيق الدولية، (الطبعة 1). مؤسسة دار الكتب.

42. يخلف، صفية، و جبور، علي سايج. (2019). متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات. مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، مج1، ع2 ، 88 - 105. مسترجع من:

<http://search.mandumah.com/Record/1039829>

43. يوسف، زينب جبار و خولة شهاب نجم، (2018) مخاطر التدقيق الإلكتروني وأثرها على جودة عملية التدقيق. مجلة جامعة بابل - للعلوم الصرفة والتطبيقية، (7) 26 ،

<https://doi.org/10.29196/jubpas.v26i7.1418> 118-145.

المراجع الأجنبية

1. Al-Sammarraee ، A. E.& Al-Shareeda ، N. A. (2020). The role of artificial intelligence techniques using digital auditing in achieving audit quality and supporting the audit strategy from the point of view of auditors (A field study in audit firms in the Kingdom of Bahrain) . Global Journal of Economics and Business، 8 (1)، 15-31،<https://doi.org/10.31559/GJEB2020.8.1.2>
2. Aziza، N.& Agus، A. (2019). Drivers of Audit Quality for the Development of the Audit Quality Framework based on the International Standards. International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE) Volume-8 Issue-4 DOI:10.35940 / ijrte.D6853.118419
 - a. <https://www.ijrte.org/wp-content/uploads/papers/v8i4/D6853118419.pdf>
3. Catlin، R.& Watkins، C. (2021). Agile Auditing: Fundamentals and Applications. John Wiley & Sons.
[https://books.google.com/books?hl=en&lr=&id=pGAwEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PR1&dq=Agile+Auditing+in%C2%A0the+%E2%80%9CNew++Normal%E2%80%9D+Environment++\(Remote+Auditing\)+2021&ots=fJtQSNwVYB&sig=qWI9NFqoejGDR70pD3R5pZ_Qr6w](https://books.google.com/books?hl=en&lr=&id=pGAwEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PR1&dq=Agile+Auditing+in%C2%A0the+%E2%80%9CNew++Normal%E2%80%9D+Environment++(Remote+Auditing)+2021&ots=fJtQSNwVYB&sig=qWI9NFqoejGDR70pD3R5pZ_Qr6w)
4. Eulerich، M.، Wagener، M.& Wood، D. A. (2021). Evidence on Internal Audit Effectiveness from Transitioning to Remote Audits because of COVID-19. Available at SSRN 3774050.
5. Ergashevna، I. K.(2022) Internal Audit in Business Subjects: Goals، Objectives and Principles. International Journal of

Innovative Research in Science Engineering and Technology e-
ISSN: 2319-8753, p-ISSN: 2347-6710| www.ijirset.com |
Impact Factor: 7.569| || Volume 11, Issue 3, March 2022 || |
DOI:10.15680/IJIRSET.2022.1102048

6. Hashem, B.& Sujud, H. (2020). The Impact of using iT on the Quality of Auditing in Lebanon. *International Research Journal of Finance and Economics*, (178).https://www.researchgate.net/profile/Boutheina-Hachem/publication/340599058_The_Impact_of_using_IT_on_the_Quality_of_Auditing_in_Lebanon/links/5e93edb892851c2f529bf21c/The-Impact-of-using-IT-on-the-Quality-of-Auditing-in-Lebanon.pdf
7. Prabowo, D. D. B.& Suhartini, D. (2021). The Effect of Independence and Integrity on Audit Quality: Is There A Moderating Role for E-Audit?. *Journal of Economics, Business,& Accountancy Ventura*, 23(3), 305-319
<https://journal.perbanas.ac.id/index.php/jebav/article/view/2348>
8. Thabit, Thabit, The Influence of Mobile Information Technologies in Enhancing the Electronic Audit (November 21, 2019). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3495738> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3495738>
9. Mahzan, N.& Hassan, N.A. (2015). Internal Audit of Quality in 5s Environment: Perception on Critical Factors, Effectiveness and Impact on Organizational Performance. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5 .
https://hrmars.com/papers_submitted/1471/Article_11_Internal_Audit_of_Quality_in_5s_Environment.pdf

10. Mocanu, M. & Ciurea, C. (2019). Developing an Index Score for the Internal Auditor Profile in Romania Based on Real Data Analysis. *ECONOMIC COMPUTATION AND ECONOMIC CYBERNETICS STUDIES AND RESEARCH* .
11. Singh, S. (2017, September 25). Difference Between Internal Audit and External Audit. Difference Between Similar Terms and Objects. <http://www.differencebetween.net/business/finance-business-2/difference-between-internal-audit-and-external-audit/>
12. Saqr, Yahya Ali Ahmed Al-Morsi (2018), a suggested framework for measuring the quality of the audit and the requirements of strategic planning for the audit process –a field study, doctoral thesis, Ain Shams University, Faculty of Commerce, Accounting and Auditing Department.
13. Supriadi, T., Mulyani, S., Soepardi, E. M., & Farida, I. (2019). The use of information technology of eaudit system on audit quality. *Opción: Revista de Ciencias Humanas y Sociales*, (89), 208. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8171715>
14. OTB Advisory. (2024). *The Role of Internal Audit Across Different Company Sizes: Scaling Assurance and Insight*. Retrieved from <https://otb.services/internal-audit-across-different-company-sizes/>

مواقع الإنترنت:

- <https://www.mangolive.com/blog-mango/how-to-conduct-re>
- [Planning for a Remote Internal Audit | Qualtrax Qualtrax](#)
- [Virtual Internal Audit: Risk Assurance Internal Audit \(pwc.com\)](#)
- [Overcoming the Challenges of Remote Internal Auditing – Internal Audit 360](#)
- [Remote Internal Audits: a reality for today and after the pandemic \(softexpert.com\)](#)
- <https://web.pex.ps/>
- [المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي \(theiia.org\)](http://theiia.org) [المعايير والإرشادات](#)

الملاحق

ملحق (1): الاستبانة في صورتها الأولى



جامعة القدس المفتوحة

عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي

ماجستير محاسبة وتمويل

السادة شركة المحترمين

تحية طيبة، وبعد:

أتوجّه إليكم بقائق الاحترام والتقدير راجياً حسن تعاونكم معنا لإنجاح هذه الدراسة التي نقوم بها بعنوان: "مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي للشركات المساهمة العامة الفلسطينية".

نأمل منكم التفضل بالمشاركة في إتمام هذه الدراسة، لذا، نرجو تعاونكم في تزويدنا بالبيانات اللازمة، والضرورية من خلال تعبئة هذه الاستبانة، والإجابة عن الأسئلة المطروحة جميعها، لما لذلك من أثرٍ جوهريٍّ في الوصول إلى نتائج دقيقة يمكن الاعتماد عليها، و إتمامها. ونوجّه عنايتكم أنّ الإجابات جميعها سوف تكون موضع ثقة، وسوف تُعامل بسريّة تامّة، ولن تُستخدَم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

مع العلم أنّ التدقيق الإلكتروني يُقصد به: عملية تطبيق أيّ نوعٍ من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة، وتوثيق أعمال التدقيق.

أمّا جودة التدقيق الداخلي، فتعني: استقلالية المدقق في الإفصاح عن الأخطاء والغش، مع ضرورة الالتزام بالمعايير المهنيّة، وبقواعد سلوك المهنة، من أجل تحقيق المصلحة لمستخدمي القوائم الماليّة جميعهم.

و تفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

إشراف: د. سهيل أبو ميّالة

إعداد الطالبة: صفاء حداد

- القسم الأول: المعلومات العامة:

ضع/ي إشارة (X) في مربع الإجابة التي تناسبك:

1- الجنس:

ذكر أنثى

2- العمر :

أقل من 30 سنة من 31- حتى 40 سنة

من 41- حتى 50 سنة أكثر من 50 سنة

3- المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه أخرى

4- المسمى الوظيفي:

مدقق حسابات رئيس مساعد مدقق مدير مالي رئيس قسم

محاسب

أخرى، حدّد:

5- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 سنوات - حتى 10 سنوات

من 10 سنوات - حتى 15 سنوات أكثر من 15 سنة

6- عدد الدورات التدريبية:

من 1 إلى 5 دورات من 6 إلى 10 دورات أكثر من 10 دورات لا

يوجد

7- الشهادات المهنية:

محاسب قانوني فلسطيني (PCPA) محاسب قانوني عربي (ACPA)

محاسب قانوني أمريكي (CPA) المراجع الداخلي المعتمد CIA

أخرى، حدّد: لا يوجد

معلومات الشركة:

1- نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة:

قطاع البنوك والخدمات المالية قطاع التأمين قطاع الصناعة

قطاع الاستثمار قطاع الخدمات

2- عدد فروع الشركة

3- عدد موظفي الشركة

- القسم الثاني:

أسئلة عن " مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي للشركات المساهمة العامة الفلسطينية"

الرجاء وضع إشارة (X) في مربع الإجابة التي تعبر عن رأيك:

المحور الأول: دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي					
الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- يؤدي استخدام الحاسوب إلى الحفاظ على سرية وأمان المعلومات المحاسبية لدى الشركة.					
2- يتمكن المدقق الداخلي من فهم النقاط التي تركز فيها صور الغش باستخدام الحاسوب للتركيز عليها.					
3- يتمكن المدقق الداخلي من فهم المبادئ الأساسية للحاسوب بما في ذلك الأساليب التي يتم بها تسجيل البيانات لدى الشركة.					
4- يوفر التدقيق الإلكتروني للبيانات اتصالات فعالة بين مدير قسم التدقيق الداخلي والإدارة العليا.					
5- يؤدي استخدام الحاسوب في العمليات المختلفة إلى تفعيل النظم المعلوماتية وتنظيمها، وإدارتها بشكل أفضل؛ مما يساعد على حفظها والاستفادة منها بشكل أكبر.					
6- يتم استخدام التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي والتوجيه والرقابة.					
7- توفير برنامج يكتشف مواقع الأخطاء حال حدوثها.					
8- استخدام التدقيق الإلكتروني يساعد المدقق الداخلي على إنجاز الأعمال بسرعة عالية، وفي وقت أقل.					
9- استخدام التدقيق الإلكتروني يساعد أصحاب القرار في اتخاذ القرارات داخل الشركة.					
10- استخدام التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق يمنح ميزة للتدقيق الداخلي.					
11- استخدام التدقيق الإلكتروني يحسن من جودة الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات الإلكترونية المستخدمة في الشركة.					

المحور الثاني: دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط لتحسين جودة التدقيق الداخلي

الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- استخدام التدقيق الإلكتروني في إعداد البرنامج الزمني للعملية التدقيق وخطة التدقيق المرحلية والنهائية؛ مما يساهم في تحسين الجودة التدقيق للشركة.					
2- يتم استخدام البرامج المحوسبة للوصول للقناعة المعقولة في فهم طبيعة عمل الشركة والبيئة التي تحيط بها.					

					3- يتم استخدام التدقيق الإلكتروني في تقييم العلاقة مع العملاء في الفترات السابقة لتحديد مدى إمكانية الاستمرار معهم أو التوقف عن أداء الخدمة لهم.
					4- يتم استخدام التدقيق الإلكتروني لتقييم مخاطر أعمال العميل وتصنيفها مخاطر عالية، متوسطة، منخفضة.
					5- يسهم استخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية للوصول إلى المؤشرات المالية الناتجة عن التحليل.
					6- استخدام التدقيق الإلكتروني في تقدير الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق المقبولة والخطر الطبيعي.
					7- استخدام الأساليب والأدوات الإلكترونية في جمع المعلومات لتقدير مخاطر الاحتيال.
					8- استخدام التدقيق الإلكتروني في تصميم استراتيجية التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق التفصيلي.

المحور الثالث: دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق الداخلي.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرات
					1- يستخدم المدقق الداخلي الأدوات والأساليب للتدقيق الإلكتروني لأغراض فهم البيئة الداخلية وإجراءاتها.
					2- يتم استخدام التدقيق الإلكتروني للتحقق من مدى ملاءمة تصميم أنظمة الرقابة الداخلية.
					3- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني للتحقق من كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وجودة أدائها.
					4- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تقدير خطر الرقابة، وتنفيذ اختبارات الرقابة.
					5- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وأدوات التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من وجود وحدث العملية المالية.
					6- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وأدوات التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من اكتمال العملية المالية.
					7- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وأدوات التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من دقة العملية المالية.
					8- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وأدوات التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من توقيت العملية المالية.
					9- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وأدوات التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من تصنيف العملية المالية.
					10- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وأدوات التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من ترحيل و تلخيص العملية المالية.

المحور الرابع: دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرات
					1- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية والمالية للعمليات الخاصة بالشركة محل التدقيق.
					2- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم قدرة العميل على الاستمرار.
					3- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية بهدف التوصل إلى مدى وجود تحريفات محتملة في القوائم المالية.
					4- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقابل الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة.
					5- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحليل وربط العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية للفترة نفسها.
					6- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لمقارنة المعلومات المالية و غير المالية لفترات اخرى .
					7- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحديد مدى واقعية ومنطقية العمليات المالية والأرصدة المالية للشركة.
					8- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من وجود الأرصدة.
					9- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقة الأرصدة.
					10- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من قيمة أرصدة الأصول والالتزامات.
					11- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقة التقييم والتحميل للحسابات.

المحور الخامس: دور التدقيق الإلكتروني لمرحلة جمع الأدلة في تحسين أداء أعمال التدقيق وتوثيقها.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرات
					1- يساعد التدقيق الإلكتروني المدقق الداخلي في إنجاز برنامج التدقيق بأقل وقت وبأقل تكلفة.
					2- استخدام التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق يساعد المدقق الداخلي في إعداد وتقييم الملاحظات والتوصيات والتقارير التي سيتم تقديمها لإدارة الشركة.
					3- يساعد استخدام التدقيق الإلكتروني المدقق الداخلي في عملية التدقيق في تلخيص نتائج التدقيق من أجل مناقشتها مع فريق التدقيق أو إدارة الشركة.
					4- استخدام التدقيق الإلكتروني يساعد المدقق الداخلي في الوصول إلى نتائج موضوعية من خلال توثيق عملية التدقيق بشكل سليم.

					5- يسهم التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق على قدرة المدقق في الحصول على الأدلة بالتوقيت الملائم للبند محل التدقيق.
					6- يساعد استخدام التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق على قدرة المدقق في الحصول على أدلة أكثر تعلقاً بالبند المراد تدقيقه (هدف التدقيق).
					7- استخدام الأنظمة المحاسبية في عملية التدقيق سيحسن من مقدرة المدقق الداخلي على فهم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل، وبالتالي، تحديد مدى الاعتماد عليه في تقييم الأدلة.
					8- يؤدي استخدام التدقيق الإلكتروني في التدقيق إلى تحسين قدرة وتأهيل الأفراد على إعداد أدلة إثبات ذات حجة قوية وجودة عالية.
					9- يتم الحصول على أدلة ذات موضوعية عالية من خلال تطبيق التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق.
					10- يساعد التدقيق الإلكتروني المدقق الداخلي في عملية تدقيق الحسابات في احتساب حجم عينة التدقيق بشكل أدق وأكثر تعبيراً عن المجتمع ككل.
					11- يساعد التدقيق الإلكتروني في عملية تدقيق الحسابات في توزيع المهام وتقسيمها على موظفي فريق التدقيق بشكل أفضل.

المحور السادس: دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرات
					1. يستخدم المدقق الداخلي الأساليب والأدوات الإلكترونية في القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة والطارئة.
					2. يستخدم المدقق الداخلي الأساليب والأدوات الإلكترونية في تحديد قيمة الالتزامات المستقبلية المحتملة.
					3. يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في عملية الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي تحدث بعد تاريخ المركز المالي.
					4. يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني عملية تجميع الأدلة والمستندات المالية بشكلها النهائي وتقييمها.
					5. يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في القيام بالإجراءات التحليلية النهائية.
					6. يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني لتقييم مدى كفاية الإفصاح في تقرير المدقق.
					7. يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في التخطيط والتوجيه والرقابة.
					8. يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في إعداد تقرير المدقق وإصداره.

- القسم الثالث: الصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق الداخلي في استخدام التدقيق الإلكتروني.

1. من الصعوبات التي تحول دون تحول الى تطبيق التدقيق الإلكتروني هو نقص المعرفة في مجال الحاسوب؟

نعم لا

2. من المشاكل التي تواجه تطبيق التدقيق الإلكتروني هي صعوبة المحافظة على سرية المعلومات؟

نعم لا

3. الحاجة إلى مهارات عالية وخبرات خارجية من أجل استخدام الحاسوب والبرامج المحوسبة في التدقيق تُعدُّ واحدةً من أهمِّ عقبات تطبيق التدقيق الإلكتروني.

نعم لا

4. استخدام التدقيق الإلكتروني يؤدي إلى الاعتماد المتزايد على قدرات الأجهزة والبرامج مما يؤدي إلى قتل الإبداع لدى المدقق الداخلي؟

نعم لا

5. من آثار استخدام التدقيق الإلكتروني في التدقيق الداخلي هو الاستغناء عن خدمات بعض الموظفين؛ مما يؤثر سلباً على وضع المهنيّة؟

نعم لا

شكراً جزيلاً على حسن تعاونكم

(انتهت الأسئلة)

ملحق رقم (2): الاستبانة في صورتها النهائية



جامعة القدس المفتوحة

عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي

ماجستير محاسبة وتمويل

السادة شركة المحترمين

تحية طيبة، وبعد:

أتوجّه إليكم بقائق الاحترام والتقدير راجياً حسن تعاونكم معنا لإنجاح هذه الدراسة التي تقوم بها بعنوان: "مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي للشركات المساهمة العامة الفلسطينية".

نأمل منكم التفضل بالمشاركة في إتمام هذه الدراسة، لذا، نرجو تعاونكم في تزويدنا بالبيانات اللازمة، والضرورية من خلال تعبئة هذه الاستبانة، والإجابة عن الأسئلة المطروحة جميعها، لما لذلك من أثرٍ جوهريٍّ في الوصول إلى نتائج دقيقة يمكن الاعتماد عليها، و إتمامها. ونوجّه عنايتكم أنّ الإجابات جميعها سوف تكون موضع ثقة، وسوف تُعامل بسريّة تامّة، ولن تُستخدمَ إلا لأغراض البحث العلميّ فقط.

مع العلم أنّ التدقيق الإلكتروني يُقصد به: عملية تطبيق أيّ نوعٍ من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة، وتوثيق أعمال التدقيق.

أمّا جودة التدقيق الداخلي، فتعني: استقلالية المدقق في الإفصاح عن الأخطاء والغش، مع ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية، وبقواعد سلوك المهنة، من أجل تحقيق المصلحة لمستخدمي القوائم الماليّة جميعهم.

و تفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

إشراف: د. سهيل أبو ميّالة

إعداد الطالبة: صفاء حداد

- القسم الأول: المعلومات العامة:

ضع/ي إشارة (x) في مربع الإجابة التي تناسبك:

8- الجنس:

ذكر أنثى

9- العمر :

أقل من 30 سنة من 31- حتى 40 سنة

من 41- حتى 50 سنة أكثر من 50 سنة

10- المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه أخرى

11- المسمى الوظيفي:

مدقق حسابات رئيس مساعد مدقق مدير مالي رئيس قسم

محاسب

أخرى، حدّد:

12- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 سنوات - حتى 10 سنوات

من 10 سنوات - حتى 15 سنوات أكثر من 15 سنة

13- عدد الدورات التدريبية:

من 1 إلى 5 دورات من 6 إلى 10 دورات أكثر من 10 دورات لا

يوجد

14- الشهادات المهنية:

محاسب قانوني فلسطيني (PCPA) محاسب قانوني عربي (ACPA)

محاسب قانوني أمريكي (CPA) المراجع الداخلي المعتمد CIA

أخرى، حدّد: لا يوجد

معلومات الشركة:

4- نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة:

قطاع البنوك والخدمات المالية قطاع التأمين قطاع الصناعة

قطاع الاستثمار قطاع الخدمات

5- عدد فروع الشركة

6- عدد موظفي الشركة

- القسم الثاني:

أسئلة عن " مدى فاعلية التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي للشركات المساهمة العامة الفلسطينية"

الرجاء وضع إشارة (X) في مربع الإجابة التي تعبر عن رأيك:

المحور الأول: دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي					
الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
12- يؤدي استخدام الحاسوب إلى الحفاظ على سرية وأمان المعلومات المحاسبية لدى الشركة.					
13- يتمكن المدقق الداخلي من فهم النقاط التي تركز فيها صور الغش باستخدام الحاسوب للتركيز عليها.					
14- يتمكن المدقق الداخلي من فهم المبادئ الأساسية للحاسوب بما في ذلك الأساليب التي يتم بها تسجيل البيانات لدى الشركة.					
15- يوفر التدقيق الإلكتروني للبيانات اتصالات فعالة بين مدير قسم التدقيق الداخلي والإدارة العليا.					
16- يؤدي استخدام الحاسوب في العمليات المختلفة إلى تفعيل النظم المعلوماتية وتنظيمها، وإدارتها بشكل أفضل؛ مما يساعد على حفظها والاستفادة منها بشكل أكبر.					
17- يتم استخدام التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق الداخلي والتوجيه والرقابة.					
18- توفير برنامج يكتشف مواقع الأخطاء حال حدوثها.					
19- استخدام التدقيق الإلكتروني يساعد المدقق الداخلي على إنجاز الأعمال بسرعة عالية، وفي وقت أقل.					
20- استخدام التدقيق الإلكتروني يساعد أصحاب القرار في اتخاذ القرارات داخل الشركة.					
21- استخدام التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق يمنح ميزة للتدقيق الداخلي.					
22- استخدام التدقيق الإلكتروني يحسن من جودة الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات الإلكترونية المستخدمة في الشركة.					

المحور الثاني: دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط لتحسين جودة التدقيق الداخلي

الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
9- استخدام التدقيق الإلكتروني في إعداد البرنامج الزمني للعملية التدقيق وخطه التدقيق المرحلية والنهائية؛ مما يساهم في تحسين الجودة التدقيق للشركة.					
10- يتم استخدام البرامج المحوسبة للوصول للقناعة المعقولة في فهم طبيعة عمل الشركة والبيئة التي تحيط بها.					

				11- يتم استخدام التدقيق الإلكتروني في تقييم العلاقة مع العملاء في الفترات السابقة لتحديد مدى إمكانية الاستمرار معهم أو التوقف عن أداء الخدمة لهم.
				12- يتم استخدام التدقيق الإلكتروني لتقييم مخاطر أعمال العميل وتصنيفها مخاطر عالية، متوسطة، منخفضة.
				13- يسهم استخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية للوصول إلى المؤشرات المالية الناتجة عن التحليل.
				14- استخدام التدقيق الإلكتروني في تقدير الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق المقبولة والخطر الطبيعي.
				15- استخدام الأساليب والأدوات الإلكترونية في جمع المعلومات لتقدير مخاطر الاحتيال.
				16- استخدام التدقيق الإلكتروني في تصميم استراتيجية التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق التفصيلي.

المحور الثالث: دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة الأساسية للعمليات لتحسين جودة التدقيق الداخلي.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرات
					11- يستخدم المدقق الداخلي الأدوات والأساليب للتدقيق الإلكتروني لأغراض فهم البيئة الداخلية وإجراءاتها.
					12- يتم استخدام التدقيق الإلكتروني للتحقق من مدى ملاءمة تصميم أنظمة الرقابة الداخلية.
					13- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني للتحقق من كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية وجودة أدائها.
					14- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تقدير خطر الرقابة، وتنفيذ اختبارات الرقابة.
					15- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وأدوات التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من وجود وحدث العملية المالية.
					16- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وأدوات التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من اكتمال العملية المالية.
					17- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وأدوات التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من دقة العملية المالية.
					18- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وأدوات التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من توقيت العملية المالية.
					19- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وأدوات التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من تصنيف العملية المالية.
					20- يستخدم المدقق الداخلي أساليب وأدوات التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من ترحيل و تلخيص العملية المالية.

المحور الرابع: دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	غير موافق	موافق بشدة	الفقرات
					12- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية والمالية للعمليات الخاصة بالشركة محل التدقيق.
					13- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم قدرة العميل على الاستمرار.
					14- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية بهدف التوصل إلى مدى وجود تحريفات محتملة في القوائم المالية.
					15- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقليل الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة.
					16- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحليل وربط العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية للفترة نفسها.
					17- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لمقارنة المعلومات المالية و غير المالية لفترات اخرى .
					18- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحديد مدى واقعية ومنطقية العمليات المالية والأرصدة المالية للشركة.
					19- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من وجود الأرصدة.
					20- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقة الأرصدة.
					21- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من قيمة أرصدة الأصول والالتزامات.
					22- يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقة التقييم والتحميل للحسابات.

المحور الخامس: دور التدقيق الإلكتروني لمرحلة جمع الأدلة في تحسين أداء أعمال التدقيق وتوثيقها.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	غير موافق	موافق بشدة	الفقرات
					12- يساعد التدقيق الإلكتروني المدقق الداخلي في إنجاز برنامج التدقيق بأقل وقت وبأقل تكلفة.
					13- استخدام التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق يساعد المدقق الداخلي في إعداد وتقديم الملاحظات والتوصيات والتقارير التي سيتم تقديمها لإدارة الشركة.
					14- يساعد استخدام التدقيق الإلكتروني المدقق الداخلي في عملية التدقيق في تلخيص نتائج التدقيق من أجل مناقشتها مع فريق التدقيق أو إدارة الشركة.
					15- استخدام التدقيق الإلكتروني يساعد المدقق الداخلي في الوصول إلى نتائج موضوعية من خلال توثيق عملية التدقيق بشكل سليم.

					16- يسهم التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق على قدرة مدقق في الحصول على الأدلة بالتوقيت الملائم للبند محل التدقيق.
					17- يساعد استخدام التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق على قدرة المدقق في الحصول على أدلة أكثر تعلقاً بالبند المراد تدقيقه (هدف التدقيق).
					18- استخدام الأنظمة المحاسبية في عملية التدقيق سيحسن من مقدرة المدقق الداخلي على فهم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل، وبالتالي، تحديد مدى الاعتماد عليه في تقييم الأدلة.
					19- يؤدي استخدام التدقيق الإلكتروني في التدقيق إلى تحسين قدرة وتأهيل الأفراد على إعداد أدلة إثبات ذات حجة قوية وجودة عالية.
					20- يتم الحصول على أدلة ذات موضوعية عالية من خلال تطبيق التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق.
					21- يساعد التدقيق الإلكتروني المدقق الداخلي في عملية تدقيق الحسابات في احتساب حجم عينة التدقيق بشكل أدق وأكثر تعبيراً عن المجتمع ككل.
					22- يساعد التدقيق الإلكتروني في عملية تدقيق الحسابات في توزيع المهام وتقسيمها على موظفي فريق التدقيق بشكل أفضل.

المحور السادس: دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال عملية التدقيق لتحسين جودة التدقيق الداخلي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرات
					9. يستخدم المدقق الداخلي الأساليب والأدوات الإلكترونية في القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة والطارئة.
					10. يستخدم المدقق الداخلي الأساليب والأدوات الإلكترونية في تحديد قيمة الالتزامات المستقبلية المحتملة.
					11. يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في عملية الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي تحدث بعد تاريخ المركز المالي.
					12. يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني عملية تجميع الأدلة والمستندات المالية بشكلها النهائي وتقييمها.
					13. يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في القيام بالإجراءات التحليلية النهائية.
					14. يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني لتقييم مدى كفاية الإفصاح في تقرير المدقق.
					15. يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في التخطيط والتوجيه والرقابة.
					16. يستخدم المدقق الداخلي التدقيق الإلكتروني في إعداد تقرير المدقق وإصداره.

- القسم الثالث: الصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق الداخلي في استخدام التدقيق الإلكتروني.

6. من الصعوبات التي تحول دون تحول الى تطبيق التدقيق الإلكتروني هو نقص المعرفة في مجال الحاسوب؟

نعم لا

7. من المشاكل التي تواجه تطبيق التدقيق الإلكتروني هي صعوبة المحافظة على سرية المعلومات؟

نعم لا

8. الحاجة إلى مهارات عالية وخبرات خارجية من أجل استخدام الحاسوب والبرامج المحوسبة في التدقيق تُعدُّ واحدةً من أهمِّ عقبات تطبيق التدقيق الإلكتروني.

نعم لا

9. استخدام التدقيق الإلكتروني يؤدي إلى الاعتماد المتزايد على قدرات الأجهزة والبرامج مما يؤدي إلى قتل الإبداع لدى المدقق الداخلي؟

نعم لا

10. من آثار استخدام التدقيق الإلكتروني في التدقيق الداخلي هو الاستغناء عن خدمات بعض الموظفين؛ مما يؤثر سلباً على وضع المهنيّة؟

نعم لا

شكراً جزيلاً على حُسن تعاونكم

(انتهت الأسئلة)

ملحق رقم (3): قائمة أسماء المُحكّمين

الاسم	مكان العمل	الرتبة / التخصص
دكتور: إسلام حسّونه	جامعة بوليتكنك فلسطين	محاضر في جامعة بوليتكنك فلسطين، قسم اقتصاد الأعمال
دكتور: مجدي الكبيجي	جامعة القدس المفتوحة	محاضر في جامعة القدس المفتوحة، قسم محاسبة
دكتور: رامي أبو علان	المدير الإقليمي لمنطقة الجنوب لشركة العالمية للتأمين	دكتوراه إدارة المخاطر
دكتور محمد تلالوة	جامعة القدس الفتوحة	محاضر في جامعة القدس المفتوحة، قسم محاسبة

ملحق رقم (4): نموذج تدقيق لغوي

يُعبأ هذا النموذج من قِبَل/ مُتخصِّصٍ في اللُّغة العربيَّة برُتبة: أستاذٍ مُساعدٍ - على الأقلّ-، أو مُدقِّقٍ لُغويٍّ مُعتمَدٍ رسمياً.

اسم الطالب:	صفاء سيف الدين إبراهيم حدّاد	التخصُّص:	المُحاسبةُ والتَّمويلُ
عنوان الرِّسالة:	"مدى فاعليَّة التَّدقيق الإلكترونيّ في تحسينِ جَوْدَةِ التَّدقيقِ الدَّاخليّ في الشَّرِكَاتِ المُساهمةِ العامَّةِ الفِلَسطينيَّة"		
اسم المُشرف:	الدكتور: سُهيل أبو ميّالة		

الأستاذ الدكتور المُحترم/ صلاح صبري: عميدُ الدِّراساتِ العُلُيا والبَحْثِ العِلْمِيِّ.

السَّلَامُ عَلَيْكُمْ وَرَحْمَةُ اللهِ وَبَرَكَاتُهُ، وَبَعْدُ،،

فأُحيطُ بسيادتكمُ علماً بأنَّ الرِّسالةَ المُوسومةَ بِ: "مدى فاعليَّة التَّدقيق الإلكترونيّ في تحسينِ جَوْدَةِ التَّدقيقِ الدَّاخليّ في الشَّرِكَاتِ المُساهمةِ العامَّةِ الفِلَسطينيَّة".

قد دُقِّقتُ لغويّاً: (الصياغة اللغوية السليمة، والتشكيل، والترقيم)، وهي صالحةٌ للنَّشرِ في صورتها اللُغويَّةِ الحاليَّةِ.

وبارك اللهُ جُهودكم... تحياتي

الاسم والتوقيع

د. جلال عيد

ع. ه. ت. متفرِّغ في قسم اللغة العربية

وآدابها



- الرتبة العلمية: أستاذ مساعد.
- عنوان العمل: جامعة القدس المفتوحة.
- رقم الجوال: 0599887172
- البريد الإلكتروني: jeid@qou.edu

• التاريخ: 26 / 7 / 2025م