



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا



المراجعة الداخلية الإلكترونية ودورها في الرقابة المالية في
الوحدات الحكومية بالسودان
دراسة ميدانية على الوحدات الحكومية بالسودان

**Electronic Internal Audit and Its Role In
Financial Control in Governmental Units in
Sudan**

Afiled Study :Asample of Government in sudan

بحث مقدم لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل

إشراف الدكتور
بأبكر إبراهيم الصديق محمد
أستاذ المحاسبة المشارك

إعداد الباحث:
هيثم عبد الله السيد محمد

1441هـ-2019م

الإستهلال

قال الله تعالى :

يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا فِي الْمَجَالِسِ فَافْسَحُوا
يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ وَإِذَا قِيلَ انشُرُوا فَانشُرُوا يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا
مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ

صدق الله العظيم

سورة المجادلة ، الآيه (11)

الإهداء

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقني قطرة الحب ، الى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة ، الى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم ، الى قدوتي الدائمة في الحياه ، إلى نبراس العطاء المبذول إلى من علمني النجاح والصبر ، إلى من أفقده في مواجهة الصعاب ولم تمهله الدنيا لأرتوي من حنانه .

(أبي رحمة الله عليه)

إلى من جعلت الجنه تحت اقدامها ، الى من كان دعائها سر نجاحي ، إلى بهجة القلب وهبه الرب وكمال الود ، الى التي تعبت لأرتاح وسهرت لأنام وحلمت لأنال صاحبة القلب الكبير ، تحمل في ثنايا نفسها الطيبه الحب والطهر والحنان والعطاء وفاءً بالعهد ، فخراً وشرفاً واعترافاً بها فوق الواجب وأنا أهدى ثمرة هذا العمل المتواضع ، أنا لن أنسى فضلك ما حييت

(امى أطل الله في عمرها)

إلى من علموني الصمود مهما تبدلت الظروف ، إلى من كانوا يضيئون لي الطريق ويساندونني ويتنازلوا عن حقوقهم لإرضائي، أحبكم حباً لو مر على أرض قاحله لتعجرت منها ينابيع المحبة .

(إخوتي)

إلى أهلي جميعاً واصدقائي الذين آزروني من أجل تحقيق الآمال إلى كل من له حق علي.

إليكم جميعاً أهدي هذا البحث

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، الحمد لله الذي أسبغ علينا نعمه ظاهرة وباطنة، الحمد لله القائل (يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ ۗ) (١) والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين، سيدنا محمد وعلى آله وأصحابه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين أما بعد، انطلاقاً من قول نبينا صلى الله عليه وسلم (من لا يشكر الناس لا يشكر الله) فإن الواجب يدفعني أن أخص بالشكر بعد الله من هم أهل للثناء، يسعدني أن أتقدم بوافر شكري وتقديري إلى إدارة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا بصفه عامة، والموظفين بكلية الدراسات العليا بصفة خاصة الذين تعاونوا ووقفوا معي في إكمال هذه الدراسة.

وخالص شكري إلى مشرفي الفاضل الأستاذ الدكتور/ بابكر ابراهيم الصديق محمد، واعترافاً مني بالفضل وتقديراً للجميل، لا يسعني وأنا انتهى من إعداد هذه الدراسة إلا أن أتوجه بجزيل شكري وإمتناني له فقد أضاء بعلمه عقل غيره وهدى بالجواب الصحيح حيرة سائليه، فأظهر بسماحته تواضع العلماء وبرحابته سماحة العارفين، لما منحه لي من وقت وجهد وتوجيه وإرشاد وتشجيع، ودعم لإنجاز هذا العمل.

عرفاني الأكيد وإمتناني إلى كل زملائي الذين كانوا عوناً لي وزرعوا التفاؤل في دربي، دون نسيان لتشجيعهم المتواصل وحرصهم الدائم على إتمام هذه الدراسة فلهم مني كل الشكر.

الشكر والتقدير إلى كل من ساهم ومد لي يد العون والمساعدة في إتمام هذه الرسالة.

والحمد لله على كل شيء.

مستخلص البحث

هدفت الدراسة الى استخدام نظام تكنولوجيا المعلومات فى عملية المراجعة الداخلية لضبط الاداء المالى فى المؤسسات الحكومية، و الى الوسائل المتبعة فى الحصول على ادله الاثبات إلكترونياً وتأتى اهميه الدراسة من الاهتمام المتزايد بعملية المراجعة الداخلية الإلكترونية، فى ظل الظروف المحيطة بنا من عملية تقدم تكنولوجى. وتمثلت مشكلة الدراسة فى التحديات التى تواجه المراجعة الداخلية فى ظل التطور السريع لتكنولوجيا المعلومات، وما تفرزه تلك التكنولوجيا من مشاكل تؤثر سلبا على المراجع. ويمكن حصر تلك المشاكل فى الاتى : مشاكل التاهيل العلمى والعملى للمراجعين ، ومشاكل خاصه بجمع ادلة لاثبات بواسطة الاستخدام الاكترونى، كما يمكن صياغة تساؤلات تساؤلات الدراسة فى الاتى :-ماهى المراجعة الداخلية الإلكترونية؟ ماهى مقومات المراجعة الداخلية الإلكترونية؟ الى اى مدى تهتم المنشآت الحكومية بالبرامج التدريبية فى مجال المراجعة الداخلية الإلكترونية؟ ماهى الوسائل المتبعة فى الحصول على ادلة الاثبات فى ظل اتباع الانظمة المحاسبه الإلكترونية؟ . واختبرت الدراسة الفرضيات التالية: التاهيل العلمى والعملى للمراجعين، الاساليب المطبقة حاليا بعملية ضبط الاداء المالى فى المؤسسات لا تفى بمتطلبات نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، وطرق جمع ادلة الاثبات وعمليات الفحص الحاليه لا تتناسب مع طرق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، ان عملية ضبط الاداء المالى فى ظل المراجعة الإلكترونية يودى الي رفع الكفاءه وتنفيذ عملية المراجعة وتقليل زمن وتكلفة جمع المعلومات. وانتهجت الدراسة المنهج التاريخى، والمنهج الاستباظى، والمنهج الاستقرائى، والمنهج الوصفى التحليلى .وتوصلت الدراسة الى نتائج منها: التاهيل العلمى والعمل للمراجعين الداخليين ،قواعد السلوك المهنى والاخلاقى غير كافيه لمواكبة التقدم التكنولوجى فى عملية المراجعة الداخلية ،.يجب ان يكون المراجعين الداخليين حاصلين على موهلات خاصه كالزمالات المهنية. واوصت الدراسة بتوصيات منها ضرورة التدريب المستمر للمراجعين، ضرورة الالتزام بقواعد السلوك المهنى ضرورة الرد على استفسارات المراجعين الداخليين ، ضرورة جمع ادله اثبات كافيه فى ظل اسخدام تكنولوجيا المعلومات .

Abstract

The study aimed to use the information technologies system internal audit process control the financial performance of government institutions, and the means used to obtain the evidence of electronic.

The importance of the study comes from the growing interest in the process of internal electronic auditing, in light of the process of technological progress.

The problem of the study was the challenges faced by internal auditing in light of the rapid development of information technologies.

The problems that result from these technologies negatively affect the auditor. these problems can be in the following :

The problem of scientific and practical qualification and problems related to the collection of evidence to prove by electronic use .it is also possible to formulate the following considerations in the study:

What is the internal?what are the components of electronic review? to what extent are government institutions internal auditing training programs? what are the methods used to obtain proof of evidence in accordance with electronic accounting systems? the study tested the following hypotheses :scientific and practical qualification for auditors ,the methods currently applied in the process of financial performance in the institutions , do not meet the requirements of electronic accounting information systems .the methods of collecting evidence and current examinations are not commensurate with the methods of electronic accounting information systems . the process of financial performance control under the electronic audit leads to increased efficiency and implementation of the review process and reduce the time and cost of information the study took the historical approach, the apocalyptic approach, the inductive method the descriptive and analytic approach .

The study reached results including :scientific and practical qualification of the internal auditors the rules of professional and ethical conduct are insufficient to keep pace with technological progress in the internal audit progress internal auditors must have special qualification for professional fellowships the study recommended recommendations such at necessity of continues training of the auditors

The need to abide by the rule of professional conduct, the need to respond to inquiries of internal auditors , the need to collect sufficient evidence in the use of(IT).

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
و	فهرست الموضوعات
ح	فهرست الجداول
ي	فهرس الأشكال
2	اولاً: الاطار المنهجي
7	ثانياً: الدراسات السابقة
الفصل الاول: المراجعة الداخلية الإلكترونية المفهوم والأهداف والمعايير والأساليب	
57	المبحث الأول : مفهوم وماهية وأهداف وأهمية المراجعة الداخلية الإلكترونية
67	المبحث الثاني : معايير مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية
80	المبحث الثالث : أساليب التدقيق الداخلي في بيئة الحاسوب
الفصل الثاني: نشأة وتطور وأهداف وأنواع الرقابة المالية	
97	المبحث الأول : نشأة وتطور وأهمية الرقابة المالية
114	المبحث الثاني : أنواع الرقابة المالية
129	المبحث الثالث : اسس الرقابة المالية
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
154	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن وزارة المالية - ولاية الخرطوم
158	المبحث الثاني : إجراءات الدراسة الميدانية
186	المبحث الثالث : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

	الخاتمة
199	أولاً : النتائج
202	ثانياً: التوصيات
204	قائمة المراجع والمصادر
228	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
160	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير النوع	(1/2/3)
161	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(2/2/3)
162	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(3/2/3)
163	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(4/2/3)
164	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(5/2/3)
165	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
168	قائمة بأسماء وعناوين محكمي أداة الدراسة	(7/2/3)
169	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	(8/2/3)
172	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الأول	(9/2/3)
174	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الأول	(10/2/3)
159	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني	(11/2/3)
161	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني	(12/2/3)
163	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثالث	(13/2/3)

166	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث	(14/2/3)
167	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الرابع	(15/2/3)
169	الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع	(16/2/3)
172	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين التأهيل العلمي والعملي للمراجعين وضبط الأداء المالي إلكترونياً	(1/3/3)
174	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين العمليات المطبقة وضبط الأداء المالي إلكترونياً	(2/3/3)
176	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص وضبط الأداء المالي إلكترونياً	(3/3/3)
178	يوضح متغيرات الدراسة	(4/3/3)
181	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير التأهيل العلمي والعملي للمراجعين و العمليات المطبقة حالياً لا تقي بمتطلبات النظم الإلكترونية و جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص على ضبط الأداء المالي إلكترونياً	(5/3/3)
182	مصنوفة الارتباطات بين المتغيرات المستقلة	(6/3/3)
184	أختبار الارتباط الذاتي و التدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي	(7/3/3)
185	ملخص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع	(13/2/3)

فهرسة الأشكال :-

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
160	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير النوع	(1/2/3)
161	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(2/2/3)
162	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(3/2/3)
163	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(4/1/3)
164	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(5/2/3)
165	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)

المقدمة

الاطار المنهجي والدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

نتيجة للتطور السريع الذي شهده العالم في شتى مناحي الحياة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والتكنولوجية خلال الفترة الأخيرة وخاصة ثورة المعلومات التي أصبحت تغطي جميع مناحي الحياة مما يقتضي على المراجعة أن تساير هذه التغيرات.

وحتى تكون مهنة المراجعة قادرة على ذلك فإنه يجب توافر مجموعة من المقومات الأساسية والتي من أهمها وجود معايير واضحة ومقبولة قبولاً عاماً لتتواءم مع المتغيرات الحديثة بما يمكن من إضفاء الثقة على خدمات المراجعة أمام المستفيدين. وفي ضوء التطور التكنولوجي للحسابات الإلكترونية واستخدامها في تطوير نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسات.

فظهرت المراجعة الإلكترونية بصورة واضحة في الشركات ، وبدأت في الفترة الأخيرة تدخل شيئاً فشيئاً في المؤسسات الحكومية ، ولكن لازال هناك بعض القصور في المؤسسات الحكومية.

لذلك أصبح من الضروري دراسة هذا الموضوع حتى تتمكن المؤسسات الحكومية من الاستفادة القصوى في مراجعة حساباتها إلكترونياً من أجل توفير الوقت والجهد.

مشكلة البحث :

تواجه المراجعة الداخلية تحدياً في ظل التطور السريع لتكنولوجيا المعلومات والتي تم استخدامها في تطوير نظم المعلومات المحاسبية داخل الشركات تفرزه هذه التكنولوجيا من مشاكل تؤثر سلباً على المراجع. ومن ثم التأثير السلبي على كفاءة وفعالية تنفيذ عملية المراجعة في ظل بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

ويمكن حصر المشاكل في الآتي:

1. مشاكل التأهيل العلمي والعملية للمراجعة الداخلية الإلكترونية.
2. مشاكل نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية الخاص بنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.
3. مشاكل خاصة بجمع أدلة الإثبات بواسطة الاستخدام الإلكتروني.

ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

- ما هي المراجعة الداخلية الإلكترونية؟.
- مدى الاستفادة من عملية المراجعة الإلكترونية في الرقابة المالية الحكومية
- هل وجود نظام رقابة مالية فعال يؤدي الي المحافظة علي المال العام
- ما هي مقومات المراجعة الداخلية الإلكترونية؟.
- إلى أي مدى تهتم المنشآت الحكومية بالبرامج التدريبية في مجال المراجعة الداخلية الإلكترونية؟.
- ما هي الوسائل المتبعة في الحصول على جمع أدلة الإثبات في ظل إتباع الأنظمة المحاسبية الإلكترونية؟.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

1. أهمية استخدام المراجعة الداخلية الإلكترونية في ضبط الأداء المالي في المؤسسات الحكومية.
2. المشاكل والمعوقات التي تواجه استخدام نظام المراجعة الداخلية الإلكتروني.
3. كسب الوقت والجهد في ظل استخدام نظام المراجعة الداخلية الإلكتروني.
4. الوسائل المتبعة في الحصول على أدلة الإثبات في ظل المراجعة الداخلية الإلكتروني.

أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من الاهتمام المتزايد بعملية المراجعة الإلكترونية في ظل الظروف المحيطة بنا من عملية تقدم تكنولوجي في شتى مناحي الحياة. وللاستفادة القصوى من هذه التقنيات الحديثة في مؤسسات الدولة المختلفة من أجل ضبط الجودة والأداء المالي لتلك المؤسسات.

ويمكن تقسيم الأهمية الي:-

(أ) الأهمية العملية وتتمثل في الآتي:

1-ربط معايير المراجعة الإلكترونية في مجال ضبط الاداء المالي بكفاءة المراجعة الإلكترونية.

2-اختيار بدائل البرامج الإلكترونية التي تزيد من حدة و ضبط الاداء المالي وتزيد من رفع مستوى الاداء.

(ب) الأهمية العلمية وتتمثل في الآتي:

1-معرفة دور المراجعة الداخلية الإلكترونية في رفع كفاءة ضبط الاداء المالي

2-معرفة معايير المراجعة الداخلية الإلكترونية وتأثيرها علي ضبط الاداء المالي

3-المساهمة في لفت الاكاديميين والمهنيين بأثر المراجعة الداخلية الإلكترونية في رفع الكفاءة من حيث ضبط الاداء المالي.

فرضيات البحث:

يقوم الباحث علي اختبار الفرضيات الآتية:

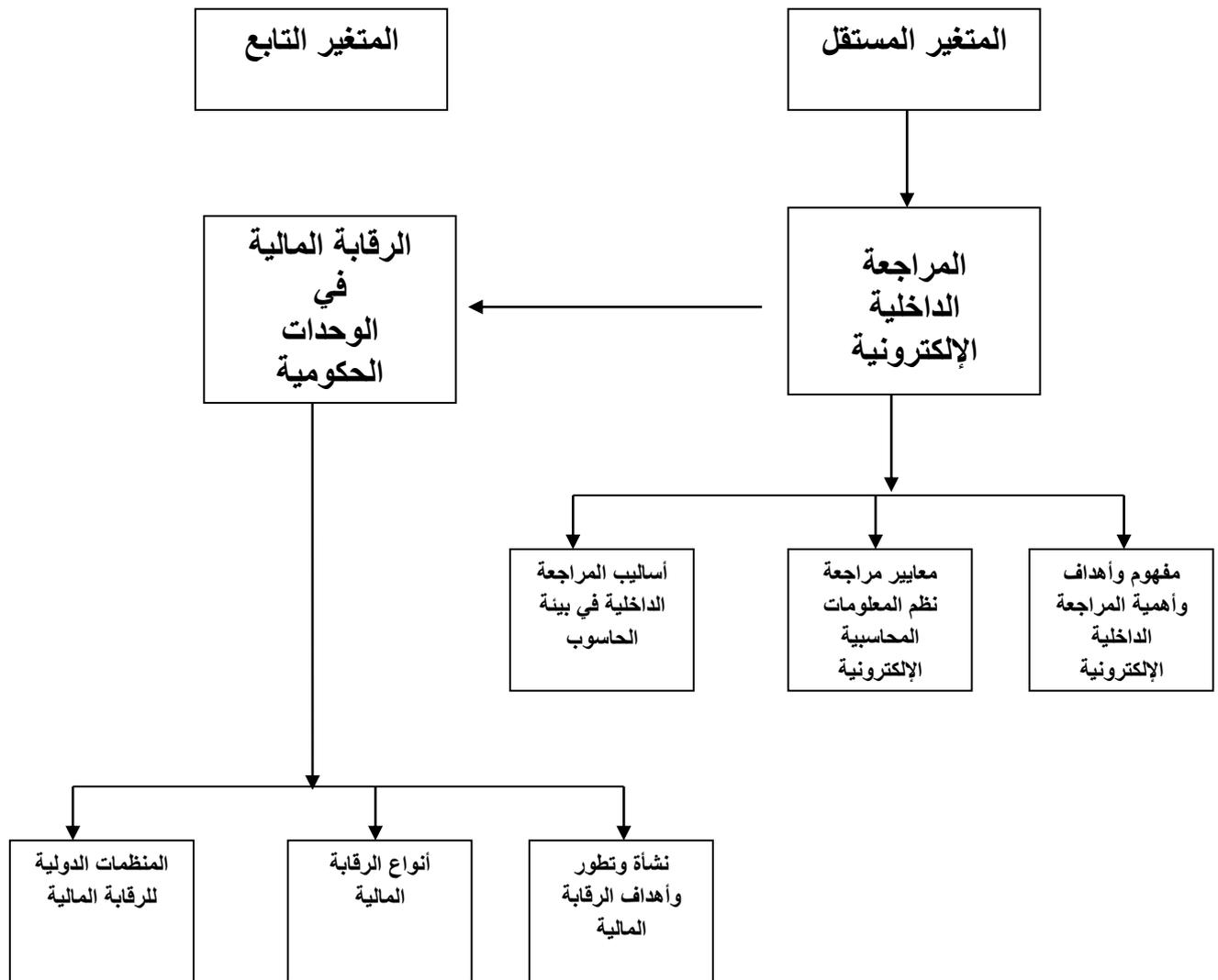
1. التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات لا يكفي للقيام بمتطلبات نظم مراجعة البيانات في ظل نظام المحاسبة الإلكترونية.

2. الأساليب المطبقة حالياً لعملية ضبط الأداء المالي لا تفي بمتطلبات نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

3. طرق جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص الحالية لا تتناسب مع طرق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

4. استخدام عملية ضبط الأداء المالي ومراجعته الإلكترونية يؤدي إلى رفع كفاءة وتنفيذ عملية المراجعة وتقليل زمن وتكلفة جمع المعلومات.

نموذج البحث



المصدر: إعداد الباحث ، 2018م

منهج البحث:

سوف تنحو هذه الدراسة المناهج الآتية:

- المنهج الاستنباطي في تحديد فروض ومشاكل الدراسة.
- المنهج الاستقرائي لاختبار فروض الدراسة.
- المنهج الوصفي التحليلي لعرض الدراسات السابقة ودراسة الحالة.
- المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.

حدود البحث: تتمثل حدود البحث في الآتي :

1. الحدود الموضوعية: العام 2014م.

2. الحدود البشرية : وزارة المالية ولاية الخرطوم.

هيكل البحث: يشتمل البحث على مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة .

أولاً: الإطار المنهجي.

ثانياً: الدراسات السابقة.

الفصل الأول : مفهوم وتطور وأهداف المراجعة الداخلية الإلكترونية.

- المبحث الأول: مفهوم وتطور المراجعة الداخلية الإلكترونية.

- المبحث الثاني: أهداف المراجعة الداخلية الإلكترونية.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية الإلكترونية في المؤسسات الحكومية ودورها في

ضبط الأداء المالي.

- المبحث الأول: المراجعة الداخلية الإلكترونية في المؤسسات الحكومية.

- المبحث الثاني: ضبط الأداء المالي بواسطة تكنولوجيا المعلومات.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية:

- المبحث الأول: نبذة تعريفية عن المؤسسة.

- المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

الخاتمة وتشمل:

- أولاً: النتائج.

- ثانياً: التوصيات

- مصادر جمع البيانات: الباحث 2018م.

ثانياً: الدراسات السابقة

(أ): الدراسات المتعلقة بالمراجعة الداخلية الإلكترونية:

دراسة رشاد (1981م)⁽¹⁾

استعرضت الدراسة مشاكل إعداد وتنفيذ برامج المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني، باعتبار أن المراجعة تعني في الأنظمة المحاسبية المتبعة، وتمثلت مشكلة البحث في أي زيادة عدد وحجم المنشآت قاد إلى توسيع البيانات، فضلاً عن تشغيلها إلكترونياً، وهذا له كبير الأثر على المراجع الخارجي، لأنه هو المسئول عن مراجعة الحسابات من واقع النظام المحاسبي المتبع.

وطرحت الدراسة سؤالين الأول كيفية قيام المراجع الخارجي بأداء عمله الميداني في ظل هذا التطور؟ والثاني ما هي المشكلة التي تواجه المراجع الخارجي في ظل قيامه بالمراجعة الإلكترونية؟

والجدير بالذكر أن الدراسة لم تقم على فرضيات، إلا أنها خلصت إلى أنه في حالة قيام المراجع بمراجعة لنظم المحاسبية التي تعتمد على التشغيل الإلكتروني لبياناتها، فإنه يتحتم عليه دراسة طبيعة العمل الإلكتروني والمشاكل المحيطة به، سواء في مراحل إدخال البيانات وتشغيلها أو مراحل تخزين البيانات وإخراجها.

يرى الباحث أن الدراسة تناولت مشكلة إعداد وتنفيذ برنامج المراجع الخارجية في ظل نظم التشغيل الإلكتروني ولم توضع أو تقترح لها حلول فضلاً عن كونها لم تستند على فرضيات ولم توصي بدراسات مستقبلية.

أما دراستي فتهتم بالمراجعة الداخلية الإلكترونية وليس الخارجية فضلاً عن أن البرنامج جيد وليس به صعوبات.

(1) محمد رشاد محمد مهنا (مشاكل إعداد وتنفيذ برنامج المراجعة الخارجية في ظل نظم التشغيل الإلكتروني)، جامعة القاهرة فرع الخرطوم، كلية التجارة، ماجستير غير منشور، 1981م..

دراسة الليثي (1986)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى إيضاح استخدام أجهزة الحاسبات الإلكترونية المباشرة والفورية على أهداف وأساليب عملية المراجعة ، وما يستلزم ذلك من ضرورة تحليل خصائص النظم المشاركة والفورية وطبيعة البيئة التي تعمل فيها ، وانعكاس ذلك على مسار المراجع في تلك النظم. تتضح أهمية الدراسة من خلال ضرورة إمام المراجع والمحاسب بطبيعة التشغيل الإلكتروني المباشر والفوري ، وأن لا يقتصر دور المراجع على الملاحظة والحصول على الاستفسارات والمصادقات ، وإنما يجب أن يتعداها إلى فحص النظام المطبق فعلاً وتحليل البرامج المنفذة لاختبار فاعليتها. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي للحصول على المعلومات الخاصة بالموضوع ، وبالمنهج الوصفي من خلال دراسة الحالة ، وتوصلت الدراسة إلى حتمية تطوير مفهوم المراجعة لتصبح أثر ديناميكية في نظم التشغيل الإلكتروني لملائمة التعديلات التي تطرأ على مسار المراجعة وإشراك المراجع في وضع متطلبات النظام من الضوابط المختلفة في مراحل تعليمية والقيام بفحصه ثم تحليله للحكم على مدى فاعليته. أوصت الدراسة بالإضافة إلى التأهيل العلمي للمراجعين ، بضرورة تدريس مادة مراجعة الحاسبات في ظل استخدام الحاسب بمختلف أنواعه وذلك لمواكبه التغيرات المستمرة التي يقدمها منتج الحاسب الآلي والبرامج الجاهزة. تناولت الدراسة مفهوم المراجعة في نظم التشغيل الإلكتروني وملائمة التعديلات التي تطرأ على مسار المراجعة ، بينما تناول الباحث مفهوم استخدام النظم الإلكترونية في عملية المراجعة وأثر ذلك على كفاءة الأداء المهني للمراجع.

(1) فؤاد محمد الليثي ، (نموذج المراجعة الديناميكية للبيانات الحاسوبية ، نظم التشغيل الإلكتروني المباشرة والفورية) ، الرياض ، مجلة الإدارة ، العدد 51، 1986م. ص 9

دراسة (Rushinek&Rushinek (1989)⁽¹⁾)

هدفت الدراسة إلى التعرف على بعض الموضوعات الهامة التي تهتم كل من الإدارة والمراجعين عند تقييم مدى سلامة البيانات التي ينتجها نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات.

توصلت الدراسة لعدة نتائج تتمثل في أن يستند المراجع في تحديده لمدى الاختبارات التفصيلية لعملية المراجعة ، على مدى قدرة نظام الرقابة الداخلية على حماية الأصول وضمان سلامة البيانات . ويمكن للمراجع وهو بصدد تقييم نظام الرقابة الداخلية ، أن يستخدم النماذج الرياضية في عملية التقييم ومن أهم هذه النماذج، النماذج الاحتمالية ، النماذج التجريبية ونماذج المحاكاة.

أوصت الدراسة بضرورة تحديد الإجراءات الرقابية التي في حاجة إلى تطوير أو تغيير عند تقييم نظام الرقاب الداخلية ، وذلك لزيادة فعاليتها في تحقيق أهدافها الرقابية المنشودة.

ضرورة التركيز على إجراءات الرقابة على المدخلات ، التشغيل والمخرجات عند تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وذلك للتحقق من الإدارة قد نظمت العائد من وراء الاستثمار في نظام الرقابة الداخلية.

يتضح أن هذه الدراسة تطرقت إلى إجراءات الرقابة على المدخلات والتشغيل والمخرجات ، واستخدمت النماذج الرياضية في عملية تقييم قطاع الرقابة الداخلية.

دراسة جاموس (1991م)⁽²⁾

حيث هدفت الدراسة إلى الوقوف على جوهر النظم المحاسبية التي تعتمد على استخدام الحاسوب ونوعية الرقابة فيها وما الجديد في مراجعة تلك النظم وما تطلبه عملية المراجعة.

(¹) AviRushink& Sara F. Rushinek , (Asset safe guarding and Data integrity in the EDPA auditing journal) vol.4, No,2,1989.p 8

(²) جاموس ياسر ، (مراجعة الأنظمة المحاسبية التي تعتمد على الحاسوب، حلب) ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة حلب ، كلية الدراسات العليا ، 1991م.

وقد قامت الدراسة على الأسلوب الوصفي حيث تناولت الدور المحاسبي كنظام للمعلومات وشرحت فيها النظم التي تعتمد على الحاسوب ونوعية الرقابة فيها وتدقيقها. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها ضرورة تقييم نظم المعلومات التي تستخدمها المنشأة ، وضرورة قيام المدقق بالكشف عن نقاط الضعف التي تواجهها لكونها تستخدم الأساليب العلمية الحديثة التي تخفى عن الكثير من المتعاملين مع تلك النظم ، ، وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات كان من أهمها أهمية متابعة عملية التشغيل الآلي للبيانات وضرورة إجراءات المراجعة الدورية للنظم ، وضرورة الاهتمام بالعنصر البشري كجزء من هذه النظم والتأكد من حس استخدام الآلية.

يرى الباحث أن الدراسة اهتمت بما مدى تأثير الاتجاهات الحديثة في الرقابة ومساعدة المراجع في إبداء رأيه الفني المحايد ، بينما هدفت دراسة الباحث إلى أثر المراجعة الداخلية الإلكترونية في ضبط الأداء المالي.

دراسة الفيومي (1993م)⁽¹⁾

تهدف الدراسة إلى تصميم نظام لاستخدام الحاسب الآلي في أعمال لمراجعة سواء كانت داخلية أو خارجية وذلك بالاعتماد على برنامج أوراق العمل الإلكترونية Louts وبرامج التعريب Reem بغرض تحويل أوراق العمل التي يعدها المراجع إلى أوراق عمل إلكترونية تنقل عبء تنفيذ أعمال التجميع والمقارنة والفرز والمطابقة إلى الحاسب ، الأمر الذي يؤدي إلى توفير الوقت وزيادة دقة وكفاءة أعمال المراجعة ، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن المراجع عندما يقوم بمراجعة حسابات المنشآت المختلفة يكون أمامه الاختيار بين أسلوبين، استخدام الحاسب أو عدم استخدامه في عمل المراجعة ، واستخدمت الدراسة الأسلوب المكتبي لرصد التطورات الحديثة في

(1) محمد الفيومي محمد ، (استخدام الحاسب في تجهيز أوراق عمل المراجعة)، الرياض ، مجلة الإدارة العامة ، العدد

مجال برمجة الحاسبات واستخدامها في مجال المحاسبة والمراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى نتائج ، منها : أن مهنة المراجعة تعمل في ظل نظم المعلومات وبالتالي لابد من تحديث أساليب وطرق المراجعة لتتواءم مع التطورات المطردة وفي النظم ، وكذلك تم تصميم أوراق عمل إلكترونية تفيد المراجع في مجالات التخطيط والمراجعة الشاملة وكتابة التقارير ، ومن توصيات الدراسة ، ضرورة أن يكون المراجع على صلة بما يجد من تقنيات بالإضافة على التدريب والتأهيل العلمي والعملية.

دراسة القطان (1993م)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى ضرورة الارتقاء بجودة نظم الرقابة الداخلية وزيادة فاعليتها لجعلها أكثر استجابة لاحتياجات متخذي القرارات في ظل النظام الإلكتروني لتشغيل البيانات.

أهمية الدراسة تتمثل في أن معظم الوحدات الاقتصادية أبدت اهتماماً متزايد بتوظيف القدرات الإلكترونية في مختلف التطبيقات المحاسبية وتشغيل البيانات وذلك بهدف الارتقاء بجودة المعلومات المستخدمة وتحسين درجة الثقة بها.

مشكلة الدراسة تمثلت في محاولة تصميم إطار مقترح لزيادة فاعلية نظم الرقابة الداخلية بوصفها خاصة في ظل النظام الإلكتروني لتشغيل البيانات ووفقاً للمستويات العامة للمراجعة.

النتائج التي توصلت لها الدراسة هي أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يقوم بمعالجة البيانات بطريقة صحيحة وسليمة. بالإضافة إلى ضرورة إلمام المراجع بالعديد من

(¹) رزق محمد السعيد القطان ، (إطار مقترح لزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية في ظل النظام الإلكتروني لتشغيل البيانات) ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الأول ، السنة الثالثة عشر ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، 1993م ، ص 235 ص 239.

المهارات لفهم النظام والتعامل معه من خلال الاعتماد على الأساليب العامة للرقابة جنباً إلى جنب مع الأساليب الخاصة بالتطبيقات.

أوصت الدراسة المراجع بضرورة بذل أقصى درجات العناية عند قيامه بفحص نظام الرقابة الداخلية للتأكد من مدى كفايته وفاعليته ، وذلك بكل تطبيق محاسبي يتم تشغيله إلكترونياً ، كذلك فحص أساليب الرقابة المطبقة داخل مركز الحاسب الآلي . نجد أن هذه الدراسة ركزت على أهمية بذل المراجع أقصى درجات العناية عند قيامه بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، إلا أنها أغفلت مدى قيام نظام المراجعة الداخلية الذي يعتبر المراجع الداخلي جزءاً أصيلاً منه بعملية تقويم وضبط الأداء المالي.

دراسة ديزي (1996م)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المشاكل والصعوبات التي تعيق المدققين أثناء تدقيق النظم المحاسبية الإلكترونية وتحليل تلك المشاكل والصعوبات من أجل الوقوف على الأسباب الحقيقية الكامنة وراءها ومن ثم اقتراح الحلول المناسبة للتغلب عليها أو التقليل من آثارها إلى أدنى حد ممكن.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة الاستنتاجات وهي عدم وجود دراسات حديثة تتناول موضوع إعداد الحسابات آلياً والرقابة عليها.

إن البرامج المحاسبية المستخدمة لدى الجهات لرقابة ديوان الرقابة المالية في العراق ضعيفة وغير مبرمجة بشكل يضمن صحة واكتمال البيانات المعالجة آلياً واحتوائها على نقاط ضعف تؤدي إلى زيادة احتمالات حدوث الأخطاء والتلاعب بتلك البيانات.

(1) هوشيار عبد الله دزي ، (مشاكل وصعوبات استخدام الحاسوب في عملية التدقيق)، دراسة تطبيقية في عدد من المنشآت الخاضعة لتدقيق ديوان الرقابة المالية ، بغداد، 1996م.

أفضلية إتباع طريقة التدقيق من خلال الحاسوب في اختبار نظام الرقابة الداخلية واعتماد طريقة التدقيق بالحاسوب في إجراء الاختبارات الأساسية للبيانات. وكان من أهم التوصيات ضرورة إتباع أساليب عملية حديثة عند إعداد البرامج المحاسبية بهدف وضع نقاط رقابية كافية في البرامج وضمان دقة وصحة وكمال عملية معالجة البيانات المحاسبية والتقليل من احتمالات حدوث جرائم الحاسوب. ينبغي على الجهات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية توجيه العناية الكافية لإجراء الرقابة العامة وذلك من خلال وضع إجراءات رقابية كافية والاستعانة بالمختصين في هذا المجال على المؤسسات الأكاديمية من جامعات ومعاهد في القطر الإيفاء بدورها المهم الهادف إلى تأهيل المحاسبية والمدققين القادرين على استخدام الحاسوب في التدقيق وذلك من خلال تهيئة أساتذة جامعيين قادرين على تدريس مادة التدقيق باستخدام الحاسوب بشكل نظري وتطبيقي والعمل على إدخال موضوع التدقيق باستخدام الحاسوب ضمن مناهجها الدراسية بكافة المستويات. يتضح أن هذه الدراسة تطرقت إلى المشاكل والصعوبات التي تواجه المراجعين عند استخدام الحاسب وكذلك المشاكل في النظم المحاسبية الإلكترونية واقتراح الحلول المناسبة للتغلب عليها أو التقليل من آثارها إلى أدنى حد ممكن. بينما تهتم دراسة الباحث حول المراجعة الداخلية والإلكترونية داخل المؤسسات الحكومية وبما تقوم به من ضبط وتقويم للأداء المالي.

دراسة سعاد (1996)(1):

أهمية هذه الدراسة إن هنالك إقبال متزايد من الباحثين على دراسة النواحي الفنية المتقدمة لنظم تشغيل البيانات الموزعة ، إلا أن هنالك القليل ممن اهتم بالبحث والتعرف على الضوابط الرقابية لهذا النظام.

(1) سعاد حسن خضر : (المراجعة وتقييم الرقابة الداخلية في ظل تشغيل البيانات الموزعة) ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، 1996م، ص ص 334-373.

هدفت الدراسة إلى مساعدة المراجع في تحديد الضوابط التي يجب أن يأخذها في الاعتبار عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في حالة استخدام الحاسب وبصفة خاصة عند تقييم نظم تشغيل البيانات الموزعة.

لتحقيق هدف الدراسة تمت دراسة وتحليل الضوابط الرقابية الخاصة بالتشغيل الإلكتروني للبيانات مع الاهتمام بدراسة خصائص وطبيعة كل ضابط.

النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي: إن التطور الحادث في نظام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وانتشار تطبيقاتها بشكل مكثف قد أحدث تطوراً هائلاً في المفاهيم والإجراءات الأساسية عند تقييم الرقابة الداخلية. وقد أدى هذا التطور بدوره إلى اتساع نطاق تطبيق أساليب المراجعة وبالتالي أضاف أعباء جديدة على المراجع المكلف بتقييم الرقابة الداخلية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على دراسة وتحليل الضوابط الرقابية الخاصة بالتشغيل الإلكتروني. وهدفت أيضاً هذه الدراسة إلى مساعدة المراجع في تحديد الضوابط التي يجب أن يأخذها في الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية في حالة استخدام الحاسب . لكن هذه الدراسة لا تهتم فقط بتقييم نظام الرقابة الداخلية ولكن أيضاً الاهتمام بمقدرة المراجعة الداخلية الإلكترونية لتقويم وضبط الأداء المالي.

دراسة محمد (1998م)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى إجراء دراسة تحليلية للمشاكل التي تحد من كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية عند استخدام الحاسبات الإلكترونية لدرء المسؤولية عن مراقب الحسابات نتيجة عدم إلمامه بالنظم الحديثة لاستخدام الحاسب.

(¹) محمد بهاء الدين أحمد ، (إطار مقترح لزيادة كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية عند استخدام الحاسبات الإلكترونية مع التطبيق على قطاع البنوك التجارية) ، المجلة المصرية للدراسات الإسلامية التجاري ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثاني والعشرون ، العدد الثاني ، 1998م ، ص ص 424-473

أهمية الدراسة من أن مراقب الحسابات في حاجة ماسة إلى أسلوب أو وسيلة لكي يدرأ عن نفسه المسؤولية بكافة أنواعها وأشكالها عند استخدام الحاسبات الإلكترونية في معالجة البيانات المحاسبية بالبنوك التجارية.

تلخصت مشكلة الدراسة في وضع إطار مقترح لمعالجة السليبات الناتجة من استخدام الحاسبات الإلكترونية في البنوك التجارية ، ومن ثم زيادة كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية عند استخدام تلك الأنظمة الإلكترونية.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: إن استخدام الأنظمة الإلكترونية في البنوك التجارية قد نشأ عنه عناصر رقابية جديدة وسببت تغيراً في أساليب الرقابة التقليدية. وإن اختلاف المنهج المحاسبي في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات عنه في ظل النظام اليدوي التقليدي ، وإمكانية الاستعانة بأساليب الرقابة الداخلية التي وضعتها الجامعات العلمية العالمية في ظل دستور مهنة المحاسبة والمراجعة بمصر .

النتائج التي توصلت إليها لدراسة هي أن المنهج المحاسبي في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات يختلف عن المنهج المحاسبي المتبع في ظل النظام اليدوي ، وأن استخدام نظام المعلومات المحاسبية الإلكترونية قد صاحب انتشار نوع جديد من الجرائم وتسبب في حدوث معظمها عدم ملائمة أساليب الرقابة الداخلية المتبعة لتلك الاستخدامات الحديثة. وإن استخدام أساليب الرقاب الداخلية التي وضعتها الجامعات العلمية العالمية في ظل دستور مهنة المحاسبة والمراجعة بمصر يزيد من كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية عند استخدام الحاسبات الإلكترونية.

يخلص الباحث إلى أن هذه الدراسة هدفت إلى إجراء دراسة تحليلية للمشاكل التي تحد من كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية عند استخدام الحاسبات الإلكترونية. أما دراسة الباحث فهذهت إلى ضبط وتقويم الأداء المالي وذلك باستخدام المراجعة الداخلية الإلكترونية.

دراسة محمود (1998)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى استعراض مزايا استخدام برامج الحاسوب عن نظم المحاسبة اليدوية والتي تتخلص في عوامل منها: السرعة والدقة والتكلفة وإمكانية التخزين والاستعانة بشبكات الاتصالات. حيث تم التعرض إلى مداخل إعداد الحسابات الإلكترونية" البرامج الجاهزة وبرامج اللغات الراقية) مع بحث خصائص كل مدخل ومدى تمشية مع أساليب ومعايير الرقابة. وقد خلص الباحثان إلى تفوق مدخل البرامج الجاهزة في إعداد نظم الحسابات عن مدخل اللغات الراقية وذلك للأسباب الآتية: الاستفادة من التطورات التي تطرأ على برامج تشغيل الحاسوب مما يؤدي إلى تعظيم العائد الاقتصادي للتشغيل الإلكتروني. الإمكانية المرتفعة التي توفرها تلك البرامج المعدة بواسطة شركات متخصصة على مستوى عال. يمكن إعداد المراقب في وقت أقل وبتكلفة أقل للقيام بأعمال مراقبة تلك النظم الإلكترونية في ظل مدخل لغات الحاسوب الراقية.

اقترح الدارس شروطاً لا بد من توفرها في برامج الحسابات في ظل التشغيل الإلكتروني لأي من المدخلين منها: أن يغطي النظام جميع نظم المحاسبة المالية مع ربطها بحسابات التكاليف والموازنات. قدرة النظام للعمل كوحدة ، وكذلك إمكانية عمل كل نظام فرعي على حدة ، إعداد النظام بطريقة مرنة يسمح بإضافة أي حسابات جديدة وإمكانية تعديلها ، كذلك أن يعد للتعامل مع أكثر من نوع. إن يعد بنظم رقابية محكمة وأن يكون صالحاً للتشغيل على الأنواع المختلفة من الحواسيب والطابعات. أن يكون سهل التشغيل ويحتوي على التعليمات الإرشادية ، وأن يسمح

(¹) د. مختار محمود وأحمد عبد الحليم ، (المراقبة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ، دراسة مقارنة لمداخل استخدام

الحاسوب في إعداد الحسابات) ، مجلة الرقابة المالية ، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ،

جمهورية مصر العربية ، عدد 33 ، ك1 ، 1998م ، ص 11

بإعداد مستويات مختلفة من التقارير طبقاً لمستويات دليل الحسابات في أي وقت من السنة.

اهتم الدارس بالطرق والأساليب التي يمكن الاستفادة منها في ظل استخدام الحاسوب والبرامج المصاحبة وإمكانية إضافة أو تعديل البرنامج ، بينما تهدف دراسة الباحث بما مدى إمكانية ضبط وتقويم الأداء المالي في ظل استخدام المراجعة الداخلية بواسطة الحاسوب.

دراسة (Donnell & Others , 2000) (1)

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مجموعة من الافتراضات افترضها الباحثون لاتخاذ قرار جماعي بنتائج تقييم نظم الرقابة الداخلية في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات ، حيث أجريت هذه الدراسة في Land-grant University في الولايات المتحدة وكانت نتائج الدراسة ملخصة فيما يأتي:

بازدياد التقدم التكنولوجي وازدياد اعتماد المؤسسات على استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات المتقدمة وبالذات من قبل المؤسسات الكبيرة الحجم، فإن هذا يؤدي إلى زيادة تعقيد النظم والبرمجيات المستخدمة والذي يؤدي إلى تعقيد في عملية دراسة وتقييم النظم الرقابية الموضوعية مما له الأثر الكبير على عمل المراجع الخارجي بما يجب أن يتميز به من خبرة علمية وعملية بتكنولوجيا المعلومات والنظم المحاسبية المقدمة ، لذلك لابد من تقسيم النظام إلى أجزاء بين فريق من المدققين أصحاب الخبرات المتقدمة في المجال ومن ثم يتم طرح النتائج التي توصل إليها كل موقف وتخضع للمناقشة من قبل فريق المدققين وبناءً عليه يتم اتخاذ القرار الجماعي بنتائج الدراسة والتقييم.

(1) Donnell , ED. Arnold , and Vicky. (Decision Quality Control and Information Technology). American Accounting Association Journal of Information System , 2000p9

دراسة (Hardy et al (2000)⁽¹⁾)

هدفت الدراسة إلى اختيار تقسيم مديري أنظمة المعلومات ومراجعي الحسابات الداخليين للأهمية النسبية لضوابط الرقاب الداخلية على أنظمة تبادل البيانات إلكترونياً، اختبار مدى وجود فروق معنوية بين تلك التقييمات. توصلت الدراسة إلى أن فئات الضوابط التي لا توجد فروق معنوية بين تقييم كل من مديري أنظمة المعلومات ومراجعي الحسابات لأهميتها النسبية تمثل ممارسات تلقى القبول العام في مجال الرقابة الداخلية على أنظمة تبادل البيانات إلكترونياً، أما فئات الضوابط التي توجد فروق معنوية بين تقييم المجموعتين لأهميتها النسبية تمثل نقاط ضعف في الرقاب الداخلية في أنظمة تبادل البيانات إلكترونياً وتحتاج نقاط الضعف إلى إجراء مزيد من الأبحاث وإلى توعية مديري أنظمة المعلومات ومراجعي الحاسب بأهميتها. وذلك لتحقيق الاتساق في ممارسات الرقابة الداخلية ومستويات أمن المعلومات المحاسبية المحققة داخل المنظمة الواحدة بينهما وبين شركاء الأعمال المتعاملين معها. يتضح أن هذه الدراسة تعرضت إليها ضوابط الرقابة الداخلية في أنظمة تبادل البيانات إلكترونياً.

دراسة (GLANDONT , (2001)⁽²⁾)

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تبني نظم التبادل الإلكتروني وما يترتب عليه من ضرورة تطوير النظم الرقابية الموضوعة في منظمات العمل الصغيرة. اعتمد الباحث على فرضية " ارتفاع مخاطر عدم تطوير النظم الرقابية في تبني EDI، شملت الدراسة 235 منظمة عمل صغيرة الحجم ، وكانت النتائج التي حصل عليها

(¹) Hardy et al , (A study for the Internal Control Structure for Electronic data Interchange System Using the Analytic), Hierarch Process , Accounting and Finance Journal, Vol.40 , Issue3, Sep 2003.p 235

(²) GLANDONT . (Managerial Behavior and Internal Controls After Edi Adoption in Small Business). www.itep.com

الباحث لا تعكس ما تم افتراضه ، حيث كانت هناك معوقات حالت دون تطوير النظم الرقابية ، منها حجم منظمات العمل بالمقارنة بالتكاليف المتوقعة إذا تم التطوير ، هذا من ناحية ، أما من ناحية أخرى التعقيد المتوقع للنظم المحاسبية الجديدة بعد التطوير مما جعل أعضاء مجلس الإدارة لهذه المنظمات يرفضون هذه الفكرة.

دراسة حنان (2001م)⁽¹⁾

حيث اعتبرت أن الحاسب هو من أهم ملامح عصرنا الحالي وأن التطور في جميع الميادين امتد إلى العملية الرقابية ليغير إجراءاتها وأساليبها باستخدام الحاسب للحصول على أدلة إثبات كافية وذلك باستخدام تقنيات محوسبة.

حيث تناولت في بحثها مداخل المراجعة باستخدام الحاسب ونظم الرقابة العامة والخاصة بالتطبيقات بالإضافة إلى أساليب الرقابة المتعلقة بها . ومن ثم تطرقت إلى تدقيق أمن الحاسب من خلال توضيح تجربة ديوان المحاسبة بدولة الكويت في مجال التدقيق الآلي.

لقد توصلت إلى أن المحاسب حقق العديد من المزايا مثل توفير المعلومات بدقة وسرعة ، مع تحقيق خفض تكلفة تشغيل المعلومات ، ولم يؤثر استخدام الحاسب على المفاهيم الأساسية لعملية المراجعة مثل معايير المراجعة الدولية.

بالتالي اعتبرت أن التغيير كان محصوراً في وسائل وأساليب تشغيل البيانات المحاسبية وأساليب الرقابة على تشغيلها وبالتالي اعتبرت أن من الضروري تأهيل القائمين على المراجعة وتدقيق النظم المالية والمحاسبية بما يتناسب مع الأساليب الحديثة في تشغيل البيانات.

أيضاً توصلت الدراسة إلى احتمال تزايد التحاليل والغش ف يظل وجود قلة من المتخصصين في هذا المجال من خلال استقراء واقع العمل في دولة الكويت

(¹) السيدة حنان عبد العزيز الغرير ، دراسة للبرنامج المنعقد في بسلطنة عمان للفترة من 2001/10/6م.

استنتجت أن الحاسب دخل في قطاع المصارف والنفط والشركات الكبرى في القطاع الخاص وأنه مازال ضعيفاً في بقية القطاعات وأوصت بزيادة الدورات للقائمين على المراجعة لتأهيلهم بالشكل المناسب وركزت على عملية ربط ديوان الحسابات بشبكة المعلومات بجميع الجهات الحكومية مع إصدار دليل موحد للتدقيق الآلي يشترك في إعداده دول التعاون.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة اهتمت بأمن الحاسب الآلي والرقابة على المعلومات المحاسبية وكيفية تخزينها واسترجاعها لكنها لم تشتمل على مشاكل المراجعة الإلكترونية وأنواعها ولم تتطرق لأثر الحاسب على جودة المعلومات وكيفية ضبط وتقويم الأداء المالي. وهذا ما نستعرضه في دراستنا هذه.

دراسة يوسف (2002م)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية التجارة الإلكترونية وعلاقتها بأنشطة المنشأة المختلفة ومدى تأثيرها على تقديرات المراجع للمخاطر، بهدف إبداء الرأي عند مراجعة حسابات المنشأة التي تستخدم الإنترنت ، وتمثلت أهمية الدراسة في ضرورة أن يتوفر لدى المراجع وفريق العمل المهارات والمعرفة الكافية في هذه المجالات حتى يتمكن من التوصل إلى الرأي حول مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية لاستخراج قوائم مالية تظهر بعدالة نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي وقائمة تدفقاتها النقدية وضرورة فهم المخاطر اللازمة والمتعلقة بأنشطة المنشأة والإجراءات المتخذة لمواجهتها ، بالإضافة إلى أن يكون لدى المراجع وفريق العمل المهارة والمعرفة اللازمة بفهم التقنية المستخدمة وإستراتيجية المنشأة الخاصة باستخدام شبكة الإنترنت للتجارة الإلكترونية وتقدير المخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة في مثل هذه الحالات. وتمثلت مشكلة الدراسة في أن عملية التجارة الإلكترونية تتسم باحتمال عدم

(¹) يوسف محمد المبارك ، (مراجعة القوائم المالية للمنشأة التي تستخدم شبكة الإنترنت للتجارة الإلكترونية) ، الرياض : الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين Scopa ، بحث مقدم للندوة التاسعة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، 2002م.

وجود سجلات ورقية لها وأنه يمكن بسهولة تدير السجلات الإلكترونية أو تغييرها بدون ترك أي دليل على ذلك أو تغييرها بدون ترك أي دليل على ذلك. واستخدمت الدراسة المنهج التاريخي والاستقرائي والاستنباطي لإثبات الفرضيات ، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها ضرورة استخدام المنشأة للحوجز الأمنية لحماية أنظمتها من تدخل برامج غير مصرح بها (استخدام التشفير) وتطوير الإجراءات الرقابية للأنظمة المستخدمة، والتأكد من سلامة وتكامل المعلومات المحاسبية من حيث مدى اكتمال ورقة المعلومات المحاسبية التي تم على أساسها تسجيل العمليات التي نفذت عن طريق الإنترنت ، والتأكد من تسجيل العمليات في الوقت المناسب وأنه تم إعدادها من الجهة المفوضة بالتوقيع بالإضافة إلى إجراءات المراجعة الخاصة بسلامة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المستخدم في الحصول على المدخلات وتشغيل المعلومات. وأوصت الدراسة بضرورة أن يأخذ المراجع في الاعتبار ما إذا كانت سياسة المنشأة الخاص بأمن المعلومات والإجراءات الرقابية قد تم تنفيذها بصورة كافية تمنع حدوث أي تغييرات غير مصرح بها للنظام المحاسبي ، ضرورة اختبار الإجراءات الرقابية التي تستخدمها المنشأة للتجارة الإلكترونية للشبكة الدولية للمعلومات ، بالإضافة للحصول على مصادقات من الغير عن تفاصيل بعض العمليات.

دراسة القشي (2003م)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى التعرف على المشاكل التي تواجه أنظمة المعلومات المحاسبية في ظل استخدام التجارة الإلكترونية ، وتطوير نموذج للربط بين نظام المعلومات المحاسبي والتجارة الإلكترونية.

(¹) الطاهر القشي ، (فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية)، رسالة دكتوراه قسم المحاسبة والتمويل ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، الأردن 2003م.

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية، إن التجارة الإلكترونية كتقنية متطورة جداً أثرت على جميع المجالات المهنية بشكل عام وعلى مهنتي المحاسبة والتدقيق بشكل خاص.

إن التجارة الإلكترونية تعمل في بيئة فريدة من نوعها بحيث أن جميع العمليات التي تتم من خلالها عمليات غير ملموسة الطابع تفتقد لآلية التوثيق في أغلب مراحلها. إن الطبيعة غير الملموسة للتجارة الإلكترونية وغياب التوثيق لأغلب عملياتها ساهما بشكل مباشر في إيجاد مشكلتين رئيسيتين يمكن تلخيصهما في الآتي: آلية التحقق والاعتراف بالإيراد المتولد من عمليات التجارة الإلكترونية ، آلية تخصيص الضرائب على مبيعات وإيرادات عمليات التجارة الإلكترونية.

نجد أن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على المشاكل التي تواجه أنظمة المعلومات المحاسبية في ظل استخدام التجارة الإلكترونية، ولكنها أغفلت مقدرة استخدام المراجعة الإلكترونية في عملية الضبط والتقليل من صعوبة الأخطاء والغش والسرعة والدقة في ظل استخدام النظام.

دراسة محمد (2004م)⁽¹⁾

تكمن المشكلة في اعتماد دوائر الدولة والمؤسسات على النظم المحاسبية المحوسبة جعل من الصعب تطبيق أساليب المراجعة التقليدية ، كما أن استخدام الأنظمة المحاسبية المحوسبة يحتاج إلى أنواع من الرقابة وأساليب المراجعة تختلف عن تلك الأساليب المطبقة في الأنظمة اليدوية.

كما تهدف الدراسة إلى إبراز فوائد ومنافع استخدام الحاسب والاستفادة من تقنيات الحاسب في أعمال المراجعة وبيان مستلزمات الرقابة بواسطة الحاسب وتطوير

(¹) محمد محمد مظهر أحمد ، (تقويم تجربة المراجعة في ظل النظم المحاسبية المحوسبة بالخدمة المدنية) ، إمارة الشارقة ، بحث تكميلي ماجستير في المحاسبة ، غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2004م.

أساليب المراجعة باستخدام الحاسب واستعراض أهم إجراءات المراجعة على النظم المحاسبية المحوسبة.

اعتمدت الدراسة التحليلية للنظم المحاسبية اليدوية والمحوسبة بالإضافة إلى السرد التاريخي المبسط لعملية المراجعة واستقراء النتائج الميدانية للحالة والاعتماد على المنهج الاستقرائي الاستنباطي والمنهج الوصفي وإجراء المقابلات الشخصية.

وتمثلت فروض الدراسة توفير مخرجات لعملية المراجعة ، وأي تقارير أخرى في أي وقت ، القياس الإحصائي للتخفيض في التكلفة والوقت اللازم لإعداد التقارير في ظل النظم المحاسبية المحوسبة بمساعدة الحاسب ، تحديد زيادة فعالية الأداء لدى المراجع كميًا ، الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية في استخدام الحاسب ، قياس توجيهات المراجعين والعاملين في الوزارات حول تأييد المراجعة ، تحديد حجم وتوقيت وكلفة التدريب المطلوب لتبني خيار المراجعة بمساعدة الحاسب.

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها استخدام المراجعة الإلكترونية باستخدام قطاع التبادل الإلكتروني للبيانات ، فقدان الثقة للمعلومات التي ترد عن طريق قاعدة البيانات بسبب كثرة أخطاء الإدخال للمعلومات في ظل النظم المحوسبة ، ضرورة وجود برامج مراجعة مستخدمة في هذا المجال ، لما لهذه البرامج من تأثير قوي في الاعتماد على نظام الرقابة ، إن استخدام أسلوب المراجعة بمساعدة الحاسب يتيح الحكم على المعلومة بدون ضغط على المراجع (الحيادية) وهذا يؤدي إلى زيادة فاعلية الأداء لدى المراجع كميًا .

كما أوصت بعدد من التوصيات منها العمل على تحديد القوانين والإجراءات واللوائح والتعليمات المتعلقة بمزاولة الرقابة على الوحدات الحكومية والمشروعات العامة في بيئة الحاسب ، الاهتمام ببرامج التدريس المستمر سواء المراجعين الحاليين أو الجدد والعمل على تحديث معلوماتهم وتدريبهم على استخدام أساليب المراجعة بمساعدة

الحاسب، ضرورة التركيز على اعتماد تقنيات الحاسوب المختلفة وخاصة البرامج المحاسبية الجاهزة من قبل المراجعين.

دراسة عمر (2004م)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى بيان الإيجابيات والسلبيات الناتجة من استخدام الحاسوب في التعامل وتقديم الخدمات ، تمثلت أهمية الدراسة في وجود مخاطر مصاحبة للتجارة الإلكترونية حيث أصبحت المحاسبة عن العمليات تتم مباشرة بمجرد حدوث العملية على الشبكة وبالتالي يتم التسجيل والترحيل والترصيد وإجراءات التسوية وإعداد التقارير وقتياً. وبناءً على آلية القيد المزدوج واستخدام المستندات الإلكترونية بدلاً من الورقية وبذلك أصبحت العمليات غير موثوقة وبالتالي اختفاء مسار المراجعة. وتمثلت مشكلة في ضالة تدخل مشغلي الحواسيب والتي ترتب عليها خلق مشكلات جديدة بعضها يتعلق بالمراجعة والبعض الآخر بسوء استخدام الحاسوب. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والتاريخي والاستقرائي لإثبات الفرضيات. وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها عدم اهتمام إدارات المصارف بالتدريب والتأهيل لزيادة الكفاءة المهنية للمراجعين وخاصة في مجال الحاسوب بالإضافة إلى أن غالبية إدارات المراجعة ليست لديها الخبرة الكافية عن درجة الأمان التي توفرها هذه الأنظمة. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتدريب والتأهيل لرفع الكفاءة المهنية. يرى الباحث أن الدراسة اهتمت بالإيجابيات والسلبيات الناتجة من استخدام الحاسوب والمخاطر المحيطة باستخدام الحاسوب في التجارة الإلكترونية. بينما هدفت دراسة الباحثة إلى إمكانية وقدرة المراجعة الداخلية الإلكترونية في ضبط وتقييم الأداء المالي في الوحدات الحكومية.

(1) عمر محبوب محمد الحسين ، (المراجعة الداخلية في المصارف التجارية في ظل استخدام شبكة المعلومات الدولية)، أمدومان ، جامعة أمدومان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004م.

دراسة Brazel and Agoglia , 2004 : (1)

هدفت الدراسة إلى فحص الأثر الذي يتركه أخصائيين الحاسوب على نوعية نظم المعلومات المحاسبية من جهة وعلى نوعية خدمات التدقيق التي يؤديها المدقق على نظام الرقابة العامل في بيئة نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة. وقد خلصت لعدة نتائج من أهمها : أن وجود أخصائيين حاسوب يمارسوا سلطات كبيرة على نظام المعلومات المحاسبي المحوسب يزيد من مخاطر التدقيق ، وأن المدقق يلعب دوراً مهماً في توجيه أخصائيين الحاسوب بشكل يتناغم مع متطلبات الرقابة في النظام المحاسبي المحوسب وأنه في كثير من الأحيان يكون هناك تعارض بين أعمال أخصائي الحاسوب من جهة والمدقق من جهة أخرى مما يسبب بعض الضعف في نظام الرقابة.

دراسة قراقيش (2004م) (2)

هدفت الدراسة إلى معرفة دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية لدى الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة. مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات الآتية: هل يؤدي إتباع أساليب الرقابة التنظيمية وتوثيق النظم المحاسبية ورقابة الأجهزة والرقابة على الوصول للنظم والرقابة على المدخلات ومعالجة البيانات والمخرجات إلى رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات. تتبع أهمية الدراسة من أن المساهمون يحتاجون من أجل التحقق والاطمئنان على حسن إدارة أمالهم إلى معلومات موثوق بها ، ولا يتم ذلك غلا بوجود نظم رقابية كفؤه وشاملة توفرها تكنولوجيا المعلومات.

(1) Joseph F. Brazel . and Christopher P. Agoglia , (The Effects of Computer Assurance Specialist Competence and Auditor AIS Expertise on Auditor Planning Judgments),- Department of Accounting, North Carolina State University, state university ,2004.

(2) جاد بدر قراقيش ،(دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة)، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2004م.

الفرضيات التي قامت عليها الدراسة هي إن إتباع أساليب الرقابة التنظيمية وتوثيق النظم المحاسبية ورقابة الأجهزة والرقابة على الوصول للنظام والرقابة على المدخلات ومعالجة البيانات والمخرجات يؤدي إلى رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات.

اعتمدت الدراسة منهجية متعددة الجوانب ، والتي تشمل أساليب إحصائية تحليلية ، ودراسة ميدانية لإحدى الشركات.

النتائج التي توصلت إليها الدراسة إن أنظمة الرقابة الداخلية تواجه تحديات كثيرة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات منها غياب التوثيق المستندي لأغلب عمليات النظام المحاسبي ، وتعقيد إجراءات المعالجة المحاسبية التي تتم من خلال الأنظمة المحوسبة، وكذلك صعوبة تتبع العمليات في ظل غياب آلية مؤتمتة لمتابعتها. كما ظهرت بعض المشاكل في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات مثل آلية حماية النظام من الاختراقات وآلية حماية بيانات عملاء الشركة. كما أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤدي إلى رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية وأضفى مصداقية عالية على مخرجات النظام المحاسبي.

أوصت الدراسة ببحث الشركات الأردنية على تبني تكنولوجيا المعلومات وتفعيلها في جميع أنظمتها، والعمل على تأهيل الكوادر المحاسبية وتنقيتها تكنولوجيا وضرورة تحديث الخطط الدراسية بالجامعات العربية والأردنية بصورة تمكنها من تأهيل الطلاب تكنولوجيا.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تعرضت للضوابط الرقابية والمخاطر المشاكل التي نتجت من استخدام الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية إلا أنها أغفلت أساليب الضبط والتقييم للأداء المالي باستخدام تكنولوجيا المعلومات.

دراسة جمعة (2004م)⁽¹⁾

أهمية الدراسة تمثلت في أنها تتناول دراسة وتحليل نظام الرقابة الداخلية لاعتباره خطة تنظيمية هدفها الرئيسي المحافظة على أموال المصارف من السرقة والاختلاف والتلاعب في الأنشطة الاقتصادية ، وتعتبر أداء لرفع مستوى الأداء والكفاءة في نشاطاته.

هدفت الدراسة إلى تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف الليبية ، وتعريف نظام الرقابة الداخلية لعينة البحث وتحليله واكتشاف نقاط ضعفه لتقديم نموذج مقترح لتجاوزها. في ظل المعالجة الإلكترونية كل من إجراءات الرقابة التنظيمية في قسم الحاسوب ، وإجراءات الرقابة في التوثيق وتطوير النظم ، وإجراءات أمن البيانات والملفات ، والرقابة على إدخال البيانات وعلى تشغيلها وعلى المخرجات. اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليل ودراسة الحالة للتحقق من فرضيات الدراسة.

بناء على مشكلة الدراسة تم وضع الفرضيات التالية للدراسة: لا يحقق نظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية إجراءات الرقابة التنظيمية في قسم الحاسوب ، وإجراءات الرقابة في التوثيق وتطوير النظم ، وإجراءات أمن البيانات والملفات ، والرقابة على المدخلات والتشغيل أو المخرجات.

النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي: أن أنظمة الرقابة الداخلية تعتبر من أهم مقومات نجاح وقوة أي نظام محاسبي ، وإن أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف الليبية ضعيفة وبدائية جداً لدرجة أنه لا يمكن مقارنتها بالمصارف العالمية.

أوصت الدراسة بضرورة العمل على زيادة الاهتمام بإدارة الحاسب الإلكتروني بالمصارف والاهتمام بالتوزيع الإداري بالموظفين وتوزيع المهام بينهم.

(1) ربيع سلامة جمعة، (تقييم الرقابة الداخلية في المصارف الليبية باستخدام الحاسب الآلي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات)، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة أمدرمان الإسلامية، 2004م.

يرى الباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية في بيئة النظم الإلكترونية، إلا أنها لم تتعرض إلى الأساليب التي يمكن إتباعها لعملية التقييم والضبط الإلكتروني.

دراسة سنكري (2005م)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى وضع معايير لتحليل وتقييم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية التي تتضمنها البرامج المحاسبية الجاهزة ، ومدى صلاحية هذه الحزم البرمجة للاستخدام من قبل المنظمات.

مشكلة هذه الدراسة هي أن الرقابة الداخلية في ظل النظم المؤتمتة تعد من المشاكل الأساسية التي يتم مواجهتها أثناء اختيار أو تصميم نظام محاسبي ، بحيث يفى بكافة الطرق والأساليب المطلوبة داخل المؤسسة للحماية والمحافظة على أصولها. اتبعت هذه الدراسة منهجاً تحليلياً استقرائياً بنى على دراسة ميدانية تطبيقية للنظم المؤتمتة.

النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي ، أنه إذا فشل النظام المتكامل للرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه أو بعض منها ، فإنه لا يمكن إرجاع هذا الفشل إلى وجود قصور في إجراءاته الرقابي وحدها ، وإنما يصاحبه قصور في التطبيق العملي بهذه الدراسة.

أوصت الدراسة ضرورة المطالبة بإجراء تحليل النظام في أي شركة قبل وضع قاعدة بيانات ونظام الأتمتة المحاسبية لها مع مراعاة مقومات جيدة للرقابة الداخلية ووسائل التحكم ورفع أدائها وتقديم البيانات المحاسبية اللازمة للإدارة مبنية على معلومات موثوقة بما ينعكس على عملية اتخاذ القرار المثالي في الوقت المناسب.

(1) سهى سنكري ، كفاية الإجراءات الرقابية في الحزم البرمجية المحاسبية الجاهزة ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد (27) العدد (2) دمشق ، 2005م،ص 224.

يلاحظ أن الباحث في هذه الدراسة تعرضت للضوابط الرقابية والمخاطر والمشاكل التي نتجت من استخدام الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية إلا أن هذه الدراسة أغفلت ما يقوم به نظام المراقبة الداخلية باستخدام الحاسوب من تقليل الجهد والسرعة في إنجاز مهام عملية الرقابة باستخدام الحاسب وعملية الضبط التي يقوم بها النظام.

دراسة محمد (2006م)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة التحديات التي تواجه المراجعة في بيئة استخدام الحاسبات الآلية وظهرت أهمية الدراسة في ضرورة التدريب لمراجعي الحاسبات والإلمام التام بنظم الحاسبات الإلكترونية وذلك لإبداء الرأي الفني تجاه القوائم المالية بصورة دقيقة ونيل ثقة مستخدميها.

تمثلت مشكلة الدراسة في الدور المرتقب لمراجعي الحاسبات تجاه التحديات التي فرضتها نظم الحاسبات الإلكترونية ، ومدى كفاية الدورات التدريبية التي تلقاها مراجعو الحاسبات بديوان المراجعة القومي السوداني في مجال نظم الحاسبات الإلكترونية.

هدفت الدراسة بصفة أساسية إلى توضيح الدور المرتقب لمراجعي الحاسبات تجاه التحديات التي أفرزتها الحاسبات الإلكترونية أمام مهنة المراجعة. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي لمتابعة الدراسات السابقة ، والمنهج الاستنباطي لتحديد أنماط المشكلة والمنهج الوصفي باتباع دراسة الحالية لمعرفة الآثار الناتجة عن استخدام الحاسبات الإلكترونية.

توصلت الدراسة إلى أن عملية التدريب المستمر على الحاسب الآلي لها دور أساسي وفعال في المراجعة لمجابهة نظم الحاسبات الإلكترونية الحديثة في المراجعة يؤدي إلى اتخاذ قرارات مدروسة بأسرع ما يمكن.

(1) سامي حمد النيل محمد، (تحديات المراجعة في بيئة استخدام الحاسبات الإلكترونية)، بحث تكميلي ماجستير ، غير منشور ، (الخرطوم ، جامعة جوبا ، كلية الدراسات العليا ، 2006م).

أوصت الدراسة بضرورة العمل على تأهيل مراجعي الحسابات عملياً وعلمياً بتنمية مهاراتهم العقلية ومهارات التعامل مع الحاسبات الإلكترونية. وتنمية المعرفة المحاسبية والتنظيمية باعتبارها المحدد الرئيسي لرفع كفاءة المراجعة الإلكترونية ، وتطوير التنظيم المهني والعمل على الارتقاء بالمهنة والممارسين لها ، وذلك من خلال ورش عمل لمناقشات آليات التطوير المهني وإصدار النشرات.

يلاحظ أن الباحث هدفت دراسته بصفة أساسية إلى توضيح الدور المرتقب لمراجعي الحسابات تجاه التحديات التي أفرزتها نظم الحاسبات الإلكترونية أمام مهنة المراجعة. إلا أن ما يميز دراسة الباحث أنها تهدف إلى أثر المراجعة الداخلية الإلكترونية في ضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية في السودان.

دراسة عبد الله (2006م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة أهمية الرقابة الداخلية في المساعدة على الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة وذلك بما يماشى مع الخطط والسياسات والأهداف العامة للمنشأة مع مراعاة تطبيق القوانين واللوائح ، إضافة إلى تطبيق المعايير المحاسبية وذلك من أجل تحقيق رقابة داخلية فاعلة. ومن الأهداف التي سعت الدراسة إلى تحقيقها التعرف على تأثير تطبيق الاتجاهات التقنية الحديثة في النظام الرقابي وعلى القوة العاملة بالمصنع كماً ونوعاً ونظام الضبط الداخلي للنظام المحاسبي المحوسب في المؤسسات الصناعية ، إضافة إلى تأكيد مدى مساعدة الوسائل التقنية الحديثة للمراجع الداخلي في إبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية. وتمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة إلى أنظمة الرقابة الداخلية وزيادة الاهتمام بها واتساع نطاقها نتيجة للتطورات الحديثة في الحياة الاقتصادية وظهور الإدارة

(1) عبد الله إدريس سليمان عبد الله (الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية ودورها في تعزيز الثقة في بيانات ومعلومات القوائم المالية بالتطبيق على مؤسسات القطاع الصناعي بالسودان)، الخرطوم ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م.

العلمية وزيادة حاجة الوحدات الإشرافية للبيانات الجيدة والدقيقة. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والوصفي بالإضافة إلى استمارة الاستبيان والملاحظة والمقابلات الشخصية لإثبات الفرضيات. توصلت الدراسة إلى نتائج منها : منها وجود نظام رقابة داخلية فعال ومؤثر يؤدي إلى توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على تقويم أداء المنشأة ووجود الخريطة التنظيمية واللوائح الداخلية التي تساعد المراجع الداخلي للقيام بتقييم أداء المنشأة ، وممارسة التجارة الإلكترونية واستخدام وسائل الإنترنت تساعد على سرعة الاتصال وتبادل البيانات والمعلومات. من توصيات الدراسة ضرورة تطوير النظم المحاسبية بما يواكب التطور التقني بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية.

دراسة الصادق (2006م)⁽¹⁾

انحصرت مشكلة الدراسة في أن كثير من المراجعين لا يستطيعون إنجاز عملية المراجعة بجودة مناسبة عند استخدام الوسائل الحديثة في عملية المراجعة، وأن زيادة جودة المراجعة مرتبطة بزيادة تدريب المراجع وأعضاء مكتبه على تكنولوجيا المعلومات في فعالية المراجعة. هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الوسائل الحديثة ذات التقنية العالية في دعم تنفيذ عملية المراجعة ، وتقويم عمل المراجع ، واقتراح السبل الكفيلة لحد من او تقليل ضعف عملية المراجعة ، ومعرفة خصائص جودة المراجعة وكيفية قياسها ، تأتي أهمية الدراسة في أن جودة المراجعة تساعد في اتخاذ وترشيد القرارات سواء كانت على مستوي الإدارة أو المستفيدين من عملية المراجعة ، وأن جودة المراجعة تدعم الثقة في مهنة المراجعة نفسها في القطاعين العام والخاص.

(1) الصادق محمد سالم، (أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات من جودة المراجعة الخارجية)، الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، المعهد العالي للدراسات المصرفية ، بحث تكميلي ماجستير 2006

استخدمت الدراسة المنهج التاريخي ، والمنهج الاستنباطي ، والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى أن تدريب المراجعين على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يؤدي إل تحسين جودة المراجعة الخارجية وزيادة ومهارة معرفة المراجعين ، وأن توسيع عملاء المراجعة في تشغيل البيانات المحاسبية الكترونيا أثر على إجراءات وأساليب عملية المراجعة وعلى نوعية تدريب المراجعين ، كما ساعدت على سرعة إنجاز عملية المراجعة وتقليل تكاليفها ، أوصت الدراسة بضرورة تدريب المراجعين على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة ، وعلى المنظمات المهنية أن تؤسس من الإجراءات والسياسات التي توفر الضمان بأن المراجعين يمتلكون المؤهلات الملائمة التي تمكنهم من أداء عملية المراجعة بجودة عالية ، مع ضرورة إنشاء جهاز رقابي لمراجعة أداء المراجعين.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الوسائل الحديثة ذات التقنية العالية في دعم تنفيذ عملية المراجعة وتقييم عمل المراجع ، واقتراح السبل الكفيلة لحد من تقليل ضعف عملية المراجعة ، بينما دراستي إلى بيان مقدرة المراجعة الداخلية في ضبط الأداء المالي وذلك من خلال العمل على تضيق عملية الأخطاء والغش التي يفرزها النظام الإلكتروني في عملية المراجعة.

دراسة زغلول(2006م)⁽¹⁾:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية نظام الرقابة الداخلية الفعال في المنشآت من أجل الحفاظ على أموالها واستقرارها ونموها. ولا تقتصر أهمية نظام الرقابة الداخلية الفعال على إدارة المنشأة فحسب بل يعتمد المراجع الخارجي أيضاً على هذا النظام. هدفت الدراسة إلى محاولة اقتراح نظام رقابة داخلية إلكتروني يتلاءم وأنشطة التجارة الإلكترونية.

(¹) هشام زغلول ، (نمو نظام إلكتروني للرقابة الداخلية يتلاءم وأنشطة التجارة الإلكترونية)، مجلة الرقابة المالية ، الجهاز المركز للمحاسبات ، القاهرة ، ديسمبر 2006م ، ص.ص 1-20.

مشكلة الدراسة هي أن استخدام الحاسب الآلي والإنترنت أحدث ثورة في الاتصالات ونقل المعلومات إليها، إلا أنه في الوقت نفسه وجد في هذا النظام مجموعة من الثغرات تؤدي إلى إفشاء أسرار أية منشأة ، لذلك أصبح لزاماً على منشآت الأعمال إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية التقليدية المعمول بها ليتناسب مع نظام العمل الجديد.

توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن نظم التداول الإلكتروني للبيانات التي تستخدم في تنفيذ أنشطة التجارة الإلكترونية تختلف عن مخاطر الرقابة في الشركات التقليدية من حيث مصادرها ومضمونها ، مما يتحتم تصميم نظام رقابة داخلية إلكتروني يتلاءم وبيئة التجارة الإلكترونية.

أوصت الدراسة الهيئات المهنية المسؤولة عن إعداد المعايير بضرورة الاهتمام بأنشطة التجارة الإلكترونية ، والسعي إلى تكوين فرق عمل من المراجعين الممارسين للمهنة والباحثين الأكاديميين بالإضافة إلى المتخصصين في تكنولوجيا المعلومات لإعداد أدلة إرشادية توجه عمل المراجعين.

نرى أن هذه الدراسة تعرضت للضوابط الرقابية والمخاطر والمشاكل التي نتجت من استخدام الحاسب على نظام الرقابة الداخلية إلا أنها غفلت عن الميزات التي يقوم بها الحاسوب عند استخدامه لنظام الرقابة الداخلية من سرعة ودقة عالية.

دراسة الهادي (2007)⁽¹⁾

تناولت الدراسة جودة المعلومات في ظل المراجعة الإلكترونية وتمثلت مشكلة الدراسة في تأثير الممارسة المهنية للمراجعة الإلكترونية وتحديد جودة المعلومات المحاسبية وأثر المراجعة الإلكترونية على أدلة إثبات المراجعة.

(¹) الهادي سليمان محمود عبد الله، (أثر المراجعة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية بالتطبيق على المنشآت التجارية السودانية). ، الخرطوم ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م.

كما هدفت الدراسة للتعرف على جودة وشفافية المعلومات المحاسبية ، والمراجعة الإلكترونية في ظل تطور نظم المعلومات المحاسبية حتى يتم الاستفادة من السرعة والدقة في تنفيذ عملية المراجعة.

لتحقيق أهداف الدراسة اتبع الباحث المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والتحليل الوصفي واستمارة الاستبيان وتحليلها.

بنيت الدراسة على الفرضيات التالية: توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملائمة والمصدقية) تساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية ، المراجعة الإلكترونية تؤثر على مخرجات عملية المراجعة واستخدام المراجعة الإلكترونية تؤدي إلى جودة المعلومات المحاسبية.

توصلت الدراسة إلى توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تؤدي إلى زيادة فائدة ومنفعة المعلومات في اتخاذ القرارات ، تزيد المراجعة الإلكترونية من مقدرة المراجع في توسيع حجم العينة مما يعزز الثقة في رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ، وتمكن المراجعة الإلكترونية المراجعة من عرض جميع بيانات وملفات الحاسب الآلي على الشاشة وتحديد المعلومات التي يراها المراجع ذات أهمية نسبية للفحص.

أوصت الدراسة بأن يوفر النظام المحاسبي معلومات محاسبية في التوقيت المناسب توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تؤدي إلى زيادة فائدتها وجودتها، استخدام المراجعة الإلكترونية لأنها تساعد المراجع في التحقق من دقة وسلامة معالجة البيانات واختصار وقت عملية المراجعة.

دراسة عماد (2007م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تطبيق المراجعة الإلكترونية في عملية المراجعة يتطلب الكفاءة العالية عند المراجعين من الناحية العلمية والعملية وأنها تحتاج إلى

(1) عماد صالح محمد صالح ،(المراجعة الإلكترونية وأثرها في كفاءة أداء عملية المراجعة)، بحث تكميلي ماجستير في المحاسبة غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2007م.

أنواع الرقابة وأساليب في المراجع تختلف عن تلك الأساليب المطبقة في المراجعة اليدوية.

هدفت الدراسة إلى إخبار مدى كفاء الوسائل التقنية الإلكترونية للمراجعة ومقارنتها مع الوسائل التقليدية للمراجعة من خلال بيانات إجراءات وأساليب المراجعة الإلكترونية وبيان مقدرة المراقبة الإلكترونية في زيادة الثقة للمراجع لإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وصدق القوائم المالية.

استخدمت الدراسة الأسلوب التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والأسلوب الاستنباطي في تحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات، والأسلوب الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة، والأسلوب الوصفي التحليلي لإجراء الدراسة التطبيقية.

تمثلت فرضيات الدراسة في أن المراجعة الإلكترونية تؤثر على كفاءة أداء عملية استخدام الحاسوب في المراجعة يزيد من درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية. انحصرت الدراسة في عينة من المهتمين بمهنة المراجعة وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها استخدام الحاسوب في عملية المراجعة يحتاج إلى بيئة تدريبية متخصصة.

إن استخدام الحاسوب في المراجعة يزيد من درجة الثقة والحيادية والموضوعية في الحصول على المعلومات وبالتالي صحة عملية المراجعة استخدام المعالجة الآلية في المراجعة تقلل الوقت والجهد اللازم للقيام بها وبالتالي تقلل من كفاءة أداء عملية المراجعة بشكل عام ، استخدام المراجعة الإلكترونية يساعد على تقويم أداء إدارة المنشأة، عدم إمام المراجع بالأنظمة الإلكترونية من المعوقات الأساسية التي تقلل من كفاءة الأداء.

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: إقامة دورات تدريب وتأهيل ومستمر للمراجع على المراجعة الآلية خلال فترات زمنية معينة لتمكين المراجع من متابعة التطورات

الحاصلة في مجال المراجعة الآلية وبالتالي الاستفادة منها في تسهيل عملية المراجعة والرقابة عليها.

تطوير إجراءات وأساليب المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات والتحديث المستمر لها لتواكب التقدم والتطور السريع ، استخدام الحاسوب في عملية المراجعة وذلك خلال تفعيل معايير المراجعة ، الاهتمام بصيانة الأجهزة وحماية البرامج حتى لا يحدث أي أعطال تعيق سير العمل وبالتالي لابد من وجود خطة تشتمل على إجراءات تكفل وتضمن سلامة الأجهزة والبرامج من كافة مخاطر الضياع والسرقة.

دراسة أمير (2007)⁽¹⁾

انحصرت مشكلة الدراسة في اعتماد المنشآت على التقنية الحديثة جعل من الصعوبة تطبيق أساليب المراجعة التقليدية ، ويتطلب ذلك الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية والكفاءة العالية عند المراجعين ، وإن إدخال التقنية الحديثة أدى إلى ظهور بعض الصعوبات في عملية المراجعة منها ما هو متعلق بالحاسب ، ومنها ما هو متعلق بالبرامج المشغلة له ، ومنها ما هو متعلق بإجراءات الرقابة على المدخلات والمخرجات . وهدفت الدراسة إلى معرف أثر استخدام التقنيات الحديثة على المراجع، وترقيته لمواكبة التطورات التقنية في عمليات المراجعة ، وإيجاد السبل الكفيلة لتطوير نظام مراجعة تقنية حسب طبيعة المنشأة. برزت أهمية الدراسة في ضرورة مواكبة المراجع لمستجدات وتطورات التقنية الحديثة المستخدمة في المراجعة. وإبراز مقدرة المراجع على القيام بعمله باستخدام التقنيات الحديثة . اعتمدت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي، والوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، إن إدخال التقنيات الحديثة المتطورة أدى إلى فرض الكثير من التغيرات على مهنة المراجعة مثل إلغاء التوثيق الورقي، والاعتماد على التقنيات الحديثة في مهنة المراجعة يزيد من الثقة في الخدمات المصاحبة التي

(1) أمير عثمان علي عبد الله ، (أثر التقنيات الحديثة على مهنة المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية) (الخرطوم . جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي ، ماجستير غير منشور ، 2007).

يقدمها المراجع ، وإن استخدام التقنيات الحديثة في عملية المراجعة له أثر إيجابي في سرعة ودقة خطوات وإجراءات المراجعة واتخاذ القرارات.

أوصت الدراسة بعدم الاستغناء عن المراجعة التقليدية ، بل دعمها بالحاسب الإلكتروني وعلى المراجع أن يكون على دراية ومعرفة لكل متطلبات المراجعة الإلكترونية حتى يتسنى له التطور والتقدم والارتقاء بمهنة المراجعة ، مع ضرورة الاحتفاظ ببعض المستندات المؤيدة للعمليات المحاسبية من أجل تقليل المخاطر المصاحبة للحاسب الآلي ، خاصة وأن سجلات الحاسب غير مرئية وقابلة للمسح.

سعت الدراسة إلى تحديد أثر التقنيات الحديثة على مهنة المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية ، فيما يسعى البحث إلى الاستفادة القصوى من استخدام الحاسب في عملية الضبط المالي في ظل المراجعة الداخلية الإلكترونية.

دراسة الشرايري (2007م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة أثر استخدام الحاسوب في المحاسبة وإدخاله في المراجعة نظراً لما يحققه من مزايا لأداء المنشأة ، وانحصرت مشكلة الدراسة في قلة معرفة المراجعين بتقنيات الحاسوب ، وبالتالي عدم الاستفادة منه في اكتشاف الأخطاء المحاسبية ، وعدم إدراك الفوائد والمكاسب التي سيحصلون عليها من استخدام الحاسوب.

برزت أهمية الدراسة في تخفيض تكاليف الوقت والجهد وبالتالي ترشيد تكلفة عمل المراجعة ، وسرعة تجهيز المعلومات ودقتها وإمكانية اكتشاف الأخطاء ، سهولة تنسيق مخرجات عملية المراجعة من خلال التقارير وإيصالها بسرعة إلى الأقسام والوحدات داخل المنشأة ، وإمكانية تقليل تخفيض أو تخفيض القصور الذي يحدث في عرض القوائم بسبب عدم كفاية الإفصاح وخفض مخاطر الملاحقة والاكتشاف. هدفت الدراسة إلى معرفة أثر مكاتب المراجعة للحاسوب على تنظيم الأعمال، وتحديد أهم البرامج

(1) د. ماجد الشرايري. ود. جمال الشرايري ، أثر استخدام الحاسب في تطوير إجراءات عمليات التدقيق المحاسبي ، دراسة تطبيقية على عينة من مكاتب التدقيق المحاسبي في المملكة الأردنية الهاشمية (جامعة القاهرة ، كلية التجارة : مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد 69، 2007م).

والطرق المحوسبة التي يستخدمها المراجع ، ومقارنة التكاليف الحالية بين استخدام الحاسوب في المراجعة ، المراجعة اليدوية، وبيان أثر استخدام الحاسوب لدى مكاتب المراجعة على عمليات المراجعة توصلت الدراسة إلى أن تكنولوجيا المعلومات تساعد في تحسين كفاء وفاعلية عملية المراجعة ، وتساعد على الرقابة والتوثيق الخاص بعملية المراجعة .

أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المشرفة على مكاتب المراجعة لمتابعة استخدام التكنولوجيا ومعايير المحاسبة الدولية.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر مكاتب المراجعة للحاسوب على تنظيم الأعمال، وتحديد أهم البرامج والطرق المحوسبة التي يستخدمها المراجع. ومقارنة التكاليف الحالية بين استخدام الحاسوب في المراجعة اليدوية ، بينما هدفت دراستي إلى مدى إمكانية المراجعة الداخلية الإلكترونية إلى تضيق عملية الأخطاء والغش باستخدام تكنولوجيا المعلومات. والعمل على ضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية.

دراسة حمدونة و حمدان (2008)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة البحث حيث يعد تحديد نوعية وحجم الأدلة الضرورية ، وتقسيم اتقاقها مع المعايير المحدد الأساسي في كل عملية تدقيق ، هذا وقد أضحى العمال الالكتروني من أهم السمات الغالبة على الكثير من الأنشطة بما فيها تدقيق الحسابات، سواء أكانت دقيق حول الحاسوب، أوخلال الحاسوب،أوحتى باستخدام الحاسوب.

تبرز أهمية هذه الدراسة في توضيح استخدام التكنولوجيا الإلكترونية في عملية التدقيق مع محاولة تعميق المعرفة في هذا المجال، وكذلك قياس مدى استخدامات هذا الأسلوب من قبل المدققين، وكذلك تحديد أهم الصعوبات التي تحول دون هذا الاستخدام، ومدى فاعلية هذه الوسائل في الحصول على أدلة ذات جودة عالية، حيث هدفت الدراسة إلى معرفة مدى استخدام التدقيق الإلكتروني في فلسطين وتحديد

(¹) طلال حمدونة وعلام حمدان ، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية غزة ، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السادس ، العدد الأول ، يناير 2008م.

أهم التحديات والصعوبات التي تواجه هذا التطبيق والمشاكل الناجمة عن ذلك. اعتمدت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإحصائي التحليلي. كما بنيت الدراسة على عدد من الفروض كان أهمها : لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام التدقيق الإلكتروني على ملائمة أدلة التدقيق ، ولا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام التدقيق الإلكتروني على جودة أدلة التدقيق. كما توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق يساعد في بعض الجوانب على تحسين جودة الأدلة التي جمعت من خلالها فقد اتضح أنه له أثر متوسط على تحسين ملائمة الدليل وأن أكثر مرحلة تأثير هي مرحلة التوثيق والتسجيل ، كما توصلت الدراسة إلى عدد من المقترحات كان أهمها ضرورة تعزيز إدراك مدققي الحسابات بأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق ، ودورها في الحصول على أدلة ذات جودة عالية ، وضرورة تسهيل حصول مدققي الحسابات على وسائل تكنولوجيا المعلومات بهدف استخدامها في التدقيق.

اهتمت الدراسة بنوعية وحجم أدلة الإثبات ، وكذلك تحديد أهم الصعوبات التي تحول باستخدام الحاسب في الحصول على أدلة إثبات ذات جودة عالية. بينا هدفت دراسة الباحث إلى أثر استخدام المراجعة الداخلية الإلكترونية في ضبط وتقويم الأداء المالي في الوحدات الحكومية.

دراسة عدلان (2009)(1)

تناولت الدراسة جودة التقارير المالية في ظل المراجعة الإلكترونية ، وتمثلت مشكلة الدراسة في تأثير الممارسة المهنية للمراجعة بالمراجعة الإلكترونية وتحديد جودة التقارير المالية وأثر المراجعة الإلكترونية على أدلة إثبات المراجعة، واهتمت الدراسة بضرورة مساعدة مستخدمي التقارير المالية على إتخاذ القرارات، وزيادة أهمية وشفافية المعلومات المحاسبية وتدريب المراجعين على استخدام المراجعة الإلكترونية ، كما هدفت الدراسة لتعرف على جودة التقارير المالية والمراجعة الإلكترونية في ظل

(1) عدلان محمد علي عدلان ، (دور المراجعة الإلكترونية على جودة التقارير المالية)، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي ماجستير ، غير منشور ، 2009م).

تطور نظم المعلومات المحاسبية حتى لا يتم الاستفادة من السرعة والدقة في تنفيذ عملية المراجعة.

لتحقيق أهداف هذه الدراسة، إتبع الباحث المنهج التاريخي والإستنباطي والإستقرائي والتحليل الوصفي وإستمارة الإستبيان وتحليلها، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها : حيث تزيد المراجعة الإلكترونية من مقدرة المراجع من توسيع حجم العينة مما يعزز الثقة فى رأى المراجع الوارد فى التقارير المالية. وأن المعلومات المحاسبية فى ظل المراجعة الإلكترونية تكون على درجة عالية من الجودة.

والمراجعة الإلكترونية تؤدي إلى إتاحة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية فى الوقت المناسب. واستخدام التطبيق العلمي لأنظمة المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى التحقق من جودة التقارير المالية. وتمكن المراجعة الإلكترونية المراجع من عرض جميع بيانات وملفات الحاسب الإلى على الشاشة وتحديد المعلومات التي يراها المراجع ذات أهمية نسبية للفحص. وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار وهي أن يوفر النظام المحاسبى تقارير مالية ذات جودة عالية فى التوقيت المناسب. ، إستخدام المراجعة الإلكترونية لأنها تساعد المراجع فى التحقق من دقة وسلامة معالجة البيانات وإختصار وقت عملية المراجعة والإهتمام بتدريب المراجعين على إستخدام المراجعة الإلكترونية فى ظل تطور نظم التشغيل الإلكترونية للبيانات

اهتمت الدراسة بضرورة مساعدة مستخدمي التقارير المالية على إتخاذ القرارات، كما هدفت الدراسة للتعرف على جودة التقارير المالية والمراجعة الإلكترونية فى ظل تطور ونظم المعلومات المحاسبية . بينما هدفت دراستي لإمكانية المراجعة الإلكترونية فى ضبط وتقويم الأداء المالي للوحدات الحكومية وذلك لما تعانيه هذه الوحدات من عدم مواكبة للتطور فى عملية المراجعة.

دراسة ناصر (2009م)⁽¹⁾:

(¹) ناصر بن صالح ناصر،(مشاكل تطبيق نظم الرقابة الداخلية باستخدام الحاسب الآلي فى شركات مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية)، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2009م.

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه نتيجة للتطور الهائل في مجال المحاسبة نتيجة لانتشار الحاسب الآلي في مجال المحاسبة والمراجعة أصبح المراجع يفتقر إلى الدراية الكافية في مجال المحاسبة والمراجعة لذلك ركز الباحث على مشاكل تطوير نظم الرقابة الداخلية لتوضيح كيفية تطوير أساليب الرقابة الداخلية في ظل استخدام الحاسب الآلي.

هدفت الدراسة إلى معرفة مشاكل تطبيق نظم الرقابة الداخلية في ظل استخدام الحاسب الآلي ومعرفة أثر استخدام الحاسب الآلي على الرقابة والمراجعة وبيان استخدامها في مجال المحاسبة، وتوضيح الاقتراحات التي يمكن أن تقيد في حل المشكلة .

اعتمدت الدراسة على كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي.

بنيت الدراسة على عدة فرضيات منها : هناك علاقة بين استخدام الحاسب الآلي في مجال المحاسبة وبين تفعيله في مجال المراقبة والمراجعة الداخلية . وهناك علاقة بين نظام المحاسب الآلي في مجال المراقبة والمراجعة الداخلية وبين تأثيره على العمليات المحاسبية بسرعة ودقة .

وأيضاً هنالك علاقة بين تطور الحاسب الآلي في ظل استخدامه في مجال المراقبة الداخلية وبين مواكبة التطور الهائل في منشآت الأعمال في الوقت الحاضر .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: ينظر للرقابة الداخلية على أنها خطة شاملة لكل اللوائح والأنظمة التي تنظم سير ممارسة الأنشطة المختلفة داخل المشروع بهدف المحافظة على الالتزام بالسياسات الموضوعية لتحقيق الأهداف .تعتبر المراجعة الداخلية نوع من أنواع الرقابة الداخلية تتم بشكل منفصل ومستقل بواسطة موظفي المنشأة . الحاسب الآلي له دور في عملية المراجعة والمساهمة الفعالة وهو يعتبر أفضل في المراقبة المحاسبية عن اليدوية من حيث الأسلوب.

أوصت الدراسة بضرورة زيادة الاهتمام الحاسب الآلي ومتابعة التطورات المستمرة في هذا المجال للاستفادة من أنظمة الحاسب الآلي المتطورة في أداء الأعمال المختلفة بمعدلات مرتفعة . وضرورة تكثيف استخدام الحاسب الآلي في مختلف

الأعمال خاصة الإدارية والمالية منها . وضرورة زيادة التنسيق بين إدارات الحساب الآلي وباقي الإدارات في ما يختص بالقيام بعملية الرقابة والمراجعة الداخلية. يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت على معرفة مشاكل تطبيق نظم الرقابة الداخلية في ظل استخدام الحاسب الآلية ومعرفة أثر استخدام الحاسب الآلي على الرقابة. أما دراسة الباحث فقد ركزت على دور المراجعة الداخلية الإلكترونية في تقويم وضبط الأداء المالي.

دراسة أسماء (2009م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور المراجعة الإلكترونية في نظام الحوكمة وتمثلت المشكلة في موضع ضعف المراجعة الإلكترونية التي تقلل من فاعلية الحوكمة. هدفت الدراسة إلى: معرفة مفهوم وأهمية المراجعة الإلكترونية ، ومعرفة دراسة الحكومة ، والتوصل إلى دور المراجعة الإلكترونية في ظل نظام الحوكمة. ومن المشكلة تم صياغة الفروض التالية وهي: المراجعة الإلكترونية تؤثر على دقة وسرعة المعلومات المحاسبية ، توجد علاقة ذات دلالة بين المراجعة الإلكترونية ونظام الحوكمة ، تطبيق المراجعة الإلكترونية في ظل نظام الحوكمة يؤثر على ثقة مستخدمي القوائم المالية.

تم استخدام المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي التحليلي . توصلت الدراسة للنتائج التالية وهي: المراجعة الإلكترونية في بنك السودان المركزي تؤثر على سرعة ودقة المعلومات المحاسبية، تطبيق المراجعة الإلكترونية ببنك السودان المركزي يزيد من درجة الاعتماد وعلى المعلومات المحاسبية مما يساعد على إتخاذ القرارات ، تطبيق المراجعة الإلكترونية في ظل نظام الحوكمة يزيد من معدلات ثقة مستخدمي القوائم المالية في بنك السودان.

(1) أسماء عبد الله علي أحمد ، (دور المراجعة الإلكترونية في نظام الحوكمة)، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسب والتمويل ، غير منشورة ، 2009م.

ركزت هذه الدراسة على معرفة مفهوم وأهمية المراجعة الإلكترونية ومفهوم الحوكمة للتوصل إلى دور المراجعة الإلكترونية في ظل نظام الحوكمة ، بينما الدراسة التي يقوم بها الباحث تحاول معرفة ما مدى دور المراجعة الداخلية الإلكترونية في تقييم الأداء المالي في الوحدات الحكومية.

دراسة فلاتة ونديم (2009م)⁽¹⁾:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة ، وذلك باستعراض وبشكل مختصر التطور التاريخي لاستخدام الحاسب الآلي في بيئة الأعمال بشكل عام ، وفي تسجيل المعاملات المالية ومراجعتها بشكل خاص. وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تناولت الدراسة التطور التاريخي لمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية ، وذلك في ظل مرحلتين رئيسيتين هما: مرحلة ما قبل إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ومرحلة ما بعد إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونية ، كما توصلت الدراسة بعض الأساليب التي تستخدم للمراجعة في بيئة الحاسب الآلي.

توصلت الدراسة إلى أن النظم المحاسبية لمعظم الشركات أصبحت أكثر تعقيداً والرقابة الداخلية في بيئة الحاسب الآلي مختلفة تماماً عن البيئة التقليدية (بدون حاسب آلي).

أوصت الدراسة بضرورة أن يأخذ المراجع الخارجي بعض المسائل قيد الاعتبار عند تخطيط أو القيام بالمراجعة مثل توقيت عمله وشكل السجلات التي تحتفظ بها المنشأة والرقابة الداخلية ومدى توفر البيانات ومدى بقائها في صورة مقروءة. أي أن الدراسة عرضت بعض الأساليب التي تستخدم للمراجعة في بيئة الحاسب الإلكتروني ، إلا أن ما يميز هذه الدراسة إنها تهدف إلى ضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية عن طريق المراجعة الداخلية الإلكترونية.

⁽¹⁾ياسر بن أحمد فلاتة ، افتخار نديم ، (المراجعة في بيئة الحاسوب ، الندوة السنوية السادسة لديوان المراقبة العامة ، مسك السجلات المحاسبية وإعداد البيانات المالية آلياً)، (الرياض ، ديوان المراقبة العامة ، 2009م)

دراسة البغدادي (2009م)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى عرض تجربة ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية في التحول إلى استخدام الحاسب الآلي لتنفيذ مهامه الإدارية والأنشطة السائدة ، وأعمال المراجعة وذلك تنفيذاً لقرار مجلس الوزراء رقم (235) بتاريخ 1435/8/20هـ بإلزام الديوان أن يمارس الرقابة المالية الشاملة باستخدام الحاسب الآلي ، وذلك من خلال عرض نبذة تطبيقات المراجعة الآلية بالديوان وأدواتها، وما يجب أن تقوم به الجهات المشمولة برقابة الديوان من استعداد حتى يتمكن من القيام بدوره ، وأيضاً جهود الديوان في متابعة تحول الأجهزة الحكومية إلى الأنظمة الآلية ، كما تناولت الدراسة أهم الصعوبات التي تواجه الديوان أثناء القيام بالمراجعة الآلية. توصلت الدراسة إلى وجود بعض الصعوبات تواجه الديوان أثناء المراجعة الآلية، أهمها: عدم تكامل النظام الآلي لدى بعض الجهات بحيث يكون النظام الآلي جزئياً أو أن تكون الأنظمة غير مترابطة بالإضافة إلى عدم توفر الكوادر الفنية الوطنية في بعض الجهات والاعتماد على فنيين غير سعوديين. أوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المراقبة بالمملكة بتطبيق النظام الآلي لتشغيل البيانات ، وأيضاً ضرورة توفير الكوادر الفنية الوطنية اللازمة لأداء عملية المراجعة في ظل التشغيل الآلي للبيانات . أن هذه الدراسة ركزت على تجربة ديوان المراقبة العام بالمملكة السعودية في التحول إلى استخدام الحاسب الآلي تنفيذاً لقرار مجلس الوزراء السابق الذكر. ولكنها لم تقم بعمل دراسة لبيان أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الداخلية.

دراسة محمد (2010م)⁽²⁾

(¹) إبراهيم علي البغدادي ، (تجربة ديوان المراقبة العامة في مجال المراجعة الآلية الندوة السنوية السادسة لديوان المراقب العامة)، مسك السجلات المحاسبية وإعداد البيانات المالية آلياً، (الرياض ، ديوان المراقبة العامة ، 2009م)
(²) محمد حسن عبد الوهاب : (أثر المراجعة الإلكترونية على جودة عملية المراجعة) : (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي ، ماجستير غير منشور ، 2010م).

تناولت الدراسة أثر المراجعة الإلكترونية على جودة عملية المراجعة وتمثلت مشكلة الدراسة في أنه على الرغم من المزايا الكثيرة التي يحققها الحاسوب إلا أنه يؤدي إلى حدوث صعوبات في عملية المراجعة للأنظمة المحاسبية المعدة إلكترونياً، مما يخلق صعوبات متعددة أمام المراجع عند القيام بعملية المراجعة مما قد يؤثر على جودة عملية المراجعة.

هدفت الدراسة إلى دراسة المراجعة الإلكترونية وبيان إجراءاتها وأساليبها ومعاييرها وأثرها على جودة المراجعة . لتحقيق أهداف الدراسة إتبع الباحث المنهج التاريخي والإستنباطي والإستقرائي والتحليل الوضعي وإستمارة الإستبانة وتحليلها.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها، استخدام المراجعة الإلكترونية يؤدي إلى اختصار وقت عملية المراجعة وتوفير الجهد. تزيد المراجعة الإلكترونية من مقدرة المراجع على توسيع حجم العينة مما يعزز الثقة في رأيه الفني المحايد في القوائم المالية . تساعد المراجعة الإلكترونية على تقويم إجراءات الرقابة الداخلية مما يسهل تنفيذ عملية المراجعة.

وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات، وهي ضرورة تطبيق المراجعة الإلكترونية لأنها تمكن المراجع من التحقق من سلامة ودقة معالجة البيانات واختصار وقت عملية المراجعة مما يساعد أيضاً في تحقيق جودة المراجعة. ضرورة تطبيق المراجعة الإلكترونية لأنها تساعد على تقويم إجراءات الرقابة الداخلية واختبارات المراجعة مما يساعد أيضاً في زيادة جودة المراجعة .

العمل على تطبيق المراجعة لأنها تساعد المراجع على توسيع حجم العينة مما يعزز الثقة في رأيه الفني المحايد في القوائم المالية.

اهتمت الدراسة بإتباع الأساليب والإجراءات والمعايير عند استخدام عملية المراجعة الإلكترونية وتناولت الدراسة الصعوبات التي تواجه المراجع عند إجراء عملية المراجعة الإلكترونية . بينما دراستي تقوم على أن المراجع يمارس مهنة المراجعة الإلكترونية بصفة معترف ولا توجد لديه مشكلة في استخدامها بل استخدامها بصورة تساعد في تقويم الأداء المالي.

دراسة آلان وثائر (2010م)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى التعرف على الرقابة الداخلية وأساليبها لبيان مدى مساهمتها في تحقيق السلامة المصرفية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني.

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور المصارف التجارية في إقليم كردستان ، والطرق في إتباع الأسس العلمية والعملية في عمل الرقابة الداخلية المتبعة فيها رغم إدخالها نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في مجال عملها بشكل واسع.

اُختبرت الدراسة فرضية أن للرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني دور كبير وذلك من خلال أساليبها في التحقق من أن الأعمال تسير وفقاً لما هو مخطط لها بكل كفاءة وفعالية واقتصادية في الوقت المحدد.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي.

خلصت الدراسة إلى الحاجة لرقابة داخلية فعالة تواكب التطورات في بيئة تكنولوجيا المعلومات وبالشكل الذي يسهل من إمكانية تكاملها مع الأنظمة المعلوماتية الإدارية والمالية.

أوصت الدراسة بضرورة مراجعة ومتابعة أمن نظم المعلومات المحاسبية في المصارف بشكل دوري ضمن سياسة واضحة للتأكد من سلامتها وتحسن أدائها وتحديثها. والتأكد باستمرار من التزام النظم الإلكترونية للبيانات المحاسبية بالمعايير والأسس التي تكفل الاستخدام السليم لأسلوب المعالجة الإلكترونية.

يلاحظ أن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على الرقابة الداخلية وأساليبها لبيان مدى مساهمتها في تحقيق السلامة المصرفية في ظل نظم المعلومات المحاسبي

(1) الان عجيب مصطفى هلوني ، د. ثائر صبري محمود القبان ،(دور المراجعة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني ، دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان الطرق)، مجلة علوم إنسانية ، السنة السابقة ، العدد 45 ، 2010م ص بدون.

الإلكتروني. أما دراسة الباحث فهدفت إلى مدى وقدرة المراجعة الإلكترونية من تقويم الأداء المالي في الوحدات الحكومية.

دراسة عصيمي (2010م)⁽¹⁾:

تتمثل مشكلة الدراسة في أن مراجعة النظم المحاسبية المعتمدة على الحاسب الآلي قد أصبحت مطلباً أساسياً ومقوماً جوهرياً من متطلبات ومقومات مهنة المراجعة في ظل الاعتماد على الحاسب الآلي في تشغيل البيانات المحاسبية أو ما يسمى بالتشغيل الإلكتروني للبيانات ، فالمتغيرات السريعة المتلاحقة تعطي المراجع الخارجي فرصة ليرتاد العديد من المجالات الجديدة التي تسفر عنها هذه المتغيرات، فإذا ترددوا وتوقع المراجع وظل يقوم نفس عمله دون تطور واستجابة لهذه التغيرات فقد تقل أهميته في المجتمع ، والمشكلة الرئيسية أصبحت تتمثل في مدى قدرة المراجع الخارجي في ضوء تأهيله الحالي على مراجعة النظم المحاسبية المعتمدة على الحاسب الآلي ، ومن ثم ضرورة وجود إطار ونموذج يحدد التأهيل المناسب والذي يساعد المراجع الخارجي على تنفيذ عملية المراجعة ويحكم عمل المراجع ، وذلك لأن استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات المحاسبية أدى إلى ظهور العديد من المشاكل التي لم تكن موجودة في ظل النظام اليدوي لتشغيل البيانات المحاسبية.

قامت الدراسة باختيار الفرض إن التأهيل الحالي للمراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية لا يتناسب مع متطلبات مراجعة النظم المحاسبية المعتمدة على التشغيل الإلكتروني للبيانات.

(1) د. أحمد زكريا عصيمي ، (أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على المراجعة الخارجية وتأهيل المراجع الخارجي مع دراسة تجريبية على المملكة العربية السعودية)، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول ، القاهرة ، جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، 2010م ، ص ص 93-149.

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة عمل المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني (النظم المحاسبية المعتمد على الحاسب الآلي) ، أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على أبعاد وعملية المراجعة ، تقييم التأهيل الحالي للمراجعين الخارجيين ، واقتراح كيف ينمي المراجع الخارجي مهارته في ضوء متطلبات مراجعة النظم المحاسبية المعتمدة على الحاسب الآلي.

توصلت الدراسة إلى أن مراجعة نظام المعلومات المحاسبية في ظل التشغيل الإلكتروني يختلف بعض الشيء عن المراجعة في ظل التشغيل اليدوي (اختلاف في طبيعة أدلة الإثبات مثلاً) على الرغم من ضرورة إتباع المراجع النفسي الإجراءات تقريباً ونفس المعايير تقريباً (وإن كان هناك بعض المعايير والإصدارات الخاصة بالمراجعة في بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات) وذلك لتحقيق نفس الهدف.

أوصت الدراسة بأنه يتعين على المحاسبين والمراجعين ضرورة معرفة الأساليب شائعة الاستخدام في عملية المراجعة في ظل كل من التشغيل اليدوي والإلكتروني للبيانات الخاصة في ظل التقدم السريع والمتلاحق لتكنولوجيا الحاسبات الآلية. محاولة الاستفادة بكل ما هو جديد في هذا المجال .

يلاحظ الباحث أن الدراسة ركزت على التشغيل الإلكتروني للبيانات على المراجعة الخارجية وعمل مقارنات مع النظام اليدوي التقليدي واكتشاف الصعوبات. إلا أن ما يميز هذه الدراسة أنها تقوم على أثر المراجعة الداخلية الإلكترونية في ضبط وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية.

دراسة بدر الدين (2011م)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب نظام الرقابة الداخلية العامة وعلى التطبيقات المستخدمة في بيئة النظم المحاسبية الإلكترونية وأثره على كفاءة وفعالية

(¹) بدر الدين آدم محمد : (تقويم نظام الرقابة الداخلية في بيئة النظم المحاسبية الإلكترونية)، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث دكتوراه غير منشور ، 2011م)

نظام الرقابة الداخلية. وتبيان الأساليب التقليدية المعدلة وأساليب التقييم المحوسبة المستخدمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

أهمية الدراسة تنبع من أن كفاءة فعالية نظام الرقابة الداخلية تمكن المنشآت والمصارف على حماية أصولها وتحقيق الكفاءة والفاعلية في التشغيل للبيانات وتنفيذ السياسات والخطط المرسومة.

مشكلة الدراسة تمثلت في الإجابة على التساؤلات التالية هل الالتزام بتطبيق ضوابط الرقابة الداخلية العامة وعلى التطبيقات يؤثر على أداء (كفاءة وفاعلية) نظام الرقابة الداخلية في بيئة النظم الإلكترونية. هل بيئة النظم الإلكترونية أوجدت مشاكل ومخاطر لنظام الرقابة الداخلية لم تكن موجودة في البيئة التقليدية، هل استخدام الحاسوب يؤثر على أداء (كفاءة وفاعلية) نظام الرقابة الداخلية. هل أداء (كفاءة وفاعلية) عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية تأثرت باستخدام أساليب التقييم المحوسبة. استخدمت الدراسة كل من المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي.

النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن نظام الرقابة الداخلية لم يعد مجرد مجموعة من الإجراءات والسياسات الثابتة والمحددة مسبقاً من قبل الإدارة بل أصبحت عملية ديناميكية مستمرة لتواكب التطورات المتسارعة للبيئة الإلكترونية. إن الأهداف التي يسعى نظام الرقابة الداخلية لتحقيقها في ظل بيئة النظم الإلكترونية، والتي تختلف عنها في ظل بيئة التشغيل التقليدية، ولكنها ستصبح أكثر تعقيداً وذلك لطبيعة بيئة النظم الإلكترونية وما يحيط بها من مخاطر. أدى استخدام النظم الحديثة القائمة على استخدام الحاسبات الإلكترونية إلى تحسين كفاءة فاعلية تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحقيق وفرة في التكاليف، وذلك نتيجة لاستخدام سرعة ودقة الحاسب في تنفيذ مهام عملية التقييم. الالتزام بتطبيق أساليب الرقابة الداخلية العامة وعلى التطبيقات يزيد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

أوصت الدراسة بضرورة تعديل إجراءات وضوابط الرقابة الداخلية الإلكترونية لأي منشأة أو بنك بصفة دورية بالتطورات التي تحدث في تكنولوجيا المعلومات العمل على تحديد معايير لتقييم نظام الرقابة الداخلية تأخذ في الاعتبار الأبعاد المختلفة لبيئة النظم الرقابية التي تعتمد على التشغيل الإلكتروني ، مع ضرورة أن تتبع معايير التقييم من أهداف وقواعد نظام الرقابة الداخلية وتحديثها وتطويرها بصفة مستمرة للاستفادة من مزاياها.

الاهتمام بتطوير مؤهلات وخبرات المراجعين والمحاسبين بما يتفق مع التطور السريع المستمر في تكنولوجيا المعلومات وبما يجعلهم ملمين باستخدام أساليب التقييم المحوسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والأساليب التي تزيد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة اهتمت بكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية والتعرف على أساليب الرقابة الداخلي العامة وعلى التطبيقات المستخدمة في البيئة الإلكترونية وفعالية نظام الرقابة الداخلية نفسه بينما تهدف دراستي إلى فاعلية المراجعة الداخلية الإلكترونية في ضبط الأداء المالي وليس في فاعلية النظم المستخدمة.

دراسة أبو كميل (2011م)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى معرفة طبيعة المخاطر التي تهدد نظم المعلومات المحاسبية وأسباب حدوثها ، وتطوير أدوات الرقابة الداخلية لحماية سرية البيانات والمعلومات المحاسبية في النظم الإلكترونية في المصارف . بالإضافة إلى وضع معايير لتحليل وتقويم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية التي تتضمنها البرامج المحاسبية الجاهزة ومدى صلاحية هذه الحزم البرمجية للاستخدام من قبل المنظمات.

(¹) سعد محمد أبو كميل ، (تطوير أدوات الرقابة الداخلية بهدف حماية البيانات المعدة إلكترونياً)، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 2011م.

مشكلة الدراسة تمثلت في قياس أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ومدى وكفاية إجراءات الرقابة الداخلية للنظم المحاسبية الإلكترونية.

أهمية هذه الدراسة تأتي من ضرورة استخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في المنشأة إن كثير من هذه النظم قد أصبح عرضة للكثير من المخاطر التي تهدد موثوقية وسرية البيانات المحاسبية التي توفرها تلك النظم.

الفرضيات التي قامت الدراسة باختبارها هي لا توجد دلالة ذات علاقة إحصائية بين نظم الرقابة الداخلية والمخاطر التي تهدد نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

لا توجد دلالة ذات علاقة إحصائية بين نظم الرقابة الداخلية على نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية أمن البيانات الخاصة بملفات العمل اليومي بالمصرف.

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي ومنهج المسح من خلال دراسة ميدانية.

النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أهم المخاطر التي تواجه نظم الرقابة الداخلية في النظم الإلكترونية هي اشتراك أكثر من موظف في كلمة السر. والسماح للعاملين بنقل برامج الملفات خارج النظام بعدد ساعات العمل لأداء مهام معينة. إن إدارة المصارف تطبق إجراءات رقابية صارمة ومشددة في عملية إدخال وتشغيل واستخراج البيانات والمعلومات في ظل النظم الإلكترونية. إن معظم نظم المعلومات الإلكترونية المطبقة في مصارف قطاع غزة تمثل نظم معلومات مستوردة من الخارج.

أوصت الدراسة بضرورة وضع مجموعة من الإجراءات التي تضمن سير عمل نظم المعلومات الإلكترونية في حالة الأزمات. ضرورة فرض إدارة المصارف لإجراءات رقابية أكثر صرامة مع ضرورة عدم احتواء تقارير المخرجات على بيانات ومعلومات تسمح لأشخاص غير المصرح لهم بالوصول إليها وابتزاز المصرف.

يتضح أن هذه الدراسة هدفت إلى تحليل وتقويم كفاية إجراءات الرقاب الداخلية التي تتضمنها البرامج المحاسبية الجاهز. وضرورة وضع إجراءات تضمن سير العمل عند

الأزمات ولكنها لم تتعرف على دور المراجعة الإلكترونية في ضبط وتقويم العمليات في جميع الحالات.

دراسة دعاك (2011م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه في ضوء التطور التكنولوجي الهائل لدى الجهات محل الرقابة والذي يتمثل باستخدامها لنظم التشغيل الإلكتروني لمعالجة البيانات مما قد يؤثر على تقويم النظام المحاسبي ، وخلق بعض الصعوبات لدى المراجع الداخلي عند قيامه بعملية المراجعة الأمر الذي يستلزم ضرورة المعرفة بالتطبيقات الآلية المستخدمة ، وضرورة اهتمام المراجع الداخلي ببرامج المراجعة الإلكترونية ومعرفة المخاطر التي يمكن أن تحدث عند إجراءات المراجعة ، وذلك للتحقق من مدى مصداقية البيانات المالية والإدارية ومدى الثقة بالمنتجات وذلك للارتقاء بمستوى المراجعة الداخلية في الإدارة العامة للمراجعة.

استخدم الباحث المنهج الاستقرائي لإخبار صحة الفروض والمنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة والتطور النظري لمفهوم مخاطر المراجعة الداخلية في ظل نظم التشغيل الإلكتروني.

تأتي أهمية الدراسة لمعرفة ودراسة ظاهرة مخاطر المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.

لتحقيق أهداف الدراسة صاغ الباحث الفرضيات التالية، هنالك علاقة إحصائية بين ازدياد مخاطر عدم التأكد من صحة البيانات المالية الإلكترونية والتأهيل الكافي للمراجع الداخلي ، قلة خبرة المراجع الداخلي بنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات يزيد من مخاطر الإجراءات المحاسبية بالإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة بالسودان. لا توجد علاقة بين استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية وإجراءات

(¹) مهدي بابكر محمد دعاك ، مخاطر المراجعة الداخلية في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات ، بحث ماجستير ، غير منشور ، جامعة النيلين ، 2011م.

المراجعة الداخلية الإلكترونية بالإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة بالسودان . تم إثبات صحة جميع هذه الفرضيات والتوصل إلى عدة نتائج وتوصيات من أهمها ، لم يتغير مفهوم المراجعة في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات ، كالم تتغير أهداف المراجعة في ظل هذه البيئة. أساليب المراجعة اليدوية لا تتلاءم مع بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية الموجودة لدى الجهات محل الرقابة ، إن استخدام الحاسب الآلي وبرامج التطبيقات في عملية المراجعة يزيد من درجة الثقة والحيادية في الحصول على المعلومات وتقليل الوقت والجهد ، ضرورة إمام المراجع الداخلي ببرمجة وتحليل وتصميم النظم لينتقدي مخاطر مراجعة الإجراءات المحاسبية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية.

اهتمت الدراسة بالصعوبات التي واجهها المراجع الداخلي عند قيامه بعملية المراجعة الداخلية الإلكترونية ولم يتناول الدارس ما تحققه المراجعة الداخلية الإلكترونية من ضبط وتقويم الأداء المالي.

دراسة طعمة (2012م)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في المصارف الإسلامية العاملة في قطاع غزة وفي ظل التطور التكنولوجي الهائل ، ومدى قدرة الأنظمة المحاسبية الإلكترونية في تقديم المعلومات المناسبة والملائمة في الوقت المناسب لمتخذي القرار.

أهمية الدراسة تنبع من التعرف على التطور في الإجراءات الرقابية بما يتناسب مع التطور في الأنظمة المحوسبة المستخدمة ، وتهيئة الوسائل العلمية لحماية وصيانة هذه النظم ودور الرقابة في مجمل نظمها بما يحكم العمل المصرفي من قواعد وأسس

(¹) ناريمان طعمة عواده ، (مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية)، دراسة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2012م.

بشكل عام ومن قدرة الرقابة الداخلية على متابعة أنظمة المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

مشكلة الدراسة تمثلت في الإجابة على التساؤل التالي: ما مدى فعالية الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في المصارف.

الفرضيات التي قامت الدراسة باختبارها هي : نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في المصارف الإسلامية تحقق أهداف نظام الرقابة الداخلية بكفاءة وفعالية. تتميز نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية بالخصائص التي تجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر كفاءة وفعالية. يؤثر استخدام أساليب الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات على فعالية أنظمة المعلومات المحاسبية الإلكترونية في المصارف الإسلامية.

النتائج التي توصلت لها الدراسة هي: تشجعي نظام الرقابة الداخلية على الالتزام بالسياسات الإدارية المحاسبية المرسومة من قبل الإدارة العليا ويقدم معلومات على درجة عالية من الصحة والمصادقية، ويتم تزويد الإدارة بالتقارير اللازمة عن مدى تحقيق الأهداف الموضوعية . قدرة نظام الرقابة الداخلية على تسجيل تخزين البيانات المحاسبية بما يتفق مع المبادئ القواعد المحاسبية المقبولة عموماً ومنع حالات الغش والتلاعب والخطأ المقصود وغير المقصود.

أوصت الدراسة بضرورة الالتزام بالسياسات الإدارية والمحاسبية المرسومة من قبل الإدارة العليا. ضرورة وجود دائرة مستقلة لمعالجة البيانات إلكترونياً في الهيكل التنظيمي. ضرورة توفير وضعاً وظيفياً يحدد الصلاحيات والواجبات ، ويجب أن تدرس الرقابة الداخلية المخاطر الناتجة عن تطبيق أنظمة المعلومات المحاسبية الجديدة والمخاطر الناتجة عن الموظفين.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت أي تقييم نظام الرقابة الداخلية في بيئة النظم المحاسبية الإلكترونية . ولكن دراسة الباحث تهدف إلى مخرجات نظام الرقابة الداخلية الإلكتروني وذلك باختبار نتائج المراجعة الداخلية الإلكترونية في ضبط وتقويم الأداء المالي.

دراسة عبد الله (2013م)⁽¹⁾

تكمن أهمية الدراسة في الوسائل ، الإجراءات والأساليب المستخدمة في مراجعة نظم المعلومات المحاسبية ، وأهمية استخدام نظم الخبرة ونظم دعم القرارات وأهمية تطبيق اختبارات رقابة النزاهة.

استخدم الباحث المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ، المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع فرضياته ، المنهج الاستقرائي والأساليب الإحصائية التحليلية لاختبار فرضيات البحث ، اعتمد الباحث في الدراسة الميدانية على المنهج التحليلي الوصفي حيث استخدم استبانته جمع بها البيانات وقام بتحليلها وسجل نتائجها في هذا البحث. وكانت أهم نتائج الدراسة هي تطبيق أساليب التحقق من صحة البرامج الإلكترونية مكن المراجعين من التأكد من صحة البرامج الإلكترونية ومخرجاتها. المراجعون في السودان لا يطبقون اختبارات رقابة النزاهة ، وقد انعكس عدم تطبيق هذه الاختبارات سلبياً على إمكانية التحقيق من نزاهة البرامج المحاسبية الإلكترونية. وكانت أهم التوصيات هي استخدام أساليب التحقق من صحة البرامج المحاسبية ومخرجاتها. تدريب المراجعين على كيفية مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية باستخدام أساليب نظم الذكاء الاصطناعي في عملياتها.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة اهتمت باستخدام أساليب التحقق من صحة البرامج المحاسبية الإلكترونية عند القيام بعملية المراجعة قبل البدء في عملية المراجعة وكذلك توصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعين في السودان لا يطبقون اختبارات النزاهة . وتختلف دراستي هذه في سد أدي ثغرة عند القيام بعملية المراجعة الداخلية الإلكترونية حتى نتمكن من ضبط الأداء المالي وأنه عند القيام بعملية المراجعة الداخلية الإلكترونية فإن القطاع المحاسبي الإلكتروني قد تم إعداده بدرجة عالية من الثقة.

(1) عبد الله الطيب علي الياس: (المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية) (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا بحث ماجستير غير منشور ، 2013م).

دراسة عمار (2013)⁽¹⁾:

تناول الباحث أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على أداء المراجعة الخارجية ، حيث تمثلت مشكلة البحث في أنه بالرغم من أن تكنولوجيا المعلومات أتاحت العديد من الفرص والامتيازات والمزايا في مجال التشغيل للبيانات والمعلومات المحاسبية ، فإنها تطرح العديد من التحديات الجديدة التي تفرض على مهنة المراجعة إيجاد حلول ووسائل مناسبة لمواجهتها. وتبلورت المشكلة في السؤال البحث : " ما هي أهم انعكاسات تطورات تكنولوجيا المعلومات على أداء المراجعة الخارجية".

هدف لبحث إلى دراسة تطورات ومشاكل ومجالات استخدام تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها في المراجعة ، بيان أهم انعكاسات التطور في تكنولوجيا المعلومات على الرقابة الداخلية ومهنة المراجعة.

لتحقيق أهداف البحث تم اختبار الفرضيات التالية: التشغيل الإلكتروني للبيانات يؤثر إيجاباً على أداء المراجعة الخارجية ، تتطلب عمليات التجارة الإلكترونية تطوير النظم التقليدية لمراجعة البيانات المالية . لا تعتمد الشركات السودانية على المراجعة الإلكترونية في مراجعة العمليات المحاسبية الإلكترونية . تتطلب المراجعة الإلكترونية كفاءة مهنية عالية لا تتوفر لدى الكثير من مكاتب المراجعة الخارجية في السودان.

توصلت الدراسة لعدة نتائج أثبتت صحة فرضيات الدراسة منها : أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات إيجابياً على أداء المراجعة الخارجية حيث ساعد على استخدام أساليب وأدلة مستحدثة تزيد من كفاءة وفاعلية أداء المراجعة الخارجية. أظهرت تكنولوجيا المعلومات وتطوراتها الحاجة إلى تطوير مراقبي الحسابات ، بالإضافة إلى استحداث خدمات تأكيد مهنية جديدة لعل أهم تلك الخدمات ما يعرف بخدمات إضفاء الثقة.

(1) عمار محمد حامد البديري ، (أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على أداء المراجعة الخارجية)، بحث دكتوراه ، غير منشور ، جامعة النيلين ، 2013م.

تحتاج المراجعة الإلكترونية إلى مهارات عالية وخبرات خارجية من أجل استخدام الحاسوب في المراجعة. تتطلب المراجعة الإلكترونية كفاءة مهنية عالية تتعلق بالمعرفة التامة بلغات الحاسبات الإلكترونية المتاحة والمطبقة في الواقع العملي والتي تستخدم في تشغيل البرامج .

بناءً على النتائج السابقة تضمن الدراسة توصيات منها: يجب على المراجعين الأخذ بعين الاعتبار اختلاف تأثير بيئة أنظمة المعلومات الإلكترونية على عملية المراجعة عن تأثير البيئة اليدوية. ضرورة تطوير الأساليب التقليدية التي يستخدمها المراجع في تنفيذ مهام عملية المراجعة وخاصة عند العمل في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات.

يلاحظ أن الباحث تحدث عن أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على أداء المراجعة الخارجية والتحديات التي فرضتها تكنولوجيا المعلومات على مهن المراجعة الخارجية، وغفل عن ما تقوم به مهنة المراجعة الداخلية من تقديم نموذج للمراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة فلا بد أن يتم الرجوع إلى المراجعين الداخليين وذلك عن حالة استخدام التكنولوجيا المعلومات في المراجعة الداخلية.

دراسة اشجان 2014⁽¹⁾

هدفت الدراسة الي بيان اثر كفاءة الرقابة الداخلية علي تحسين الاداء المالي ، تحديد الاسس والمعايير التي من خلالها يتم قياس كفاءة الرقابة الداخلية ،دراسة العلاقة بين كفاءة الرقابة الداخلية وكفاءة الاداء المالي .نبعت اهمية الدراسة في الاتي :الرقابة الداخلية بسبب وجودها كل الوقت في المشروع ومعاصرتها لمشاكله تستطيع ان تلتمس كل نواحيه ونشاطاته واجراءاته والمشاكل المترتبة عليه ، الرقابة الداخلية تتم بصورة منتظمة وعلي مدار السنة بدلا من مره واحده سنويا مما يؤدي للمتابعة المقدره علي اكتشاف الاخطاء والمعالجة الفورية . وتمثلت مشكلة

(1) اشجان احمد عبد الدائم دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الاداء المالي ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ،كلية الدراسات العليا ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،2014

الدراسة في الاتي :عدم كفاية الرقابة الداخلية في قياس كفاءة الاداء المالي ، ضعف الرقابة الداخلية علي الاداء المالي في اكتشاف الغش والاطفاء ،عدم استقلالية الرقابة الداخلية. اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:الرقابة الداخلية تؤثر في تتبع واكتشاف الاخطاء والغش ،الرقابة الداخلية تساعد علي تطبيق النظام المحاسبي بدقة وعلي اسس سلمية حديثة ،وجود رقابة داخلية فاعلة يؤثر علي كفاءة الاداء المالي . توصلت الدراسة الي النتائج التالية:ضرورة وجود لائحة تحدد الدورة المستندية مما يقلل من وجود الاخطاء و الغش ،وجود الرقابة الداخلية الفاعلة يزيد من ثقة الملاك في كفاءة الاداء المالي ،ضبط ومواكبة التطور للرقابة الداخلية يطور الاداء المالي للمنشأة.وخلصت الدراسة الي عدة توصيات منها :ضرورة وجود نظام محاسبي يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لايدع فرصة لاي موظف للتصرف بشخصه الا بعد الحصول علي موافقة شخص اخر .

دراسة حسين 2016(1)

هدفت الدراسة الي التعرف علي الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ومدى مساهمتها في تقييم الرقابة الداخلية الالكترونية في القطاع المصرفي السوداني،بيان الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية في ادارة المخاطر ومدى انعكاسها علي تقييم الرقابة الداخلية الالكترونية في القطاع المصرفي السوداني ،توضيح العلاقة بين الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية في اضافة القيمة وتقييم الرقابة الداخلية الالكترونية في القطاع المصرفي السوداني .تمثلت مشكلة الدراسة في الاجابة علي التساؤل التالي :ماهو دور الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية في تقييم فاعلية الرقابة الداخلية في المصارف التجارية السودانية ؟.نبعت اهمية الدراسة في ان تحديد الابعاد المختلفة للتوجهات المعاصرة في اداء وظيفة المراجعة الداخلية يساعد علي توجيه أداء الوظيفة نحو تحقيق اهداف

(1)حسين احمد ادم علي الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تقييم نظم الرقابة الالكترونية للبيانات ،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة،كلية الدراسات العليا،جامعة النيلين،2016

استراتيجية يستمد البحث اهمية من اهمية الرقابة الداخلية في البنوك التجارية نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في التاكيد من ان الاعمال قد سارت وفق ما هو مخطط لها. اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات وتقييم الرقابة الداخلية الالكترونية في القطاع المصرفي السوداني، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر وتقييم الرقابة الداخلية الالكترونية في القطاع المصرفي السوداني. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور المراجعة في زيادة القيمة وتقييم الرقابة الداخلية الالكترونية. توصلت الدراسة الي النتائج الاتية ان قيام افراد المراجعة الداخلية بالمشاركة في تصميم انظمة العمل يزيد من قدرة المراجعة الداخلية بالمشاركة في تصميم انظمة العمل يزيد من قدرة المراجعة الداخلية علي ابداء الملاحظات علي الرقابة الداخلية، تساهم المراجعة الداخلية في تحديد المخاطر المحيطة بانشطة المصرف ، المراجعة الداخلية تقدم النصح والتوصيات لادارة المصرف بشأن تحسين نظام الرقابة الداخلية ، خلصت الدراسة الي عدة توصيات منها: ضرورة عدم تدخل الادارة التنفيذية للمصرف في عمل المراجعة الداخلية، تاكد المراجعة الداخلية من تحديث منهج ادارة المخاطر بشكل مستمر ، ان تعمل المراجعة الداخلية علي تقليل الايرادات المفقودة للمصرف عند حدوث المخاطر .

تناولت هذه الدراسة بيان تاثير التكنولوجيا علي المراجعة الداخلية واعتبار المراجع الداخلي جزء من تكنولوجيا المعلومات ، بينما تناول الباحث دراسة في المراجعة الداخلية الالكترونية ودورها في الرقابة المالية.

دراسة عوض الله 2018 (1)

هدفت الدراسة الي الاستفادة من المراجعة الداخلية الالكترونية علي رفع كفاءة اداء النظام المحاسبي ،واختبار مدي كفاءة المراجعة الداخلية الالكترونية .وتمثلت مشكلة الدراسة في تحديد دور المراجعة الداخلية الالكترونية في رفع اداء النظام المحاسبي. وتكمن اهمية الدراسة في قياس اداء المراجعة الداخلية الالكترونية، والبحث عن اجراءات واساليب المراجعة الداخلية الالكترونية من شأنها رفع كفاءة اداء النظام المحاسبي . واختبرت الدراسة الفرضيات التالية :توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الداخلية المعتمدة علي الحاسوب والسياسات المحاسبية والمالية ،توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الداخلية المعتمدة علي الحاسوب وكفاءة النظم الداخلية المعتمدة علي الحاسوب وجودة نظم المعلومات المحاسبية .وتوصلت الدراسة الي النتائج التالية :استخدام الحاسوب في عملية المراجعة الداخلية يزيد من كفاءة الاداء، مواكبة المراجعة الداخلية للتطور يطور من اداء النظام المحاسبي للمنشأة ،يوفر نظام المراجعة الداخلية الالكترونية اجراءات تساعد علي التأكد من سلامة العمليات المحاسبية للمنشأة .

اوصت الدراسة بضرورة العمل علي ابراز اهمية استخدام الحاسوب في عملية المراجعة الداخلية ، السعي الي ضرورة ادخال تحسينات بشكل مستمر علي طرق المراجعة الداخلية واستغلال المعالجة الالية وتكنولوجيا المعلومات من اجل تحسين وكفاءة وفعالية عملية المراجعة الداخلية .

تناولت الدراسة دور المراجعة الداخلية الالكترونية في كفاءة اداء النظام المحاسبي بينما اهتمت دراستي دور المراجعة الداخلية الالكترونية في الرقابة المالية في الوحدات الحكومية .

(1)عوض الله الطيب الصديق المراجعة الداخلية الالكترونية ودورها في كفاءة اداء النظام المحاسبي رسالة ماجستير ،جامعة النيلين،بحث تكميلي غير منشور 2018

الفصل الاول

المراجعة الداخلية الالكترونية المفهوم والاهداف والمعايير
والاساليب

المبحث الاول : مفهوم واهداف واهمية المراجعة الداخلية الالكترونية
المبحث الثاني : معايير مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية
المبحث الثالث : اساليب التدقيق الداخلي فى بيئة الحاسب الالى

المبحث الأول

مفهوم وماهية وأهداف وأهمية المراجعة الداخلية الالكترونية

يجدر - باديء ذي بدء - الإشارة إلى أن الهدف العمومي ونطاق عملية التدقيق لا تتغير في بيئة أنظمة تكنولوجيا المعلومات. ومع ذلك فإن استعمال الحاسوب سيؤدي إلى تغير معالجات وحفظ وإبلاغ المعلومات المالية، وقد يؤثر على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المطبقة في المنشأة، وعليه فإن بيئة أنظمة تكنولوجيا المعلومات قد يؤثر على:

أ- الإجراءات التي يتبعها المدقق في الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية.

ب- اعتبارات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة التي من خلالها يتوصل المدقق إلى تقدير المخاطر.

ج- التصاميم التي يصنعها المدقق وإنجازه لاختبارات الرقابة وللإجراءات الجوهرية المناسبة لتحقيق أهداف عملية التدقيق.

وكما سبق القول توجد بيئة أنظمة المعلومات عندما تستخدم المنشأة الحاسوب من أي نوع أو حجم، في معالجة المعلومات المالية ذات الأهمية لعملية التدقيق، بغض النظر فيما إذا كان الحاسوب يشغل من قبل المنشأة أو من قبل طرف ثالث (1).

وقد ترتبت على استخدام تلك الحاسبات الآلية اتساع نطاق ومضمون الرقابة الداخلية وبالتالي زيادة المسؤولية الملقاة على عاتق المراجع الداخلي حيث يجب عليه في هذه الحالة التعرف على تأثير التشغيل الآلي على هيكل الرقابة الداخلية، وكيفية تحقيق الرقابة الداخلية في ظل نظام التشغيل الآلي للبيانات، هذا بالإضافة إلى أن يقوم المراجع الداخلي بتقدير مخاطر الرقابة وأساليب تحقيق مراجعة نظم الحاسب الآلي .

(1) د. أحمد حلمي جمعة، (التدقيق والتأكيد الحديث. المشاكل والمسؤوليات.. الأدوات والخدمات)، جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة 2009، ص 344.

وتجدر الإشارة إلي أن هناك برامج قد تم وضعها لمساعدة المراجع الداخلي في إجراءات عملية المراجعة الآلية ولذا ينبغي أن يتعرف المراجع علي ماهية تلك البرامج والعمليات والتي يمكن انجازها باستخدام تلك البرامج⁽¹⁾.

وتدخل المناقشة الخاصة لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في اختصاص كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على حد سواء.

مدخل إلى التدقيق الداخلي:

التعريف:

أولاً: تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين حيث عرف التدقيق الداخلي على أنه طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن للإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقويمها للتأكد من درجة التماثل بينما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة ونقل النتائج للأطراف المعنية.

ثانياً: ويعرفه معهد المدققين الداخليين الأمريكيين بأنه وظيفة تقويمية مستقلة تؤسس داخل المشروع لفحص وتقويم نشاطات كخدمة للمشروع، وهدف التدقيق الداخلي مساعدة موظفي المشروع على تنفيذ مسئوليتهم كفاعلية، ومن أجل هذه لغاية يزودهم التدقيق بالتحليلات والتوصيات والمعلومات الخاصة بالنشاطات التي يقوم بتدقيقها.

ثالثاً: ويعرفه آخرون على أنه مجموعة بين الأنظمة أو أوجه نشاطات مستقل داخل المشروع يهدف إلى التحقق من إتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وقياس صلاحية تلك الخطط والإجراءات المرسومة لهم.

وقياس صلاحية تلك الخطط وجمع وسائل الرقابة الأخرى واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليهما حتى يصل المشروع إلى أقصى درجات الرقابة والضبط الداخلي⁽²⁾.

(1) د. فتحي رزق الشواقري، أستاذ المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية. د. أحمد عبدالعال المالك. أستاذ المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية. دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية 2002-2003، الدار الجامعية، ص 259.

(2) موسكوف سنتيفن، (نظم المعلومات المحاسبية)، ترجمة كمال الدين سعد، دار المريخ 1989.

في ظل بيئة المعالجة الالكترونية للبيانات والتي أصبحت تعتمد على أغلب المؤسسات فإن المراجعة الالكترونية أصبحت حتمية في ظل هذه البيئة. تعريف آخر: يمكن تعريف المراجعة الالكترونية (في ظل استخدام الحاسوب) على النحو التالي، هي عملية جمع وتقييم لتحديد ما إذا كان استخدام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المنشأة ويؤيد سلامة بياناتها، ويحقق أهداف المراجعة تفاعلية، ويستخدم مواردها بكفاءة.

يتضح من خلال هذا التعريف أن المراجعة الالكترونية تسعى إلى تحقيق نفس أهداف المراجعة اليدوية من حيث:

- إبداء الرأي

- خدمة الإدارة

بالرغم من تغيير البيئة التي يعمل منها المراجع من المعالجة اليدوية الالكترونية فإن أهداف المراجعة تبقى كما هي، ولكن أساليب المراجعة وإجراءاتها هي التي تحتاج إلى تعديلات أساسية وصولاً إلى تحقيق أهداف المراجعة⁽¹⁾.

مفهوم وماهية مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية:

لم يتغير مفهوم المراجعة نتيجة ظهور الأنظمة الالكترونية، واستخدامها في المجال المحاسبي، كما أنه لا يوجد فرق بين مفهوم مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية المعقدة وتلك النظم غير المعقدة⁽²⁾. إلا أن الاختلاف بين بيئة نظم المعلومات المحاسبية اليدوية، والبيئة الالكترونية، كان له تأثير على تنفيذ مهام عملية المراجعة من عدة نواحي، منها التأثير على الأساليب والمداخل المستخدمة في عملية المراجعة، ويمكن توضيح الفرق بين البيئتين كما يلي⁽³⁾:

أ- مفهوم بيئة نظم المعلومات المحاسبية اليدوية: هي البيئة التقليدية التي يتم فيها استخدام الأسلوب اليدوي لمعالجة البيانات، في جميع أو معظم العمليات الخاصة بالنظام.

(1) مدونة د. أيمن عبدالله محمد أبوبكر، (المراجعة الالكترونية). 2012.

(2) Ibid-p.485

(3) د. حسن عبدالحميد العطار، نموذج مقترح لتقييم مخاطر التشغيل الالكتروني مدخل لتدعيم دور مراقب الحسابات في ظل التحديات المعاصرة، مجلة البحوث التجارية، - جامعة الزقازيق المجلد الثاني والعشرون العدد الأول 2000م ص 56.

ب- مفهوم بيئة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية: هي البيئة التي يتم فيها استخدام الحاسب الالكتروني لمعالجة البيانات سواء في مرحلة الإدخال أو مرحلة التشغيل أو مرحلة المخرجات.

وعليه فإن استخدام جهاز أو أكثر من أجهزة الحاسب الالكتروني - لأي نوع أو حجم في معالجة البيانات المالية، سواء كانت هذه الأجهزة ملك للشركة أو ملك الأطراف الخارجية(1).

مفهوم وماهية مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية:

تعرف مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية بمراجعة IS، IT، ICT،(2) وتمثل هذه المراجعة تحدياً لذلك يقوم مراجعي هذه النظر بدراسة نظم الحاسب الالكتروني والشبكات حتى يتمكنوا من تنفيذ جميع مراحل المراجعة(3).

ويستخدم هذا النوع من المراجعة، لتقييم كل من الرقابة الداخلية- بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة داخل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية- والبيانات وأمن المعلومات(4). في جميع مراحل النظام المحاسبي من مدخلات وتشغيل ومخرجات.

وتعرف أيضاً بأنها عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تمشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها(5).

أهداف وأهمية مراجعة نظم المعلومات المحاسبية

لم تتغير أهداف مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية عنها في مراجعة نظم المعلومات المحاسبية اليدوية، إلا أنها أهمية مراجعة النظم الالكترونية زادت نتيجة

2-The Council of The Institute of Chartered Accountants of India Auditing and Assurance Standard (AAS) 29 Auditing in Computer Information system Environment, January 2003 p.56

3- ICT : Information and Communication Technology.

4- Hinson, Gary, and others, Frequently Asked Questions about computer Auditing, ISECT Ltd, Holmbury-st-Mary Surrey RH 56 la England june 2004, p.5. is Information System it: Information Technology.

5- Office of Audit services (Internal Audit) MSC 3 AU-Newmexicostate University, last modified Date: October 2004, pp, 2-3 .

(5) د. عبدالوهاب نصر الدين علي، د. شحاتة السيد شحاتة، (مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية) الدار الجامعية- 84 شارع زكريا غنيم (الابراهيمية) ص ب 35 الاسكندرية 2004، ص 12-14.

للعديد من المتغيرات العالمية المحيطة بالمهنة، ومن هنا يمكن تناول أهداف وأهمية مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في النقاط التالية:

- أهداف مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية:

إن تحديد أهداف المراجعة التي يجب على المراجع تحقيقها يعد جزء من تنفيذ مهام عملية المراجعة، وهدف المراجعة هو هدف المراجع في الحصول على أدلة مراجعة مجموعة تأكيدات متعلقة بالقوائم المالية⁽¹⁾.

وبعبارة أخرى تتطابق أهداف المراجعة عموماً مع مزاعم الإدارة، كما في تأكيد الإدارة أن المخزون موجود، وهنا يعتبر أحد أهداف المراجعة هو الحصول على دليل مراجعة يثبت أن المخزون موجود فعلاً.

وتتص الفقرة رقم (12) من المعيار الدولي رقم (401) ISA No401 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC⁽²⁾ على أنه (لا تتغير أهداف المراجعة المحددة للمراجع سواء تم تشغيل ومعالجة البيانات المحاسبية يدوياً أو عن طريق استخدام الحاسب الالكتروني⁽³⁾).

وعليه فإن الهدف العام للمراجعة لم يتغير في ظل بيئة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، إلا أن استخدام الحاسب الالكتروني يغير من طريقة معالجة وتخزين واسترجاع واتصال المعلومات المالية، وقد يؤثر على المحاسبة وعلى نظم الرقابة الداخلية المستخدمة في الشركة، ووفقاً لذلك فإن بيئة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية قد تؤثر في الآتي⁽⁴⁾:

- إجراءات المراجع للحصول على فهم كافي عن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المرتبط به.

(1) د. أحمد علي إبراهيم، (التخطيط لعملية المراجعة)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية- كلية التجارة ببها- جامعة الزقازيق، السنة السابعة عشر، العدد الأول 1997، ص262

(2) I.F.A. International Federation of Accounting Committee

(3) د. أحمد حلمي جمعة، د. عطا خليل (معايير التدقيق وتكنولوجيا المعلومات) التطورات الحالية، مجلة آفاق جديدة- كلية التجارة، جامعة ال internal \ منوقية، السنة الرابعة عشر، العدد (1، 2) 2002، ص278

(2) the council of the institute of chartered Accountants of india op. cit.p10-12
www.Education.Tas.gov.au Audit/Manual/7 objectives.htm

• تقييم المراجع للخطر الحتمي وخطر الرقابة به عندما المراجع بتقييم خط المراجعة.

وتتناسب الأهداف العامة للمراجعة علي(1):

أ- الثقة:

أي أن الرقابة الداخلية للنظام تعطي الثقة المستمرة عن طبيعة معالجة العمليات المالية، وبالتالي تكون البيانات والمعلومات صحيحة ودقيقة وكاملة وآمنة.

ب- الإجراءات: أي أن إجراءات المعالجة صحيحة وفعالة أثناء تشغيل النظام.

ج- الدقة: أي أن النظام يتيح معلومات مالية أو أي معلومات أخرى تتميز بالدقة.

د- الكفاءة والفعالية: سوف يتم تقييم تكلفة الكفاءة والفعالية للنظام، وإن كانت أجهزة النظام أو البرامج تقدمان خدمة مرضية وتلبي حاجات المستفيد.

وفي ضوء ما تقدم يمكن تناول أهداف مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في النقاط التالية(2):

1- التأكد من فعالية الرقابة الداخلية للبيانات وأجهزة الحاسب الالكتروني وشبكات توصيل الأجهزة من وصول غير المصرح لهم. بهدف النسخ أو التعديل أو الترميز.

2- التأكد من امتلاك البرامج وتطويرها يتم بموجب تفويض من الإدارة.

3- التأكد من أن أي تعديل للبرنامج يتم بموجب تفويض وموافقة الإدارة.

4- التأكد من أن معالجة العمليات المالية والملفات والتقارير وأي سجلات الكترونية أخرى تتم بدقة وبشكل كامل.

5- التأكد من أن البيانات المصدرية التي بها أخطاء يتم تمييزها ثم معالجتها طبقاً لسياسات الإدارة.

6- التأكد من أن ملفات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني تتميز بالدقة والاكتمال والسرية.

(3)the manager (internal Audit) 13 march 2003,p1-2 hp:\ \ [www.Education.Tas.gov.au/internal Audit\Manual\7 objectives.htm](http://www.Education.Tas.gov.au/internal%20Audit/Manual/7%20objectives.htm)

(4)Moscove Stephen, and others (Core Concepts Accounting information systems, Eight Edition,Jone Wiley and sons. Inc. 2003-p-15.

أهمية مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية:

ظهرت أهمية مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، كنتيجة طبيعية لعالم يسوده التكتلات الاقتصادية، وتعاضم حجم التجارة العالمية، وضخامة الاستثمارات، والتقدم المذهل في تكنولوجيا المعلومات المبنية على استخدام الحاسبات الالكترونية ونظم الاتصالات، وعليه يمكن تناول أهمية مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية من خلال شرح الآثار السلبية التي خلفتها المتغيرات العالمية على مهنة المراجعة، حيث تظهر الحاجة الملحة لخدمات مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية.

وفيما يلي هذه السلبيات⁽¹⁾:

أ- ضعف الموقف التنافسي لمكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية أمام مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية:

يعد ضعف الموقف التنافسي لمكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية أمام المكاتب الأجنبية، والخوف من سيطرة هذه المكاتب وهيمنتها على سوق المهنة في الدول النامية- ومنها مصر - نتيجة للتفوق النسبي الذي تتمتع به المكاتب الأجنبية في مجال الاستخدام لأساليب التكنولوجيا المتطورة، كما في الأجيال الحديثة من الحاسبات الالكترونية، وبرامج المراجعة الالكترونية الجاهزة، وتقدم وسائل جمع المعلومات وسهولة الاتصال بها، والتفوق في مجال التدريب وتنمية المهارات، واعتماد هذه المكاتب على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية المتعارف عليها من قبل المنظمات العالمية مثل هيئة الأمم المتحدة، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والمجموعة الاقتصادية الأوربية.

ب- فقدان كثير من عملاء المكاتب المهنية الصغيرة والمتوسطة الحجم:

إن المكاتب الصغيرة والمتوسطة تحتاج لتحسين نفسها وهذا قد يكلفها الكثير من الاستثمارات والأموال الضخمة التي لا تقدر عليها، مما أدى إلى اتجاه العملاء للمكاتب الكبيرة لما تقدمه من خدمات بتكلفة أقل وجودة أعلى.

(1) د. محمد جلال صالح السيد، (تأثير العولمة على نظم المعلومات المحاسبية)، المجلة العالمية للأقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد- الأول، 1998، ص464.

إجراءات التدقيق في بيئة الحاسوب:

ويقصد بالإجراءات تلك النشاطات التي يقوم بها المدقق الداخلي لتحقيق أهداف التدقيق حيث يتم توضيح هذه الإجراءات في برنامج التدقيق، ولا توجد اختلافات جوهرية بين إجراءات التدقيق في النظم اليدوية والنظم الحاسوبية سوى أن الأخيرة يمكنها الاستفادة من قدرات الحاسوب في أداء معظم مهام التدقيق. ويعرف تدقيق نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة بأنه عملية جمع وتقييم الأدلة لتحديد ما إذا استخدام الحاسوب يساهم في حماية أصول المنشأة، ويؤكد سلامة بياناتها ويحقق أهدافها بفاعلية ويستخدم مواردها بكفاءة⁽¹⁾ ويجب أن يشمل التدقيق في بيئة الحاسوب جميع مكونات نظام المعلومات المحاسبي مثل العاملين والأجهزة والبرمجيات وقواعد البيانات والتي تكون مجتمعة نظام المعلومات المحوسب ولكن على المدقق الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار وجود اختلافات بين النظام اليدوي والنظام المحوسب والتي تتعكس بدورها على إجراءات التدقيق ومن هذه الأسباب:

- 1- عدم توفر جمع الأدلة المستندية الورقية الملموسة والتي يمكن قراءتها للتحقق من تنفيذ الإجراءات الرقابية المستخدمة في النظم المحاسبية المحوسبة، مما يضطر إلى استخدام أساليب بديلة معتمدة على الحاسوب.
- 2- لا يمكن للمدقق قراءة الملفات الحاسوبية إلا باستخدام الحاسوب مما يتطلب استخدام الحاسوب في جمع أدلة المراجعة.
- 3- تتميز معالجة البيانات بالحاسوب بالسرعة والدقة العالية مما يؤدي إلى احتمال حدوث أخطاء الإهمال أو التعب.
- 4- هناك احتمال كبير لوجود تلاعب في النظم المحوسبة مما يتوجب الاهتمام بجودة أساليب الرقابة.

ويمكن تقسيم إجراءات التدقيق الداخلي في بيئة الحاسوب إلى⁽²⁾:

أ- المراجعة المبدئية: يقوم المدقق الداخلي بهذه الخطوة عند تعيينه أو بداية تشغيل النظام الحاسوبي أو عند إحداث تغيرات جوهرية في البرمجيات أو في الأجهزة وتهدف

(1) استيقن موسكوف، (نظم المعلومات المحاسبية)، ترجمة كمال الدين سعد، دار المريخ 1989؛ بدون

(2) السقا السيد أحمد (المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية) الجمعية السعودية ، 1997م، ص 19.

هذه الخطوة إلى تكوين فكرة واضحة عند آلية تدقيق العمليات داخل نظام المعلومات المحاسبي المحوسب وإلقاء الضوء على مدى استغلال الحاسوب في عمليات التشغيل وتحديد مدى اعتماد التطبيقات المحاسبية على الحاسوب وماهية الضوابط الرقابية وتتم هذه المرحلة بإتباع الخطوات التالية:

1- جمع المعلومات من قسم المعلومات مثل موقعه ومديره وعدد العاملين فيه وتأهيلهم ومهامهم ومسؤولياتهم والتطبيقات المستخدمة.

2- تحديد التطبيقات المحاسبية الأساسية التي يتم تنفيذها باستخدام الحاسوب.

3- تحديد درجة أتمتة نظام المعلومات المحاسبي وذلك من خلال تحديد مدى استخدام الحاسوب في التطبيقات المحاسبية.

ب- اختبار الالتزام: يقوم المدقق الداخلي في ظل النظم المحوسبة بفحص الرقابة قبل تشغيل النظام الجديد للحاسوب أي في مرحلة التصميم والأفضل أن يشارك في وضع أساليب الرقابة على النظام والفحص الدوري لهذه الأساليب كجزء من عملية التدقيق الداخلي الدورية للنظام الحاسوبي والهدف من هذه المرحلة تحديد مواطن القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلي وبالتالي تحديد إمكانية الاعتماد عليه وحجم الاختبارات التي يجب القيام بها وأدلة التدقيق المطلوبة وتوقيت القيام بالتدقيق وتحديد الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى تركيز عليها والتي على أساسها يتم تحديد حجم الاختبارات التفصيلية.

وبشكل عام فإن البرامج المحاسبية تتضمن أدوات متعددة يتم وضعها من قبل المبرمجين ومحلي النظم وذلك لنقل جزء من مهمة فحص العمليات من الأفراد إلى الحاسوب. وبشكل عام فإن البرامج المحاسبية المحوسبة تتضمن أدوات متعددة يتم وضعها من قبل المبرمجين ومحلي النظم وذلك لنقل جزء من مهمة فحص العمليات من الأفراد إلى الحاسوب وترجع أهمية هذه المرحلة إلى العلاقة المباشرة بين جودة الإجراءات الرقابية والنتائج المتمخضة عنها وبالتالي فإنه لا بد للمدقق من القيام باختبارات الالتزام هذه للتحقق من التطبيق الفعلي لإجراءات الرقابة الداخلية.

ج- الاختبارات التفصيلية: يعد التحقق على إجراءات الرقابة الداخلية والثقة بها يبدأ المدقق الداخلي بالمرحلة الأخيرة للتدقيق وهي إجراء الاختبارات التفصيلية وفحص

مدى كفاية المخرجات وتتضمن هذه الأساليب، وتقييم نتائج الاختبارات فإذا تبين أساليب التدقيق بيانات التشغيل واكتمالها فإن المدقق يقرر فيما إذا كانت هناك حاجة لإجراءات تدقيق إضافية وبالتالي تعديل برنامج التدقيق والاستمرار في التقييم (1). ويرى الباحث إن مفهوم أهداف المراجعة الداخلية الالكترونية لا تختلف عن تلك الأهداف في المراجعة اليدوية . ولكن في ظل التقدم الذي تشهده شتي المعارف والعلوم كان لزاما علي المراجعة الداخلية مواكبة تلك الطفرة. حيث ساعدت في سرعة إجراء عمليات المراجعة مع دقة وجودة تلك الإجراءات في ظل النظام الالكتروني .

(1) محمد سمير كامل، (أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكتروني)، دار الجامعة الجديدة للنشر 1999،

المبحث الثاني

معايير مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية

مقدمة:

تعد المعايير بمثابة النموذج الذي يجب أن يتبعه المراجع في إتمام عملية المراجعة وتقوم الهيئات العلمية والمهنية بوضع هذه المعايير (1) ، ويمكن تجميع معايير المراجعة المتعارف عليها والصادرة عن الهيئات العلمية والمهنية في معظم دول العالم تحت ثلاثة مجموعات أساسية وفيما يلي تتناول معايير المراجعة المتعارف عليها في ضوء مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية:

(1) المعايير العامة:

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة ، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين ، وتوصف بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة (2)، وتتكون هذه المعايير من التأهيل الكافي لمراجع الحسابات ، واستقلال المراجع وبذل العناية المهنية.

(أ) التأهيل الكافي لمراجع الحسابات : يتم تنفيذ مهام عملية المراجعة بواسطة أشخاص تم تأهيلهم تأهيلاً كافياً من الناحية العلمية والعملية ، فضلاً عن ضرورة توافر مجموعة من الصفات السلوكية الهامة مثل النزاهة و الإخلاص والمحافظة على سرية المعلومات وغيرها من الصفات ويمكن تناول هذه المعايير في النقاط التالية:

(i) التأهيل العلمي والعملية للمراجع :- يجب أن يؤهل المراجع تأهيلاً علمياً وعملياً حتى يتمتع بمهارات متخصصة تمكنه من تنفيذ عملية المراجعة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ويستطيع المراجع الاستعانة بذوي الخبرة والمهارات

(1) د/ محمد الرملي أحمد عبد الإله (إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات) ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة . كلية التجارة سوهاج - جامعة أسيوط العدد الثاني. ديسمبر 1994م ، ص 243.

(2) د/ محمد سمير الصبان . د/ عبدالوهاب نصر علي (المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية) الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2002م، ص 49

من العاملين معه أو من غيرهم (1) وتكون المسئولية الواقعة عليه متساوية في الحاليتين.

وقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين FAC بإصدار المعايير رقم (401) تحت عنوان (المراجعة في بيئة نظم المعلومات الكافية بنظم المعلومات المحاسبية) سنة 2004م وجاء في الفقرة رقم (4) أنه على المراجع أن يمتلك المعرفة الكافية بنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية حتى يتمكن من التخطيط والإشراف والتوجيه والرقابة وفحص العمل المؤدى وتعتمد المعرفة الكافية على طبيعة ومدى بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية (2) فيجب عليه أن يأخذ في الاعتبار المهارات المتخصصة المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة. ويجب أن يتوافر في المراجع وفريق المراجعة مؤهلات تمكنهم من تنفيذ عملية المراجعة وتتمثل هذه المؤهلات في الآتي (3):

1- فهم مكونات نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية والبرامج المستخدمة فيها ، حتى يتمكن من :

(أ) - تخطيط عملية المراجعة والإشراف على فريق المراجعة.

(ب) - فهم تأثير هذه البيئة على إجراءات الرقابة الداخلية.

(ج) - تنفيذ إجراءات المراجعة، واستخدام أساليب مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

2- القدرة على التحقق من مدى فاعلية نظم الخبرة ونظم دعم اتخاذ القرار التي يستخدمها عملاء المراجعة في تحقيق الأهداف المرجوة منها ، ويمكن للمراجع التحقق من مدى فاعلية نظم الخبرة وذلك بمقارنة الحكم الذي يصل إليه أحد الخبراء في هذا المجال في مسألة معينة ، أو أن يقوم باختيار القواعد الموجودة بنظام الخبرة ، فإذا تأكد أنها تطابق حكمه فهذا يعني أن نظام الخبرة على درجة عالية من

(1) مجلس إدارة الهيئة ، معايير المراجعة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي ، مارس 1997م الفقرة 112

<http://www.socapa-org-sa/au/au8/>

(2) Handbook of inter National Auditing, ISA.No401..Auditing in Acomputer In formation System,,IFAC,Ethics pronuneement,2004,p.4

(3) سمير كامل محمد عيسى ، (اثر الإتجاه نحو أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات على تطور مهنة المراجعة الخارجية مع دراسة تطبيقية) رسالة ماجستير في المحاسبة كلية التجارة جامعة الإسكندرية 1996م ص6

الفعالية . ويعد تدريب المراجع من الأمور الهامة لتنفيذ عملية مهام مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية بكفاءة وفعالية ، ويتضمن التدريب المهني في الدول المتقدمة ما يلي (1):

1- الدراسات النظرية في مجال تصميم النظم ومراجعة نظم المعلومات الإلكترونية.

2- التدريب في ميدان العمل.

3- التدريب على استخدام المراجعة الإلكترونية.

4- التعليم المهني المستمر.

(ii) التأهيل السلوكي للمراجع :- يمكن التأهيل السلوكي والأخلاقي المراجع من الارتقاء بالمهنة والمحافظة على كرامتها وتقاليدها وآدابها ، فمراجع الحسابات يجب أن تتوفر فيه صفات تؤهله لأداء واجبه المهني ، وأهم هذه الصفات الأمانة والنزاهة والصدق والصبر والدقة في العمل ، والحذر في التصرفات ، والقدرة على التركيز وتقدير المسؤولية (2).

ب- الاستقلالية : يتمثل استقلال المراجع في ممارسته لعمله بحرية تامة بعيداً عن أي مؤثرات وضغوط (3) .

ويرى البعض أن اعتماد المراجع على نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني الخاص بالمؤسسة في الحصول على أدلة لإثبات ، يؤدي إلى إثارة الشك حول مدى توفر الاستقلال الكافي للمراجع نتيجة احتمال حدوث تعديلات في النظام بحيث لا يمكن أن يعتمد المراجع على كمال وسلامة البيانات وبالتالي على المعلومات التي حصل عليها باستخدام أساليب المراجعة الإلكترونية الخاصة به ، إلا أن هذا الشك ليس في محلة لسببين هما (4):

الأول : تفرض عملية المراجع اعتماد المراجع على نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني سواء قام المراجع باستخدام برامج مراجعة عامة جاهزة أو غيرها من

(1)Hinson,Gary and Others,Op.cit,please.20

(2)د/ سهير شعراوي جمعة ،(المراجعة علم ومهنة) كلية التجارة جامعة الزقازيق، بدون ناشر 1996م ص72-73.

(3)Coreleski,Katharine,w.,and Other 'Highlights; journalAccounting,January.2001p1,2

(4)د/ محمد محمود عبدالمجيد و آخرون (المفاهيم العلمية والأساليب الفنية الحديثة في المراجعة -النظرية والتطبيق) كلية التجارة جامعة عين شمس ،المكتبة،قسم المراجعة العربية 2002م ص449 .

البرامج ، مما يستوجب على المراجع ضرورة التأكد من سلامة مدخلات ومخرجات هذا النظام .

الثاني: تفرض عملية المراجعة اعتماد المراجع على نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني سواء قام المراجع باستخدام مراجعة عامة جاهزة أو غيرها من البرامج ، مما يستوجب على المراجع ضرورة التأكد من سلامة مدخلات ومخرجات هذا النظام .

ج/ بذل العناية المهنية اللازمة :

يجب على المراجع أن يبذل في تنفيذ جميع مراحل المراجعة في إعداد التقرير للعناية المهنية اللازمة ، وإلا فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة ويخل بواجباته القانونية والعناية المهنية اللازمة توجب على المراجع أن يجتهد في عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية وأن يتمتع بالاستقلال ويكون مدركاً لحقوقه وواجباته المهنية وذلك عند تنفيذ عملية المراجعة (1).

وفي مجال تحديد مفهوم العناية المهنية اللازمة ، قامت بعض الدراسات الحديثة بالتركيز على جانبين:

الأول : يتمثل في ضرورة التزام المراجع بقواعد و آداب وسلوك المهنة

الثاني : يتمثل في مسؤوليته القانونية ، والتي تعد الحد الأدنى للعناية المهنية التي تتبغى توافرها في أعمال المراجعة وذلك بهدف رفع مستوى العناية المهنية ، ومن ثم فمن الضروري وجود لجنة أخلاق و آداب المهنة على أن تقوم هذه اللجنة بعدة وظائف(2).

- 1- متابعة مدى التزام المراجعين بقواعد وآداب المهنة .
- 2- الإشراف على برامج التعليم المستمر للمراجعين .
- 3- اقتراح سياسات تحفيز العاملين للالتزام المستمر بأخلاق المهنة .
- 4- اقتراح طرق للحفاظ وكسب ثقة الطرف الثالث في المراجعة.

(1) د/ سهير شعراوي جمعة ،مرجع سابق، ص 94 .

(2) سمير كامل محمد عيسى ،مرجع سابق، ص 94-96 .

ولقد قام كل من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار مجموعة من المعايير والتي كان لها تركيز على رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة وتضييق فجوة التوقعات بين المراجع ومستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بالمسئولية القانونية للمراجع ، حيث أدت بعض هذه المعايير إلى:

1-تحديد متطلبات و مسؤوليات المراجع عن اكتشاف الغش ، كما جاء في المعيار رقم "99" (SASNO.99) والغش والخطأ كما جاء في المعيار رقم 240 (ISA (NO.240)⁽¹⁾.

2- تحسين فعالية المراجعة من خلال اكتشاف الأعمال غير القانونية من جانب العملاء كما جاء في المعيار 54 (SAS.NO.45) ومراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية كما جاء في المعيار 250 (ISA.NP250)⁽²⁾ .

3- قدرة المراجع على الإنذار المبكر باحتمال الفشل في الاستمرار كما في المعيار 595، SAS No 59، وتوصيل جهات المراجعة ذات الصلة بالإدارة⁽³⁾.
أما في مجال مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية فإنه يمكن القول بأن المراجع قد بذل العناية المهنية اللازمة عند قيامه بالآتي⁽⁴⁾:

1-كفاءة فاعلية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة يمكن من تقديم تأكيد معقول عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية.

2- تقييم إجراءات الرقابة الداخلية في نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية للحصول على مؤشرات تدل على نقص الرقابة داخل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ، مثال على ذلك نقص الرقابة الخاصة بالوصول إلى التطبيقات ،

(1)AICPA.professional Standards No99,,(Consideration of fraud in a financial Statement Auditing),,Au Section31,Deamber,2004 handbook of inter National Auditing. ISA NO240'Fraud and error' IFAC. Ethics pronouncements,2004

(2)AICAPA.professional Standards No 54'illegal Acts by clients' Au section317 december1999- handbook of International Audting ISA. No250'Consideration of lowandlations in Audit Of Financial Statement ' IFA ,Ethics pronouncements,2004

(3)AICPA professional Standard ,SAS . No 59 The AuditonsConsideranton Of An Entity,s Ability to continue as Going Concern, Au Section341 December1999.

(4)-HnadBood Of Internal Auditing , ISA No260'Communication Of Audit Matters with those charged with Covernance , IFAC Ethics pronouncement2004

(⁵) د/ سمير كامل محمد عيسى ،مرجع سابق ، ص 96 .

ونقص إجراءات الرقابة على أمن البرامج وملفات البيانات ، وكذلك ارتفاع مستوى أخطاء التشغيل.

3- القدرة على استخدام أساليب مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ، بما يمكن من زيادة الفاعلية والكفاءة في عملية المراجعة.

(2) معايير العمل الميداني:

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة، ومدى القرائن - أدلة الإثبات . الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات (1) وتشمل هذه المعايير على ثلاثة معايير تتمثل في :

(أ) - التخطيط السليم لعملية المراجعة : تمكن عملية التخطيط المراجع من تحديد ما يجب القيام به في عملية المراجعة، ومن ثم سيقوم به وعملية الزمن اللازم لتنفيذ مهام عملية المراجعة ، ويحتوى معيار التخطيط على القواعد التي يجب على المراجع الالتزام بها عند تصميم وتطوير خطة المراجعة ، وعند إعداد البرنامج الزمني لتنفيذها وعند تخصيص إمكانات المراجعة على الأوجه التي تتميز بارتفاع مخاطرها ، بما يمكن من رفع كفاءة وفعالية تنفيذ مهام المراجعة وتحقيق أهدافها ، ويعد التخطيط عملية مستمرة طوال فترة المراجعة ، حيث يتم وضع خطة عامة متكاملة تتلاءم مع نطاق العمل المتوقع ووضع برنامج مراجعة، ويمكن تعديل الخطة العامة وبرنامج المراجعة في حالة تغير الظروف أو ظهور نتائج غير متوقعة (2) علاوة على ذلك يجب على المراجع توثيق الخطة بالمستندات.

ولقد جاء في معيار المراجعة الدولي رقم 401 "ISA No 401" لسنة 2004م الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في الفقرتين رقم 7.6 أنه يجب على المراجع عند قيامه للتخطيط بعملية المراجعة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية الإلمام بجميع

(1) د/ محمد سمير الصبان ، د/ عبدالوهاب نصر علي مرجع سابق ص75

(2) د/ أحمد علي إبراهيم (التخطيط لعملية المراجعة)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، بنها0 جامعة الزقازيق السنة السابعة عشر ، العدد الأول 1997م ص257 د/ أمين السيد لطفى " موسوعة د/ أمين لطفى في المراجعة ،(كيف تراجع حسابات منشأة)، الكتاب الرابع بدون ناشر بدون تاريخ ص81,82 .

الأنشطة المعقدة والجوهرية بهذه النظم ، ويتضمن إمام المراجع على عدة نواحي تتمثل في النقاط التالية (1):

1- درجة تعقيد التشغيل الذي يقوم به الحاسب الإلكتروني في كل عملية لها أهمية نسبية مرتفعة

2- الهيكل التنظيمي لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ، ونطاق تركيز أو توزيع هذه النظم ، بما يمكن من تحديد أثرها على عملية الفصل بين الواجبات.

3- إمكانية الحصول على البيانات والمستندات الأصلية ، وملفات معينة داخل الحاسب الإلكتروني نتيجة لإتاحة بعض هذه البيانات والمستندات لفترة زمنية قصيرة .

4- تفهم هيكل الرقابة الداخلية الخاص بنظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني وتقييم خطر المراجعة.

كما إن مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية تحتاج لمساعدتين على درجة عالية من الخبرة و المهارة وهذه قد لا تتوفر ضمن فريق المراجعة ، مما يجعل المراجع أمام إما تأهيل وتدريب بعضهم أو الاستعانة بتخصصات وخبرات من خارج المكتب ، وتؤدي أيضا مراجعة هذه النظم إلى صعوبة مراقبة ، أداء المساعدين لكثير من المهام بمساعدة الحاسب الإلكتروني(2).

إلا إن استخدام المراجع لنظم الحاسبات الإلكترونية يعد دوراً إيجابياً في التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين ، حيث أمكن استخدام نظم الخبرة في تخطيط عملية المراجعة ، كما في تحديد خطر المراجعة وتحديد الأهمية النسبية وتنفيذ الإجراءات التحليلية ، ومن أمثلة نظم الخبرة ، استخدام نظام أطلق عليه اسم مخطط المراجعة لتحديد الأهمية النسبية عند تخطيط أعمال المراجعة ، وأمکن كذلك استخدام نظم دعم القرار في توزيع مهام المراجعة على المساعدين

(3)HandBook of Internal Auditing ISA No401, op-cit p.6,7

(2)د/ عبدالوهاب نصر علي ، د/ شحاته السيد شحاته ، (مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية) . الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم الإبراهيمية ص ب 35 رمل الإسكندرية 2004م ص17.

ضمن فريق المراجعة باستخدام نموذج البرمجة بالأعداد الصحيحة ، حيث يتضمن هذا النظام ثلاثة مكونات أساسية تتمثل في الآتي (1) :

1- نموذج البرمجة بالأعداد الصحيحة .

2- نموذج التخصيص على أساسي حكومي .

3- قاعدة البيانات التي تتضمن المعلومات اللازمة لعملية التخصيص.

ب- معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :- يقصد بنظام الرقابة الداخلية كل السياسات والإجراءات التي تتبعها الإدارة للمساعدة في تحقيق أهدافها وضمان سير العمل طبقاً لسياسات الإدارة بما في ذلك حماية الأصول ومنع و اكتشاف الغش والخطأ واكتمال السجلات المحاسبية والإعداد المناسب للبيانات المالية التي يمكن الاعتماد عليها(2).

ولقد تطور مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة للعديد من العوامل منها كبر حجم المشروع و انفصال الملكية عن الإدارة ، ومن ناحية أخرى زاد الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة ، ولمواجهة إمكانية انتشار الفيروسات وسرقة المعلومات المالية دون أن تترك أثراً (3) كنتيجة للتوسع في استخدام الحاسبات الإلكترونية في نظم المعلومات المحاسبية.

ولقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم "IASPS No1008" لسنة 2004م تحت عنوان خصائص واعتبارات تقييم المخاطر والرقابة الداخلية لنظم المعلومات الإلكترونية ، حيث جاء في الفقرة رقم 5 أن الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية تحتوى على ثلاثة أنواع من الرقابة ،(4) تتمثل في الرقابة العامة والرقابة التطبيقية ، ورقابة المستخدم . كذلك قام المجمع

(1)د/ عيد محمود حميدة خلف ،(أثر الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية على تقدير المخاطر الملازمة لمراجعة القوائم المالية في ظل البيئة الإلكترونية)، الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ببها _ جامعة الزقازيق السنة الثانية والعشرون ، العدد الأول 2002م ، ص79-83

(2)HandBook Internal Auditing , IAPS No1008 (Risk Assessment and international controlisCharsteristic and Consideration) ,, IFAC Ethics pronouncements,2004,p8.

(3) د/ عبدالوهاب نصر، شحاته السيد شحاته ،(دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات)، الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم تانيس سابقاً ، 2003 ص78 .

(4)Hand Book of International Auditing.IAPS No1008,P5

الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بإصدار معيار المراجعة الأمريكي رقم (SAS.No94) لسنة 2001م تحت عنوان اعتبارات الرقابة الداخلية في مراجعة القوائم المالية حيث جاء في الفقرة 19 أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يجعل الرقابة الداخلية أمام العديد من المخاطر كما في الآتي (1) :

- 1- الاعتماد على نظم أو برامج تقوم بمعالجة البيانات بشكل غير دقيق أو تعالج بيانات غير دقيقة أو الاثنين معاً.
- 2- دخول أشخاص غير مصرح لهم ، لتدمير البيانات أو تغييرها أو تسجيل معاملات غير موجودة أو غير دقيقة أو غير مصرح بها .
- 3- تغير في بيانات الملفات الرئيسية لغير المصرح لهم .
- 4- تغير في النظام أو البرامج لغير المصرح لهم .
- 5- الفشل في إجراء تغيرات جوهرية في النظام والبرامج .
- 6- الفقد المحتمل للبيانات .

ومن هنا كان على المراجع ضرورة القيام بدراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه في تنفيذ عملية المراجعة حيث يستطيع المراجع من خلال دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية تقييم خطر المراجعة والحصول على تأكيد بمدى قدرة نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على توليد معلومات يمكن الاعتماد عليها (2) .

ومن ثم يؤثر هيكل الرقابة الداخلية على كل من طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

لذلك فإن هيكل الرقابة الداخلية السليم يمكن المراجع من اختصار جزء كبير من برنامج المراجعة ، وعلى العكس من ذلك فإنه إذا تبين للمراجع أن هيكل الرقابة الداخلية غير سليم فإنه سوف يقوم بتوسيع نطاق فحصه ، والسبب في ذلك أن نظام

(1) AICPA. Professional Standard, SAS, 94 '(Consideration of Internal Control in a financial Statement Audit)' Au section 319, 2001, p.19

(2) د/ احمد حسين على حسين ، (دراسة تحليلية لدور المراجع في ظل نظم المعلومات المحاسبية الفورية) ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية المجلد التاسع والثلاثون ، العدد الأول ، مارس 2002م ، ص 356-357 .

المعلومات المحاسبي الإلكتروني يعالج آلاف العمليات المالية ، ويكون من غير الممكن وغير الاقتصادي أن يقوم المراجع بمراجعة جميع هذه العمليات بنسبة مائة في المائة لاعتبارات الوقت و التكلفة ومن ثم فإن المراجع يجب أن يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية،⁽¹⁾ مما ينتج عنه خطر عدم قدرة المراجع اكتشاف جميع التحريفات في القوائم المالية.

وفي ضوء ما تقدم فإن استخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية أدى إلى التأثير على معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية . نتيجة تعقد نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني ، وتعقد هيكل الرقابة الداخلية المتعلق به ، إلا أن استخدام المراجع لأساليب مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ، أدى إلى رفع كفاءة و فاعلية المراجع في تنفيذ هذا المعيار ، من خلال استخدام العديد من الأساليب الإلكترونية مثل أسلوب البيانات الإختبارية المتكاملة⁽²⁾ وذلك بحيث يقوم المراجع بإنشاء وحدة مثل أسلوب الافتراضية الوهمية ، بحيث تحتوي على كافة أنواع الأخطاء والتي تمكن من اختبار نقاط الرقابة.

ج/ معيار أدلة الإثبات :- دليل الإثبات في المراجعة هو أي مستند أو بيان أو إجراء يمكن المراجع من التأكد من صحة وصدق المعلومات المحاسبية محل المراجعة⁽³⁾ .

وعلى المراجع ضرورة إدراك أثر استخدام نظم معلومات محاسبية إلكترونية على أنواع الأدلة ، وعلى إجراءات جمعها ، حيث تتحول معظم المستندات الأصلية من مستندات ورقية إلى مستندات إلكترونية ، كما في حفظ المستندات الخاصة بدفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ على الأشرطة الممغنطة⁽⁴⁾ وتتغير إجراءات جمع الأدلة

(1) د/ عبدالوهاب نصر ، د/ شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص75-77 .

(2) د/ ليلي عبدالحميد لطفي ، (أثر استخدام النظم الإلكترونية في المراجعة على كفاءة الأداء المهني للمراجع) ، المجلة العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر بنات ، العدد الثالث عشر ، يونيو 1997م ص71 .

(3) د/ سهير شعراوي جمعة ، مرجع سابق ، ص173 .

(4) د/ عبدالوهاب نصر علي ، د/ شحاته السيد شحاته " ، (مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية)، ص17.

الإلكترونية حيث يستخدم المراجع أساليب مراجعة إلكترونية بدلاً من الأساليب اليدوية.

ولقد عرفت إجراءات المراجعة بمعرفة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، الأدلة الإلكترونية على أنها معلومات تم نقلها وتشغيلها والاحتفاظ بها أو حيازتها عن طريق وسائل إلكترونية يستخدمها مراقب الحسابات لتقييم مزاعم الإدارة بالقوائم المالية.⁽¹⁾ كما قام الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم ISA 500 لسنة 2004م تحت عنوان " أدلة الإثبات في المراجعة" حيث جاء في الفقرات رقم (3،5،6) أنه يمكن الحصول على أدلة الإثبات عن طريق استخدام اختيارات الرقابة وإجراءات التحقيق الجوهرية ، حيث تمكن الأولى من الحصول على أدلة إثبات بما يؤكد ملاءمة التصميم والتشغيل الفعلي للنظام المحاسبي و أنظمة الرقابة الداخلية ، وتمكن إجراءات التحقق الجوهرية من الحصول على أدلة إثبات عن تحريفات جوهرية موجودة في القوائم المالية ⁽²⁾ وهي نوعان : اختيارات تفاصيل العمليات والأرصدة وإجراءات الفحص التحليلي .

ومن أهم أدلة الإثبات التقليدية ، فحص نظام الرقابة الداخلية والأدلة المادية والمصادقات والمستندات الداخلية والدفاتر والسجلات وملفات العمليات والمقارنات والتحليل المالي والعمليات الحسابية والمقابلات الشخصية ، أما عن الأدلة التي تلائم بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية أهمها ما يلي⁽³⁾:

- 1- التحليل الإحصائي : حيث يستخدم الحاسب الآلي لعمل مقارنات بين البيانات المعدة باستخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني والبيانات أو التقديرات الأخرى المعدة مسبقاً ، ويتم عمل تحليلات إحصائية معقدة يصعب إجراؤها في ظل المراجعة اليدوية
- 2- وسائل الضبط والتحكم الإلكتروني - حيث يتم مراقبة مدى صحة معالجة البيانات والمعلومات إلكترونياً وهو يشبه أسلوب المراقبة بالاستثناءات ، حيث يتصرف المراجع على الاستثناءات كما في زيادة أحد بنود المصروفات عن المخصص له.

⁽¹⁾د/ عبدالوهاب نصر علي ، (دراسة الآثار الحتمية للتجارة الإلكترونية على نموذج مراجعة الحسابات) ، ص 47 .
(2)Hand Book of International Auditing No5001'Audit Evidence 'IFAC, Ethics pronouncements 2004,p,3.5.6

⁽³⁾ سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص 110 .

3- أسلوب عينات الاختبار :- حيث يقوم المراجع بانتقاء بعض العينات التي يختبرها أثناء مراجعته للعمليات المعالجة إلكترونياً للتأكد من دقة التشغيل.

4- استعراض تفصيلي للمخرجات: ويستخدم المراجع هذا الأسلوب لمعالجة عيوب عينات الاختبار ، ويعد هذا الأسلوب هام في حالة الشك من صحة المخرجات. إلا إن جمع الأدلة الإلكترونية محاط بمجموعة من الصعاب نتيجة احتمال فقدان البيانات وعدم كفاءة المراجع في مجال تكنولوجيا المعلومات⁽¹⁾ وعدم قدرته على استخدام أساليب المراجعة الإلكترونية.

3/ معايير التقرير : يعد تقرير المراجع المرحلة الأخيرة في عملية المراجعة ، وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المراجع بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين⁽²⁾ كما يعد وثيقة تمكن من إثبات قيام المراجع بتنفيذ واجباته .

ويسترشد المراجع بمعايير التقرير في إعداد تقريره من الناحية الشكلية ومحتوياته ولقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم ISA No 700 لسنة 2004 م تحت عنوان " تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها " ويعد الهدف من هذا المعيار هو وضع قواعد وتوفير إرشادات عن شكل ومحتوى تقرير المراجع الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة ، كما يوضح هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بوضع رأيه مكتوباً وواضحاً عن القوائم المالية ككل ، وكأساس لإبداء المراجع رأيه يجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم النتائج المستخرجة من أدلة الإثبات⁽³⁾ ويتضمن هذا الفحص ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية، ومدى اتفاقها مع القوانين السائدة .

(1) د/ إبراهيم السيد المليجي شحاته ، (دراسة تطبيقية لأثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة بجمهورية مصر العربية) ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية 2004م ص 89 .

(2) د/ محمد حسني عبدالجليل صبحي، (دراسات إنتقادية لمعيار المراجعة الدولي الخاص بتقرير المراجع عن القوائم المالية في ضوء المتطلبات التشريعية في مصر مجلة الدراسات والبحوث و التجارية) ، بينها، الزقازيق ،السنة العشرون، العدد الأول 2000م ص 53 .

(1)Hand Book Of International Auditing ,ISA No.700' The Auditor,s Report on financial Statements' Ehiacs pronouncements2004,P 1-4IFAC,

وتتمثل معايير التقرير في أربعة معايير هي (1) :

1-مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها : تعتبر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها معيار يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية ، وتتكون هذه المبادئ من الأعراف والقواعد والإجراءات اللازمة لتعريف وتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت معين .

2- مدى ثبات التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: الهدف من ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمكين المراجع من إجراء المقارنة بين الفترات المختلفة ، وذلك نتيجة لعدم وجود تغيرات جوهرية في المبادئ المحاسبية ، وفي حالة وجود تغيرات جوهرية يقوم المراجع بالإشارة إلى ذلك في تقريره

3-إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية : يحتوى تقرير المراجع على رأيه في القوائم المالية ككل ، أو على بيان يذكر فيه أنه لا يستطيع إبداء رأيه في هذه القوائم المالية وفي هذه الحالة يجب عليه أن يذكر أسباب عدم إبداء الرأي. ويرى الباحث ان معايير المراجعة لا تختلف كثيرا في ظل النظام الاللكتروني ولكن الاختلاف هو استخدام الحاسوب في عمليات التقرير والفحص (2).

(1)Aren,Alivin and James.loebbecke.op.cit.p.191

(2)د/ أمين السيد لطفي، مرجع سابق ص 485-487

المبحث الثالث

أساليب التدقيق الداخلي في بيئة الحاسوب

مقدمة:

على الرغم من إثارة الكثيرة المرفقة لاستخدام الحاسوب في أداة البيانات المحاسبية فإن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها لم تتأثر فقد بقيت المفاهيم الأساسية ومستويات التدقيق المعروفة هي العام لعملية التدقيق يدوية كانت أو محوسبة أي الاختلاف بين التدقيق في بيئة الحاسوب وبيئة التدقيق اليدوي ينحصر في الأساليب المستخدمة في تنفيذ عملية التدقيق والتي تعتمد على إمكانيات الحاسوب كلياً أو جزئياً بحسب مستوى تطور النظام وبحسب خبرة المدقق. وتوجد العديد من أساليب التدقيق في بيئة الحاسوب وهي عموماً مرتبطة بعوامل متعددة مثل درجة أتمتت النظام الحاسوبي ومدى احتفاظ المنشأة بالوثائق والسجلات أو بمعنى آخر مدى جودة مسار المراجعة وحجم الرقابة والصلاحيات والأشخاص المخولين بالتعديلات الجذرية على النظام ومدى ترحيل وترصيد وجراءة الأشخاص المسؤولين عن هذا الترحيل وفيما يلي بيان لأهم أساليب التدقيق في بيئة الحاسوب.

أولاً: التدقيق حول الحاسوب:

ويعتمد هذا الأسلوب على انجاز عملية التدقيق بنفس الخطوات المتعارف عليها في تدقيق النظم اليدوية بمعنى أن المدقق يتجاهل وجود الحاسوب ولا يستخدمه في عملية التدقيق ولا يختبر إجراءات الرقابة الخاصة بالنظام والمحوسب لا يحاول الاستفادة من الجهاز عند تطبيق إجراءات التدقيق. ويتم ذلك عن طريق قيام المدقق باختيار بعض العمليات من بدايتها إلى نهايتها ثم يقوم بعد ذلك بمقارنة النتائج التي توصل إليها مع مخرجات النظام المحوسب وطالما أن عملية الإدخال سليمة فإن عملية التشغيل سيؤدي إلى مخرجات صحيحة أي أن الحاسوب تتم معاملته كصندوق أسود لا ينبغي التعرف على ما يجري داخله. وقد استخدم هذا الأسلوب في بدايات استخدام الحاسوب في تشغيل البيانات المحاسبية وفي حينها لم يهتم المدققون بأساليب الرقابة الداخلية المستخدمة أو غير المستخدمة في معالجة البيانات حاسوبياً نظراً لافتراضهم أن دقة المخرجات تعتبر في حد ذاتها دليلاً على صحة أساليب المعالجة لهذه المعالجة لهذه

البيانات. فما دامت مخرجات النظام المحاسبي المحوسب صحيحة ويمكن تتبعها فإن المدقق الداخلي يقتنع بسلامة خطوات المعالجة (لا ينطبق)⁽¹⁾.

مزايا المراجعة حول الحاسب ما يلي:

- 1- بساطة وسهولة خطوات وإجراءات المراجعة
- 2- انخفاض تكلفة أداء عملية المراجعة.
- 3- أداء عملية المراجعة على بيانات فعلية وليست افتراضية مع أقل قدر من الإخلال بترتيب السجلات والملفات.
- 4- يتطلب قدر قليل من الخبرة والمهارة اللازمة بعمليات الحاسب الإلكتروني لدى المراجع.
- 5- تتطلب مساعدة بسيطة من موظفي قسم الحسابات ومعالجة البيانات بالمؤسسة وعلى ذلك لا تؤثر على سير العمل بدرجة كبيرة لهذه الأقسام.

عيوب المراجعة حول الحاسب:

- 1- أنها لا تقوم بعمل اختبارات كافية، حيث أنها لا تهتم بفحص المعاملات غير العادية عند اختبار وسائل الرقابة والتي يعتبرها المراجع من أهم أنواع الاختبارات بخلاف اختبار العمليات المحاسبية العادية التي يتم معالجتهما خلال عمليات معالجة البيانات المحاسبية.
- 2- أن أسلوب المراجعة حول الحاسب لا يستخدم الكمبيوتر. والذي يعتبر أداة فعالة في عمل الاختبارات ومعالجة البيانات، حيث تفتقر اختبارات المراجعة على العمليات اليدوية والتي يقوم بها المراجع، ويعني هذا وبصورة مؤكدة أنه لا يمكن عمل مراجعة شاملة واسعة النطاق، وينتج عن ذلك الاقتصار على فحص نسبة صغيرة من هذا الكم الهائل من العمليات التي يتم معالجتها إلكترونياً. هذا بالإضافة إلى أنه في أغلب الأحيان تكون هذه العمليات روتينية لا تمثل مواقف غير عادية يستحق الاهتمام بها ولذلك يجب القيام باختبارات أخرى لفحص مواضع الاستثناءات والشمولية.

(1) Arens-Alvin and others Auditing and Assurance services, and Integrated Approach 2003

3- في حالة نظم التشغيل المتطورة والمعقدة هناك فرص عديدة للتلاعب والغش، خلال عملية التشغيل على الرغم من أن المدخلات والمخرجات سوف تبدو صحيحة من وجهة نظر المراجع إذا ما اقتصر حول الحاسب(1).

ثانياً: المراجعة من خلال الحاسوب:

يقوم هذا الأسلوب على أساس تتبع خطوات المراجعة من خلال الحاسب الالكتروني في مرحلة عمليات الحاسب الالكتروني الداخلية لمعالجة وتشغيل البيانات الكترونياً بالإضافة إلى مراجعة كل من عمليات المدخلات والمخرجات الخاصة بنظم المعلومات الالكترونية. أي أنها تهدف بالإضافة إلى أسلوب المراجعة حول الحاسب إلى فحص ومراجعة أساليب الرقابة على معالجة وتشغيل البيانات والتحقق من صحة أدائها محاسبياً.

ويستند هذا الأسلوب على فرص موداه أنه إذا كان نظام المعالجة أو التشغيل موثوق به ويمكن الاعتماد عليه فإن السجلات تحظى باحتمال متزايد لأن تكون دقيقة.

وعلى ذلك هذا الأسلوب يصلح لمراجعة النظم المتطورة والتي تقل فيها درجة الاعتماد على النسخ المطبوعة للمخرجات وهو الأمر الذي يتحتم معه أن يزاول المراجع مهنته في التحقق من خلال الحاسب وليس حول الحاسب.

ويستخدم أسلوب المراجعة من خلال الحاسب في مجالين هما(2):

أ- مجال التحقق من أوجه التشغيل: أي التأكد من الالتزام بوسائل الرقابة وصحة البرامج. ويعني التحقق من أن البرامج التي تستخدم بالفعل في عملية المعالجة هي نفس البرامج المصرح بها (الالتزام والبرامج) وأنه لم تحدث عليها تعديلات غير مصرح بها.

ب- مجال التحقق من نتائج التشغيل: وتعني التأكد من صحة ودقة النتائج المتولدة من تشغيل البيانات وذلك عن طريق استخدام الحاسب في إجراء الاختبارات الأساسية.

(1) د. رمضان عبد الحميد المبهي، (نظم المعلومات المحاسبية، المفاهيم، التطبيقات)، الجزء الأول، الطبعة الثانية، الزقازيق، معهد الكفاية الانتاجية، جامعة الزقازيق 1998.

(2) د. محمد سامي راضي، (المراجعة المتقدمة)، كلية التجارة- جامعة طنطا، الطبعة الأولى. سنة 1999-2000 ص181.

مزايا وعيوب المراجعة من خلال الحاسوب:

يتضح أن أهم مزايا المراجعة من خلال الكمبيوتر والتي يتميز بها عن المراجعة حول الكمبيوتر أنها تمكن المراجع من اختبار وسائل الرقابة على النظام الإلكتروني بجانب اختبار إمكانيات برامج الكمبيوتر في معالجة العمليات المحاسبية العادية. وتساهم هذه الميزة في حث المراجع على الاشتراك في عمليات الكمبيوتر والمعالجة الإلكترونية للعمليات المحاسبية، مما يوفر للمراجع الإلمام الكافي بمواطن الضعف والقوة في النظم التي تتبعها الشركة والتي على ضوءها يستطيع أن يقدم توصياته إلى الشركة بتحسين وتطوير النظم المتبعة.

ومما لا شك فيه أن المراجعة من خلال الكمبيوتر تنطوي على اختبارات شاملة لعمليات معالجة المعلومات المحاسبية عن تلك الاختبارات التي يقوم بأدائها المراجع طبقاً لأسلوب المراجعة من خلال الكمبيوتر. وبهذا الشكل يستطيع المراجع أداء وظيفته بفاعلية أكثر كمدقق لنظم المعلومات المحاسبية.

وعليه يكون في موقف يساعده على تقديم خدمات أفضل لعملائه أو لشركته إذا كان مراجعاً داخلياً.

وبالرغم من هذه المزايا لأسلوب المراجعة من خلال الحاسب الإلكتروني فإن البعض يوجه إليها بعض الانتقادات ومن أهمها:

- تتطلب جهداً كبيراً من العاملين بأقسام معالجة البيانات والمحاسبة بالمنشأة عند المراجعة والفحص، مما قد لا يتناسب مع قدرات المنشأة أو قد يؤدي إلى إعاقة العمل المحاسبي العادي للمنشأة.
- ضرورة تمتع المراجع بمهارات وعلم كاف بعمليات الحاسب الإلكتروني والنظم الإلكترونية، فليس من المنطقي قيام المراجع بمراجعة وفحص عمليات لا يعرف كيف تتم، ولهذا السبب نشأت الحاجة المحطة لدى مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية إلى مراجعين متخصصين في عمليات مراجعة نظم المعلومات الإلكترونية.
- وبالرغم من شمولية إجراءات المراجعة من خلال الحاسب الإلكتروني، إلا أنها ما زالت تغطي نطاقاً محدوداً من العمليات المحاسبية في نظام المعلومات المحاسبية تحت الفحص، وخصوصاً في حالة إعداد الحالات الاختيارية يدوياً والتي لا تتضمن كافة الحالات المحتمل حدوثها عند معالجة وتشغيل البيانات المحاسبية.

ويمكن القول أن هذا الانتقاد الأخير في الوقت الحالي قد أصبح غير ذي موضوع حيث تطورت كثيراً من البرامج الرقابية سواء كانت من جانب المنشأة المتخصصة في إعداد وتطوير البرامج، أو مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية العالمية، ومن أمثلة هذه البرامج الحديثة، برنامج إنشاء مجموعة الحالات الاختيارية تلقائياً والذي يستخدمه المراجع في اختيار كافة الخطوات المنطقية التي تتضمنها برامج الحاسب الإلكتروني⁽¹⁾

ثالثاً: المراجعة باستخدام الحاسوب:

أدى التطور التكنولوجي الهائل في نظم الحواسيب إلى ظهور أساليب جديدة للتدقيق تعتمد على إمكانيات الحاسوب باعتباره وسيلة فعالة يمكن استخدامها لأداء مهمة التدقيق بكفاءة وفعالية عالية وبتكلفة أقل وبدلاً من الاقتصار على فحص ومراجعة أساليب الرقابة الإلكترونية التي تتضمنها برامج الحاسوب فإن المدقق يستخدم الحاسوب نفسه كأداة لجمع أدلة الإثبات⁽²⁾.

ويقصد بالمراجعة باستخدام الحاسوب أن الحاسب وبرامجه تستخدم كأداة من أدوات المراجعة. حيث أن المراجعة من خلال الحاسب تهدف إلى التحقق من دقة عمليات معالجة البيانات ومن وجود أساليب الرقابة اللازمة لهذه العمليات، يستطيع المراجع كذلك استخدام الحاسب الآلي لمساعدته في أداء بعض خطوات مهمة المراجعة. وفي واقع الأمر يمكن للمراجع أداء مهمته في مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية بدون استخدام الحاسب الآلي لمساعدته في أداء بعض خطوات مهمة المراجعة. وفي واقع الأمر لا يمكن للمراجع أداء مهمته في مراجعة نظام المعلومات المحاسبية الإلكترونية بدون استخدام الحاسب الآلي نظراً لأن مكونات النظام نفسه والبيانات التي يراجعها المراجع موجودة فقط في النظام الإلكتروني ولا وسيلة أخرى للحصول عليها إلا من خلال استخدام الحاسب الآلي ومن أهم الأسباب لاستخدام الحاسب الآلي في عملية المراجعة ما يلي:

(1) د. ثناء علي القباني، (المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني)، كلية التجارة، جامعة المنوفية، الدار الجامعية، 2006، ص 180--193.

(2) د. سعيد مخلد النعيمات- (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة)- جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير 2013. المجلد الثالث، ص 1009.

- التطور المستمر في نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، حيث أصبح استخدام الحاسب الآلي الوسيلة الوحيدة في وقتنا الحاضر لمراجعة هذه النظم للتطور ودرجة التعقيد في مجال تكنولوجيا الحاسبات الالكترونية، والتي تجعل المراجعة بدون استخدامه أمراً في غاية الصعوبة إن لم يكن مستحيلاً.
- توفر الوقت المستغرق في أداء وظيفة المراجعة حيث أنه يتوافر اليوم البرامج الجاهزة للمراجعة وهي⁽¹⁾:

1- برامج التدقيق العامة: وأطلق عليها هذا الاسم لأنها قابلة للاستخدام في أنواع مختلفة في نظم التشغيل الحاسوبية للبيانات وكذلك في وحدات اقتصادية مختلفة، وتنتج هذه البرامج من قبل شركة المحاسبة والتدقيق أو منتجي البرمجيات والحواسيب، ويستطيع المدقق بقليل من الخبرة في مجال الحواسيب أن يستخدم هذه البرامج بمعزل عن برامج المنشأة.

2- برامج التدقيق التخصصية: وهي برامج يتم تصميمها لتناسب بيئة التشغيل في نظام معين للقيام ببعض مهام التدقيق لهذا النظام ولا تصلح لغيره من النظم، وتنشأ الحاجة إلى مثل هذه البرامج عند فشل برامج التدقيق العامة في تأدية أغراض وأهداف التدقيق ومن عيوب هذه البرمجيات ارتفاع تكاليف أعدادها وحاجتها إلى وقت طويل خلال مراحل التصميم والتجارب والتنفيذ كما أنها تتصف بعدم المرونة لأي متغيرات تحدث في برامج التشغيل المستخدمة.

3- نظم التدقيق الجاهزة: ويمكن للمدقق الداخلي أن يستخدم هذه البرامج لزيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق حيث أنها تصمم لتحقيق مجموعة محددة من الأهداف مثل تدقيق تحصيل وتسديد الحسابات، وتحليل أعمار الحسابات، واختبار العينات، وتتطلب هذه البرامج تحويل ملفات المنشأة إلى تنسيق معين يتلاءم مع هذه النظم ومن ثم يتم تنفيذ البرامج⁽²⁾.

(1) د. ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص 196

(2) د. سعيد مخلد النعيمات، مرجع سابق، ص 1011

مشاكل أدلة الإثبات الالكترونية:

أدى استخدام نظم المعلومات الالكترونية إلى توسيع نطاق أدلة الإثبات لتشمل الأدلة الالكترونية والتي من أهم صورها المستندات الالكترونية والبصمة الالكترونية والرسائل الالكترونية وهي أدلة لم تكن موجودة في ظل النظم اليدوية، كما أدى استخدام أساليب المراجعة الالكترونية إلى استخدام العديد من الأدلة مثل التحليل الإحصائي وأساليب عينات الاختبار واستعراض تفصيلي للمخرجات ومراجعة البيانات الاستثنائية. وهناك العديد من المشاكل التي تواجه المراجع أثناء جمع أدلة الإثبات الالكتروني ويمكن تقسيمها إلى:

1- مشاكل متعلقة بنظام المعلومات المحاسبي:

تؤثر المشاكل المتعلقة بنظام المعلومات الالكتروني بشكل مباشر على تنفيذ عملية جمع قدر كاف وملائم من أدلة الإثبات الالكترونية ومن أهم هذه المشاكل:

أ- طبيعة لمعالجة داخل نظام المعلومات الالكتروني: تقوم نظم المعلومات الالكترونية بمعالجة البيانات بشكل تلقائي وفقاً لما هو مبرمج تماماً. وعليه فإن أي خطأ في البرمجة يؤدي إلى معالجة البيانات المالية بصورة خاطئة وبشكل مستمر.

ب- الاحتفاظ بالأدلة الالكترونية لفترة قصيرة: يتم الاحتفاظ بالبيانات والمعلومات في ملفات نظام المعلومات الالكتروني وتكون مقروءة بلغة الحاسب الالكتروني لفترة زمنية قصيرة، نتيجة قيام نظام المعلومات الالكتروني بتحديث جميع السجلات المرتبطة بعملية معينة مباشرة وبشكل تلقائي. كما يعد فقدان المحتمل للبيانات من أسباب قصر الفترة الزمنية لتواجد الأدلة الالكترونية. حيث يتم تخزين أحجام كبيرة من البيانات والمعلومات المالية والبرامج على وسائط تخزين ثابتة ومنقولة كما في الاسطوانات الثابتة والممغنطة وتعد هذه الوسائط عرضة للضياع والسرقة والتلف المتعمد وغير المتعمد.

ج- غياب أو ضعف نظام الرقابة الداخلية: في ظل غياب أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يسهل الوصول إلى البيانات وتطبيقات وبرامج نظام المعلومات الالكتروني باستخدام النظام نفسه أو باستخدام نظم أخرى عن بعد، ونتيجة لذلك يصعب على

المراجع الحصول على أدلة إثبات تؤكد إنتاج نظام سجلات صحيحة تتضمن جميع العمليات التي حدثت.

وتعد حالة ROUND OF TRICK من الأمثلة على الغش الناتج عن ضعف أساليب الرقابة الداخلية في نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، حيث قام أحد العاملين بتقريب الأعداد كما في 2.856 يصبح 2.85 جنيه والباقي يعتبر زيادة، فإن تكرار هذه العملية لعدة مرات يؤدي إلى تجميع مبالغ ضخمة لحسابه الخاص.

كما تعد الفيروسات وأخطاء العاملين الناتجة عن نقص المعرفة وعدم كفاية التدريب من أسباب عدم توافر أو تحريف دليل الإثبات.

د- عدم توافر مستندات ورقية في بعض مراحل النظام الالكتروني: حيث لا تتوفر مستندات للمدخلات نتيجة إدخال البيانات مباشرة من داخل نظام المعلومات الالكتروني بدون توفر مستندات مؤيده لهذه المدخلات، كما في إدخال طلبات المبيعات داخل النظام مباشرة من حيث يقوم النظام بالعمليات المحاسبية مثل الخصومات واحتساب الفائدة دون وجود توثيق سري للعمليات المالية الفردية.

وقد لا يتم طباعة جميع مخرجات نظام المعلومات الالكتروني في صورة مرئية، حيث يتم طباعة ملخص للمجاميع في حين تبقى التفاصيل محفوظة في ملفات الحاسب الالكتروني.

مما يتطلب من المراجع الحصول على هذه المخرجات من الملفات القابلة للقراءة بلغة الحاسب الالكتروني.

2- مشاكل متعلقة بالمراجع:

تؤثر المشاكل المتعلقة بالمراجع بشكل مباشر على تنفيذ عملية جمع قدر كاف وملائم من أدلة الإثبات الالكترونية ومن أهم هذه المشاكل:

أ- التأهيل العلمي والعملي للمراجع:

تعد مشكلة التأهيل العلمي والعملي للمراجع من أهم المشاكل التي تؤثر سلباً على جمع الأدلة الالكترونية، نتيجة عدم امتلاك المراجع الخلفية الأكاديمية والمهنية فيما يتعلق بالحاسب الالكتروني ونظم المعلومات التي تعتمد على الحاسب الالكتروني بشكل جزئي أو كلي مع تعدد أهداف ووظائف الحاسب الالكتروني لتشمل بعض أهدافها

المحافظة على الموجودات وتحقيق الكفاءة والفاعلية في النظم المحاسبية، أما عن وظائفهما من إمساك الدفاتر والمساعدة في اتخاذ القرار تسبب في إيجاد فجوة بين المراجع ومصممي ومبرمجي النظم.

ب- ارتفاع تكلفة استخدام الأساليب الالكترونية في المراجعة: إن استخدام المراجع للأساليب التي تعتمد على الحاسب الالكتروني في تنفيذ مهام عملية المراجعة يترتب عليه زيادة في التكاليف التي يتحملها المراجع، كما في تكاليف أجهزة الحاسب الالكتروني واقتناء وتطوير البرامج والمساعدین المنفذين، وتختلف تكاليف أجهزة الحاسب الالكتروني واقتناء وتطوير البرامج باختلاف أساليب المراجعة الالكترونية التي يستخدمها المراجع.

كما أن الحاسب الالكتروني الخاص بالمراجع قد يزيد من تكاليف عملية المراجعة نتيجة فقد البيانات والمعلومات التي تم تشغيلها وحفظها على الحاسب الالكتروني، كما أن تلف البرامج الخاصة بالحاسب تؤدي إلى ضرورة إعادة تحميل هذه البرامج على الأجهزة ثم إعادة إدخال البيانات وإعادة تشغيلها، مما يزيد من الأجر والمرتبات.

ج- الاعتماد على الحكم الشخصي للمراجع: إن إبداء المراجع رأيه الفني يتطلب قدرًا من الحكم الشخصي المهني الذي يظهر في معظم مهام عملية المراجعة، كما في تخطيط عملية المراجعة وتحديد الأهمية النسبية وتقسيم المخاطر وتحديد مقدار وأنواع أدلة الإثبات المطلوبة لتأكيد وتدعيم الرأي الفني للمراجع، ثم تقسيم هذه الأدلة كما يعتمد المراجع على الحكم الشخصي في تحديد أساليب المراجعة المستخدمة في تنفيذ مهام عملية المراجعة، ويؤدي عدم وجود معايير وقواعد خاصة تحكم التقدير الشخصي إلى وجود أحكام شخصية غير سليمة، خاصة في ظل تعقد مهنة المراجعة⁽¹⁾.

(1) جيهان عبدالمعز الجمال، (المراجعة في البيئة الالكترونية)، كلية التجارة، جامعة بني سويف، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014م، ص279-285.

• أثر بيئة التشغيل الالكتروني على معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية:

إن استخدام الحاسب الآلي وإمكانية استخدامه في المراجعة الداخلية كان ذا أثر على معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وتمثل هذا التأثير في إجراء تعديلات وإضافات على بعض المعايير وإيجاد معايير جديدة للأداء في المراجعة الداخلية. ويناقش الجزء التالي تأثير التشغيل الالكتروني على المعايير الخمسة للأداء المهني للمراجعة الداخلية.

- ثر التشغيل الالكتروني على معيار الاستقلال:

معيار الاستقلال والحياد يعني أن يكون المراجع بعيداً عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيتوفر له الاستقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه. ويرى معهد المراجعين الداخليين أن استقلال المراجع الداخلي يقوم على دعامتين هما المركز التنظيمي للمراجع الداخلي بحيث يكون لمدير قسم المراجعة الداخلية خط اتصال مباشر لإدارة أو لجنة المراجعة. بحيث يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها⁽¹⁾.

وفي ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات يجب على المراجع الداخلي ابلاغ الإدارة العليا في الحالات التالية⁽²⁾:

أ- عندما يتضح للمراجع وجود نقاط الرقابة الداخلية للتشغيل الالكتروني للبيانات.

ب- عندما يتضح للمراجع أي عوامل تتعلق بحماية البيانات والمعلومات واستمرار التشغيل في ظل التشغيل الالكتروني.

وحتى يتحقق الاستقلال للمراجع الداخلي ويضمن حياده في إبداء الرأي لا بد من توفر العاملين التاليين:

• إن ترفع تقاريره بصفة مباشرة إلى جهة عليا في المنشأة يتوفر لديها الوقت والسلطة الكافيين لتدعيمه ومتابعة توصياته⁽³⁾.

(1)The of Internal Auditors (IIA) op.cit.p11

(2) (معايير المراجعة، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين) (القاهرة، بدون سنة نشر) معيار رقم 20، ص171

(3) أ- د. رأفت علي رضوان، (معايير وإجراءات المراجعة، شبين الكوم)- كلية التجارة، جامعة المنوفية 1998-1999، ص 423

ب- د. حسن عبدالحميد العطار، نتائج احتراف المراجعة الداخلية في ظل محدداتها المهنية (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية)، (مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول يناير 2000 ص 31.

- أن تحديد مسؤوليته أمام هذا المستوى⁽¹⁾.

وتجد أنه في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات فإن المراجع الداخلي يكون مسؤولاً أمام الإدارة العليا وإدارة الحاسب الآلي⁽²⁾.

فمسؤوليته أمام الإدارة العليا تختص بنتائج عمليات لمراجعة من الناحية المحاسبية، ومسؤوليته أمام إدارة الحاسب الآلي تختص بتشغيل الحاسب وكل ما يتعلق بالحاسب وعلى ذلك نجد أن المستوى الإداري الذي تتبعه إدارة الحاسب الآلي سوف يؤثر بلا شك على استقلال المراجع الداخلي.

وفيما يتعلق بالاستقلال التنظيمي لإدارة الحاسب الآلي فإن الوضع التنظيمي الأمثل لهذه الإدارة في الخريطة التنظيمية يفضل أن تكون تتبعتهما لرئيس مجلس الإدارة مباشرة وذلك ضماناً لجنس سير العمل بالإدارة⁽³⁾.

ولتحقيق معيار الموضوعية فإن ذلك يتطلب أن يكون المراجع الداخلي متأكداً من أن البيانات التي قد حصل عليها هي البيانات المطلوبة بالفعل وذلك باتباع إجراءات المراجعة السليمة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات و التي تتمثل في:

1- المراجعة حول الحاسب الالكتروني: حين يتم التأكد من صحة البيانات الداخلة بمراجعتها على المستندات.

2- المراجعة من خلال الحاسب الالكتروني وتهدف إلى فحص أساليب الرقابة على معالجة البيانات والتحقق من صحة أدائها محاسبياً.

3- والمراجعة باستخدام الحاسب الالكتروني⁽⁴⁾.

أثر التشغيل الالكتروني على معيار التأهيل العلمي والتدريب والخبرة:

(1) د. محمد شوقي عطا الله، المراجعة، القاهرة، دار النهضة العربية 1976 ص238.

(2) د. محمد الرملي أحمد عبدالإله، (إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات)، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، سوهاج، جامعة أسيوط، المجلد الثامن، العدد الثاني، ديسمبر 1994 ص280

(3) د. محمد سامي راضي، (المقومات الرقابية الملائمة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات)، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، السنة الثامنة 1988م، ص151.

(4) أ- د. رمضان عبدالحميد الميهي، (نظم المعلومات المحاسبية، المفاهيم- التطبيقات)، الجزء الأول (الطبعة الثانية- الزقازيق، معهد الكفاية والانتاجية، جامعة الزقازيق، 1988م، ص231-243.

ب- استيفين: موسكوف، مارك ج، سيكمن، ترجمة د. كمال الدين سعيد، (نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات)، المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، كلية الاقتصاد والإدارة فرع القصيم، 1984م ص445-459.

إن استخدام الحاسب الآلي في مجال المراجعة يتطلب من المراجع أن يكون لديه الخبرة والدراية بنظم تشغيل الحاسب الآلي ويشتق من هذا المعيار الكفاءة والمهارة الذي يتطلب (1):

- 1- عند القيام بعملية المراجعة في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني يجب أن يكون المراجع لديه معرفة أساسية بنظم الحاسب ومكوناتها ووظائفها وإمكانياتها التشغيلية بحيث تكون كافية لتخطيط المهمة وأن يتفهم المراجع كيف تؤثر المعالجة الإلكترونية للمعلومات على دراسة وتقييم نظم الضبط الداخلي وعلى تنفيذ إجراءات المراجعة التي تتضمن أساليب المراجعة المساندة للحاسب الآلي.
- 2- يجب أن تتوفر في المراجع المعرفة الكافية في كيفية معالجة المعلومات إلكترونياً حتى يتمكن من تنفيذ الإجراءات التي تعتمد على المنهج المستخدم في عملية المراجعة.

كما ذكر البعض أن الحد الأدنى من المؤهلات العامة الواجب توافرها لدى المراجع في بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات تشمل الآتي (2):

- 1- فهم المبادئ الأساسية للحسابات الإلكترونية، وليس مجرد وظائف وحدة التشغيل المركزية بل الطريقة التي يتم بها تسجيل البيانات على الوحدات المساعدة.
- 2- القدرة على تصميم وعمل خرائط تدفق النظم المتطورة نسبياً وتحليلها للتعرف على مواطن قوة وضعف النظام.
- 3- فهم خرائط سير ووصف الأنظمة الإلكترونية.
- 4- الدراية العامة بلغة واحدة على الأقل من لغات التخاطب مع الحاسب.
- 5- فهم كيفية استخدام البرامج الجاهزة للمراجعة بصورة عامة.

(1) أ- د. إبراهيم أحمد الصعيدي، (اتجاهات معاصرة في المراجعة)، (القاهرة، قصر الزعفران، 1990م، ص27.
ب- د. عادل اسحاق، (تطوير نظام المراجعة الداخلية في ظل استخدامات الحاسبات الإلكترونية)، مجلة المال والتجارة، العدد 204، ابريل 1986، ص46
د. محمد العبادي، (مدخل مقترح لمراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية)، مجلة العلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الثامن، مارس 1987م، ص103
(2) د. محمد علي حماد، صوب (هيكل رقابة داخلية فعال مع تطوير دور المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وذلك في ظل النظم الإلكترونية)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد التاسع عشر، العدد الرابع، 1995م، ص36

6- فهم النظرية الأساسية لتشغيل الملفات.

7- فهم متى يقوم بطلب مساعدة المتخصص في مجال الأنظمة الالكترونية.

8- فهم المواطن التي تتركز فيها صور الخداع باستخدام الحاسب للتركيز عليها عند المراجعة.

ومع تطور نظم المعلومات واستخدام الحاسب الآلي وظهور شبكات الاتصالات العالمية أدى ذلك إلى التأثير على ثقافة المراجع إذ يجب أن يكون على دراية ومعرفة بالآتي(1):

1- أساسيات شبكات الاتصالات الداخلية والمحلية والعالمية.

2- إمكانيات وخدمات الانترنت.

3- ضوابط الاشتراك في الانترنت وجواده.

4- كيفية الاستفادة من الانترنت في الحصول على المعلومات والمناقشات وإرسال التقارير.

5- كيفية الاستفادة بخدمات الانترنت في مجال المراجعة.

6- الأساليب الحديثة في الدخول إلى الانترنت.

وعلى ذلك يجب على المراجع الداخلي المستخدم للحاسب الآلي في المراجعة الداخلية لكي يكون ملتزماً بمعيار الكفاءة المهنية أن يكون مؤهلاً تأهيلاً عملياً وعملياً كافياً في النواحي المحاسبية وأصول المراجعة وأن يكون ملماً بجوانب سلوكية ومبادئ التنظيم وأن يكون ملماً بطبيعة عمل المنشأة التي يعمل بها وتتوفر لديه الكفاءة والمهارة في استخدام الحاسب الآلي ومتابعة التطورات في نظم المعلومات والاتصالات وتطويعها لإتمام عملية المراجعة.

• أثر التشغيل الالكتروني على معيار نطاق وكيفية المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات:

يركز المراجع الداخلي اهتمامه في ظل التشغيل الالكتروني وتحليل المعلومات على النواحي الآتية(2):

(1) د. حسين شحاتة، (الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة) (القاهرة، كلية التجارة، جامعة الأزهر 1999م، ص46.

(2) د. حسن شحاتة، (الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة)، القاهرة، كلية التجارة، جامعة الأزهر 1999م، ص46.

أ- المراجعة السابقة على المدخلات والهدف من هذه المرحلة التأكد من سلامة المدخلات واستيفائها لكافة الشروط الشكلية والموضوعية المتعارف عليها.

ب- المراجعة على البيانات الداخلة للكمبيوتر - ويركز المراجع على الآتي:

- التأكد من صحة المعلومات والتعليمات المطلوب إتباعها عند القيام بتشغيل البيانات وهذا ما يتطلب منه دراسة برامج الكمبيوتر والاطمئنان على سلامتها.
- التأكد من أن التعديلات والإضافات في البيانات الداخلة قد أضيفت إلى البرنامج المخزن في الكمبيوتر بعد موافقة الجهات المخولة بذلك.

ج- المراجعة على برامج الكمبيوتر المستخدمة في تشغيل البيانات وتحليل وعرض المعلومات.

عندما تدخل البيانات للكمبيوتر فإنه يصعب التعديل فيها إلا بناءً على برنامج جديد، ولا يكون هناك فرصة سانحة للتلاعب أو الغش أو حدوث أخطاء. ويقطع الشك باليقين . يمكن للمراجع الداخلي التأكد من أن البيانات والمعلومات المخزنة على الكمبيوتر مطابقة للأصل وفي هذه الحالة يركز المراجع على ما يلي:

- صحة تصميم البرنامج.
- سلامة أداء الحاسب الآلي.
- سلامة الأوامر والتعليمات (أوامر التشغيل) من المتطور المحاسبي.
- وجود وسائل التحكم الذاتي داخل الكمبيوتر.
- صحة التعديلات المدخلة على برامج الكمبيوتر.

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

د- المراجعة على المخرجات من المعلومات وسبل عرضها وتفسيرها. ويتركز دور المراجع في هذه المرحلة على ما يلي:

- مطابقة المعلومات الواجب أن تكون من ناحية التصميم والواقعية على المخرجات الفعلية.

- التأكد من أن تفسير المحاسب أو غيره مستند إلى أرقام صحيحة واردة في مخرجات الكمبيوتر لتلافي التلاعب في تفسير تلك المعلومات.
 - حيث أن معظم المديرين ليسوا خبراء في مجال الكمبيوتر يجب التأكد من التقارير المرفوعة إليهم يطابق من الناحية الموضوعية المعلومات الواردة من مخرجات الكمبيوتر ومن أن اقتراحاتهم قد روعيت عند تشغيل البيانات دورة أخرى.
 - قصر توزيع نتائج المخرجات على الأشخاص المصرح لهم بذلك فقط. ولضمان ذلك يتم استخدام سجل يتضمن أسماء ووظائف من لهم حق الحصول على نتائج المخرجات حتى لا يتم توزيعها على أفراد أو إدارات غير مصرح لهم بذلك⁽¹⁾.
 - أثر التشغيل الالكتروني على المعيار: الرقابة الداخلية ودور المراجع الداخلي عند التشغيل الالكتروني للبيانات:
- يجب أن يتحقق المراجع الداخلي من مقومات نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات والذي يشتمل على نوعين أساسيين من الضوابط الرقابية وهما:
- 1- الرقابة العامة على التشغيل الالكتروني للبيانات وتتضمن⁽²⁾:
- رقابة على التنظيم والإدارة.
 - رقابة على تطور النظم وحفظها.
 - رقابة الآلات والبرامج.
 - رقابة البيانات والإجراءات.
- أثر التشغيل الالكتروني على معيار التقرير:
- تتطلب النظم اليدوية قدراً كبيراً من الوقت لتصميم التقارير وإعداد التسويات الضرورية أما في النظام الذي يعتمد على الحاسب والمصمم جيداً يتم تصميم التقارير اللازمة في أقل وقت ممكن عند الحاجة إليهما كما يمكن استخدام إمكانيات الحاسب لتسهيل عملية العرض وذلك باستخدام الرسوم البيانية واستخدام بعض الأساليب الإحصائية وبحوث العمليات للمساعدة في اتخاذ القرار⁽³⁾.

(1) د. حسين شحاتة، مرجع سابق، ص 22.

(2) المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين (معايير المراجعة) (القااهرة بدون سنة نشر).

(3) د. محمد علي حماد، مرجع سابق، ص 6.

كما لعب الحاسب الآلي دوراً هاماً في إعداد تقارير الأداء على أساس الإدارة بالاستثناء⁽¹⁾ حيث يحتفظ في الملف الدائم بالحاسب بمعلومات عن الحد المقبول للانحرافات والذي على أساسه يتحدد مدى أهمية انحراف الأداء الفاعل عن تقدير الموازنة. وعليه يتم إعداد تقرير الأداء ليحتوي على الانحرافات التي تقع خارج المدى المقبول، مما يؤدي إلى فعالة عالية في استخدامات الحاسب الآلي واستخراج المعلومات الملائمة في أسرع وقت ممكن، وبالتالي تزداد فعالية وكفاءة اتخاذ القرارات، وأصبح أيضاً في إمكان إدارة المنشأة استلام التقارير في وقت وجيز عقب انتهاء الأداء مما يؤدي إلى زيادة كفاءة التشغيل نظراً للمبادرة الفورية في فحص وتصحيح أسباب الانحرافات قبل تفاقم الموقف، حيث يجب على الإدارة أن تتولى الفحص وعمل الإجراء اللازم لتصحيح أي انحرافات يكتشف المراجع أمرها ويرد ذكرها في تقرير الأداء.

(1) ستيفن. أ- موسكوف، مارك ج سيمكن، مرجع سابق، ص55.

الفصل الثاني

نشأة وتطور وأهداف وأنواع وأسس الرقابة المالية

المبحث الاول: نشأة وتطور واهداف اهمية الرقابة المالية .

المبحث الثاني: انواع الرقابة المالية .

المبحث الثالث: اسس الرقابة المالية

المبحث الأول

نشأة وتطور وأهداف وأهمية الرقابة المالية

مقدمة:

يعتبر عنصر الرقابة أحد أهم العناصر الرئيسية لتصحيح وتقويم الأعوجاج المؤسساتي في القطاع الحكومي إذا تم تفعيلها وتنفيذها، وذلك لما يهدف إليه من تحقيق بناء مؤسساتي سليم وجيد يضمن وضع حدود للتجاوزات ويساهم في تطوير الأداء وزيادة الفعالية التنظيمية للوحدات الحكومية.

وتعتبر وظيفة الرقابة المالية من أهم الأنشطة الممارسة في الوحدات الحكومية، وتظهر أهميتها في القطاع الحكومي للملكية العامة لأموال هذا القطاع، فهي تسعى بالدرجة الأولى للحفاظ على المال العام أو تسخير الجهود من أجل ضمان صحة ملائمة ونزاهة عمليات التحصيل والإنفاق وفقاً للأصول والقواعد المهنية.

وتعد الوظيفة الرقابية ركناً أساسياً في التنظيم، ولا تقتصر في دورها على المراجعة المستندية وتدقيق الحسابات بل تمتد لتشمل تقييم الأداء المالي وتقييم الأداء، وبالتالي فإن اتخاذ الإجراءات التصحيحية فور اكتشاف الأخطاء يعتبر من أبرز ما يميز الرقابة المالية الفعالة.

وظيفة الرقابة المالية تعتبر خلاصة نهائية لنتائج مجموعة من الوظائف الإدارية التي تهدف إلى حماية أصول وممتلكات الوزارة من العبث والسرقة والاختلاس وسوء الاستخدام وهي تمثل الوظيفة الإدارية الأخيرة في المؤسسات العامة⁽¹⁾ ولعل ذلك يأتي نتيجة لدور الرقابة في تقييم نتائج الأعمال النهائية والحكم على مطابقتها للمعايير.

ولا يقتصر دور الرقابة المالية على اكتشاف الانحرافات عن الأداء المخطط فحسب، وإنما تتركز في تبرير هذه الانحرافات، ويمتد دورها لتشمل تدارك الانحرافات وتجنب

⁽¹⁾ كامل المغربي، وآخرون، (أساسيات في الإدارة)، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 1995، ص194.

الأخطاء قبل وقوعها متى أمكن ذلك، وبالتالي فإنها تمثل جانب وقاية ويسمى علاج فقط.

وتمتد الرقابة المالية لتشمل كافة الأعمال الإدارية والمالية في الوحدة الحكومية، ولمعرفة ماهية عمل الرقابة المالية، يتناول هذا الفصل بالمناقشة والتحليل الموضوعات التالية:

أولاً: التطور التاريخي للرقابة المالية

قد يبدو مفهوم الرقابة المالية حديث نسبياً إذا ما تركز عرضه في القطاع الحكومي، إلا أنه في الواقع مفهوم تعود نشأته إلى نشأة الدولة وملكيته للمال العام نيابة عن الشعب، وقد عرفها الفراعنة القدماء حيث كان لديهم رقابة تهتم بضبط المحاصيل وتقاضي الضرائب عنها وكان ذلك منذ أكثر من 300 سنة قبل الميلاد⁽¹⁾.

فإذا أمعنا النظر في الأحداث التاريخية للحضارات الإنسانية، لوجدنا بأن الرقابة عرفت في بلاد الرافدين منذ آلاف السنين، إذا تبين الألواح الطينية التي وجدت في تلك البلاد على وجود قوانين مكتوبة باللغة الأكادية تشير إلى ما يشبه المصادقات المستعملة في التدقيق المعاصر وقد كان المراقب يستمع إلى تقارير الموظفين المتعلقة بالمخزون وكيفية إنفاقهم له ليحاسبهم على ذلك.

ولقد نصت بعض الشرائع والقوانين في تلك الفترة على عقوبات صارمة بحق من يتعدى على المال العام تصل إلى عقوبة الإعدام، حيث نصت المادة السادسة من شريعة حمورابي، والتي وجدت في مدينتي أوروبابل على ما يلي: " إذا سرق رجل حاجة تعود إلى الإله أو للقصر، فإن ذلك الرجل يعدم، ويعدم كذلك من بيده الحاجة المسروقة.

أما في الشرق ظهرت فكرة المحاسبة لدى السومريون قبل ثلاثة ألاف عام قبل الميلاد حيث وجدت وظائف الكاتب للرسائل والوثائق القانونية وعقود البيع والشراء والاقتراض إضافة إلى كونه يعمل محاسباً لتدوين الغنائم، لا شك أن فكرة وجود محاسبة تعني رقابة بحد ذاتها، وقد شرعت القوانين المنظمة إلى الشؤون الإدارية والمالية. وكان من اختصاصات هذه الإدارة التحقيق في الشكاوى والسهر على

(1) الكفراوي عوف، (الرقابة المالية في الإسلام)، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر 1993، ص 9.

الأشغال الهامة ومراعاة الدقة في تحصيل الضرائب وكان مدير الإدارة المركزية في ذلك الوقت يقوم بتقديم كشف حساب دقيق عن قيمة محاصيل الزراعة لديه، وبذلك تتضح معالم نظرية المساءلة التي كان معمولاً بها في تلك العهود⁽¹⁾.
أما في العصر الرومان فقد ظهرت وظيفة مراقب الحسابات الخاص (يراد بذلك المسائل المالية) الغير عادية ومثال ذلك الغرامات التي تحصلها الحكومة والأراضي والأموال التي ليس لها صاحب يصدر أحكام بمصادرتها، حيث كانت هذه الوظيفة من أخطر الوظائف في ذلك العهد⁽²⁾.
إن المتتبع لتطور الرقابة يظهر الأساس والتحليل والتفسير للتغيرات التي طرأت في سبيل تحقيق هدف الرقابة ، ويظهر هذا التطور ان الوظيفة الرقابية وتحقيقها مرت في مراحل متعددة : (3) .

المرحلة الاولى : قبل سنة 1500 م كانت الاحداث المالية تسجيل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منه التسجيل لنفس العمليات مستقلاً عن الآخر وهذا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما وبالتالي يمنع التلاعب والاختلاس وكان الوظيفة الرقابية الداخلية كانت تتحقق داخلياً وليس هناك من يراقب العمل من خارج المشروع ، ويتطور النشاط التجاري وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح أفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمار اماكن جديدة تطلب الى محاسبة العائدين من قباطن السفن والعائدين بالثروات من الدنيا القديمة للقارة الاوربية فتطلب الامر استخدام مراجعين لغرض محاسبة قباطنة السفن هذه ومنع اختلاس هذه الثروات فكان الرقابة وجدت في هذا الوقت للتحقق من امانة الاشخاص الذين عهد اليهم المسئوليات المالية .

(1) عبدالرؤوف جابر، (دور رقابة ديون المحاسبة. دراسة قانونية)، مكتبة دار الثقافة، عمان 1997، ص10.

(2) عبدالرؤوف جابر، مرجع سابق ذكره، ص11.

(3) عبد الفتاح الصحن واخرون ، الرقابة ومراجعة الحسابات ، (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة 1989م) ص 2- 3

المرحلة الثانية: من سنة 1500م الى 1850م اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية وظلت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاسات والتلاعب ، وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المالي عن الادارة ، وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للاحداث المالية الا ان هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة وأدواتها تحقق في خلال هذه المرحلة حيث كان هناك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير زنع التلاعب والاختلاس والتغير الاخر الهام كان القبول العام للحاجة الى استعراض مستغل للنواحي المالية سواء للمشروعات الكبيرة أو الصغيرة .

المرحلة الثالثة : للفترة من 1850م الى ما بعد ذلك : كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت الى ظهور المشروع الكبير الحجم وبروز الشركات المساهمة وانقلت الادارة من أفراد مهنيين واصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الادارة وبالتالي انصب اهتمامهم على سلامة المحافظة على رأس المال وتنميته وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة واعترف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لاي تنظيم محاسبي .

ويرى أحد الكتاب إن الرقابة تطورت في العصور الوسطى أكثر فأكثر ، فظهرت الحاجة الى وجود السلطات الثلاث في نظام الدولة في اوربا ، وهي السلطة التشريعية والقضائية الى جانب السلطة التنفيذية ففي عام 1256م تأسست غرفة محاسبة باريس التي انشأها الملك سانت لويس ، وكان من مهامها الرقابة على الحسابات وإصدار الاحكام ، وتوالت فيما بعد تطورات متلاحقة على مفاهيم الرقابة والحاجة الى استخدامها ففي عام 1789م وإبان الثورة الفرنسية أصبحت الرقابة حقاً مكتسباً لممثلي الشعب في مناقشة النفقا العامة واسلوب تنظيمها وإدارتها . (1)

1- على عباس ، الرقابة على المال والاعمال ، ط1 ، (عمان : مكتبة الرائد العلمية للنشر ، 2001م) ص23

التطور الوظيفي للرقابة المالية:

تطور مفهوم الرقابة المالية بتطور المبادئ التي تحكم النشاط المالي للمنظمات. حيث بدأت بمفهومها الحالي التقليدي على الرقابة المحاسبية القائمة على المراجعة المستندية والتحقق من سلامة تطبيق القوانين المالية.

أن الرقابة المالية وفق المنهج الحديث لم تعد قاصرة على الإجراءات التي تتبع لمراجع الحسابات والتصرفات المالية، بل تجاوزت هذا المفهوم إلى تقسيم أعمال الأجهزة الخاضعة للرقابة، وقياس مدى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية وفق الزمن المحدد لها.

إذا يمكننا القول بأن عملية الرقابة المالية انتقلت من قسم ديوان المحاسبة إلى جهاز مستقل في الرقابة المالية⁽¹⁾.

ثانياً : خطوات الرقابة

تتطلب الرقابة القيام بابع خطوات أساسية يمكن استخدامها في اي مجال من مجالات الرقابة على الاموال والاجراءات وجودة المنتجات والخدمات ... وهي :

1. وضع المعايير : يعتبر وضع الخطط والمعايير الخطوة الاولى في عملية الرقابة ، ومع ذلك نظراً لان المديرين لا يستطيعون ملاحظة كل شي فإنه يجب وضع المعايير ومتابعتها ، والمعيار نموذج أو مستوى الاداء المرغوب تحقيقه ، والمعايير هي النقاط المختارة من برنامج الخطة الكلية والتي يتم فيها قياس الاداء لكي يعطي المديرين الاشارات التي توضح لهم كيف تسير الامور بدون الحاجة الى مراقبة كل خطوة في تنفيذ الخطط وتحتاج الادارة الى وضع معايير الاداء لكل الانشطة التي تمارس في المشروع ، وقد يعبر عن المعايير بمصطلحات مثل : جودة المنتج ، الخدمة ، الارياح المكتسبة ، المصاريف المستحقة ، عدد شكاوى العملاء نسبة الغياب⁽²⁾.

(1) عوف محمد الكفراوي، (الرقابة المالية في الإسلام)، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر، 1997، الطبعة الأولى، ص19.
2- محمد الصيرفي، إدارة المصارف ط1، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2006 م) ص 234.

2. قياس الاداء : تأتي هذه الخطوة بعد تحديد معايير الاداء ، وهي قياس العمل الفعلي الذي تم انجازه ، وتعتمد هذه الخطوة على امكانية التقييم الموضوعي على الخطوة السابقة وعلى المعايير وسهولتها ، وبشكل عام يجب أن يتوافر في هذه العملية قياس الموضوعية ، ورغم سهولة الاسترشاد بالمعايير الكمية الا أنها يجب الا تؤخذ كمسميات أو كبديل كلي للمقاييس النوعية⁽¹⁾.

3. مقارنة النتائج: تعد هذه الخطوة أهم الخطوات التي تلي عملية قياس الاداء حيث يتم فيها مقارنة العمل المنجز مع ما هو منفذ فعلياً ، فاذا ظهر من المقارنة أن العمل تم تنفيذه حسب المعيار فإن الاداء يكون خارجاً عن السيطرة وإذا كان المعيار المستخدم كمياً فإن الاداء يكون خارجاً عن السيطرة وإذا كان المعيار المستخدم كمياً فإن عملية المقارنة تكون سلة نسبياً ، أما المعيار الوصفي فيجعل عملية المقارنة صعبة الى حد كبير⁽²⁾.

4. تصحيح الانحرافات عن المعايير : يعد الغرض النهائي الذي تبحث عنه عملية الرقابة هو الكشف عن الانحرافات ومعرفتها والعمل على اصلاحها في الوقت المناسب وبالسرعة الممكنة ، ويمكن أن يكون الإجراء التصحيحي عبارة عن تعديل الخطط أو تعديل طبيعة العمل ، أو استبعاد معوقات العمل ، أو زيادة عدد الموظفين ، أو تدريب الموظفين وتنمية مهاراتهم ، أو ايجاد نظام حوافز فعال ، ولكن ورغم تصحيح الانحرافات فمن الممكن أن تظهر مرة أخرى ، وذلك لان المعلومات التي تصل الى إدارة المنشأة قد تكون غير صحيحة أو ناقصة ، وبالتالي يجب معرفة أسباب الانحراف الحقيقية والعمل على تعديلها حتى لاتظهر المشكلات مرة أخرى⁽³⁾.

يمكن القول إن تصحيح الانحراف أ، تعديلها عادة ما يأخذ ثلاث أشكال هي : (4)

1- البقاء على الوضع الحالي

2- اتخاذ الاجراءات التصحيحية

1- محمد القريوتي ، مبادي الادارة النظرية والعمليات والوظائف ، ط2 ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2004 م) ص 362 .

2- زاهد دبيري ، الرقابة الادارية ، ط1 ، (عمان : دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2011م) ص18

3- خليل حجاج ، محاضرات في إدارة الاعمال ، (عزة : مكتبة القدس للطباعة والنشر والتوزيع ، 2001 م ص 256

4- صلاح الشنواني ، التنظيم الاداري في قطاع الاعمال ، (القاهرة : دار المعارف ، 1996م) ص 195.

3- تغيير المعايير

يلاحظ الباحث تكامل هذه الخطوات للوصول الى رقابة ذات قيمة وتدفع عجلة المؤسسة نحو التطور والشفافية ، ويرى الباحث أن مجالات الرقابة يجب أن تشمل كل الأنشطة الموجودة بالمنشأة حتى تتمكن من اكتشاف الانحرافات وتصحيحها للوصول للمعدلات المنشودة .

إن عملية الرقابة لاتعطى ثمارها من جراء المقاييس أو مقارنة الانتاج الفعلي بالمقاييس الموضوعية بل من جراء اتخاذ القرارات الضرورية لتصويب الاعمال الفعلية وإغلاق الفجوة بينهما وبين المعايير المرغوبة وبالتالي فإن الاجراء التحيحي قد يتم من جراء استخدام الوسائل التالية :-

1. **تعديل ظروف العمل** : كلما ازداد تغير الظروف كلما انحرفت النتائج الفعلية عن مسارها الطبيعي وتباعدت الاهداف التي تم تحقيقها عن الاهداف المطلوبة في الاصل ، ولهذا يجب العمل ما أمكن على تعديل ظروف العمل بما يتطابق والافتراضات التي بنيت عليها الخطة .

2. **تحسين طرق اختيار العمال وطرق تدريبهم وتوجيههم** : يمكن القول عامة إن العامل يقوم بواجبه تبعاً لقدرته الجسمية والعقلية وتناسباً مع درجة التدريب والتوجيه التي تلقاها .

3. **تعديل الخطط عند الحاجة** : وهنا يمكن القول إن الخطط ليست قانون يحذر تعديلها فهي نتيجة الاجتهادات الشخصية وتفسير العوامل البيئية وافتراض استمراريتها في المستقبل فهي عرضة للاخطاء وعلى المسئول مراقبتها من الحين للاخر .

4. **البحث عن الاسباب وليس الظواهر** : يجب على المسئول أن يفرق بين الاسباب والظواهر قبل اتخاذ أي اجراء تصحيحي من خلال معالجة أسباب المرض الجذرية وليست العرضية .

ثالثاً: مفهوم الرقابة المالية:

المفهوم اللغوي: يعني المحافظة على الشيء وصونه وحراسته، وهذا المفهوم يعتمد على المحافظة على الأموال وترشيدها وإنفاقها.

الرقابة شرعا: استعمل فقهاء الشريعة بمعناها اللغوي فهي عندهم المحافظة والانتظار فمن قوله تعالى: (كيف وإن يظهروا عليكم لا يرقبوا فيكم إلا ولانمة)⁽¹⁾.
تفاوت مفاهيم الرقابة المالية بين الحصر والشمول، فقد تتسع تارة لتشمل الأنشطة المالية والإدارية، وتتركز على الوظائف لتشمل الرقابة على النشاط الممارس سواء تحصيل أو إنفاق للمال، وفي أحيان تعرف حسب طبيعة عمل المنشأة سواء كانت تختص في قطاع الأعمال أو في القطاع الحكومي.

فهناك من عرف الرقابة المالية على أنها مراجعة العمليات للتأكد من أن التدفقات النقدية التي تمت كانت وفقا للخطة الموضوعة مسبقا وأن الانحرافات التي حدثت لها ما يبررها⁽²⁾.

وهناك من يرى بأن الرقابة المالية هي: " عملية الكشف عن الانحرافات أيا كان موقعها سواء في ذلك الانحرافات عما يجب إنجازه أو الانحرافات في الإجراءات والعمل على مواجهتها بالأسلوب الملائم حتى تصحح ولا تظهر مرة أخرى في المستقبل⁽³⁾.

وهناك من المؤلفين من ركز في تعريفه للرقابة المالية على التعريف الشامل لوظيفة الرقابة باعتبار أنها جميع الإجراءات الهادفة للتأكد من أن ما تم أو يتم مطابق لما هو مخطط وتهدف إلى إظهار موطن الضعف واكتشاف أخطاء التنفيذ بغية معالجتها والحيلولة دون تكرارها⁽⁴⁾.

ويرى معهد الإدارة العامة بالرياض بأن الرقابة المالية هي الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف الكامل عن الانحرافات ومدى مطابقتها للتصرفات المالية على القوانين والقواعد النافذة⁽⁵⁾.

(1) سورة التوبة، الآية 8.

(2) سويلم محمد، (الإدارة المالية في ظل الكوكبة)، بدون ناشر، مصر، بدون تاريخ، ص178.

(3) كنجو. كنجو، وفهد إبراهيم، (الإدارة المالية)، دار الميسره للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1997، ص329.

(4) المرجع السابق، ص329.

(5) معهد الإدارة العامة، (ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية)، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1405هـ، ص16.

وهناك من فصل في تعريف الرقابة المالية حسب طبيعة النشاط الممارس، باعتبار أن الرقابة المالية الممارسة في القطاع الخاص تختلف عن تلك الممارسة في القطاع العام وقد أعطى تعريفاً للرقابة المالية حسب طبيعة القطاع الخاص، فقد تم تعريفها في القطاع الخاص على أنها مراجعة العمليات المالية التي تمت في الماضي والحاضر أول بأول، كما تعني مراجعة للمصروفات والإيرادات خلال استثمارها واستردادها باستمرار التحقق من أن تدفق الأموال النقدية يتم طبقاً للخطة يتم طبقاً للخطة تمثله في الميزانيات التقديرية النقدية وأن الانحرافات قد عولجت أسبابها في الوقت المناسب حتى يسير المشروع بنجاح من الناحية المالية دون إفسار، وأنه يحسن استثمار المال للوصول إلى أكبر كفاية(1).

أما في مجال الإدارة العامة فتم تعريف الرقابة المالية على أنها التثبت من صحة الحسابات ومصادر الإيراد وأوجه الإنفاق، وأنها صدرت جميعها بناء على الاعتمادات والترخيص السليمة تبعاً لقوانين الدولة ولوائحها، وأنه لم يحدث هناك عجز أو اختلاس في الأموال العامة(2).

وعرفها مكتب المحاسبة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية باعتباره هيئة الرقابة الخارجية كما يلي:

- فحص العمليات المالية ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات ومراجعتها.
- فحص كفاءة واقتصاديات العمليات ومراجعتها.
- فحص ومراجعة نتائج البرامج.

وعرفت لجنة الأدلة والمصطلحات التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الرقابة المالية في القطاع الحكومي بأنها الرقابة التي تأخذ أحد الشكلين الآتيين:

- رقابة مالية خارجية: تقدم أجهزة رقابية مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة.
- رقابة مالية داخلية: تقدم بها وحدات إدارية تعمل داخل الجهة الخاضعة للرقابة.

(1) بكر جلال، (الإدارة المالية)، مكتبة عين شمس، مصر 1978، ص 98.

(2) المرجع السابق، ص 99.

عرفها هو لدون: على أنها الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المشروع والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقا لما هو مخصص لها(1).

وتعرف أيضا بأنها مجموعة من الإجراءات الإدارية والقانونية التي تضعها الدولة لغرض حماية الأموال العامة من خلال مراقبتها لجميع الأنشطة المالية لأجهزة الدولة(2).

ويرى آخرون أن الرقابة المالية تعني: هي مجموعة من الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للقوانين المحددة وللمطابقة مع ما هو وارد في الموازنة، وتحديد الانحرافات إن وجدت ودراسة أسبابها لعلاج نقاط الضعف التي تسببت فيها وتشجيع نقاط القوة التي أدت إلى الانحرافات الموجبة منها(3).

ويرى الباحث أن عملية الرقابة المالية بأنها مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى حماية المال العام من السرقة والاختلاس وإيجاد قوانين رادعة لكل مخالف. ولا تقتصر عمليات الرقابة المالية على الصرف والإيراد فقط ولكن تمتد إلى أكثر من ذلك. بحيث تشمل الرقابة على تنفيذ الخطط وتنفيذها في الوقت المحدد واكتشاف المشاكل المالية في حينها ومعالجتها.

رابعاً: أهداف الرقابة المالية:

لما كان الهدف العام للرقابة المالية في القطاع الحكومي هو الحفاظ على المال العام، وحمايته من سوء الاستخدام سواء كان ذلك متعلقا بتحصيل الأموال أو إثباتها أو طرق إنفاقها، فهي من ناحية تفرض الأنظمة الملائمة التي تكفل تحقيق السلامة والصحة المالية، ومن ناحية أخرى تفرض الإجراءات العقابية والجزائية في حال وقوع أخطاء متعمدة أو اختلاسات.

(1) بدوى عبدالسلام، (الرقابة على المؤسسات العامة)، دراسة تحليلية لوسائل تحقيق الرقابة على القطاع العام ووحده الانتاجية، الطبعة الأولى، مكتبة الأنجلو المصرية للنشر، القاهرة، ج. م. ع. 1982، ص 87.

(2) kontz,1984. P549

(3) مؤيد الدوري، ، طاهر أَلجَناني، (إدارة الموازنات العامة)، دار زهران للنشر، الأردن، عمان، 1999، ص 123.

وأى كانت إستراتيجية الرقابة المالية، فهي تسعى إلى تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها، مع تقسيم هذه الأهداف وفقاً للتنظيم الهيكلي الوظيفي، فهي تعمل على تحقيق مجموعة من الأهداف على المستوى التنفيذي، وأخرى على مستوى الأفراد، بالإضافة إلى أهداف على المستوى الاستراتيجي، وبالتالي فإن الباحث يرى إمكانية تصنيف أهداف الرقابة المالية على النحو التالي:

أولاً: على مستوى العمل التنفيذي:

ويقصد بالمستوى التنفيذي الدوائر والأقسام الفرعية في الوحدة الحكومية والتي تتولى القيام بتنفيذ مجموعة من القوانين واللوائح والتعليمات من خلال إجراءات مالية ومحاسبية تتسم بالتكرار كوظائف التحصيل والصرف والتبويب في السجلات، وبذلك تسعى الرقابة المالية في هذا النطاق إلى تحقيق الآتي⁽¹⁾:

1- ضمان دقة وصحة البيانات المالية المثبتة في السجلات والدفاتر الخاصة بالوحدة الحكومية وتوضيح مدى كفايتها وكفاءتها في الاستخدام ومدى الاعتماد عليها.

2- التأكد من تحصيل الموارد وإنفاقها وفقاً للقوانين واللوائح المعمول بها مع ضمان دقة وسلامة تبويبها واستلامها سواء كانت موارد نقدية أو عينية⁽²⁾.

3- تزويد متخذي القرار برأي فني متخصص ومحيد إزاء نتائج الأعمال المنجزة، سواء كانت متعلقة بنتائج القوائم المالية أو ما هو مقيد في السجلات والدفاتر المنظمة للعمل المالي.

4- اكتشاف الأخطاء من واقع المجموعة الدفترية والمستندية والتحقق للكشف عن نوعية الأخطاء وتقديم التوصيات الملائمة كإصدار العقوبات التي تتلاءم وحجم الانحراف المكتشف.

5- الحد من فرص ومواطن الوقوع في الأخطاء وخلق جانب وقائي للحد من الانحرافات السلبية وتبرير الانحرافات الإيجابية والاستفادة منها مع الكشف عن حالات الغش والاختلاس المالي.

(¹) مهيب الساعي، (علم تدقيق الحسابات)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1991م، ص 12-19.

(²) بدوي عبدالسلام، (الرقابة على المؤسسات العامة)، مكتبة الأنجلو المصرية، مصر، (بدون تاريخ)، ص 93.

6- العمل على الحد من المشاكل والعقبات التي تعترض تدفق وانسياب العمل التنفيذي وتذليلها.

ضمان تطبيق اللوائح والقوانين والتعليمات المالية في حدود التصرف بالمال العام تقادياً للإسراف أو لحدوث الانحرافات من جانب القائمين على الأموال.
ثانياً: على مستوى الأفراد:

تسعي الرقابة المالية لتحقيق مجموعة من الأهداف من خلال ضبط أداء الممارسين للعمل المالي والمشرفين عليه، وفي ضوء ذلك فإن الرقابة المالية تهدف إلى⁽¹⁾:

1- إخضاع الوحدة الحكومية للأنظمة والقوانين واللوائح التي تحدد مهام الموظف، والتي توضح وتنظم العمل المناط به، مع تحديد واجباته والتزاماته وحدود صلاحياته في تأديته الوظيفة العامة.

2- التأكد من الاستغلال الأمثل للموارد البشرية والمالية حتى لا يؤدي استخدامها إلى إهدار الجهود دوم مقابل يعود بالنفع على الوحدة الحكومية.

3- العمل على رفع كفاءة الموظفين وحسن تدريبهم لضمان استخدام طاقاتهم وفقاً للمعايير المحددة لإنجاز العمل.

4- الكشف عن المدراء والمسؤولين والأفراد المبدعين ومكافأتهم وتحقيق الاستفادة من خبراتهم وتجاربهم بما يعود بالنفع على الوحدة الحكومية.

5- تعزيز روح الانتماء للعمل والتحقق من مدى رضا وولاء الرؤساء والمرؤوسين في الوظيفة العامة.

6- الحد من الممارسات غير الملائمة من قبل المدراء سواء في سوء استخدامهم للأفراد (المرؤوسين) أو استغلال المرافق الوظيفية استغلالاً غير شرعياً لا يخدم مصلحة العمل⁽²⁾.

7- احترام الموظفين رؤساء ومرؤوسين وتوضيح ما لهم من حقوق وما عليهم من التزامات دون تعسف باستعمال السلطة ومساواة الجميع أمام القانون⁽³⁾.

(1) عباس علي، (الرقابة الإدارية على المال والأعمال)، مكتبة الرائد العلمية، عمان، الأردن، 2001م، ص32-33

(2) درويش، عبداً لكريم، وتكلا ليلي، (أصول الإدارة العامة)، مكتب الأنجلو المصرية، مصر 1980، ص514.

(3) ، محمد الياغي ، (الرقابة في الإدارة العامة)، الطبعة الثانية، مركز أحمد ياسين الفني، الأردن، 1994م، ص24.

8- السعي للتنسيق بين أهداف الوحدة الحكومية وأهداف الموظفين العاملين فيها بما يحقق ارتباطاً يعزز الروح المعنوية لدى الموظفين⁽¹⁾.

ثالثاً: على المستوى الاستراتيجي:

ويعبر المستوى الاستراتيجي عن المستوى التنظيمي الأعلى داخل الوحدة الحكومية، حيث يناط به المصادقة على إقرار التعليمات والقوانين الداخلية ورسم السياسات المالية العامة، وفي هذا المستوى فإن الرقابة المالية تهدف إلى تحقيق الآتي⁽²⁾:

1- التأكد من تنفيذ القوانين وفقاً لقرارات الإدارة العليا في ضوء ما تحدده السلطات التشريعية والقضائية وبما يكفل تنفيذ العمل في إطار القانون⁽³⁾.

2- المتابعة المستمرة للخطط الموضوعة وتقييم الأداء المالي بالاستناد إلى المؤشرات المختلفة، مع ضمان تمشيها مع السياسات العامة الموضوعة للوحدة الحكومية، والسعي إلى تحقيق الأهداف المرسومة مع تقليل فجوة الانحراف قدر الإمكان باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة حال وجود قصور، مع معرفة أسبابه في محاولة لتفاديه مستقبلاً⁽⁴⁾.

3- حماية الصالح العام من خلال التأكد من حسن استغلال الموارد والأموال العامة استغلالاً أمثلاً بما يضمن تحقيق الأهداف بكفاءة من دون هدر أو إسراف، وكشف الانحرافات الصادرة في هذا المجال⁽⁵⁾.

4- اتخاذ القرارات المالية المناسبة لعلاج مواطن القصور وتقاديتها من دون مبالغة أو إسراف يعيق سرعة ودقة تنفيذ العمل مع تقادي الإسراف، وتعزيز نقاط القوة بما يضمن تحقيقها واستمرارها وتطويرها لإنجاح عمل الوحدة الحكومية.

5- ضرورة إلمام المستويات الإدارية العليا إماماً تاماً بما يتم من أعمال في المستويات التي تتولى الإشراف عليها، والتوجيه اللازم لاتخاذ القرارات في موعدها.

(1) المرجع السابق، ص 24.

(2) جودة، محفوظ، (الإدارة العامة وتطبيقاتها في الأردن)، دار زهران للنشر، الأردن، 1997م، ص 159.

(3) محمد الياغي، (الرقابة في الإدارة العامة)، مرجع سبق ذكره، ص 23.

(4) العواملة، نائل، (إدارة المؤسسات العامة وتطبيقاتها في الأردن)، الطبعة الثانية، الأردن 1996م، ص 158.

(5) عبدا لرحمن الصباح، (مبادئ الرقابة الإدارية)، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997م/ 274.

6- التأكد على عدم التفرقة بين المستفيدين من الخدمات الحكومية وعدم استغلال الموظفين السيئ لسلطاتهم وذلك لضمان تقديم الخدمات الحكومية للجميع بدون تفرقة.

7- تزويد السلطة التشريعية بالبيانات والمعلومات الأكيدة⁽¹⁾.

8- تحقيق العدالة بين جميع الموظفين وذلك بتعريفهم حقوقهم والمحافظة عليها⁽²⁾.

9- فحص السياسات والإجراءات الإدارية المطبقة في الوحدة الحكومية وتقييم كفاءة الأنشطة والعمليات وفعاليتها⁽³⁾.

خامساً: أهمية الرقابة المالية:

تعد الرقابة وسيلة وأداة إدارية وغاية في نفس الوقت، فهي وسيلة إذا ما استخدمت لمتابعة الأعمال وفق الخطط الموضوعة، وهي غاية لأنه يبتغي بها تحقيق المساءلة، وبالتالي تحديد المسئولية الإدارية⁽⁴⁾.

وتظهر أهمية الرقابة المالية إذا ما تم ربطها بوظيفة التخطيط، حيث إن الخطط الموضوعة تمثل إجراءات مترابطة للقيام بجهود معينة تؤدي في مجملها إلى تحقيق الأهداف، وبالتالي فإن الرقابة المالية من واقع هذه الإجراءات تؤكد على تحقيق ما تم التخطيط له، بما يعكس التوافق بين التخطيط والرقابة⁽⁵⁾.

ولا يقتصر دور الرقابة المالية على التأكد من ممارسة أوجه النشاط في حدود اللوائح والتعليمات، ولكن يشمل التأكد من مدى ممارستها بكفاية واقتصاد وسرعة، وبالتالي فإن مهمة الرقابة هنا تشمل التأكد من أن الأعمال التي تؤدي تتم بأفضل طريقة ممكنة لتعطي أفضل النتائج.

(1) اكرم حماد، (الرقابة المالية في القطاع الحكومي)، جبهة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005م، ص22.

(2) محمد الياغي، (مبادئ الإدارة العامة)، مطابع الفرزدق التجارية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1983م، ص432.

(3) حجازي، محمد، (المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة)، الطبعة الأولى، الأردن، 1992م، ص352.

(4) المفتي، كمال، (الرقابة الإدارية ودور الوحدات الرقابية في الأجهزة والمصالح الحكومية بالمملكة)، بحث منشور، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1984، ص157.

(5) طلال الغرياني، (الرقابة الإدارية وأجهزتها في المملكة العربية السعودية)، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد53، سنة26، 1987، ص37-38.

ولعل تطور الرقابة المالية أظهر جانب كبير من أهميتها فهي لم تعد قائمة على مفهوم الضبط والمنع، وإنما ظهر ما يعرف بالرقابة الايجابية البناءة التي لا تنحصر في مجرد اكتشاف الأخطاء الطبية الواقعة بل تبحث أسبابها وكيفية تجنب وقوعها، واتجهت الدراسات الميدانية والبحوث العلمية للتوصل إلى أسباب المشكلات ونقاط الضعف في العملية الإدارية.

ونظراً لما لأهمية دور الرقابة المالية في تحقيق أهدافها، فلا بد أن يكون هذا الدور قادراً على تحقيق أقصى ما يمكن من الفائدة، بمعنى أن يمتد إلى كافة أنشطة الوحدة الحكومية، واستخدام جميع أنواع الرقابة المالية⁽¹⁾.

وبالتالي فإن أهمية الرقابة المالية تتركز في العناصر الرئيسية التالية⁽²⁾:

1- تعكس الرقابة المالية صورة نتائج الأنشطة والأعمال النهائية للوحدة الحكومية:

حيث أن الرقابة المالية هي الأداة التي تمكن الوحدة الحكومية من قياس مدى كفاءة الخطط المالية الموضوعية وكيفية تنفيذها، كما أنها تعرض البدائل الأفضل لتحقيق الأهداف، فالرقابة تمكن من إدارة الوحدة الحكومية من التعرف على مدى الإنجاز والجودة في أداء الموظفين ومدى تحقيقهم للأهداف الموضوعية مسبقاً، ولعل الإسراف والتسيب من أبرز النتائج التي يعكسها الأداء عند غياب العنصر الرقابي .

2- ارتباط الرقابة المالية بوظيفة التخطيط:

لا تمارس الرقابة المالية على أعمال لم يتم التخطيط لها مسبقاً، فالمعايير الرقابية لا بد أن تستند إلى خطط واضحة ومحددة قابلة للتحقيق، كما أن الخطط الموضوعية لا يمكن التأكد من سلامة تنفيذها دون وجود نظام فعال للرقابة المالية، فكل من الرقابة المالية والتخطيط المالي عنصران مهمان يكملان بعضهما البعض لانجاز المهام المالية، وتجدر الإشارة إلى أن العديد من أساليب الرقابة المالية هي أساليب تخطيط كالموازنات التخطيطية وأساليب الرقابة على المخزون وتحليل القوائم المالية.

(¹) بوميرانز فليكس، وآخرون، (الرقابة المالية في القطاع العام)، (ترجمة: طارق الساطي)، الإمارات العربية المتحدة، 1976، ص75.

(²) محمد الصحن، وآخرون، (مبادئ الإدارة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص338-339.

3- تحقيق الرقابة المالية يتطلب وجود هيكل تنظيمي متكامل واضح بين درجات المسؤولية للعناصر الإدارية في التنظيم:

ويساهم الهيكل التنظيمي الواضح والمتكامل في تحقيق المساءلة المطلوبة في ضوء اللوائح المحددة للصلاحيات والمسئوليات، الأمر الذي يمكن من تصحيح الانحرافات بسهولة أو يساعد على أقل تقدير في تحديد مواطن الانحراف وأسبابها وتحديد من المسئول عن اتخاذ الإجراء التصحيحي الملائم، ويتم ذلك بالرجوع للدليل التنظيمي الممثل في الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسئوليات والسلطات المخولة لكل موظف.

4- تأثير الرقابة المالية بمدى وجود توجيه سليم للعاملين بالوحدة الحكومية:

يعتبر الموظفون في جميع المستويات الإدارية هم الأكثر تأثراً إيجابياً وسلباً في النظام الرقابي⁽¹⁾، وحيث أن الرقابة المالية تتيح المجال لإجراء تعديلات في نظام الاتصال والحفز والقيادة عند اكتشاف أخطاء في تنفيذ المهام، لذلك فإن عمل الرقابة المالية يزداد سهولة وفعالية كلما توافر نظام فعال للاتصال. ويرى الباحث ان عملية الرقابة موجودة قديماً اذا قال سيدنا يوسف في سور الكهف (قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلِيمٌ) (55) وان الرقابة المالية ذات اهمية قصوي وان الهدف من عملية الرقابة المالية هي عملية ضبط الاداء المالي داخل الوحدات الحكومية.

سادساً : شروط نظام الرقابة المالية :-

هنالك شروط يجب أن تتوفر في نظام الرقابة المالية حتى تكون ذات فعالية وهي : (2)

1-تحديد المعايير : المعايير هي المعدلات التي تقارن بها الاعمال المستقبلية والحالية وتقاس بطرق متنوعة (نقدية وكمية) ومن الضروري اشتقاق المعايير من

(1)University of Callifornia, Report about Understanding Internal Control, A reference Guide forManaging Business Practices, (without Date),www.ucop.edu/Ctlacct/Under-ic.pdf,p.4

2- سيد أحمد البواب ، موازنة أداء لخدمة الكفاءة في الحكومة ، (القاهرة : منظمة العربية للعلوم الادارية ، 2004 م) ص 41- 43

الاهداف وان تمتلك العديد من صفاتها فهي كالاهداف ، لهذا يجب أن تكون واضحة ومرتبطة بالاهداف .

2- توفير تنظيم جيد وشبكة اتصال تمكن من الحصول على المعلومات بشكل سريع ومنسق وبشكل يخدم الغرض من هذه المعلومات .

3- توفير المعلومات التي تبين الاداء الفعلي والتي تسمح بتقييم هذا الاداء وبقدر ما تكون هذه المعلومات وافية وصحيحة ماتساعد على إعطاء نتائج سليمة فيما يتعلق بتقييم الاداء .

4- الاجراء التصحيحي حيث انه لا جدوى من نظام المراقبة إن لم يتم اتخاذ إجراءات تصحيحية لمعالجة الانحرافات ومنع حدوثها وتكرارها .

5- التحقق من تنفيذ إجراءات التصحيح لان مجرد وضع هذه الاجراءات موضع التنفيذ لايعنيانها تنفذ بالشكل المطلوب ، لذا يجب متابعة تنفيذ التصحيحات .

سادساً : الوظائف الاساسية للرقابة المالية :-

1- وضع خطة موحدة لمراقبة عمليات المنشأة من خلال المديرين المختصين وتتضمن معايير التكلفة ، وموازنة المصروفات ، والتنبؤ بالمبيعات وتخطيط الربح وبرامج الاستثمار والتمويل .

2- قياس الاداء ومقارنته مع المعايير المحددة مسبقاً وإعداد التقارير عن نتائج العمليات وتفسيرها لجميع مستويات الادارة .

3- إعداد تقارير عن مدى صلاحية أهداف المنشأة وفاعلية السياسات والهيكل التنظيمي والاجراءات بعد القيام بالدراسة والتحليل اللازمين .

4- إعداد التقارير اللازمة للاجهزة الحكومية والاشراف على جميع الامور المتعلقة بالضرائب .

5- تحليل وتقييم أثر العوامل الخارجية على تحقيق أهداف المنشأة وإعداد التقارير عن ذلك⁽¹⁾ .

¹ -Bate Man&Zeinthamamal management Function and Strategy . 2nd , (U . S A) Hame wood . I , 1993)p539

المبحث الثاني

أنواع الرقابة المالية

تتسم الرقابة المالية بأنها عملية دائمة ومستمرة كما تتسم أيضاً بأنها عملية ديناميكية وتتباين أشكالها وتختلف وفقاً لمعايير الممارسة المهنية ، وبالرغم من اختلاف المعايير ألا أنها تستمر وتدمج مع المال العام وجوداً وهدماً و بالتالي فإن الرقابة المالية تقسم وفقاً لعدة اعتبارات على النحو التالي (1):-

أولاً : الرقابة المالية وفقاً للجهة التي تمارسها.

ثانياً : الرقابة المالية تبعاً للسلطات المخولة لها.

ثالثاً : الرقابة المالية من حيث توقيت حدوثها .

رابعاً : الرقابة المالية وفقاً لدور الدولة فيها .

خامساً : الرقابة المالية من حيث مستوياتها الإدارية.

وتتجلى الفائدة من هذه التصنيفات في توضيح نمط الرقابة المالية المستخدم في الوحدة الحكومية . فللرقابة المالية دور باعتبارها وظيفة ممارسة مكملة تضمن صحة العمل من خلال مجموعة إجراءات وضوابط تطبق في جميع الأقسام و الوحدات المالية ، ويمكن أن تمارس الرقابة المالية من خلال وحدة تنظيمية مستقلة تتمتع بصلاحيات معينة ويسمح لها بمتابعة أعمال الأقسام الأخرى .

ويمكن أن تجمع الوحدة الحكومية بين الأسلوبين ، حيث تتواجد وحدة تنظيمية مستقلة متخصصة يعهد إليها بممارسة مهام الرقابة المالية ، بالإضافة لوجود إجراءات وضوابط في كل الأقسام وهذا ما يزيد من تحقيق الفعالية والشمول في الحكم على جودة النظام الرقابي المتبع .

وفي ضوء ما سبق فإن تصنيفات الرقابة المالية تشمل الآتي :-

(1) عوف الكفراوي ، (الرقابة المالية)، مطبعة الإنتصار ، مصر 1998 م ص ، 24-49

أولاً : الرقابة وفقاً للجهة التي تمارس الرقابة :

وتنقسم إلى :-

(أ) الرقابة الخارجية :

الرقابة المالية الخارجية هي الرقابة التي تمارس من قبل جهات رقابة خارجية مستقلة لا تخضع لإدارة المنظمة ، وتمارس من قبل الأفراد أو الجماعات أو المنظمات الشعبية أو الحكومية (1) .

وقد عرفت لجنة الأدلة و المصطلحات التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الرقابة المالية الخارجية بأنها. التي تقوم بها أجهزة أو هيئات رقابية مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة ، ولها أهدافها التي تسعى لتحقيقها ، ويتصف عمل هذه الهيئات أو الأجهزة بأنه يرتبط بالمال العام ويحدده القانون (2) :

والرقابة المالية تمارس كحق من حقوق الملكية أو السيادة ففي منظمات الأعمال الخاصة تمارس هذه الرقابة بواسطة أصحاب المنظمة أو من يمثلهم كحق من حقوق الملكية بينما في مؤسسات الجهاز الإداري فتمارس الرقابة الخارجية بواسطة أجهزة السياسة العامة و الحكم (3) .

(ب) الرقابة الداخلية:

وهي الرقابة التي تمارس من قبل إدارة المنظمة وقد عرفت لجنة طرائق التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس التي تتبناها المنشأة لحماية الأصول ومراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات المحددة مقدماً (4) .

(1) نصير، نعيم، (المنظور الإسلامي والوضعي للرقابة على الإدارة العامة) . مجلة جامعة الملك سعود ، المجلد الثالث ، العلوم الإدارية (1) 1991، ص، 145

(2) (المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، مجلة الرقابة)، تونس العدد (28)، يونيو 1996م - ص، 23

(3) رشيد احمد ، (نظرية الإدارة العامة ، العملية الإدارية في الجهاز الإداري) - دار المعارف بمصر ص، 271

(4) حجازي محمد عباس - (المراجعة الأصول العلمية والممارسة الميدانية) ، مكتبة عين شمس 1982، ص، 117

وقد عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين نظام الرقابة الداخلية بأنه كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة العمل بكفاءة ، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ، ومنع اكتشاف الغش والخطأ ودقة السجلات المحاسبية ، وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب⁽¹⁾

كما عرفها مجلس المؤسسة للمحاسبات الدستورية في إنجلترا و ويلز بأنها " النظام الكلي للرقابة سواء مالي أو غيره يتم تأسيسه عن طريق الإدارة لتسيير أعمال المؤسسة بطريقة منظمة و آمنة تساعد وتؤمن حسب الممكن دقة وموثوقية السجلات. (2) .

أهداف الرقابة الداخلية:

تهدف الرقابة الداخلية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة وتتمثل تلك الأهداف في الآتي :- (3)

1/ التأكد من أن كل الأعمال التي يتم إجراؤها تتم حسب ما هو مسموح به من قبل الإدارة .

2/ التأكد من إثبات وتسجيل كافة العمليات المالية في السجلات بشكل منتظم وصحيح حسب السياسات .

3/ التحقق من أنّ السجلات تشمل كافة أصول وممتلكات المؤسسة.

4/ التحقق من استخدام أصول و ممتلكات المنشأة يتم حسب المصرح به والمسموح به من قبل الإدارة.

5/ التحقق من التوثيق المنتظم حسب الفترات الزمنية ، ومقارنة الأصول الموجودة مع ما هو مثبت في السجلات واتخاذ الإجراءات اللازمة في حال وجود اختلاف .

6/ التأكد من سلامة وكفاية النظام المحاسبي لحجم وطبيعة عمل المؤسسة.

محددات الرقابة الداخلية:

(1)المعايير الدولية للمراجعة . الإتحاد الدولي للمحاسبين 1998م ،ص،118

(3)jan,Dp.Auditing.konark publishers –pvt.ltd-1996-p-104

(4)Ibid,p.1088

على الرغم من أهمية وضرورة الرقابة الداخلية في مساعدة الإدارة على تحقيق أهداف المؤسسة إلا أن العديد من العوامل تؤثر على فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية وأهم تلك العوامل (1) :-

1/ تكاليف الرقابة الداخلية ، فتكاليف إجراءات الرقابة يجب أن تتلاءم مع المفقود المتوقع نتيجة الأخطاء والتجاوزات.

2/ معظم الإجراءات الرقابية يتم توجيهها للصفقات العادية والمعاملات التي تقوم بها المؤسسة وليس للمعاملات غير العادية.

3/ فعالية النظام تتأثر دائماً بالإهمال وعدم الجدية والالتزام وكذلك عدم فهم التعليمات الإدارية.

ويمكن تحديد أهداف الرقابة المالية الداخلية فيما يلي :- (2) .

- مطابقة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وفقاً للأهداف مسبقاً.

- محاولة الكشف عن الانحرافات والأخطاء والتحري لمعرفة أسبابها.

- اتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لأي انحرافات أو أخطاء تحدث.

ثانياً : الرقابة المالية تبعاً للسلطات المخولة:

تُقسم الرقابة المالية وفقاً لحجم السلطات الممنوحة للقائمين عليها إلى نوعين رئيسيين: (3) .

الرقابة الإدارية :- وهي رقابة تتركز مهمتها على جمع البيانات وتحليلها للوصول لنتائج معينة تهدف في مجملها للتأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات بالإضافة لتحقيق الأهداف المخططة ، وتعمل الرقابة الإدارية على كشف الأخطاء والمخالفات والتنبيه إليها وأحالتها للسلطات المختصة وعندها ينتهي عملها.

وتأخذ الرقابة الإدارية أحد الصورتين التاليتين :- (1).

(1).jain.pp-Auditing-konarkpublishers.pvT.LTD.1996p108

(2) كنعان نواف، (الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية)، بحث منشور، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، دولة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الثاني، العدد الثاني، ص73، 2005م.

(3) السيد علاء، (إطار مقترح لتطوير الرقابة الداخلية)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص21-22، 2005م.

(أ) الرقابة الداخلية الذاتية : ويقوم بها الوزراء والمدراء بالإضافة إلى وزارة المالية والبنك المركزي على الوحدات الحكومية الأخرى.

(ب) الرقابة الخارجية: وتمارس من قبل هيئات الرقابة العامة وتعتبر من الجهات الخارجية الممارسة للرقابة الإدارية.

(ج) الرقابة القضائية :- وتمارس من قبل هيئة قضائية تكون مسؤولة عن إجراءات عمليات رقابية و اكتشاف المخالفات ، هدفها توقيع العقاب والجزاء على مرتكبي المخالفات والأخطاء التي وقعوا فيها سواء عن قصد أو بالخطأ ، وتتولى محاكمة المسؤولين عن المخالفات المالية و إصدار العقوبات المنصوص عليها ، أو قد تحدد مهمتها في اكتشاف هذه المخالفات وتدارك الموقف من قبل المسؤولين أو إحالتهم للقضاء الجنائي إذا استدعى الأمر (2)

ثالثاً : الرقابة المالية وفقاً لدور الدولة فيها:

وتنقسم الرقابة وفقاً لدور الحكومة فيها إلى قسمين إحدهما تتمثل في الدور التنفيذي الذي تقوم به الحكومة نفسها للتحقق من حسن استخدام المال العام ، وقسم آخر يقوم بمراقبة الحكومة والمتمثل في المجلس التشريعي من ناحية ، ورقابة الشعب المالك للمال العام وفيما يلي بيان لذلك (3) :

1/ الرقابة التنفيذية :- وهي الرقابة التي تقوم بها الأجهزة الحكومية للتأكد من حسن استخدام المال العام وتتمثل هذه الرقابة في مراجعة المستندات ، ورقابة الأداء سواء رقابة داخلية أو خارجية ، سواء كانت قبل أو بعد أثناء التنفيذ.

2/ الرقابة التشريعية :- وتقوم بها السلطات التشريعية في الدولة ، بحيث تقوم بالرقابة على مالية الدولة و الإشراف على الإدارة وتمارس الرقابة التشريعية أعمالها بعدة طرق متفاوتة تبعاً لاختلاف النظام الدستوري للدولة.

(1) الكفراوي عوف، (الرقابة المالية) ، مطبعة الإنتصار ، مصر 1998 ص 27

(2) الباشا عوني، (دور الرقابة والتدقيق في المؤسسات الحكومية)، جمعية المحاسبين الفلسطينيين، غزة، 2007م، ص بدون.

(3) الطلحة حامد داود، (الرقابة المالية في القطاع الحكومي)، بحث منشور، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 108، 1998م، ص 47-48.

ويمكن للسلطة التشريعية أن تراقب الوزارات والوحدات الحكومية ، وعادةً ما تقابل هذه الرقابة المالية برقابة مماثلة من الحكومة التشريعية.

3/ الرقابة الشعبية :- وهذا النوع من الرقابة يتم عن طريق رقابة أفراد الشعب لجميع المؤسسات العامة ، والتي تظهر صورتها عن طريق النقابات والجمعيات ، والمجالس المحلية، والتقارير الصحفية و يمكن أن يُمارس هذا النوع من الرقابة كما يلي:-

- رقابة الشعب للحكومة و المتمثلة في نواب الشعب في المجالس التشريعية والتي يقومون بدورها برقابة ممثلي السلطة و محاسبتها .

- الرقابة التي يمارسها الشعب عن طريق إبداء آرائهم دون خوف أو بطش من الحكومة.

رابعاً : الرقابة المالية وفقاً لتوقيت حدوثها :- باعتبار الوحدة الحكومية نظاماً متكاملًا فإن كل مرحلة في تكوين هذا النظام تحتاج لنوع من الرقابة.

ويمكن تقسيمها حسب توقيت تصنيفها على النحو التالي:- (1)

1/ الرقابة السابقة: وتعرف أيضاً بالرقابة الوقائية وتقوم على أساس التنبؤ المسبق أو توقع الخطأ وتطوير السياسات و الإجراءات التي تكفل تجنبه و اكتشافه قبل وقوعه (2). ويأخذ هذا النوع من الرقابة الاستعداد لمواجهة الخطأ لمنع حدوثه ، وعملياً فإن هذا النوع من الرقابة المالية يفرض على المدير أن لا ينتظر قدوم المعلومات إليه عن حدوث الخطأ أو الانحراف بل عليه السعي بنفسه لمحاولة الكشف الأخطاء و الانحراف و الأشراف على العمل وتوجيهه بصورة مستمرة.

2/ الرقابة اللاحقة: ويتركز دورها بعد إنجاز العمل ، حيث يتم مقارنة نتائجها مع المعايير و بالتالي فهي تتركز في رصد الانحرافات و الإبلاغ عنها فوراً حدوثها لعلاجها أو الحد من تكرار حدوثها ، حيث أن مهمة الرقابة لا تنتهي بمجرد إنجاز العمل ، فالعمل المنجز يقارب مع المعايير الموضوعة سلفاً ، وتعد من أبرز

(1)عباس ، مرجع سابق . ص24-25 .

(2)pearce ,john and Robinson,Richard,**Mangement**,Random House^{1st}ed,Newyourkus A1989, p854

الأساليب المستخدمة في قياس الأداء و تتجلى أهميتها في كون الموظفين هم أهم موارد الحكومة. (1) .

3/ الرقابة المتزامنة : وتتمثل في مراقبة سير الأعمال أولاً بأول ، أي متابعة منذ بدايته وحتى إنجازه ، وهي تعتمد على قياس الأداء الحالي وتقييمه ومقارنته مع المعايير الموضوعية لاكتشاف الخطأ أو الانحراف حيث وقوعه والعمل على تصحيحه منعاً لإستفحاله وللتقليل من حجم الضرر .

خامساً : الرقابة المالية من حيث مستوياتها الإدارية :

وفقاً للمستويات الإدارية فإن الرقابة المالية يمكن أن تصنف على النحو التالي(2):.

1/ الرقابة المالية على مستوى الفرد :- وهذا النوع من الرقابة المالية يهدف إلى تقييم أداء الأفراد العاملين في الوحدة الحكومية ، وذلك بتقييم مستوى الإنتاجية في العمل ، والكفاءة المهنية ، بالإضافة للسلوك التنظيمي الممارس أثناء تأدية المهام الوظيفية ويتم التقييم بالمقارنة بين نتائج الأداء مع المعايير التي تعد للقياس.

2/ الرقابة المالية على مستوى الوحدة الإدارية (الدائرة، الإدارة العامة):-

وتهدف الرقابة المالية هنا إلى قياس نتائج الأعمال على هيئة مجموعة متكاملة ، كالقيام بقياس نتيجة أعمال قسم معين ، أو دائرة معينة ، أو إدارة عامة ، ويتم ذلك لمعرفة مدى كفاءة الأقسام والدوائر في القيام بمهامها وتحقيق الأهداف المنسوبة إليها ، ومدى الانحراف عن الخطط التي تم تعينها مسبقاً من أجل قياس وتقييم الأداء الفعلي للوحدة الإدارية.

3/ الرقابة المالية على مستوى الوحدة الحكومية ككل:- وتمثل المستوى الأوسع ولا تتمثل في مستويات الرقابة المالية داخل الوحدة الحكومية ، وتهدف إلى تقييم الأداء الكلي ، ومدى كفاءتها في تحقيق الأهداف العامة ، كقياس مستوى الخدمات المقدمة ، ونتائج الأعمال المالية المنجزة خلال فترة محددة (3)

ولعل الميزانية الفعلية و الموازنة التقديرية هما أبرز ما يوضح نتائج الأعمال الكلية في الوحدة الحكومية ، بالإضافة إلى قوائم الإيرادات والمصروفات.

(1) James Donnelly , and Others , Fundamentals of Mangament , IRWIN, USA , 1990, P240

(2)عباس الكفراوي مرجع سبق ذكره ص25-26 .

(3)caroll ,jr,Stephen ,jr, the management process 2nded. macmillan publishing co,1977p284

سادساً : الرقابة المالية من حيث نوعية الانحراف :-

يمكن أن تصنف الرقابة المالية حسب نوعية الانحراف إلى الرقابة الإيجابية ، أو ما يسمى بالرقابة المالية المانعة ، والرقابة السلبية ، ويتمثل دور كل نوع فيما يلي:
(1)

1/ الرقابة الإيجابية: وتعتبر وسيلة وعامل مساعد على إنجاز العمل بطريقة صحيحة (2). ويتركز دورها في التعرف على انحرافات الأداء المالي التي تعطي نتائج إيجابية ، و التوقف على أسبابها ، ومحاولة الاستفادة منها في المستقبل وتدعيمها .

2/ الرقابة المالية السلبية :- وهي الرقابة التي تكتشف الأخطاء ، والانحرافات السلبية أي النتائج السلبية للأعمال المالية ، كوجود عجز أو اختلاس مالي ، مع التركيز على معرفة أسبابها والعمل على تصحيحها ، واتخاذ التدابير اللازمة للحد من تكرار حدوثها مستقبلاً.
أغراض الرقابة المالية :-

تخدم الرقابة عرضيين رئيسيين متكاملين هما التقييم و تحديد المسؤولية الإدارية على الجوانب السلوكية بغية تجديد المسؤولية الإدارية و القانونية والمالية ، حيث يركز التقييم على المهمات و الأداء المالي بينما يركز غرض تحديد المسؤولية على الجوانب السلوكية بغية تحديد المسؤولين عن الإنحراف واتخاذ الإجراءات القانونية بحقهم . وتحت هذين الغرضين يندرج العديد من الأغراض العامة للرقابة المالية و التي حددت في التالي :- (3) .

1/ أهداف سياسية: و تتمثل في احترام رغبة الهيئة التشريعية وعدم تجاوز الأولويات و المخصصات التي تم رصدتها لتنفيذ المشاريع و الخدمات العامة.

(1)عباس ، مرجع سابق ، ص26

(2)Rafliff , Richard,and Reading , kurt, Introductain to Auditing ;loqic principals and Techiques ,Institute of Intrnal Auditing,1sted-floridausa.2002p83

(3).د- العواملة تايلعبدالحافظ، (الإدارة المالية العامة بين النظرية والتطبيق)، ص291-297

2/ أهداف إقتصادية: و تتمثل في كفاءة إستخدام الأموال العامة و التأكد من إنفاقها في أفضل الأوجه التي تحقق أهداف المؤسسة ، ومنع صرفها على غير الأوجه المحددة ، وكذلك المحافظة على الأموال العامة من السرقة والتلاعب .

3/ أهداف قانونية : وتتمثل في التأكد من أن مختلف التصرفات المالية تمت وفقاً للإنظمة و القوانين والتعليمات والسياسات و الأصول المالية المتبعة ، وتركز الرقابة القانونية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة حرصاً على سلامة التصرفات المالية وتحديد المسؤولين عن الإنحرافات والتوصية بالإجراءات الوقائية التصحيحية.

4/ أهداف إجتماعية: تتمثل في منع ومحاربة الفساد الإداري و الإجتماعي بمختلف صورته و أنواعه مثل الرشوة و السرقة و الإهمال والتقصير .

وتعتبر ظاهرة الفساد بصورها المختلفة من عوامل إهدار الموارد المالية و الحد من النمو الإقتصادي ومن مستوى الرفاهية الإجتماعية ، وأنه يخل بمصدقية المؤسسة ويحد من فاعليتها ، كما أن هناك إرتباطاً قوياً بين مستوى الفساد و حقوق الإنسان حيث أن الظلم الإجتماعي و الفقر والعنف غالباً ما تكون مرتبطة بالفساد. (1)

5/ أهداف إدارية و تنظيمية : وتحتوى على مجموعة من الأمور التي من شأنها المحافظة على الأموال العامة واستعمالاتها المشروعة بكفاءة وفعالية و تشمل الأهداف الإدارية و التنظيمية الجوانب التالية :-

- تساعد على عملية التخطيط و زيادة فاعليتها في مواجهة المستقبل.
- الرقابة تساعد على توحيد وتوجيه الجهود لإنجاز الأغراض و الأهداف المحددة للمؤسسة بكفاءة وفعالية.
- تساعد الرقابة على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال المعلومات المراجعة التي يكشف عنها التنفيذ و الواقع العملي ، وبالتالي تطوير قدرة الإدارة على إتخاذ القرارات المناسبة.

(1)الرقابة من الغش والفساد و الكشف عنها . (توصيات المؤتمر السادس عشر للمنظمة الدولية لهيئات العليا للرقابة المالية)- 1998. ترجمة د/ طارق الساطي ص3.

- تساعد على تقييم الوضع المالي و الإقتصادي للمؤسسة ، وكذلك تقييم أداء العاملين .

وأغراض الرقابة تتمثل في (1):-

(أ) إكتشاف الإنحرافات في حينها ثم إتخاذ الإجراءات الفورية لإيجاد حلول مناسبة لها قبل إستفحالها وصعوبة تعديلها .

(ب) التأكد من حسن إستخدام الموارد المحددة ، من موارد مادية و بشرية والتصرف فيها وفقاً للخطة المقررة و الحدود المرسومة.

(ج) تحقيق الوفرة المادي في تكلفة التنفيذ ، و الحد من الإسراف الذي لا مبررة له

(د) تستهدف الرقابة تنفيذ القرارات بأفضل صورة ممكنة و التأكد من أنها محل إحترام الجميع.

مقاومات نظام الرقابة المالية الفعالة :- لكي يتمكن النظام الرقابي من تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية ينبغي أن يتوفر فيه مجموعة من المقومات الأساسية، وتتمثل تلك المقومات في (2): -

1/ الهيكل التنظيمي : ويقصد بالهيكل التنظيمي مجموعة الوسائل و الإجراءات الرقابية التي تحكم علاقة المؤسسات بجهاز الرقابة بهدف توفير الرقابة اللازمة على تلك المؤسسات .

2/ وجود نظام محاسبي سليم : والذي يهدف إلى تحقيق العديد من الأهداف من ضمنها تقديم البيانات اللازمة عن جميع المعاملات المالية اللازمة لتمكين أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية من القيام بمهامها ، وتطبيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة للحفاظ على ممتلكات المؤسسة.

(1) طلال سراج الغرياني ، (الرقابة الإدارية و أجهزتها في المملكة العربية السعودية) ، مجلة الإدارة العامة ، دورية

علمية متخصصة ومحكمة ، الرياض السعودية ، ع53

(2) حماد أكرم إبراهيم عطية - (الرقابة المالية العليا في القطاع الحكومي) ، دراسة مقارنة (رسالة دكتوراة) جامعة الجزيرة

قسم المحاسبة والتمويل - السودان 2003 .ص43

3/ الحياد و الإستقلالية: وتعني الإستقلالية ممارسة الجهاز الرقابي لصلاحياته و واجباته بحرية تامة دون التعرض لأي ضغوط أما الحياد فيتمثل في عدم إنحياز المراقب أثناء تأدية عمله الرقابي.

ويجب ألا ننظر إلى إستقلالية المراجع على أنها مسألة ذهنية تترك لتقدير الشخص نفسه ، وإنما يجب أن ننظر إلى أنها مسألة تحكمها قواعد ومعايير محددة يستند إليها المراجع في تدعيم إستقلاليته ، ويعطي صورة صادقة للغير عن مدى ما يتمتع به الجهاز الأعلى للرقابة ، وإذا لم تكن الأجهزة الرقابية مستقلة إستقلالاً حقيقياً فإنها لا تستطيع القيام بعملها ولا تستطيع الوصول إلى الأهداف المرجوة بل قد تصبح شاهد زور. (1) .

ولأهمية إستقلال الأجهزة الرقابية فقد نصت قواعد الرقابة المالية الصادرة عن المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة على الحاجة للإستقلال و الموضوعية في الرقابة المالية⁽²⁾

4/ وجود نظام فعال للرقابة الداخلية : إنّ الرقابة الداخلية بأقسامها الثلاثة ، الرقابة المحاسبية ، و الإدارية ، والضبط الداخلي لها دور كبير في ضبط وتقييم أعمال المؤسسة و الرقابة الداخلية نقطة البدء التي ينطلق منها المدقق الخارجي لدى المشروع فقد أعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البدء التي ينطلق منها المدقق الخارجي. وهي أيضاً المرتكز الذي يركن إليه عند إعداده لبرنامج التدقيق وفي تحديد نسب الإختبارات والعينات. (3) .

5/ عناصر بشرية مدربة تدريباً جيداً للقيام بعملية الرقابة : وقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معايير المراجعة إلى ثلاث مجموعات ، جعلت المجموعة الأولى منها وتسمى بالمعايير العامة أو الشخصية لتحديد مواصفات المراقب من حيث التعليم والتدريب والخبرة و الإستقلالية ،

(1) الحسن صادق .خرايشة،(متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء)، دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 27، العدد2 ، 2000 ص،333

(2) الحسن صادق ، وخرايشة، مرجع سابق ، ص334

(3) د/ عبدالله خالد أمين ، (تدقيق الحسابات الناحية العلمية)، منشور بدعم من معهد الدراسات المصرفية ، البنك المركزي الأردني، عمان1988م، ص،124

إضافة إلى بذل العناية المهنية الواجبة . وذلك لأهمية العنصر البشري في العملية الرقابية⁽¹⁾.

متطلبات النظام الرقابي الفعال :-

إن النظام الرقابي كأى نظام فرعي آخر يتم التحكم على مدى جودته وملائمته بناءً على قدرته على تحقيق الأهداف التي أنشأ من أجلها ، و تتمثل متطلبات النظام الرقابي في الأتي :- (2) .

1/ يجب أن تعطي الرقابة تقريراً عن الإنحرافات والتجاوزات بسرعة لكي تقلل التأثيرات الضارة لتلك الإنحرافات.

2/ التركيز على نقاط الرقابة الإستراتيجية ، فنظام الرقابة الفعال يجب أن يعكس و يؤيد الأولويات الكلية للمنظمة ، حيث إن إغفال النشاطات الإستراتيجية وعدم إعطائها الأولوية الكافية يؤدي إلى أضرار كبيرة للمؤسسة.

3/ مراعاة التركيز على النتائج ، فالهدف النهائي من عملية الرقابة هو التحقق من تحقيق الأهداف وذلك من خلال تجميع المعلومات و وضع الثوابت وتحديد المشكلات وقياس المعلومات والتقارير .

4/ مرونة النظام أي قابليته للتطور والتعديل بما يتلاءم مع تغيرات الأنظمة الإدارية للمؤسسة.

5/ وضوح وسائل الرقابة ومعاييرها و شموليتها لكافة جوانب المؤسسة.

6/ مراعاة التأييد الخارجي للنظام الرقابي من الزبائن والمتعاملين مع المؤسسة بحيث يسهل إجراءات التعامل بين المؤسسة والمتعاملين معها.

7/ إعتقاد مبدأ القاعدة الإستثنائية. فنظام الرقابة الجيد يجب أن يعمل حسب القاعدة الإستثنائية بحيث لا يتم إشغال الإدارة العليا بالأخطاء و التجاوزات البسيطة التي يمكن أن تعالج عن المستويات الإشرافية المختلفة ، وتبلغ الإدارة فقط بالإنحرافات والتجاوزات المهمة .

(1)د/ يوسف جربوع،(مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية)، الطبعة الأولى2002،ص103

(2)chandan -js(management theory. and practice). Vikaspublishing.house .pvT.LTD.1999p295-2965

- وبجانب تلك المتطلبات يمكن إضافة الخصائص التالية للنظام الرقابي الفعّال⁽¹⁾:
- 1- وجود تفويض مناسب للقيام بالأعمال الرقابية اللازمة حتى يمكن معالجتها ومنع تكرار حدوثها ، مع وجود قوانين و لوائح وتعليمات توضح مسار العمليات المالية وكيفية أدائها و مسؤولية القائمين بها.
 - 2- وجود خطة تنظيمية بالجهاز الرقابي تضمن سير وانتظام العمل بشكل صحيح، وذلك بتحديد الإحتياجات و المسؤوليات ، و أن تكون الخطة متلائمة مع الهيكل التنظيمي للجهاز الرقابي.
 - 3- توفر خبرات من العاملين بالجهاز الرقابي على مستوى عالي من الكفاءة قادر على التحليل الموضوعي والقدرة على الإستنتاج الجيّد بما يضمن جودة أداء العمل الرقابي.
 - 4- التحديد الواضح والدقيق للأهداف الكلية والتفصيلية للخطة التي يسعى الجهاز الرقابي إلى تحقيقها ، وتنسيق هذه الأهداف وترتيبها وفق أولويات معينة ، وتحقيق التوازن بين الأهداف و الإمكانيات والموارد المتاحة و إختيار الوسائل و الإجراءات اللازمة لتحقيقها ، مع توفر وسائل القياس ومعايير رقابة موضوعية و واضحة تعبر عن مدخلات و مخرجات خطط العمل الرقابي ، ويجب أن يراعى توحيد وتنسيق وسائل القياس بحيث تساعد على المقارنة و قياس الإقتصاد و الخطة وتحقيق الأهداف المحددة لها ، كما يراعى أن تكون وسائل القياس المستخدمة في عملية التقويم مقبولة على المستويين الداخلي والخارجي.
 - 5- إعداد خطة قصيرة و متوسطة وطويلة الأجل لإدارة العمل الرقابي بصورة شاملة ، وإعتماد نظام دقيق لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء الرقابي على إدارة الموارد المتاحة بفاعلية وكفاءة.
 - 6- إستخدام الكمبيوتر و الأنظمة والأساليب الحديثة ما أمكن.

(1) (تحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة المالية)، الدورة الثامنة للجمعية العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية

والمحاسبية المنعقدة في المملكة الأردنية الهاشمية للفترة من 8-10-6-2004م -ص5.

7- أن تكون الرقابة إقتصادية وفعالة ، بحيث يتم مراعاة العوائد والمنافع المطلوب تحقيقها مع تكاليف تنفيذ العمل الرقابي.

ويري الباحث أن عملية الرقابة المالية داخل مؤسسات الدولة تنقسم إلي سلطات تشريعية وهي تلك السلطات التي تقوم بتشريع القوانين الإيرادية للدولة مثل الضرائب والجمارك والمحليات وغيرها. وجهات تنفيذية مؤكل لها تنفيذ تلك التشريعات لجمع المال العام . وهناك سلطة رقابية علي المال العام مثل ديوان المراجعة الداخلية بوزارة المالية الاتحادية والولائية وديوان المراجع العام

وسائل تحديث الرقابة في الأجهزة الرقابية:

لكي تستطيع الأجهزة الرقابية القيام بمهامها و وظائفها بالشكل المطلوب لا بد من تحديث وتطوير وسائل عملها و إمكانياتها الرقابية بصورة دائمة و متواصلة ، وذلك لأن البيئة التي تعمل فيها الأجهزة الرقابية بيئة متغيرة بصورة متسارعة من حيث إتساع العمليات و إعتقاد التكنولوجيا المتقدمة التي تؤثر على طرق العمل و الإجراءات الخاصة بالمنشآت الخاضعة للرقابة ، وذلك يحتم على الأجهزة الرقابية أن تطور من وسائلها بما يتلاءم و ينسجم مع تلك المتغيرات .

و إذا كانت الجهات الخاضعة للرقابة تستخدم التكنولوجيا المتطورة في تطوير أدائها بما يتلاءم مع متطلبات العصر ، فإن الأجهزة الرقابية هي الأخرى مطالبة بضرورة مواكبة تلك التطورات ، وتتمثل وسائل تحديث الرقابة في الأجهزة الرقابية في (1):

1/ تطوير وتحديث أنظمة المعلومات ، نظراً لأهمية نظم المعلومات في عمل الأجهزة الرقابية .

2/ تطوير أجهزة الأنظمة الرقابية بحيث تواكب العصر و التغيرات الأقتصادية و الإجتماعية .

3/ تنمية و تطوير القوى البشرية التي تساهم في تطوير البرامج المحاسبية و المراجعة في الدولة .

4/ ممارسة الأجهزة الرقابية و دورها في تطوير مهنة المحاسبة و المراجعة في الدولة.

(1) (تحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية) - مجلة الرقابة المالية 2004م ، المجموعة

العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ص20

5/ التركيز على أهمية التخطيط الإستراتيجي و اختيار الموضوعات الرقابية والتخطيط والتقييم المستمر لخطط وبرامج المراجعة.

معوقات الرقابة :-

توجد العديد من المعوقات التي تحد من فاعلية الرقابة في المؤسسات العامة ومن هذه المعوقات :- (1)

1/ تداخل الصلاحيات بين أجهزة الرقابة ، حيث أن قيام عدة أجهزة و مؤسسات بعملية الرقابة بدون وجود تحديد دقيق و واضح لصلاحيات كل جهاز يؤدي إلى التناقض و الإختلاف ، وضياع الجهد والوقت.

2/ عدم وجود معايير يتم الإعتماد عليها في عمليات الرقابة.

3/ الثقافة السائدة في المؤسسة و التي تعتبر الرقابة امرأ مشيناً يجب ألا يتم و يجب ان يحارب.

4/ عدم وجود هيكلية سليمة تساهم في نجاح الرقابة في مهامها .

5/ عدم مرونة الجهاز الرقابي ، والتعامل مع الموظفين بأنظمة جامدة لإتخاذ إعتبار للظروف المتغيرة.

6/ عدم ملاءمة النظام الرقابي في المؤسسة ، حيث تم نقله من مؤسسة أخرى لا تتشابه مع المؤسسة القائمة بتطبيقه .

7/ خضوع النظام الرقابي للأهواء الشخصية ، والبعد عن الموضوعية.

8/ عدم إقتصادية النظام الرقابي ، حيث أن تكاليف تطبيق النظام الرقابي تزيد كثيراً عن الوفورات المتوقع الحصول عليها من خلال تطبيق النظام الرقابي.

(1) د/ كامل المغربي وآخرون ، (اساسيات في الإدارة) دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع عمان، الأردن ، 1995م

المبحث الثالث

اسس الرقابة المالية

للرقابة المالية اسس متعددة هامة نتاولها في أدناه

1- اساس رسمية الرقابة المالية : لتنظيم اعمال الرقابة وتنفيذها ينبغي ان تكون لها صفة رسمية ، لذلك يتطلب توفر المستلزمات الكفيلة لتحقيق لك الغرض بما يحقق اطلاع المراقب وفقاً لمستواه ومسئوليته وصلاحياته على جميع المعلومات الضرورية التي تقتضيها طبيعة الاعمال المراقبة من قبله . إن أهم ما تتصف به أعمال الرقابة من صفات رسمية هو أنها تفسح المجال لتحقيق التوافق بين المخطط والمحقق سواء بالنسبة للاعمال التي نفذت او الجارية منها ، وذلك باتخاذ القرارات الفورية لتعديل او تغيير او ازالة حالات التجاوز او ازالة حالة الضرر ، وكذلك بتغيير الاشخاص المسببين والمسؤولين في المستقبل أو إعادة تنظيم الوحدة الاقتصادية الوحدة الاقتصادية او تغيير النظام الاداري او النظام الحسابي او تغيير برامج او أنشطة الانتاج او الخدمة ، او حتى تغييرات تكون على مستوى اعلى كتبديل قانون او نظام او تعديلهما . هذا وتسمح رسمية الرقابة ان تتخذ إجراءات شخصية بالنسبة للذين جرت مراقبة اعمالهم فظهور التوافق السلبي يتطلب اتخاذ الاجراءات اللازمة لفرض عقوبات مادية ، انضباطية قانونية ، او تسريح من الخدمة ، أو احالة للقضاء اما في حالة اكتشاف توافق ايجابي للمخطط بالمحقق فيتطلب مكافأة المحققين له (1) .

1- اساس تخطيط وبرمجة الرقابة المالية : يعتبر تخطيط وبرمجة الرقابة المالية من الاسس الهامة لنجاحها وتأمين اقتصاديتها ، إذا بدون ذلك يشوب أنشطتها التخبط والعشوائية ، وفي القواعد الرئيسية لتحقيق ذلك (2) .

أ. توجيه الرقابة المالية على النواحي والقضايا الحاسة والهامة التي لها علاقة رئيسية بالانشطة الاقتصادية والمالية لوحدات اقتصادية اخرى .

¹ماهر موسى العبيدي ، مبادئ الرقابة المالية، بغداد مطبعة البغدادية 1964 ، ص 23
²المرجع السابق ، ص 25

ب. العمل على تحديد القضايا المشكوك فيها أو تلك المنفذه بصورة سريعة أو مستعجلة وبقرارات انفرادية أو تتضمن مخالقات صريحة لقوانين وقرارات مركزية أو لتعليمات اساسية كان ينبغي مراعاتها وعدم تجاوزها .

ج . الاهتمام الى القضايا او المسائل التي يشعر بضرورة مراقبتها او التحقق منها بكل دقة وإعطاء الراي اللازم بخصوصها ان ظهر تنفيذها او الالتزام بها كان مخالفة واضحة وصريحة

د. إتباع الطرق الاحصائية والتحليلية المالية للتمكن من تحليل الانشطة المالية والاقتصادية بموجبها وكذلك استعمال اسلوب التجربة لمعرفة ان كان هناك مايتطلب اجراء مراقبته ام لا.

3- اساس الدقة في الرقابة المالية : لدقة أنشطة وأعمال الرقابة المالية أهمية كبيرة فاي خطأ في تحديد المخطط او المنفذ او اي خطأ في تقييم نشاط او عمل او اجراء يمكن ان يؤثر على قيمة الرقابة باكملها فبدلاً من تحقيق اهداف الرقابة المالية في تقديم المعلومات والتحليل المالي اللازم وتحديد الانحرافات واقتراح معالجتها للوحدات المراقبة ذاتها او الوحدات العليا او السلطات المركزية التي تهمها أمور الرقابة المالية ونتائجها تؤدي معلومات اجهزة الرقابة المالية الخاطئة الى اتخاذ قرارات مالية او اجراءات ادارية او حتى قضائية خاطئة من الصعب معالجتها من ناحية وعدم الثقة في تقارير الرقابة المالية وكفاءة أجهزتها من ناحية أخرى (1) .

2- اساس السرعة في إجراء الرقابة المالية : تحقيق السرعة في اجراء أعمال الرقابة المالية فعالية وكفاءتها فإجرائها على أنشطة الوحدات الاقتصادية بعد فترة طويلة . من الزمن يضعف من أهميتها من جهة ، لايؤدي الى تحقيق التوافق بين المنفذ والمخطط من جهة أخرى (2)

3- اساس تنظيم التقارير الرقابية : التقارير المدونة خير دليل على تثبيت محصلة الرقابة المالية ومتابعة إزالة الخلل والانحرافات والمخالفات والقضاء عليها وهي سند

¹منصور حامد محمود ، الاتجاهات المعاصرة في المراجعة ، (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 1989م) ص46
²ماهر موسى العبيدي ، مرجع سابق ، ص28

قانوني واضح على مستوى كفاءة الأنشطة الاقتصادية والمالية للمؤسسات المراقبة وصحتها وموافقتها للقوانين والانظمة النافذه(1) .

اساس كفاءة الرقابة المالية : إن لذكاء المراقب وانفتاحه الفكري وبعد افقة النظري وشخصيته القوية وخبرته العملية والمهنية بالاضافة الى تخصصه العلمي المناسب واستمرار تتبعه واطلاعة على العلوم الاقتصادية والمالية والمحاسبية والرقابية أثره الكبير على كفاءته وصحة استنتاجه وملاحظاتهومن ثم تقاريره الرقابية المالية مما ينعكس ايجابياً على كفاءة ودقة أنشطة الرقابة المالية وفعاليتها (3)

7-اساس استقلالية الرقابة المالية : لكي تحقق الرقابة المالية فعاليتها لابد من استقلاليتها وابعادها عن اي نوع من انواع الضغوط التي توجه اليها من الاجهزه او الاشخاص العاملين في جهات المراقبة ، ولتأمين ذلك يجب اضافة صفة الرسمية على اعمال وانشطة لجان الرقابة المالية (بفروعها وأنواعها المختلفة) ووسائلها وطرقها وصلاحيات هيئاتها او الدوائر المسؤولة عليها.(2)

3-اساس تنسيق ارقابة المالية : لتأمين نجاح انشطة الرقابة المالية وفعاليتها يتطلب الامر تنسيق في اجراءاتها بين الجهات التي تنفذها ووقتاجراءئها بما يؤمن تقادي الازدواجية والتكرار في اعمال الرقابة المالية الداخلية والخارجية او بينهما وبين اجهزة ولجان التفتيش المالي والتدقيق ذي الصفة او التوكيل الرسمي (3) .

1-اساس توافق وتعاون او المراقبة : لتوافق أنشطة الرقابة المالية (بمختلف جهاتها وأشخاصها مع وقت وظروف وأنشطة المراقب) أهمية كبيرة في نجاحها وتأثير نتائجها نظراً لاجراءاتها في ظروف مريحة بالنسبة للمراقب ، هذا وتدفعه الصورة التي ذكرناها سلفاً الى التعاون مع جهات او لجان او مسؤولي الرقابة وتقديم المعلومات والبيانات الضرورية والهامة لاعمالها .(4)

مما سبق يلاحظ الباحث ان الرقابة المالية لابد ان تاخذ الصفة الرسمية لممارستها وايضاً لابد من وضع خطة وبرمجة لكي لا تتصف بالعشوائية وان تكون الانشطة

1 ماهر موسى العبيدي ، مرجع سابق ص 35

2عباس احمد رضوان ، دراسات في الرقابة ، (المنصورة : كلية التجارة ، 1999 م) ص 13

3كنجو عيود وابراهيم وهيبي ، الاداره المالية ،(عمان:دارالميسره 1997 ص64

4ماهر موسى العبيدي ، مرجع سابق ، ص 28

والاعمال مبنية على الدقة في تحديد المخطط او المنفذ منها لكي تحقق الرقابة المالية هدفها وهو الثقة في تقاريرها وأن تحقق السرعة في تنفيذ إجراءاتها وكذلك لابد ان يكون المراقب مستقلاً ومتعاوناً ويتمتع بالكفاءة والشخصية القوية

ثانياً : مجالات الرقابة المالية :

لابد من اهتمام الرقابة المالية وتركيز نشاطها في المجالات التالية : (1)

1- **الرقابة على الإيرادات (المقبوضات)** : وهي أن تركز الادارة المالية رقبتها على الإيرادات الناجمة من المبيعات التي تعتبر هي النشاط والمورد الرئيسي للتدفقات النقدية الداخلة وعلى النشاطات الاخرى التي يتحصل عن طريقها إيرادات اضافية للمنشأة .

2- **الرقابة على المصروفات (المدفوعات)** :يعني بها الرقابة على المدفوعات بشتى اشكالها (الصناعية - التسويقية - التمويلية الجارية والثابتة ...)

• **الرقابة على النقدية** : يقصد بها الرقابة على المرتبات وأجور كافة العاملين بالمنشأة , سواء الذين يعملون بصفة مستديمة أو بصفة مؤقتة

4- **الرقابة على تكاليف الانتاج** : يقصد بها الرقابة على المواد الاولية والاجور والطاقة والمصروفات المباشرة والمستلزمات الاخرى المتعلقة بالعملية الانتاجية

5- **الرقابة على الاستثمار** : ويقصد بها الرقابة على كافة اشكال الاستثمارات سواء كانت في الاصول المتداولة أو الاصول الثابتة وفي التمويل والائتمان أو على حساب المدينين .

ومن خلال ماتقدميلاحظ الباحث تعدد مفاهيم وأهداف واسضاليبالرقابة المالية وكذلك مجالاتها ويؤكد الباحث أهمية العنصر البشري في المنظمات ، وخاصة عند قيامه بأعباء الرقابة ذلك أن الفهم والوضوح للنشاط الرقابي يسهم في تفعيل هذا النشاط وبالتالي تكون مسؤولية الفرد محددة ، إذا علم جيداً بما هو مطلوب منه إنجازة ومن ثم تحقق مستوى عال من الاداء كما ان اختيار الافراد الذين يعهد اليهم بممارسة النشاط الرقابي وتقويم الاداء يجب أن يتميزوا عن الاخرين بمهارات محددة لتفعيل

1- المرجع السابق ص 59-61

ادائهم في مجال الامام التام بمجالات النشاط موضوع الرقابة ' وطرق واساليب العمل المنفذه لها ولدية المؤهل العلمي والخبرة العملية وتحفيزهم .

1-ثالثاً : اساليب الرقابة المالية :

هناك عدة اساليب رقابية تستخدم لمتابعة ومراقبة حركة الاموال بالمشروعات الاستثمارية اهمها :

1-الملاحظة والمشاهدة : وتتم أثناء تنفيذ النشاطات ، وعادة تتم بواسطة الرؤساء والمشرفين على الادارات والاقسام المختلفة وذلك للوقوف على اسلوب وطريقة الاداء ومراجعة النتائج المحققة بهدف تصحيح مايقع من انحرافات فور حدوثها

2-المراجعة والفحص والتفتيش: توجه هذه العمليات للحسابات والدفاتر والسجلات والمستندات بحيث يستطيع القائم بهذه العمليات الاقتناع بسلامة المركز المالي وصحة حسابات النتيجة للمنشأة المعينة وهو اسلوب يساعد على الوصول لدرجة معينة من الثقة وله إجراءات وقواعد معلومة ، ويعادة يقوم بهذه العمليات مدقق فرد أو جهات لم تشارك في العمليات التنفيذية داخل المنشأة

3-اسلوب الحوافز والجزاءات : يعني تقدير الحوافز وتوقيع الجزاءات على العاملين كل بحسب أدائه ، وهذا بلا شك يؤدي الى زيادة الانتاج والمحافظة على الاموال وسلامتها .

4-إعداد النظم واللوائح : هي تلك النظم واللوائح والتعليمات التي تضبط الاداء المالي حيث يتعين الالتزام بها ، ويعتبر الخروج عليها مخالفة تستوجب المخالفة لان عدم الالتزام بها يعرض الاموال للضياع وسوء الاستخدام ، مما ينتج عن ذلك عدم تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة . ومن أهم الجوانب التي تنطرق اليها هذه النظم واللوائح فيما يتعلق بالاداء المالي (والتي تعارف على تسميتها باللائحة المالية) وتعتبر مكملة لمنظومة اللوائح والقوانين المعمول بها داخل المنشأة ، إذا تبين اللائحة المالية التعليمات والاجراءات الواجب إتباعها والالتزام بها فيما يختص بحركة الاموال .

رابعاً :معوقات نجاح النظم الرقابية

تعاني النظم الرقابية من مقومة العاملين لها ، ويرجع ذلك الى عوامل كثيرة من اهمها:-

2- الرقابة الزائدة : يقبل العاملون عادة درجة معينة من الرقابة ، إذا زادت عنها تؤدي الى رفضهم لها .

3- التركيز في غير محلة : تركز بعض النظم الرقابية في أحيان كثيرة على نقاط معينة لا تتفق مع وجهة نظر العاملين حيث تعكس من وجهة نظرهم رؤية محدودة جداً مما قد يثير العاملين ضد هذه الرقابة .

4- عدم التوازن بين المسؤوليات والصلاحيات : يشعر العاملون أحياناً بأن المسؤولية الواقعة عليهم تفوق ما هو ممنوح لهم من صلاحيات وفي نفس الوقت قد يتطلب النظام الرقابي الرقابة اللصيقة والمراجعة التفصيلية لكل جزئيات العمل مما يرتبط سلبياً بقبول العاملين والتجاوب مع النظم الرقابية .

5- عدم التوازن بين العائد والتكاليف : قد يكون عدم كفاية العائد أو المكافآت التي يحصل عليها العاملون من أسباب مقاومة هؤلاء للنظم الرقابية .

6- عدم الحيادية : قد يؤدي عدم تصميم النظم الرقابية بشكل محايد الى عدم قبول العاملين لهذه النظم (1).

خامساً: مقومات نظام الرقابة على المال العام :-

يجب أن يتوافر في نظام الرقابة على المال العام مقومات اساسية من أهمها مايلي: (2)

1- سهولة فهم نظام الرقابة : يجب أن يكون نظام الرقابة سهل وميسور الفهم بالنسبة للقائمين على تنفيذه ، فإن صعوبة وفهم أو استخدام وسائل الرقابة التي تعتمد على المعادلات الرياضية والتحليل الاحصائي أو عد توافر الوقت اللازم لفهمها وإتباعها يقلل من فعالية النظام فبساطة النظام الرقابي ووضوحه من الشروط اللازمة لنجاحه .

2- ملائمة نظام الرقابة ومرونته : يجب ان يتلائم نظام الرقابة مع طبيعة نشاط الوحدة محل الفحص فيختلف برامج المراجعة والفحص في وحدات الجهاز الاداري للدولة عنه في شركات قطاع الاعمل العام . كما تختلف إجراءات الفحص بين

1 -htt // www . kau . edu . sa /Files /0012539 / subjects / 6. Pptx

2- المرجع السابق ص 59 -61

شركة وأخرى وقد تختلف في الشركة ذاتها بين عام وآخر ، وفي القطاع الحكومي تختلف بين وزارة وأخرى وفي وزارة معينة بين عام واخر وفي القطاع الحكومي تختلف عنها في القطاع العام . كما يجب أ، يكون نظام الرقابة مرناً لضمان فعاليته باستخدام الخطط البديلة لمواجهة الظروف غير المتوقعة .

3- التزام نظام الرقابة بالاصلاح والارشاد والتوجيه والبناء : أن نظام الرقابة الذي يقف دوره على اكتشاف الاخطاء وإبلاغها للجهات المختصة تكون رقابته غير فعالة وغير موجهة ولا تعدو أن تكون رقابة تاريخية ، ولكن يجب أن يكون هدف النظام من اكتشاف الاخطاء والانحرافات أن يوضح كيفية تصويبها ووضع الأمور في نصابها الصحيح وذلك ببيان الاخطاء والانحرافات والاسباب التي أدت الى حدوثها ومن المسئول عن وقوعها والوسائل المقترحة للعلاج لتفادي ذلك مستقبلاً .

4- مراعاة القصد في تكاليف الرقابة : يجب أن يكون نظام الرقابة اقتصادياً في تكاليف أي يجب أ، تكون الوفورات من استخدام نظام الرقابة معين أكبر من تكاليف هذا النظام ، ويقابلنا هنا صعوبة قياس الوفورات غير الملموسة لنظام الرقابة ، ولكن يمكن القول عموماً بضرورة تناسب أعضاء أجهزة الرقابة مع الاعمال الموكلة اليهم فلا وجود للبطالة المقنعة بتضخم الاجهزة الرقابية للحجم الذي لاتعدو اليه الحاجة الفعلية لأعمالهم واختصاصاتها .

5- ويرى الباحث أن الرقابة لا بد أن تتضمن حماية الموظفين من الاجراءات التعسفية وأن تساعدهم في تحسين ادائهم ، وأن يتحلى ممارسة الرقابة بالنزاهة والكفاءة والخبرة الادارية والرقابية للاعمال التي يقوم بالرقابة عليها .

مفهوم الحكومة الإلكترونية:

يتسم العمل الحكومي في معظم دول العالم بإجراءاته الروتينية الطويلة وبالبطء العام ، وهذا يشكل تكلفة كبيرة في معظم دول العالم من حيث الجهد المبذول ومن حيث أهمية الوقت وكذلك إستغلال الموارد المتاحة على الوجه الأمثل . ومع تطور التقنيات الحديثة و الإهتمام العالمي الكبير بقطاع تكنولوجيا المعلومات التي ترافقت

مع ثورة المعلومات، فقد أصبح لزاماً أن يتجه العالم بأكمله نحو تبني الوسائل الحديثة في العمل والإتصال.

إن مفهوم الحكومة الإلكترونية يشمل نموذجاً جديداً من التعاملات الحكومية وإعادة تعريف العلاقة بين الحكومة والمواطنين ومساعدة الحكومة في تغيير طريقة عملها وتوصيل خدماتها الحيوية للمواطنين ، وذلك عن طريق توفير بنية تصميمية تلبي إحتياجات الحكومة يطلق عليها windowsDNAGoverment وإطار عام للمقاييس والعمليات وتدفق العمل وتفاعل النظم يعرف ب (Gov.Talk) ، وبنية شامل للمواقع والمنصات المعلوماتية الحكومية والمجتمعات الرقمية بالإضافة إلى تفعيل البنية الأساسية للتقنيات والتحالفات مع شركاء يقدمون خياراً واسعاً لتطوير وتركيب ودعم حلول التطبيقات (line of Business LOB).

ويأتي التفكير في تبني مفهوم الحكومة الإلكترونية E.Government كخطوة جديدة للتفاعل مع معطيات القرن الجديد من حيث شمول كل مؤسسة من مؤسسات الدولة بنظام إلكتروني حديث وربط هذه المؤسسات مع بعضها البعض بشبكة إلكترونية موحدة.

إن تطبيق مفهوم الحكومة الإلكترونية داخل مؤسسات الدولة سيساعد على توحيد المعلومات الحكومية وترتيبها وتنظيمها (Government Data) How to Unite ، مما يساهم في تحسين كفاءة المؤسسات و الأجهزة الحكومية و إستغلال الموارد المتوفرة داخل الدولة بالشكل الأفضل.(1) .

الإطار النظري : الإجراءات التنفيذية لمهام الرقابة الحكومية في بيئة تطبيق الحكومة الإلكترونية :

يقصد بإجراءات الرقابة تلك الممارسات أو الخطوات التي يجب على مدقق الحسابات القيام بها . لتحقيق أهداف الرقابة الحكومية . حيث يتم توضيح هذه الإجراءات في برنامج التدقيق وتتأثر هذه الإجراءات عادة ببيئة الرقابة وتختلف باختلاف أساليب معالجة البيانات من الأنظمة اليدوية إلى الأنظمة الإلكترونية. حيث يتمثل هذا الاختلاف في أن استخدام الأنظمة الإلكترونية تمكن مدقق

(1)www.profawad.info/888doc.

الحسابات من الاستفادة من الحاسب في معظم مهام الرقابة . حيث إن الرقابة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات يجب أن تشمل جميع مكونات قطاع المعلومات المحاسبي مثل العاملين ، الأجهزة ، البرمجيات وقواعد البيانات.

وبهذا الخصوص قام (الانتوساي)⁽¹⁾ بتشكيل فريق عمل متخصص على الرقابة على الحكومة الإلكترونية ، حيث ساهم هذا الفريق بالعديد من التوجيهات ، والأدلة وقد أنصب عمله على تجميع تجارب الدول في هذا المجال لنشرها في صفحات الإنترنت . وتتكون عملية الرقابة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات من عدة خطوات .

وتشمل التوجيهات المقترحة تنفيذ مهام الرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية⁽²⁾ :

1/ التخطيط لعملية الرقابة المالية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية :- تهدف عملية التخطيط للرقابة الحكومية أولاً تحديد نوع الرقابة ومتطلباتها وإجراءات الرقابة التي ينوى القيام بها الأداء المهمة و تشمل عملية التخطيط على (المبادئ التوجيهية الأوروبية المتعلقة بتطبيق معايير الانتوساي للرقابة وهي:⁽³⁾

أ- التأكد من توفر أساساً للمساءلة والمقصود به هو وجود صلاحية قانونية لجهاز الرقابة المالية العليا للقيام بالرقابة على هذه الوحدة الحكومية ، أو البرنامج الحكومي ، وهنا يحدد جهاز الرقابة نوع الرقابة هل رقابة مالية أو رقابة أداء .

ب/ تشتمل عملية التخطيط على وصف الوحدة الحكومية التي ينوى فحصها والبيئة التي تعمل فيها وتقييم المخاطر بهدف تحسين أداء الوحدة الحكومية ، وأنشطتها المعلوماتية من خلال القيام بجمع المعلومات الكافية حول الوحدة الحكومية الخاضعة للرقابة وخاصة المتعلقة بنظامها المعلوماتي ونظام الرقابة الداخلية ويتم توثيقها بأوراق العمل.

(1) الانتوساي (الهيئة الدولية للرقابة المالية الحكومية)

(2) رشيد، محمد ، (الرقابة الحكومية وتطبيق الحكومة الإلكترونية) / مجلة الأجهزة العليا للرقابة المالية 2006 ص64-

79

(3) انتوساي، محكمة الحسابات الأوروبية لوكسمبورغ 1998 المبادئ التوجيهية الأوروبية المتعلقة بتطبيق معايير الانتوساي

للرقابة ترجمة ديوان المحاسبة المملكة المغربية ص40

ج- يجب أن يؤخذ بعين الإعتبار الطرق المستخدمة بواسطة المؤسسة لمعالجة المعلومات المحاسبية ، لأن هذه الطرق قد تؤثر على تصميم النظام المحاسبي وطبيعة الرقابة الداخلية كما أن هناك بعض العوامل الأخرى التي تؤثر على طبيعة وتوقيت وحدود عملية الرقابة وهذه العوامل تختص فيما يلي، مدى إستخدام الحاسب الآلي في الوحدات الحكومية والتعقيدات المتعلقة بتشغيله . والهيكل الإداري لأنشطة التشغيل الإلكترونية وسهولة الحصول على البيانات.

د/ تحديد هدف العملية الرقابية ونظامها وتأكيد من الهيئة الخاضعة للرقابة بشأن فعالية أنظمتها الإدارية المعلوماتية، وتحديد منهجية عمل الرقابة وطبيعة الاستفسارات التي ينوى طرحها .

هـ/ تحديد مدى الحاجة إلى اللجوء إلى الخبراء المتخصصين في تدقيق الأنظمة الإلكترونية .

2/ تصميم نموذج لتنفيذ عملية الرقابة في مجال الأنظمة الإلكترونية:- بعد عملية التخطيط لعملية الرقابة يجب على جهاز الرقابة المالية والمحاسبية وضع نموذج لتصميم عملية الرقابة، وقد وضعت المبادئ التوجيهية الأوروبية المتعلقة بتطبيق معايير الانتوساي للرقابة متضمنة نموذج تصميم عملية البحث ويشتمل على المبادئ التوجيهية الإدارية المتعلقة بتطبيق معايير الانتوساي⁽¹⁾

3/ تحديد مجالات الرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية:- إن مجال الرقابة المكونة للإجهزة العليا للرقابة المالية واسع ويمكن أن يشمل جميع أنواع الرقابة وما ينبغي على جهاز الرقابة أن يتحقق منه ، وهو أن الحكومة الإلكترونية قد استوفت شروط نشأتها واحترمت القوانين المعمول بها ووفقت في الوصول إلى الأهداف المسطرة ويمكن تلخيص أهم الأبعاد الرقابية في الرقابة على إجراء الدراسات التمهيديّة ، والرقابة على التزام الوحدات الحكومية بالقوانين والأنظمة

(1) الانتوساي ص working seminar on performance Aditing. April.page21.moscowINTOSAI
Standing committee on IT Audit.4th

وعلى تطبيق مشاريع الحكومة الإلكترونية وعلى مواقع الحكومة والتي يمكن توضيحها كما يلي⁽¹⁾ :

- الرقابة على إجراء الدراسات التمهيدية لتحديد مدى جدوى بناء الحكومة الإلكترونية .

- الرقابة على التزام الوحدات الحكومية المطبقة للأنظمة الإلكترونية في معالجتها للبيانات بالقوانين و الأنظمة المعمول بها.

- الرقابة على البدء بتطبيق مشاريع الحكومة الإلكترونية .

- الرقابة على التواجد الفعال للمواقع الإلكترونية للحكومة الإلكترونية.

وفيما يلي مناقشة المجالات الرقابية الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية .

1/ الرقابة على إجراءات الدراسة التمهيدية لتحديد مدى جدوى بناء الحكومة الإلكترونية :-

تهدف عملية الرقابة على إجراءات الدراسات التمهيدية لتحديد مدى جدوى بناء الحكومة الإلكترونية من خلال وجود إجابات صحيحة ودقيقة للتأكد من أن تصميم الحكومة الإلكترونية وفق إستراتيجية واضحة تكشف عن مدى الإستعداد للدخول في تجربة الحكومة الإلكترونية و أنه لا يوجد أي هدر في أموال الدولة. والتحقق من مدى رغبة الدولة لتطبيق الحكومة الإلكترونية لتحقيق تحول حقيقي و جذري في دور و مسؤوليات و أساليب أداء الحكومة ، والتحقق من مدى توفر الخبرة اللازمة لتخطيط وتقييم و إدارة مشروع الحكومة الإلكترونية.

2/ الرقابة على التزام الوحدات الحكومية المطبقة للأنظمة الإلكترونية في معالجة البيانات بالقوانين والأنظمة المعمول بها :-

وتهدف هذه الرقابة إلى التأكد من أن الجهة المسؤولة عن نظام المعلومات تقوم بتطبيق كافة القوانين و الأنظمة بصورة حقيقية داخل نظام المعلومات . و ثم منح جهاز الرقابة صلاحيات الحصول على المعلومات من قاعدة البيانات.

(1)ميرفت صليب، (مجلة جامعة النجاح للأبحاث والعلوم الإنسانية)، مجلد4، ص60-65، 2006م.

وتقوم أجهزة الرقابة المالية في هذا المجال من أن الحكومة الإلكترونية هي آلية فعالة لتحقيق منطق الحوكمة ، والإبتعاد عن النمط التقليدي لفكر الحوكمة . والقصد في أن تسهم الحكومة الإلكترونية في تحقيق مبادئ وعناصر الحوكمة ، والمتمثلة في حقوق المواطنين و إعلامهم بكل المعلومات والحقائق عن التوجهات والخطط و الإستراتيجيات والقرارات والمشكلات الحكومية . إضافة إلى تشجيع التعاون بين أجهزة الحكومة وبين أصحاب المصالح لتطوير الخدمات وضمان تحقيق الفاعلية والكفاءة في مواقع العمل الحكومي المختلفة .

3/ الرقابة على البدء بتطبيق مشاريع الحكومة الإلكترونية :- تهدف عملية الرقابة في هذه المرحلة⁽¹⁾ إلى دراسة أثر الأنظمة الإلكترونية على سير الجهة الخاضعة للرقابة ، فإن جانب تدقيق الأجزاء المكونة لنظام المعلومات في الوحدات الحكومية يجب دراسة آثار تطبيق الأنظمة الإلكترونية على سير عمل الوحدة الحكومية ، ويمكن إبرازها كجزء من رقابة الأداء . وتنطلق عملية الرقابة من خلال التقييم الذي يقوم به جهاز الرقابة للآثار المتوقعة عن تصميم النظام الإلكتروني ، وإجراءات الرقابة في هذا المجال القيام باختيار أثر النظام الإلكتروني على سير الجهة الخاضعة للرقابة بالتعاون والتنسيق مع الخبراء واستنادا إلى معايير ومنهجيات التقييم ويقوم الجهاز بالتأكد من الإجراءات تتوافق مع الممارسة الأفضل أو مع أفضل تكنولوجيا متوفرة ، وضمن تكاليف معقولة.

ويتضمن تدقيق الأنظمة في التطوير نحو الحكومة الإلكترونية حيث يغطي التدقيق الخاص بالأنظمة السائرة في طريق التطور نحو الحكومة الإلكترونية مظهرين أساسيين:-

أ/ دراسة نسبة الإنجاز في مشاريع الحكومة الإلكترونية في الوحدات الحكومية الخاضعة و التي يمكن أن تدخل ضمن نطاق رقابة الأداء .

ب/ دراسة متطلبات الرقابة الداخلية التي يجب توافرها في الأنظمة الإلكترونية . وتتم عملية التدقيق من خلال مساهمة أجهزة الرقابة المالية العليا مباشرة كمستعمل في

(1)المبادئ التوجيهية الأوروبية المتعلقة بتطبيق معايير الانتوساي ص 23 .

طريق التطور ، و في هذه الحالة يتعين منح صلاحية لمراقبة الحسابات بفحص النظام بكل حرية.

4/ الرقابة على التواجد الفعال للمواقع الإلكترونية الحكومية:-

وتهدف هذه الرقابة بتوفير تأكيداً معقولاً على أن المواقع الإلكترونية للوحدات الحكومية تعمل بشكل صحيح وأن لغة الموقع ومحتوى الموقع مناسب لمعاملات الوحدة الحكومية وأن المعلومات المدرجة صحيحة ، أما إجراءات الرقابة فتتمثل بزيارة المدقق للمواقع الإلكترونية و أداء بعض المعاملات الإلكترونية من خلاله⁽¹⁾

الرقابة الحكومية في بيئة الحاسب الإلكتروني:

يتجه العالم اليوم بقوة نحو استخدام الحاسب الإلكتروني وملحقاته المختلفة في كافة شئون الحياة الاجتماعية والثقافية نظراً لأهميته البالغة في المعالجة الدقيقة والسريعة والحفظ الكبير للمعلومات وإعداد التقارير ذات الوثوقية والملاءمة. ويعرف نظام الحاسب الإلكتروني على أنه مجموعة من الأجزاء المتكاملة و المترابطة التي صممت ونظمت لمعالجة البيانات إلكترونياً من خلال قبول وتخزين المدخلات منها ثم تشغيلها وإنتاج المعلومات ومخرجات علمية التشغيل.

في ظل هذا التسارع في التطور كان لا بد من المسارعة إلى التفكير في أسلوب الرقابة على معاملات الأنشطة الحكومية في بيئة إلكترونية بدون مستندات ورقية، وقد دعت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي Intosai) في مؤتمرها الرابع عشر بواشنطن خلال العام 1992م في ندوتها التقنية التي أقامتها إلى ضرورة استخدام الأساليب الحديثة في إجراءات التدقيق بواسطة الحاسب الإلكتروني.

طبيعة استخدام الحاسب في العمل الرقابي:

يستند النظام الرقابي على استخدام الحاسوب في ممارسة العملية الرقابية وفق برامج محوسبة معدة خصيصاً لهذا الغرض بما يحقق الإقتصاد في الجهد والوقت والتكلفة للوصول إلى النتائج المطلوبة بأقل ما يمكن من المخاطر وفي سبيل استخدام الحاسوب في العمل الرقابي لا بد من الأخذ بعين الاعتبار المعايير التالية:

⁽¹⁾مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) مجلد 24(9) 2010، ص2702.

أ/ درجة المخاطر المتوقعة من إختيار الرقابة بالحاسوب :- بمعنى إدراك المراقب المالي الحكومي لدرجة إحتمال عدم تحقيق الرقابة المحوسبة للأهداف المخططة لها مما يتطلب منه الموازنة بين المخاطر التي ستتجم عن إستخدام الحاسوب في العملية الرقابية وبين المنافع التي يمكن تحقيقها من إستعماله وبناءً على ذلك الإختيار البديل الذي يحقق أقل قدر من المخاطر مع أكبر منفعة ممكنة.

ب / الإقتصاد في الجهد والنفقات : يقصد به إختيار أسلوب الرقابة الذي يحقق أفضل نتائج بأقل كلفة وجهد ممكن ، وهذا يعني المفاضلة بين الرقابة المحوسبة والرقابة اليدوية من ناحية الكلفة والجهد والنتائج مع مراعاة حجم العمليات المالية الخاضعة للرقابة في جميع الأحوال.

ج/ الإمكانيات والموارد المتاحة :- يقصد بذلك مراعاة الأخذ بإمكانيات والموارد المالية والمادية الأخرى اللازمة عن اختيار الرقابة بالحاسوب لتنفيذ الأعمال الرقابية ويدخل ضمن هذا المفهوم ضرورة وجود الكوادر المؤهلة التي تحسن إستغلال الموارد المتاحة بتحقيق أفضل درجات من التشغيل وتبعاً لذلك الخروج بأفضل النتائج⁽¹⁾.
إجراءات الرقابة المالية الحكومية في ظل الأنظمة الإلكترونية : يقصد بها الإجراءات التي تتبع ممارسة العملية الرقابية على الأنظمة المحوسبة ، وتتمثل في الآتي:-

1/ إجراءات الرقابة الوقائية :

هي التي تتم عن طريق الإشراف الشامل بهدف توقع الأخطاء قبل حدوثها ووقوعها. والإستعداد لمواجهتها والتحقق من نتائجها وذلك من خلال هذه الإجراءات - التحقق من مطابقة مجاميع البيانات المالية الرقمية مع مجاميع مفردات البيانات المالية التي تدخل للنظام المحوسب على فترات.
- التحقق من الاستخدام السليم لنظرية القيد المزدوج في المعاملات وتوازن الأرصدة تبعاً لذلك
- التحقق من وجود دليل تشغيل واضح و مفهوم.

(¹) د. فياض حمزة رملي . (الرقابة الحكومية على شركات إنتاج النفط . مدخل محاسبي معاصر في عقود المشاركة في الإنتاج)، شركة مطابع السودان للعملة 2011م ص 156-158.

- التحقق من وجود إشراف فني على عمليات الحاسوب.
- التحقق من توزيع الصلاحيات وفقاً للمسئوليات بين القائمين على عمل النظام الإلكتروني .

2/ إجراءات الرقابة العلاجية :

هي مجموعة الإجراءات المتبعة بعد وقوع الأخطاء وتهدف هذه الإجراءات إلى الرقابة على كل العمليات المتصلة بتشغيل البيانات ، أي عملية إختيار الحاسوب وإعداده للتشغيل وإختيار برامج التشغيل ، والرقابة على الملفات ، وذلك بغرض التأكد من ضمان صحة العمليات التي يقوم بها نظام المعلومات المالية المحوسب .

3/ إجراءات الرقابة على المخرجات :

وهي الرقابة على إعداد النتائج (المعلومات والتقارير النهائية) وتهدف إلى التأكد من دقة وصحة و إكمال المخرجات ، وتتبع العديد من الوسائل الرقابية في هذا النوع مثل :-

- رقابة المجموعات ومقارنة البيانات الحالية ببيانات تاريخية
 - التأكد من تمتع هذه المخرجات بالمصادقية والموضوعية .
 - التأكد من أن هذه المخرجات تصل للجهات المسؤولة في الوقت المناسب
 - التأكد من هذه المخرجات تتضمن معلومات تعزز الرقابة عليها
- إن فاعلية تطبيق إجراءات الرقابة بالحاسوب تتوقف بالدرجة الأولى على المراقب المالي الحكومي القائم بها ولذلك لابد من مراعاة الآتي:
- أ- أن تتوفر للمراقب المالي الحكومي المعرفة والخبرة الكافية حول إستخدام الحاسوب
 - ب- أن تتوفر طرق المراجعة والرقابة بمساعدة الحاسوب و إمكانية سيطرة المراقب على هذه الطرق

- ج- مدى فهم المراقب المالي الحكومي للنظام المالي ونظام الرقابة الداخلية
- د- مدى تقدير المراقب المالي الحكومي على تقدير مخاطر الرقابة الناجمة عن إستخدام الحاسوب والبعد العلمي لآثارها على عمله في المقابل ومحاولة دراسة الإتجاهات الحديثة في مجال أمن المعلومات المحوسبة للتغلب على هذه المخاطر

بنفسه أو لتأكده من توافر وسائل حماية تكفل لأنظمة المعلومات المالية إستمرارها، وبالتالي نجاحه في أداء العمل الرقابي الموكل إليه⁽¹⁾.

دور المراجعة المالية الإلكترونية في الوحدات الحكومية:

كثر الفساد المالي بالدوائر الحكومية وذاع صيته بالتقارير المتتالية المقدمة من منظمة الشفافية العالمية وهذا في تنفيذ العمليات المحاسبية الحكومية والتي ثبت من خلال تجارب الدول الأخرى التي سبقت في هذا المجال ومن خلال تجارب الجهات المتخصصة مثل الأجهزة العليا للرقابة المالية المنظمة العربية (ارابوساى) أنها تحد بصورة فعالة من الفساد المالي الذي يستشري أساساً بسبب ضعف آليات المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية مما يتطلب تطوير تلك الآليات التي تعمل في بيئة الحكومة الإلكترونية من خلال نظم المحاسبة الإلكترونية ووجود آلية متينة من الرقابة والمراجعة المالية والمحاسبية الفعالة يتطلب مواكبة أحدث التطورات المهنية في مجال الرقابة المالية وكافة ما يرتبط بها من تقنيات وبرامج و أنظمة تدعم هذا المجال لتستطيع أن تقوم بالدور المطلوب منها في التحقق من مدى مشروعية و ملائمة وصحة احتساب العمليات المالية وإدارتها شاملاً والتحقق من تحصيل الإيرادات المستحقة للحكومة والتحقق من صرف النفقات العامة وفحص الحسابات الختامية والميزانيات العمومية للجهة الحكومية والجدوى المتوقعة من إعداد وتشغيل نظم المراجعة الحكومية الإلكترونية .

إن دخول الحاسوب إلى كافة المبادئ بما فيها الأنظمة المالية والتشغيلية فرض على المراجع أن يتعامل بأسلوب مختلف يتلاءم مع البيئة الجديدة لتحقيق أهدافه وبالتالي كان لا بد من وجود آلية وبنية تحتية إلكترونية تساعد المراجعين على تقييم الضوابط التي تحكم نظم الحاسوب التي يتم من خلالها توثيق وجمع وتلخيص وعرض البيانات لدى الجهات الحكومية وهذا البنية التحتية تتمثل في إعداد وتشغيل نظم معلومات محاسبي حكومي شامل تمثل المراجعة الداخلية إحدى نظمه الفرعية التي تقوم بأعمال مراجعة العمليات لدى الجهات الخاضعة للمراجعة للتحقق من الالتزام بالضوابط واللوائح والقوانين التي تحكم تنفيذ العمليات المحاسبية الحكومية

(1) د. فياض حمزة رملي . مرجع سابق، ص، 160-163.

وهذا يحتم رفع كفاءة وفعالية المراجعين وتطور المهارات الفنية و إكتساب الخبرات اللازمة لاستخدام الحاسبات الآلية عن طريق التدريب الداخلي والخارجي ليتمكنوا من الانسجام مع بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات وفيما يلي تدرج القواعد الأساسية اللازم إتباعها للقيام بأعمال المراجعة والمراقبة

- القواعد الأساسية للمراجعة الداخلية(1):

1/ تقييم مدى حماية الأصول المعلوماتية :- بعد العمل على تحويل ملفات أوراق العمل اليدوي إلى ملفات عمل إلكترونية يشرع المختصين في إختيار النظام المحاسبي الجديد نفسه من خلال مراجعة وتقييم عمليات الشراء والتركيب للأجهزة ومكوناتها للتأكد من كفاءة و فعالية تلك (hardware) بالإضافة إلى إختيار برمجيات النظم (software) وشبكات البرامج في التشغيل الصحيح للبيانات المدخلة ومراجعة المخرجات وذلك بإدخال وتشغيل بيانات معروفة النتائج مسبقاً مما يعني تقييم و تحليل الأنظمة والتطبيقات والبنية التقنية المعلومات ، أيضاً يجب إختيار كفاءة أمن نظم المعلومات والشبكات وتقييم إجراءات صلاحيات الدخول على البيانات للتأكد من صحة إستقامة وسرية وتوافر الأصول والمعلوماتية.

2/ تقييم كفاءة فعالية وإقتصادية إستعمال تقنية المعلومات لتنفيذ المهام المطلوبة يتم ذلك من خلال مراجعة ممارسة ، إدارة تقنية المعلومات لأعمالها للتأكد من كفاءة إستغلال الموارد الفنية المتاحة لتنفيذ المهام المطلوبة وفقاً للأولويات التي تفرضها الأهداف التشغيلية المحددة من قبل الإدارات المختصة لدى الجهة الخاضعة للمراجعة.

3/ تقييم مدى التقيد بسياسات وإجراءات العمل المقررة : ويتم ذلك من خلال مراجعة التزام وتقيد إدارة تقنية المعلومات بتطبيق السياسات وإجراءات العمل و الضوابط المقررة من الجهات المختصة للتأكد من سلامة عملياتها وتوافق مخرجات النظم المطبقة مع تلك السياسات والإجراءات .

4/ تطوير مهارات المراجعين: مهما تطورت الآليات الإلكترونية إلا أن العنصر الأهم في التشغيل الإلكتروني للبيانات يتمثل في العنصر البشري الذي يمثل محور

(1)المحاسب الأولwww.almohsb1.com

عملية التحول من العمل اليدوي إلى النظم الإلكترونية وعليه يجب تطور معارفهم العملية و مهاراتهم الفنية في مجال تقنية المعلومات وإستخدام الحاسبات الآلية وتدريبهم على كيفية تشغيل البرامج الخاصة بالمراجعة.

وتأتي علمية المراجعة الإلكترونية لتقويم الأداء المالي. تقويم الأداء المالي يعرف بأنه عملية بحث وتحري درجة الكفاءة الإنتاجية المصاحبة للتنفيذ وذلك بهدف إتخاذ الإجراءات المصححة (1). وجاء تعريف النظام الكامل لتقويم الأداء المالي إلى أن النظام الكامل لتقويم الأداء يجب أن يتضمن إنسياب المعلومات المناسبة والموثوقة في الوقت السليم (2)

ويرى الباحث أن تقويم الأداء من خلال ما ذكر لتقويم الأداء المالي يعتمد على : إنسياب المعلومات من حيث الموثوقية وكسب عامل الزمن إلى أن تكلفة الحصول على المعلومات يجب أن يكون أقل من المنفعة التي يسعى إليها الشخص ومن ذلك نرى أن عملية ضبط الأداء المالي يجب أ، يتسم بالسرعة والدقة وهذه ما يحققه الضبط بواسطة الحاسب الآلي.

دور الأجهزة الرقابية على الوحدات الإدارية والمؤسسات بالسودان:

إن زيادة حجم المال العام وإتساع نشاط الدولة يتطلب المزيد من الرقابة المالية الفعالة التي تكفل المحافظة على المال العام، والتي تهدف إلى مراقبة القائمين عليه بحيث يلتزمون في مزاوله أعمالهم بالقوانين واللوائح والقواعد المالية المعمول بها وإلا تعرضوا للمحاسبة والمساءلة.

(1) خليفة على طينيش ، أهمية التحليل لمراقب الحسابات كمدخل لتقويم أداء المنشآت الصناعية و مراقبة تكاليفها في مجال الإنتاج ، مجلة الرقابة المالية ، العدد34-1999م الاربوساى ص8 .

(2) طارق حسن محمد الأمين ، التعليم التنظيمي وتقويم الأداء في مراكز خدمة مراجعي المؤسسات العامة الخدمية ، نموذج مقترح مجلة الإدارة العامة، المجلد(46) العدد الثاني ، ربيع الآخر 1417هـ ، مايو 2006 معهد الإدارة العامة الرياض ص252 .

ولذلك هنالك العديد من الأجهزة التي تقوم بدور الرقابة المالية على المؤسسات ،
منها ما يعتبر رقابة داخلية ، ومنها ما يعتبر رقابة خارجية ويمكن توضيح ذلك فيما
يلي:-

أولاً: الرقابة الداخلية (رقابة وزارة المالية) ديوان المراجعة الداخلية:

أنشئ ديوان المراجعة الداخلية بوزارة المالية 1997م بموجبه لائحة المراجعة الداخلية
لأجهزة الدولة مستنده في ذلك على قانون الإجراءات المالية والمحاسبية المعدل حتى
عام 1995م.

ولقد لعبت هذه الإدارة دوراً فعالاً في إنخفاض نسبة الاعتداء على المال العام على
مستوى الوحدات الاتحادية ولم يتجاوز نسبة الاعتداء على العام المالي نسبة 12%
كما ورد في تقرير المراجع العام أمام المجلس الوطني لعام 2004م.

ولقد بلغت نسبة الإعتداء على المال العام في الهيئات العامة وشركات القطاع العام
نسبة 65% من جملة الإعتداء على المال العام لعام 2004م ولقد إتضح بأن معظم
هذه المؤسسات والهيئات لا تخضع للمراجعة بواسطة المراجعة الداخلية لأجهزة
الدولة.

ولقد تضمنت اللائحة الأهداف الآتية:

(1) أهداف إستراتيجية (أهداف خاصة):

أ/ التحقق من إعداد السياسات والإجراءات والبرامج الفاعلة للمراجعة الداخلية بغرض
تمكين الإدارة من أداء مهامها وسلطاتها وصلاحياتها بالصورة المطلوبة.

ب/ العمل على إنشاء أقسام المراجعة الداخلية وتفعيلها بكل أجهزة الدولة لتعمل
مستقلة عن الوحدة الحسابية.

ج/ التأكد من أن الإدارة الحسابية تعمل على إدارة حسابات الموارد والأموال و
الأصول العامة وإعداد الحسابات التي تصدرها وزارة المالية ومجلس الوزراء وإتخاذ
الإجراءات اللازمة .

د/ التأكد من إستفسار وإستجابة كافة أجهزة الدولة للمراجعين الداخليين والرد على تقاريرهم وإستفسارات ديوان المراجع العام والرد على تقاريره ويقوم ديوان المراجعة الداخلية برفع تقارير دورية للجنة الرقابة المالية.

هـ/ إتخاذ الإجراءات اللازمة والملائمة لتنمية القدرات المهنية للعاملين بالمراجعة الداخلية وتوزيعهم على أقسام المراجعة . ولهذا تعمل الإدارة العامة على إستحداث برامج تدريب متطورة بإستخدام التقنية الحديثة لتفعيل أداء المراجعة الداخلية ورفع كفاءة ومقدرات المراجعين الداخليين.

و/ التنسيق الوثيق مع ديوان المراجعة العام لتبادل المعلومات والبيانات اللازمة لتحقيق أهداف الجهازين.

2/ الأهداف العامة:

تهدف المراجعة الداخلية لتحقيق الآتي:

- 1- التأكد من أن الأموال والأصول العامة التي تحيزها الأجهزة التشريعية تستخدم للأغراض المخصصة لها سواء إن كانت تنمية - إستثمارية - خدمية
- 2- التأكد من أن أجهزة الدولة القومية تعمل وفقاً للقوانين واللوائح والنظم المحاسبية المتعارف عليها والقرارات والمنشورات الصادرة من الدولة.
- 3- التحقق من كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بالوحدة .
- 4- التحقق من أن الإنفاق والتحصيل قد تم وفقاً للموجهات والسياسات العامة تؤدي إلى تحقيق الأهداف الخاصة بالوحدة.
- 5- تقييم ومراجعة تنفيذ الأهداف والخطط والسياسات الخاصة بالأداء المالي و التشغيلي للوحدة وتوضيح جوانب القصور والتوصية بتحسين أساليب وخطط وبرامج الأداء
- 6- التأكد من إن نظام الرقابة الداخلية وتأمين المعلومات تعمل بكفاءة وفاعلية لتحقيق الأهداف
- 7- فحص وتقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية.

8- التحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب مثل هذه المعلومات⁽¹⁾.

ومع التقدم التكنولوجي كان لزاماً على ديوان المراجعة الداخلية مواكبة ذلك وفي سبيل ذلك أكد وزير الدولة بالمالية أن تنفيذ الموازنة العامة يتطلب أنظمة ذات رقابة و جودة عالية تضمن سلامة الإجراءات وتحقيق المنفعة الحقيقية من خلال الإستخدام الجيد للموارد وحفظ الأصول من الضياع وتوفير البيانات الضرورية لإتخاذ القرار. وفي تجاه ذلك تهدف المالية إلى تعزيز وتعميق مهام المراجعة الأساسية تجاه الإصلاح والتوظيف الجيد للموارد في ظل التحولات الكبيرة التي تشهدها المالية بزيادة الإيرادات وتطبيق أحدث التقنيات في المعاملات المالية لضبط وترشيد الصرف ومخاطر الإعتداء على المال العام. وأشار الوزير إلى أهمية التدريب ورفع قدرات العاملين لإستخدام أحدث النظم الإلكترونية في المالية.

في ظل نظام التحصيل الإلكتروني والخزانة الواحدة ، وضبط وترشيد الصرف العام أكد وزير المالية بالجزيرة أن الملتقى خرج بتوصيات تحقيق أفضل الممارسات المالية لتحقيق الإستقرار الإقتصادي . وأكد مدير عام ديوان المراجعة الداخلية أن الرقابة المالية إحدى مطلوبات منظومة المراجعة الداخلية حسب المعايير الدولية لضمان المعاملات وفقاً للضوابط المالية⁽²⁾

وأكد وزير المالية إهتمام الحكومة بتطوير المراجعة الداخلية ومواكبتها للعمليات المحاسبية وكشف عن إتجاه لتطبيق المراجعة الآنية التي تتم بصورة مباشرة ، وعن مدى إهتمام الدولة تطوير قدرات المراجعين الداخليين وضمان إستقلاليتهم بهدف مواكبة التطورات وتعزيز الرقابة المالية. وإستصحاب التقنية لبناء القدرات ووصف المدراء الماليين والمراجعين الداخليين بصمام أمان حسن إدارة المال العام كاشفاً عن برامج مكثفة للتدريب وبناء القدرات في مجال المراجعة الداخلية.

⁽¹⁾الموقع الرسمي لديوان المراجعة الداخلية وزارة المالية والتخطيط والإقتصاد Mofdogia.gove.sd

⁽²⁾وكالة سونا . (ملتقى لجان الرقابة المالية بولايات القطاع الأوسط). الاجتماع السادس للمكتب التنفيذي للإتحاد المهني العام للمحاسبين والمراجعين السودانيين. سبتمبر 2016م ولاية الجزيرة ود مدني.

وتم إنشاء برنامج " ifmis " افسس بربط حساب الحكومة ببنك السودان المركزي مباشرة عبر نظام الخزانة⁽¹⁾

ثانياً ديوان المراجع العام :

إن ديوان المراجعة القومي كغيره من أجهزة الرقابة المالية العليا في العام كان ولا بد للحاجة الماسة للدولة لإنشاء مثل هذا الجهاز ليكون رقيباً على المال العام من حيث الرقابة على الصرف لكي يتماشى مع الأهداف والقوانين واللوائح المنظمة لذلك والحفاظ على سلامة التحصيل والتأكد من إيداعها في مأمّن وحسب النظم والأسس الموضوعية لذلك .

لما كان السودان تحت الحكم الأجنبي البريطاني منذ 1898م فقد كان في تلك الحقبة خالياً من الأنشطة الإقتصادية التي تستدعي قيام جهاز الرقابة المالية والحسابية . وعليه فقد اقتصر الرقابة على حفظ الحسابات البسيطة للوحدات الحكومية الخاصة والتي كان يقوم بإعدادها المصريون⁽²⁾.

الرقابة المالية إلكترونيا بديوان المراجع القومي:

في إطار إستراتيجية الديوان لتطوير العمل الرقابي ومواكبة التطورات التي تحدث في مجال المراجعة ، أنشأ الديوان في العام(2012م) إدارة متخصصة للقيام بمراجعة نظم المعلومات بالجهات الخاضعة للمراجعة.

تتمثل مراجعة نظم المعلومات في تجميع وتقييم الأدلة المناسبة والكافية لتحديد ما إذا كنت الأنظمة المستخدمة قد تم تصميمها وتنفيذها وإدارتها بشكل يضمن سلامة البيانات ويحافظ على أصول المؤسسة وذلك وفقاً للمعايير الدولية ومعايير مراجعة نظم المعلومات الصادرة عن المنظمة الأمريكية للرقابة على نظم المعلومات.(ISACA)

الهدف من مراجعة نظم المعلومات:

(2)www.sudanas.com.24/5/2015

(2)www.audit.gove.sd الموقع الرسمي ديوان المراجع القومي

إن التطور والتقدم العلمي في مجال تقنية المعلومات أدى إلى اعتماد الكثير من المؤسسات الحكومية ومؤسسات القطاع العام على أنظمة المعلومات في معالجة بياناتها التشغيلية والمالية سعياً لمواكبة التطور وتحقيق الدقة والفعالية .

هذا التطور أفرز مخاطر عديدة تتعلق بسلامة البيانات وأمنها وسريتها لذا أضحى من الواجب وضع ضوابط رقابية كافية للتغلب على هذه المخاطر ومجابتها وتوثيق السياسات واللوائح والضوابط التي تحكم التعامل مع الأنظمة المحوسبة وتأمين البيانات وحمايتها من الأخطار لذا تهدف مراجعة نظم المعلومات إلى:

- التأكد من وجود الهياكل المناسبة لإدارة نشاط نظم المعلومات.
- التأكد من وجود التخطيط الإستراتيجي الذي يلبي حاجات المؤسسة ويتوافق مع الإستراتيجية العامة للمؤسسة.
- التأكد من وجود القوانين والسياسات والإجراءات المنظمة لنشاط تقنية المعلومات.
- التأكد من فعالية الرقابة الداخلية للبيانات وأجهزة الحاسب الإلكتروني وشبكات توصيل الأجهزة من وصول غير المصرح لهم ، بهدف النسخ أو التعديل أو التدمير.
- التأكد من أن إمتلاك البرامج وتطويرها وتعديلها يتم بموجب تفويض الإدارة.
- التأكد من أن البيانات المصدرية التي بها أخطاء يتم تمييزها ثم معالجتها طبقاً لسياسات الإدارة.

- التأكد من أن ملفات نظام المعلومات تتميز بالدقة والاكتمال والسرية.
- تقييم أداء نشاط تقنية المعلومات والتحقق من استخدام الموارد.
- التأكد من وجود خطط الطوارئ واستعادة النظام عند الطوارئ.
- التأكد من سلامة حفظ البيانات والنسخ الاحتياطي لها.

ويري الباحث إن عملية الرقابة المالية في مؤسسات الدولة الكترونية لازلت في بداياتها وإن العمل يتم بصورة بطيئة مقارنة بما يتم في الدول الأخرى . عليه فإن الدولة ملزمة بالإسراع في تنفيذ الرقابة علي المال العام بصورة أفضل.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الاول: التجربة السودانية والحكومة الإلكترونية

نبذة تعريفية عن وزارة المالية ولاية الخرطوم .

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية .

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

التجربة السودانية والحكومة الإلكترونية

لقد بدأت فكرة الحكومة الإلكترونية في السودان عام 1992م وذلك من خلال تصور الشبكة الإلكترونية الذي تم تقديمه من خلال ورقة مبدئية قدمت في مؤتمر الشبكة القومية للمعلومات في يوليو 1992م وتم نشره في مجلة الدراسات الإستراتيجية . لقد بذل جهد كبير منذ ذلك الوقت من إدارة المعلومات في مجلس الوزراء لتصميم الاستثمارات المعلوماتية المبدئية للحكومة الإلكترونية و تعريف المستخدمين على مستوى الولايات والمركز بهذه الاستثمارات كما قامت شركة بيت البرامج ببرمجة هذه التصاميم وأخيراً توج هذا الجهد بإنشاء الشبكة القومية للمعلومات والتي تسعى سعياً حثيثاً لجعل هذه التصورات أمراً واقعاً فقامت تلك الإدارة باقتناء بعض الخدمات وربطها بالوزارات المركزية والحكومات الولائية كما قامت بعمل عدة اجتماعات لتوعية الإداريين و تعريف الفنيين ودربت المسئولين على المهارات الأساسية ابتداء من رأس الدولة.

هذا من جانب المعلوماتية فقد أنشئت خلال هذه الفترة شركة سوداتل وتم ربط أغلب مدن السودان بالألياف البصرية وقدمت خدمات نقل البيانات عبر التقنيات المختلفة Data cloud كما أنشئت سودانت وقدمت خدمات الإنترنت وسهلة استخدامها للمؤسسات و الأفراد وفي الجانب الاقتصادي قامت الدولة بإعفاء الضرائب الجمركية عن أجهزة تقانة المعلومات وشجعت تخصصات علوم الحاسوب ونشر ثقافة المعلوماتية من مرحلة التعليم العام⁽¹⁾.

ولا شك أن من ضمن هذه المؤسسات تلك المؤسسات التي تهتم بالرقابة على المال العام .ومواكبة التطور الذي حدث. حيث أن عملية الرقابة المالية حدث لها تطور كبير وأدخلت الدولة نظام التحصيل الإلكتروني. وحوسبة نظام المحاسبة الحكومي وذلك من أجل ضبط ورقابة المال العام.

(1)Wwwprofawap.info/888/doc

نبذة تعريفية عن وزارة المالية والإقتصاد وشؤون المستهلك مقدمة:

تعتبر وزارة المالية والإقتصاد وشؤون المستهلك من اهمال وزارات الولاية لإهتمامها بالنواحي المالية والإقتصادية ومواطن الولاية ومحاربة الظواهر الاقتصادية السالبة التي تؤثر علي المواطن، ومن ثم اقتصاد الولاية . من اجل النهوض بالولاية وانسان الولاية تم افراد وزاره مختص تُعنى بالشأن الإقتصادي والتجاري والصناعي والتخطيطي والتعاون والاستثمار الولاية .

نبذة تاريخية عن الوزارة:

مرت الوزارة بعدة تغيرات هيكلية حسب أهداف المرحلة وكانت كالآتي :

- في العام 1983م تم تحويل محافظة الخرطوم إلى معتمدية العاصمة وتم إنشاء (6) مفوضيات إحداها مفوضية الشؤون المالية والإقتصادية .
- في العام 1990م تم تحويل المعتمدية إلى ولاية الخرطوم وحولت المفوضيات إلى وزارات وتم فتح مكاتب للشؤون المالية بالمجالس المحلية وانشئت وزارة المالية والتجارة والتعاون والتموين .
- في العام 1995م أصبحت وزارة المالية والتنمية الاقتصادية .
- في العام 1997م تمت تقسيمها إلى وزارتين (وزارة المالية ووزارة التنمية الاقتصادية).
- في العام 1998م ظلت وزارة المالية كما هي وتم تغيير مسمى وزارة التنمية الاقتصادية إلى وزارة التنمية الاقتصادية والتخطيط والإستثمار .
- في العام 2001م تم دمج الوزارتين عاليه ليصبح الإسم وزارة المالية والإقتصاد والقوى العاملة .
- في العام 2006م تم فصل القوى العاملة لتصبح وزارة المالية والإقتصاد .

- في العام 2010م تم دمج القوى العاملة مرة اخرى لتصبح وزارة المالية والإقتصاد والقوى العاملة .
- وفي العام 2012م تم إنشاء وزارة التنمية الإقتصادية وشؤون المستهلك بعد فصل الإقتصاد عن وزارة المالية وأصبحت تحمل إسم وزارة المالية والقوى العاملة .
- وفي نفس العام 2012م تمت دمج وزارة المالية والقوى العاملة ووزارة التنمية الإقتصادية وشؤون المستهلك تحت مسمى وزارة المالية والإقتصاد وشؤون المستهلك.

الرؤيا:

نحو نظام مالي واقتصادي فاعل لتحسين مستوى المعيشة لمواطن الولاية وتحقيق القدر المطلوب من التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

الرسالة:

إدارة الموارد الولاية بكفاءة وفاعلية والمساهمة في تحقيق التقدم المستمر في نوعية نمط الحياة لإنسان الولاية .

القيم:

العمل علي ترسيخ الأمانة ،الصدق، الشفافية وروح العمل الجماعي.

الهدف الاستراتيجي:

رعاية العمل المالي والاقتصادي وشؤون المستهلك والقوي العاملة لتمكين الولاية من إحداث التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والبشرية والسياسية المُخطط لها:

الأهداف الفرعية:

- الإشراف التام على الميزانية إعداداً وصرفاً بكافة الوزارات والمحليات والوحدات الولائية.
- تنمية الموارد المالية وترشيد صرف المال وحسن استخدامه بكل القطاعات وفق أسس علمية.
- استحداث مصادر جديدة للإيرادات ورفع الكفاءة الموجودة وزيادتها بمصادر حقيقية.
- بناء قاعدة بيانات إيرادية علي مستوى الولاية والوحدات .
- التركيز علي تحقيق الربط من الإيرادات والمصروفات بنسبة 100% .
- الإيفاء بالالتزامات التنموية المتعاقد عليها.
- العمل على إدخال ممولين جدد في المظلة الضريبية بما يتناسب والقدرة الاقتصادية للممول بمراجعة وتنقيح وتحديث القوانين الإيرادية الحالية.
- إدخال أساليب وتقنية حديثة للرقابة والمتابعة .
- تعميق الممارسة التخطيطية والتي تنعكس إيجابياً علي الولاية من خلال التخطيط السليم ووضع الأولويات وترتيب الأسبقيات للاستفادة القصوى من الموارد المتاحة.
- الاهتمام بالمشروعات التنموية الكبرى في القطاعات المختلفة - قطاع التنمية الاجتماعية - البنيات التحتية ،مشروعات الخدمات الضرورية، مشروعات القطاع الزراعي والصناعي ومشروعات الشراكة مع القطاع الخاص وتشجيع مشروعات الصادر .
- إنزال الهياكل بالمستشفيات الاتحادية التي آلت إلى الولاية .
- الاهتمام بمشروعات الشراكة التي تنهض بقطاع الاستثمار .

- المساهمة الإيجابية في تحقيق تنمية صناعية شاملة تساهم في تهيئة وتقوية الاقتصاد الولائي .
- تفعيل العمل التعاوني ورعايته .
- رعاية شؤون المستهلك .
- تنظيم عمل التجارة .
- إنكاء روح التعاون والشراكة مع مكونات المجتمع المختلفة في سبيل تحقيق الغايات المستهدفة .
- تنمية قدرات الموارد البشرية لرفع كفاءة الأداء .

المبحث الثاني إجراءات الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذا الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من (200). أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (200) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين ، ، والإداريين وبعض الأكاديميين في وزارة المالية، واستجاب (150) فرداً أي ما نسبته (75%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

- 1-الأفراد من الجنسين (الذكور والإناث).
- 2-الأفراد من مختلف الفئات العمرية (أقل من 30 سنة، 30-40 سنة، 40-50 سنة، 50-60 سنة ، أكثر من 60 سنة).
- 3-الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس ، دبلوم عالي ، ماجستير ، دكتوراه ، أخرى).

4-الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة ، إقتصاد ، إدارة أعمال ، دراسات مالية مصرفية ، أخرى).

5-الأفراد من مختلف المسمي الوظيفي (شؤون مالية ،مراجع داخلي ،مراجع خارجي، محاسب، أخرى).

6-الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، 5-10 سنوات، 11-15 سنة، 16-20 سنة ، أكثر من 20 سنة).

وفيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات أعلاه (خصائص المبحوثين):

1- النوع:

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير النوع.

جدول رقم (1/2/3)

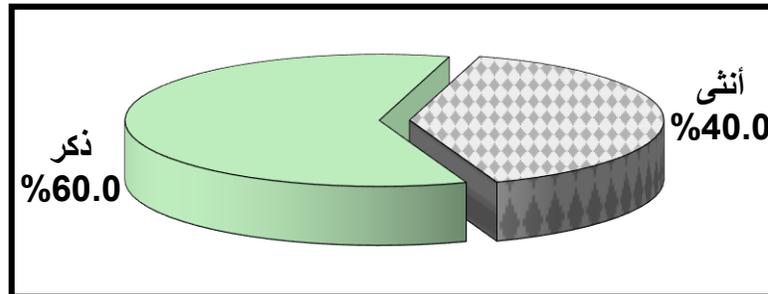
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير النوع

العمر	العدد	النسبة المئوية
ذكر	90	%60.0
أنثى	60	%40.0
المجموع	150	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

شكل رقم (1/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير النوع



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

يتبين من الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3)، أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الذكور، إذ بلغ عددهم في العينة (90) فرداً ويمثلون ما نسبته (%60.0) من العينة الكلية، في حين بلغ عدد

الإناث في العينة (50) فرداً ويمثلون ما نسبته (40.0%) من العينة الكلية.
2- العمر:

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (2/2/3)

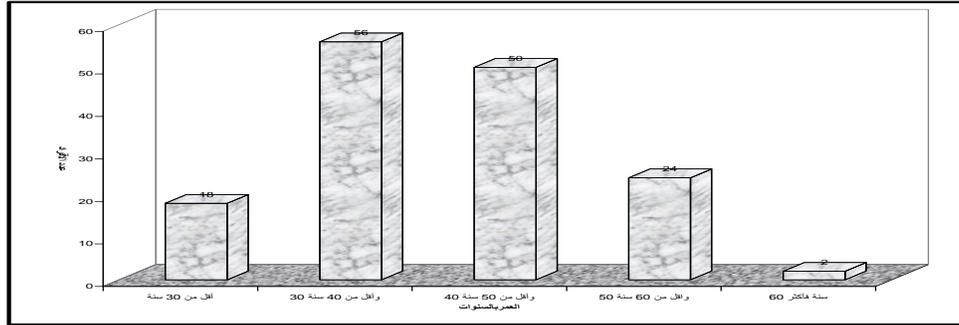
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	18	12.0%
30 وأقل من 40 سنة	56	37.3%
40 وأقل من 50 سنة	50	33.3%
50 وأقل من 60 سنة	24	16.0%
60 سنة فأكثر	2	1.3%
المجموع	150	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م.

شكل رقم (2/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

يبين الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة أعمارهم ما بين (30-40) سنة، فقد بلغ عدد هؤلاء الأفراد (56) فرداً وبنسبة (37.3%) من العينة الكلية، وبلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم (أقل من 30) سنة (18) فرداً وبنسبة (12.0%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (40-50) سنة (50) فرداً وبنسبة (33.3%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (50-60) سنة (24) فرداً وبنسبة (16.0%)، كما تضمنت العينة على فردين وبنسبة (1.3%)

أعمارهم (60 سنة فأكثر).

3- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (3/2/3)

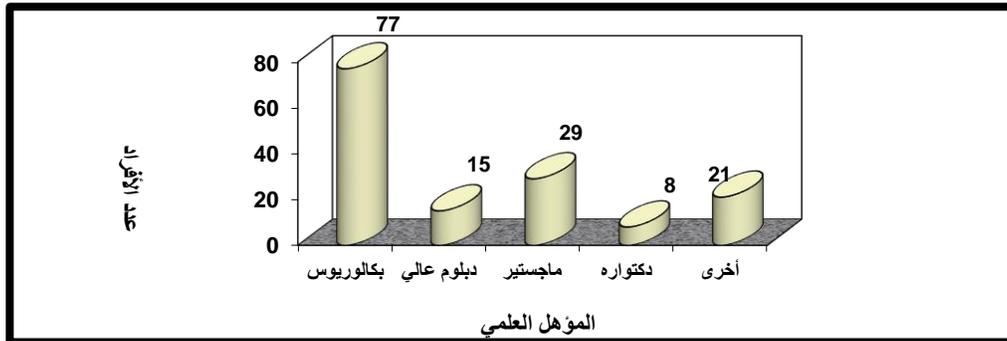
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	77	51.3%
دبلوم عالي	15	10.0%
ماجستير	29	19.3%
دكتوراه	8	5.3%
أخرى	21	14.0%
المجموع	150	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

شكل رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

يتبين من الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3)، أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادة الجامعية (البكالوريوس)، حيث بلغ عددهم (77) فرداً ويمثلون ما نسبته (51.3%) من العينة الكلية، وتضمنت العينة على (15) فرداً وبنسبة (10.0%) من حملة شهادة الماجستير، و (29) فرداً وبنسبة (19.3%) من حملة شهادة الدبلوم العالي، و (8) أفراد وبنسبة (5.3%) من حملة شهادة الدكتوراه. كما تضمنت العينة على (8) فرداً وبنسبة (5.3%) من حملة لهم مؤهلات أخرى.

4-التخصص العلمي :

يوضح الجدول رقم (4/1/3) والشكل رقم (4/1/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول رقم (4/2/3)

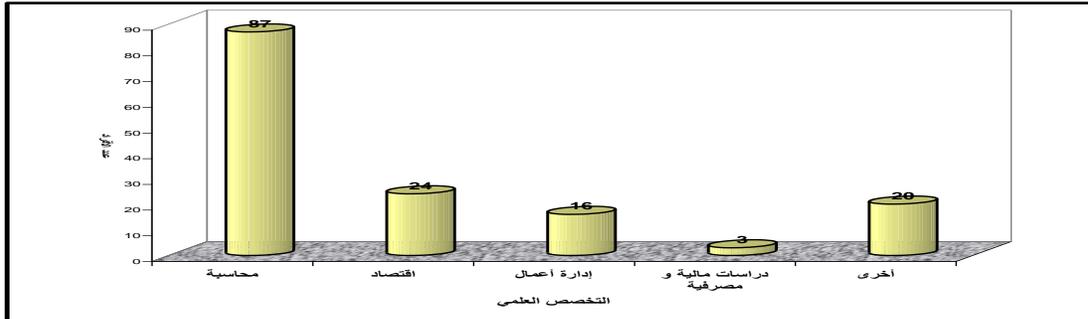
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	87	%58.0
اقتصاد	24	%16.0
إدارة أعمال	16	%10.7
دراسات مالية و مصرفية	3	%2.0
أخرى	20	%13.3
المجموع	150	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

شكل رقم (4/1/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م.

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (4/1/3) والشكل رقم (4/1/3) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة ، حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (87) فرداً وبنسبة (%58.0) ، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين اقتصاد في العينة (24) أفراد وبنسبة (%16.0) ، وعدد الأفراد المتخصصين إدارة أعمال في العينة (16) فرداً وبنسبة (%10.7) ، وعدد الأفراد المتخصصين دراسات مالية و مصرفية في العينة (3) أفراد وبنسبة (%2.0). وتضمنت العينة على (20) فرداً وبنسبة (%13.3) لهم تخصصات أخرى غير المذكورة اعلاه .

5- المسمى الوظيفي :

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي.

جدول رقم (5/2/3)

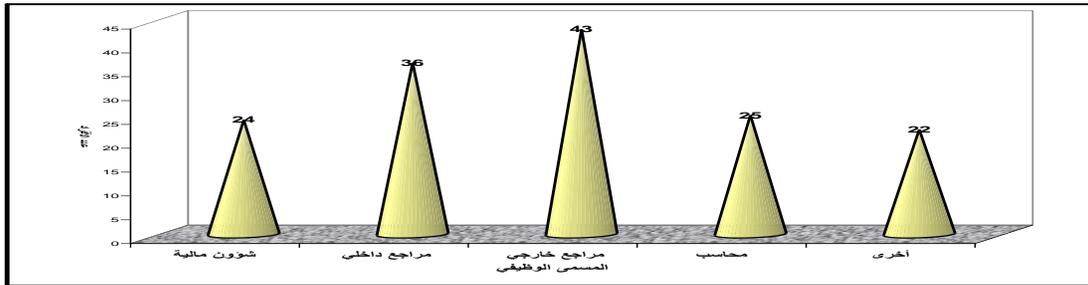
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
شؤون مالية	24	16.0%
مراجع داخلي	36	24.0%
مراجع خارجي	43	28.7%
محاسب	25	16.7%
أخرى	22	14.7%
المجموع	150	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

شكل رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

يظهر الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم المسمى الوظيفي مراجع خارجي إذ بلغ عددهم (43) فرداً وبنسبة (28.7%)، و(24) فرداً وبنسبة (16.0%) مساهم الوظيفي شؤون مالية، و(36) فرداً وبنسبة (24.0%) مساهم الوظيفي مراجع خارجي، و (25) فرداً وبنسبة (16.7%) مساهم الوظيفي محاسب. وتضمنت العينة (22) فرداً وبنسبة (14.7%) لهم مسميات وظيفية أخرى غير التي ذكرت.

6- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (6/2/3)

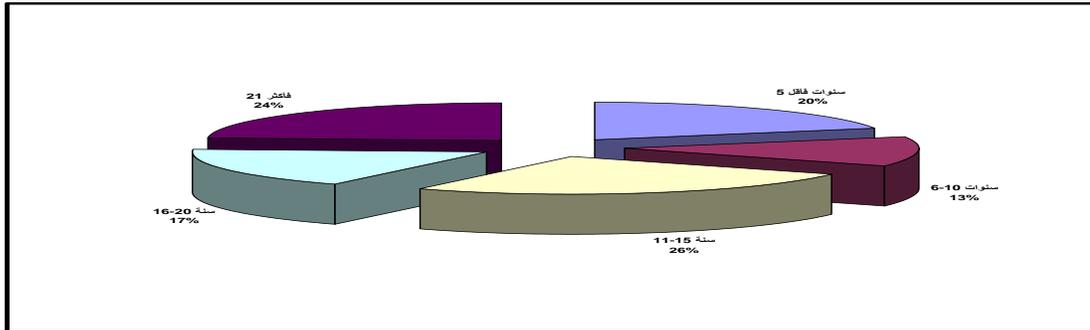
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
5 سنوات فأقل	30	20.0%
6-10 سنوات	19	12.7%
11-15 سنة	39	26.0%
16-20 سنة	26	17.3%
21 فأكثر	36	24.0%
المجموع	150	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

شكل رقم (6/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

يتبين من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن هناك (30) فرداً وبنسبة (20.0%) لهم خبرة ما (أقل من 5 سنوات)، وهناك (19) فرداً وبنسبة (12.7%) لهم خبرة ما بين (6-10 سنوات)، وهناك (39) فرداً وبنسبة (26.0%) لهم خبرة ما بين (11-15 سنة)، هناك (26) فرداً وبنسبة (17.3%) لهم خبرة ما بين (16-20 سنة).تضمنت العينة على (36) فرداً وبنسبة (24.0%) لهم خبرة (أكثر من 21 سنة).

ثانياً: أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة. ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة. وقد اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث أن للاستبيان مزايا منها:

- 1- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
- 2- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
- 3- سهولة وضع عباراته واختيار ألفاظه.
- 4- يوفر الاستبيان وقت المستجيب وتعطيه فرصة التفكير.
- 5- يشعر المجيبون على الاستبيان بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان. وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين: (راجع الملحق رقم (1))

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول: النوع، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (32) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الأربع كما يلي:

- المحور الأول: تتضمن (8) عبارات.
- المحور الثاني: تتضمن (8) عبارات.
- المحور الثالث: تتضمن (8) عبارات.

▪ المحور الرابع: تتضمن (8) عبارات.

ثالثاً: ثبات وصدق أداة الدراسة

الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري لاستبيان الدراسة وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم () محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

جدول رقم (7/2/3)

قائمة بأسماء وعناوين محكمي أداة الدراسة

م	الاسم	العنوان
1	أ/ د .الهادي ادم محمد ابراهيم	أ. مشارك جامعة النيلين
2	د. عبد الرحمن البكري	أ. مشارك جامعة النيلين
3	د. محمد أبكر أحمد	أ. مساعد جامعة الزعيم الأزهرى
4	د. زهير أحمد علي	أ. مساعد جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
5	د. عبد الرحمن عمر أحمد	أ. مشارك جامعة بحري
6	د. مكايي سالم حامد	أ.مساعد كلية أدمرمان الجامعية
7	د. دفع الله محمد أحمد	الإدارة المالية ، جامعة بحري
8	د. محمد عبد الله سليمان	ديوان المراجع القومي
9	د. كمال بشير إسماعيل	ديوان المراجع القومي
10	د. معتز إبراهيم أحمد	المملكة العربية السعودية - الرياض
11	د محمد أحمد سعيد	أ.مساعد جامعة بحري

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له⁽¹⁾. قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$$

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:⁽²⁾

(1) عبد الله عبد الدائم (1984م): التربية التجريبية والبحث التربوي، بيروت، دار العلم للملايين، ط2، ص355.

(2) سعد عبد الرحمن (1998م): القياس النفسي - النظرية والتطبيق -، القاهرة، دار الفكر العربي، ط3، ص149.

$$r \times 2$$

معامل الثبات = $\frac{r \times 2}{r + 1}$

$$r + 1$$

حيث: (r) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (20) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (8/2/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	0.70	0.82	0.91
الثاني	0.73	0.84	0.92
الثالث	0.81	0.90	0.95
الرابع	0.67	0.80	0.90
الاستبيان كاملاً	0.83	0.91	0.95

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من نتائج الجدول رقم (8/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1- الأشكال البيانية .
- 2- جدول التوزيع التكراري للإجابات .
- 3- النسب المئوية .
- 4- معامل ارتباط بيرسون لحساب معامل الثبات للتأكد من الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة .
- 5- معادلة سبيرمان - براون لحساب معامل الثبات .
- 6- الإنحدار الخطي البسيط لقياس تأثير كمتغير مستقل على المتغير التابع.
- 7- الارتباط الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة .
- 8- الإنحدار الخطي المتعدد تأثير المتغيرات المستقلة مجتمعة على المتغير التابع.
- 9- معامل التحديد لتحديد مساهمة المتغيرات المستقلة على المتغير التابع
- 10- الإنحراف المعياري لقياس التجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة .
- 11- الوسيط لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص عبارات الدراسة .

خامساً: تطبيق أداة الدراسة

لجأ الباحث بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان إلى توزيعه على عينة الدراسة المقررة (150) فرداً، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لأوافق، لأوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفرغ البيانات في الجداول الآتية.

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الأول:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الأول يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط

لعبارات المتغير الأول لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانسى إجابات وذلك كما فى الجدول الأتى:

جدول (9/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الأول

م	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	فرص التدريب الإلكتروني قليلة جدا للمراجع الداخلي مما يؤثر سلبا علي جودة المراجعة	71 %47.3	55 %36.7	14 %9.3	10 %6.7
2	وضع قواعد السلوك المهني و الأخلاقي التي تتماشى مع استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يساعد علي الرقابة المالية	69 %46.0	71 %47.3	7 %4.7	3 %2.0
3	التزام المراجعين بتطبيق قواعد السلوك المهني والأخلاقي لمهنة المراجعة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤدي الي جودة المراجعة	67 %44.7	71 %47.3	9 %6.0	2 %1.3
4	حصول المراجع علي الشهادات المهنية بالإضافة الي ذلك العناية المهنية يساعد المراجع الداخلي علي القيام بعملية المراجعة	67 %44.7	68 %45.3	8 %5.3	7 %4.7

4	17	46	52	31	إمكانية المراجع من إجراء عدة عمليات أثناء قيامه بعمليات المراجعة الإلكترونية مثل عمليات الدمج و الفرز في النظام الإلكتروني	5
%2.7	%11.3	%30.7	%34.7	%20.7		
1	12	48	61	28	هنالك اختلاف بين مدخل البيانات و ما يفسره المراجع في ظل نظام الإلكتروني او مايعرف بفجوة التوقعات	6
%0.7	%8.0	%32.0	%40.7	%18.7		
0	14	21	66	49	إجراء بعض التعديلات علي المعايير المنظمة للمهنة لمواكبة التطور في عملية المراجعة	7
%0.0	%9.3	%14.0	%44.0	%32.7		
5	14	12	47	72	تحتاج مهنة المراجعة الداخلية لمؤهلات خاصة مثل خريجي المحاسبة والدراسات المالية و المصرفية	8
%3.3	%9.3	%8.0	%31.3	%48.0		

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (9/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل التأهيل العلمي والعملية للمراجعين (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق بشدة وأوافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الأول، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (10/2/3)

الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل
الأول

ت	العبارة	الوسيط	الإنحراف المعياري	التفسير
1	فرص التدريب الإلكتروني قليلة جدا للمراجع الداخلي مما يؤثر سلبا علي جودة المراجعة	4	0.88	أوافق
2	وضع قواعد السلوك المهني و الأخلاقي التي تتماشى مع استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يساعد علي الرقابة المالية	4	0.67	أوافق
3	التزام المراجعين بتطبيق قواعد السلوك المهني والأخلاقي لمهنة المراجعة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤدي الي جودة المراجعة	4	0.71	أوافق
4	حصول المراجع علي الشهادات المهنية بالإضافة الي ذلك العناية المهنية يساعد المراجع الداخلي علي القيام بعملية المراجعة	4	0.77	أوافق
5	إمكانية المراجع من إجراء عدة عمليات أثنا قيامه بعمليات المراجعة الإلكترونية مثل عمليات الدمج و الفرز في النظام الإلكتروني	4	1.023	أوافق
6	هنالك اختلاف بين مدخل البيانات و ما يفسره المراجع في ظل نظام الإلكتروني او ما يعرف بفجوة التوقعات	4	0.89	أوافق
7	إجراء بعض التعديلات علي المعايير المنظمة للمهنة لمواكبة التطور في عملية المراجعة	4	0.91	أوافق
8	تحتاج مهنة المراجعة الداخلية لمؤهلات خاصة مثل خريجي المحاسبة والدراسات المالية و المصرفية	4	1.108	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

من الجدول (10/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبيتها لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات التأهيل العلمي والعملية للمراجعين.

2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.67 - 1.23) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الثاني:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الثاني يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الثاني لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (11/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	هنالك قصور في عمليات ضبط الأداء المالي بسبب تعقيدات بعض البرامج بالنسبة للمراجعين	39 %26.0	69 %46.0	28 %18.7	12 %8.0	2 %1.3
2	تعمل المراجعة الداخلية الإلكترونية علي توفير الوقت مما يؤثر علي جودة المراجعة	48 %32.0	67 %44.7	14 %9.3	17 %11.3	4 %2.7
3	اجرات عملية المراجعة الداخلية إلكترونياً تتم بواسطة اشخاص مؤهلين في استخدام الحاسب	43 %28.7	56 %37.3	25 %16.7	19 %12.7	7 %4.7

					الالي مما يؤثر علي عملية الضبط المالي إلكترونيا	
2	5	13	74	56	هنالك بعض المخاطر للبرامج الإلكترونية التي تتعرض لها سواء كان بواسطة الاجهزة مثل بعض الفيروسات أو المدخلين الهكر	4
%1.3	%3.3	%8.7	%49.3	%37.3		
3	3	17	66	61	يتمتع المراجع بخبرة كافية حتى يتمكن من تحسين مستوى الرقابة والضبط المالي	5
%2.0	%2.0	%11.3	%44.0	%40.7		
1	11	24	66	48	هنالك قصور في بعض البرامج المحاسبية الإلكترونية مما يؤثر علي عملية ضبط وجودة الأداء	6
%0.7	%7.3	%16.0	%44.0	%32.0		
1	11	27	68	43	هنالك بعض العمليات تتم خارج نطاق برامج المحاسبة الإلكترونية مما يؤثر علي عملية ضبط الأداء المالي عند القيام بعملية المراجعة	7
%0.7	%7.3	%18.0	%45.3	%28.7		
8	28	36	49	29	عمليات المراجعة الإلكترونية لضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية تتم بمستوى واحد من حيث عمليات الضبط والشفافية في جميع الوحدات	8
%5.3	%18.7	%24.0	%32.7	%19.3		

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018

يتضح للباحث من الجدول رقم (11/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني العملية المطبقة حالياً لاتفي بمتطلبات النظم الالكترونية (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق. وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الانبي، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (12/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	هنالك قصور في عمليات ضبط الأداء المالي بسبب تعقيدات بعض البرامج بالنسبة للمراجعين.	4	0.93	أوافق
2	تعمل المراجعة الداخلية الإلكترونية علي توفير الوقت مما يؤثر علي جودة المراجعة.	4	1.05	أوافق
3	اجرات عملية المراجعة الداخلية إلكترونيا تتم بواسطة اشخاص مؤهلين في استخدام الحاسب الالي مما يؤثر علي عملية الضبط المالي إلكترونيا.	4	1.14	أوافق
4	هنالك بعض المخاطر للبرامج الإلكترونية التي تتعرض لها سواء كان بواسطة الاجهزة مثل بعض الفيروسات أو المدخلين الهكر.	4	0.82	أوافق
5	يتمتع المراجع بخبرة كافية حتى يتمكن من تحسين	4	0.86	أوافق

			مستوى الرقابة والضبط المالي	
أوافق	0.91	4	هنالك قصور في بعض البرامج المحاسبية الإلكترونية مما يؤثر علي عملية ضبط وجودة الأداء	6
أوافق	0.90	4	هنالك بعض العمليات تتم خارج نطاق برامج المحاسبة الإلكترونية مما يؤثر علي عملية ضبط الأداء المالي عند القيام بعملية المراجعة	7
أوافق	1.15	4	عمليات المراجعة الإلكترونية لضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية تتم بمستوى واحد من حيث عمليات الضبط والشفافية في جميع الوحدات	8

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

من الجدول (12/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات العملية المطبقة حالياً لاتفي بمتطلبات النظم الإلكترونية.

2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.82 - 1.15) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الثالث:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الثالث يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الثالث لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (13/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثالث

ت	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	أدلة الإثبات بواسطة النظام اليدوي تكون أفضل لوجود أصل المستند بجانب الأدلة الإلكترونية	70 %46.7	56 %37.3	13 %8.7	10 %6.7
2	توفر المعلومات الناجمة عن ملاحظة المراجع ومناقشة الإداريين المؤهلين لبيانات ادلة إثبات كافية وحاسمة في ظل المراجعة الإلكترونية	38 %25.3	72 %48.0	27 %18.0	13 %8.7
3	جمع أدلة الإثبات إلكترونيا يحتاج المهارة العالية في استخدام الحاسوب	64 %42.7	59 %39.3	18 %12.0	9 %6.0
4	يتم اختيار عينات من الأدلة التي يتم جمعها بواسطة الحاسب مع الأدلة اليدوية ومقارنتها للتأكد من المطابقة	44 %29.3	74 %49.3	24 %16.0	7 %4.7
5	تتم عمليات الفحص إلكترونيا للمستندات بواسطة المراجع علي أن يكون مدخل البيانات موجود للاجابة علي بعض الاستفسارات	39 %26.0	69 %46.0	28 %18.7	12 %8.0
6	ادلة الإثبات الإلكترونية الاتية :صورة ,سجل ,مستند ...الخ	39 %26.0	77 %51.3	24 %16.0	9 %6.0

3	4	30	82	31	7	يمكن بيان أثر تكنولوجيا المعلومات علي الدليل الرقابي الإلكتروني من خلال مدى اعتماده و درجة موثوقيته .
%2.0	%2.7	%20.0	%54.7	%20.7		
3	16	24	64	43	8	ليس بالضرورة ان يتم الحصول علي جميع الادلة إلكترونيا وإنما يمكن الحصول عليها عن طرق أخرى
%2.0	%10.7	%16.0	%42.7	%28.7		

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (13/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثالث جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الثالث ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (14/2/3)

الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث

ت	العبارة	الوسيط	الإنحراف المعياري	التفسير
1	أدلة الإثبات بواسطة النظام اليدوي تكون أفضل لوجود أصل المستند بجانب الأدلة الإلكترونية	4	0.91	أوافق
2	توفر المعلومات الناجمة عن ملاحظة المراجع ومناقشة الإداريين المؤهلين لبيانات ادلة إثبات كافية وحاسمة في ظل المراجعة الإلكترونية	4	0.88	أوافق
3	جمع أدلة الإثبات إلكترونيا يحتاج المهارة العالية في استخدام الحاسوب	4	0.86	أوافق
4	يتم اختيار عينات من الأدلة التي يتم جمعها بواسطة الحاسب مع الأدلة اليدوية ومقارنتها للتأكد من المطابقة	4	0.83	أوافق
5	تتم عمليات الفحص إلكترونيا للمستندات بواسطة المراجع علي أن يكون مدخل البيانات موجود للاجابة علي بعض الاستفسارات	4	0.93	أوافق
6	ادلة الإثبات الإلكترونية الآتية :صورة ,سجل ,مستند... الخ	4	0.85	أوافق
7	يمكن بيان أثر تكنولوجيا المعلومات علي الدليل الرقابي الإلكتروني من خلال مدى اعتماده و درجة موثوقيته	4	0.82	أوافق
8	ليس بالضرورة ان يتم الحصول علي جميع الادلة إلكترونيا وإنما يمكن الحصول عليها عن طرق أخرى	4	1.01	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (14/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيطلغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص.
2. كما تراوحت قيم الإنحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.82 - 1.01) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الرابع لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانسفي إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (15/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الرابع

ت	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	استخدام الحاسوب في عملية المراجعة يساعد في انجازها بسرعة و كفاءة	74 %49.3	62 %41.3	9 %6.0	4 %2.7
2	هنالك بعض المخاطر تتعلق باستخدام الحاسوب في عملية المراجعة مما يهدد دقة النتائج	46 %36.0	68 %45.3	20 %13.3	16 %10.7
3	مرونة بعض البرامج المحاسبية مثل خاصية التعديل والحذف يؤثر سلبا علي عملية المراجعة	54 %36.0	56 %37.3	19 %12.7	20 %13.3
4	الاحتفاظ بالمستندات الورقية	92	45	5	6

					اضافة للمستند داخل الحاسوب يوفر أمانا اكبر لعملية المراجعة	
2	12	23	69	44	عدم الدقة بالاضافة الي سرعة تنفيذ عملية المراجعة الإلكترونية قد يكون لها اثر سلبي علي جودة المراجعة	5
%1.3	%4.0	%3.3	%30.3	%61.3		
0	11	24	76	39	هنالك بعض المعلومات تحتاج الي زمن اكبر للحصول عليها , مثل المصادقات من العميل وغيرها في ظل التحول الإلكتروني	6
%0.0	%7.3	%16.0	%50.7	%26.0		
0	8	15	74	53	ضبط الأداء المالي سواء كان يدويا او الكترونيا يجب ان يقوم به خبراء في مجال عملية ضبط الأداء المالي و المراجعة الإلكترونية	7
%0.0	%5.3	%10.0	%49.3	%35.3		
5	30	24	54	37	السرعة في عملية المراجعة يؤثر سلبا علي جودة البيانات الإلكترونية وسلامتها	8
%3.3	%20.0	%16.0	%36.0	%24.7		

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير التابع ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (16/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	استخدام الحاسوب في عملية المراجعة يساعد في انجازها بسرعة و كفاءة	4	0.77	أوافق
2	هنالك بعض المخاطر تتعلق باستخدام الحاسوب في عملية المراجعة مما يهدد دقة النتائج	4	0.93	أوافق
3	مرونة بعض البرامج المحاسبية مثل خاصية التعديل والحذف يؤثر سلبا علي عملية المراجعة	4	1.04	أوافق
4	الاحتفاظ بالمستندات الورقية اضافة للمستند داخل الحاسوب يوفر أمانا اكبر لعملية المراجعة	5	0.84	اوافق بشدة
5	عدم الدقة بالاضافة الي سرعة تنفيذ عملية المراجعة الإلكترونية قد يكون لها اثر سلبي علي جودة المراجعة	4	0.94	أوافق
6	هنالك بعض المعلومات تحتاج الي زمن اكبر للحصول عليها , مثل المصادقات من العميل وغيرها في ظل التحول الإلكتروني	4	0.84	أوافق
7	ضبط الأداء المالي سواء كان يدويا او الكترونيا يجب ان يقوم به خبراء في مجال عملية ضبط الأداء المالي و المراجعة الإلكترونية	4	0.80	أوافق
8	السرعة في عملية المراجعة يؤثر سلبا علي جودة البيانات الإلكترونية وسلامتها	4	1.15	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

من الجدول (16/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات ضبط الاداء المالي الكترونياً.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.77- 1.15) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

المبحث الثالث

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها بخصوص المراجعة الداخلية الإلكترونية ودورها في الرقابة المالية في الوحدات الحكومية ، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة " أوافق بشدة "، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة " أوافق "، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد "، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة " لا أوافق "، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة ". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد.

1- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" التأهيل العلمي والعملي للمراجعين يؤثر علي ضبط الأداء المالي إلكترونياً".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن التأهيل العلمي والعملي للمراجعين كمتغير مستقل ممثل بـ (X1) و ضبط الأداء المالي إلكترونياً كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (1/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين التأهيل العلمي والعملية للمراجعين وضبط الأداء المالي إلكترونياً

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	15.112	0.000	معنوية
\hat{B}_1	4.809	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.71		
معامل التحديد (R^2)	0.50		
أختبار (F)	23.131		النموذج معنوي
$\hat{y} = 3.069 + 0.231x_1$			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح جدول رقم (1/3/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين التأهيل العلمي والعملية للمراجعين كمتغير مستقلة وضبط الأداء المالي إلكترونياً كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.70).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.50)، هذه القيمة تدل على أن التأهيل العلمي والعملية للمراجعين كمتغير مستقلة تساهم بـ (50%) في ضبط الأداء المالي إلكترونياً (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (23.131) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 3.069: متوسط ضبط الأداء المالي إلكترونياً عندما التأهيل العلمي والعملية للمراجعين يساوي صفراً.

5. 0.231: وتعني زيادة التأهيل العلمي والعمل للمراجعي بوحدة واحدة يزداد ضبط الأداء المالي إلكترونياً بـ 23%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " التأهيل العلمي والعمل للمراجعي يؤثر علي ضبط الأداء المالي إلكترونياً" قد تحققت.

2- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تتص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" العمليات المطبقة حالياً لاتفي بمتطلبات النظم الإلكترونية يؤثر علي ضبط الأداء المالي إلكترونياً".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن العمليات المطبقة كمتغير مستقل ممثل بـ (X2) و ضبط الأداء المالي إلكترونياً كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (2/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين العمليات المطبقة

وضبط الأداء المالي إلكترونياً

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	8.075	2.298	\hat{B}_0
معنوية	0.000	6.132	0.443	\hat{B}_1
			0.74	معامل الارتباط (R)
			0.55	معامل التحديد (R^2)
		النموذج معنوي	37.596	أختبار (F)
$\hat{y} = 2.298 + 0.443x_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح جدول رقم (2/3/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين العمليات المطبقة كمتغير مستقلة وضبط الأداء المالي إلكترونياً كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.74).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.55)، هذه القيمة تدل على أن العمليات المطبقة كمتغير مستقلة تساهم بـ (55%) في ضبط الأداء المالي إلكترونياً (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (37.596) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 2.298: متوسط ضبط الأداء المالي إلكترونياً عندما العمليات المطبقة يساوي صفرًا.
5. 0.443: وتعني زيادة العمليات المطبقة وحدة واحدة ضبط يزداد الأداء المالي إلكترونياً بـ 44%.

ما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " العمليات المطبقة حالياً لا تفي بمتطلبات النظم الإلكترونية يؤثر علي ضبط الأداء المالي إلكترونياً" قد تحققت.

3- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص يؤثر علي ضبط الأداء المالي إلكترونياً".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص كمتغير مستقل ممثل بـ (X3) و ضبط الأداء المالي إلكترونياً كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (3/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص وضبط الأداء المالي إلكترونياً

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	7.238	1.877	\hat{B}_0
معنوية	0.000	8.387	0.540	\hat{B}_1
			0.80	معامل الارتباط (R)
			0.64	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			70.348	أختبار (F)
$\hat{y} = 1.877 + 0.540x_3$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح جدول رقم (3/3/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص كمتغير مستقلة وضبط الأداء المالي إلكترونياً كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.80).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.64)، هذه القيمة تدل على أن جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص كمتغير مستقلة تساهم بـ (64%) في ضبط الأداء المالي إلكترونياً (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (37.596) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 1.877: متوسط ضبط الأداء المالي إلكترونياً عندما جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص مساوي صفرًا.
5. 0.540: وتعني زيادة جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص واحدة ضبط يزداد الأداء المالي إلكترونياً بـ 54%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص يؤثر علي ضبط الأداء المالي إلكترونياً" قد تحققت.

عرض ومناقشة نتائج الانحدار الخطي المتعدد:

جدول رقم (4/3/3)

يوضح متغيرات الدراسة

الرمز	المتغير	الصفة
Y	ضبط الأداء المالي إلكترونياً	تابع
X1	التأهيل العلمي والعملية للمراجعين	مستقل
X2	العمليات المطبقة حالياً لاتفي بمتطلبات النظم الإلكترونية	مستقل
X3	جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص	مستقل

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

جدول رقم (5/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير التأهيل العلمي والعملية للمراجعين و العمليات المطبقة حالياً لاتفي بمتطلبات النظم الإلكترونية و جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص على ضبط الأداء المالي إلكترونياً

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	5.166	1.498	\hat{B}_0
معنوية	0.000	5.653	0.078	\hat{B}_1
معنوية	0.000	4.817	0.147	\hat{B}_2
معنوية	0.000	5.250	0.410	\hat{B}_3
			0.82	معامل الارتباط المتعدد (R)
			0.67	معامل التحديد (R^2)
		النموذج معنوي	57.230	أختبار (F)
النموذج $\hat{y} = 1.498 + 0.078x_1 + 0.147x_2 + 0.410x_3$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح جدول رقم (5/3/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين التأهيل العلمي والعملي للمراجعين و العمليات المطبقة حالياً لاتفي بمتطلبات النظم الإلكترونية و جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص و ضبط الأداء المالي إلكترونياً، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.82).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.66)، هذه القيمة تدل على ان التأهيل العلمي والعملي للمراجعين و العمليات المطبقة حالياً لاتفي بمتطلبات النظم الإلكترونية و جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص كمتغيرات مستقلة تساهم (66%) في ضبط الأداء المالي إلكترونياً (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (47.261) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. من النتائج اعلاه نجد ان جميع معاملات الانحدار (B) معنوية التأهيل العلمي والعملي للمراجعين ، بلغت قيمة (t) المحسوبة (5.653) وهي عند مستوى أقل (0.000)، العمليات المطبقة حالياً لاتفي بمتطلبات النظم الإلكترونية بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.817) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص بلغت قيمة (t) المحسوبة (5.250) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (التأهيل العلمي والعملي للمراجعين و العمليات المطبقة حالياً لاتفي بمتطلبات النظم الإلكترونية و جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص) على المتغير التابع (ضبط الأداء المالي إلكترونياً).

تقييم النموذج:

1- مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات المستقلة

جدول رقم (6/3/3)

مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات المستقلة

	التأهيل العلمي والعملي للمراجعين	العمليات المطبقة	جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص
التأهيل العلمي والعملي للمراجعين	1.000		
العمليات المطبقة	0.550	1.000	
جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص	0.644	0.712	1.000

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م.

2- اختبار الارتباط الذاتي و التدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي

يجب التحقق من نموذج الانحدار الخطي المتعدد انه لايعانينمشكلة التعدد الخطي الارتباط الذاتي بين الأخطاء العشوائية قام بإجراء اختبار الارتباط الذاتي والتداخل المتعدد والتوزيع الطبيعي لاختفاء كما في الجدول التالي:

جدول رقم (7/3/3)

أختبار الارتباط الذاتي و التدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي

Durbin-Watson	نسبة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري	الخطأ المعياري	معامل الالتواء Skewness	معامل التضخم التباين VIF	التباين المسموح به Tolerance	المتغيرات المستقلة
2.232	0.755	0.196	0.148	2.326	0.430	التأهيل العلمي والعملي للمراجعين
	1.423		0.279	2.430	0.412	العمليات المطبقة حاليا لاتقي بمتطلبات النظم الإلكترونية
	0.158		0.031	3.204	0.312	جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص

المصدر: المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

1. أختبار الارتباط الذاتي (Auto correlation):

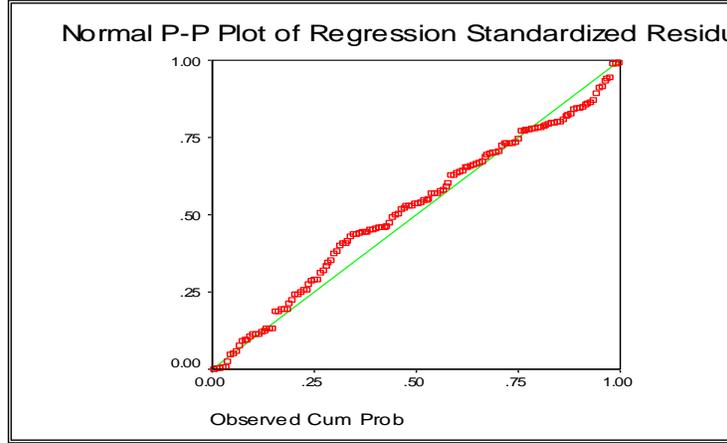
تم إجراء اختبار الارتباط الذاتي للاخطاء العشوائية باستخدام إحصائية دارين واتسن (DW) بمستوى دلالة 5% ودرجة حرية (n=150) و (P=3) فان إحصائية DW=2.232 تشير الى عدم وجود ارتباط ذاتي بين الاخطاء العشوائية.

2. أختبار الارتباط الخطي المتعدد (Multi-collinearity):

للتحقق من مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة إجراء الاختبار بواسطة إحصائية (Variance Inflation Factor/ VIF) نجد جميع قيم VIF للمتغيرات المستقلة أقل من 10 وهذا يعني ان النموذج لايعاني من مشكلة التداخل الخطي اي عدم وجود ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة.

3. اختبار التوزيع الطبيعي (Normal Distribution):

للتحقق من ان توزيع البيانات طبيعياً تم قسمة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري ونجد أن نسبة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري لجميع المتغيرات المستقلة تقع ضمن المدى (2و-2) (يشير ذلك الى أن المتغيرات المستقلة تتوزع طبيعياً).

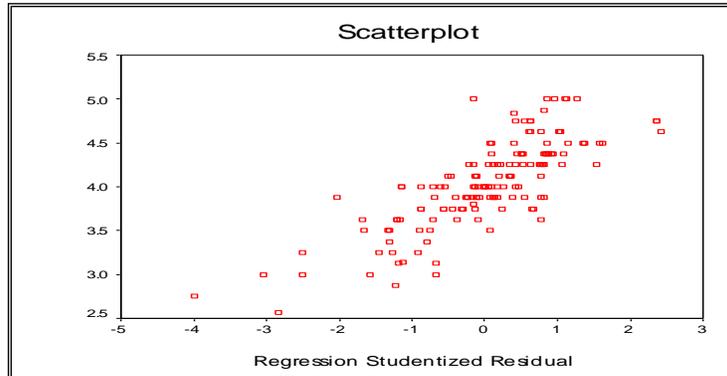


المصدر:المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الشكل أعلاه، نلاحظ أن معظم النقاط تتجمع تقريباً بمحاذاة الخط المستقيم مما يشير الى ان البواقي تتوزع طبيعياً بمتوسط يساوي صفر .

3- عدم تجانس التباين

للتحقق من نموذج الانحدار الخطي المتعدد انه لايعانينمشكلة عدم تجانس التباين الخطأ العشوائي، قام الباحث بتمثيل قيم المتغير التابع على المحور الافقي والبواقي المعيارية standardized residual على المحور الرأسي الشكل التالي:



المصدر:المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الشكل أعلاه نلاحظ أن النقاط توزع بشكل شريط أفقي متساوي حول الصفر ، مما يدل على أن النموذج لا يعاني من مشكلة تجانس الخطأ العشوائي. ويمكن تلخيص نتائج نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع.

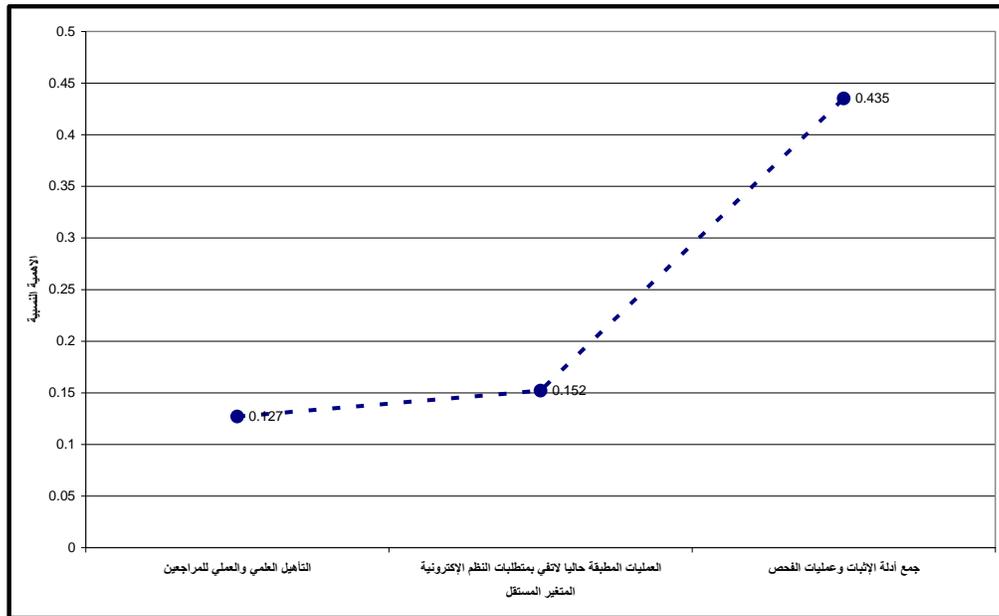
الدراسة بالجدول رقم (13/3/3) والشكل رقم (3/3/3) أدناه:

جدول رقم (13/2/3)

ملخص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع

المتغير	الاهمية النسبية	الترتيب
التأهيل العلمي والعملية للمراجعين	0.127	3
العمليات المطبقة حاليا لا تفي بمتطلبات النظم الإلكترونية	0.152	2
جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص	0.435	1

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

الخاتمة

تشمل الآتي :

أولاً : النتائج .

ثانياً : التوصيات .

أولاً: النتائج:

من خلال العرض النظري للدراسة وتحليل بيانات الدراسة الميدانية توصلت الدراسة للآتي:

- 1- التأهيل العلمي للمراجعين الداخليين غير كافي لمواكبة تطوير المراجعة الداخلية.
- 2- قواعد السلوك المهني والأخلاقي المالية غير كافية مما يتطلب وضع قواعد وأسس جديدة تتماشى مع استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة.
- 3- إن مدى التزام المراجعين بتطبيق قواعد السلوك المهني والأخلاقي لمعنة المراجعة لا يتماشى مع عملية التقدم التي تشهدها المراجعة الداخلية مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة.
- 4- إن عملية تأهيل المراجعين الداخليين وخاصة حصولهم على الزمالات المهنية يساعد في قيام المراجع بعملية المراجعة بأكمل وجه.
- 5- يوف رتاهيل المراجعين إلكترونياً من جراء عمليات المراجعة الداخلية بمهنية عالية وتوفير الوقت والجهد .
- 6- يجب أن يكون المراجعين الداخليين حاصلين على مؤهلات خاصة مثل خريجي المحاسبة والدراسات المالية والمعرفية ، وهذا ما تحتاجه مهنة المراجعة.
- 7- إن العمليات المطبقة حالياً لا تفي بمتطلبات المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى قصور في عمليات ضبط الأداء المالي إلكترونياً.
- 8- العمليات المطبقة حالياً بها بعض المخاطر الإلكترونية مثل بعض الفيروسات التي تصيب الأجهزة مما يؤدي إلى فقدان البيانات.
- 9- في ظل العمليات المطبقة حالياً هناك بعض العمليات تتم خارج نطاق البرامج المحاسبة الإلكترونية مما يؤثر سلباً على عملية ضبط الأداء المالي.
- 10- في ظل العمليات المطبقة حالياً فإن عمليات المراجعة الإلكترونية في الوحدات الحكومية لا تتم بمستوى واحد مما يؤثر سلباً على عمليات الضبط والشفافية.

- 11- إن عمليات الفحص في المراجعة الداخلية الإلكترونية تكون أفضل لوجود أصل المستند بجانب الأدلة الإلكترونية.
- 12- إن المعلومات الناجمة عن ملاحظة المراجع ومناقشة الإداريين المؤهلين تمثل إذن إثبات كافية.
- 13- المهارة العالية التي يستخدمها المراجع وجمع أدلة الإثبات إلكترونياً تمثل ميزة جيدة للمراجع للقيام بعمله على الوجه الأكمل.
- 14- قيام المراجع بعمليات الفحص إلكترونياً للمستندات في ظل وجود المدخل للبيانات " المحاسب" يوفر زمن عملية المراجعة ، للإجابة على بعض استفسارات المراجع .
- 15- إن دليل الإثبات الإلكتروني يأخذ أشكال عدة صورة ، سجل ، مستند..إلخ.
- 16- الدليل الرقابي إلكترونياً يكون على درجة من الموثوقية ويجب اعتماده في ظل المراجعة الإلكترونية.
- 17- هنا أدلة الإثبات يمكن الحصول عليها بطرق أخرى غير الطرق الإلكترونية قبل الملاحظة الشخصية للمباني.
- 18- في ظل ضبط الأداء المالي إلكترونياً فإن استخدام الحاسوب يساعد في إنجاز سرعة وكفاءة مما يوفر الوقت والجهد.
- 19- في ظل ضبط الأداء المالي إلكترونياً هنالك بعض المخاطر تهدد دقة النتائج.
- 20- في ظل ضبط الأداء المالي إلكترونياً فإن بعض البرامج المحاسبية تكون أكثر مرونة مثل خاصية الحذف والتعديل مما يؤثر سلباً على عملية المراجعة.
- 21- في ظل ضبط الأداء المالي إلكترونياً فإن الاحتفاظ بأصل المستند ورقياً إضافة إلى المستند داخل الحاسوب يافر أماناً أكبر لعملية المراجعة.
- 22- في ظل ضبط الأداء المالي إلكترونياً فإن عدم الدقة بالإضافة إلى السرعة في تنفيذ عملية المراجعة الإلكترونية قد يكون لها أثر سلبي على جودة المراجعة.
- 23- في ظل ضبط الأداء المالي إلكترونياً فإن هنالك بعض العمليات تحتاج إلى زمن أكبر للحصول عليها كمصادقات العملاء .

24- في ظل ضبط الأداء المالي إلكترونياً فإن الأشخاص الموكّل لهم عملية المراجعة الإلكترونية يجب أن يكونوا أشخاصاً ذوي خبرة كافية.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي:

- 1- التدريب المستمر للمراجعين الداخليين لمواكبة التطور الذي يحدث في مهنة المراجعة الداخلية.
- 2- الالتزام بقواعد السلوك المهني في عملية المراجعة عند استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الداخلية.
- 3- حصول المراجع على الشهادة المهنية والأكاديمية ذات لاعلاقة بالمراجعة (محاسبة ، مصارف .. الزمالات .. إلخ).
- 4- الرد على استفسارات المراجع من قبل المدخلين للعمليات المحاسبية.
- 5- دقة المعلومات المحاسبية عند إدخالها بواسطة مدخلي البيانات " المحاسبين".
- 6- تمتع المراجع بخبرة كافية عند استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة.
- 7- التحكم في البرامج المحاسبية من قبل شخص يكون مسئولاً مسئولية مباشرة أمام المراجع.
- 8- جمع أدلة إثبات كافية في ظل إثباتات كافية في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات ومقارنتها مع الأدلة اليدوية للتأكد من صحة المستندات.
- 9- التأكد من صلاحية أجهزة الحاسوب والبرامج المحاسبية عدم دخول فيروسات إلهيا حتى لا يفقد البيانات DATA.
- 10- تنفيذ إجراءات المراجعة في جميع المؤسسات الحكومية بمستوى واحد مما يضمن الشفافية.

ثالثاً: مقترحات بحوث مستقبلية:

- 1- التحصيل الإلكتروني ودوره في ضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية.
- 2- حوسبة النظام المالي الحكومي ودوره في تقييم الأداء في الوحدات الحكومية.

المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1/ الكتب:

ابراهيم أحمد الصعيدي، اتجاهات معاصرة في المراجعة، (القاهرة، قصر الزعفران، 1990م. ب- عادل اسحاق، تطوير نظام المراجعة الداخلية في ظل استخدامات الحاسبات الالكترونية، مجلة المال والتجارة، العدد 204، ابريل 1986.

إبراهيم السيد المليجي شحاته ، دراسة تطبيقية لأثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة بجمهورية مصر العربية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية 2004م .

احمد حسين على حسين ،"دراسة تحليلية لدور المراجع في ظل نظم المعلومات المحاسبية الفورية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية المجلد التاسع والثلاثون ، العدد الأول ، مارس 2002م.

أحمد حلمي جمعة، د. عطا خليل (معايير التدقيق وتكنولوجيا المعلومات) التطورات الحالية، مجلة آفاق جديدة- كلية التجارة، جامعة ال internal \u منوفية، السنة الرابعة عشر، العدد (1، 2) 2002.

أحمد حلمي جمعه، التدقيق والتأكيد الحديث. المشاكل والمسؤوليات.. الأدوات والخدمات، جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة 2009.

أحمد علي إبراهيم " التخطيط لعملية المراجعة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، بنها0 جامعة الزقازيق السنة السابعة عشر ، العدد الأول 1997م ص257 أمين السيد لطفى " موسوعة أمين لطفى في المراجعة . كيف تراجع حسابات منشأة الكتاب الرابع بدون ناشر بدون تاريخ .

أحمد علي ابراهيم (التخطيط لعملية المراجعة)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية- كلية التجارة ببنها- جامعة الزقازيق، السنة السابعة عشر، العدد الأول 1997.

استيقن موسكوف، نظم المعلومات المحاسبية، ترجمة كمال الدين سعد، دار المريخ
1989.

اكرم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، جبهة للنشر والتوزيع، الأردن،
2005م.

الانتوساي (الهيئة الدولية للرقابة المالية الحكومية)

انتوساي، محكمة الحسابات الأوروبية لوكسمبورغ 1998 المبادئ التوجيهية الأوروبية
المتعلقة بتطبيق معايير الانتوساي للرقابة ترجمة ديوان المحاسبة المملكة المغربية .
الباشا عوني، دور الرقابة والتدقيق في المؤسسات الحكومية، جمعية المحاسبين
ال فلسطينية، غزة، 2007م.

بدوى عبدالسلام، الرقابة على المؤسسات العامة، دراسة تحليلية لوسائل تحقيق الرقابة
على القطاع العام ووحدته الانتاجية، الطبعة الأولى، مكتبة الأنجلو المصرية للنشر،
القاهرة، ج. م. ع. 1982.

بدوي عبدالسلام، الرقابة على المؤسسات العامة، مكتبة الأنجلو المصرية، مصر، (بدون
تاريخ).

بكر جلال، الإدارة المالية، مكتبة عين شمس، مصر 1978.

بوميزانز فليكس، وآخرون، الرقابة المالية في القطاع العام، (ترجمة: طارق الساطي)،
الإمارات العربية المتحدة، 1976.

تحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية - مجلة الرقابة المالية
2004م ، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية.

تحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة المالية، الدورة الثامنة للجمعية العربية
للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية المنعقدة في المملكة الأردنية الهاشمية، 2004م
ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، كلية التجارة، جامعة
المنوفية، الدار الجامعية، 2006.

جودة، محفوظ، الإدارة العامة وتطبيقاتها في الأردن، دار زهران للنشر، الأردن، 1997م.

جيهان عبدالمعز الجمال، المراجعة في البيئة الالكترونية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014م.
حجازي محمد عباس - المراجعة الأصول العلمية والممارسة الميدانية ، مكتبة عين شمس 1982.

حجازي، محمد، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الأولى، الأردن، 1992م.

الحسن صادق .خرايشة ،متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء ، دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 27، العدد2 ، 2000 .

حسن عبدالحميد العطار، نموذج مقترح لتقييم مخاطر التشغيل الالكتروني مدخل لتدعيم دور مراقب الحسابات في ظل التحديات المعاصرة، مجلة البحوث التجارية، - جامعة الزقازيق المجلد الثاني والعشرون العدد الأول 2000م.

حسين شحاتة، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة (القاهرة، كلية التجارة، جامعة الأزهر 1999م.

حماد أكرم إبراهيم عطية - الرقابة المالية العليا في القطاع الحكومي ، دراسة مقارنة (رسالة دكتوراة) جامعة الجزيرة قسم المحاسبة والتمويل - السودان 2003 .

خليفة على طينيش ، أهمية التحليل لمراقب الحسابات كمدخل لتقويم أداء المنشآت الصناعية و مراقبة تكاليفها في مجال الإنتاج ، مجلة الرقابة المالية ، العدد34-1999م الاربوساى.

درويش، عبدا لكريم، وتكلا ليلى، أصول الإدارة العامة، مكتب الأنجلو المصرية، مصر 1980.

رأفت علي رضوان، معايير وإجراءات المراجعة، شبين الكوم- كلية التجارة، جامعة المنوفية 1998-1999، ص 423 ب-حسن عبدالحميد العطار، نتائج احتراف

المراجعة الداخلية في ظل محدداتها المهنية (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية)،
(مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول يناير 2000.
رشيد احمد نظرية الإدارة العامة ، العملية الإدارية في الجهاز الإداري - دار المعارف
بمصر .

رشيد، محمد ، الرقابة الحكومية وتطبيق الحكومة الإلكترونية / مجلة الأجهزة العليا
للرقابة المالية 2006.

الرقابة من الغش والفساد و الكشف عنها . توصيات المؤتمر السادس عشر للمنظمة
الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية - 1998. ترجمة طارق الساطي .

رمضان عبدالحميد المبهى، نظم المعلومات المحاسبية، المفاهيم، التطبيقات، الجزء
الأول، الطبعة الثانية، الزقازيق، معهد الكفاية الانتاجية، جامعة الزقازيق 1998.

رمضان عبدالحميد الميهي، نظم المعلومات المحاسبية، المفاهيم- التطبيقات، الجزء
الأول (الطبعة الثانية- الزقازيق، معهد الكفاية والانتاجية، جامعة الزقازيق، 1988م

،ص231-243. ب- استيفن: موسكوف، مارك ج، سيكمن، ترجمة كمال الدين
سعيد، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، (المملكة العربية السعودية، جامعة

الملك سعود، كلية الاقتصاد والإدارة فرع القصيم، 1984م ص445-459.

سعد عبد الرحمن (1998م): القياس النفسي -النظرية والتطبيق-، القاهرة، دار الفكر
العربي، ط3.

سعيد مخلد النعيمات- المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة- جامعة عين شمس، العدد
الأول، يناير 2013. المجلد الثالث.

السقا السيد أحمد (المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية) الجمعية السعودية
1997.

سمير كامل محمد عيسى ، اثر الإتجاه نحو أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات على
تطور مهنة المراجعة الخارجية (مع دراسة تطبيقية) رسالة ماجستير في المحاسبة كلية
التجارة جامعة الإسكندرية 1996م .

سهير شعراوي جمعة ،"المراجعة علم ومهنة" كلية التجارة جامعة الزقازيق بنها، بدون ناشر 1996م .

سويلم محمد، الإدارة المالية في ظل الكوكبة، بدون ناشر، مصر، بدون تاريخ.
السيد علاء، إطار مقترح لتطوير الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص21-22، 2005م.

طارق حسن محمد الأمين ، التعليم التنظيمي وتقويم الأداء في مراكز خدمة مراجعي المؤسسات العامة الخدمية ، نموذج مقترح مجلة الإدارة العامة، المجلد(46) العدد الثاني ، ربيع الآخر 1417هـ ، مايو 2006 معهد الإدارة العامة الرياض.

طلال الغرياني، الرقابة الإدارية وأجهزتها في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد53، سنة26، 1987.

طلال سراج الغرياني ، الرقابة الإدارية و أجهزتها في المملكة العربية السعودية ، مجلة الإدارة العامة ، دورية علمية متخصصة ومحكمة ، الرياض السعودية .

الطلحة حامد داود، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، بحث منشور، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 108، 1998م.

عباس احمد رضوان ، دراسات في الرقابة ، (المنصورة : كلية التجارة ، 1999 م)
ص 13

عباس علي، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، مكتبة الرائد العلمية، عمان، الأردن، 2001م.

عبد الله عبد الدائم (1984م): التربية التجريبية والبحث التربوي، بيروت، دار العلم للملايين، ط2.

عبدا لرحمن الصباح ، مبادئ الرقابة الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997م.

عبدالرؤوف جابر، دور رقابة ديون المحاسبة. دراسة قانونية، مكتبة دار الثقافة، عمان 1997م.

عبدالله خالد أمين ، تدقيق الحسابات الناحية العلمية ، منشور بدعم من معهد الدراسات المصرفية ، البنك المركزي الأردني ، عمان 1988م.

عبدالوهاب نصر الدين علي، د. شحاتة السيد شحاتة، (مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية) الدار الجامعية- 84 شارع زكريا غنيم (الإبراهيمية) ص ب 35 الاسكندرية 2004.

عبدالوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة " مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية . الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم الإبراهيمية ص ب 35 رمل الإسكندرية 2004 م .

عبدالوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة "، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية.

عبدالوهاب نصر علي ، دراسة الآثار الحتمية للتجارة الإلكترونية على نموذج مراجعة الحسابات .

عبدالوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة " دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم تانيس سابقاً ، 2003 .

العوامله تالعبدالحافظ، الإدارة المالية العامة بين النظرية والتطبيق

العوامله، نائل، إدارة المؤسسات العامة وتطبيقاتها في الأردن، الطبعة الثانية، الأردن 1996م.

عوف الكفراوي ، الرقابة المالية مطبعة الانتصار ، مصر 1998م

عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر، 1997، الطبعة الأولى.

عيد محمود حميدة خلف " أثر الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبي على تقدير المخاطر الملازمة لمراجعة القوائم المالية في ظل البيئة الإلكترونية " الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ببها _ جامعة الزقازيق السنة الثانية والعشرون ، العدد الأول 2002 م .

فتحي رزق الشواقري، أستاذ المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية. د.
أحمد عبدالعال المالك. أستاذ المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية 2002-2003، الدار الجامعية.
فياض حمزة رملي . الرقابة الحكومية على شركات إنتاج النفط . مدخل محاسبي
معاصر في عقود المشاركة في الإنتاج / شركة مطابع السودان للعملة 2011م.
كامل المغربي وآخرون ، أساسيات في الإدارة دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع عمان،
الأردن ، 1995م .
كامل المغربي، وآخرون، أساسيات في الإدارة، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع،
الطبعة الأولى، الأردن، 1995، ص194.
الكفراوي عوف، الرقابة المالية ، مطبعة الإنتصار ، مصر 1998 .
الكفراوي عوف، الرقابة المالية في الإسلام، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية،
مصر 1993.
كنجو. كنجو، وفهد إبراهيم، الإدارة المالية، دار الميسره للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،
عمان، الأردن، 1997، ص329.
كنعان نواف، الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية، بحث منشور، مجلة جامعة الشارقة
للعلوم الشرعية والإنسانية، دولة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الثاني، العدد الثاني،
ص73، 2005م.
كنعان نواف، الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية، بحث منشور، مجلة جامعة
الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، دولة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الثاني، العدد
الثاني، ص98، 2005م.
ليلي عبدالحميد لطفي ، " أثر استخدام النظم الإلكترونية في المراجعة على كفاءة الأداء
المهني للمراجع ، المجلة العلمية ، كلية التجارة ،جامعة الأزهر بنات ، العدد الثالث
عشر ، يونيو 1997م ..
ماهر موسى العبيدي ، مبادي الرقابة المالية، بغداد مطبعة البغدادي 1964 ، ص23

مؤيد الدوري، ، طاهر أجناني، إدارة الموازنات العامة، دار زهران للنشر، الأردن، عمان، 1999.

المبادئ التوجيهية الأوروبية المتعلقة بتطبيق معايير الانتوساي .

مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) مجلد 24 (9) 2010،.

مجلس إدارة الهيئة ، معايير المراجعة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي ، مارس 1997م الفقرة 112.

المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، مجلة الرقابة ، تونس العدد(28)، يونيو 1996م.

محمد الرملي أحمد عبد الإله إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة . كلية التجارة سوهاج - جامعة أسيوط العدد الثاني. ديسمبر 1994م .

محمد الرملي أحمد عبدالإله، إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، سوهاج، جامعة أسيوط، المجلد الثامن، العدد الثاني، ديسمبر 1994 .

محمد الصحن، وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002م.

محمد العبادي، مدخل مقترح لمراجعة النظم المحاسبية الالكترونية، مجلة العلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الثامن، مارس 1987م.

محمد الياغي ، الرقابة في الإدارة العامة، الطبعة الثانية، مركز أحمد ياسين الفني، الأردن، 1994م.

محمد الياغي، مبادئ الإدارة العامة، مطابع الفرزدق التجارية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1983م.

محمد جلال صالح السيد، تأثير العولمة على نظم المعلومات المحاسبية، المجلة العالمية للأقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد- الأول، 1998.

محمد حسني عبدالجليل صبحي، دراسات إنتقادية لمعيار المراجعة الدولي الخاص بتقرير المراجع عن القوائم المالية في ضوء المتطلبات التشريعية في مصر مجلة الدراسات والبحوث و التجارية ، بينها، الزقازيق ،السنة العشرون، العدد الأول 2000م . محمد سامي راضي، المراجعة المتقدمة، كلية التجارة- جامعة طنطا، الطبعة الأولى. سنة 1999-2000 .

محمد سامي راضي، المقومات الرقابية الملائمة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، السنة الثامنة 1988م. محمد سمير الصبان . د/ عبدالوهاب نصر علي (المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية) الإسكندرية، الدار الجامعية ، 2002م.

محمد سمير كامل، أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكتروني، دار الجامعة الجديدة للنشر 1999.

محمد شوقي عطا الله، المراجعة، القاهرة، دار النهضة العربية 1976 .

محمد علي حماد، صوب هيكل رقابة داخلية فعال مع تطوير دور المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وذلك في ظل النظم الالكترونية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد التاسع عشر، العدد الرابع، 1995م. 36

محمد محمود عبدالمجيد و آخرون " المفاهيم العلمية والأساليب الفنية الحديثة في المراجعة -النظرية والتطبيق كلية التجارة جامعة عين شمس ، المكتبة، قسم المراجعة العربية 2002م.

مدونة د. أيمن عبدالله محمد أبوبكر، المراجعة الالكترونية. 2012.

المعايير الدولية للمراجعة . الإتحاد الدولي للمحاسبين 1998م.

معايير المراجعة، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين (القاهرة، بدون سنة نشر) معيار رقم 20.

معهد الإدارة العامة، ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1405هـ.

المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين (معايير المراجعة) (القاهرة بدون سنة نشر).
المفتي، كمال، الرقابة الإدارية ودور الوحدات الرقابية في الأجهزة والمصالح الحكومية بالمملكة، بحث منشور، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1984.

مهيب الساعي ، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1991م.

موسكوف ستيفن، نظم المعلومات المحاسبية، ترجمة كمال الدين سعد، دار المريخ 1989.

الموقع الرسمي ديوان المراجع القومي

ميرفت صليب ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث والعلوم الإنسانية، مجلد4، 2006م.
نصير، نعيم، المنظور الإسلامي والوضعي للرقابة على الإدارة العامة . مجلة جامعة الملك سعود ، المجلد الثالث ، العلوم الإدارية (1)1991.

وكالة سونا . ملتقى لجان الرقابة المالية بولايات القطاع الأوسط . الاجتماع السادس للمكتب التنفيذي للإتحاد المهني العام للمحاسبين والمراجعين السودانيين. سبتمبر 2016م ولاية الجزيرة ود مدني.

يوسف جربوع،مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية الطبعة الأولى 2002.

2/ الدوريات والمجلات العلمية:

حسن عبدالحميد العطار، نموذج مقترح لتقييم مخاطر التشغيل الالكتروني مدخل لتدعيم دور مراقب الحسابات في ظل التحديات المعاصرة، مجلة البحوث التجارية، - جامعة الزقازيق المجلد الثاني والعشرون العدد الأول 2000م.

أحمد علي ابراهيم (التخطيط لعملية المراجعة)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية- كلية التجارة بينها- جامعة الزقازيق، السنة السابعة عشر، العدد الأول 1997.

أحمد حلمي جمعة، د. عطا خليل (معايير التدقيق وتكنولوجيا المعلومات) التطورات الحالية، مجلة آفاق جديدة- كلية التجارة، جامعة ال internal \u منوفية، السنة الرابعة عشر، العدد (1، 2) 2002.

محمد الرملي أحمد عبد الإله إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة . كلية التجارة سوهاج - جامعة أسيوط العدد الثاني. ديسمبر 1994م .

أحمد علي إبراهيم " التخطيط لعملية المراجعة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، بنها 0 جامعة الزقازيق السنة السابعة عشر ، العدد الأول 1997م ص 257 أمين السيد لطفي " موسوعة أمين لطفي في المراجعة . كيف تراجع حسابات منشأة الكتاب الرابع بدون ناشر بدون تاريخ .

عيد محمود حميدة خلف " أثر الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبي على تقدير المخاطر الملازمة لمراجعة القوائم المالية في ظل البيئة الإلكترونية " الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة بينها _ جامعة الزقازيق السنة الثانية والعشرون ، العدد الأول 2002م .

احمد حسين على حسين ،"دراسة تحليلية لدور المراجع في ظل نظم المعلومات المحاسبية الفورية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية المجلد التاسع والثلاثون ، العدد الأول ، مارس 2002م.

ليلي عبدالحميد لطفي ، " أثر استخدام النظم الإلكترونية في المراجعة على كفاءة الأداء المهني للمراجع ، المجلة العلمية ، كلية التجارة ،جامعة الأزهر بنات ، العدد الثالث عشر ، يونيو 1997م ..

إبراهيم السيد المليجي شحاته ، دراسة تطبيقية لأثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة بجمهورية مصر العربية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية 2004م .

محمد حسني عبدالجليل صبحي، دراسات إنتقادية لمعيار المراجعة الدولي الخاص بتقرير المراجع عن القوائم المالية في ضوء المتطلبات التشريعية في مصر مجلة الدراسات والبحوث و التجارية ، بينها، الزقازيق ،السنة العشرون، العدد الأول 2000م .
سعيد مخلد النعيمات- المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة- جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير 2013. المجلد الثالث.

رأفت علي رضوان، معايير وإجراءات المراجعة، شيبين الكوم- كلية التجارة، جامعة المنوفية 1998-1999، ص 423 ب-حسن عبدالحميد العطار، نتائج احتراف المراجعة الداخلية في ظل محدداتها المهنية (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية)، (مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول يناير 2000.

محمد الرملي أحمد عبدالإله، إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، سوهاج، جامعة أسيوط، المجلد الثامن، العدد الثاني، ديسمبر 1994 .

محمد سامي راضي، المقومات الرقابية الملائمة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، السنة الثامنة 1988م.

إبراهيم أحمد الصعيدي، اتجاهات معاصرة في المراجعة، (القاهرة، قصر الزعفران، 1990م. ب-عادل اسحاق، تطوير نظام المراجعة الداخلية في ظل استخدامات

الحاسبات الالكترونية، مجلة المال والتجارة، العدد 204، ابريل 1986.

محمد العبادي، مدخل مقترح لمراجعة النظم المحاسبية الالكترونية، مجلة العلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الثامن، مارس 1987م.

محمد علي حماد، صوب هيكل رقابة داخلية فعال مع تطوير دور المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وذلك في ظل النظم الالكترونية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد التاسع عشر، العدد الرابع، 1995م.36

نصير، نعيم، المنظور الإسلامي والوضعي للرقابة على الإدارة العامة . مجلة جامعة الملك سعود ، المجلد الثالث ، العلوم الإدارية (1)1991.

المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، مجلة الرقابة ، تونس العدد(28)، يونيو1996م.

كنعان نواف، الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية، بحث منشور، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، دولة الإمارات العربية المتحدة،المجلد الثاني، العدد الثاني، ص73، 2005م.

الطلحة حامد داود، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، بحث منشور، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 108، 1998م.

طلال سراج الغرياني ، الرقابة الإدارية و أجهزتها في المملكة العربية السعودية ، مجلة الإدارة العامة ، دورية علمية متخصصة ومحكمة ، الرياض السعودية .

الحسن صادق .خرايشة ،متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء ، دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 27، العدد2 ، 2000 .

تحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية - مجلة الرقابة المالية 2004م ، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية.

كامل المغربي وآخرون ، اساسيات في الإدارة دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع عمان، الأردن ، 1995م .

كنعان نواف، الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية، بحث منشور، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، دولة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الثاني، العدد الثاني، ص98، 2005م.

رشيد، محمد ، الرقابة الحكومية وتطبيق الحكومة الإلكترونية / مجلة الأجهزة العليا للرقابة المالية 2006.

ميرفت صليب ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث والعلوم الإنسانية، مجلد4، 2006م.
مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) مجلد 24(9) 2010،.
خليفة على طينيش ، أهمية التحليل لمراقب الحسابات كمدخل لتقويم أداء المنشآت الصناعية و مراقبة تكاليفها في مجال الإنتاج ، مجلة الرقابة المالية ، العدد34-1999م الاربوساى.

طارق حسن محمد الأمين ، التعليم التنظيمي وتقويم الأداء في مراكز خدمة مراجعي المؤسسات العامة الخدمية ، نموذج مقترح مجلة الإدارة العامة، المجلد(46) العدد الثاني ، ربيع الآخر 1417هـ ، مايو 2006 معهد الإدارة العامة الرياض.

3/ الرسائل الجامعية:

محمد رشاد محمد مهنا (مشاكل إعداد وتنفيذ برنامج المراجعة الخارجية في ظل نظم التشغيل الإلكتروني)، جامعة القاهرة فرع الخرطوم ، كلية التجارة ، ماجستير غير منشور ، 1981م..

فؤاد محمد الليثي ، نموذج المراجعة الديناميكية للبيانات المحاسبية ، نظم التشغيل الإلكتروني المباشرة والفورية ، الرياض ، مجلة الإدارة ، العدد 51، 1986م.ص 9
جاموس ياسر ، مراجعة الأنظمة المحاسبية التي تعتمد على الحاسوب، حلب ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة حلب ، كلية الدراسات العليا 1991م.
محمد الفيومي محمد ، استخدام الحاسب في تجهيز أوراق عمل المراجعة ، الرياض ، مجلة الإدارة العامة ، العدد 780 ، 1993م.

رزق محمد السعيد القطان ، إطار مقترح لزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية في ظل النظام الإلكتروني لتشغيل البيانات ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الأول ، السنة الثالثة عشر ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، 1993م .

هوشيار عبد الله دزي ، مشاكل وصعوبات استخدام الحاسوب في عملية التدقيق، دراسة تطبيقية في عدد من المنشآت الخاضعة لتدقيق ديوان الرقابة المالية ، بغداد ، 1996م .
سعاد حسن خضر : المراجعة وتقييم الرقابة الداخلية في ظل تشغيل البيانات الموزعة ،
المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ،
1996م .

محمد بهاء الدين أحمد ، إطار مقترح لزيادة كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية عند
استخدام الحاسبات الإلكترونية مع التطبيق على قطاع البنوك التجارية ، المجلة
المصرية للدراسات الإسلامية التجاري ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثاني
والعشرون ، العدد الثاني ، 1998م .

مختار محمود وأحمد عبد الحليم ، المراقبة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، دراسة
مقارنة لمداخل استخدام الحاسوب في إعداد الحسابات ، مجلة الرقابة المالية ،
المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، جمهورية مصر العربية،
عدد 33 ، ك1 ، 1998م .

السيدة حنان عبد العزيز الغرير ، دراسة للبرنامج المنعقد في بسلطنة عمان للفترة من
2001/10/6م .

يوسف محمد المبارك ، مراجعة القوائم المالية للمنشأة التي تستخدم شبكة الإنترنت
للتجارة الإلكترونية ، الرياض : الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين Scopa ، بحث
مقدم للندوة التاسعة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، 2002م .

الطاهر القشي ، فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية
والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية ، رسالة دكتوراه قسم المحاسبة والتمويل ، جامعة
عمان العربية للدراسات العليا ، الأردن 2003م .

محمد محمد مظهر أحمد ، تقويم تجربة المراجعة في ظل النظم المحاسبية المحوسبة
بالخدمة المدنية ، إمارة الشارقة ، بحث تكميلي ماجستير في المحاسبة ، غير منشور ،
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2004م .

عمر محبوب محمد الحسين ، المراجعة الداخلية في المصارف التجارية في ظل استخدام شبكة المعلومات الدولية ، أدرمان ، جامعة أدرمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004م.

جاد بدر قراقيش ، دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظام الرقاب الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2004م.

ربيع سلامة جمعة ، تقييم الرقابة الداخلية في المصارف الليبية باستخدام الحاسب الآلي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة أدرمان الإسلامية، 2004م.

سهى سكرى ، كفاية الإجراءات الرقابية في الحزم البرمجية المحاسبية الجاهزة، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد (27) العدد (2) دمشق ، 2005م.

سامي حمد النيل محمد ، تحديات المراجعة في بيئة استخدام الحاسبات الإلكترونية ، بحث تكميلي ماجستير ، غير منشور ، (الخرطوم ، جامعة جوبا ، كلية الدراسات العليا ، 2006م).

عبد الله إدريس سليمان عبد الله " الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية ودورها في تعزيز الثقة في بيانات ومعلومات القوائم المالية بالتطبيق على مؤسسات القطاع الصناعي بالسودان ، الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م.

الصادق محمد سالم ، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات من جودة المراجعة الخارجية، الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، المعهد العالي للدراسات المصرفية ، بحث تكميلي ماجستير 2006

هشام زغلول ، نمو نظام إلكتروني للرقابة الداخلية يتلاءم وأنشطة التجارة الإلكترونية ،
مجلة الرقابة المالية ، الجهاز المركز للمحاسبات ، القاهرة ، ديسمبر 2006م ، ص.ص
20-1.

الهادي سليمان محمود عبد الله ، أثر المراجعة الإلكترونية على جودة المعلومات
المحاسبية بالتطبيق على المنشآت التجارية السودانية. ، الخرطوم ،جامعة السودان
للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م.

عماد صالح محمد صالح ، المراجعة الإلكترونية وأثرها في كفاءة أداء عملية المراجعة
، بحث تكميلي ماجستير في المحاسبة غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
، كلية الدراسات العليا ، 2007م.

أمير عثمان علي عبد الله ، أثر التقنيات الحديثة على مهنة المراجعة في ظل معايير
المراجعة الدولية (الخرطوم . جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي ،
ماجستير غير منشور ، 2007).

ماجد الشرايري. و جمال الشرايري ، أثر استخدام الحاسب في تطوير إجراءات عمليات
التدقيق المحاسبي ، دراسة تطبيقية على عينة من مكاتب التدقيق المحاسبي في المملكة
الأردنية الهاشمية (جامعة القاهرة ، كلية التجارة : مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ،
العدد 69، 2007م).

طلال حمدونة وعلام حمدان ، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق
(التدقيق الإلكتروني) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية
تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية غزة ، مجلة الجامعة
الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السادس ، العدد الأول ، يناير 2008م.

عدلان محمد علي عدلان ، دور المراجعة الإلكترونية على جودة التقارير المالية،
(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي ماجستير ، غير منشور ،
2009م).

ناصر بن صالح ناصر ، مشاكل تطبيق نظم الرقابة الداخلية باستخدام الحاسب الآلي في شركات مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2009م.

أسماء عبد الله علي أحمد ، دور المراجعة الإلكترونية في نظام الحوكمة ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسب والتمويل ، غير منشورة ، 2009م.

ياسر بن أحمد فلاتة ، افتخار نديم ، المراجعة في بيئة الحاسوب ، الندوة السنوية السادسة لديوان المراقبة العامة ، مسك السجلات المحاسبية وإعداد البيانات المالية آلياً، (الرياض ، ديوان المراقبة العامة ، 2009م)

إبراهيم علي البغدادي ، تجربة ديوان المراقبة العامة في مجال المراجعة الآلية الندوة السنوية السادسة لديوان المراقب العامة ، مسك السجلات المحاسبية وإعداد البيانات المالية آلياً، (الرياض ، ديوان المراقبة العامة ، 2009م)

محمد حسن عبد الوهاب : أثر المراجعة الإلكترونية على جودة عملية المراجعة: (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي ، ماجستير غير منشور ، 2010م).

الان عجيب مصطفى هلوني ، ثائر صبري محمود القبان ، دور المراجعة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني ، دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان الطرق ، مجلة علوم إنسانية ، السنة السابقة ، العدد 45 ، 2010م ص بدون.

أحمد زكريا عصيمي ، أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على المراجعة الخارجية وتأهيل المراجع الخارجي مع دراسة تجريبية على المملكة العربية السعودية ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول ، القاهرة ، جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، 2010م.

بدر الدين آدم محمد : تقويم نظام الرقابة الداخلية في بيئة النظم المحاسبية الإلكترونية (جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، بحث دكتوراه غير منشور ، 2011م)
سعد محمد أبو كميل ، تطوير أدوات الرقابة الداخلية بهدف حماية البيانات المعددة الإلكترونية، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 2011م.
مهدي بابكر محمد دعاك ، مخاطر المراجعة الداخلية في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات ، بحث ماجستير ، غير منشور ، جامعة النيلين ، 2011م.
ناريمان طعمة عواده ، مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ، دراسة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2012م.
عبد الله الطيب علي الياس: المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا بحث ماجستير غير منشور ، 2013م).
عمار محمد حامد البديري ، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على أداء المراجعة الخارجية ، بحث دكتوراه ، غير منشور ، جامعة النيلين ، 2013م.
اشجان احمد عبد الدائم دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الاداء المالي ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ،كلية الدراسات العليا ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،2014
1حسين احمد ادم علي الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تقييم نظم الرقابة الالكترونية للبيانات ،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة،كلية الدراسات العليا،جامعة النيلين،2010
عوض الله الطيب الصديق المراجعة الداخلية الالكترونية ودورها في كفاءة اداء النظام المحاسبيرسالة ماجستير ،جامعة النيلين،بحث تكميلي غير منشور 2018

المحاسب الأول www.almohsb1.com

النسخة كاملة www.Intosdi.org

www.intosdi-

org/bueline/upload/arabicintosaisatratigicplan2011.2016jpddsd-gov.eg/page.aspx?id

www.profawad.info/888doc.

www.sudanas.com.24/5/2015

www.aduit.gove.sd

GLANDONT . Managerial Behavior and Internal Controls After Edi Adoption in Small Business. www.itep.com

I.F.A. International Federation of Accounting Committee the council of the institute of chartered Accountants of india op. cit.p10-12

www.Education.Tas.gov.au Audit\Manual\7 objectives.htm

the manager (internal Audit) 13 march 2003,p1-2 <http://www.Education.Tas.gov.au\ internal Audit\Manual\7 objectives.htm>

Wwwprofawap.info/888/doc

Mofdogia.gove.sd

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

1/ Books:

The Council of The Instate of Chartered Accountants of India Auditing and Assurance Standard (AAS) 29 Auditing in Computer Information system Environment,January2003 p.56

ICT : Information and Communication Technology.

Hinson,Gary, and others, Frequently Asked Questions about computer Auditing, ISECT ltd, Holmbury-st-Mary Surrey RH 56 la England june 2004,p.5. is Information System it: Information Technology.

Office of Audit services (Internal Audit)MSC 3 AU-Newmexicostate University, last modified Date: October 2004,pp,2-3 .

Moscove Stephen, and others (Core Concepts Accounting information systems, Eight Edition,John Wiley and sons. Inc. 2003-p-15.

<http://www.socapa-org-sa/au/au8/>

Handbook of inter National Auditing,ISA.No401..Auditing in Acomputer In formation System,,IFAC,Ethics pronouncement,2004,p.4

Hinson,Gary and Others,Op.cit,please.20

Coreleski,Katharine,w.,and Other ‘Highlights; journal Accountng,January.2001p1,2

AICPA.professional Standards No99,,Consideration of fraud in a financial Statement Auditing,,Au Section31,Deamber,2004 handbook of inter National Auditing. ISA NO240•Fraud and error• IFAC. Ethics pronouncements,2004

AICAPA.professional Standards No 54•illegal Acts by clients‘ Au section317 december1999- handbook of International Audting ISA. No250•Consideration of lowandlations in Audit Of Financial Statement ‘ IFA ,Ethics pronouncements,2004

AICPA professional Standard ,SAS . No 59 The AuditionsConsideranton Of An Entity,s Ability to continue as Going Concern, Au Section341 December1999.

HnadBood Of Internal Auditing , ISANo260•Communication Of Audit Matters with those chargedwithCovernance , IFAC Ethics pronouncement2004

HandBook of Internal Auditing ISA No401, op-cit p.6,7

HandBook Internal Auditing , IAPS No1008 "Risck Assessment and international controlcisCharsteristic and Consideration ,, IFAC Ethics pronouncements,2004,p8.

Hand Book of International Auditing.IAPS No1008,P5
AICPA. Professional Standard,SAS,94,Consideration of Internal Control in a financial Statement Audit, Au section 319,2001,p.19
Hand Book of International Auditing No5001,Audit Evidence,IFAC, Ethics pronouncements 2004,p,3.5.6
Hand Book Of International Auditing ,ISA No.700, The Auditor,s Report on financial Statements,Ehiecs pronouncements2004,P 1-4IFAC,
Aren,Alivin and James.loebbecke.op.cit.p.191(1)
Arens-Alvin and others Audting and Assurance services, and Integrated Approach2003
The of Internal Auditors (IIA) op.cit.p11kontz,1984. P549University of Callifornia, Report about Understanding Internal Control, A reference Guide forManaging Business Practices, (without Date),www.ucop.edu/Ctlacct/Under-ic.pdf,p.4
pearce ,john and Robinson,Richard,Mangement,Random House,1sted,Newyourkus A1989, p854
caroll ,jr,Stephen ,j, the management process 2nded. macmillan publishing co,1977p284
Rafliff , Richard,and Reading , kurt, Introductain to Auditing ;logic principals and Techiques ,Institute of Intrnal Auditing,1sted-floridausa.2002p83
chandan-jsmanagementtheory.andpractice. Vikaspublishing.house .pvT.LTD.1999p295-2965
الانتوساى working seminar on performance Aditing. April.page21.moscowINTOSAI Standing committee on IT Audit.4th
Donnel , ED. Arnold , and Vicky. Decision Quality Control and Information Technology. American Accounting Association Journal of Information System , 2000p9
Hardy et al , A study for the Internal Control Structure for Electronic data Interchange System Using the Analytic, Hierarch Process , Accounting and Finance Journal, Vol.40 , Issue3, Sep 2003.p 235

2/ Periodicals :

Joseph F. Brazel . and Christopher P. Agoglia , The Effects of Computer Assurance Specialist Competence and Auditor AIS Expertise on Auditor Planning Judgments, - Department of Accounting, North Carolina State University, state university ,2004.

AviRushink& Sara F. Rushinek , Asset safe guarding and Data integrity in the EDPA auditing journal vol.4, No,2,1989.p 8

الملاحق والمصادر

ملحق رقم (1)

الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

الموضوع استبيان

الأخ الكريم/ الأخت الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تمثل هذه الاستبانة جزء من دراسة ميدانية يجريها الباحث بعنوان: "المراجعة الداخلية الإلكترونية ودورها في الرقابة المالية في الوحدات الحكومية" لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل نظراً لما تتمتعون به من خبرة ودراسة علمية أرجو شاكراً منكم ملء الاستبانة المرفقة، علماً بأن هذه المعلومات تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وجزاكم الله خيراً،،،

الباحث

هيثم عبد الله السيد

موبايل: 0121366422

أولاً: البيانات الشخصية:

أرجو التكرم بوضع علامة (√) أمام اختيارك المناسب حول الفقرات التالية:

1- النوع:

أ/ ذكر ب/ أنثى

2- العمر:

أ/ أقل من 30 سنة ب/ 30 وأقل من 40 سنة ج/ 40 وأقل من 50
سنة/د 50 وأقل من 60 سنة هـ 60 سنة فأكثر

3- المؤهل العلمي:

أ/ بكالوريوس دبلوم عالي ماجستير د/توراه
هـ/ أخرى

4- التخصص العلمي:

أ/ محاسبة ب/ اقتصاد ج/ إدارة أعمال
د/ دراسات مالية ومصرفية هـ/ أخرى

5- المسمى الوظيفي:

أ/ شؤون مالية ب/ مراجع داخلي ج/ مراجع خارجي
د/ محاسب هـ/ أخرى

6- سنوات الخبرة:

أ/ 5 سنوات فأقل ج/ 6-10 سنوات ج/ 11-15 سنة
د/ 16-20 سنة هـ/ 21- فأكثر

ثانياً: قياس متغيرات الدراسة
الرجاء وضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب
المحور الأول: التأهيل العلمي والعملية للمراجعين

م	العبارة	أوفى بشدة	أوفى	محايد	لا أوفى	لا أوفى بشدة
1	فرص التدريب الإلكتروني قليلة جداً للمراجع الداخلي مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة					
2	وضع قواعد السلوك المهني والأخلاقي التي تتماشى مع استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة يساعد على الرقابة المالية					
3	التزام المراجعين بتطبيق قواعد السلوك المهني والأخلاقي لمهنة المراجعة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤدي إلى جودة المراجعة					
4	حصول المراجع على الشهادات المهنية بالإضافة إلى ذلك العناية المهنية يساعد المراجع الداخلي على القيام بعملية المراجعة					
5	إمكانية المراجع من إجراء عدة عمليات أثناء قيامه بعمليات المراجعة الإلكترونية مثل عمليات الدمج والفرز في النظام الإلكتروني					
6	هناك اختلاف بين مدخل البيانات وما يفسره المراجع في ظل النظام الإلكتروني أو ما يعرف بفجوة التوقعات					
7	إجراء بعض التعديلات على المعايير المنظمة للمهنة لمواكبة التطور في عملية المراجعة					
8	تحتاج مهنة المراجعة الداخلية لمؤهلات خاصة مثل خريجي المحاسبة والدراسات المالية والمصرفية					

الرجاء وضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب

المحور الثاني: العمليات المطبقة حالياً لا تفي بمتطلبات النظم الإلكترونية

م	العبرة	أوفق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	هناك قصور في عمليات ضبط الأداء المالي بسبب تعقيدات بعض البرامج بالنسبة للمراجعين					
2	تعمل المراجعة الداخلية الإلكترونية على توفير الوقت مما يؤثر على جودة المراجعة					
3	إجراءات عملية المراجعة الداخلية إلكترونياً تتم بواسطة أشخاص مؤهلين في استخدام الحاسب الآلي مما يؤثر على عملية الضبط المالي إلكترونياً					
4	هنالك بعض المخاطر للبرامج الإلكترونية التي تتعرض لها سواء كان بواسطة الأجهزة مثل بعض الفيروسات أو المدخلين الهكر					
5	يتمتع المراجع بخبرة كافية حتى يتمكن من تحسين مستوى الرقابة والضبط المالي					
6	هناك قصور في بعض البرامج المحاسبية الإلكترونية مما يؤثر على عملية ضبط وجودة الأداء					
7	هنالك بعض العمليات تتم خارج نطاق البرامج المحاسبية الإلكترونية مما يؤثر على عملية ضبط الأداء المالي عند القيام بعملية المراجعة					
8	عمليات المراجعة الإلكترونية لضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية تتم بمستوى واحد من حيث عمليات الضبط والشفافية في جميع الوحدات					

الرجاء وضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب
المحور الثالث: جمع أدلة الإثبات وعمليات الفحص

م	العبرة	أوفق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	أدلة الإثبات بواسطة النظام اليدوي تكون أفضل لوجود أصل المستند بجانب الأدلة الإلكترونية					
2	توفر المعلومات الناجمة عن ملاحظة المراجع ومناقشة الإداريين المؤهلين لبيانات أدلة إثبات كافية وحاسمة في ظل المراجعة الإلكترونية					
3	جمع أدلة الإثبات إلكترونياً يحتاج المهارة العالية في استخدام الحاسوب					
4	يتم اختيار عينات من الأدلة التي يتم جمعها بواسطة الحاسب مع الأدلة اليدوية وتتم مقارنتها للتأكد من المطابقة					
5	تتم عمليات الفحص إلكترونياً للمستندات بواسطة المراجع على أن يكون مدخل البيانات موجود للإجابة على بعض الاستفسارات					
6	أدلة الإثبات الإلكترونية تأخذ الأشكال الآتية: صورة، سجل، مستند... الخ					
7	يمكن بيان أثر تكنولوجيا المعلومات على الدليل الرقابي الإلكتروني من خلال مدى اعتماده ودرجة موثوقيته					
8	ليس بالضرورة أن يتم الحصول على جميع الأدلة إلكترونياً وإنما يمكن الحصول عليها عن طرق أخرى					

الرجاء وضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب
المحور الرابع: ضبط الأداء المالي إلكترونياً

م	العبرة	أوفق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	استخدام الحاسوب في عملية المراجعة يساعد في إنجازها بسرعة وكفاءة					
2	هنالك بعض المخاطر تتعلق باستخدام الحاسوب في عملية المراجعة مما يهدد دقة النتائج					
3	مرونة بعض البرامج المحاسبية مثل خاصية التعديل والحذف يؤثر سلباً على عملية المراجعة					
4	الاحتفاظ بالمستندات الورقية إضافة للمستند داخل الحاسوب يوفر أماناً أكبر لعملية المراجعة					
5	عدم الدقة بالإضافة إلى سرعة تنفيذ عملية المراجعة الإلكترونية قد يكون لها أثر سلبي على جودة المراجعة					
6	هنالك بعض المعلومات تحتاج إلى زمن أكبر للحصول عليها، مثل المصادقات من العميل وغيرها في ظل التحول الإلكتروني					
7	ضبط الأداء المالي سواء كان يدوياً أو إلكترونياً يجب أن يقوم به خبراء في مجال عملية ضبط الأداء المالي والمراجعة الإلكترونية					
8	السرعة في عملية المراجعة يؤثر سلباً على جودة البيانات الإلكترونية وسلامتها					

ملحق رقم (2)

قائمة بأسماء وعناوين محكمي أداة الدراسة

م	الاسم	الدرجة العلمية
1	أ/ د. الهادي ادم محمد ابراهيم	أ. مشارك جامعة النيلين
2	د. عبد الرحمن البكري منصور	أ. مشارك جامعة النيلين
3	د. محمد أبكر أحمد	أ. مساعد جامعة الزعيم الأزهرى
4	د. زهير أحمد علي	أ. مساعد جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
5	د. عبد الرحمن عمر أحمد	أ. مشارك جامعة بحري
6	د. مكاوي سالم حامد	أ. مساعد كلية أمدرمان الجامعية
7	د. دفع الله محمد أحمد	الإدارة المالية ، جامعة بحري
8	د. محمد عبد الله سليمان	ديوان المراجع القومي
9	د. كمال بشير إسماعيل	ديوان المراجع القومي
10	د. معتز إبراهيم أحمد	المملكة العربية السعودية - الرياض
11	د. محمد أحمد سعيد	أ. مساعد جامعة بحري