

التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات ودوره في جودة الرقابة المالية

هيثم عبد الله السيد

زهير احمد علي

جهاز التحصيل الموحد - وزارة المالية ولاية الخرطوم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

المستخلص

هدفت الدراسة الى استخدام نظام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الداخلية لجودة الرقابة المالية . وتمثلت مشكلة الدراسة في التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية في ظل التطور السريع لتكنولوجيا المعلومات. كما يمكن صياغة تساؤلات الدراسة في الآتي: ماهي المراجعة الداخلية الالكترونية؟ ماهي مقومات المراجعة الداخلية الالكترونية؟ واختبرت الدراسة الفرضيات التالية: التأهيل العلمي والعملية للمراجعين، الأساليب المطبقة حالياً بعملية ضبط الأداء المالي في المؤسسات لا تفي بمتطلبات نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية.. وانتهجت الدراسة المنهج التاريخي، والمنهج الاستنباطي، والمنهج الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي ، وتوصلت الدراسة الى نتائج منها: التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين. وأوصت الدراسة بتوصيات منها ضرورة التدريب المستمر للمراجعين، ضرورة الالتزام بقواعد السلوك المهني.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية الالكترونية، تأهيل المراجعين، الرقابة المالية

مقدمة

لقد ادي التطور المتسارع في نظم المعلومات وتكنولوجيا المعلومات في تغيرات جوهرية في بيئة الاعمال بشكل عام وعلي مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل خاص وقد جأت هذه الدراسة لمعرفة مدى كفاية التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين في ظل انظمة المعلومات المحاسبية .

مشكلة الدراسة :

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

ويمكن حصر المشاكل في الآتي:

1. مشاكل التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخلية الإلكترونية.

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

- ما هو اثر الشهادات العلمية والمهنية علي المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني؟
- ما ماهو اثر الدورات والامتمرات علي المراجع ؟
- اثر سنوات الخبرة علي تنفيذ عملية المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني ,

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الي الي التعرف علي اهم الخصائص الواجب توفرها في المراجع الداخلي لزيادة كفاءته المهنية في ظل تكنولوجيا المعلومات لتجنب المخاطر المرتبطة بالمراجعة الالكترونية

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من الاهتمام المتزايد لعملية تأهيل المراجعين لمواكبة التطور التكنولوجي السريع في شتى مناحي الحياة. ولقدرة المراجعين وتأهيلهم للقيام بدورهم في عملية المراجعة . ومن الدور الذي يقوم به المراجع خصوصا مع تزايد استخدام تكنولوجيا المعلومات . كما تأتي الأهمية للدراسة من المتطلبات الواجب توفرها في المراجع الداخلي لتمكته من امتلاك الكفاءة اللازمة للتغلب علي التحديات التي تواجه مهنة المراجعة في ظل الانظمة المحاسبية الإلكترونية .

فرضيات الدراسة:

يقوم الباحث علي اختبار الفرضيات الآتية:

1. التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات لا يكفي للقيام بمتطلبات نظم مراجعة البيانات في ظل نظام المحاسبة الإلكتروني.
2. الأساليب المطبقة حالياً لعملية ضبط الأداء المالي لا تفي بمتطلبات نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

منهج الدراسة:

سوف تنحو هذه الدراسة المناهج الآتية:

- المنهج الاستنباطي في تحديد فروض ومشاكل الدراسة.
- المنهج الاستقرائي لاختبار فروض الدراسة.

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):

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 بالمرجات 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 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 ، كما لم 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 إلمام المراجع الداخلي ببرمجة وتحليل وتصميم النظم ليتقادي مخاطر مراجعة الإجراءات المحاسبية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية.

● المنهج الوصفي التحليلي لعرض الدراسات السابقة ودراسة الحالة.

● المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.

ثانياً: الدراسات السابقة:

دراسة كميل (2011م):

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.

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 المرجات على بيانات ومعلومات

إلى مخرجات نظام الرقابة الداخلية الإلكتروني وذلك باختبار نتائج المراجعة الداخلية الإلكترونية في ضبط وتقييم الأداء المالي.

دراسة عبد الله 2013م

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 يتمكن من ضبط الأداء المالي وأنه عند القيام بعملية المراجعة الداخلية الإلكترونية فإن القطاع المحاسبي الإلكتروني قد تم إعداده بدرجة عالية من الثقة.

دراسة عمار 2013:

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

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

دراسة ناريمان 2012م:

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 تتبع 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 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 وفاعلية. 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

دراسة دعاك 2011: اهتمت الدراسة بالصعوبات التي واجهها المراجع الداخلي عند قيامه بعملية المراجعة الداخلية الإلكترونية ولم يتناول الدارس ما يحققه المراجع الداخلي وقدرته علي مواكبة التطور الإلكتروني من ضبط وتقييم الأداء المالي.

دراسة ناريمان 2012 : يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت أي تقييم نظام الرقابة الداخلية في بيئة النظم المحاسبية الإلكترونية . ولكن دراسة الباحث تهدف إلى مدي قيام المراجع الداخلي بواجبه في ظل مخرجات نظام الرقابة الداخلية الإلكتروني وتاهيله العلمي والمهني حتي تكون النتائج التي يخلص عليها تكون نتائج حقيقية .

دراسة عبد الله 2013: وتختلف دراستي هذه في سد أدي ثغرة عند القيام بعملية المراجعة الداخلية الإلكترونية حتى تتمكن من ضبط الأداء المالي وأنه عند القيام بعملية المراجعة الداخلية الإلكترونية فإن القطاع المحاسبي الإلكتروني قد تم إعداده بدرجة عالية من الثقة والكفاءة المهنية .

دراسة عمار 2013: 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 تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الداخلية.

أولاً: مدخل إلى التدقيق الداخلي:

المفهوم: مدخل

1- 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 وتقومها للتأكد من درجة التماثل بينما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة ونقل النتائج للأطراف المعنية.

2- 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 مسؤوليتهم كفاعلية، ومن أجل هذه لغاية يزودهم التدقيق بالتحليلات والتوصيات والمعلومات الخاصة بالنشاطات التي يقوم بتدقيقها.

3- 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. (موسكوف ستيفن 1989)

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.

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.

التعليق علي الدراسات السابقة:

دراسة كميل 2011 : 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 المراجع الداخلي في ظل المراجعة الإلكترونية وامكانية دور المراجعين في ضبط وتقويم العمليات في جميع الحالات.

القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها.د. (عبدالوهاب نصر الدين 2004 ص 12-14)

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 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. (أحمد علي ابراهيم 1979 ص 262) 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.

وتنص الفقرة رقم (12) من المعيار الدولي رقم (401) ISA No401 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أنه (لا تتغير أهداف المراجعة المحددة للمراجع سواء تم تشغيل ومعالجة البيانات المحاسبية يدوياً أو عن طريق استخدام الحاسب الالكتروني.. (أحمد حلمي جمعة 2001 ص 287)

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:

- إجراءات المراجع للحصول على فهم كافي عن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المرتبط به.
- تقييم المراجع للخطر الحتمي وخطر الرقابة به عندما المراجع بتقييم خط المراجعة.

أهمية مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية:

ظهرت أهمية مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، كنتيجة طبيعية لعالم يسوده التكتلات الاقتصادية، وتعاطف 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: (محمد جلال صالح السيد 1998، ص 464) أ- ضعف الموقف التنافسي بمكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية أمام مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية:

يعد ضعف الموقف التنافسي لمكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية أمام المكاتب الأجنبية، والخوف من سيطرة هذه المكاتب وهيمتها

في ظل بيئة المعالجة الالكترونية للبيانات والتي أصبحت تعتمد عليها 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.

ثانياً: 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. Ibid-p.485 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: (مدونة د. أيمن 2012)

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.

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

ويستخدم هذا النوع من المراجعة، لتقييم كل من الرقابة الداخلية- بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة داخل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية- والبيانات وأمن المعلومات ISECT. 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

سليمة، خاصة في ظل تعقد مهنة المراجعة. (جيهان عبدالمعز الجمال 2014 ص 279-258)

ثالثاً: مفهوم الرقابة المالية:

المفهوم اللغوي: يعني المحافظة على الشيء وصونه وحراسته، وهذا المفهوم يعتمد على المحافظة على الأموال وترشيدها وإنفاقها. الرقابة شرعاً: استعمل فقهاء الشريعة بمعناها اللغوي فهي عندهم المحافظة والانتظار فمن قوله تعالى: (كيف وإن يظهروا عليكم لا يرقبوا فيكم إلا ولأذمة). سورة التوبة، الآية 8

تتفاوت 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 وفقاً للخطة الموضوعية مسبقاً وأن الانحرافات التي حدثت لها ما يبررها. (سويلم محمد بدون تاريخ ص 187)

وهناك من يرى بأن الرقابة المالية هي: " عملية الكشف عن الانحرافات أياً 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. 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. (كنجو، وفهد إبراهيم 1997 ص 329)

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. (معهد الإدارة العامة 1405 هـ ص 16)

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 إغسار، وأنه يحسن استثمار المال للوصول إلى أكبر كفاية.

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 والتراخيص السليمة تبعاً لقوانين الدولة ولوائحها، وأنه لم يحدث هناك عجز أو اختلاس في الأموال العامة. (بكر جلال 1978 ص 98)

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 الأوروبية.

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.

التأهيل العلمي والعملية للمراجع:

تعد مشكلة التأهيل العلمي والعملية 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 وظائفها من إمساك الدفاتر والمساعدة في اتخاذ القرار تسبب في إيجاد فجوة بين المراجع ومصممي وبرمجي النظم.

أ- 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 والمساعدات 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 قدراً من الحكم الشخصي المهني الذي يظهر في معظم مهام عملية المراجعة، كما في تخطيط عملية المراجعة وتحديد الأهمية النسبية وتقسيم المخاطر وتحديد مقدار وأنواع الأدلة 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

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.

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 (بوميرانز فليكس 1976 ص 57).

إجراءات الدراسة الميدانية 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 المسمى 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 س

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 التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (1) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الأول:

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.

عرفها هو لدون: على أنها الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المشروع والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقاً لما هو مخصص لها. (بدوى عبدالسلام 1982 ص 87)

وتعرف أيضاً بأنها مجموعة من الإجراءات الإدارية والقانونية التي تضعها الدولة لغرض حماية الأموال العامة من خلال مراقبتها لجميع الأنشطة المالية لأجهزة الدولة. (Kontz, 1984. P549)

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. (مؤيد الوري، 1999 ص 123)

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.

رابعا: أهمية الرقابة المالية:

تعد الرقابة وسيلة وأداة إدارية وغاية في نفس الوقت، فهي وسيلة إذا ما استخدمت لمتابعة الأعمال وفق الخطط الموضوعية، وهي غاية لأنه ينبغي بها تحقيق المساءلة، وبالتالي تحديد المسؤولية الإدارية. (المفتي، كمال 1984 ص 157)

وتظهر أهمية الرقابة المالية إذا ما تم ربطها بوظيفة التخطيط، حيث إن الخطط الموضوعية 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. (طلال الغرياني 1987 ص 37-38)

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
5	إمكانية المراجع من إجراء عدة عمليات أثناء قيامه بعمليات المراجعة الإلكترونية مثل عمليات الدمج و الفرز في النظام الإلكتروني	31 %20.7	52 %34.7	46 %30.7	17 %11.3
6	هنالك اختلاف بين مدخل البيانات و ما يفسره المراجع في ظل نظام الإلكتروني او ما يعرف بفجوة التوقعات	28 %18.7	61 %40.7	48 %32.0	12 %8.0
7	إجراء بعض التعديلات علي المعايير المنظمة للمهنة لمواكبة التطور في عملية المراجعة	49 %32.7	66 %44.0	21 %14.0	14 %9.3
8	تحتاج مهنة المراجعة الداخلية لمؤهلات خاصة مثل خريجي المحاسبة والدراسات المالية و المصرفية	72 %48.0	47 %31.3	12 %8.0	14 %9.3

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 المستقل الأول، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

يتضح للباحث من الجدول رقم (1) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل التأهيل العلمي والعملي للمراجعين (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق بشدة وأوافق.

جدول رقم (2) الوسيط والانحراف 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 أثناء 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 مايعرف 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

إفراد 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:

من الجدول (2) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات 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 الإنحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.67 - 1.23) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات

جدول رقم(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 ممايؤثر علي جودة المراجعة	48 %32.0	67 %44.7	14 %9.3	17 %11.3	4 %2.7
3	اجرات عملية المراجعة الداخلية إلكترونيا تتم بواسطة اشخاص مؤهلين في استخدام الحاسب الالي مما يؤثر علي عملية الضبط المالي إلكترونيا	43 %28.7	56 %37.3	25 %16.7	19 %12.7	7 %4.7
4	هنالك بعض المخاطر للبرامج الإلكترونية التي تتعرض لها سواء كان بواسطة الاجهزة مثل بعض الفيروسات أو المدخلين الهكر	56 %37.3	74 %49.3	13 %8.7	5 %3.3	2 %1.3
5	يتمتع المراجع بخبرة كافية حتى يتمكن من تحسين مستوى الرقابة والضبط المالي	61 %40.7	66 %44.0	17 %11.3	3 %2.0	3 %2.0

1	11	24	66	48	هناك قصور في بعض البرامج المحاسبية الإلكترونية مما يؤثر علي عملية ضبط وجودة الأداء
%0.7	%7.3	%16.0	%44.0	%32.0	
1	11	27	68	43	هناك بعض العمليات تتم خارج نطاق برامج المحاسبة الإلكترونية مما يؤثر علي عملية ضبط الأداء المالي عند القيام بعملية المراجعة
%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
%5.3	%18.7	%24.0	%32.7	%19.3	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية،

2018

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:

يتضح للباحث من الجدول رقم (3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني العملية المطبقة حالياً لاتفي بمتطلبات النظم الإلكترونية(متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.

جدول رقم (4) الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	هناك 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	هناك 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 مستوى الرقابة والضبط المالي	4	0.86	أوافق
6	هناك قصور في بعض البرامج المحاسبية الإلكترونية مما يؤثر علي عملية ضبط وجودة الأداء	4	0.91	أوافق
7	هناك بعض العمليات تتم خارج نطاق برامج المحاسبة الإلكترونية مما يؤثر علي عملية ضبط الأداء المالي عند القيام بعملية المراجعة	4	0.90	أوافق
8	عمليات المراجعة الإلكترونية لضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية تتم بمستوى واحد من حيث عمليات الضبط والشفافية في جميع الوحدات	4	1.15	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

2. كما تراوحت قيم الانحراف 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 .

1- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

من الجدول (4) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات 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.

للمراجعين كمتغير مستقل ممثل بـ (x1) و ضبط الأداء المالي إلكترونيًا كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

" التأهيل العلمي والعملية للمراجعين يؤثر علي ضبط الأداء المالي إلكترونيًا "

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن التأهيل العلمي والعملية

جدول رقم (5) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين التأهيل العلمي والعملية للمراجعين و ضبط الأداء المالي إلكترونيًا

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	15.112	3.069	\hat{B}_0
معنوية	0.000	4.809	0.231	\hat{B}_1
			0.71	معامل الارتباط (R)
			0.50	معامل التحديد (R^2)
		النموذج معنوي	23.131	أختبار (F)
				$\hat{y} = 3.069 + 0.231x_1$

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

5. 0.231: وتعني زيادة التأهيل العلمي والعملية للمراجعين وحدة واحدة يزداد ضبط الأداء المالي إلكترونيًا بـ 23%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " التأهيل العلمي والعملية للمراجعين يؤثر علي ضبط الأداء المالي إلكترونيًا " قد تحققت.

2- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" العمليات المطبقة حالياً لا تفي بمتطلبات النظم الإلكترونية يؤثر علي ضبط الأداء المالي إلكترونيًا "

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن العمليات المطبقة كمتغير مستقل ممثل بـ (x2) و ضبط الأداء المالي إلكترونيًا كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

يتضح جدول رقم (5)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين التأهيل العلمي والعملية للمراجعين كمتغير مستقلة و ضبط الأداء المالي إلكترونيًا 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 إلكترونيًا (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 إلكترونيًا عندما التأهيل العلمي والعملية للمراجعين يساوي صفرًا.

جدول رقم (6) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين العمليات المطبقة و ضبط الأداء المالي إلكترونيًا

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

5- يوف رتاهيل المراجعين إلكترونياً من جراء عمليات المراجعة الداخلية بمهنية عالية وتوفير الوقت والجهد .

التوصيات:

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي:

1- ضرورة التدريب المستمر للمراجعين الداخليين لمواكبة التطور الذي يحدث في مهنة المراجعة الداخلية.

2- ضرورة الالتزام بقواعد السلوك المهني في عملية المراجعة عند استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الداخلية.

3- ضرورة حصول المراجع على الشهادة المهنية والأكاديمية ذات علاقة بالمراجعة (محاسبة ، مصارف .. الزمالات ..الخ).

4- ضرورة الرد على استفسارات المراجع من قبل المدخلين للعمليات المحاسبية.

5- ضرورة دقة المعلومات المحاسبية عند إدخالها بواسطة مدخلي البيانات " المحاسبين".

المصادر والمراجع:

الرسائل الجامعية:

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

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

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

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

يتضح جدول رقم (6)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين العمليات المطبقة كمتغير مستقلة و ضبط 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 أختبار (F) (37.596) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. 2.298: متوسط ضبط الأداء المالي إلكترونياً عندما العمليات المطبقة يساوي صفراً.

5. 0.443: وتعني زيادة العمليات المطبقة وحدة واحدة ضبط يزداد الأداء المالي إلكترونياً بـ 44%.

مما 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.

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.

- 18- مؤيد الدوري، طاهر أَلجَناني، (إدارة الموازنات العامة)، دار زهران للنشر، الأردن، عمان، 1999، ص123.
- 19- المفتي، كمال، (الرقابة الإدارية ودور الوحدات الرقابية في الأجهزة والمصالح الحكومية بالمملكة)، بحث منشور، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1984، ص157.
- 20- طلال الغرياني، (الرقابة الإدارية وأجهزتها في المملكة العربية السعودية)، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد53، سنة26، 1987، ص37-38.
- 21- بوميزانز فليكس، وآخرون، (الرقابة المالية في القطاع العام)، (ترجمة: طارق الساطي)، الإمارات العربية المتحدة، 1976، ص75.
- الكتب والمراجع الانجليزية:
- Avi Rushink & Sara F. Rushinek , (Asset safe 1-guarding and Data in the EDPA auditing journal) vol.4, No,2,1989.p 8integrity 2-Ibid-p.485
- 3-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
- 4- ICT : Information and Communication Technology.
- 5- Hinson,Gary, and others, Freguently Asked Questions about computer Auditing, ISECT ltd, june Holmbury-st-Mary Surrey RH 56 la England 2004,p.5. is Information System it: Information Technology. 6-
- Office of Audit services (Internal Audit)MSC 3 state University, last modified AU-Newmexico Date: October 2004,pp.2-3 .
- 7-I.F.A. International Federation of Accounting Committee
- 8-the council of the institute of chartered Accountants of india op. cit.p10-9-www.Education.Tas.gov.au AuditManual7objectives.htm
- 10-kontz, 1984. P549
- 11- kontz,1984. P549
- 5- عمار محمد حامد البديري ، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على أداء المراجعة الخارجية ، بحث دكتوراه ، غير منشور ، جامعة النيلين ، 2013م.
- الكتب والمراجع:
- 1- محمد الفيومي محمد ، (استخدام الحاسب في تجهيز أوراق عمل المراجعة)، الرياض ، مجلة الإدارة العامة ، العدد 780 ، 1993م.ص7
- 2- موسكوف ستيفن، (نظم المعلومات المحاسبية)، ترجمة كمال الدين سعد، دار المريخ 1989.
- 3- مدونة د. أيمن عبدالله محمد أبوبكر، (المراجعة الالكترونية). 2012.
- 4- 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 ص56.
- 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، ص12-14.
- 6- د. أحمد علي ابراهيم، (التخطيط لعملية المراجعة)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية- كلية التجارة بينها- جامعة الزقازيق، السنة السابعة عشر، العدد الأول 1997، ص262
- 7- د. أحمد حلمي جمعة، د. عطا خليل (معايير التدقيق وتكنولوجيا المعلومات) التطورات الحالية، مجلة آفاق جديدة- كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة الرابعة عشر، العدد (1، 2) 2002، ص278
- 8- د. محمد جلال صالح السيد، (تأثير العولمة على نظم المعلومات المحاسبية)، المجلة العالمية للأقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد- الأول، 1998، ص464.
- 9- جيهان عبدالمعز الجمال، (المراجعة في البيئة الالكترونية)، كلية التجارة، جامعة بني سويف، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014م، ص279-285.
- 10- سورة التوبة، الآية 8.
- 11- سويلم محمد، (الإدارة المالية في ظل الكوكبة)، بدون ناشر، مصر، بدون تاريخ، ص178.
- 12- كنجو. كنجو، وفهد إبراهيم، (الإدارة المالية)، دار الميسره للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1997، ص329.
- 13- المرجع السابق، ص329.
- 14- معهد الإدارة العامة، (ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية)، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1405هـ، ص16.
- 15- بكر جلال، (الإدارة المالية)، مكتبة عين شمس، مصر 1978، ص98.
- 16- المرجع السابق، ص99.
- 17- 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، ص87.