

الحكومة الإلكترونية وإنعكاساتها على مصداقية تقارير المراجعة الحكومية مؤمن فرحات السيد

الملخص :

يهدف هذا البحث إلى دراسة المخاطر الناتجة من تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية وتأثيرها على جودة تقارير المراجعة الحكومية في ظل ضعف نظم الرقابة الداخلية لبيئة الحكومة الإلكترونية حيث يعكس ذلك تحديات أمام المراجعة الحكومية التي لا تعكس هذه المخاطر مثل اختراق المواقع – وتحريف البيانات . وإيذاء ذلك فإن هذه الدراسة حاولت قياس تأثير هذه المخاطر على مصداقية تقارير المراجعة وأوجه التطوير وقدمت بعض المتغيرات مثل حوكمة IT بالإضافة إلى تطبيق المراجعة المستمرة والتغذية العكسية كآليات داعمة للمراجع الحكومي . حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة ارتباط بين جودة التقارير الحكومية وبين المخاطر وظهر ذلك عند مستوى معنوية أقل من ٥ % فيما أكد الاختبار الاحصائي أيضاً وجود علاقة ارتباط سالبة .

Abstract

This research aim to study the risks of applying E. government system and its effect on the quality of the government audit reports under the weakness of internal control of the environment of the E. government audit which doesn't reflect these dangers such as penetration of sites and data mislead.

So this paper tries to measure the effect of these risks on credibility of audit reports and parts of development and gives some changes such as It governance in addition to applying continuous audit and feed beak as supporting ways for government audit. This paper ended to correlation co efficient between quality of governmental reports and dangers and this appeared at fixed level less than 56% and the statistically test stressed existence of correlation co efficient

طبيعة مشكلة الدراسة :

يتمثل هذا البحث في دراسة أوجه المخاطر الناتجة من تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية وتأثيرها السلبي على انخفاض جودة تقارير المراجعة الحكومية ويعزى السبب في ذلك إلى ضعف نظم المعلومات المحاسبية الحكومية بالإضافة إلى سهولة اختراق المواقع وإمكانية تحريف البيانات والمعلومات وهو ما يؤدي إلى طمث الحقائق وضعف أدلة ووسائل الإثبات التي يركز عليها الرأي الفني للمراجع الحكومي .

كما أن دراسة معهد أمن الكمبيوتر التابع لمكتب التحقيقات الفيدرالي بالولايات المتحدة الأمريكية قد أكد على أن ٥٦ % من المنظمات الحكومية قد تم اختراق الأمن الداخلي لها وأحداث تحريفات في البيانات الجوهرية وهذا ما أدى إلى ضعف المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة الحكومية مما إنعكس على ضعف مصداقية هذه التقارير وافتقادها لمعايير المراجعة ذات الصلة .

ويستدل مما سبق أن تقارير المراجعة الحكومية الصادرة من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات في البيئة المصرية تفتقد إلى الإفصاح عن مخاطر الحكومة الإلكترونية وكذلك عدم الإشارة في فقرات التقارير إلى صيانة وتطوير النظام وأمن المعلومات .

وترى الدراسة أن حوكمة تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها على خفض المخاطر في بيئة تكنولوجيا المعلومات سوف تساهم في تحسين جودة التقارير الحكومية وهو ما أكدته مؤسسة مراجعة ورقابة أنظمة المعلومات COBIT .

ويستخلص مما سبق :

- ١ . حاجة تقارير المراجعة الحكومية إلى التطوير المستمر وفقاً للمتطلبات المالية الصادرة حديثاً من الجمعيات والمنظمات المهنية .
- ٢ . قصور تقارير المراجعة الحكومية على مدى درجة الإلتزام بتطبيق القانون ١٢٧ ولائحته التنفيذية من منظور مالي بحت .
- ٣ . عدم الإشارة إلى مخاطر تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها على المحتوى العلمي لجودة المعلومات المحاسبية .
- ٤ . افتقاد تطبيق دور المراجعة المستمرة كآلية تساعد في الحد من المخاطر .

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

١. دراسة العوامل المحددة لجودة تقارير المراجعة الحكومية وإمكانية التطوير بما يتفق والتوصيات المهنية ذات الصلة .
٢. تحديد ما إذا كان هناك إرتباط بين ضرورة الإفصاح عن مخاطر الحكومة الإلكترونية في تقارير المراجعة الحكومية وفقاً لمتطلبات GAO .
٣. تحديد المتغيرات الأكثر تأثيراً على جودة التقارير ودراستها بهدف إجراء مقارنة لتقرير المراجعة الحكومية الحالي والتقرير المعدل أو المستهدف .

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة من جانبين:

- الأهمية العلمية:

في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات المستمرة وثبات لغة تقرير المراجعة الحكومية أصبح ذلك يمثل تحديات تجاه الأداء المهني للمراجع الحكومي وهو ما حدا إلى المؤسسات الدولية إلى تطوير التقرير الإلكتروني للمراجع الخارجي في ضوء المحتوى المعلوماتي للتقرير الإلكتروني الداخلي .

ويكتسب هذا البحث أهميته العلمية من كونه يساير التطورات الحديثة في مجال التقارير الإلكترونية خاصة وأن بيئة الأعمال الحكومية تقتقد إلى تطوير تقارير المراجعة الحكومية.

- الأهمية العملية:

أصبحت معظم الدراسات البحثية الحديثة تنادي بتطوير التقارير الحكومية ومنها دراسة ومنها GASB 2011 فيما ورد بالمعيار رقم ٣٤ وأيضاً فيما صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الحكومي IPSASB .

ويستدل من ذلك فإن تحسين جودة التقارير الحكومية سوف يضمن كشف الممارسات الخاطئة والجوهرية في بيئة تكنولوجيا المعلومات والحد منها وهذا

يستوجب إصدار مجموعة من المعايير التي تضمن تحسين جودة التقارير الحكومية في البيئة المصرية .

منهجية الدراسة:

يقوم منهج البحث على أساس الجمع بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي ، وذلك من خلال ملاحظة الظاهرة بالصورة التي تبدو عليها في الواقع، ثم محاولة تحديد أبعادها ومكوناتها بصورة أكثر دقة من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة، لتكوين الإطار النظري للبحث، ومن ثم وضع فروض البحث وتحديد المنهجية الملائمة لاختبارها، والوصول الى نتائج وتعميمات البحث، وإجراء الاختبارات والتحليلات الإحصائية واستخلاص النتائج، وقد اتبعت الدراسة الخطوات التالية:

-الدراسة الميدانية:

لغرض جمع البيانات اللازمة لاستكمال الدراسة واختبار صحة الفروض تم تصميم استمارة استقصاء وتوجيهها الى المراجعين الحكوميين .

فروض الدراسة:

تحقيقاً لمشكلة البحث وأهميته وأهدافه تم اختبار الفروض التالية:

(١) الفرض الأول: لا توجد علاقة بين مخاطر الحكومة الإلكترونية ومصدقية تقارير المراجعة الحكومية .

الفرض الثاني: لا توجد علاقة بين حوكمة تكنولوجيا المعلومات ومخاطر الحكومة الإلكترونية .

(٢) الفرض الثالث : لا تؤثر التقارير الحكومية على أداء مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات في خطر عملية المراجعة الإلكترونية .

خطة البحث: وفقاً لمشكلة البحث وأهدافه وأهميته سيتم تقسيمها الى خمس نقاط رئيسية كالتالي :

أولاً: عرض الدراسات السابقة في مجال البحث.

ثانياً : مخاطر تطبيق الحكومة الإلكترونية .

- ثالثاً: متطلبات تطوير المراجعة الحكومية في دور الإصدارات المهنية الحديثة .
- رابعاً : المراجعة المستمرة ودورها في خفض خطر المراجعة الحكومية في بيئة تكنولوجيا المعلومات .
- خامساً : القدرة التحليلية لحوكمة تكنولوجيا المعلومات نحو خفض خطر الحكومة الإلكترونية.
- النتائج والتوصيات.

أولاً: عرض الدراسات السابقة في مجال البحث:

دراسات باللغة الأجنبية :

- ١- دراسة جمعية **National State** بالمشاركة مع مكتب المحاسبة **GAO Auditors Association 2010** :

تناولت هذه الدراسة أثر مخاطر الحكومة الإلكترونية على جودة التقارير الحكومية :

- ١ - تخطيط وإدارة برنامج أمن المنشأة الشامل وهذا يتطلب :
- أ - معرفة المتطلبات التشريعية لبرنامج أمن المنشأة .
- ب - معرفة أهمية البيانات وعملية إدارة الخطر خلال تقييم الخطر والحد منه .
- ج- المعرفة بعناصر برنامج الأمن الجيد التي لها قدرة لتحليل وتقييم السياسات .
- ٢ - أساليب رقابة المرور وهذا يتطلب :
- أ - مهارات مراجعة تقارير برامج الأمن وتحديد مناطق ضعف أساليب رقابة المرور .
- ب - مهارات الأداء لاختبار الاختراق والتطبيقات المنشأة ونظم الكمبيوتر المدعمة .
- ٢ - دراسة (Tillema and Bogt 2011) :

حيث تناولت هذه الدراسة أسباب الاهتمام بالمراجعة الحكومية عن مراجعة القطاع الخاص وتبرز هذه العوامل في :

- ١ - تأثير المراجعة الحكومية على البيئة السياسية ، نظراً لأن تقارير المراجعة الحكومية غالباً ما تركز على إيضاح المخالفات وأوجه الضعف في الأداء الحكومي في ظل توافر أنظمة تكنولوجيا متطورة تسمح بالكشف عن أوجه المخالفات وسوء استغلال السلطة ، أما في الدول ذات النظم الديمقراطية فتؤثر

تلك التقارير الحكومية على فرض استمرار الحزب الحاكم إذا توافر شروط ودرجة الاستقلال.

٢ - تأثير المراجعة على إمكانية الكشف عن الغش وتهدف المراجعة الحكومية بالأساس بالتقرير عن مخالفات وتجاوزات البرنامج الحكومي وكذلك اقتراح توصيات العلاج ثم متابعة ردود الأفعال محل المراجعة تجاه معالجة سلبياتها وموقفها بشأن الرد على ملاحظات مراجعي الجهاز الأعلى للرقابة.

٣ - (Armitage 2011) :

هدفت هذه الدراسة إلى مقومات تطوير المراجعة الحكومية ويكون ذلك من خلال دعم استغلال المراجع الحكومي وهنا يجب التفرقة بين استقلال الجهاز للرقابة الذي يعمل فيه المراجع الحكومي واستغلال المراجع الذي يقوم بعملية المراجعة واستقلال المراجع الداخلي فأجهزة الرقابة تعد وكالات وطنية مسؤولة عن مراجعة النفقات والإيرادات الحكومية للوحدة الاقتصادية واستكمال دورة الرقابة على حسابات الوحدة الخدمية فيما يطلق عليه المراجعة بعد الصرف Post audit ويتمثل هدفها الأساسي في الإشراف على إدارة المال العام وجودة ومصداقية القوائم المالية الحكومية.

دراسات باللغة العربية :

٥ - د / عبد الوهاب نصر ٢٠٠٣ :

- هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية على الممارسات المحاسبية والمهنية وكذلك متطلبات وآليات التطوير لمداخل تنظيم وممارسة مراجعة الحسابات .

- تناولت هذه الدراسة الخدمات المهنية الإلكترونية بخلاف مراجعة الحسابات مثل تطوير خدماته التصديقية وغير التصديقية على السواء مثل تصميم نظام معلومات محاسبي فوري لشركة أو تصميم موقع للشركة أو إعداد دراسات جدوى لإدارة الشركة بشأن عروض موردي خدمة الانترنت أو تصميم ودراسة وتقديم نظم الرقابة الداخلية وأمن وسلامة المعلومات .

- وخلصت الدراسة إلى أن مقومات التجارة الإلكترونية وتأثيراتها على فلسفة الأداء المهني وانتهت إلى أن مكاتب المحاسبة في البيئة المصرية لا بد وأن تعتمد على

الإستعانة ببرامج تطوير آليات المراجع من خلال الاستعانة بالخبرات المتخصصة في مجال تكنولوجيا المعلومات وإدارة المعرفة .

و عن علاقتها بموضوع البحث :

- تتفق الدراسة مع البحث من حيث أن البيئة التي تعمل فيها المراجعة أصبحت بيئة تتسم بعدم الثبات بل أنها أصبحت متغيرة ومتطورة وهذا ما يفرض مهام على عملية المراجعة أن تتحرر من القيود التي تعمل في ظلها من معايير وغير متوافقة مع التطور التكنولوجي لا سيما وأن المعايير المنظمة لعمل المراجع في ظل بيئة التكنولوجيا تحتاج إلى تفعيل التطبيق.

٢ - دراسة د / محمد مصطفى الجبالي ٢٠٠٦ :

- هدفت هذه الدراسة إلى بيان الاتجاهات الحديثة في المراجعة مثل متغيرات تكنولوجيا المعلومات ومتطلبات التأهيل العلمي والعملية لمواكبة هذه المتغيرات .
- وتناولت الدراسة المشاكل الناتجة عن التطور التكنولوجي والتوجهات الحديثة في المراجعة مثل مشكلة الرقابة وأمن نظم المعلومات المحاسبية ، كما تناولت المشاكل الناجمة عن استخدام الحاسب الآلي على هيكل الرقابة الداخلية حيث أن هيكل الرقابة الداخلية لم تتأثر بالتطورات الحادثة في تكنولوجيا نظم المعلومات الإلكترونية ، أما الذي تأثر فهو الإجراءات التي يجب على مراجع الحسابات أن يتبعها للتحقق من مدى كفاية وفعالية هيكل الرقابة والضبط الداخلي .
- وتوصلت الدراسة إلى التطور المذهل في تكنولوجيا المعلومات أصبحت تمثل تحدياً بحيث يجب على المراجعين أن يكون لديهم القدرة على التأهيل العلمي والعملية من خلال عقد دورات تدريبية للاطلاع على المستجدات التي تواجه المهنة مثل التوقيع الإلكتروني / التوريد الإلكتروني / التجارة الإلكترونية / الشبكات العصبية / نظم دعم القرار / النظم الخيرة و ADAPT الذي يمكن من إعداد برنامج مراجعة عام لصالح العديد من المنشآت .

و عن علاقتها بموضوع البحث :

- اتفقت الدراسة مع موضوع البحث إلى تأثير تكنولوجيا المعلومات على الأداء المهني لعمل المراجع سواء المراجع الداخلي أو المراجع الخارجي ، مما يتطلب على المراجعين تطوير مهاراتهم العلمية والعملية في ضوء تطوير معايير المراجعة

الحديثة والخدمات التي يجب على المراجع أن يقوم بتأديتها مثل الخدمات الإستشارية الإدارية الإلكترونية وخدمات الثقة في النظم الإلكترونية Sys Trust وخدمات الثقة في المواقع .

٣ - دراسة د / سوسن عبد الفتاح محمد ٢٠٠٩ :

- هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء حيال الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية ومتطلبات تطويرها لمواكبة تطبيق الحكومة الإلكترونية من خلال تطوير وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتحديثها حسب الحاجة وأوضحَت الدراسة إلى أنظمة الرقابة الداخلية جزء هام من أنظمة تحسين الأداء المالي حيث يجب على الرقابة الداخلية أن تقدم تأكيدات معقولة عن أهداف الوحدات الحكومية من خلال تحقيق :

- ١ . فعالية كفاءة العمليات بما في ذلك استخدام مصادر الوحدة .

- ٢ . الثقة في الإقرار المالي بما في ذلك التقارير الخاصة بتنفيذ الموازنة والقوائم المالية والتقارير الأخرى للوحدات الحكومية الخدمية والاقتصادية منها .

وتناولت الدراسة تطوير معايير الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية من خلال :

- ١ . البيئة الرقابية (نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية / الهيكل التنظيمي / علاقة الوحدة الحكومية بالأجهزة الرقابية بالدولة مثل الجهاز المركزي للمحاسبات والتنظيم والإدارة ووزارة المالية) .

- ٢ . تقييم المخاطر من خلال تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة ، والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء الإستراتيجية والسنوية والمخاطر

النتيجة من :

- أ- تنفيذ المعاملات الحكومية عبر شبكات الإنترنت .
- ب- تكامل الأعمال الحكومية لتحقيق الترابط الإلكتروني .

وتوصلت الدراسة إلى :

- ١ . بحث إنشاء معايير للمحاسبة الحكومية تؤدي إلى توفير معلومات موثوق بها .
- ٢ . يجب على الوحدات الحكومية زيادة الدعم المالي للوحدات الحكومية لتعميم مفهوم الحكومة الإلكترونية خاصة وأن البيئة المصرية منها ما هو قائم على أنظمة متطورة والآخر ما زال قائم يدوياً .
- ٣ . يجب تحديث البرامج والتقنيات الإلكترونية لمعالجة المعلومات في الأنظمة المالية الحكومية

ثانياً : مخاطر تطبيق الحكومة الإلكترونية .

جدول رقم (١ / ١)

مخاطر تطبيق الحكومة الإلكترونية

الممارسات الفعالة للمراجعة المستمرة وخفض مخاطر الحكومة الإلكترونية في ظل الهيكل المعرفي	مخاطر تطبيق الحكومة الإلكترونية
يجب على مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات مراعاة: (١) عقد اختبارات التحقق والتحقق والالتزام للتأكد من ضبط نظم الرقابة الداخلية من عدمه والحصول على أدلة غير ورقية .	(١) ضعف نظم الرقابة الداخلية
(٢) التأكد من الالتزام بإرشادات مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لأهداف التقارير في الوحدات غير الهادفة للربح : أ - ان تتضمن بيانات عن أنظمة التشغيل وأن تتضمن شرح وتفسير للمستخدمين على فهم المعلومات التي تحتويها التقارير . ب - ضرورة إضافة تقارير حكومية ثلاثية منظومة الحكومة الإلكترونية مثل (تقارير مرئية / برامج حديثة للمخازن وعمليات التحصيل . ج- يجب أن تتضمن التقارير المالية الحكومة معلومات عن تقييم الأداء ومدى الحاجة على صيانة وتعديل البرامج لضبط الرقابة	(٢) عدم ملائمة التقارير الحكومية لمتطلبات الحكومة الإلكترونية
الممارسات الفعالة للمراجعة المستمرة وخفض مخاطر الحكومة الإلكترونية في ظل الهيكل المعرفي	مخاطر تطبيق الحكومة الإلكترونية
(٣) ضرورة وجود معايير للمحاسبة لتسهيل مهمة المراجعة المستمرة وخاصة نظام المحاسبة	(٣) عدم وجود معايير للمحاسبة الحكومية

<p>الفورية وتساهم المراجعة المستمرة في تطبيق نماذج خطر المراجعة للوصول إلى الأخطاء الجوهرية في بيئة تكنولوجيا المعلومات .</p>	
<p>(٤) تعتمد المراجعة المستمرة على فهم أنظمة التشغيل وشبكة المعلومات وارتباطها بالشبكة الأساسية لتتبع عمليات التشغيل وهذا يستلزم الاعتماد على وجود مراجعين داخليين لديهم المعرفة لشرح الدورة المحاسبية الكترونية حتى تساعد المراجع الخارجى بتطبيق المراجعة المستمرة .</p>	<p>(٤) قصور في أداء المراجعين الداخليين</p>
<p>(٥) تسعى المراجعة المستمرة إلى التأكد من وجود آليات الوقاية بهدف حماية أمن المعلومات المحاسبية في ضوء المعايير الصادرة عن المعهد الدولي للمعايير والتكنولوجيا وكذلك دليل إجراءات رقابة نظام المعلومات الفيدرالى GAO وهو يناسب التطبيق فى البيئة المصرية . للتأكد من مطابقة أمن المعلومات للقاعدة الأمنية المرجعية الصادرة عن ISO خاصة ٢٧٠٠٢ حيث أصدرت تسعة وثلاثون هدفا رقمية لحماية أمن المعلومات تستند المراجعة المستمرة عليها فى التطبيق .</p>	<p>(٥) تهديد أمن المعلومات المحاسبية</p>
<p>(٦) مخاطر الاختراق وتحريف البيانات يأتى من القصور فى ضعف أنظمة التشغيل اختبار البرامج ذات الاستجابة السريعة للاختراق ومن ثم فإن المراجعة المستمرة تقدم إرشادات تضمن عدم الوقوع فى هذه الأخطاء فإثناء المراجعة سوف توصى المراجعة المستمرة بتغيير البرامج ذات</p>	<p>(٦) مخاطر الاختراق وتحريف البيانات .</p>

<p>القابلية للاختراق أو توفير آليات لحماية تلك البرامج حفاظا على جودة المعلومات المحاسبية الحكومية</p>	
<p>(٧) مخاطر فقد وتلف الملفات حيث يستطيع المراجع الاستعانة باخصائى نظم المعلومات لمعرفة استعادة الملفات المفقودة عن طريق الملفات الاحتياطية للبرامج كما يحتاج المراجع أثناء المراجعة المستمرة إلى المتابعة التزاما بما ورد بالمعيار المراجعة الأمريكى رقم (٩٤) ان يحدد المراجع درجة تعقد بيئة تكنولوجيا المعلومات والتي يمكن ان تؤثر على التقارير ومنها : * الثقة فى النظم والبرامج غير الملائمة لتشغيل البيانات. * الوصول غير المرخص به للبيانات والذي يؤدي إلى فقد الملفات والسياسات .</p>	<p>(٧) مخاطر فقد وتلف الملفات من البرامج .</p>
<p>(٨) ان عدم اتساق الشبكات الفرعية بالشبكات المركزية يؤدي إلى احتمالية وجود أخطاء جوهرية وتلاعب بالبيانات المحاسبية وتنتج ذلك بسبب ضعف نظم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية وبالتالي فإن المراجعة المستمرة والمتابعة من قبل المراجع سوف تؤدي إلى خفض المخاطر الناتجة من عدم الاتساق بالإضافة إلى وجود اتساق سوف يؤدي إلى الحكم على درجة الثقة فى الأفراد القائمين على تشغيل النظام .</p>	<p>(٨) عدم اتساق الشبكات الفرعية بالشبكات المركزية.</p>

المصدر: أعداد الباحث

ثالثاً: متطلبات تطوير المراجعة الحكومية في ضوء الإصدارات المهنية الحديثة.

- تعد التقارير الحكومية المرآة التي تعكس جوهر الهيكل المحاسبي المطبق داخل الوحدات الحكومية حيث تهدف إلى إمداد المستخدمين بكافة البيانات والمعلومات .

- وإذا كانت منظومة الحكومة الإلكترونية تم تطبيقها دون وجود تطور في نظم المحاسبة الحكومية فإن ذلك قد حمل معه مخاطر متعلقة بنظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وهو ما يشكل عبئاً ثقيلاً على أداء المراجع الحكومي ، إذ أصبح مطالب بزيادة الجهد المهني والاستعانة بخبراء متخصصين لزيادة وجود تأكيدات وتطمينات تعزز الموقف الأكاديمي له بما يعكس على صيغة التقارير وبما يتلاءم مع المستجدات الحديثة والإصدارات المهنية ، خاصة وإن المادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية لقانون المحاسبة الحكومية (١٢٧) لسنة ١٩٨١ نصت على أن القوائم والتقارير المالية التي تعدها الوحدات الحكومية هي :

- ١ . الحساب المالي الشهري .
 - ٢ . حساب المتابعة المالية الشهرية التقريبي .
 - ٣ . الحساب المالي الربع سنوي .
 - ٤ . كشف الحساب الختامي السنوي .
- وقد أكدت دراسة (د / بدر نبيه ٢٠٠٨) على أهمية توسيع نطاق الإفصاح للتقارير لضمان فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقارير المالية مع الإهتمام بالمحتوى ونوعية المعلومات بما يحقق جودة التقارير ، وهذا يتطلب دور مشترك بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي المتمثل في الجهاز المركزي للمحاسبات نحو فحص هذه المستندات بهدف إحكام الرقابة وإعداد تقارير عن نتيجة المراجعة إلا أنها هذه التقديرات تحمل معها انتقادات . حيث أشارت دراسة (علاء فتحي سليمان ٢٠٠٦) إلى مجموعة من الإنتقادات وهي :

- ١ . تؤدي لتضليل القارئ لاحتوائها على تفاصيل متعددة .
- ٢ . لا تقدم معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية الحكومية .
- ٣ . تؤدي إلى عدم تحقيق الرقابة المالية الحكومية .

٤. توفر أرقاماً عامة لا يمكن الاعتماد عليها في تقويم أداء العاملين بالوحدات الحكومية.

مما يؤدي إلى صعوبة الحكم على كفاءة الوحدات الحكومية .

- ويقترح الباحث أن كل وزارة بها وحدة المراجعة يمثلها (المراجع الداخلي) تعرض تقريرها على شبكة الإنترنت بلغة مشفرة مثل لغة (Push) وهي تناسب الحاسبات التي نصت المادة (٣٥) حيث تمثل حل عملي في مرحلة توزيع التقارير السنوية والربع سنوية من خلال إرسال التقارير إلى الشبكة المركزية عن طريق عناوين البريد الإلكتروني وسوف يحد من فرص التلاعب .
- وهذه التقارير تسمى Internet Financial Reporting (IFR) وتهدف هذه التقارير إلى توزيع المعلومات المالية ومعلومات الأداء باستخدام تكنولوجيا الإنترنت وعدم تحمل تكاليف طباعتها والتلاعب فيها وبالإضافة إلى شمول هذه التقارير لنطاق إفصاح شامل يمكن أن يناسب الوحدات الحكومية .
- وقد أكدت لجنة معايير المحاسبة (CAS) التابعة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة لعمليات ١٩٩٥ (Committee on Accounting Standards) على ضرورة إتساع نطاق الإفصاح في التقارير بما يفيد بإمداد المستخدمين وقد حددت مجموعة من الأهداف وهي:
- إمداد المستخدمين لتلك التقارير المالية الحكومية بالمعلومات التي يحتاجونها ليست غاية في حد ذاتها، وإنما هي وسيلة لتوصيل معلومات مالية تخص الحكومة بأنشطتها لأطراف في حاجة لتلك المعلومات ، فاحتياجات المستخدمين إذاً هي الأساس الذي تعد على أساسه تلك التقارير .
- مساعدة المستخدمين في التعرف على إمكانيات الحكومة من خلال توفير المعلومات الخاصة بطبيعة ونطاق أنشطتها ومركزها المالي وحساباتها الختامية .
- مساعدة المستخدمين في تقييم الأداء الحكومي من خلال توفير معلومات مقارنة بين الإنجاز الفعلي والإنجاز المخطط وتوزيع الموارد والإستخدامات على البرامج أو الوظائف والأنشطة الحكومية وغيرها .

- مساعدة المستخدمين في التنبؤ بمصادر تمويل الحكومة لأنشطتها المختلفة من خلال توفير المعلومات المتعلقة بالفائض أو العجز والاقتراض المحلي والخارجي وغيرها .

رابعاً : المراجعة المستمرة ودورها في خفض خطر المراجعة الحكومية في بيئة تكنولوجيا المعلومات .

- لقد قامت لجنة مشتركة من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي والكندي (AICPA/CICA) لدراسة موضوع المراجعة المستمرة لها من أهمية استراتيجية في بيئة تكنولوجيا المعلومات خاصة وأن الأداء المهني للمراجع أصبح يحتاج إلى آليات تمكنه من وضع أسس الإستناد إلى الحصول على أدلة الإثبات بما يدعم رأيه في تقريره ، فقد تم تعريف المراجعة المستمرة بأنها " عملية منظمة لتجميع الأدلة الإلكترونية للمراجعة كأساس معقول لإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق التقارير والمعلومات المالية المعدة في ظل نظام محاسبي فوري غير ورقي ، وهي مراجعة مدخل جديد للمراجعة التقليدية تساهم في تقديم خدمة مهنية تصديقية .

- وترى دراسة د / عبد الوهاب نصر أن المراجعة المستمرة تتميز بالآتي :

١. أن المراجعة المستمرة مراجعة فورية مستمرة للنظم غير الورقية والتبادل الإلكتروني للبيانات .
٢. المراجعة اليدوية أو المراجعة حول الحاسب غير مناسبة في ظل نظم المحاسبة الفورية حيث إن مستندات المعاملات إما لم تعد موجودة بالمرة أو يتم تخزينها إلكترونياً .
٣. تساعد المراجعة المستمرة على تخفيض تكلفة أداء أعمال المراجعة ، كما أن المراجعة المستمرة أكبر من الإلمام بطبيعة نشاط وأعمال وصناعة عميله من ناحية .
٤. أن المراجعة المستمرة هي أفضل المداخل لتخطيط وتنفيذ برنامج مراجعة مستمرة للمواقع بالإضافة إلى ما سبق فإن المراجعة المستمرة تساهم في كفاية الإفصاح المحاسبي الفوري المباشر ، وهو الالتزام على المراجع في تقريره الفوري بالاعتماد على ختم إضفاء الثقة Web Trnst ونرى أن تقرير

مراقب الحسابات في ضوء أعمال المراجعة المستمرة بدلاً من الإشارة في تقريره إلى :

- أ- عدم وجود أخطاء جوهرية لنظم تشغيل الإلكتروني .
- ب- سلامة المواقع التي تتعامل معها الشركة .
- ت- بالإشارة في تقريره عن المراجعة المستمرة جودة نظام المعلومات والبرامج الجاهزة ومدى إنطباقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- ث- مدى تطابق معايير أنظمة تكنولوجيا المعلومات مع متطلبات الرقابة الداخلية

وقد أكد (Yu , Chou 2010) على أهمية استخدام مدخل المراجعة المستمرة في الصفقات المرتبطة بنظام التجارة الإلكترونية حيث أنها تناسب طبيعة البيئة الإلكترونية للوصول إلى البيانات بصورة فورية في الوقت الذي يتوافر فيه ، وهو ما يشكل أداة تقليل من جهد المراجع ومن ثم فإنها تعكس مستوى تطبيقات تكنولوجيا المعلومات من خلال تقرير المراجع .

ويرى الباحث : أن تقرير مراجع الحسابات عن أعمال المراجعة المستمرة إنما يخدم جودة التقارير الإلكتروني من خلال خدمات التصديق التي أشار إليها معايير GAO خاصة الفقرة (6.24) من معايير إعداد التقارير ذات العلاقة بمهام التصديق حيث أشارت الفقرة إلى ضرورة الاحتفاظ بالوثائق الإلكترونية للإستفادة منها عند إعداد التقارير المالية وقد أكدت الفقرة (6.22) على أهمية دور المراجع الحكومي عند مراجعة أنظمة المعلومات المحاسبية كأحد متطلبات خدمات التصديق ويمكن أن يلعب نهج إدارة المعرفة دوراً هاماً في رفع كفاءة أداء المراجع الحكومي عند أداء خدمات التصديق والتأكيد . وفي سبيل ذلك فقد حددت أجهزة الرقابة العليا SAI شروط يجب توفيرها في التقرير عن الوحدات والبرامج الحكومية منها:

أ - الاكتمال Completeness :

- لا بد وأن يشمل التقرير عن كافة البيانات والتفصيلات لتحقيق أهداف المراجعة بدون ضوضاء بالنسبة للبرامج المعتمدة على نظم المحاسبة الإلكترونية .

ب - الدقة Accuracy :

- تتطلب الدقة أن تكون المعلومات المعبر عنها بالتقرير أن تنقل الصورة المعبرة عن الحقائق ودرجة الشمولية مع مراعاة وجود الجودة .
- حيث يجب أن يحتوي التقرير عن نتائج الفحص لعمليات المحاسبة عبر البرامج المطبقة وكشف القصور في البرامج ومدى إمكانية إختراق هذه البرامج وتعديل النتائج المحاسبية بها لأغراض الفساد .

ج - الموضوعية Objectivity :

- لا بد وأن يكون المراجع الحكومي غير متحيز للوحدة الحكومية فلا يوجد تأثيرات تحد من استقلالية ودرجة النزاهة المهنية بما يؤثر على نتائج عملية المراجعة وعرض الموقف بجميع مشتملاته الإيجابية والسلبية لأغراض التطوير والتعديل إذا لزم الأمر .

خامساً : القدرة التحليلية لحكومة تكنولوجيا المعلومات نحو خفض خطر الحكومة الإلكترونية.

لقد تنتج عن التطور في مستويات وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات العديد من المخاطر والتي تم تناول بعضها في (المبحث السابق) بالإضافة إلى مخاطر عدم كفاية التشفير وكذلك عدم كفاية الجدران النارية وضعف إجراءات تأمين أمن المعلومات والأخطاء المقصودة لضعف أنظمة الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية في كشفها وهذا ما أستدعى (IFAC, 2005) إلى التنويه على أهمية الحد من المخاطر وقد أصلها في :

١. فقدان الثقة بالمعلومات
 ٢. إلغاء التوثيق المستندى المرتبطة بأدلة الإثبات الإلكتروني
 ٣. فشل عملية التحويل في التجارة الإلكترونية .
 ٤. عدم التحديد الدقيق لمسار المراجعة .
 ٥. انتشار جرائم الحاسب وانتشار الفيروسات على اختلاف أنواعها .
- وحتى يمكن للمراجع كشف هذه المخاطر لا بد من توافر البعد المعرفي وقد عزز المعيار رقم (١٠١٣) الدولي بإرشادات تساعد المراجع في كيفية التعامل مع بيئة تكنولوجيا المعلومات وكذلك المعيار (٤٠٠) . ويعزى ارتفاع مخاطر الحكومة

الإلكترونية إلى ضعف الرقابة الداخلية وعدم وجود المعرفة الفنية وترى الدراسة أن تأمين الشبكات وربطها يوفر حماية من الاختراق ويمثل أمن للمعلومات ويلقى ذلك مسؤولية على المراجع الداخلي لوزارة المالية على توافر الخبرة المهنية ويستلزم ذلك الأخذ بالآليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات لأنها تضمن ضمان الوثيقة والخصوصية والموضوعية وأحكام السيطرة والرقابة على قسم التشغيل الإلكتروني عن الأقسام المستفيدة من خدمات iT .

وقد يسمح للمراجع باستخدام النظم الخبيرة لكشف المخاطر وكذلك نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات وكلاهما يمثل عناصر لحوكمة iT . فما أكدت دراسة (Comesana, 2002) على أن أهمية اعتماد نظم الخبرة على المعرفة واقتنائهما كما أن نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات تحتاج إلى المعرفة فالحوكمة تحتاج إلى البعد المعرفي فهي أساسيات وقواعد تهدف إلى تقييم استراتيجيات حركة تكنولوجيا المعلومات والمحافظة على تطبيق السياسات والإجراءات .

وقد أكد معهد المراجعين الداخليين (IIA) أن مبادئ الحوكمة ستساهم في مراقبة المخاطر التي تتعرض الشركات والوحدات الاقتصادية كما أن سبب ضعف الثقافات وسهولة اختراقها وتحريفها عن مضمونها الأصلي ، كان سبباً لظهور حوكمة الشركات ولتطبيقها كمدد لنخض خطر المراجعة الحكومية يستلزم وجود استعداد من قبل المراجع للتأهيل للتعلم والمعرفة وكنتيجة مهارات التفكير الابتكارى وهو ما أكدته دراسة (د / أمال إبراهيم ، ٢٠٠٥) أن المراجعين الداخليين فى حاجة إلى وجود مهارات حتى يمكنهم تطبيق آليات حوكمة الشركات والإمام بموضع الخطر وتوثيق أدلة المراجع والإمام بالأدوات التكنولوجية وكيفية استخدامها فى مجال المراجعة بالإضافة إلى فهم وتعبير وتحليل وتقييم الاستراتيجيات .

فيما أكدت دراسة (د / أمال محمد عوض ، ٢٠٠٨) على أهمية فهم المراجع الضوابط المختلفة لدعم تكنولوجيا المعلومات وعملية إعداد التقارير المالية والتي تتمثل فى نظم الشبكات، نظم قواعد البيانات نظم التشغيل لذلك يتعين على المراجع أداء ما يلي:

- * فحص الخطة الإستراتيجية لتكنولوجيا المعلومات .
- * جمع المعلومات المرتبطة ببيئة رقابة تكنولوجيا المعلومات والتي تمثل جزءاً من بيئة الرقابة العامة وفقاً لنموذج .
- * تقييم بيئة الرقابة من خلال فحص فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل .
- * تقييم السياسات والإجراءات الموجودة .
- * توصيف الوظائف .
- * فحص الهيكل التنظيمي لتكنولوجيا المعلومات وإطار حوكمة تكنولوجيا المعلومات حيث تساعد حوكمة تكنولوجيا المعلومات في التحقق من أن تكنولوجيا المعلومات تدعم أهداف المنشأة ، تعظيم استثمارات المنشأة في تكنولوجيا المعلومات ، تخفيض المخاطر المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات .
- وعرضاً لما سبق فإن حوكمة تكنولوجيا المعلومات يمكنها خفض خطر الحكومة الإلكترونية من خلال:
- (١) التأكد من تطبيق اللوائح والقوانين المرتبطة بالوحدات الحكومية وخاصة التوقيع الإلكتروني.
- (٢) وجود البعد المعرفي لمحاكاة حوكمة تكنولوجيا المعلومات في خفض خطر الحكومة الإلكترونية .
- (٣) وجود خطة للتعامل مع مخاطر iT مع الالتزام بتوصيات لجنة COSO .
- (٤) ضرورة استخدام COBIT للحد من مخاطر الرقابة وخفض مخاطر الحكومة الإلكترونية .

سادساً: الدراسة الميدانية .

- تهدف الدراسة الميدانية إلى دراسة قياس تأثير مخاطر الحكومة الإلكترونية على جودة تقارير المراجعة الحكومية ، ولتحقيق هدف الدراسة يحاول الباحث اختبار فروض الدراسة التالية:
- فروض الدراسة:**
- الفرض الأول: لا توجد علاقة بين مخاطر الحكومة الإلكترونية ومصداقية تقارير المراجعة الحكومية .

- الفرض الثاني: لا توجد علاقة بين حوكمة تكنولوجيا المعلومات ومخاطر الحكومة الإلكترونية .
- الفرض الثالث : لا تؤثر التقارير الحكومية على أداء مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات في خطر عملية المراجعة الإلكترونية .

مجتمع الدراسة (العينة):

قام الباحث باستخدام طريقة المعاينة العشوائية الطبقية في هذه الطريقة يتم تقسيم المجتمع المؤلف من N وحدة إلى L من مجتمعات جزئية غير متداخلة (متجانسة) تسمى هذه المجتمعات الجزئية طبقات حجم كل منها N_1, N_2, \dots, N_L على الترتيب. وهي تؤلف مع بعضها المجتمع بكاملة ، أي أن $N = N_1 + N_2 + \dots + N_L$ ، وتم سحب عينة عشوائية بسيطة من كل طبقة وكان أحجام العينات ضمن الطبقات هي n_1, n_2, \dots, n_L على الترتيب وقام الباحث باستخدام جميع هذه العينات بعد دمجها ليحصل على العينة الطبقية .

أ - المراجع الداخلي (الوحدات الحكومية)

تم أخذ عينة استطلاعية من ٣٥ مفردة من مجتمع الدراسة لتحديد درجة التباين داخل العينة فوجد أن الانحراف المعياري في العينة الاستطلاعية (٠.١٨) ولتحديد حجم العينة فقد تم باستخدام المعادلة التالية عند تحديد معامل ثقة ٩٥% (أي بخطأ ٠.٠٥) فإن حجم العينة:

$$n_1 = \frac{z^2 \sigma^2}{d^2}$$

$$n_1 = \frac{(1.96)^2 * (0.18)^2}{(0.05)^2} = 50$$

ب - مراقب الحسابات (الجهاز المركزي للمحاسبات)

تم أخذ عينة استطلاعية من ٤٠ مفردة من مجتمع الدراسة لتحديد درجة التباين داخل العينة فوجد أن الانحراف المعياري في العينة الاستطلاعية (٠.١٩) ولتحديد حجم

العينة فقد تم باستخدام المعادلة التالية عند معامل ثقة ٩٥% (اي بخطأ ٠.٠٥) فإن
حجم العينة:

$$n_2 = \frac{z^2 \sigma^2}{d^2}$$

$$n_2 = \frac{(1.96)^2 * (0.19)^2}{(0.05)^2} = 56$$

ج - مراقب مالي (وزارة المالية)

- تم أخذ عينة استطلاعية من ٤٥ مفردة من مجتمع الدراسة لتحديد درجة التباين داخل العينة فوجد أن الانحراف المعياري في العينة الاستطلاعية (٠.٢٠) ولتحديد حجم العينة فقد تم باستخدام المعادلة التالية عند معامل ثقة ٩٥% (اي بخطأ ٠.٠٥) فإن حجم العينة:

$$n_3 = \frac{z^2 \sigma^2}{d^2}$$

$$n_3 = \frac{(1.96)^2 * (0.20)^2}{(0.05)^2} = 62$$

د- عضو هيئة تدريس

- تم أخذ عينة استطلاعية من ٣٠ مفردة من مجتمع الدراسة لتحديد درجة التباين داخل العينة فوجد أن الانحراف المعياري في العينة الاستطلاعية (٠.١١) ولتحديد حجم العينة فقد تم باستخدام المعادلة التالية عند معامل ثقة ٩٥% (اي بخطأ ٠.٠٥) فإن حجم العينة:

$$n_4 = \frac{z^2 \sigma^2}{d^2}$$

$$n_4 = \frac{(1.96)^2 * (0.11)^2}{(0.05)^2} = 19$$

هـ- شريك (مكاتب المحاسبة والمراجعة)

- تم أخذ عينة استطلاعية من ٢٠ مفردة من مجتمع الدراسة لتحديد درجة التباين داخل العينة فوجد أن الانحراف المعياري في العينة الاستطلاعية (٠.١١) ولتحديد حجم العينة فقد تم باستخدام المعادلة التالية عند معامل ثقة ٩٥% (أي بخطأ ٠.٠٥) فإن حجم العينة:

$$n_5 = \frac{z^2 \sigma^2}{d^2}$$

$$n_5 = \frac{(1.96)^2 * (0.09)^2}{(0.05)^2} = 13$$

تم توزيع استثمارات الاستقصاء على كل المجتمعات الجزئية الخمسة ، ويعرض جدول رقم (١) توزيع العينة والاستثمارات الصحيحة وبلغت نسبة الاستجابة الكلية ٨٢.٧%

جدول رقم (٢ / ١)
توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات الصحيحة	نسبة الاستجابة
المراجع الداخلي	٥٠	٤٦	٩٢.٠٠
مراقب الحسابات	٥٦	٥١	٩١.٠٧
المراقب المالي	٦٢	٥٢	٨٣.٨٧
عضو هيئة التدريس	١٩	١٩	١٠٠.٠
الشريك	١٣	١٠	٧٦.٩٢
الاجمالي	٢٠٠	١٧٨	٨٩.٠٠

رابعاً : الأساليب الإحصائية :

قام الباحث بإجراء التحليل الإحصائي للإجابات التي وردت بقوائم الاستقصاء باستخدام حقيبة التحليلات الإحصائية تحت نظام النوافذ الإصدار ١٩ Statistical package for social science (SPSS) وأشتمل التحليل الإحصائي على استخدام الأساليب الآتية :

١- حساب معاملي الاتساق الداخلي والثبات:

تم حساب معامل الثبات (Alpha) لأسئلة الاستقصاء (ما يسمى بمعامل الاعتمادية)، وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج وكذلك تم حساب معامل الاتساق الداخلي.

٢- الأهمية النسبية:

- يتم حساب الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات أبعاد الدراسة، وذلك من الجدول التكراري المزدوج حسب فئات الدراسة، وذلك بهدف ترتيب أهم العبارات (المتغيرات) داخل كل بعد من أبعاد الدراسة، ويتم حساب الأهمية النسبية من خلال العلاقة التالية:

$$\text{مجد (ت} \times \text{و)} \div (\text{ن} \times \text{و})$$

حيث: ت = التكرار المقابل لكل استجابة

و = الدرجة المقابلة لكل استجابة

و = أكبر درجة استجابة (٥)

ن = إجمالي عينة الدراسة

٣- الإحصاء الوصفي: تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري لتوضيح متوسط وتباين الآراء حول عناصر الاستقصاء.

٤- معامل الارتباط Correlation Coefficient

- يعرف الارتباط بين متغيرين بأنه درجة العلاقة بين المتغيرين. ويستخدم معامل الارتباط لقياس درجة الارتباط بين متغيرين. وتعتبر قيمة هذا المعامل (بصرف النظر عن الإشارة) عن قوة العلاقة بين المتغيرين ورغم أنه لا توجد علاقة محددة لوصف درجة العلاقة بين المتغيرين بناء على قيمة معامل الارتباط إلا أنه يمكن استخدام بعض المؤشرات التقريبية للحكم على درجة هذه العلاقة.

٥- الانحدار البسيط Simple Regression

- ويعطي شكل العلاقة الخطية بين متغيرين يؤثر أحدهما وهو المتغير المستقل في الآخر وهو التابع. وشكل العلاقة الخطية تأخذ الشكل الآتي:

$$y = a + b x$$

حيث

$$y = \text{المتغير التابع}$$

$$x = \text{المتغير المستقل}$$

$$a = \text{قيمة الثابت}$$

$$b = \text{معامل الانحدار}$$

ويعطي برنامج SPSS قيمة معامل الانحدار والدلالة P-Value للمجاهيل أ و ب فإذا كانت قيمة الدلالة أصغر من قيمة المعنوية ٥% هذا يعني وجود علاقة بين المتغيرين.

٦- الانحدار المتعدد Multiple Regression

ويعطي شكل العلاقة الخطية بين المتغير التابع وعدة متغيرات مستقلة وتأخذ الشكل الآتي:

$$y = a + b_1 x_1 + b_2 x_2 + \dots + b_n x_n$$

حيث

$$y : \text{يمثل المتغير التابع}$$

$$x_1, x_2, \dots, x_n : \text{تمثل المتغيرات المستقلة}$$

صلاحية واعتمادية الأداة المستخدمة في قياس نتائج الدراسة:

الأهمية النسبية

اختبارات الفروض

ويتناول الباحث كل عنصر من العناصر السابقة بشيء من التفصيل كما يلي:

أولاً: صلاحية واعتمادية الأداة المستخدمة في قياس نتائج الدراسة:

لتحديد درجة صلاحية ومدى الاعتماد على الأداة المستخدمة في قياس استجابات

مفردات العينة، قام الباحثة باستخدام كل من:

معامل الاتساق الداخلي Interconsistency :

- يقيس درجة مصداقية النتائج المحققة لكل بند من بنود الاستقصاء، والذي يعتمد في المقام الأول على معامل الارتباط، وبالتالي من الضروري أن يكون المعيار الاساسي هو اختبار معنوية معامل الارتباط.

معامل كرو نباخ ألفا (α) Cronbach's Alpha :

- اعتمد الباحث على معامل كرو نباخ ألفا بهدف قياس معامل الثبات (درجة الاعتمادية)
- لذا فقد قام الباحث بإجراء دراسة استطلاعية على عينة مبدئية مكونة من (٤٠) مفردة من المراجعين الحكوميين .

جدول رقم (٣ / ١)

نتائج صلاحية واعتمادية البعد الخاص بحوكمة تكنولوجيا المعلومات في ظل الحكومة الإلكترونية

م	عناصر حوكمة تكنولوجيا المعلومات	معامل الاتساق الداخلي	مستوي الدلالة
١	تؤدي حوكمة تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الحكومية الى خفض مخاطر تطبيقات الحكومة الإلكترونية.	٠.٥٢٦	*٠.٠٠٠
٢	تتأثر حوكمة تكنولوجيا بنهج إدارة المعرفة بالمراجع كآلية تساعده في تطبيق مبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية.	٠.٧٥٤	*٠.٠٠٠
٣	تساهم حوكمة تكنولوجيا المعلومات في تحقيق أمن المعلومات وذلك لاعتمادها على نهج إدارة المعرفة.	٠.٦٦١	*٠.٠٠٠

*٠.٠٠٠	٠.٦٧٦	يحتاج الافصاح الالكتروني والتقارير الالكتروني الى تطبيق مبادئ حوكمة تكنولوجيا المعلومات باعتبارها أحد مكونات حوكمة الشركات.	٤
*٠.٠٠٠	٠.٧٢٢	تعتمد حوكمة تكنولوجيا المعلومات على التغذية العكسية المنبثقة من المعرفة المكتسبة في سنوات الخبرة.	٥
*٠.٠٠٠	٠.٧٦٢	تضمن حوكمة تكنولوجيا المعلومات توثيق خدمات الثقة وخدمات التأكد في المراجعة الحكومية الإلكترونية.	٦
*٠.٠٠٠	٠.٨٢١	يلزم توافر تأهل علمي وعملي للمراجع الحكومي على تدريب تطبيق مبادئ حوكمة تكنولوجيا المعلومات لزيادة البعد المعرفي ومن ثم خطر الرقابة.	٧
*٠.٠٠٠	٠.٥٩٦	من الأفضل تطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات وتوصيل نموذج COBIT لخفض مخاطر الرقابة على التجارة الإلكترونية للصفقات الحكومية.	٨
*٠.٠٠٠	٠.٦٧١	تؤثر المعرفة الاجرائية والفنية في تكوين حوكمة تكنولوجيا المعلومات.	٩
*٠.٠٠٠	٠.٧٧٠	الاعتماد على حوكمة تكنولوجيا المعلومات يساعد في فرض سيطرة المراجع الداخلي والخارجي على التطبيقات الحديثة للحكومة الإلكترونية ومن ثم خفض المخاطر.	١٠
٠.٨٣٨		معامل كرو نباخ ألفا	

*تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية ٠.٠٥.

- كما أشارت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة بحوكمة تكنولوجيا المعلومات في ظل الحكومة الإلكترونية حيث أكدت على ذلك قيم

معاملات الارتباط التي تنحصر قيمها بين ٠.٥٢٦ ، ٠.٨٢١ والتي جاءت جميعها معنوية عند مستوى ٠.٠٥ .
 - أما عن نتائج معامل كرو نباخ ألفا ($\alpha = ٠.٨٣٨$) فقد أكدت النتائج على أن عناصر حوكمة تكنولوجيا المعلومات يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير في قياس بعد حوكمة تكنولوجيا المعلومات.

جدول رقم (٤ / ١)

نتائج صلاحية واعتمادية البعد الخاص بجودة التقارير الحكومية في ظل الحكومة الإلكترونية

م	عناصر جودة التقارير الحكومية	معامل الاتساق الداخلي	مستوي الدلالة
١	تتأثر جودة التقارير الحكومية بمخاطر فقد البيانات.	٠.٦٨٢	*٠.٠٠٠
٢	تتوقف جودة التقارير الحكومية على مدى توافر البعد المعرفي بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.	٠.٦٨٩	*٠.٠٠٠
٣	تطوير التقارير الحكومية ووصولها الى مسمى التقارير الإلكترونية يتطلب فهم طبيعة الحكومة الإلكترونية.	٠.٧٢٧	*٠.٠٠٠
٤	هل الاعتقاد بأن تطوير التقارير الحكومية يستوجب الاخذ بلغة XBRL لتحسين جودة المعلومات المحاسبية للحكومة الإلكترونية.	٠.٧١٤	*٠.٠٠٠
٥	كلما انخفض البعد المعرفي للمحاسبة والمراجعة انخفضت معه دلالة البيانات وعدم موضوعيتها وتطويعها لأغراض التحيز ومن انخفاض جودة التقارير الحكومية.	٠.٧٤٢	*٠.٠٠٠

٦	٠.٦٧٢	*٠.٠٠٠	إن إصدار معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية سوف تمكن من توافر عناصر الجودة للتقارير ومن ثم زيادة درجة الوثوقية في محتوياتها.
٧	٠.٨٠٣	*٠.٠٠٠	هل المعرفة المحاسبية تساعد في زيادة المحتوى المعلوماتي للتقارير ومن ثم تساهم ذلك في زيادة درجة التماثل للمعلومات وبالتالي يساعد ذلك على التقنية الجودة المطلوبة.
٨	٠.٧٥٥	*٠.٠٠٠	هل الفيروسات تؤثر على ملفات التقارير وبالتالي فقدها يعني تعرضها لمخاطر متعمدة.
٩	٠.٦٤٠	*٠.٠٠٠	عندما تتوفر المعرفة للمراجع الداخلي فإن مراجعة التقارير الحكومية المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات تساعد مراجعي الجهاز المركزي في خفض الجهد ومن ثم اعتداد تقارير ذات موضوعية.
١٠	٠.٦٢٩	*٠.٠٠٠	التحريف المتعمد من المحاسبية الحكوميين له ارتباط وثيق بالمعرفة التكنولوجية بالبرامج ومن ثم أحداث تغيير الحقائق الهامة للتقارير الحكومية.
١١	٠.٧٣٧	*٠.٠٠٠	هل معايير المراجعة الحكومية GAO تساعد في تحسين جودة التقارير الحكومية في بيئة الحكومة الإلكترونية.
	٠.٨٣٣		معامل كرو نباخ ألفا

*تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية ٠.٠٥.

- حيث أوضحت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة بجودة التقارير الحكومية في ظل الحكومة الإلكترونية حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط التي تنحصر قيمها بين ٠.٦٢٩، ٠.٨٠٣ والتي جاءت جميعها معنوية عند مستوى ٠.٠٥.

- أما عن نتائج معامل كرو نباخ ألفا ($\alpha = 0.833$) فقد أكدت النتائج على أن عناصر جودة التقارير الحكومية يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير في قياس بعد جودة التقارير الحكومية.

جدول رقم (٥ / ١)

نتائج صلاحية واعتمادية البعد الخاص بمخاطر الحكومة الإلكترونية

م	عناصر مخاطر الحكومة الإلكترونية	معامل الاتساق الداخلي	مستوي الدلالة
١	هل تؤثر عملية فقد البيانات على ارتفاع مخاطر الحكومة الإلكترونية.	٠.٥٨٨	*٠.٠٢٢
٢	هل عملية القرصنة كأحد مخاطر الحكومة الإلكترونية لها تأثير معنوي على مصداقية البيانات المحاسبية.	٠.٥٧٥	*٠.٠٠٠
٣	إن تحريف البيانات المحاسبية عبر البرامج المحاسبية الإلكترونية كأحد أنواع مخاطر الحكومة الإلكترونية يؤدي الى ارتفاع خطر المراجعة الحكومية.	٠.٥٩٤	*٠.٠٠٠
٤	تتأثر مخاطر الحكومة الإلكترونية بلغة XBRL حيث يمكن أن تؤدي الى خفض المخاطر فيظل الاتجاه نحو التقرير الإلكتروني.	٠.٧٢٥	*٠.٠٠٠
٥	يمكن أن تؤثر المراجعة المستمرة فيخفض مخاطر الحكومة الإلكترونية كأحد متطلبات بيئة التشغيل الإلكتروني فيظل معايير المراجعة الحديثة.	٠.٧١٦	*٠.٠٠٠
٦	هناك مخاطر ناتجة من تطبيقات الحكومة	٠.٦٦٣	*٠.٠٠٠

		الإلكترونية تتأثر بها التقارير الداخلية والخارجية بالوحدات الحكومية.	
٧	٠.٧٤٢	عدم وجود معايير للمحاسبة والمراجعة الحكومية سوف تؤثر في زيادة مخاطر تطبيقات الحكومة الإلكترونية المعتمدة.	*٠.٠٠٠
	٠.٧٨٩	معامل كرو نباخ ألفا	

*تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية ٠.٠٥.

- حيث أوضحت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة بمخاطر الحكومة الإلكترونية حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط التي تنحصر قيمها بين ٠.٥٨٨، ٠.٧٤٢ والتي جاءت جميعها معنوية عند مستوى ٠.٠٥.
- أما عن نتائج معامل كرو نباخ ألفا ($\alpha = ٠.٧٨٩$) فقد أكدت النتائج على أن عناصر مخاطر الحكومة الإلكترونية يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير في قياس بعد مخاطر الحكومة الإلكترونية.

النتائج والتوصيات :

النتائج :

- فيما يختص بالعلاقة بين مخاطر الحكومة الإلكترونية ومصادقية تقرير المراجعة الحكومية ، فقد توصل الباحث إلى النتائج التالية :
- فيما يتعلق بمستوى جودة تقارير المراجعة الحكومية فقد توصل الباحث إلى وجود علاقة عكسية حيث كلما انخفضت المخاطر كلما زادت جودة تقارير المراجعة الحكومية
- فيما يتعلق بحوكمة iT أوردها في تحسين جودة تقرير المراجعة الحكومية في بيئة الحكومة الإلكترونية فقد اطمأن الباحث أن مساهمات حوكمة iT سوف تخفض درجة المخاطر الناتجة من تطبيق الحكومة الإلكترونية .
- أن مساهمات المراجعة المستمرة لها دور استراتيجي في حماية أمن المعلومات بما ينعكس على خفض خطر المراجعة الحكومية في بيئة تكنولوجيا المعلومات

توصيات البحث :

- استعرض الباحث في الجزء السابق نتائج الدراسة النظرية والإستكشافية وتبين وجود علاقة بين جودة تقرير المراجعة الحكومية ومخاطر الحكومة الإلكترونية ومن خلال ذلك يوصي الباحث بما يلي :
- ١. ضرورة الإسراع بإدخال المراجعة المستمرة على آليات المراجعة الحكومية وإعادة تأهيل وتدريب المراجعين الحكوميين على تطبيقها بما يضمن تحسين جودة الأداء المهني ومصادقية تقارير المراجعة الحكومية .
- ٢. ضرورة القيام بحصر المخاطر الناتجة من تطبيق الحكومة الإلكترونية بصفة مستمرة وإعادة تقييمها وتغيير محتوى ومضمون تقرير المراجعة الحكومية والإشارة في فقرة جديدة بالتقرير لمخاطر الحكومة الإلكترونية .
- ٣. إعادة هيكلة دور المراجعة الحكومية بما يسمح بإدخال المتغيرات المؤثرة في خفض المخاطر ومنها الآليات المقترحة السابق عرضها في متن البحث .

المراجع

المراجع باللغة العربية :

- د / أمال إبراهيم محمد " دور المراجعة الداخلية في دعم فاعلية حوكمة الشركات " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، السنة الخامسة والعشرون ، العدد الثاني ، ٢٠٠٥ ، ص ٣٥٤ .
- د / أمال محمد عوض ، " دور آليات الحوكمة في تعزيز حوكمة تكنولوجيا المعلومات وضبط مخاطر الأنشطة الإلكترونية للمنشآت " مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة – جامعة بنى سويف ، العدد الأول ، ٢٠٠٨ .
- د / الحسيني عبد لبر راضي ، مقدمة في المعاينة الإحصائية ، دار المريخ ، ١٩٩٤ ، ١٢٦ .
- د / بدر نبيه أرسانيوس " تطوير دور مراقب الحسابات في التقرير عن تقييم تقارير الإدارة بشأن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية وأثر ذلك على جودة التقارير المالية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف ، العدد الأول ٢٠٠٨ .
- د/ سوسن عبد الفتاح محمد أبو الجود : " تطوير الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية بما يتناسب مع متطلبات الحكومة الإلكترونية " مجلة الدراسات المالية والتجارية – كلية التجارة ، جامعة بنى سويف ٢٠٠٩ .
- د / عبد الوهاب نصر : " دراسة الآثار الحتمية للتجارة الإلكترونية على نموذج مراجعة الحسابات " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية بكلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، العدد الأول ، المجلد الأربعون ، مارس ٢٠٠٣ .
- أ / علاء فتحي سليمان " إطار مقترح لتقويم وتطوير أساليب الرقابة المحاسبية بالوحدات الحكومية لتحقيق كفاءة وفاعلية الأداء بالقطاع الحكومي " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، ٢٠٠٦ ، ص ٧١ .
- د. عايدة نخلة رزق الله، (دليل الباحثين في التحليل الإحصائي ، لاختيار والتفسير) ، البيان للطباعة، ٢٠٠٢ ، ص ١٨٦ : ٢٠٢ .
- أ / لبنى عبد العزيز مصطفى ، " تطوير نظم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية بما يناسب مع الاتجاه إلى تطبيق الحكومة الإلكترونية " رسالة ماجستير غير منشور ، بكلية التجارة – جامعة القاهرة ، ٢٠١٢ .
- د / محمد مصطفى الجبالي : " الاتجاهات الحديثة في المراجعة في ظل المتغيرات التكنولوجية في نظم المعلومات المحاسبية " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد ٣١ لعام ٢٠٠٢ .
- د. محمود بزارعة، بحوث التسويق للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٩٦، ص ١٦٦ .

المراجع باللغة الأجنبية :

1. Armitage J; 2011 "Creating effective public sector Audit committee " **Journal of leadership, Acconntability and Ethics.vol.8 PP 96-102**
2. Comesana Benavides, J Carlos prado, 2002 " Creating and Expert Systems for detailed scheduling. **Journal System Information**
3. National State Auditors Association & General Accounting Office (GAO) , **Management Planning Guide for information systems Security Audit .**
4. Tillema,s., and H.Bogt 2012 "Performance auditing improving the quality and political and democratic processes? Critical **perspectives on accounting , vol 21 PP. 754 – 769** ,.
5. Yu.C. Chou 2010 "The Impacts of Electronic Commerce on Auditing Practices : An Auditing Process Model For Evidence Collection And Validation " **International Journal of Intelligent System** In Accounting Finan , Management PP. 195 – 216