الجمهورية اليمنية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة المستقبل
قسم المحاسبة

دور المدقق الخارجي في مراجعة النظم الإلكترونية

(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في صنعاء)

إعداد الباحثين /

عبدالوهاب أحمد علي مسعود

حسام محمد الدعيس

محمد أحمد عثمان الذبحاني

ابراهيم فهد مهيوب

إشراف الدكتور/

محسن مثنى

2021

قال تعالى:

﴿ قَالُوا سُبْحَانَكَ لا عِلْمَ لَنَا إِلاَّ مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ﴾

سورة البقرة

الآية (32)

الإهداء

إلى ابائنا وامهاتنا

نبع الحنان المتدفق.. الذين ضحوا من اجلنا بالغالي والنفيس لايصالنا الى هذه المرحلة من التعليم العالي.. فلهم منا معاني الحب و التقدير والامتنان

الى جامعتنا الموقرة .. جامعة المستقبل...الى دكاترتنا واساتذتنا الافاضل أصحاب الصدور الرحبة.

الى كل زملائنا الذين وجدنا فيهم نعم الرفقة والمصداقية

الى كل من ساهم واسدى لنا النصح لبلوغنا هذا المستوى.

نهدي اليهم هذا البحث ...ولهم منا خالص الشكر وصادق الدعاء...

الباحثون

شكر وتقدير

الحمدلله صاحب الفضل على عباده والمتفضل الأول على طلاب العلم المسهل لهم سبل تحصيلة

اما بعد ...لكم نجد الصعوبة في إيجاد مفردات تعطي دكتورنا /محسن مثنى حقه في الثناء والامتنان

وهيا موصلة الى دكاترة الذين قدمو لنا يد المساعدة من داخل جامعة المستقبل وخارجها.

الباحثين

فهرس المحتويات

الفقرات	الصفحة
الآية	1
الإهداء	2
شكر وتقدير	3
فهرس المحتويات	4
الفصل الأول : الإطار العام لدراسة	
المقدمة	14
مشكلة البحث	15
اسئلة البحث وفروضها	15
اهداف البحث	15
اهمية البحث	16
فرضيات البحث	16
نماذج البحث	17
منهجية البحث	17
مصطلحات الاجرائية والتعريفية للبحث	17
الدراسات السابقة	20
الفصل الثاني الاطار النظري للبحـــــث	
المبحث الأول : المدقق الخارجي	24
المطلب الأول : التدقيق	24

الفقرات	الصفحة
المقدمة	24
مفهوم التدقيق الحسابات	24
تقسيمات التدقيق	25
اهداف التدقيق	27
اهمية التدقيق	27
المطلب الثاني : المدقق الخارجي	28
مفهوم المدقق الخارجي	28
مفهوم اخر للمدقق الخارجي	28
حقوق المدقق الخارجي	29
اهداف قواعد المهنة للمدقق الخارجي	30
أنواع قواعد السلوك المهني	30
المبحث الثاني : مراجعة الأنظمة الإلكترونية	31
المطلب الأول : نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية	31
تمهيد	31
مفهوم المراجعة الإلكترونية	31
مفهوم النظام	31
مفهوم نظام المعلومات	31
مكونات نظام المعلومات المحاسبية	31
مهام نظام المعلومات	35
المطلب الثاني : مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية	37

الفقرات	الصفحة
مفهوم مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية	37
أهداف مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية	37
طرق او اساليب مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية	38
المطلب الثالث : الاجراءات التحليلية والتقليل من مخاطر المراجعة الالكترونية	42
تمهيد	42
التقليل من مخاطر مراجعة الأنظمة الإلكترونية	46
مخاطر مراجعة الأنظمة الإلكترونية	46
التقليل من مخاطر مراجعة الأنظمة الإلكترونية	47
الفصل الثالث الجانب الميداني	
المبحث الأول ـ منهجية البحث	49
النتائج والتوصيات	75
أولاً ـ النتائـــج	61
التوصيات	63
المراجـــع	64

فهرس الجداول

الفقرات	الصفحة
جدول رقم (2) تركيب استمارة الاستبيان	49
جدول رقم (3) يبين معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة ومستوى الدلالة	72
جدول رقم (4) يبين معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة ومستوى الدلالة يتضمن	73
جدول رقم (5) يبين معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة ومستوى الدلالة	74
جدول رقم (6) يوضح ثبات الأداة باستخدام ألفا كرونباخ	50
جدول رقم (7) يوضح نسب الجنس للمشاركين في العينة	51
جدول رقم (8) يوضح نسب العمر للمشاركين في العينة	52
جدول رقم (9) يوضح نسب المؤهل العلمي للمشاركين في العينة	53
جدول رقم (10) يوضح نسب التخصص العلمي للمشاركين في العينة	54
جدول رقم (11) يوضح نسب المستوى الوظيفي للمشاركين في العينة	55
جدول رقم (12) يوضح نسب سنوات الخبرة للمشاركين في العينة	56
جدول رقم (13) يبين أن إلمام المدقق الخارجي في استخدام الحاسوب تساعده وتسهل عليه عملية مراجعة الأنظمة الإلكترونية.	54
جدول رقم (14) يبين أن قيام المدقق الخارجي بتحديد مسؤوليات ادخال البيانات تسهل عليه الرقابة اثناء مراجعة النظم الإلكترونية .	54
جدول رقم (15) يبين أن إلمام المدقق الخارجي بالمعايير المحاسبية الإلكترونية تساعده في عملية مراجعة النظم الإلكترونية .	58
جدول رقم (16) يبين أن حصول المدقق الخارجي على خبرات فنية في الحاسوب تساعده في مراجعة النظم الإلكترونية .	58
جدول رقم (17) يبين أن يواجه المدقق الخارجي صعوبة في تحديد مبلغ	59

الفقرات	الصفحة
الأهمية النسبية في ظل مراجعة النظم الإلكترونية .	
جدول رقم (18) يبين أن قيام المدقق الخارجي بوضع خطة لمراجعة بيانات الأنظمة الإلكترونية تؤدي الى المراجعة بشكل مناسب .	59
جدول رقم (19) يبين أن تضمن النظام بيانات محاسبية بما يتفق مع المعايير المحاسبية تسهل من عملية الفحص .	61
جدول رقم (20) يبين أن التحقق من تصميم نماذج إدخال البيانات في الأنظمة الإلكترونية بالشكل الذي لا يكشف وجود أخطاء في الأنظمة .	62
جدول رقم (21) يبين أن استخدام برامج التدقيق الخاصة تمنع وجود حالات الغش في الأنظمة .	62
جدول رقم (22) يبين التأكد من قيام الإدارة محل التدقيق بتخصيص دائرة لمعالجة البيانات إلكترونياً .	63
جدول رقم (23) يبين أن التأكد من مواكبة التطورات التكنولوجية يوفر نظام رقابة داخلي قوي في فحص الأنظمة الإلكترونية .	63
جدول رقم (24) يبين أن قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية يحد من مخاطر المراجعة عنها في النظام التقليدي .	64
جدول رقم (25) يبين أن قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية من خلال الحاسوب تساعده في التأكد من صحه مدخلات ومخرجات الأنظمة الإلكترونية .	64
جدول رقم (26) يبين أن تطوير أداء المدقق الخارجي في النظم الإلكترونية يقلل من مخاطر مراجعة الأنظمة الإلكترونية .	65
جدول رقم (27) يبين أن وضع نظام رقابة داخلية قوي متزامن للأنظمة الإلكترونية يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	65
جدول رقم (28) يبين أن وجود كلمة مرور واحده لكل الموظفين يقلل من حدوث تلك المخاطر في الأنظمة .	66
جدول رقم (29) يبين أن التدريب المستمر للمدقق الخارجي يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	66
جدول رقم (30) يبين أن معرفة مدى كفاءه المدقق الخارجي وخبرته	67

الفقرات	الصفحة
وتأهيله يقلل من مخاطر المراجعة الإلكترونية .	
جدول رقم (31) يبين أن وضع أنظمة الكترونية ذو كفاءه عالية في الشركة تساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	67
جدول رقم (32) يبين أن تساعد لجان المراجعة المراجع الخارجي يساهم في اكتشاف المخاطر عند حدوثها .	68
جدول رقم (33) يبين أن تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط القوة والضعف يقلل من حدوث مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	68
جدول رقم (34) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لعينة البحث	69
جدول رقم (35) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لعينة البحث	70
جدول رقم (36) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لعينة البحث	57

فهرس الأشكال

م	الفقرات	الصفحة
1.	يوضح نسب الجنس للمشاركين في العينة	51
2.	يوضح نسب العمر للمشاركين في العينة	52
3.	يوضح نسب المؤهل العلمي للمشاركين في العينة	53
4.	يوضح نسب التخصص العلمي للمشاركين في العينة	54
5.	يوضح نسب المستوى الوظيفي للمشاركين في العينة	55
6.	يوضح نسب سنوات الخبرة للمشاركين في العينة	56
7.	يبين أن إلمام المدقق الخارجي في استخدام الحاسوب تساعده وتسهل عليه عملية مراجعة الأنظمة الإلكترونية.	54
8.	يبين أن قيام المدقق الخارجي بتحديد مسؤوليات ادخال البيانات تسهل عليه الرقابة اثناء مراجعة النظم الإلكترونية .	54
9.	يبين أن إلمام المدقق الخارجي بالمعايير المحاسبية الإلكترونية تساعده في عملية مراجعة النظم الإلكترونية .	58
10.	يبين أن حصول المدقق الخارجي على خبرات فنية في الحاسوب تساعده في مراجعة النظم الإلكترونية .	58
11.	يبين أن يواجه المدقق الخارجي صعوبة في تحديد مبلغ الأهمية النسبية في ظل مراجعة النظم الإلكترونية .	59
12.	يبين أن قيام المدقق الخارجي بوضع خطة لمراجعة بيانات الأنظمة الإلكترونية تؤدي الى المراجعة بشكل مناسب .	59
13.	يبين أن تضمن النظام بيانات محاسبية بما يتفق مع المعايير المحاسبية تسهل من عملية الفحص .	61
14.	يبين أن التحقق من تصميم نماذج إدخال البيانات في الأنظمة الإلكترونية بالشكل الذي لا يكشف وجود أخطاء في الأنظمة .	62
15.	يبين أن استخدام برامج التدقيق الخاصة تمنع وجود حالات الغش في الأنظمة .	62
16.	يبين التأكد من قيام الإدارة محل التدقيق بتخصيص دائرة لمعالجة البيانات	63

م	الفقرات	الصفحة
	إلكترونياً .	
17.	يبين أن التأكد من مواكبة التطورات التكنولوجية يوفر نظام رقابة داخلي قوي في فحص الأنظمة الإلكترونية .	63
18.	يبين أن قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية يحد من مخاطر المراجعة عنها في النظام التقليدي .	64
19.	يبين أن قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية من خلال الحاسوب تساعده في التأكد من صحه مدخلات ومخرجات الأنظمة الإلكترونية .	64
20.	يبين أن تطوير أداء المدقق الخارجي في النظم الإلكترونية يقلل من مخاطر مراجعة الأنظمة الإلكترونية .	65
21.	يبين أن وضع نظام رقابة داخلية قوي متزامن للأنظمة الإلكترونية يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	65
22.	يبين أن وجود كلمة مرور واحده لكل الموظفين يقلل من حدوث تلك المخاطر في الأنظمة .	66
23.	يبين أن التدريب المستمر للمدقق الخارجي يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	66
24.	يبين أن معرفة مدى كفاءه المدقق الخارجي وخبرته وتأهيله يقلل من مخاطر المراجعة الإلكترونية .	67
25.	يبين أن وضع أنظمة الكترونية ذو كفاءه عالية في الشركة تساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	67
26.	يبين أن تساعد لجان المراجعة المراجع الخارجي يساهم في اكتشاف المخاطر عند حدوثها .	68
27.	يبين أن تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط القوة والضعف يقلل من حدوث مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	68

الملخص

"دور المدقق الخارجي في مراجعة النظم الإلكترونية للشركات التجارية اليمنية"

- هدف البحث إلى هدفت إلى إظهار دور المدقق الخارجي في مراجعة نظام الرقابة الداخلية للأنظمة الإلكترونية، وفحص النظم والتقليل من مخاطر أستخدام الأنظمة الإلكترونية.
- لتحقيق أهداف البحث، قام الباحثون بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى النتائج، وقد وتمثل مجتمع البحث في المدققين الخارجيين حيث تم توزيع استمارة استبانة، وقد تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) لتحليل بيانات الأستبانة:

وتوصل الباحثون الى أهم النتائج:

- يستخدم المدقق الخارجي الحاسوب الذى يساعده على تسهيل مهام مراجعة الأنظمة الإلكترونية، وقدرة المدقق الخارجي على تحديد مسؤوليات ادخال البيانات الذي تسهل عليه الرقابة اثناء مراجعة النظم الإلكترونية، وقلة حصول المدقق الخارجي على خبرات فنية في الحاسوب كما أن المدقق الخارجي يواجه صعوبة في تحديد مبلغ الأهمية النسبية في ظل مراجعة النظم الإلكترونية، وما تزال الأنظمة المحاسبية تفتقر إلى التحديث المواكب للعصر حسب ما أثبتته الإدارة المحاسبية الناجحة في الدول المتقدمة التي استطاعت أن تحدث نظامها ليتمكن من التخلص من كافة السلبيات والآثار التي أظهرتها الأنظمة المحاسبية القديمة، وقيام المدقق الخارجي بتقييم كافة بيانات الأنظمة الإلكترونية التي تساعده في توصيل النتائج للأطراف.

وكان من أهم التوصيات ما يلي:

- اعتماد أنظمة محاسبية حديثة ومسئولة، مواكبة للعصر للتخلص من كافة السلبيات والآثار التي أظهرتها الأنظمة المحاسبية القديمة، والاستفادة من تجارب الدول الناجحة التي عانت من تفشي الفساد ورداءة النظام المحاسبي، وامتلاك الرغبة السياسية الفعلية في تغيير الأنظمة وكشف التلاعبات، والحد من اختلاس، وتأمين الأنظمة المحاسبية الإلكترونية وفق نظام برمجي يتمتع بالذكاء الاصطناعي المتطور والدقة المتناهية، واعتماد بصمة العين السرية بديلاً لكلمات المرور، والعمل وفق حرية اختيار النظام المحاسبي الأحدث والأدق بحسب التجارب الواقعية الملموسة والمثبوتة نظرياً وعلمياً، وامتلاك الحرية والإرادة كشرط أساسي في تبني أنظمة محاسبية متطورة ودقيقة لعمل ما يجب.

الفصل الأول

الاطار العام للبحـــث

مقدمة البحث :

تعتبر المراجعة أحد فروع المعرفة، حيث أصبحت ذو أهمية كبيرة للحصول على مصداقية وصحة وعدالة القوائم المالية، حيث يستفيد من عملية ومخرجات المراجعة والمستخدمين الداخليين والخارجيين، وتعتبر المراجعة عملية مهمة في الشركة بل وعلم له أصوله وقواعده العلمية وأساليبه وأهدافه المتمثلة في فحص الأنظمة الداخلية للبيانات وذلك بواسطة المراجعين الخارجيين.

لكن هناك تطور تكنولوجي للحاسبات الإلكترونية واستخدامها في إعداد القوائم المالية في الشركة واستخدامها في أنظمة الشركة، حيث يتم استخدام الحواسيب الإلكترونية في إعداد كافة عمليات الشركة والمتمثلة في التقارير، قائمة الدخل والمركز المالي كذلك المدخلات والمتمثلة في البيانات وايضاً عمليات التشغيل الإلكتروني والمتمثلة في المعالجة لتلك البيانات وتحويلها الى معلومات، حيث اثر استخدام تلك الحواسيب الإلكترونية على البيانات المحاسبية من حيث المصداقية لتلك العمليات، فهناك العديد من المخاطر التي تكون قائمة في ظل استخدام الشركة للأنظمة الإلكترونية في إجراء كافة عملياتها ومن المخاطر عدم وجود الأدلة الثبوتية والمستندية لإثبات فعلي للعمليات التي تمت في الشركة، كذلك عدم القدرة على تتبع آليات عمل النظم وإختفاء الإجراءات الإلكترونية للنظام، كذلك وجود بعض العمليات والإجراءات الإلكترونية محفوظه بكلمات سر لا يعلمها الا القائمون بإدخالها، ايضاً لا يستطيع المدقق الخارجي معرفة كافه انظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات وتحويلها الى معلومات، حيث يتم إدخالها بأنظمة الكترونية وكذلك معالجتها إلكترونياً دون الحصول على الأدلة المستندية كما هو الحال في ظل استخدام الأنظمة التقليدية، وايضاً لا يستطيع المدقق الخارجي التأكد من مخرجات النظم الإلكترونية وذلك لأنها لا توضح كيف تم التوصل اليها فقط هو يرى اجماليات دون استطاعته الحصول على المؤيدات المستندية التي تثبت كيف تم التوصل الى الاجماليات كما هو الحال في الانظمة التقليدية حيث تتوافر الأدلة المستندية والمتمثلة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وغيرها.

فمنشآت الأعمال تعتمد على الأنظمة الإلكترونية مما ادى الى ضرورة ان تواكب لجان المراجعة هذه الأنظمة الإلكترونية وان تكون ملمة بها والمعرفة بأساليب حديثة للمراجعة تختلف عنها في الأنظمة التقليدية تعتمد على التكنولوجيا حتى تؤدي عملها بكفاءة وفاعليه، حيث اصبح الحاسوب الوسيلة الرئيسية لتشغيل البيانات في كل المنظمات وغياب الانظمة التقليدية نهائياً مما ادى الى تغير في اسلوب وطبيعة البيانات ومعالجتها والحصول على المعلومات يتطلب من المدققين الخارجيين عند القيام بعمليه المراجعة بالإلمام بوسائل التدقيق للأنظمة الإلكترونية وتؤدي الى تقليل الوقت المبذول بأمور كثيره فبإلمام المراجع الخارجي بالتقنيات الحديثة لمراجعة الأنظمة الإلكترونية يمكنه من قدرته على تخزين واسترجاع المعلومات بسهوله، وكذلك برامج التحليل والتدقيق، فهي تختلف كلياً عنها في الأنظمة التقليدية لاختلاف اجراءات المراجعة ففي هذا النوع من المراجعة يتم التعامل بالحاسوب عند المراجعة ولا يتم الرجوع

للأدلة الثبوتية والتخزين كالسجلات والدفاتر اليومية ودفاتر الاستاذ والحسابات المختلفة وميزان المراجعة وكذا القائم المالية، ففي الأنظمة الإلكترونية يتم الاحتفاظ بأشرطة ممغنطة ومخزنة داخل الحواسيب الإلكترونية وفقاً لذلك تم إصدار معايير التدقيق الإلكتروني مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين مثل المعيار الدولي للتدقيق وغيرها.

مشكلة البحث واسئلتها :

يواجه المراجعين الخارجيين عند مراجعة وتدقيق الأنظمة الإلكترونية صعوبات وتكمن هذه المشكلة في عدم توفر المستندات المؤيدة للعمليات الإلكترونية وذلك لأنه في التشغيل الإلكتروني للبيانات يتم التلاعب في إزالة المؤيدات وإضافة معلومات لا يلاحظها المدقق الخارجي أثناء مراجعته القوائم المالية الإلكترونية وهناك ايضاً لا يتم الحصول على المؤيدات للمخرجات المطبوعة كما هو الحال في الأنظمة التقليدية.

وبالتالي يتطلب على المدقق الخارجي الحاجة الى فهم طبيعة النظام الإلكتروني والإلمام بكافة المعايير المحاسبية وكذلك حصوله على الكفاءة في التدقيق الإلكتروني، وكيف ينتج المعلومات المحاسبية، وما هي الرقابة الداخلية التي تعمل في النظام حتى يستطيع المحاسب القانوني الحكم على قوة او ضعف النظام واكتشاف أماكن الضعف في الرقابة الداخلية او في إمكانية التلاعب بالعمليات وإخفاءها حيث يتم الحصول على أفضل النتائج النهائية عند التدقيق الإلكتروني، ومن هنا تبرز اشكالية البحث حول **ما هو دور المدقق الخارجي في مراجعة الأنظمة المحاسبية الإلكترونية ؟**

ويتفرع منه الأسئلة الفرعية الآتية :

1. ما العلاقة بين فحص الأنظمة الإلكترونية لغرض جمع أدلة الإثبات والمدقق الخارجي؟
2. ما العلاقة بين فحص الأنظمة الإلكترونية وتطويرها والمدقق الخارجي؟
3. ما العلاقة بين التقليل من المخاطر الناتجة عن استخدام الأنظمة الإلكترونية في تلك الشركات ودور للمدقق الخارجي؟

أهداف البحث :

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الاتية :

1. التعرف على العلاقة بين فحص الأنظمة الإلكترونية لغرض جمع أدلة الإثبات والمدقق الخارجي
2. التعرف على العلاقة بين فحص الأنظمة الإلكترونية وتطويرها والمدقق الخارجي.
3. التعرف على العلاقة بين التقليل من المخاطر الناتجة عن استخدام الأنظمة الإلكترونية في تلك الشركات ودور للمدقق الخارجي.

أهمية البحث

اهمية علمية:

تنبع أهمية التدقيق الإلكتروني وذلك نتيجة لزيادة استخدام الشركات للأنظمة الإلكترونية عند القيام بعملياتها المختلفة مثل المدخلات وأنظمة التشغيل والمخرجات فأدى الى ظهور التدقيق الإلكتروني، فهذا يتطلب تطورات في التكنولوجيا والعلم الحديث لتطوير مهنة المراجعة الإلكترونية وتطوير البرمجيات حتى يكون المدقق الخارجي على مستوى عال من الإلمام بالمعلومات والتكنولوجيا للأنظمة الإلكترونية فيواكب كل ما هو جديد ومتطور للأنظمة الإلكترونية للحصول على التأهيل العلمي والمعايير الدولية للمراجعة بتقنية المعلومات مما يعزز الثقة لخدمات المراجعة الإلكترونية وصحتها.

أهمية عملية :

تساعد هذه الدراسة في زيادة قدرة المدققين الخارجيين بالقيام بأعمالهم بكفاءة وبصوره أسرع عند المراجعة، كذلك توفيراً للوقت المبذول ايضاً بسرعة الحصول على اماكن الضعف في المراجعة الداخلية واكتشاف التلاعبات ومعرفة مصادر تلك البيانات والأدلة الإلكترونية وكذلك بسبب الأقبال على مهنة المراجعة الإلكترونية ينبغي مواكبتها واتباع الإجراءات التأهيل المراجع الخارجي وبما يعطي الثقة للمستخدمين النهائيين، ويستطيع مراجع الحسابات تقييم المخاطر الإلكترونية والتأكد من مخرجات النظام الإلكترونية، كذلك معرفة كيفية عمل الاشرطة الممغنطة وكذلك رموز النظام مما يسهل على المراجع القيام بعمله بكفاءة وفاعلية.

أهمية شخصية :

ويساعد الباحثون هذا البحث في التأهيل مستقبلاً في العمل كمراجعين حسابات في الأنظمة الإلكترونية، كذلك معرفة آلية عمل المدقق الخارجي في الرقابة الداخلية للأنظمة الإلكترونية، كذلك معرفة التلاعبات البسيطة التي لا يكمن ملاحظتها كرموز او شفرات الكترونية وإمكانية إخفاء الأدلة في أنظمة خاصة فيساعدنا بالتنبه في مراجعة الأنظمة الإلكترونية مستقبلاً.

فرضيات البحث :

الفرضية الأولى :

توجد علاقة ذات دلالة احصائية فحص الأنظمة الإلكترونية لغرض جمع أدلة الإثبات والمدقق الخارجي.

الفرضية الثانية:

توجد علاقة بين فحص الأنظمة الإلكترونية وتطويرها والمدقق الخارجي.

الفرضية الثالثة :

توجد علاقة ذات دلاله إحصائية بين التقليل من المخاطر الناتجة عن استخدام الأنظمة الإلكترونية في تلك الشركات ودور للمدقق الخارجي.

نموذج البحث :

المتغير المستقل	المتغيرات التابعة
المدقق الخارجي	فحص الانظمة المحاسبية الإلكترونية للحصول على ادلة الاثبات
	تطوير الأنظمة المحاسبية الإلكترونية
	التقليل من مخاطر المراجعة الإلكترونية

منهج البحث :

لتحقيق أهداف البحث سوف يستعين الباحثون بعدد من المناهج العلمية بحسب طبيعة كل المعلومات البحثية منها المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث وصياغه الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختيار فرضيات البحث، والمنهج التاريخي لتتبع الجوانب التاريخية في البحث وعرض الدراسات السابقة، والمنهج الوصفي التحليلي من خلال الدراسة الميدانية للأنظمة الإلكترونية.

حدود البحث :

هذا البحث يطبق في الحدود الآتية :

- **حدود موضوعية** : اقتصار البحث في دور المراجع الخارجي في فحص وتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية لغرض الحصول على أدلة الإثبات وتطوير الأنظمة وتقليل المخاطر الناتجة عن الأنظمة الإلكترونية .
- **حدود مكانية** : المدققين الخارجيين للأنظمة المحاسبية الإلكترونية صنعاء.
- **حدود زمانية** : خلال العام الجامعي 2020 – 2019 .

أداه البحث والأساليب الاحصائية:

سوف يتم استخدام ادوات البحث المناسبة والخاصة بعنوان البحث ومتطلباته ومنها الاستبانة لما ستوفره لباحثين كافه المعلومات المتعلقة بمراجعة الأنظمة الإلكترونية المحاسبية وفي الاستبانة يتم توجيه الاسئلة المغلقة وسيتم استخدام كذلك برنامج الإحصائي (SPSS) للحصول على نتائج دقيقة لجمع المعلومات واستخراج منه القيم المتوسط الحسابي وقيم التشتت والانحدار .

مجتمع وعينه البحث :

- **مجتمع الهدف :**

المدققون الخارجيون في بيئة الأنظمة الإلكترونية في العاصمة صنعاء.

عينة البحث :

20 % من المدققون الخارجيون في بيئة الأنظمة الإلكترونية .

مصادر جمع المعلومات :

- **المصادر الاولية** : من خلال تصميم استمارة استبانة للحصول على المعلومات واختبار الفرضيات وتحليلها احصائياً بواسطة برنامج الاحصائي SPSS.
- **المصادر الثانوية** : وسيتم الاستفادة من الكتب والمراجع والدراسات السابقة والمجلات العلمية والمتعلقة بنفس الموضوع.

محددات البحث :

1. ضيق الوقت المتاح لإتمام الدراسة.
2. نقص الخبرة لدى الباحثين.
3. قلة الدراسات السابقة.
4. عدم التعاون من قبل مجتمع البحث.

مصطلحات الاجرائية والتعريفية للبحث :

سوف يقتصر هذا البحث على المصطلحات الآتية :

- **المدقق الخارجي :** " هو الفاحص للحسابات ضمن مسؤوليات محددة ومعرفة بالحسابات حيث يقوم بالمراجعة للتأكد من مدى صحة القوائم المالية للشركة ".
- **النظم المحاسبية الإلكترونية :** النظام هو " عبارة عن عناصر مترابطة مع بعضها البعض لتحقيق اهداف معينة ". والنظم المحاسبية الإلكترونية هو " ذلك الجزء المهم من نظم المعلومات الإدارية الذي يقوم بتشغيل البيانات وتحويلها الى معلومات عن طريق معالجات تشغيلية تتم الكترونياً وذلك لأجل الوفاء لاستخدامات المستخدمين الخارجيين والداخلين للمخرجات الإلكترونية وكذلك تقييم ما اذا كانت النظم المحاسبية الإلكترونية تفي لسلامه بياناتها ويحقق أهدافها بفاعليه" وكذلك " هي مجموعة من التراكيب والبرمجيات والبيانات التي تعمل بصورة مشتركة لعمليات الشركة " .
- **التدقيق الإلكتروني :** هو التأكد من مدى سلامة البيانات الإلكترونية وصحتها ".
- **مخاطر الأنظمة الإلكترونية :** هي المشاكل الناجمة عن استخدام الأنظمة الإلكترونية والتلاعب والاستخدام غير المصرح به للنظام الإلكترونية وضعف نظام الرقابة والتي قد تعيق عمليه المراجعة ".

- **المعايير التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية :** " هي المعايير والمقاييس التي يجب على المدقق الخارجي الالتزام بها والتي يجب عليه ان يكون ملما بها حتى تسهل عليه عمليه المراجعة مثل "المعايير العامة وغيرها ".

الدراسات السابقة :

دراسة (أبو عطيوي، 2012) بعنوان " أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق الخارجي على جودة المدقق الخارجي "

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق الخارجي على جودة عمل المدقق الخارجي في قطاع غزة، وقد تم إعداد استبانة خصيصاً لعمل هذا الغرض وتم توزيعها على مكاتب التدقيق، واستخدمت برنامج SPSS الإحصائي لتحليل البيانات، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن مخاطر الوصول هي أكثر المخاطر التي يتعرض لها المدقق الخارجي في المنشآت الخاضعة للتدقيق، وأن المهارات والكفاءة تؤثر على عملية التدقيق الخارجية، وقد أوصت الى ضرورة توجيه المزيد من العناية اللازمة لمهنة تدقيق الحسابات بمواكبة التطورات السريعة في المهنة وتطور تكنولوجيا المعلومات، تطوير اداء مهنة مدققي الحسابات فيما يتعلق بمخاطر نظم المعلومات المحاسبية.

دراسة (العبيدي، 2012) بعنوان " مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية وأثرها على فاعلية التدقيق في الأردن "

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الشركات المساهمة في بورصة عمان وتكون مجتمع الدراسة من ثلاث فئات ذات صله بموضوع الدراسة وهم (المدراء الماليون ، المدققون الداخليون ، المدققون الخارجيون)، وقد تم استخدام البرامج الإحصائي SPSS لتحليل البيانات، وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية : وجود أثر ذو دلالة احصائية للمخاطر البيئية الخاصة بنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية على فاعلية عملية التدقيق في الشركات المساهمة، كما كشفت عن وجود مخاطر عند ادخال البيانات، تشغيل البيانات، ومخرجات نظم المعلومات المحاسبية واوصت الدراسة على الآتي : التأكد على الشركات المساهمة العامة الأردنية باستخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية مع الانتباه للمخاطر البيئية التي تقدمها تلك النظم، والاهتمام بإدخال البيانات بشكل آمن.

دراسة (ابراهيم يعقوب، 2011) بعنون " دور المراجعة الخارجية في الحد من مخاطر عملية المراجعة في المؤسسات الاقتصادية "

هدفت الدراسة الى بيان دور المراجعة الخارجية في الحد من مخاطر عملية المراجعة في المؤسسات الاقتصادية من خلال التعرف على المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة، وتوصلت الدراسة الى ان لجان المراجعة تعتبر مؤشراً مناسباً لتقويم فعالية نظام المعلومات المحاسبية الإلكترونية، اوصت الدراسة

بضرورة ان على المراجع الخارجي يقوم بتقويم مخاطر عملية المراجعة قبل البدء في عملية المراجعة لأنها تؤثر في تحديد مسارها.

دراسة (الجوهر وحمدان، 2010) بعنوان " اثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي "

هدفت الدراسة الى الكشف عن اثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي وذلك من خلال تسليط الضوء على ابعاد تأثير تكنولوجيا المعلومات في التدقيق وانواع المخاطر التي يمكن مواجهتها، وتوصلت نتائج الدراسة على ان اكثر المخاطر التي يمكن مواجهتها نتيجة عدم كفاية الإجراءات الرقابية المصاحبة لاستخدام التكنولوجيا، واوصت الدراسة الى ضرورة اهتمام المدقق باختبارات الرقابة التي يؤديها في ظل البيئة التقنية الحديثة بهدف التحقق من وسائل الحماية والحفاظ على سلامة البيانات المستخدمة وصلاحيتها وتخزينها ومن الضروري معرفة الإدارة بالمخاطر المصاحبة لاستخدام التكنولوجيا.

دراسة (ادريس علي، 2008) بعنوان " دور المراجعة الخارجية في تطوير المراجعة الداخلية لنظم المعلومات في الشركات القطاع العام "

هدفت الدراسة الى بيان دور المراجعة الخارجية في تطوير المراجعة الداخلية لنظم المعلومات في الشركات القطاع العام، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج منها ان لجان المرجعة تعزز كفاءة اداء وتطوير نظم المعلومات المحاسبية وكيفية المراجعة وان المراجعة تمثل اداة رقابية على جميع انشطة وبرامج الشركة، اوصت الدراسة بضرورة انشاء لجان مراجعة مؤهلة وتجويد دورها وأدائها لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية.

دراسة (عصيمي، 2008) بعنوان " التدقيق في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات "

هدفت الدراسة الى التعرف على طبيعة عملية التدقيق في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، مع القاء الضوء على تأهيل المدققين الخارجيين لأداء التدقيق لحسابات شركات تعتمد على التشغيل الإلكتروني للبيانات، وقد عملت الدراسة في تحقيق هذه الأهداف على جمع وتحليل وعرض اراء بعض المدققين العاملين ببعض مكاتب التدقيق وذلك بالاعتماد على قوائم الاستقصاء، وقد توصلت الدراسة الى ان عملية التدقيق في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات تختلف في بعض جوانبها عن طبيعة عملية التدقيق في ظل التشغيل اليدوي، كما توصلت الدراسة الى ان التأهيل العلمي للمدققين الخارجيين تتفق الى حد ما بمتطلبات عملية التدقيق في ظل التشغيل الإلكتروني، ولكن التأهيل العلمي يحتاج الى تطوير، حيث ان الأمر يحتاج الى المزيد من المؤهلات والخبرات العملية بما يتفق مع طبيعة التشغيل الإلكتروني للبيانات، وقد اوصت الدراسة بتفعيل كافة الجهود والامكانيات مهنياً وأكاديمياً بهدف تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل عام، والتدقيق الخارجي بشكل خاص.

تعليق على الدراسات السابقة :

تحدثت الدراسات السابقة عن مخاطر استخدام التكنولوجيا ونظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية على جوده عمل المدقق الخارجي، وضرورة مواكبه التطورات في مهنه المراجعة بما يتعلق بمخاطر نظم المعلومات المحاسبية، والاهتمام بوسائل الرقابة التي يؤديها المدقق الخارجي في ظل الأنظمة المحاسبية الإلكترونية بهدف التحقق من وسائل الحماية للبيانات وصلاحيتها لمعرفه المخاطر المصاحبة لاستخدام التكنولوجيا، كما اهتمت الدراسات السابقة عن طبيعة عمليه التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية وضرورة تأهيل المراجع الخارجي للتدقيق في ظل البيئة الإلكترونية.

وما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة بان درستنا تتحدث عن مدى قدره المدقق الخارجي في مراجعة الأنظمة المحاسبية الإلكترونية والالمام بالمعايير العامة للمراجعة واكتشاف نقاط القوة والضعف اثناء المراجعة النظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، وكشف التلاعبات في الأنظمة الإلكترونية وكذلك فحص الأنظمة المحاسبية الإلكترونية والتقليل من مخاطر تلك الأنظمة.

وتكون اوجه التشابه في النقاط التاليه :

1. دراسة نظم المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية.
2. إلمام المراجع الخارجي بالكفاءة المهنية.
3. التطور المهني للمراجع بما يخص الأنظمة المحاسبية الإلكترونية.
4. التقليل من مخاطر الأنظمة المحاسبية الإلكترونية.

وايضاً تكون اوجه الاختلاف في النقاط التالية :

1. ان الدراسات السابقة لم تغطي كافه المعايير للأنظمة المحاسبية الإلكترونية والحصول على ادله الاثبات.
2. لم تستعرض الدراسات السابقة مشاكل نظام الرقابة الداخلية والتأهيل العلمي للمراجع.
3. مضمون الدراسات ومتغيراتها.

الفصل الثاني

تدقيق الحسابات في ظل الأنظمة المحاسبية الإلكترونية

تمهيد:

شهدت بيئة الاعمال في اليمن، كما هو الحال في الدول المتقدمة والنامية، خلال العقدين الماضيين تطورات غير مسبوقة في مجال تكنولوجيا المعلومات و الأنظمة الإلكترونية مما ادي الى ضرورة تطوير خبرة ومؤهلات المدقق الخارجي في مجال الأنظمة الإلكترونية والحاسبات الالية، وذلك الاهمية المعلومات والبيانات التي يقدمها المدقق الخارجي للوحدات التجارية ذات العلاقة. (عوضه ، 2017)

وتم تقسيم **الفصل إلى ثلاثة مباحث:**

المبحث الأول : المدقق الخارجي :

المطلب الأول : التـــدقيق

مفهوم التدقيق الحسابات :

يعرف التدقيق على انه فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصاً انتقادياً منظماً , بقصد الخروج براي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المنشاة في نهاية الفترة الزمنية المعلومة، ومدى تطويرها لنتائج اعمالها من ربح او خسارة عن تلك الفترة.

وعليه :

فان عملية التدقيق تمثل الفحص والتحقيق والتقرير ويقصد **بالفحص** " التأكد من صحة العمليات وسلامتها من انه قد تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها بطريقة صحيحة ". واما **التحقق** " فيعني امكانية الحكم على صلاحية القائم المالية في نهاية الفترة المالية ".

وكما عرفت جمعية المحاسبة الامريكية :

بان التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع الادلة والقرائن وتقويمها بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك للأطراف المعنية.

وقد اتضح من التعريفين السابقين ما يلي :

1. ان التدقيق عملية فحص انظمة الرقابة الداخلية للمنشاة.
2. ان التدقيق عملية منظمة ومنهجية.
3. ان عملية التدقيق تكون مخرجاتها هو ابداء الراي الفني المحايد عن القوائم المالية في فترة زمنية معينة.
4. توصيل النتائج المحققة من خلال تقارير الى الجهات المعنية.

ويمكن للابحثون أنهم يعرفوا التدقيق بأنه:

العملية المنظمة والمنهجية في فحص انظمة الرقابة الداخلية لتأكد من صحة العمليات وسلامتها فحصاً انتقادياً، بغرض الوصول الى نتائج فنية محايدة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمنشاة في نهاية الفترة الزمنية للمشروع، واخراجها على هيئة تقارير تستطيع الاستفادة منها الجهات والاطراف المعنيين.

تقسيمات التدقيق :

ويمكن تقسيم التدقيق الى عدة نواحي هي :

اولاً : من حيث القائم بها : وينقسم الى قسمين :

1. **تدقيق خارجي (مستقل):** هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف خارج الوحدة الاقتصادية(المنشاة) حيث يكون مستقلاً عن ادارة الشركة.
2. **تدقيق داخلي :** هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من داخل الوحدة الاقتصادية ويهدف بدرجة اساسية الى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من ان نظم الرقابة الداخلية فعالة وتقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة.

ثانيا: من حيث الالزام : وتنقسم الى قسمين :

1. **تدقيق اجباري:** هو التدقيق الذي يلزم القانون به.
2. **تدقيق اختياري:** هو التدقيق الذي لا يلزم القانون به ويكون حسب الرغبة.

ثالثا: من حيث النطاق والغرض : وينقسم الى ثلاثة اقسام :

1. **التدقيق المالي (مراجعة القوائم المالية) :** ويقصد به ابداء الراي الفني المحايد عن مدى عدالة ما تعبر عنه البيانات الموجودة في القوائم المالية والمركز المالي للمنشاة والتي تكون مقبولة قبولا عاماً.
2. **التدقيق لأغراض الضريبة والقوانين :** وهو التدقيق لغرض معرفة ما اذا كانت القوائم المالية تعبر عن مدى التزام المنشاة بالقوانين واللوائح والتشريعات الموضوعة.
3. **التدقيق لغرض تقييم الكفاءة الانتاجية :** هذا النوع من التدقيق يقوم به المراجع الداخلي بغرض تقييم النتائج المتوقعة لأي نشاط من انشطة المنشاة.

رابعا: من حيث حجم الاختبارات : وينقسم الى قسمين :

1. **تدقيق شامل :** هو قيام المدقق بفحص كافة العمليات التي حدثت، وينصح بهذا التدقيق في المنشاة الصغيرة.
2. **تدقيق اختباري :** هو قيام المدقق بفحص عينة من العمليات التي حدثت.

خامساً: من حيث توقيت التدقيق :

1. **التدقيق النهائي:** هو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية واعداد القوائم المالية.

2. **التدقيق المستمر:** هو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية اي قبل اعداد القوائم المالية.

اهداف التدقيق :

يتمثل الهدف الاساسي للتدقيق الخارجي في الوقت الحاضر بإعطاء تأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المالية الناتجة عن الخطاء والغش. ولابد من الاشارة الى ان ضرورة وجود مهنة التدقيق تنبع من ضرورة تلبية حاجات المجتمع. وبالتالي فانه يتوقع ان يكون التدقيق في تغير منذ القدم. الا ان اهداف التدقيق الاساسية في بدايات ظهور التدقيق الالزامي تمثلت في اكتشاف الغش والاخطاء الفنية والاخطاء في المبادئ.

وكم يمكن تلخيص السابق في ما يلي :

1. يتمثل الهدف الرئيسي للتدقيق في التأكيد عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات.
2. حماية المنشاة او الشركة من مخاطر الغش والتلاعب.
3. مساعدة المنشاة او الشركة في تطوير نظام الرقابة الداخلي.

اهمية التدقيق :

تتعدد الاطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية كما تتنوع اغراض استخدامها لتلك المعلومات, وذلك لتنوع علاقاتهم بالمنشاة من جهة ولتنوع قراراتهم المبنية على تلك المعلومات المقدمة من جهة اخرى. **ومن هذه الجهات المستفيدة كما يلي :**

1. **المستثمرون :** يحتاج المستثمرون الى تدقيق والى تقرير المراجع القانوني الخارجي لمعرفة ما اذا كانوا سوف يستمرون في المنشاة او لا.
2. **المقرضون :** يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد مقدرة المنشاة في سداد المديونية التي عليهم والقروض والفوائد المتعلقة بها.
3. **الموردين او الدائنون :** يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما اذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تدفع عند الاستحقاق او لا.
4. **العملاء :** يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشاة خصوصاً عندما يكون عليهم التزامات طويلة الاجل.
5. **الحكومة :** تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي انشطة المنشاة وبالمعلومات التي تساعدهم على تنظيم المنشاة.
6. **الجمهور :** يهتمون بالمعلومات التي تزودهم بالاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المنشاة وتنوع نشاطاتها.

المطلب الثاني : المدقق الخارجي :

مفهوم المدقق الخارجي :

يطلق عليه احياناً " المحاسب القانوني " او " مراقب الحسابات " وهو طرف خارجي يزاول مهنه التدقيق من خلال مكتب خاص وبفرض منه صفه الاستقلال وعاده ما يقوم بمراجعه القوائم المالية المنشودة للمؤسسات سواء كانت تجارية او خدمية ويتم مزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقاً للقوانين مزواله مهنته بالإضافة الى مراجعة القوائم المالية للمؤسسة فأن المدقق الخارجي يمكنه القيام بمهام مراجعه الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس المؤسسة كما يمكنه مزاوله المهنة كفرد او من خلال عضويته في المؤسسة وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة وان يتصف المدقق الخارجي بالاستقلال والحيادة من يمكنه من اداء مهنته بموضوعية ودون تحيز. (الصحنه وأخرون، 2007، ص22 – 23)

مفهوم اخر للمدقق الخارجي :

في الواقع الأردني هو مدقق الحسابات المرخصة الذي رخص له بممارسة المهنة بموجب قانون مهنه تدقيق الحسابات رقم (32) لسنه (1985) وقد حدد القانون المذكور الصفات والشروط التي يجب ان تتوفر في اي شخص رخص له بممارسه المهنة بموجب احكام قانون المهنة تدقيق الحسابات تم انشاء جمعية مهنيه للمدقق حسابات في جمعيات مدققي الحسابات القانونية ومن اهدافها رعاية مصالح اعضائها وتنمية روح التعاون بينهم ورفع مستواهم العلمي والفني على ان يكون انتساب المدققين لهذه الجمعية إلزامية . (خالد، 2004، ص107)

ويعتقد الباحثون الى ان المدقق الخارجي هو :

طرف خارجي يتصف بالاستقلالية يجب عليه مراعاة مصالح العملاء الذي يتم مراجعتها والالتزام بقوانين والمبادئ لأبداء رائيه الفني والمحايد لمعرفة مدى مصداقيه وعدالة القوائم المالية حيث يجب ان يكون هناك مصالح مادية للمدقق الخارجي في المؤسسات التي يتم مراجعتها.

يمكن تقييم الشروط التي يجب توفرها في المدقق الخارجي في الآتي :

1. **مؤهلاً تأهيل كافيا :**

ان يكون تأهيل المدقق يشمل كلاً من التأهيل العلمي والعملي .

2. **لدية استقلالية كافيه عن الإدارة :**

يقصد باستقلال المدقق عنصرين محددين وهما :

1. عدم وجود ضغوط قد تمارس كلياً على المدقق الخارجي من قبل الإدارة للإصدار راي غير مناسب.
2. عدم وجود مصالح مادية للمدقق الخارجي في المؤسسة التي يراجع حساباتها كأن يمتلك اسهم في المؤسسات.

3. **ان يكون لديه الخبرة الكافية بعد الحصول على المؤهل الجامعي.**
4. **حدد القانون سنوات العمل لمن يقوم بمراجعة حساب الشركات العامة والمختلطة انه قد مارس المهنة لمدة ثلاث سنوات بعد حصوله على رخصة مزاولة المهنة.** (شريم وبركات، 2011، ص70)

الشروط الأخلاقية الواجب على المدقق الخارجي التحلي بها " الشخصية "

1. الأمانة وذكر الحقائق في التقرير.
2. ان يكون عادلاً في جميع اعماله، وان يكون متيقناً لها، وأن يكون واسع الاطلاع على القوانين المرتبطة بالمهنة.
3. ان يلتزم بالاستقلالية والموضوعية.
4. ان لا يوافق على اي عملية الا اذا كانت قد تفهم طبيعتها.
5. ان يكون صبوراً جداً لان اكبر جانب من عملة روتيني كثيراً مما يدعو للملل.
6. ان يكون حراً غير تابعاً لأي جهة الا لضميره. (شريم وبركات، 2011، ص72 – 75)

حقوق المدقق الخارجي كما يلي :

1. يمكن للمدقق الخارجي ان يطلع على كافة السجلات والدفاتر والمستندات والوثائق كما يحق له الحصول على كافة الادلة والقرائن.
2. يحق للمدقق الخارجي اخذ عينات من الجرد واجراءه في اي وقت يراه مناسبا.
3. يحق للمدقق الخارجي حضور اجتماعات الجمعية العمومية في الشركات وله الحق في ابداء رائية الفني حول القوائم المالية.
4. يحق للمدقق الخارجي الحصول على نسخة من الاستفسارات التي يواجها في مجلس الإدارة المساهمين لحضور اجتماعات الجمعية العمومية.
5. يحق للمدقق الخارجي مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكره خطية ترسل للمؤسسة.
6. يحق للمدقق الخارجي ان يحتجز الاوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملاً و لا يقوم بردها الى المؤسسة حتى يحصل على اتعابه.
7. يحق للمدقق الخارجي تحديد الحسابات وتحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة القوائم المالية. (شريم وبركات، 2011، ص81 – 82)

كما حدد القانون واجبات المدقق الخارجي كما يأتي :

1. القيام بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة.
2. التحقق من قيم الأصول والخصوم للمؤسسة.
3. التأكد من مدى قوة الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع من اختيار عينات للمراجعة بشكل ملائم.

4. تقديم التوصيات والاقتراحات الملائمة.
5. يجب على المدقق الخارجي التأكد الى جانب الفحص والمراجعة ان المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين و اللوائح.
6. التحقق ان المؤسسة تلتزم بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
7. التأكد من فحص عناصر قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.
8. يجب على المدقق الخارجي ان يحضر هو او احد مساعديه اجتماع الجمعية العمومية لمناقشة تقريره.
9. يجب على المدقق الخارجي ان يقرا تقريره على اعضاء الجمعية العمومية بحيث يكون تقريره شاملاً على جميع البيانات الهامة. (شريم وبركات، 2011، ص82 – 84)

اهداف قواعد المهنة للمدقق الخارجي :

تهدف قواعد السلوك المهني الى تحقيق عدة اغراض أهمها :

1. رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعم التقدم الذي احرزته.
2. تسمية روح التعاون بين المحاسب والمدققين ورعاية كمصالحهم المادية والاولية والمعنوية.
3. تدعم النصوص القانونية والاحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدا الكفاية والتأهيل العلمي والعملي للمدقق وحياد مدقق الحسابات في عملة والشروط التي بينها لإمكان اشتغال المهنة.
4. بث الطمأنينة والثقة في نفوس الجمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من العملاء وغيرهم من الطوائف والفئات المتعددة. (خالد، 2004، ص71)

أنواع قواعد السلوك المهني :

1. **من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها :** وهما نوعان :

1. **قواعد قانونية :** هي القواعد التي يضعها المشرع وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة او التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات الشركة.
2. **قواعد تنظيمية :** هي تلك المبادئ والاحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات لحث اعضائها على التمسك بآداب وقواعد سلوك المهنة.

2. **من حيث شكل صدورها ووسيلة اثباتها :** وهما نوعان :

1. **قواعد مكتوبه :** هي تلك المثبتة سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادره عن السطلة التشريعية ام السلطة التنفيذية في البلد ام كانت نشرات من المنظمة المهنية.
2. **قواعد عرفية :** هي تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف عليها المدققون او المحاسبون ويلتزمون بأتعابها والتمسك بها واحترامها ويعتبرونها دستوراً اخلاقياً من الأدب والتقاليد

التي يجب ان يعمل بها كل ممارسين المهنة والبقاء عليها دون الحاجة الى اصدار وثيقه كتابية. (خالد، 2004، ص73 – 74)

المبحث الثاني : مراجعة الأنظمة الإلكترونية :

المطلب الأول : نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية .

تمهيد:

يساهم نظام المعلومات المحاسبية بصورة إيجابية في تقديم المعلومات المفيدة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وعن طريق أفراد وجهات داخل المنشأة، وخارجها، ولكي تحقق المعلومات فوائدها المرجوة ينبغي أن تكون دقيقة وملائمة تقدم في التوقيت المناسب. وهذا يعني ضرورة الأخذ بأحدث تقنية مناسبة للمعلومات، لذا تستخدم والمنشآت الحاسبات إلكترونية في تشغيل وتداول تلك البيانات، وهذا بالتالي أثر كثيراً على عملية المراجعة، حيث نشأت الحاجة للمراجعة الآلية من أجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات التي تجعلها أساساً يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرارات.

وتعتبر التكنولوجيا الحديثة وخاصة تكنولوجيا المعلومات أحد المعايير المهمة لقيام تقدم الدول لما لها من دور حيوي ومزايا في بيئة المعلومات المحاسبية بشكل خاص بالتكنولوجيا الحديثة، وخاصة تكنولوجيا المعلومات.

مفهوم المراجعة الإلكترونية :

يقصد بها عملية جمع وتقييم أدلة لتحديد ما إذا كان استخدام الحاسوب يساهم في حماية أصول المنشأة، ويؤكد سلامة بياناتها، وتحقق أهدافها بفعالية، وتستخدم مواردها بكفاءة.

وكذلك هي عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المراجع في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق.

وايضاً هي عملية تجميع وتقويم الأدلة لتحديد مدى كون نظام الكمبيوتر قد تم تصميمه ليحتفظ بالبيانات كامله، ويحمي الأصول، ويسمح بتحقيق الأهداف التنظيمية لاستخدام الموارد بفعالية .(شعبان، 2011، ص175)

مفهوم النظام :

هو مجموعة من العناصر (بشري، مادي، برامج، إجراءات) تتفاعل فيما بينها لتحقيق هدف معين.(عصيمي، 2014، ص25)

مفهوم نظام المعلومات :

هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين المعلومات لتدعم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم، بالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة.

هو مجموعة مواد، برامج، أفراد، بيانات وإجراءات مساعدة على اكتشاف معالجة، تخزين، وتوصل معلومات بشكل (بيانات ، نصوص ، صور ....) في المنشآت . (أبو زيد وأخرون، 2008، ص47)

ويعتقد إن مفهوم نظام المعلومات هو :

مجموعة من الأنظمة الفرعية المترابطة التي تعمل معاً لجمع و تشتغل وتخزين وتحويل وتوزيع المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة، وهو نظام منهجي محسوب قادر على تحقيق تكامل البيانات من مصادر مختلفة ليشكل نظام معلومات متكامل بقصد توفير المعلومات الضرورية لتحقيق الأهداف المختلفة بشكل سليم.

مكونات نظام المعلومات المحاسبية :

يتكون نظام المعلومات من المدخلات ، المعالجة ، المخرجات ، والتغذية العكسية . وهذه المكونات وتقوم بوظائف متعددة لتسهيل العمل داخل المنشآت وهي موضحة كما يلي : (عصيمي ، 2014 ، ص25)

1. **المدخلات :**

هي مفردات ومعطيات تصف الأحداث والموجودات التي النظام، أو جميع العوامل التي تؤثر على النظام، وهي الموارد التي تدخل تمهيداً لتحويلها لشي جديد، وقد تكون موارد مالية أو مادية أو بيانات يعاد تشغيلها على شكل تغذية عكسية. (عصيمي، 2014، ص26)

2. **المعالجة :**

هي الجانب الفني من النظام والتي تمثل التحويلات التي تطرأ على المدخلات للوصول إلى مخرجات، حيث يحدث تفاعلاً بين عناصر النظام المختلفة من ناحية وبينها وبين مدخلاته من ناحية أخرى، وتمثل المعالجة حالة من التفاعل المحدد (الذي يتم التحكم بها) وجميع العمليات الحسابية والمنطقية التي تجري على المدخلات لتحويلها إلى مخرجات. (عصيمي، 2014، ص26)

3. **المخرجات :**

هي معلومات مفيدة تساعد متخذ القرارات المختلفة، وتمثل المخرجات الناتج النهائي لتفاعل مكونات النظام والتي يتم الحصول عليها من المدخلات التي خضعت إلى عملية المعالجة. (عصيمي، 2014، ص26)

4. **التغذية العكسية :**

تهدف إلى ضبط عمليات النظام لتكون المخرجات موافقة للأهداف، وتعمل على تقييم النتائج، وكما هي أحد أهم الأنواع الرقابية للتأكد السير السليم للخطط الموضوعة والتأكد من عدم وجود خرق أو تجاوز للإجراءات والسياسات، وتعتبر مدخلات نظام جديد. (المطيري، 2012، ص15)

مهام نظام المعلومات :

1. **إدخال البيانات أو تجميعها :**

تتميز هذه المرحلة بعدة خطوات من جلب البيانات من مصادر مختلفة إلى نظام المعلومات ثم تسجيلها بالتأكيد من مدى صحتها ودقتها إلى تحويل هذه البيانات من نقطة الحصول عليها إلى أماكن تشغيلها.

ويمكن توضيح هذه المراحل كما يلي :

1. **التسجيل :** جلب البيانات الخاصة بالأحداث والعمليات والقرارات إلى النظام ثم تسجيلها لغاية استعمالها في عملية التشغيل.
2. **التدقيق :** فحص البيانات للتأكد من صحتها واكتمالها وأن عملية حصرها وتسجيلها قد تمت بطريقة صحيحة ودقيقة.
3. **التصنيف :** وضع البيانات في مجموعاته أو فئات متجانسة مشترك فيها خصائص معينة باستخدام معايير للتصنيف.

2. **تشغيل أو معالجة البيانات :**

تقتضي عملية المعالجة ضمن نظام المعلومات تحقيق ثلاث مطالب هي :

1. **إمكانية التوصل إلى معطيات :** ويتطلب هذا أن تسمح قاعدة المعطيات للسير في التوصل وبصفة انتقائية إلى المعطيات التي تزيد استعمالها.
2. **إمكانية صياغتها في الشكل المرغوب به :** وذلك إما في شكل جداول أو أشكال أو نصوص ... إلخ.
3. **الاستعمال :** أي استعمالها بصفة تجعل منها معلومات بقيمة مضافة إزاء مشاكل يتلقاه المسير كاتخاذ القرارات، التخطيط، المراقبة، الاتصال ... إلخ.

وهذا يقتضي القيام بعمليات حسابية مركبة تحتاج إلى وضع نماذج لاتخاذ القرارات.

3. **التخزين :** يقصد به وضع البيانات المخزنة في ملفات أو قواعد البيانات، حيث تقدم البيانات المخزنة مختلف الأحداث التي بالمنشأة، وكما قد يتم تخزينها بصفة دائمة أو مؤقتة بغية زيادة تشغيلها.
4. **تحديث البيانات :** أي تجديدها بما يواكب الوضع للمنشآت.
5. **استدعاء البيانات :** لابد من وجود إمكانية حفظ وتخزين البيانات ثم إمكانية استرجاعها وقت الحاجة .
6. **الرقابة والحماية :** أي حماية البيانات من التلاعب والتأكد من صحتها ومن ثم تحقيق الدقة في المعلومات.

7. **إنتاج المعلومات :** آخر وظيفة لنظام المعلومات أو ضع معلومات في يد المستخدمين سواء من داخل المنشأة أو خارجها من أجل اتخاذ قرارات صائبة، ويتطلب ذلك إنتاج تقارير وتوصيلها. (عصيمي، 2014، ص115 ، ص152)

وقد توصل الباحثون الى ان مفهوم نظام المعلومات المحاسبية هو :

نظام فرعي للمعلومات داخل المنشأة يتكون من مجموعة مترابطة من المستندات والدفاتر والسجلات والتقارير والقوائم المحاسبية والأعمال والإجراءات والترتيبات التي يتم عن طريقها تجميع وتحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص وتفسير البيانات المتعلقة بالمعاملات الاقتصادية. ويعتبر هيكل متكامل داخل المنشأة حيث يقوم باستخدام الموارد المتاحة والأجزاء الأخرى لتحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات محاسبية بهدف إشباع احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

خصائص نظام المعلومات المحاسبية الالكترونية :

1. **السرعة** وتتمثل في الآتي :
   1. سرعة ادخال المعلومات في النظام.
   2. سرعة اجراءات التعديلات على المدخلات في النظام.
   3. سرعة أعداد التقارير في النظام.
   4. سرعة تقديم الخدمة ووصولها إلى المستخدم النهائي.
2. **الدقة** وتتمثل في الآتي :
   1. ندرة وجود أخطاء وتناقضات في التقارير والمخرجات في النظام.
   2. يمكن الاعتماد على البيانات الناتجة من النظام.
   3. يوفر النظام المطبق معلومات دقيقة. (المطيري، 2005، 19)
3. **الكفاءة والفعالية** وتتمثل في الآتي :
   1. يؤدي النظام المطبق الآلي إلى تخفيض التكلفة.
   2. يلائم النظام المطبق الآلي لأعمال معينة ويؤديها بإنتاجية عالية.
   3. يوفر النظام المطبق الآلي لمستويات الإدارة التقارير اللازمة.
   4. النظام المطبق الآلي يعمل على تقليص الإجراءات الروتينية المستخدمة في الشركة.
   5. يلبي النظام المطبق الآلي المستخدم بالأهداف والمتطلبات المحددة له.
4. **الموثوقية** وتتمثل في الآتي :
   1. تتميز البيانات المستخرجة من النظام المطبق الآلي بمصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها.
   2. البيانات الناتجة عن النظام المطبق الآلي تطابق الواقع الفعلي.

3. المعلومات التي يوفرها النظام المطبق الآلي تكون ودقيقة.

5. **المرونة** وتتمثل في الاتي :

1. يوفر النظام المطبق الآلي الحصول على كل ما تحتاجه الشركة من بيانات بسهولة.
2. تتوفر في النظام المطبق الآلي القدرة على تلبية احتياجات و مستويات الادارة بما يستجد من تقارير.
3. النظام المطبق الآلي يعمل على توصيل المعلومات بشكل سهل وبسيط.
4. النظام المطبق الآلي لا يحتاج إلى فترة طويلة من التدريب لسهولة التعامل معه.

المطلب الثاني : مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية

في ظل بيئة المعالجة الإلكترونية للبيانات والتي أصبحت تعتمدها أغلب المؤسسات فإن المراجعة النظم الإلكترونية حتمية في ظل هذه البيئة.

وسيتم التطرق في هذا المتطلب الى مفهوم مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية وأهداف مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية وطرق أو اساليب مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية وأخيراً سيتم التطرق إلى مخاطر مراجعة النظم الإلكترونية.

مفهوم مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية :

تعرف بانها عملية جمع وتقييم الأدلة لتحديد ما اذا كان استخدام نظام المحاسبية يساهم في حماية أصول المؤسسة، ويؤكد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة (جربوع، 2001)

ويتضح من خلال هذا التعريف أن مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية تسعى إلى تحقيق نفس أهداف المراجعة اليدوية من حيث :

- إبداء الراي.
- خدمة الإدارة.

أهداف مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية :

مراجعة النظم المحاسبية المعتمدة على الحاسب الآلي لا تختلف عن مراجعة النظم المحاسبية اليدوية من حيث الهدف، لان الهدف العام لعملية المراجعة واحد، ولكن يمكن الاختلاف في تصميم وأداء اختبارات الرقابة واختبارات التحقق.

وتنص الفقرة رقم (12) من المعيار الدولي (ISA NO. 401) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين "لا تتغير أهداف المراجعة المحددة للمراجع سواء تم تشغيل ومعالجة البيانات المحاسبية يدوياً أو عن طريق استخدام الحاسب الإلكتروني" (لطفي، ص25)

ويمكن تناول أهداف مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في التالي:

1. التأكد من فعالية الرقابة الداخلية للبيانات وأجهزة الحاسب الإلكتروني والشبكات، توصيل الأجهزة من وصول غير مصرح بهم، بهدف النسخ او التعديل او التدمير.
2. التأكد من أن امتلاك البرامج وتطويرها والتعديل عليها يتم بموجب تفويض الإدارة.
3. التأكد من أن معالجة العمليات المالية والملفات والتقارير وأي سجلات إلكترونية أخرى تتم بدقة وبشكل كامل.
4. التأكد من أن ملفات النظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني تتميز بالدقة والاكتمال والسرية.

طرق او اساليب مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية:

أصبح استخدام أساليب المراجعة القائمة على الحاسبات عنصراً ضرورياً لأداء مراجعة بصوره فعالة، ولاختيار البيانات، النظم، والبرامج وهي كما يأتي :

1. أسلوب المراجعة حول الحاسب :

يقوم هذا المدخل على اهتمام المدقق بالمدخلات والمخرجات، وعدم الاهتمام بما يجري داخل الحاسوب من عمليات تشغيلية، بافتراض أن الأمور الرقابية العامة تساعد في ضبط المدخلات والمخرجات، وينظر المدقق في هذا المدخل إلى جهاز الحاسوب كصندوق اسود BLACK BOX ويقوم بالتركيز على المدخلات والمخرجات كما في التدقيق اليدوي بالرجوع إلى المستندات الأصلية والتحقق من صحتها ودقتها ومدى توفر الشروط القانونية فيها وتوفير التفويض المناسب بإعدادها وإدخالها الى الحاسوب، ثم يقوم المدقق بالتحقق من المخرجات ومقارنتها مع المدخلات والتحقق من انسجام المخرجات مع المدخلات (الذنيبات، 2009)

2. اسلوب المراجعة خلال الحاسب :

يقصد بالتدقيق من خلال الحاسب أن الحاسب وبرامج الحاسب سوف ينظر لها كهدف لتدقيق، بمعنى أن المدقق يركز على الحاسب وبرامجه مباشرة وليس فحص نتائج التشغيل مثل المخرجات او الملفات، وفي ظل التدقيق من خلال الحاسب يكون هدف المدقق أداء اختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية على الحاسب وبرامج الحاسب، سواء كانت برامج تشغيل الحاسب أو برامج التطبيق. (علي وشحاتة ،2004، ص41)

وهناك العديد من الأساليب والوسائل المستخدمة في تدقيق الأنظمة المحوسبة وفقاً لتدقيق من خلال الحاسب وهي كالتالي :

I. أسلوب البيانات الاختيارية :

باستخدام هذا الأسلوب يقوم المدقق باختبار عمليات حقيقية ووهمية يقوم هو بإعدادها ومن ثم يقوم بمعالجتها باستخدام برامج الحاسب الإلكتروني لدى حاسوب العميل، الهدف من هذا المدخل هو تحديد ما إذا كانت برامج الحاسب الإلكتروني لدى العميل يمكنها أن تشغل العمليات المالية الحقيقية والوهمية،

والتحقق من ذلك يقوم المدقق بإدخال أنواع مختلفة من العمليات المالية في برنامج العميل تحت إشرافه، حيث يتم تحديد ما إذا كانت برامج الحاسب الإلكتروني لدى العميل ستعالج الأنواع المختلفة من البيانات بالشكل الصحيح وكما هو مبرمج لها ، وهذا الطريقة غالباً ما تستخدم في اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، وفي حال تم استخدام هذه الطريقة على المدقق التأكد من تحقق الأمور التالية :
(الذنيبات، 2010، ص 340 – 341)

1. أن البيانات الاختبارية تشمل جميع الحالات التي ينوي المدقق اختبارها وذلك باستخدام بيانات حقيقية وهمية.
2. أن الاختبارات تنفذ على البرامج التي يستخدمها العميل خلال السنة ككل وليس فقط في نهاية السنة، وذلك لأن العميل قد يقوم بإدخال تعديلات على البرامج وبالتالي لابد من اختبار هذه البرامج قبل وبعد التعديلات.
3. التأكد من إلغاء جميع البيانات الاختبارية بعد الانتهاء من عملية الاختبار.

II. اسلوب المحاكاة المتوازية :

وفي هذه الطريقة يقوم المدقق بمعالجة بيانات الشركة الفعلية باستخدام برامج مشابهة لتلك التي يستخدمها العميل، ويقوم المدقق باستخدام هذا الأسلوب عدة مرات خلال السنة تحت التدقيق. ويميز هذا الاسلوب في استخدامه لبيانات حقيقية، فيستطيع المدقق التحقق من العمليات عن طريق تتبع المستندات الأصلية. يمكن زيادة حجم العينة بشكل كبير دون تحمل تكاليف كبيرة. ويستطيع المدقق إدارة الاختبارات بشكل مستقل. لكن على المدقق عند استخدام هذا الاسلوب أن يتوخى الحذر أكثر في اختيار البيانات المستخدمة في المحاكاة لتمثيل البيانات المالية الحقيقية للعميل. (الذنيبات، 2006، ص319 – 320)

III. اسلوب الملف الاختباري المندمج مع نظام التشغيل :

وفي هذا الطريقة يقوم المدقق باستخدام ملفاً وهمياً DUMMY FILE مندمجاً مع الملفات البيانات الحقيقية تتضمن بيانات اختيارية لعمليات وهمية لم تحدث فعلاً. ويتم تشغيل البيانات الحقيقية مع البيانات الوهمية في نفس الوقت ومن ثم مقارنة نتائج تشغيل البيانات الوهمية مع نتائج البيانات الحقيقية. ويتميز هذا الاسلوب بان البيانات الوهمية يتم اختبارها أثناء وقت التشغيل العادي للبيانات الحقيقية. وكذلك مكن المدقق من اختبار جميع الخطوات المحاسبية والإجراءات أكثر شمولاً لنظام التشغيل. (عصيمي، 2014 ، ص259)

IV. اسلوب التشغيل المتزامن :

وهي عباره عن تكنولوجيا تتضمن التعديل على برامج الحاسب لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يتم تصميم برامج لها صفة الإشراف على عمليات المعالجة تؤدي الى فحص البيانات الحقيقية أثناء معالجتها

إلكترونياً والتحقق من أمانتها بالإضافة إلى ضبط العمليات غير العادية (التجاوزات) طبع تقارير عن هذه العمليات والبيانات الخاصة بها، ويسمى هذا الاسلوب بالمراجعة المستمرة.

ولكي تتحقق الفائدة من هذا الأسلوب يجب على المدقق الاشتراك في تصميم النظام لتحقق من مدى كفاية الضوابط المختلفة، واقتراح أي ضوابط إضافية تساعد في اكتشاف التجاوزات (الاستثناءات).

V. اسلوب التشغيل تحت رقابة المراجع :

طبقاً لهذا الاسلوب يتم التشغيل او إعادة التشغيل الإلكتروني لبيانات معينة بقصد التحقق منها تحت رقابة المراجع، ويقتضي ذلك أن يحتفظ المراجع بنسخة من البرامج التي تتم تشغيل البيانات وفقاً لها ويتم تشغيلها من وقت لآخر على البيانات الحقيقية، وتحليل الفارق، وتحديد الأسباب وبالتالي فإن هذا الاسلوب يساعد في اكتشاف أي تعديلات غير مصرح بها يتم إجراؤها أيضاً على النسخة التي يحتفظ بها المدقق ويلاحظ هنا أن التحقق يتم باستخدام نسخة من البرامج الأصلية مع البيانات الحقيقية و الفعلية. (عصيمي، 2014، ص263)

3. اسلوب المراجعة باستخدام الحاسب :

يقصد بالمراجعة باستخدام الحاسب أن الحاسب وبرامجه تستخدمان كأداة من أدوات عملية المراجعة ويجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي لزيادة فعالية تنفيذ إجراءات المراجعة، حيث يوفر استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي للمدقق الفرصة لتطبيق إجراءات معينة على كل الحسابات او كل العمليات ويعتمد هذا الاسلوب على استخدام حزم برامج المراجعة التي تضم برنامجاً او اكثر مصمماً لإنجاز واختبار وظائف تشغيل البيانات.

وهناك مجموعة من البرامج التي تستخدم لهذه الغايات وهي :

1. برامج الخاصة :

يتم تصميمها بشكل خاص حسب مواصفات التي يطلبها العميل (المدقق).

2. برامج الخدمات:

ويستخدم في عمليات التصنيف والدمج والمهمات الاخرى المتعلقة بحفظ الملفات.

3. برامج العامة :

وتستخدم هذه البرامج على نطاق واسع في استعادة البيانات من نظام العميل لاستخدامها بواسطة المدقق في اختبارات التحقق من صحة العمليات و الأرصدة، حيث يقوم البرنامج بتحديد أماكن العمليات المحددة التي يرغب المدقق في الحصول عليها. (عصيمي، 2014، ص264)

وتبعاً لهذا المدخل يقوم المدقق بتدقيق الأنظمة الإلكترونية بواسطة برامج التدقيق الإلكترونية، وهذه البرامج مصممة لتنفيذ عملية التدقيق، وقد تكون عامة او خاصة او خدمات، أي تكون معدة خصيصاً لعملية تدقيق معينة، وتقوم هذه البرامج بعدة مهام تنفيذاً لعملية التدقيق.

4. اسلوب مركز عمل المراجعة :

وفقاً لهذا الاسلوب يتم استخدام حاسب صغير مع البرامج المناسبة كمركز عمل يقوم المدقق باستخدام البيانات الضرورية من ملفات العميل، وإجراء الاختبارات اللازمة في الحاسب الصغير مباشرة.

5. اسلوب المراجعة الآنية :

وفقاً لهذا الاسلوب يمكن للمدقق أن يراجع المعاملات التي تتم في حينها أي المراجعة أولاً بأول، ويفضل استخدام هذا الأسلوب في مراجعة المعاملات التي تتطلب مراجعتها بعد تنفيذها مباشرة كبعض المعاملات التجارة الإلكترونية وغيرها من المعاملات التي إذا لم يتم مراجعتها في حينها لا يستطيع المدقق مراجعتها بعد ذلك. (عصيمي، 2014، ص270)

مخاطر مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية :

تعتبر المخاطر المقصودة أشد خطورة على أداء فاعلية النظام وتزداد تلك الخطورة في النظم الإلكترونية، وتكمن خطورة مشاكل أمن المعلومات في عده جوانب منها تقليل أداء الأنظمة الإلكترونية، او تعطيلها بالكامل مما يؤدي الى توقف الخدمات، أما الجانب الأخر فيشمل سرية وتكامل المعلومات، حيث قد يؤدي الاطلاع والتنصت على المعلومات السرية أو تغييرها إلى خسائر كبيرة معنوية ومادية.

ويمكن تصنيف أنواع التهديدات والأخطار بحسب مصادرها كما ذكرها الشريف (2006) إلى أربعة أنواع رئيسية :

1. خرق النظم بهدف الاطلاع على المعلومات المخزنة فيها والوصول إلى معلومات شخصية أو أمنية عن شخص ما.
2. خرق النظم بهدف التزوير او الاحتيال.
3. خرق النظم بهدف تعطيل عن العمل لأغراض تخريبية باستخدام ما يسمى البرامج الخبيثة.
4. أخطار ناتجة عن فشل التجهيزات في العمل أعطال كهربائية ، حريق، كوارث طبيعية. (الذنيبات، 2006)

المطلب الثالث : الاجراءات التحليلية والتقليل من مخاطر المراجعة الالكترونية

تعد الأنظمة الإلكترونية من الوسائل التي تتطلب جهد اكبر من المدقق الخارجي ليكون ملماً بمراجعة الانظمة الالكترونية. حيث ان الأنظمة الإلكترونية تتطلب مدى المام المدقق الخارجي بالرقابة على المدخلات حيث لا توجد ادلة اثبات كما هي في النظام اليدوي. كذلك الرقابة على انظمة التشغيل الالكتروني عن طريق وسائل فحص الأنظمة الإلكترونية خلال الحاسوب والبرامج الخاصة للتأكد من مدى قدرة النظام وكفاءته في مراجعة الأنظمة الإلكترونية ، وايضاً مدى قدرة المدقق الخارجي بالرقابة والتقليل من مخاطر المراجعة في ظل الأنظمة الإلكترونية وذلك ان المدقق الخارجي ملماً بكافة المعايير الدولية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

فحص الأنظمة الإلكترونية :

ان اهداف المراجعة تظل نفسها حتى في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات حيث ان اهداف المراجعة الإلكترونية تتضمن الاتي :

1. ابداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية. (حجر، 2016 ، ص34)
2. خدمة الادارة في توفير معلومات عن مدى صحة القوائم المالية والمصادقة عليها، ولا تختلف مسؤولية المدقق الخارجي في ابداء الرأي الفني حول القوائم المالية في النظام الإلكتروني عن اليدوي وكذلك معايير المراجعة ولكن تختلف اساليب المراجعة في النظام الإلكتروني عن اليدوي.

وتتطلب عملية فحص الأنظمة الإلكترونية اجراءات المراجعة للأنظمة الإلكترونية الآتي :

اولاً : على المدقق الخارجي جمع المعلومات عن قسم التشغيل الالكتروني مثل :

1. موقع القسم الالكتروني في الهيكل التنظيمي للمنشأة.
2. عدد العاملين في القسم الإلكتروني ومؤهلاتهم.
3. مهام كل شخص يعمل في قسم التشغيل الإلكتروني.
4. معرفة الناحية الفنية للأجهزة الإلكترونية وانظمة التشغيل.

ثانياً : على المدقق الخارجي معرفة البرامج الإلكترونية المستخدمة في المنشاة.

ثالثاً : على المدقق الخارجي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الأنظمة الإلكترونية.

رابعاً : على المدقق الخارجي دراسة عدد العمليات التي يتم تشغيلها وتحديد الوقت اللازم لتنفيذها. (حجر، 2016، ص136)

بحيث يتم تعريف المراجعة الإلكترونية :

هي عملية تقييم وجمع لتحديد ما اذا كان استخدام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المنشأة ويؤيد سلامة بياناتها. (نظم المعلومات المحاسبية، 1999، ص45)

وقد عرفت المراجعة الإلكترونية بانها :

قيام المدقق الخارجي بتقييم و رقابة كافة العمليات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.

(مراجعة وتقييم الانظمة الالكترونية للتقليل من مخاطر المراجعة الالكترونية، 2008، ص84)

وفي واعتقاد الباحثين أن المراجعة الإلكترونية :

هي قيام المدقق الخارجي بالتأكد من صحة كافة المدخلات والإنظمة التشغيلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات وفقاً لإلمامه بالأنظمة الإلكترونية.

وتتضمن فحص الأنظمة الإلكترونية الآتي :

1. فـــــحص المـــــدخلات :

يتم تصميم اجراءات مراجعة الأنظمة الإلكترونية للمدخلات ان يتأكد المدقق الخارجي بان البيانات التي تم تشغيلها تمثل بيانات تم التصديق عليها وانها دقيقة وصحيحة. (نظم المعلومات المحاسبية، 1999، ص202)

واهم اجراءات فحص المدخلات :

1. يجب التأكد من أن البيانات التي تسجل داخل المنشأة مسجلة على نماذج خاصة.
2. يجب ان تتوافر في النماذج صفة الوضوح.
3. يجب ترميز النماذج بطريقة تسهل من عملية مراقبتها.
4. يجب التأكد من ان البيانات التي يغذى بها الحاسوب قد تم تغذيته بها فعلاً.
5. يجب التأكد من عدم وجود اخطاء حسابية بالنماذج او اخطاء في نقل البيانات.
6. يجب التأكد من كل الخطوات التي تمر بها المدخلات.
7. يجب التأكد من وجود قواعد وتعليمات سليمة تحدد واجبات ومسؤوليات مشغلو البيانات.
8. يجب اتباع سياسة التخصص وتقسيم العمل بين العاملين في اعداد وتشغيل البيانات.
9. يجب اعداد اختبارات للتأكد من تطبيق اساليب الرقابة.

ففي ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات فان المدخلات يتم ادخالها مباشرة الى الحاسب الآلي دون وجود مستندات تدعم هذه المدخلات مما يؤدي الى زيادة امكانية التلاعب فيها بالإضافة الى وجود نقص في المخرجات المرئية مثل احتفاظ جزء من عمليات الشركة في الحاسب الآلي مما يؤدي الى تغيير البيانات من خلال مواقع الشركة ويتطلب اجراءات للفحص مثل :

1. التأكد من صحة وسلامة ادخال البيانات.
2. عدم اتاحة الفرصة بالتعديلات حتى لا يتم ادخال بيانات متلاعب فيها.

2. فحص انظمة التشغيل الالكتروني للبيانات :

حيث يقوم المدقق الخارجي بالرقابة على انظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات بهدف التأكد من مصداقية ودقة التشغيل الإلكتروني للبيانات وذلك باتباع الاتي :

1. يجب على المدقق الخارجي التعرف على الاسلوب المستخدم في اعداد برنامج التشغيل الإلكتروني للبيانات.

2. يجب فحص برنامج التشغيل للبيانات.
3. يجب على المدقق الخارجي التأكد من وجود نظام رقابة داخلي قوي على عمليات التشغيل الإلكتروني للبيانات.
4. يجب على المدقق الخارجي التأكد من ان كل البرامج الإلكترونية التي تم تشغيلها قامت في ظل نظام رقابة داخلي قوي.
5. يجب على المدقق الخارجي التأكد من عدم وجود أي تعديلات من جانب المشغلين.
6. يجب على المدقق الخارجي التأكد من عدم قيام المشغلين بتغذية الحاسب الآلي بأي برنامج تشغيل دون معرفة الإدارة. (نظم المعلومات المحاسبية، 1999، ص40)
7. يجب على المدقق الخارجي التأكد من وجود اثنين من المشغلين على الأقل في كل وردية.
8. يقوم المدقق الخارجي بالرقابة واختبار كفاءة النظام الالكتروني باستخدام بيانات الاختبار ويحدد النتائج مسبقاً وعليه تتبع الأثر على تلك الأرصدة ويقوم المدقق الخارجي بتشغيل عمليات وهمية مشابهه للعمليات التي يقوم العميل بتشغيلها وبعد ذلك يتم الحصول على نتائج العمليات التي يتم تشغيلها ثم تقارن مع النتائج التي يتم تشغيلها بطريقة صحيحة ام لا.

وتتم مراجعة أنظمة التشغيل بأساليب مختلفة ومنها :

1. أسلوب بيانات الاختبار.
2. اسلوب الملف الاختباري.
3. اسلوب التشغيل المتزامن.
4. اسلوب المحاكاة المتوازية.
5. اسلوب التشغيل تحت رقابة المراجع ويتم التوثيق من موثوقية الانظمة الالكترونية.((SENDS, 2005, P735

3. فحص المخرجات (النتائج) :

يقوم المدقق الخارجي بهذه الإجراءات بهدف التأكد من مصداقية ودقة المخرجات والتي يتم معالجتها من خلال التشغيل الالكتروني للبيانات **وهناك اجراءات لفحص المخرجات ومنها الآتي :**

1. يجب التأكد من ان كل المخرجات قد تم تشغيلها وتسجيلها في سجل خاص (سجل المخرجات). (أصول المراجعة والرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، 2005، ص100)
2. التأكد من مراجعة مخرجات التشغيل الإلكتروني يدوياً.
3. يجب التأكد من ان تلك المخرجات في الشكل والمحتوى المناسب.
4. يجب التأكد من ان تلك المخرجات تمثل المعلومات التي يحتاجها المستفيد وانها صحيحة.

5. التأكد من ان نتائج المخرجات يقتصر على الموظفين المختصين.(نظم المعلومات المحاسبية، 1999، ص102)

وهناك اساليب لفحص مخرجات الانظمة الالكترونية :

1. **اسلوب استخدام البيانات الاختبارية المتكاملة :**

حيث يقوم المدقق الخارجي بمراجعة الأنظمة الإلكترونية عن طريق اضافة قسم او فرع ضمن النظام الآلي ويقوم بإدخال عمليات بنفس العمليات ثم يقوم بدراسة الفروقات بين مخرجات الفرع والنظام الآلي.

2. **اسلوب المحاكاة :**

ويقوم المدقق الخارجي بأنشاء برنامج مماثل لبرنامج المنشأة التي يقوم بمراجعتها.

3. **اسلوب المراجعة باستخدام البرامج الآلية بالتعاون مع متخصصين في البرامج المحاسبية :** (INTERNATIONAL SEAL USAGE GUIDE, 2004, P, 25)
4. **برامج مراجعة متخصصة** / وهي برامج لمراجعة حسابات شركة معينة تتناسب مع ظروف وطبيعة تلك المنشأة.
5. **برامج مراجعة عامة** / وهي برامج مراجعة عامة يتم تصميمها المراجعة حسابات أي منشأة وتقوم بالآتي :
   1. فحص السجلات المحاسبية للتأكد من جميع العمليات.
   2. اختبار صحة العمليات الحسابية.
   3. اختبار مفردات العينة واختبار نتائجها. (القشي، 2003، ص62)

التقليل من مخاطر مراجعة الأنظمة الإلكترونية :

عند قيام المدقق الخارجي بمراجعة الأنظمة الإلكترونية فانه يتعرض المراجع لمخاطر تنجم عن استخدام الأنظمة الإلكترونية والتلاعب بها مثل: تسلل الافراد للأنظمة الإلكترونية من خلال شبكات التجسس المختلفة، واستخدام كلمة سر واحدة لجميع الموظفين.

حيث يقوم المدقق الخارجي بالتقليل من مخاطر المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات كالآتي :

1. توفير نظام رقابة داخلي قوي.
2. وضع اجهزة الحاسب الآلي في غرفة مغلقة والسماح فقط للمخولين بالدخول.
3. مراقبة الوصول الى البيانات عن طريق تحديد الموظفين والادارة والمسؤوليات.
4. تمويه ملفات البيانات بحيث يتم مسح برنامج الحماية. (مراجعة الاصول المحاسبية والمهنية، 2005، ص188)

مخاطر مراجعة الأنظمة الإلكترونية :

1. حدوث أعطال مفاجئة في الأنظمة الإلكترونية.

2. البرمجيات الخبيثة (كالفيروسات ، الدودة الالكترونية) .
3. سوء الاستعمال والاهمال.
4. عدم كفاءة الافراد والبرامج.
5. وجود ثقب آمني في نظام WINDOWS IT.
6. وجود فجوة امنية في نظام INTERNET EXPLORER.

التقليل من مخاطر مراجعة الأنظمة الإلكترونية :

1. التأكد من وجود سجلات يدوية عن تلك المستندات الإلكترونية.
2. توضيح مسارات ووضوح المخرجات.
3. اعداد نسخ احتياطية لملفات البيانات.
4. المحافظة على الجهاز من الفيروسات.
5. عدم استجلاب اقراص مجهولة غير امنة.
6. الحرص على حماية الجهاز بكلمة سر.
7. عدم ترك الجهاز مفتوحا عند مغادرة الغرفة.
8. توفير الموظفون والاجهزة بشكل مؤهل.
9. ضرورة تحديث برنامج التشغيل باستمرار.
10. التأكد من ترشيد عمليات اتخاذ القرارات. (اصول المراجعة والرقابة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات، 2008، ص170)

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: منهجية البحث

- **اتبعت الباحثين المنهج الوصفي الكمي التحليلي وذلك للأسباب الآتية:**
  - تحديد الهدف أو المشكلة في وجمع كافة البيانات المتوفرة عنها.
  - تحويل الهدف أو المشكلة إلى عبارة استفهامية، التي من شأنها أن تشكل تحدياً للدماغ فيعمل على الإنتاجية أكثر.
  - وضع الفرضيات الأولية لحل هذه المشكلة، وتكون بناءً على دراسات سابقة للمشكلة.
  - تطبيق الفرضيات على المشكلة ودراسة مدى تأثيرها على النتائج الناتجة ومطابقتها مع النتائج المفروضة.
  - دراسة العديد من التصرفات والملاحظات.

مصادر البيانات وأدوات جمعها:

مصادر البيانات:

اعتمد الباحثين علي نوعين من المصادر كالآتي:

- **مصادر أولية:** وهي أفراد العينة التي جمعت منها البيانات الأساسية؛ وذلك من خلال الاستبانة التي صممت لهذا الغرض المناولة يد بيد مع تقديم شرح مفصل عن طبيعة فقرات الاستبيان للتأكيد على وضع الإجابة في المكان المناسب.
- **مصادر ثانوية:** هي عبارة عن كتب، أو دراسات سابقة، أو دوريات يتم الحصول عليها في المكتبات أو من خلال الانترنت، وتستخرج منها البيانات، وهي حديثة.

أداة البحث:

اعتمدت الباحثون في الدراسة الحالية علي الاستبانة كأداة رئيسة للحصول علي المعلومات والبيانات المطلوبة بوصفها من أنسب أدوات البحث العلمية التي تحقق أهداف البحث، وفي ضوء دراسة الأدبيات التي تضمنها الإطار النظري لهذا البحث وفي ضوء مطالعات الدراسات السابقة، فقد قامت الباحثون بتصميم الاستبانة معتمداً على ذلك:

جدول رقم (2) تركيب استمارة الاستبيان

إبعاد الدراسة	متغيرات الدراسة	البيانات الشخصية	عدد الفقرات	أرقام الأسئلة	مجموع الأسئلة
المعلومات الشخصية	الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة	6 فقرات	24	24-1	30

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين.

- **الأدوات الإحصائية المستخدمة في البحث:**

1. معامل ألفا كرونباخ لإيجاد ثبات الأداة.
2. التكرارات والنسب المئوية، والعمل على تحليل الجداول والأشكال من خلال مخرجات البرنامج SPSS.
3. المتوسطات والانحرافات المعيارية، وتحليل بياناتها.
4. معامل ارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة في جميع المحاور.
5. أنوفا لاستخراج الفروق ومتغيرات البحث البعدية

أولاً ـ ثبات أداة الاستبيان باستخدام ألفا كرونباخ:

جدول رقم (6) يوضح ثبات الأداة باستخدام ألفا كرونباخ

الفقـــــــــــــــرات	Cronbach's Alpha if Item Deleted
إجمالـــــــي صـــــدق الأداة لجميـــــع الفقـــــــرات السابقـــــــة	.808

المصدر: الجدول من إعداد الباحثون، بناء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي .SPSS

- بالنظر إلى الجدول رقم (6) فإن إجمالي جميع فقرات حصلت على صدق الأداة.

ثانياً ـ التكرارات والنسب المئوية:

عرض وتفسير المتغيرات الأساسية للدراسة:

النتائج المتعلقة بوصف أفراد الدراسة Demographic Variables:

أ. توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس:

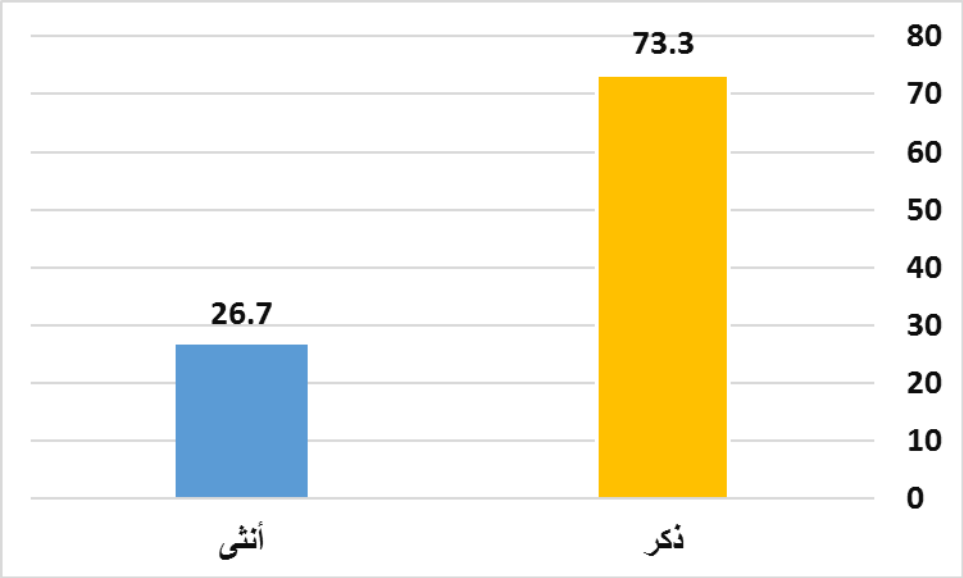
جدول رقم (7) يوضح نسب الجنس للمشاركين في العينة

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	33	73.3
أنثى	12	26.7
الإجمالي	45	100.0

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين، بناء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS.

بالنظر إلى الجدول رقم (7) والشكل البياني رقم (1) يتبين أن الاستبيان استهدف الإناث بنسبة (26.7)% من عينة البحث، بينما استهدف نسبة (73.3) % من فئة الذكور.

شكل رقم (1) يوضح متغير الجنس



المصدر: الشكل من إعداد الباحثين ، بناء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS.

ب. توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر:

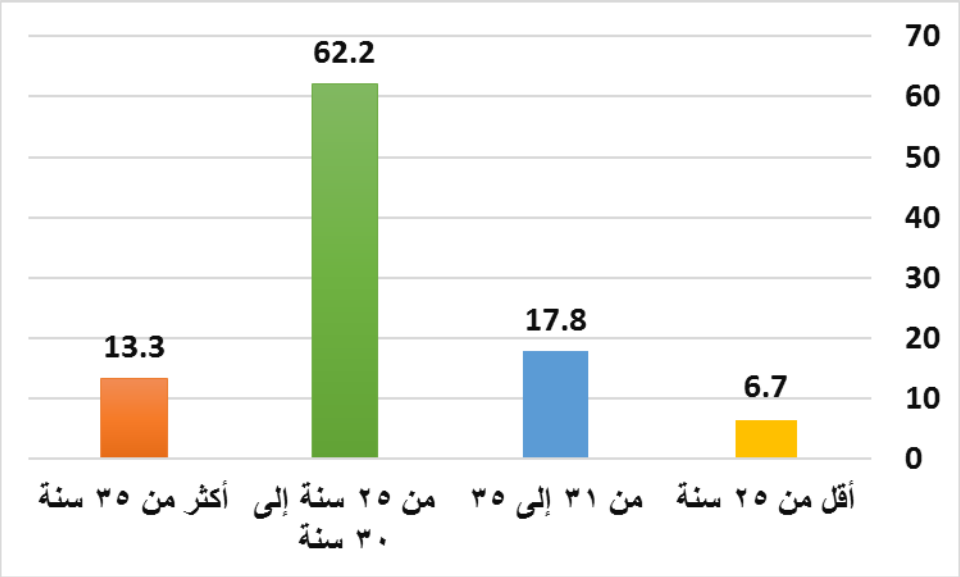
جدول رقم (8) يوضح نسب العمر للمشاركين في العينة

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 25 سنة	3	6.7
من 31 إلى 35	8	17.8
من 25 سنة إلى 30 سنة	28	62.2
أكثر من 35 سنة	6	13.3
الإجمالي	45	100.0

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين ، بناء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي .SPSS

بالنظر إلى الجدول رقم (8) والشكل البياني رقم (2) يتبين أن فئة العمر لـ (25 - 30) سنة استهدفت بنسبة 62.8% وفئة العمر (31- 35) سنة استهدفت بنسبة (17.8)، بينما كانت النسبة الأقل لصالح أقل من (25) سنة.

شكل رقم (2) يوضح متغير العمر



المصدر: الشكل من إعداد الباحثين ، بناء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي .SPSS

أ. توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي:

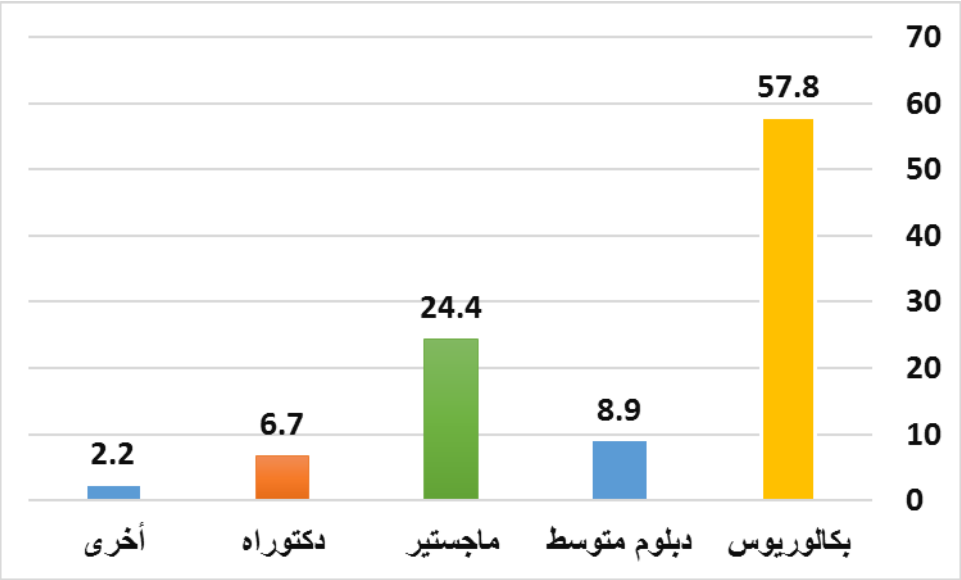
جدول رقم (9) يوضح نسب المؤهل العلمي للمشاركين في العينة

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
بكالوريوس	26	57.8
دبلوم متوسط	4	8.9
ماجستير	11	24.4
دكتوراه	3	6.7
أخرى	1	2.2
الإجمالي	45	100.0

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين ، بناء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS.

بالنظر إلى الجدول رقم (9) والشكل البياني رقم (3) يتبين أن فئة المؤهل العلمي لـ (البكالوريوس) استهدفت بنسبة 57.8% وفئة (الماجستير) استهدفت بنسبة (24.4).

شكل رقم (3) يوضح متغير المؤهل العلمي



المصدر: الشكل من إعداد الباحثين ، بناء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS.

أ. توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير التخصص العلمي:

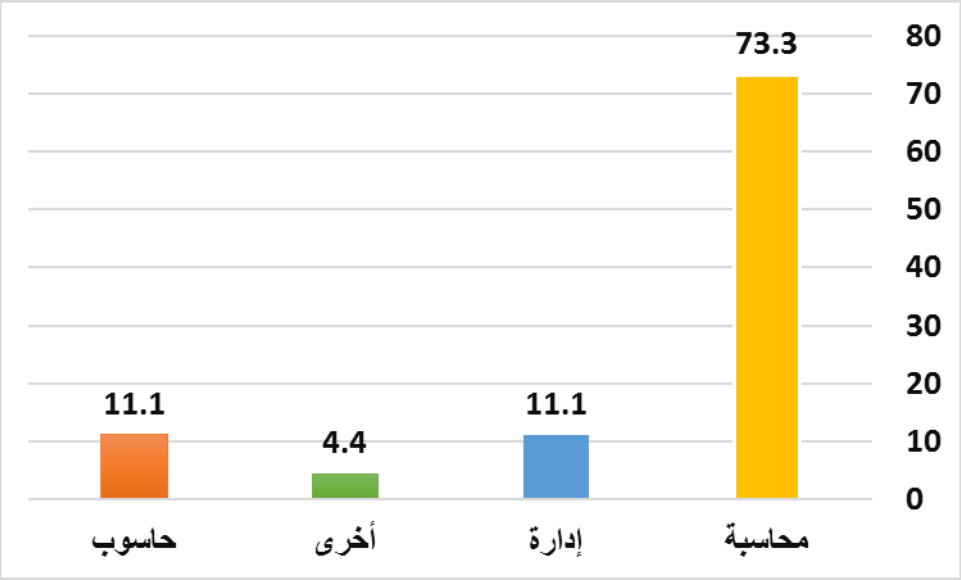
جدول رقم (10) يوضح نسب التخصص العلمي للمشاركين في العينة

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
محاسبة	33	73.3
إدارة	5	11.1
أخرى	2	4.4
حاسوب	5	11.1
الإجمالي	45	100.0

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين ، بناء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS.

بالنظر إلى الجدول رقم (10) والشكل البياني رقم (4) يتبين أن فئة التخصص العلمي لـ (محاسبة) استهدفت بنسبة (73.3%) وفئة الإدارة استهدفت بنسبة (17.8).

شكل رقم (4) يوضح متغير التخصص العلمي



المصدر: الشكل من إعداد الباحثين ، بناء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS.

أ. توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الوظيفي:

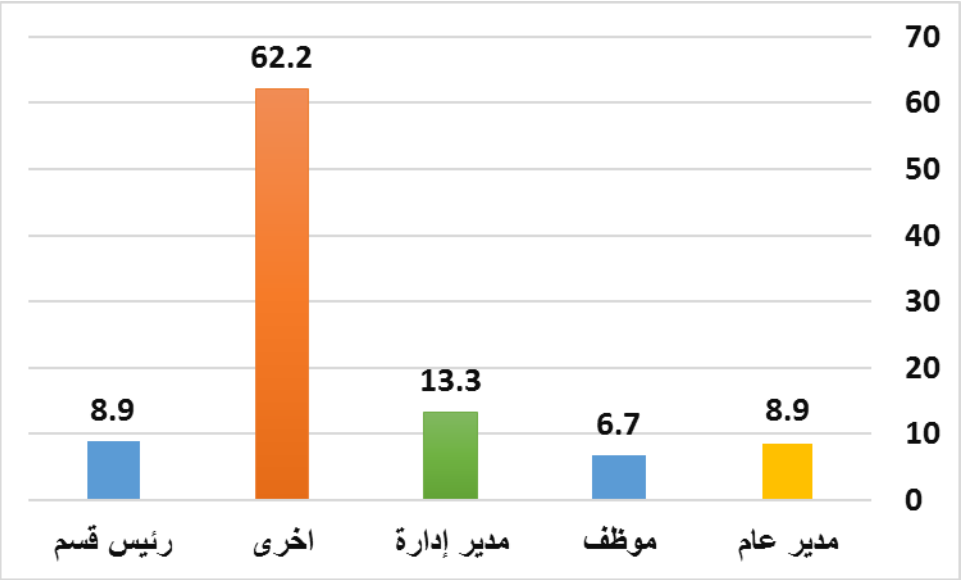
جدول رقم (11) يوضح نسب المستوى الوظيفي للمشاركين في العينة

المستوى الوظيفي	التكرار	النسبة
مدير عام	4	8.9
موظف	3	6.7
مدير إدارة	6	13.3
اخرى	28	62.2
رئيس قسم	4	8.9
الإجمالي	45	100.0

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين ، بناء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS.

بالنظر إلى الجدول رقم (11) والشكل البياني رقم (5) يتبين أن فئة العمر لـ (25) سنة استهدفت بنسبة 62.8% وفئة العمر (31) سنة استهدفت بنسبة (17.8).

شكل رقم (5) يوضح متغير المستوى الوظيفي



المصدر: الشكل من إعداد الباحثين ، بناء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي SPSS.

أ. توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير سنوات الخبرة:

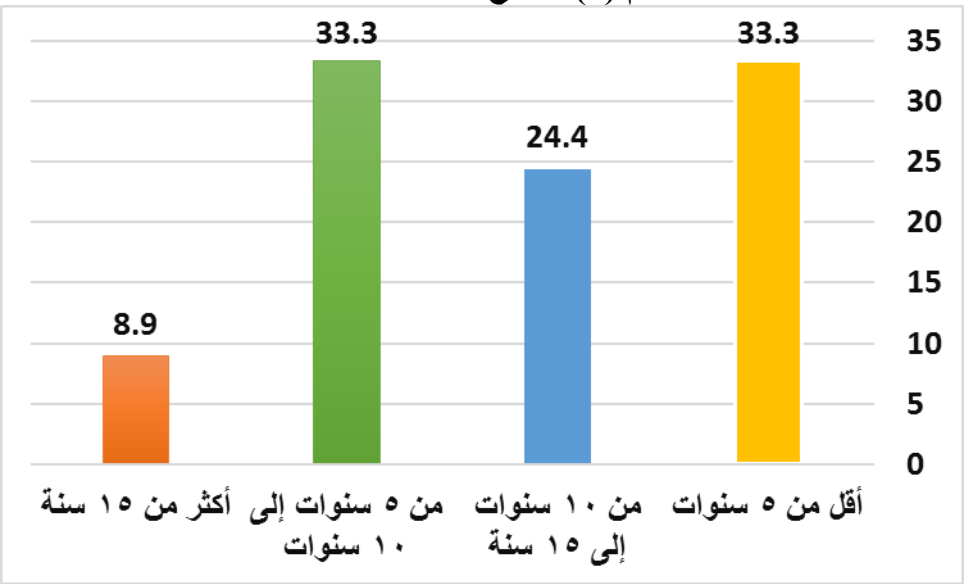
جدول رقم (12) يوضح نسب سنوات الخبرة للمشاركين في العينة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	15	33.3
من 10 سنوات إلى 15 سنة	11	24.4
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	15	33.3
أكثر من 15 سنة	4	8.9
الإجمالي	45	100.0

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين ، بناء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي .SPSS

بالنظر إلى الجدول رقم (12) والشكل البياني رقم (6) يتبين أن سنوات الخبرة لأقل من (5) سنوات استهدفت بنسبة (33.3)% وكذلك سنوات الخبرة من (5 - 15) سنوات استهدفت بنسبة (33.3%) ، وكذلك من (10 – 15) سنة خبرة استهدفت بنسبة (24.4) %.

شكل رقم (6) يوضح متغير سنوات الخبرة



المصدر: الشكل من إعداد الباحثين ، بناء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي .SPSS

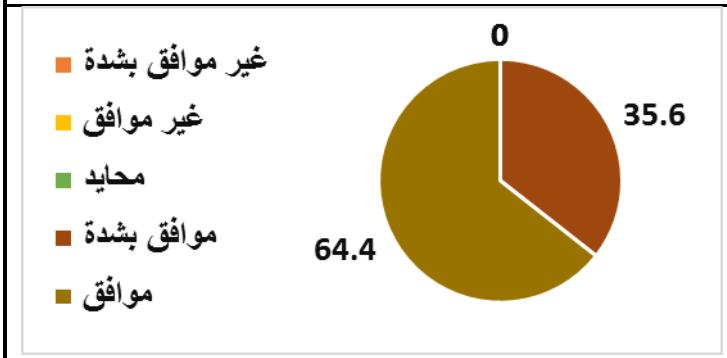
ثانياً ـ التكرارات والنسب المئوية لإجابات جميع أسئلة الاستبيان (24) فقرة وتفسيرها:

الفرضية الأولى: الدلالة الاحصائية لفحص الأنظمة الإلكترونية لغرض جمع أدلة الإثبات والمدقق الخارجي:

جدول رقم (13) يبين أن إلمام المدقق الخارجي في استخدام الحاسوب تساعده وتسهل عليه عملية مراجعة الأنظمة الإلكترونية.

الوصـــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	0	0
محايد	0	0
موافق بشدة	16	35.6
موافق	29	64.4
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (7) يوضح أن إلمام المدقق الخارجي في استخدام الحاسوب تساعده وتسهل عليه عملية مراجعة الأنظمة الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي SPSS.

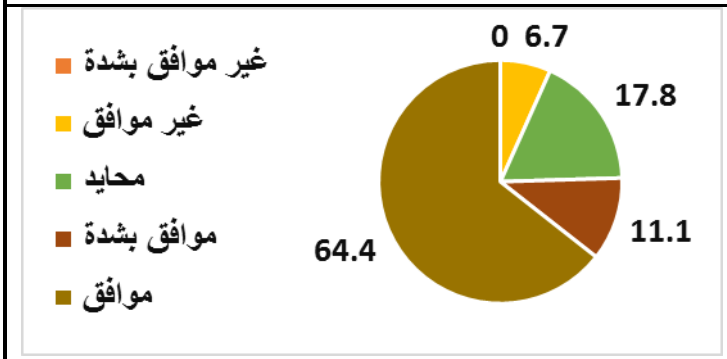
نتائج الجدول رقم (13) والشكل البياني رقم (7):

- دلت الفقرة بنسبة كلية؛ إلمام المدقق الخارجي في استخدام الحاسوب الذى تساعده، وتسهل عليه عملية مراجعة الأنظمة الإلكترونية.
- المدقق الخارجي؛ هو المحاسب القانوي، ويجب أن يتصف بالكفاءة والنزاهة، يعمل وفق معايير محاسبية محددة وواضحة تمنع أي خطأ، أو تجاوزات.

جدول رقم (14) يبين أن قيام المدقق الخارجي بتحديد مسؤوليات ادخال البيانات تسهل عليه الرقابة اثناء مراجعة النظم الإلكترونية .

الوصـــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	3	6.7
محايد	8	17.8
موافق بشدة	5	11.1
موافق	29	64.4
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (8) يوضح أن قيام المدقق الخارجي بتحديد مسؤوليات ادخال البيانات تسهل عليه الرقابة اثناء مراجعة النظم الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي SPSS.

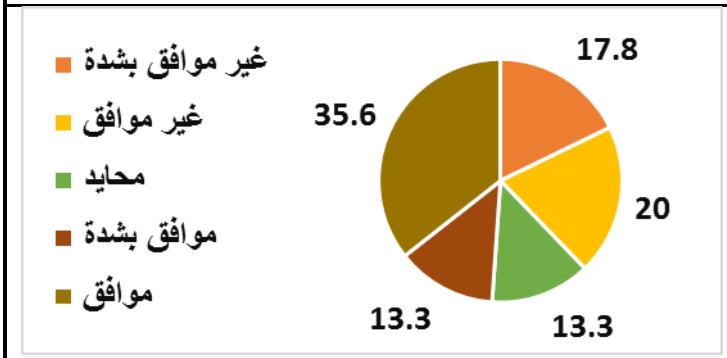
نتائج الجدول رقم (14) والشكل البياني رقم (8):

- دلت الفقرة بنسبة جيدة قدرة المدقق الخارجي على تحديد مسؤوليات ادخال البيانات الذي تسهل عليه الرقابة اثناء مراجعة النظم الإلكترونية، من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الأنظمة الإلكترونية.
- لم يتفاعل عينة بسيطة من البحث مع هذه الفقرة.

جدول رقم (15) يبين أن إلمام المدقق الخارجي بالمعايير المحاسبية الإلكترونية تساعده في عملية مراجعة النظم الإلكترونية .

الوصـــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	8	17.8
غير موافق	9	20.0
محايد	6	13.3
موافق بشدة	6	13.3
موافق	16	35.6
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (9) يوضح أن إلمام المدقق الخارجي بالمعايير المحاسبية الإلكترونية تساعده في عملية مراجعة النظم الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي SPSS.

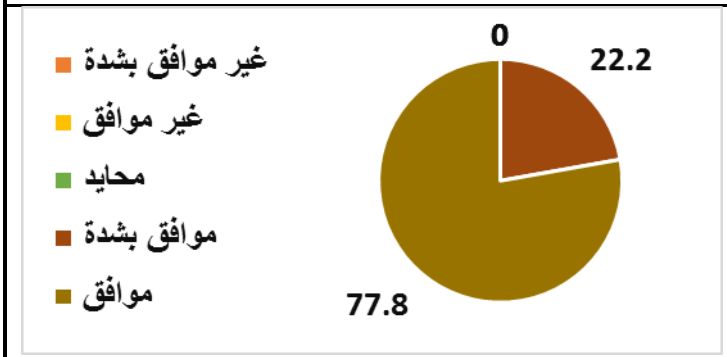
نتائج الجدول رقم (15) والشكل البياني رقم (9):

- دلت الفقرة بنسبة متوسطة من عينة البحث المام المدقق الخارجي بالمعايير المحاسبية الإلكترونية تساعده في عملية مراجعة النظم الإلكترونية، وهذا يمثل جانباً سلبياً للفقرة، بينما نسبة ضئيلة من عينة البحث لم تفهم الفقرة، فالصح هو المام المدقق الخارجي بالمعايير المحاسبية الدولية، وليست الإلكترونية، فقد دللت نتائج الفقرة لأكثر من ثلث عينة البحث فقط، ما يؤكد أن عينة البحث من الفئة المحاسبية المتخصصة المستهدفة لا تتجاوز (40) %، لأن المحاسب المتخصص يعلم أن المعايير المحاسبية الدولية هي النموذج الأساسي الذي من شأنه تحديد الطرق الصحيحة والدقيقة للإفصاح عن القوائم المالية عن المنشأة.

جدول رقم (16) يبين أن حصول المدقق الخارجي على خبرات فنية في الحاسوب تساعده في مراجعة النظم الإلكترونية .

الوصـــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	0	0
محايد	0	0
موافق بشدة	10	22.2
موافق	35	77.8
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (10) يوضح أن حصول المدقق الخارجي على خبرات فنية في الحاسوب تساعده في مراجعة النظم الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي SPSS.

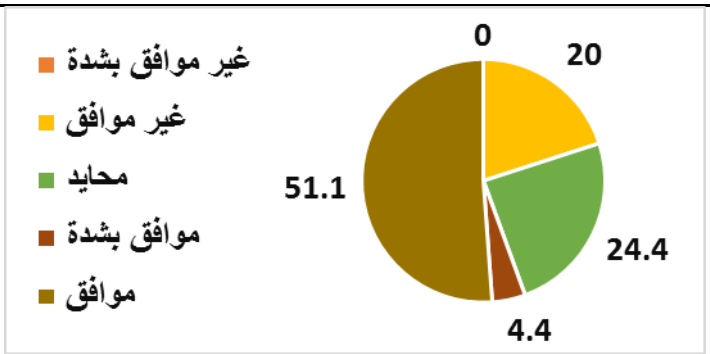
نتائج الجدول رقم (16) والشكل البياني رقم (10):

- دلت النتائج بنسبة كلية، أنه يجب حصول المدقق الخارجي على خبرات فنية في الحاسوب التي من شأنها أن تساعده في مراجعة النظم الإلكترونية.
- طالما والمحاسب يتمتع بقدرات محاسبية هائلة، حصل عليها بجهود كبيرة، فإلمامه بالخبرات الفنية وإجادة الحاسوب ستكون سهلة وسيتمكن من أداء عمله بالصورة الممتازة، وستفتح له الأنظمة المحاسبية الإلكترونية آفاق واسعة، خاصة والإلمام بالأنظمة الإلكترونية أصبح من ضروريات العصر.

جدول رقم (17) يبين أن يواجه المدقق الخارجي صعوبة في تحديد مبلغ الأهمية النسبية في ظل مراجعة النظم الإلكترونية .

الوصـــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	9	20.0
محايد	11	24.4
موافق بشدة	2	4.4
موافق	23	51.1
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (11) يوضح أن يواجه المدقق الخارجي صعوبة في تحديد مبلغ الأهمية النسبية في ظل مراجعة النظم الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

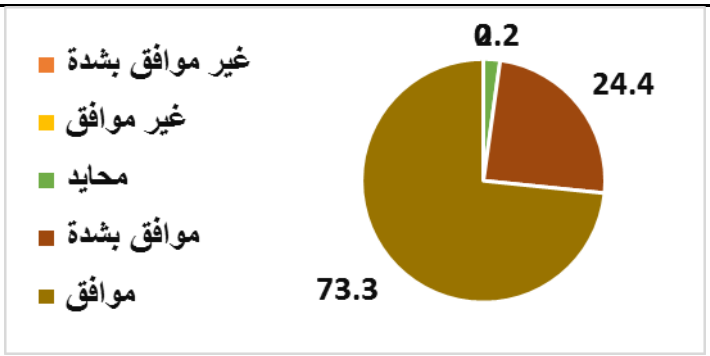
نتائج الجدول رقم (17) والشكل البياني رقم (11):

- لا بد من استخدام مبلغ الأهمية النسبية في التدقيق على ضوء قواعد التدقيق الدولية، لأن ذلك يؤدي إلى رفع كفاءة العمل المهني، فضلاً عن رفع مستوى كفاءة وفاعلية مهنة تدقيق الحسابات، وتقليل المخاطر، لذلك؛
- دلت نتيجة الفقرة بنسبة متوسطة أن المدقق الخارجي يواجه صعوبة في تحديد مبلغ الأهمية النسبية في ظل مراجعة النظم الإلكترونية.
- بينت الفقرة أن نسبة تقترب من الثلث لم تفهم الفقرة أو لم ترغب الإجابة عليها.
- بينت الفقرة عدم وجود صعوبة من استخدام مبلغ الأهمية النسبية بنسبة (20) %.

جدول رقم (18) يبين أن قيام المدقق الخارجي بوضع خطة لمراجعة بيانات الأنظمة الإلكترونية تؤدي الى المراجعة بشكل مناسب .

الوصـــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	0	0
محايد	1	2.2
موافق بشدة	11	24.4
موافق	33	73.3
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (12) يوضح أن قيام المدقق الخارجي بوضع خطة لمراجعة بيانات الأنظمة الإلكترونية تؤدي الى المراجعة بشكل مناسب .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

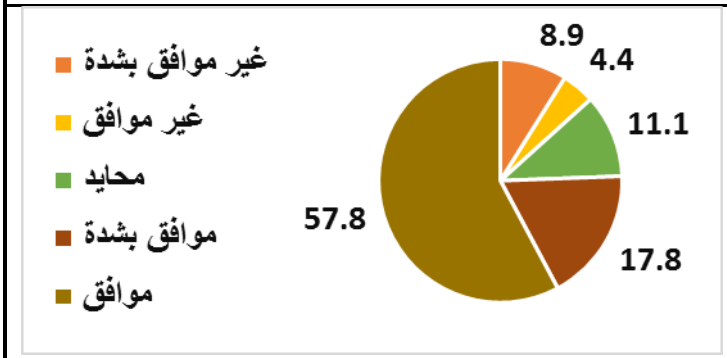
نتائج الجدول رقم (18) والشكل البياني رقم (12):

- دلت الفقرة بنسبة كلية قيام المدقق الخارجي بوضع خطة لمراجعة بيانات الأنظمة الإلكترونية التي تؤدي الى المراجعة بشكل مناسب.
- فوضع خطة المراجعة؛ تمنع وجود أخطاء، وتدلل على امتلاك المدقق الخارجي الخبرة المناسبة في أداء أعمله بشكل دقيق، كما أن النظام المحاسبي المعتمد يلعب دوراً هاماً وبارزاً في قدرة المدقق الخارجي، وقد يتأثر سلباً أو إيجاباً على حسب النظام المتبع، ويجب منح المدقق الخارجي كافة الصلاحيات لاختيار النظام المحاسبي المناسب.

جدول رقم (16) يبين أن تتطلب مراجعة الأنظمة الإلكترونية إجراءات أكثر دقة لغياب أدلة الأثبات في الأنظمة الإلكترونية.

الوصـــــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	4	8.9
غير موافق	2	4.4
محايد	5	11.1
موافق بشدة	8	17.8
موافق	26	57.8
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (13) يوضح أن تتطلب مراجعة الأنظمة الإلكترونية إجراءات أكثر دقة لغياب أدلة الأثبات في الأنظمة الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي SPSS.

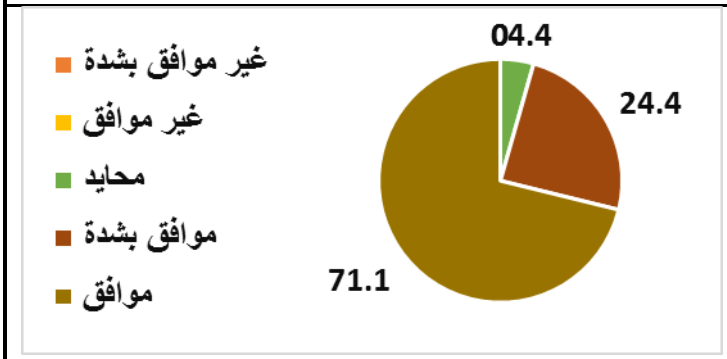
نتائج الجدول رقم (16) والشكل البياني رقم (13):

- دلت نتائج الفقرة بنسبة جيدة أن مراجعة الأنظمة الإلكترونية تتطلب إجراءات أكثر دقة وذلك لغياب أدلة الأثبات في الأنظمة الإلكترونية.
- ما تزال أنظمتنا المحاسبية تفتقر إلى التحديث المواكب للعصر حسب ما أثبتته الإدارة المحاسبية الناجحة في الدول المتقدمة التي استطاعت أن تحدث نظامها ليتمكن من التخلص من كافة السلبيات والآثار التي أظهرتها الأنظمة المحاسبية القديمة.

جدول رقم (17) يبين أن قيام المدقق الخارجي بتقييم كافة بيانات الأنظمة الإلكترونية يساعده في توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة .

الوصـــــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	0	0
محايد	2	4.4
موافق بشدة	11	24.4
موافق	32	71.1
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (14) يوضح أن قيام المدقق الخارجي بتقييم كافة بيانات الأنظمة الإلكترونية يساعده في توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي SPSS.

نتائج الجدول رقم (17) والشكل البياني رقم (14):

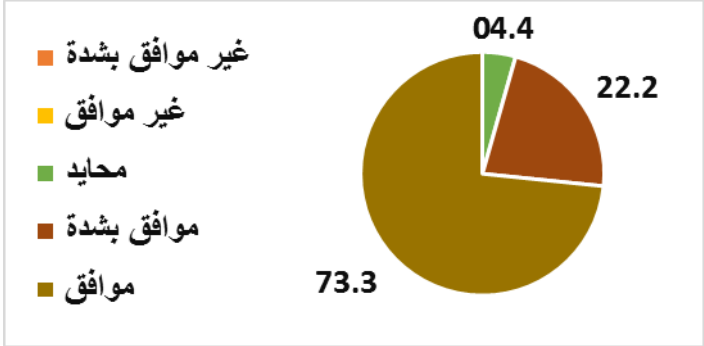
- يتطلب من المدقق الخارجي مهارات فنية وإلكترونية وخبرة شاملة حول أداء الأنظمة الإلكترونية المحاسبية، ما يجبره على ذلك حكم عمله وظروف المنشآت التي أصبحت تعمل وفق أنظمة محاسبية الإلكترونية. لذلك؛
- دلت نتائج الفقرة بسبة شبه كلية؛ قيام المدقق الخارجي بتقييم كافة بيانات الأنظمة الإلكترونية التي تساعده في توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة.
- تؤكد الفقرة مستوى الوعي المحاسبي والإلكتروني المرتفع، وبحسب النظام الروتيني المتبع.

الفرضية الثانية: فحص الأنظمة الإلكترونية وتطويرها والمدقق الخارجي:

جدول رقم (18) يبين أن التأكد من قدرة النظام على ضمان وجود إجراءات رقابية في الأنظمة المحاسبية الإلكترونية يسهل من فحص الأنظمة المحاسبية الإلكترونية .

الوصـــــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	0	0
محايد	2	4.4
موافق بشدة	10	22.2
موافق	33	73.3
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (15) يوضح أن التأكد من قدرة النظام على ضمان وجود إجراءات رقابية في الأنظمة المحاسبية الإلكترونية يسهل من فحص الأنظمة المحاسبية الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

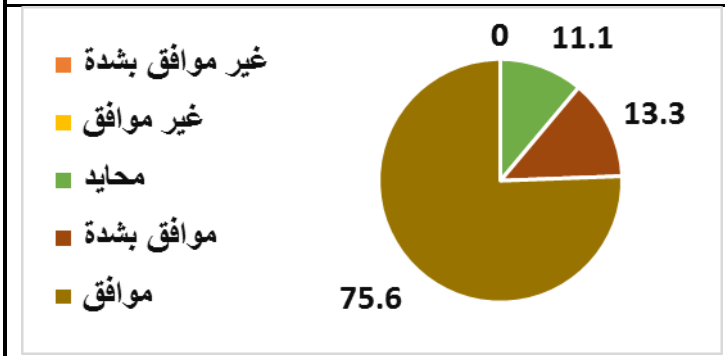
نتائج الجدول رقم (18) والشكل البياني رقم (15):

- وجود إجراءات رقابية على الأنظمة المحاسبية يعني العمل بموجب معايير محاسبية دولية صارمة، بمعنى أن الجهاز الرقابي يقيم كافة العمليات ويقومها، ليخلو النظام من الأخطاء المحتملة التي يصادفها المدقق الخارجي القانوني ضمن بيئة عمل تتمتع بالنزاهة والكفاءة والشفافية.. لذلك؛
- دلت نتائج الفقرة بنسبة شبه كلية أن التأكد من قدرة النظام على ضمان وجود إجراءات رقابية في الأنظمة المحاسبية الإلكترونية من شأنه أن يسهل من فحص الأنظمة المحاسبية الإلكترونية.

جدول رقم (19) يبين أن تضمن النظام بيانات محاسبية بما يتفق مع المعايير المحاسبية تسهل من عملية الفحص .

الوصـــــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	0	0
محايد	5	11.1
موافق بشدة	6	13.3
موافق	34	75.6
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (16) يوضح أن تضمن النظام بيانات محاسبية بما يتفق مع المعايير المحاسبية تسهل من عملية الفحص .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

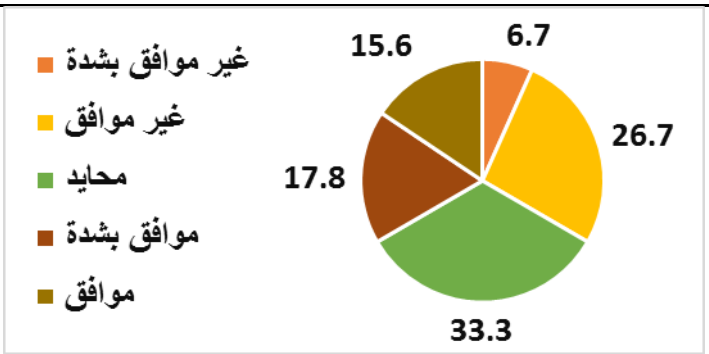
نتائج الجدول رقم (19) والشكل البياني رقم (16):

- قائمة التدفقات النقدية، صافي الربح وخسائر الفترة، الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية، عقود المقاولات، ضرائب الدخل، التقارير المالية، الممتلكات والمصانع والمعدات، عقود الإيجار، المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأة انخفاض قيمة الموجودات، الموجودات غير الملموسة الممتلكات الاستثمارية، الإيراد، المساعدات الحكومية، تكاليف الإقراض، القوائم المالية الموحدة، المخصصات، الموجودات الطارئة، كلها بنود يتوجب لها معايير محاسبية واضحة لتحقيق الهدف منها لذلك؛
- دللت نتائج الفقرة بنسبة شبه كلية أن يضمن النظام بيانات محاسبية بما يتفق مع المعايير المحاسبية، الأمر الذي يسهل عليه عملية الفحص.

جدول رقم (20) يبين أن التحقق من تصميم نماذج إدخال البيانات في الأنظمة الإلكترونية بالشكل الذي لا يكشف وجود أخطاء في الأنظمة .

الوصـــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	3	6.7
غير موافق	12	26.7
محايد	15	33.3
موافق بشدة	8	17.8
موافق	7	15.6
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (17) يوضح أن التحقق من تصميم نماذج إدخال البيانات في الأنظمة الإلكترونية بالشكل الذي لا يكشف وجود أخطاء في الأنظمة .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي SPSS.

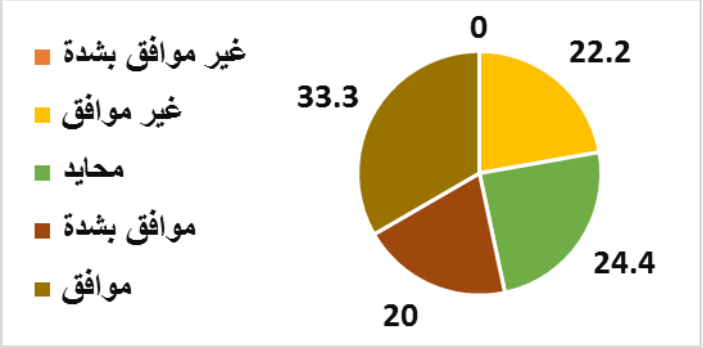
نتائج الجدول رقم (20) والشكل البياني رقم (17):

- يعتمد نظامنا المحاسبي على أساليب الفحص والتدقيق القديمة وهو نظام قد تم الغائه من كافة المناهج منذ عقود، إنما نتيجة لواقع الفساد المستشري في كافة الأنظمة والأجهزة الرقابية والمحاسبية والإدارية، تفرض هذا النظام كواقع لا خيار فيه، والمقصود منه العجز عن كشف وجود الأخطاء في الأنظمة المحاسبية والمغالطات المتبعة، بحيث يمكن للمحاسب انهاء الحساب الختامي ورفع التقارير التي ليس لها علاقة بالواقع، كما لا يمكن للمدقق الخارجي كشف التلاعب أو إظهار الأخطاء إن لم يتبع نظام محاسبي معترف به ويعمل به في كافة الدول التي استطاعت القضاء على الفساد وتمحو آثاره.

جدول رقم (21) يبين أن استخدام برامج التدقيق الخاصة تمنع وجود حالات الغش في الأنظمة .

الوصـــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	10	22.2
محايد	11	24.4
موافق بشدة	9	20.0
موافق	15	33.3
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (18) يوضح أن استخدام برامج التدقيق الخاصة تمنع وجود حالات الغش في الأنظمة .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي SPSS.

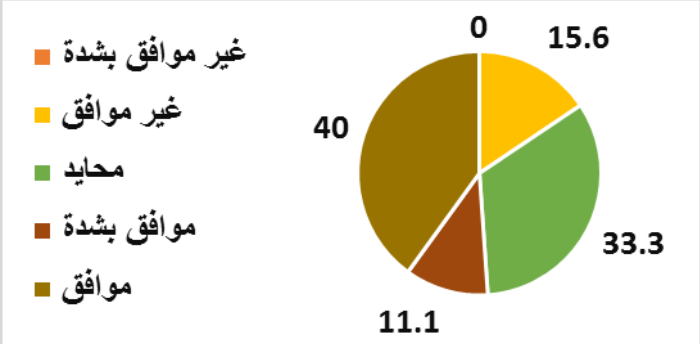
نتائج الجدول رقم (21) والشكل البياني رقم (18):

- دلت عينة البحث بنسبة متوسطة أن استخدام برامج التدقيق الخاصة يمكنها أن تمنع وجود حالات الغش في الأنظمة.
- بينما امتنعت أو لم توافق على الفقرة نسبة المتوسط، ما يدل على أنه يمكن التحايل على برامج التدقيق المحاسبية للغش، الأمر الذي قد يشكك في نزاهة وكفاءة المحاسب الخارجي، ما يخل بسمعة المنظومة المحاسبية ككل، بما فيها الجهاز الرقابي.
- وهذا ما يلزم إعادة النظر في المنهج المحاسبي منذ مرحلة التعليم وحتى مرحلة التطبيق العملي للإدارة المحاسبية الحديثة.

جدول رقم (22) يبين التأكد من قيام الإدارة محل التدقيق بتخصيص دائرة لمعالجة البيانات إلكترونياً .

الوصـــــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	7	15.6
محايد	15	33.3
موافق بشدة	5	11.1
موافق	18	40.0
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (19) يوضح التأكد من قيام الإدارة محل التدقيق بتخصيص دائرة لمعالجة البيانات إلكترونياً .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

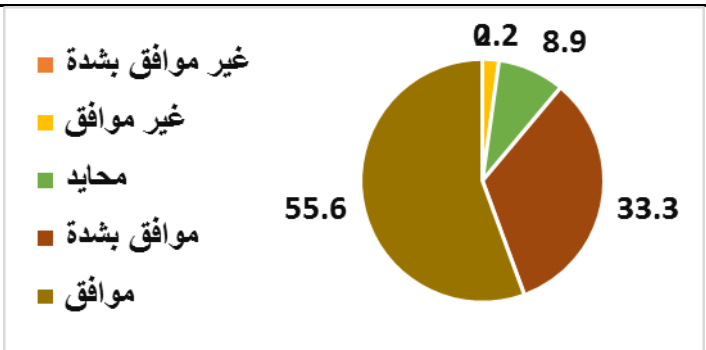
نتائج الجدول رقم (22) والشكل البياني رقم (19):

- دلت نتائج الفقرة بنسبة متوسطة؛ التأكد من قيام الإدارة محل التدقيق بتخصيص دائرة لمعالجة البيانات إلكترونياً .
- دلت نتائج الفقرة بنسبة متوسطة التحفظ والإجابة نسبياً.
- يعتمد ذلك على نوع وآلية النظام الإلكتروني المتبع، إذ بالإمكان اختيار نظام إلكتروني عاجز عن الكشف الدقيق لتوضيح الأخطاء.

جدول رقم (23) يبين أن التأكد من مواكبة التطورات التكنولوجية يوفر نظام رقابة داخلي قوي في فحص الأنظمة الإلكترونية .

الوصـــــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	1	2.2
محايد	4	8.9
موافق بشدة	15	33.3
موافق	25	55.6
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (20) يوضح أن التأكد من مواكبة التطورات التكنولوجية يوفر نظام رقابة داخلي قوي في فحص الأنظمة الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

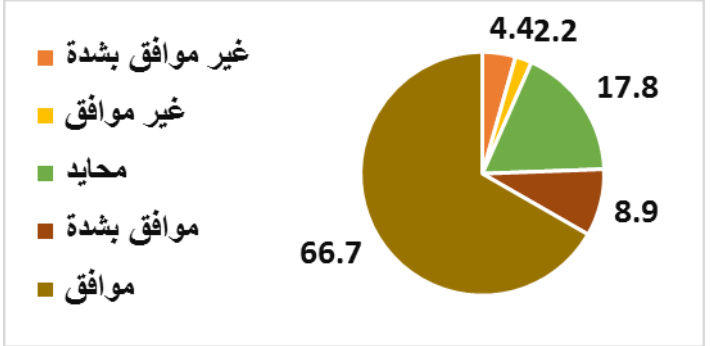
نتائج الجدول رقم (23) والشكل البياني رقم (20):

- دلت الفقرة بنسبة شبه كلية التأكيد على مواكبة التطورات التكنولوجية الذي من شأنه أن يوفر نظام رقابة داخلي قوي في فحص الأنظمة الإلكترونية.
- بينما نسبة ضئيلة رأت عكس ذلك.
- أكدت التقارير أن الدول التي طورت أنظمتها الرقابية الإلكترونية وغيرت نظامها المحاسبي ليتلاءم مع إمكانيات العصر، واستطاعت من خلاله التخلص من كافة العيوب والأخطاء التي أظهرتها الأنظمة السابقة، وكان للنظام المحاسبي الحديث الفضل الأول للقضاء على بؤر الفساد والحفاظ على المال العام.

جدول رقم (24) يبين أن قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية يحد من مخاطر المراجعة عنها في النظام التقليدي .

الوصـــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	2	4.4
غير موافق	1	2.2
محايد	8	17.8
موافق بشدة	4	8.9
موافق	30	66.7
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (21) يوضح أن قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية يحد من مخاطر المراجعة عنها في النظام التقليدي .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

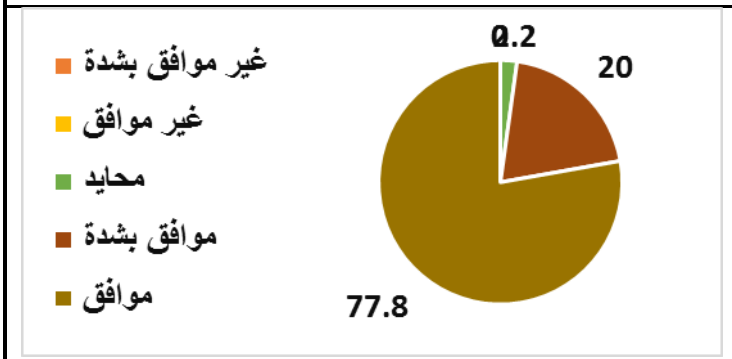
نتائج الجدول رقم (24) والشكل البياني رقم (21):

- دلت نتائج الفقرة بنسبة جيدة؛ قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية من شأنه أن يحد من مخاطر المراجعة عنها في النظام التقليدي .
- على حسب نوع النظام وآلياته المتبعة.

جدول رقم (25) يبين أن قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية من خلال الحاسوب تساعده في التأكد من صحه مدخلات ومخرجات الأنظمة الإلكترونية .

الوصـــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	0	0
محايد	1	2.2
موافق بشدة	9	20.0
موافق	35	77.8
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (22) يوضح أن قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية من خلال الحاسوب تساعده في التأكد من صحه مدخلات ومخرجات الأنظمة الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

نتائج الجدول رقم (25) والشكل البياني رقم (22):

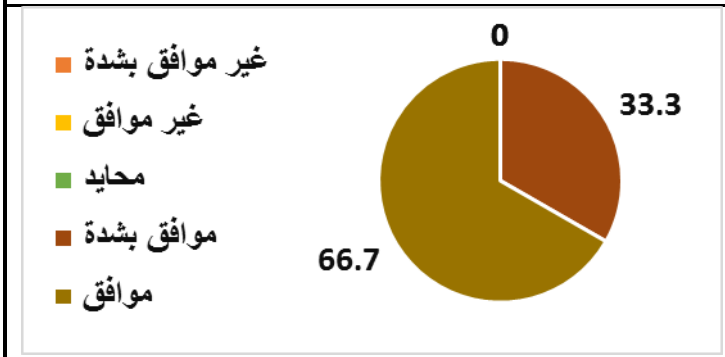
- دلت نتائج الفقرة بنسبة كلية قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية من خلال الحاسوب تساعده في التأكد من صحه مدخلات ومخرجات الأنظمة الإلكترونية .
- هذا يؤكد؛ علاقة النظام الإلكتروني والمحاسبي المباشرة للحد من إمكانية التلاعب والأخطاء، وفقاً لخبرة المدقق الخارجي والمامه بالنظام المناسب.

الفرضية الثالثة: الدلالات الاحصائية للتقليل من المخاطر الناتجة عن استخدام الأنظمة الإلكترونية في تلك الشركات ودور للمدقق الخارجي.

جدول رقم (26) يبين أن تطوير أداء المدقق الخارجي في النظم الإلكترونية يقلل من مخاطر مراجعة الأنظمة الإلكترونية .

الوصـــــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	0	0
محايد	0	0
موافق بشدة	15	33.3
موافق	30	66.7
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (23) يوضح أن تطوير أداء المدقق الخارجي في النظم الإلكترونية يقلل من مخاطر مراجعة الأنظمة الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

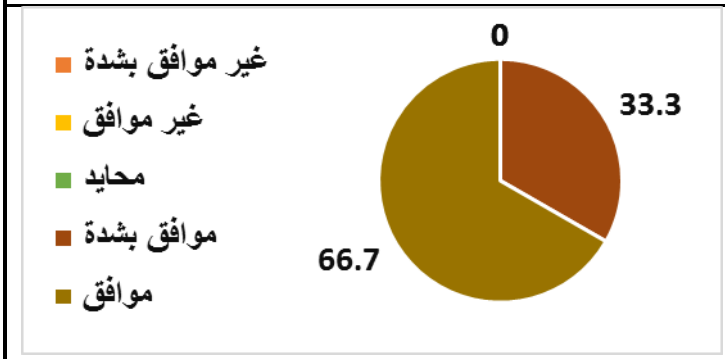
نتائج الجدول رقم (26) والشكل البياني رقم (23):

- دلت الفقرة بنسبة كلية أن تطوير أداء المدقق الخارجي في النظم الإلكترونية يقلل من شأنه أن من مخاطر مراجعة الأنظمة الإلكترونية.
- ما يثبت تماماً عجز النظام الروتيني المتبع والمفروض على آلية المحاسبة الرقابية لا يعتمد عليه كلياً لتحديد الحسابات الختامية والعمل بموجبها.

جدول رقم (27) يبين أن وضع نظام رقابة داخلية قوي متزامن للأنظمة الإلكترونية يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .

الوصـــــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	0	0
محايد	0	0
موافق بشدة	15	33.3
موافق	30	66.7
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (24) يوضح أن وضع نظام رقابة داخلية قوي متزامن للأنظمة الإلكترونية يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

نتائج الجدول رقم (27) والشكل البياني رقم (24):

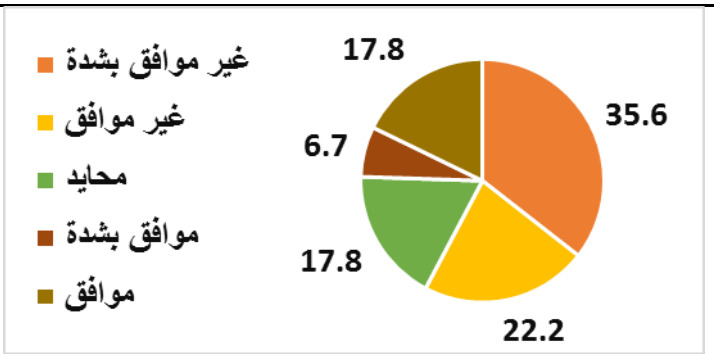
- دلت نتائج الفقرة بنسبة كلية أن وضع نظام رقابة داخلية قوي متزامن للأنظمة الإلكترونية من شأنه أن يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .
- هذا ما أكدته الأبحاث والدراسات المتقدمة في الدول التي كانت تعاني من نزيف مستشري للمال العام، وعجز تام في تحقيق أهداف الموازنة العامة بنجاح، والتي من الممكن الاستفادة منها وادخالها كأنظمة حسابية معتمدة لكافة الإدارات والمؤسسات والمناهج

التعليمية.

جدول رقم (28) يبين أن وجود كلمة مرور واحده لكل الموظفين يقلل من حدوث تلك المخاطر في الأنظمة .

الوصـــــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	16	35.6
غير موافق	10	22.2
محايد	8	17.8
موافق بشدة	3	6.7
موافق	8	17.8
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (25) يوضح أن وجود كلمة مرور واحده لكل الموظفين يقلل من حدوث تلك المخاطر في الأنظمة .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

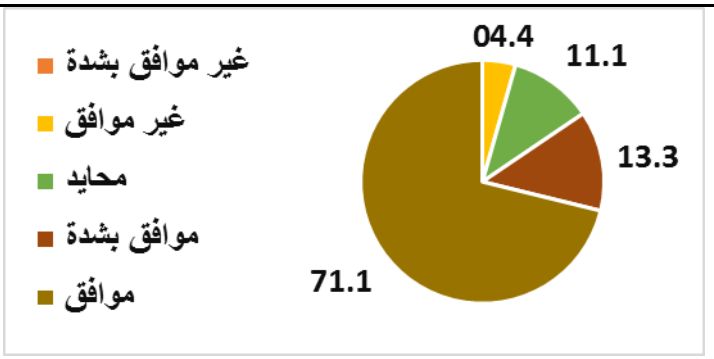
نتائج الجدول رقم (28) والشكل البياني رقم (25):

- بما يؤكد؛ بأن النظام الذي من الممكن لكلمة المرور أن تحدث فيه تغييراً أو تأثيراً؛ قد يتسبب في إفشاله، لا يمكن أن نضع فيه حق تقرير مصير الأمم، ومستقبل الشعوب مادياً، وهذا ما أثبتته كافة البحوث والدراسات المالية، والاقتصادية، والمحاسبية، المعمول بها في الدول الناجحة.

جدول رقم (29) يبين أن التدريب المستمر للمدقق الخارجي يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .

الوصـــــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	2	4.4
محايد	5	11.1
موافق بشدة	6	13.3
موافق	32	71.1
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (26) يوضح أن التدريب المستمر للمدقق الخارجي يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

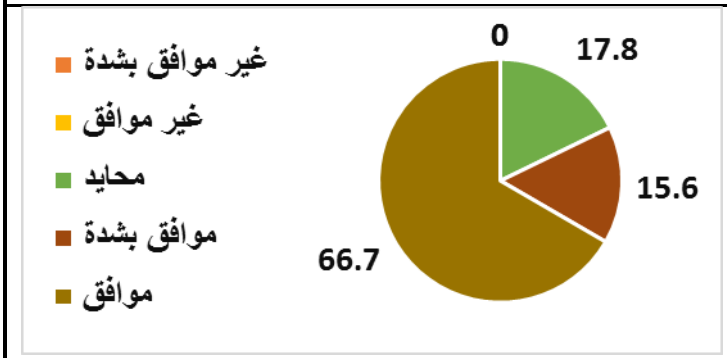
نتائج الجدول رقم (29) والشكل البياني رقم (26):

- دللت نتائج الفقرة بنسبة شبه كلية؛ أن التدريب المستمر للمدقق الخارجي من شأنه أن يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية.
- يعتمد على التدريب في منح المتدرب أو المحاسب إمكانية تطوير قدراته، واكتساب خبرات مضافة، من شأنها أن تضاعف من فرص نجاح، وتطوير العمل المحاسبي، والرقابي..، وغيره.

جدول رقم (30) يبين أن معرفة مدى كفاءه المدقق الخارجي وخبرته وتأهيله يقلل من مخاطر المراجعة الإلكترونية .

الوصـــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	0	0
محايد	8	17.8
موافق بشدة	7	15.6
موافق	30	66.7
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (27) يوضح أن معرفة مدى كفاءه المدقق الخارجي وخبرته وتأهيله يقلل من مخاطر المراجعة الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

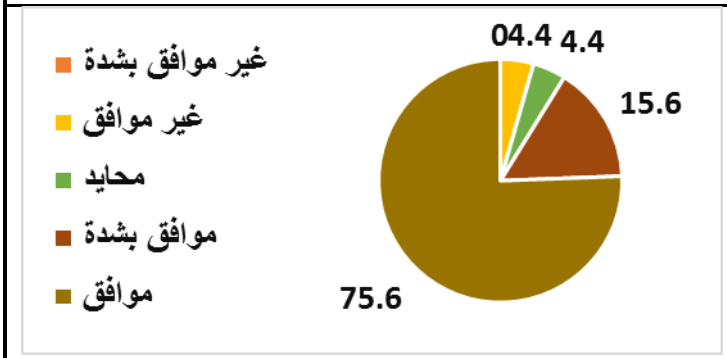
نتائج الجدول رقم (30) والشكل البياني رقم (27):

- دلت نتائج الفقرة بنسبة شبه كليه؛ أن معرفة مدى كفاءه المدقق الخارجي وخبرته وتأهيله من شأنه أن يقلل من مخاطر المراجعة الإلكترونية.
- يجب أن يمتلك المحاسب النظام المحاسبي الذي يعتمد عليه لتحقيق الحسابات الدقيقة دون أي قصور أو ثغرات، فما يحد من دور الكفاءة والخبرة؛ هو النظام الروتيني المتبع للحسابات، ويقلل من شأنه.

جدول رقم (31) يبين أن وضع أنظمة الكترونية ذو كفاءه عالية في الشركة تساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .

الوصـــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	2	4.4
محايد	2	4.4
موافق بشدة	7	15.6
موافق	34	75.6
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (28) يوضح أن وضع أنظمة الكترونية ذو كفاءه عالية في الشركة تساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

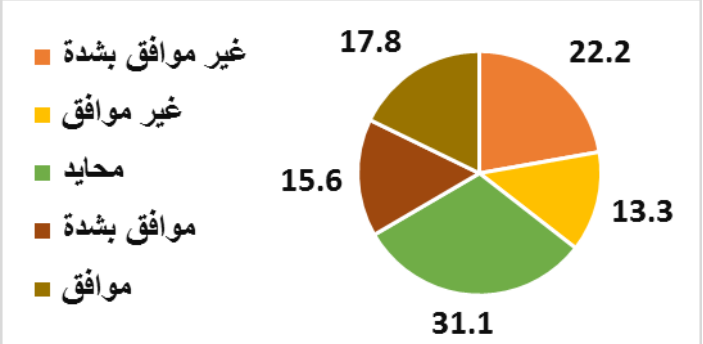
نتائج الجدول رقم (31) والشكل البياني رقم (28):

- دلت نتائج الفقرة بنسبة شبه كلية؛ أن وضع أنظمة الكترونية ذو كفاءه عالية في الشركة تساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية.
- هذا ما يؤكد بأن إدارة الحسابات، ووزارة المالية، والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، والبنك المركزي، بكافة طاقمها الوظيفي، وكوادرها..، ليسوا أكثر من مضلة للفساد المحاسبي، وتلبية رغبات النظام الفاسد، لمنحه الصيغ القانونية اللازمة، فلا يمكن لأيهما؛ فضح وكشف التلاعب، أو الحد منها، ما لم يتم وضع الأنظمة المحاسبية المدروسة، حديثاً التي ثبتت امكانيتها على أرض الواقع في كشف أي تلاعب، وسد أي ثغرة.

جدول رقم (32) يبين أن تساعد لجان المراجعة المراجع الخارجي يساهم في اكتشاف المخاطر عند حدوثها .

الوصـــــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	10	22.2
غير موافق	6	13.3
محايد	14	31.1
موافق بشدة	7	15.6
موافق	8	17.8
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (29) يوضح أن تساعد لجان المراجعة المراجع الخارجي يساهم في اكتشاف المخاطر عند حدوثها .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

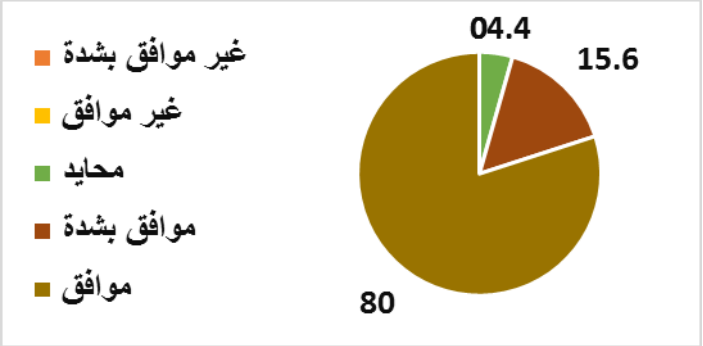
نتائج الجدول رقم (32) والشكل البياني رقم (29):

- لا يزال نوع النظام المحاسبي وآلياته، هو الفيصل الوحيد في نجاح أي محاسبة أو تدقيق خارجياً أو داخلياً، وعبثاً أن يكون للجان الخارجية أي فائدة، ما لم يكن لها حرية اختيار النظام المحاسبي، وفقاً للأحدث، والأدق، بحسب التجارب الواقعية الملموسة، والمثبوتة نظرياً وعلمياً.

جدول رقم (33) يبين أن تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط القوة والضعف يقلل من حدوث مخاطر الأنظمة الإلكترونية .

الوصـــــف	التكرار	النسبة %
غير موافق بشدة	0	0
غير موافق	0	0
محايد	2	4.4
موافق بشدة	7	15.6
موافق	36	80.0
الإجمالي	45	100.0

شكل رقم (30) يوضح أن تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط القوة والضعف يقلل من حدوث مخاطر الأنظمة الإلكترونية .



المصدر : الجـــدول والشكـــــل من إعداد الباحثين ، بنـــاء على مخرجات تحليل البرنامـــــج الإحصائـــــي .SPSS

نتائج الجدول رقم (33) والشكل البياني رقم (30):

- دلت الفقرة بنسبة كلية أن تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط القوة والضعف يساهم على التقليل من حدوث مخاطر الأنظمة الإلكترونية.
- هذا ما أمكن من خلاله للباحثين عن تطوير الأنظمة المحاسبية الإلكترونية وغيرها وعمل أنظمة متطورة قادرة على كشف التلاعب وتوضيح الأخطاء وسد الثغرات عند تبني النظام مصداقية مكافحة الفساد والحد من آثاره.
- بمعنى لا يمكن لأي نظام مبني على الفساد أن يتبع أنظمة محاسبية متطورة ودقيقة إلا إن أراد الانتحار، مما يجعل من الإرادة السياسية والتغيير الثوري للنظام السياسي الفاسد هو الطريق الوحيد، لتغيير النظم المحاسبية واعتماد الأفضل والأدق والأصلح.

ثالثاً ـ المتوسطات والانحرافات المعيارية:

الفرضية الأولى: الدلالات الاحصائية لفحص الأنظمة الإلكترونية لغرض جمع أدلة الإثبات والمدقق الخارجي والحصول على ادله الإثبات:

جدول رقم (34) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لعينة البحث

الفقرة	N العينة	Mean المتوسط	Std. Deviation الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1. إلمام المدقق الخارجي في استخدام الحاسوب تساعده وتسهل عليه عملية مراجعة الأنظمة الإلكترونية .	45	4.6444	.48409	موافق بشدة
2. قيام المدقق الخارجي بتحديد مسؤوليات ادخال البيانات تسهل عليه الرقابة اثناء مراجعة النظم الإلكترونية .	45	4.3333	1.00000	موافق بشدة
3. إلمام المدقق الخارجي بالمعايير المحاسبية الإلكترونية تساعده في عملية مراجعة النظم الإلكترونية .	45	3.2889	1.56121	محايد
4. حصول المدقق الخارجي على خبرات فنية في الحاسوب تساعده في مراجعة النظم الإلكترونية .	45	4.7778	.42044	موافق بشدة
5. يواجه المدقق الخارجي صعوبة في تحديد مبلغ الأهمية النسبية في ظل مراجعة النظم الإلكترونية .	45	3.8667	1.25408	موافق
6. قيام المدقق الخارجي بوضع خطة لمراجعة بيانات الأنظمة الإلكترونية تؤدي الى المراجعة بشكل مناسب .	45	4.7111	.50553	موافق بشدة
7. تتطلب مراجعة الأنظمة الإلكترونية إجراءات أكثر دقة لغياب أدلة الأثبات في الأنظمة الإلكترونية .	45	4.1111	1.30074	موافق
8. قيام المدقق الخارجي بتقييم كافة بيانات الأنظمة الإلكترونية يساعده في توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة .	45	4.6667	.56408	موافق بشدة
الفرضية الأولى / فحص الأنظمة الإلكترونية لغرض جمع أدلة الإثبات والمدقق الخارجي.	45	4.3000	.47028	**موافق بشدة**

المصدر : الجـــــدول من إعداد الباحثين ، بنـاء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائـي .SPSS

بالنظر إلى الجدول رقم (34) تبين النتائج الفقرة رقم (1 ، 2) على التوالي والفقرات (4 ، 5 ، 6 ، 7 ، 8) على التوالي أن أغلبية عينة البحث أكدوا على الآتي:

- على المدقق الخارجي الإلمام في استخدام الحاسوب.
- على المدقق الخارجي القيام بتحديد مسؤوليات ادخال البيانات.
- على المدقق الخارجي أن يمتلك خبرات فنية في الحاسوب.
- المدقق الخارجي يواجه صعوبة في تحديد مبلغ الأهمية النسبية.
- على المدقق الخارجي أن يضع خطة لمراجعة بيانات الأنظمة الإلكترونية.
- تتطلب مراجعة الأنظمة الإلكترونية إجراءات أكثر دقة.
- على المدقق الخارجي تقييم كافة بيانات الأنظمة الإلكترونية والعمل على تقويمها.

كما تبين الفقرة رقم (3) أن أغلبية عينة لم يفرقوا بين المعايير الإلكترونية والمعايير الدولية المحاسبية التي تساعدهم في عملية مراجعة النظم الإلكترونية.

جدول رقم (35) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لعينة البحث الفرضية الثانية: الدلالات الاحصائية لفحص الأنظمة الإلكترونية وتطويرها والمدقق الخارجي:

الفقرة	N العينة	Mean المتوسط	Std. Deviation الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1. التأكد من قدرة النظام على ضمان وجود إجراءات رقابية في الأنظمة المحاسبية الإلكترونية يسهل من فحص الأنظمة المحاسبية الإلكترونية .	45	4.6889	.55687	موافق بشدة
2. تضمن النظام بيانات محاسبية بما يتفق مع المعايير المحاسبية تسهل من عملية الفحص .	45	4.6444	.67942	موافق بشدة
3. التحقق من تصميم نماذج إدخال البيانات في الأنظمة الإلكترونية بالشكل الذي لا يكشف وجود أخطاء في الأنظمة .	45	3.0889	1.16428	محايد
4. استخدام برامج التدقيق الخاصة تمنع وجود حالات الغش في الأنظمة .	45	3.6444	1.17077	موافق
5. التأكد من قيام الإدارة محل التدقيق بتخصيص دائرة لمعالجة البيانات إلكترونياً .	45	3.7556	1.15120	موافق
6. التأكد من مواكبة التطورات التكنولوجية يوفر نظام رقابة داخلي قوي في فحص الأنظمة الإلكترونية .	45	4.4222	.75344	موافق
7. قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية يحد من مخاطر المراجعة عنها في النظام التقليدي .	45	4.3111	1.12457	موافق
8. قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية من خلال الحاسوب تساعده في التأكد من صحه مدخلات ومخرجات الأنظمة الإلكترونية .	45	4.7556	.48409	موافق بشدة
الفرضية الثانية فحص الأنظمة الإلكترونية وتطويرها والمدقق الخارجي.	45	4.1639	.43287	**موافق**

المصدر : الجـــــدول من إعداد الباحثين ، بنـاء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائـي .SPSS

بالنظر إلى الجدول رقم (35) تبين نتائج الفقرات رقم (1 ، 2) على التوالي والفقرات رقم (4 ، 5 ،6 ،7 ، 8) على التوالي أن أغلبية عينة البحث أكدوا الآتي:

- التأكد من قدرة النظام على ضمان وجود إجراءات رقابية في الأنظمة المحاسبية الإلكترونية.
- تضمن النظام بيانات محاسبية بما يتفق مع المعايير المحاسبية.
- استخدام برامج التدقيق الخاصة.
- التأكد من قيام الإدارة محل التدقيق بتخصيص دائرة لمعالجة البيانات إلكترونياً .
- التأكد من مواكبة التطورات التكنولوجية.
- قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية للحد من مخاطر المراجعة عنها في النظام التقليدي.
- قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية من خلال الحاسوب تساعده في التأكد من صحه مدخلات ومخرجات الأنظمة الإلكترونية.

كما تبين الفقرة رقم (3) أن أغلبية عينة البحث لم يؤكدوا أو يفهموا الفقرة رقم (3) أن يتضمن التحقق من تصميم نماذج إدخال البيانات في الأنظمة الإلكترونية بالشكل الذي لا يكشف وجود أخطاء في الأنظمة.

يعتمد نظامنا المحاسبي على أساليب الفحص والتدقيق القديمة وهو نظام قد تم الغائه من كافة المناهج منذ عقود، إنما نتيجة لواقع الفساد المستشري في كافة الأنظمة والأجهزة الرقابية والمحاسبية والإدارية، تفرض هذا النظام كواقع لا خيار فيه، والمقصود منه العجز عن كشف وجود الأخطاء في الأنظمة المحاسبية والمغالطات المتبعة، بحيث يمكن للمحاسب انهاء الحساب الختامي ورفع التقارير التي ليس لها علاقة بالواقع، كما لا يمكن للمدقق الخارجي كشف التلاعب أو إظهار الأخطاء إن لم يتبع نظام محاسبي معترف به ويعمل به في كافة الدول التي استطاعت القضاء على الفساد وتمحو آثاره.

الفرضية الثالثة: الدلالات الاحصائية للتقليل من المخاطر الناتجة عن استخدام الأنظمة الإلكترونية في تلك الشركات ودور للمدقق الخارجي.

جدول رقم (36) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لعينة البحث

الفقرة	N العينة	Mean المتوسط	Std. Deviation الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1. تطوير أداء المدقق الخارجي في النظم الإلكترونية يقلل من مخاطر مراجعة الأنظمة الإلكترونية .	45	4.6667	.47673	موافق بشدة
2. وضع نظام رقابة داخلية قوي متزامن للأنظمة الإلكترونية يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	45	4.6667	.47673	موافق بشدة
3. وجود كلمة مرور واحده لكل الموظفين يقلل من حدوث تلك المخاطر في الأنظمة .	45	2.4889	1.48664	محايد
4. التدريب المستمر للمدقق الخارجي يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	45	4.5111	.86923	موافق بشدة
5. معرفة مدى كفاءه المدقق الخارجي وخبرته وتأهيله يقلل من مخاطر المراجعة الإلكترونية .	45	4.4889	.78689	موافق
6. وضع أنظمة الكترونية ذو كفاءه عالية في الشركة تساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	45	4.6222	.77720	موافق بشدة
7. تساعد لجان المراجعة المراجع الخارجي يساهم في اكتشاف المخاطر عند حدوثها .	45	2.9333	1.38826	محايد
8. تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط القوة والضعف يقلل من حدوث مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	45	4.7556	.52896	موافق بشدة
الفرضية الثالثة التقليل من المخاطر الناتجة عن استخدام الأنظمة الإلكترونية في تلك الشركات ودور للمدقق الخارجي	45	4.1417	.42690	**موافق**
الإجمالي المحاور الثالثة	45	4.2019	.34849	**موافق**

المصدر : الجـــــدول من إعداد الباحثين ، بنـاء على مخرجات تحليل البرنـامج الإحصائـي .SPSS

بالنظر إلى الجدول رقم (36) تبين النتائج الفقرات رقم (1 ، 2 ، 3 ، 4 ، 5 ، 6) على التوالي والفقرة رقم (8) أن أغلبية عينة البحث أكدوا على الآتي:

- تطوير أداء المدقق الخارجي في النظم الإلكترونية.
- وضع نظام رقابة داخلية قوي متزامن للأنظمة الإلكترونية.
- وجود كلمة مرور واحده لكل الموظفين.
- التدريب المستمر للمدقق الخارجي.
- معرفة مدى كفاءه المدقق الخارجي وخبرته وتأهيله.
- وضع أنظمة الكترونية ذو كفاءه عالية في الشركة.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط القوة والضعف.

بينما الفقرة رقم (7) حصلت على درجة محايد (تساعد لجان المراجعة المراجع الخارجي يساهم في اكتشاف المخاطر عند حدوثها). فلا يزال نوع النظام المحاسبي وآلياته، هو الفيصل الوحيد في نجاح أي محاسبة أو تدقيق خارجياً أو داخلياً، وعبثاً أن يكون للجان الخارجية أي فائدة، ما لم يكن لها حرية اختيار النظام المحاسبي، وفقاً للأحدث، والأدق، بحسب التجارب الواقعية الملموسة، والمثبوتة نظرياً وعلمياً.

أولاً ـ اختبار الفرضيات ـ اختبار بيرسون ومستوى الدلالة:

الصدق البنائي:

يعد الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الإدارة الوصول إليها، وبين مدى ارتباط مل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، وقد تم ذلك على العينة الاستطلاعية المكونة من (45) مفردة.

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلاله احصائية عند مستوى 0.05 = ∝ بين فحص الأنظمة الإلكترونية لغرض جمع أدلة الإثبات والمدقق الخارجي

جدول رقم (3) يبين معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة ومستوى الدلالة

م	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
.1	إلمام المدقق الخارجي في استخدام الحاسوب تساعده وتسهل عليه عملية مراجعة الأنظمة الإلكترونية .	.531**	.000
.2	قيام المدقق الخارجي بتحديد مسؤوليات ادخال البيانات تسهل عليه الرقابة اثناء مراجعة النظم الإلكترونية .	.653**	.000
.3	إلمام المدقق الخارجي بالمعايير المحاسبية الإلكترونية تساعده في عملية مراجعة النظم الإلكترونية .	.369*	.013
.4	حصول المدقق الخارجي على خبرات فنية في الحاسوب تساعده في مراجعة النظم الإلكترونية .	.068	.660
.5	يواجه المدقق الخارجي صعوبة في تحديد مبلغ الأهمية النسبية في ظل مراجعة النظم الإلكترونية .	.173	.254
.6	قيام المدقق الخارجي بوضع خطة لمراجعة بيانات الأنظمة الإلكترونية تؤدي الى المراجعة بشكل مناسب .	.274	.069
.7	تتطلب مراجعة الأنظمة الإلكترونية إجراءات أكثر دقة لغياب أدلة الأثبات في الأنظمة الإلكترونية .	.576**	.000
.8	قيام المدقق الخارجي بتقييم كافة بيانات الأنظمة الإلكترونية يساعده في توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة .	.538**	.000
	الفرضية الأولى / فحص الأنظمة الإلكترونية لغرض جمع أدلة الإثبات والمدقق الخارجي.	.777**	.000

المصدر : الجـــــدول من إعداد الباحثين ، بنـاء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائي .SPSS

بالنظر إلى الجدول رقم (3) تبين أنه يوجد علاقة ذات دلالة احصائية كمؤشر متوسط لقيام المدقق الخارجي بتقييم ومراجعة الأنظمة الإلكترونية والحصول على ادله الإثبات للفقرات رقم (1 ، 2 ، 3) على التوالي والفقرات رقم (7 ، 8) على التوالي، وإجمالي فقرات الجدول ويعزي الباحثون ذلك إلى الآتي:

- تسهل عليه عملية مراجعة الأنظمة الإلكترونية .
- تسهل عليه الرقابة اثناء مراجعة النظم الإلكترونية .
- مراجعة النظم الإلكترونية.
- غياب أدلة الأثبات في الأنظمة الإلكترونية.
- توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة .

إجمالي فقرات الجدول رقم (3) بشكل عام لها دلالات احصائية مرتفعة ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلاله احصائية عند مستوى $\propto = 0.05$ بين فحص الأنظمة الإلكترونية وتطويرها والمـدقق الخارجي.

جدول رقم (4) يبين معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة ومستوى الدلالة يتضمن

م	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
.1	التأكد من قدرة النظام على ضمان وجود إجراءات رقابية في الأنظمة المحاسبية الإلكترونية يسهل من فحص الأنظمة المحاسبية الإلكترونية .	.316*	.034
.2	تضمن النظام بيانات محاسبية بما يتفق مع المعايير المحاسبية تسهل من عملية الفحص .	.214	.158
.3	التحقق من تصميم نماذج إدخال البيانات في الأنظمة الإلكترونية بالشكل الذي لا يكشف وجود أخطاء في الأنظمة .	.254	.093
.4	استخدام برامج التدقيق الخاصة تمنع وجود حالات الغش في الأنظمة .	.419**	.004
.5	التأكد من قيام الإدارة محل التدقيق بتخصيص دائرة لمعالجة البيانات إلكترونياً .	.397**	.007
.6	التأكد من مواكبة التطورات التكنولوجية يوفر نظام رقابة داخلي قوي في فحص الأنظمة الإلكترونية .	.635**	.000
.7	قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية يحد من مخاطر المراجعة عنها في النظام التقليدي .	.505**	.000
.8	قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية من خلال الحاسوب تساعده في التأكد من صحه مدخلات ومخرجات الأنظمة الإلكترونية .	.288	.055
	الفرضية الثانية فحص الأنظمة الإلكترونية وتطويرها والمـدقق الخارجي.	.794**	.000

المصدر : الجـــــدول من إعداد الباحثين ، بنـاء على مخرجات تحليل البرنـامج الإحصائـي .SPSS

بالنظر إلى الجدول رقم (4) تبين أنه يوجد علاقة ذات دلالة احصائية كمؤشر متوسط قيام المدقق الخارجي بفحص ومراجعة الأنظمة الإلكترونية وتطوير الأنظمة الإلكترونية للفقرات رقم (1 ، 4 ، 6 ، 7) ، وإجمالي فقرات الجدول، ويعزي الباحثون ذلك إلى الآتي:

- تسهيل فحص الأنظمة المحاسبية الإلكترونية .
- منع وجود حالات الغش في الأنظمة.
- توفير نظام رقابة داخلي قوي في فحص الأنظمة الإلكترونية.
- الحد من مخاطر المراجعة في النظام التقليدي .

إجمالي فقرات الجدول رقم (4) بشكل عام لها دلالات احصائية مرتفعة ما يؤكد عدم صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلاله احصائية عند مستوى 0.05 = ∝ بين التقليل من المخاطر الناتجة عن استخدام الأنظمة الإلكترونية في تلك الشركات ودور للمدقق الخارجي.

جدول رقم (5) يبين معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة ومستوى الدلالة

م	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
.1	تطوير أداء المدقق الخارجي في النظم الإلكترونية يقلل من مخاطر مراجعة الأنظمة الإلكترونية .	.158	.301
.2	وضع نظام رقابة داخلية قوي متزامن للأنظمة الإلكترونية يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	.255	.091
.3	وجود كلمة مرور واحده لكل الموظفين يقلل من حدوث تلك المخاطر في الأنظمة .	.458**	.002
.4	التدريب المستمر للمدقق الخارجي يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	.274	.069
.5	معرفة مدى كفاءه المدقق الخارجي وخبرته وتأهيله يقلل من مخاطر المراجعة الإلكترونية .	.419**	.004
.6	وضع أنظمة الكترونية ذو كفاءه عالية في الشركة تساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	.624**	.000
.7	تساعد لجان المراجعة المراجع الخارجي يساهم في اكتشاف المخاطر عند حدوثها .	.393**	.008
.8	تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط القوة والضعف يقلل من حدوث مخاطر الأنظمة الإلكترونية .	.407**	.005
	الفرضية الثالثة التقليل من المخاطر الناتجة عن استخدام الأنظمة الإلكترونية في تلك الشركات ودور للمدقق الخارجي	.788**	.000
	إجمالي فقرات الجدول	.538**	.000

المصدر : الجـــــدول من إعداد الباحثين ، بنـاء على مخرجات تحليل البرنامج الإحصائـي .SPSS

بالنظر إلى الجدول رقم (5) تبين أنه يوجد علاقة ذات دلالة احصائية كمؤشر متوسط قيام المدقق الخارجي بفحص ومراجعة الأنظمة الإلكترونية وتطوير الأنظمة الإلكترونية للفقرة رقم (3) والفقرات رقم (5، 6 ، 7، 8) على التوالي، وإجمالي فقرات الجدول، ويعزي الباحثون ذلك إلى الآتي:

- التقليل من حدوث المخاطر في الأنظمة المحاسبية الإلكترونية.
- التقليل من مخاطر المراجعة المحاسبية الإلكترونية .
- المساهمة في التقليل من مخاطر الأنظمة المحاسبية الإلكترونية .
- المساهمة في اكتشاف المخاطر عند حدوثها.
- التقليل من حدوث مخاطر الأنظمة المحاسبية الإلكترونية.

- **إجمالي فقرات الجدول رقم (5) بشكل عام لها دلالات احصائية مرتفعة ما يؤكد عدم صحة المحور الثالثة.**

***بشكل عام بينت النتائج أنه يوجد دلالات احصائية للفرضيات الثلاثة.**

النتائج والتوصيات

أولاً ـ النتائـــج

توصل البحث للعديد من النتائج يمكن ابراز أهمها على النحو الآتي:

الأدلة الإحصائية:

1. إن المدقق الخارجي في استخدام الحاسوب الذى تساعده، وتسهل عليه عملية مراجعة الأنظمة الإلكترونية بنسبة كلية.
2. قدرة المدقق الخارجي على تحديد مسؤوليات ادخال البيانات الذي تسهل عليه الرقابة اثناء مراجعة النظم الإلكترونية بنسبة جيدة.
3. يجب حصول المدقق الخارجي على خبرات فنية في الحاسوب التي من شأنها أن تساعده في مراجعة النظم الإلكترونية بنسبة كلية.
4. أن المدقق الخارجي يواجه صعوبة في تحديد مبلغ الأهمية النسبية في ظل مراجعة النظم الإلكترونية بنسبة متوسطة.
5. قيام المدقق الخارجي بوضع خطة لمراجعة بيانات الأنظمة الإلكترونية التي تؤدي الى المراجعة بشكل مناسب بنسبة كلية.
6. ما تزال أنظمتنا المحاسبية تفتقر إلى التحديث المواكب للعصر حسب ما أثبتته الإدارة المحاسبية الناجحة في الدول المتقدمة التي استطاعت أن تحدث نظامها ليتمكن من التخلص من كافة السلبيات والآثار التي أظهرتها الأنظمة المحاسبية القديمة.
7. قيام المدقق الخارجي بتقييم كافة بيانات الأنظمة الإلكترونية التي تساعده في توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة بنسبة شبه كلية.
8. أن التأكد من قدرة النظام على ضمان وجود إجراءات رقابية في الأنظمة المحاسبية الإلكترونية من شأنه أن يسهل من فحص الأنظمة المحاسبية الإلكترونية بنسبة شبه كلية.
9. أن يضمن النظام بيانات محاسبية بما يتفق مع المعايير المحاسبية، الأمر الذي يسهل عليه عملية الفحص بنسبة شبه كلية.
10. وجود أنظمة إلكترونية محاسبية غير قادرة عن الكشف الدقيق لتوضيح الأخطاء.
11. أكدت التقارير للدول التي طورت أنظمتها الرقابية الإلكترونية وغيرت نظامها المحاسبي ليتلاءم مع إمكانيات العصر، واستطاعت من خلاله التخلص من كافة العيوب والأخطاء التي أظهرتها الأنظمة السابقة، وكان للنظام المحاسبي الحديث الفضل الأول للقضاء على بؤر الفساد والحفاظ على المال العام.
12. عجز النظام الروتيني المتبع والمفروض على آلية المحاسبة الرقابية لا يعتمد عليه كلياً لتحديد الحسابات الختامية والعمل بموجبها.

ثانيا ـ التوصيـــــات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل اليها في هذا البحث، فإن الباحثين يوصوا بالآتي:

1. اعتماد أنظمة محاسبية حديثة ومسئولة مواكبة للعصر للتخلص من كافة السلبيات والآثار التي أظهرتها الأنظمة المحاسبية القديمة.
2. إن المدقق الخارجي في استخدام الحاسوب الذى تساعده، وتسهل عليه عملية مراجعة الأنظمة الإلكترونية بنسبة كلية.
3. قدرة المدقق الخارجي على تحديد مسؤوليات ادخال البيانات الذي تسهل عليه الرقابة اثناء مراجعة النظم الإلكترونية بنسبة جيدة.
4. يجب حصول المدقق الخارجي على خبرات فنية في الحاسوب التي من شأنها أن تساعده في مراجعة النظم الإلكترونية بنسبة كلية.
5. أن المدقق الخارجي لا يواجه صعوبة في تحديد مبلغ الأهمية النسبية في ظل مراجعة النظم الإلكترونية بنسبة متوسطة.
6. قيام المدقق الخارجي بوضع خطة لمراجعة بيانات الأنظمة الإلكترونية التي تؤدي الى المراجعة بشكل مناسب بنسبة كلية.
7. ما تزال أنظمتنا المحاسبية تفتقر إلى التحديث المواكب للعصر حسب ما أثبتته الإدارة المحاسبية الناجحة في الدول المتقدمة التي استطاعت أن تحدث نظامها ليتمكن من التخلص من كافة السلبيات والآثار التي أظهرتها الأنظمة المحاسبية القديمة.
8. قيام المدقق الخارجي بتقييم كافة بيانات الأنظمة الإلكترونية التي تساعده في توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة بنسبة شبه كلية.
9. أن التأكد من قدرة النظام على ضمان وجود إجراءات رقابية في الأنظمة المحاسبية الإلكترونية من شأنه أن يسهل من فحص الأنظمة المحاسبية الإلكترونية بنسبة شبه كلية.
10. أن يضمن النظام بيانات محاسبية بما يتفق مع المعايير المحاسبية، الأمر الذي يسهل عليه عملية الفحص بنسبة شبه كلية.
11. وجود أنظمة إلكترونية محاسبية قادرة عن الكشف الدقيق لتوضيح الأخطاء.

ملخص التوصيات: إن الحاجة الملحة اليوم لتغيير واقع الأنظمة المحاسبية الرديئة يتمحور أولاً وأخيراً في صنع قرار يلزم الباحثين والعاملين على اعتماد وتحديث النظام المحاسبي البائت كخطوة اولى نحو العمل على إنشاء نظام متطور ومتمكن للحفاظ على ثروات ومقدرات وخيرات الأمة ويمتلك الإرادة والحرية ويمثل الحق العام.

المراجـــع :

جربوع ، يوسف محمد ، (أساسيات الإطار العلمي في مراجعة الحسابات "، بدون دار نشر، غزة، فلسطين، 2001).

- الذنيبات، علي عبدالقادر، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيق "، مكتبة أفنان، ط 2 ، عمان، 2006).
- الذنيبات، علي عبدالقادر، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيق "، دار وائل، ط 3 ، عمان، 2010).
- الذنيبات، علي عبدالقادر، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية والأنظمة والقوانين المحلية - نظرية وتطبيق "، بدون دار نشر، ط 1 ، عمان، 2006).
- عبد الفتاح محمد الصحنه، حسن احمد عبيد، شريفه علي حسن، " أسس للمراجعة الخارجية المكتب الجامعي الحديث "، الاسكندرية، 2007، ص 22 - 23).
- عبد الله امين خالد، جامعة البلقاء التطبيقية، 2004، ص 73 - 74).
- عبد الله امين خالد، جامعه البلقاء التطبيقية، 2004، ص 107).
- عصيمي، أحمد زكريا، " نظم المعلومات المحاسبية (المدخل المعاصر)"، دار المريخ، المملكة العربية السعودية).
- عوضه، مراد، دور المراجع الخارجي تجاه ادلة الاثبات، 2017، رسالة ماجستير).
- دراسة (أبو عطيوي، 2012) بعنوان " أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق الخارجي على جودة المدقق الخارجي "
- دراسة (العبيدي، 2012) بعنوان " مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية وأثرها على فاعلية التدقيق في الأردن "
- دراسة (ابراهيم يعقوب، 2011) بعنون " دور المراجعة الخارجية في الحد من مخاطر عملية المراجعة في المؤسسات الاقتصادية "
- دراسة (الجوهر وحمدان، 2010) بعنوان " اثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي "
- دراسة (ادريس علي، 2008) بعنوان " دور المراجعة الخارجية في تطوير المراجعة الداخلية لنظم المعلومات في الشركات القطاع العام "
- دراسة (عصيمي، 2008) بعنوان " التدقيق في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات "

الملاحق

الفرضية الأولى / توجد علاقة ذات دلاله احصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين قيام المدقق الخارجي بتقييم ومراجعة الأنظمة الإلكترونية والحصول على ادله الإثبات .

م	الفقـــــــــرات	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	إلمام المدقق الخارجي في استخدام الحاسوب تساعده وتسهل عليه عملية مراجعة الأنظمة الإلكترونية .					
2	قيام المدقق الخارجي بتحديد مسؤوليات ادخال البيانات تسهل عليه الرقابة اثناء مراجعة النظم الإلكترونية .					
3	إلمام المدقق الخارجي بالمعايير المحاسبية الإلكترونية تساعده في عملية مراجعة النظم الإلكترونية .					
4	حصول المدقق الخارجي على خبرات فنية في الحاسوب تساعده في مراجعة النظم الإلكترونية .					
5	يواجه المدقق الخارجي صعوبة في تحديد مبلغ الأهمية النسبية في ظل مراجعة النظم الإلكترونية .					
6	قيام المدقق الخارجي بوضع خطة لمراجعة بيانات الأنظمة الإلكترونية تؤدي الى المراجعة بشكل مناسب .					
7	تتطلب مراجعة الأنظمة الإلكترونية إجراءات أكثر دقة لغياب أدلة الأثبات في الأنظمة الإلكترونية .					
8	قيام المدقق الخارجي بتقييم كافة بيانات الأنظمة الإلكترونية يساعده في توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة .					

الفرضية الثانية / لا توجد علاقة ذات دلاله احصائية عند مستوى $\propto = 0.05$ بين قيام المدقق الخارجي بفحص ومراجعة الأنظمة الألكترونية وتطوير الأنظمة الإلكترونية

.

م	الفقــرات	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	التأكد من قدرة النظام على ضمان وجود إجراءات رقابية في الأنظمة المحاسبية الإلكترونية يسهل من فحص الأنظمة المحاسبية الإلكترونية .					
2	تضمن النظام بيانات محاسبية بما يتفق مع المعايير المحاسبية تسهل من عملية الفحص .					
3	التحقق من تصميم نماذج إدخال البيانات في الأنظمة الإلكترونية بالشكل الذي لا يكشف وجود أخطاء في الأنظمة .					
4	استخدام برامج التدقيق الخاصة تمنع وجود حالات الغش في الأنظمة .					
5	التأكد من قيام الإدارة محل التدقيق بتخصيص دائرة لمعالجة البيانات إلكترونياً .					
6	التأكد من مواكبة التطورات التكنولوجية يوفر نظام رقابة داخلي قوي في فحص الأنظمة الإلكترونية .					
7	قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية يحد من مخاطر المراجعة عنها في النظام التقليدي .					
8	قيام المدقق الخارجي بفحص الأنظمة الإلكترونية من خلال الحاسوب تساعده في التأكد من صحه مدخلات ومخرجات الأنظمة الإلكترونية .					

الفرضية الثالثة / هناك علاقة ذات دالاله احصائية عند مستوى $\propto = 0.05$ بين قيام المدقق الخارجي بالتقليل من المخاطر الناتجة عن التشغيل الإلكترونية للبيانات وقدرته على مراجعة الأنظمة المحاسبية الإلكترونية .

م	الفقـــرات	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تطوير أداء المدقق الخارجي في النظم الإلكترونية يقلل من مخاطر مراجعة الأنظمة الإلكترونية .					
2	وضع نظام رقابة داخلية قوي متزامن للأنظمة الإلكترونية يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .					
3	وجود كلمة مرور واحده لكل الموظفين يقلل من حدوث تلك المخاطر في الأنظمة .					
4	التدريب المستمر للمدقق الخارجي يساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .					
5	معرفة مدى كفاءه المدقق الخارجي وخبرته وتأهيله يقلل من مخاطر المراجعة الإلكترونية .					
6	وضع أنظمة الكترونية ذو كفاءه عالية في الشركة تساهم في التقليل من مخاطر الأنظمة الإلكترونية .					
7	تساعد لجان المراجعة المراجع الخارجي يساهم في اكتشاف المخاطر عند حدوثها .					
8	تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط القوة والضعف يقلل من حدوث مخاطر الأنظمة الإلكترونية .					