



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

تحديات تطوير نظم المعلومات المحاسبية

لتعزيز الرقابة الداخلية

في الوحدات الحكومية

(دراسة تحليلية)

رسالة مقدّمة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة:

هيلين محمد خير عيسى

إشراف الدكتور

تيسير المصري

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد. جامعة دمشق

2023 م

1444 هـ

إقرار

أنا الطالبة : هيلين محمد خير عيسى

أصرح بأن هذه الرسالة المقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة - قسم المحاسبة ، و التي تحمل عنوان:
تحديات تطوير نظم المعلومات المحاسبية لتعزيز الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية - دراسة تحليلية
غير مقتبسة أو محرفة أو منقولة من أي عمل علمي آخر ، و لم يسبق أن قبلت للحصول على أية شهادة
أو درجة علمية .

التاريخ : 20223/6/20

الطالبة هيلين محمد خير عيسى

التوقيع





الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

تحديات تطوير نظم المعلومات المحاسبية لتعزيز الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية
"دراسة تحليلية"

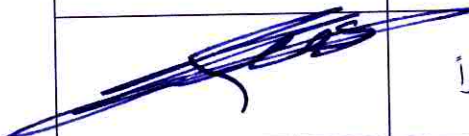
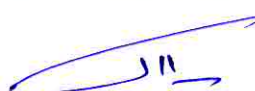
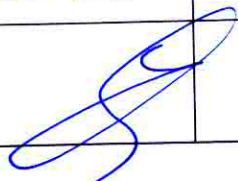
رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة: هيلين محمد خير عيسى

إشراف الأستاذ الدكتور: تيسير المصري

لجنة المناقشة والحكم على الأطروحة:

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 20/6/2023 وبعد إجراء التعديلات المطلوبة من الطالبة تمت الموافقة من قبل أعضاء لجنة الحكم وعليه تم التوقيع.

الاسم والمرتبة العلمية	الصفة التحكيمية	التوقيع
د. عقبة الرضا الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً	
د. تيسير المصري الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً مشرفاً	
د. عمر سيدي المدرس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً	

سُورَةُ الضُّحَى

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَلَسَوْفَ يُعْطِيكَ رَبُّكَ فَتَرْضَى ۝

شكر وتقدير

تسجد الباحثة لله شاكراً، لفضله خاشعة، لوجهه الكريم راجية رضاه جل وعلا، مُقرّة بنعمه التي لا تعد ولا تحصى، حامدة إياه على إعانتني

وتوفيقني في إتمام هذه العمل المتواضع، سائلة إياه أن يجعل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم. وخير مقام يُعترف فيه لذوي الفضل بفضلهم، فأنتني بفيض من الثناء الحسن الجميل، أتقدم بخالص الشكر وعظيم التقدير للأستاذ الفاضل الدكتور تيسير المصري. على إسناده المستمر لي، ولتفضله بالإشراف على رسالتي. فقد كان لعلمه وملاحظاته وتوجيهاته الفضل الأول في إنجاز هذه الرسالة ووضعها في إطارها العلمي الصحيح، داعية المولى عز وجل، أن يديم عليه الصحة والعافية، وأن يحفظه من كل سوء.

كما أتقدم بخالص شكري إلى أساتذتي الأفاضل، أعضاء لجنة الحكم الدكتور عقبة الرضا والدكتور عمر سيدي، اللذان منحاني وقتهم الثمين. أشكر كرمهم وسخاءهم العلمي، وملاحظاتهم القيّمة التي أغنت هذا العمل المتواضع.

كما يسعدني أن أتقدم بخالص الشكر للدكتور ياسر مشعل، على تفضله بمراجعة الجانب الإحصائي للرسالة. جزاه الله عني خير الجزاء.

كل الشكر والتقدير لجامعة دمشق، هذا الصرح العلمي الشامخ، على ما قدمته لنا من خدمات. الشكر موصول لكلية الاقتصاد، ممثلة بعميد كلية الاقتصاد الأستاذ الدكتور علي كنعان، ورئيس قسم المحاسبة الأستاذ الدكتور إبراهيم ميده، ولأستاذتي الأفاضل أعضاء قسم المحاسبة، ولكل العاملين في الكلية.

كلمة شكر وتقدير واعتراف بالجميل لجامعتي، جامعة، الفرات التي كانت دائماً سبباً ودافعاً في مسيرتي العلمية.

أسأل الله التوفيق لي وللجميع

هيلين عيسى



إلى ملاكي الذي غادرنا جسداً، باكراً، لكنه لم يفارقني روحاً

أختي رحمها الله

إلى قوتي وجيشي في مواجهة الحياة، صاحبة الفضل الأكبر ...

والدتي الغالية

إلى الشمعة التي كانت، ومازالت، تنير دربي في الحياة ...

والدي الغالي

إلى النجوم التي ساندتني، إلى فراشات الفرح في حياتي....

أخوتي وأخواتي الأحبة

إلى من رافقني في مسيرتي، أصحاب القلوب البيضاء ...

صديقاتي وأصدقائي الاعزاء

أقدم هذا الجهد المتواضع

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
آية من القرآن الكريم	1
الشكر والتقدير	2
الإهداء	3
فهرس المحتويات	4
قائمة الجداول	7
قائمة الأشكال	8
قائمة الاختصارات المستخدمة في هذا البحث	9
مستخلص البحث باللغة العربية	10
مخطط البحث	11 - 22
الفصل الأول: ضرورات تعزيز الرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية الحكومية	23 - 60
1.1: الأداء الإداري والمالي في الوحدات الحكومية	24
1.1.1 خصوصيات الأداء الإداري والمالي في الوحدات الإدارية الحكومية	24
2.1.1 الفساد في الوحدات الحكومية: أنواعه، أشكاله وأسبابه	27
3.1.1 احتياجات إصلاح الأداء الإداري والمالي في الوحدات الحكومية	29
2.1: الرقابة الداخلية لتعزيز أداء الوحدات الحكومية	34
1.2.1 الرقابة الداخلية: أهدافها، أهميتها، أنواعها وخصائصها ومقوماتها	34
2.2.1 أركان الرقابة الداخلية	41
3.2.1 العلاقة بين أهداف المنشأة ومكونات الرقابة الداخلية	50
3.1 نظم المعلومات المحاسبية وتعزيز الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية	52
1.3.1 أهداف نظم المعلومات المحاسبية	52
2.3.1 وظائف نظم المعلومات المحاسبية	53
3.3.1 أهمية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية	54
4.3.1 النظام المحاسبي في سورية	55
5.3.1 نظم المعلومات المحاسبية المطورة وفعالية الرقابة الداخلية	57

111 - 61	الفصل الثاني: مشكلات تطوير نظم المعلومات المحاسبية لتعزيز الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية
62	1.2 مخاطر وتحديات مرتبطة بتنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية
62	1.1.2 المخاطر المرتبطة بتطبيق أنظمة الرقابة الداخلية
64	2.1.2 التحديات التي تواجه أجهزة الرقابة العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية
65	3.1.2 الممارسات السلبية المتعلقة بضعف نظام الرقابة الداخلية وأسبابها المباشرة
67	4.1.2 المشكلات المتعلقة بالإجراءات الرقابية على نظم المعلومات المحاسبية
71	5.1.2 مؤثرات الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري
73	2.2 مخاطر وتحديات مرتبطة بتطوير نظم المعلومات المحاسبية لدعم الرقابة الداخلية
73	1.2.2 مشكلات نظم المعلومات المحاسبية
75	2.2.2 العوامل المؤثرة في مشكلة عدم فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية
77	3.2.2 مخاطر تطوير نظم المعلومات المحاسبية
79	4.2.2 آثار مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية
80	5.2.2 التحديات والمشاكل التي تقابل تطوير نظم المعلومات المحاسبية في سورية
82	3.2 الدراسة التحليلية
82	1.3.2 عناصر ومقومات الدراسة التحليلية
82	1.1.3.2 هدف الدراسة
83	2.1.3.2 الفروض المستقصى عنها
83	3.1.3.2 مجتمع الدراسة
83	4.1.3.2 إدارة قائمة الاستقصاء
84	5.1.3.2 أسلوب جمع البيانات
84	6.1.3.2 تصميم قائمة الاستقصاء
85	2.3.2 التحليل الإحصائي للبيانات
86	1.2.3.2 التحليل الإحصائي لعناصر قائمة الاستقصاء
88	2.2.3.2 التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفروض

125-112	الفصل الثالث: الحلول الممكنة لتطوير نظم المعلومات المحاسبية
113	1.3 الحلول المتعلقة بتهيئة بيئة الرقابة الداخلية بحيث تدعم تطوير نظم المعلومات المحاسبية
113	1.1.3 مبادئ تطوير الرقابة الداخلية ونظم المعلومات المحاسبية
113	2.1.3 الأهداف المرجوة من الحلول المقترحة
114	3.1.3 أدوات جمع البيانات لتشخيص مشكلات نظم المعلومات المحاسبية المرتبطة بدعم الرقابة الداخلية
115	2.3 الحلول المتعلقة بتطوير نظم المعلومات المحاسبية
122	3.3 خطوات ومراحل تطبيق الحلول المقترحة
126	4.3 التحقق من فرضيات البحث، نتائجه وتوصياته
126	1.4.3 التحقق من فرضيات البحث وتفسيرها
130	2.4.3 النتائج
130	3.4.3 التوصيات
132	المراجع
141	الملاحق
163	مستخلص البحث باللغة الإنكليزية

قائمة الجداول

رقم الصفحة	محتويات الجدول	رقم الجدول
84	قوائم الاستقصاء الموزعة على فئات العينة	1
86	توصيف مفردات العينة على أساس (المستوى الوظيفي - المؤهل - التخصص العلمي - عدد سنوات الخبرة عدد سنوات الخبرات المؤهل العلمي)	2
87	معامل الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء	3
87	درجة ثبات وصدق قائمة الاستقصاء	4
88	الإحصاء الوصفي الخاص بالفرض الأول	5
91	اختبار (T.Test) الخاص بالفرض الأول	6
94	اختبار (ANOVA) لمدى وجود تباين حول ضعف نظم الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية وفقاً لفئات المستقصى منهم	7
95	الإحصاء الوصفي الخاص بالفرض الثاني	8
97	اختبار (T.Test) الخاص بالفرض الثاني	9
99	اختبار (ANOVA) لمدى وجود تباين حول تطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية وفقاً لفئات المستقصى منهم	10
100	الإحصاء الوصفي الخاص بالفرض الثالث	11
104	اختبار (T.Test) الخاص بالمخاطر والصعوبات المرتبطة بإدارة النظام المحاسبي و بنيته لغرض دعم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري	12
108	اختبار (ANOVA) لمدى وجود تباين حول المخاطر والصعوبات المرتبطة بإدارة النظام المحاسبي و بنيته لغرض دعم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري وفقاً لفئات المستقصى منهم	13
109	مصفوفة الارتباط للتعرف على أثر تطوير النظام المحاسبي وتعزيز الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية	14
109	نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد الأثر التفاعلي بين تطوير النظام المحاسبي وتعزيز الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية	15

قائمة الأشكال

رقم الشكل	محتويات الأشكال	رقم الصفحة
1	علاقة نظام المعلومات المحاسبي بالأداء الإداري والمالي	12
2	متغيرات البحث وكيفية بلوغ أهدافه	14
3	الآليات التي تلبي احتياجات الإصلاح الإداري والمالي	29
4	أركان الرقابة الداخلية	42
5	النزاهة والقيم الأخلاقية	34
6	علاقة المتابعة مع مكونات الرقابة الداخلية	49
7	علاقة بين أهداف المنشأة ومكونات الرقابة الداخلية	50
8	تفعيل عناصر الرقابة الداخلية وفقاً لإطار (GOV911INTOSAI COSO)	60
9	التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة الداخلية في سورية	64
10	الفرق بين أسس القياس المحاسبية	119
11	تكامل بين نظام المعلومات المحاسبي والمشروع الوطني لإصلاح الإداري	120
12	ملخص مقترحات للحلول الممكنة	125

قائمة الاختصارات المستخدمة في البحث

الاختصار	مضمونه باللغة الإنكليزية	مضمونه باللغة العربية
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
COSO	Committee Of Sponsoring Organization Of the Treadway Commission	لجنة رعاية المنظمات الراعية للجنة تريدو أي
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
ARABOSAI	Arab Organization of Supreme Audit Institutions	المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
GASB	Governmental Accounting Standards Board	لجنة المعايير المحاسبة الحكومية
GAO	General Accounting Office	مكتب المحاسبة العام الأمريكي
XBRL	Extensible Business Reporting Language	لغة التقارير الموسعة
COBIT	Control Objectives for Information and related Technology	معايير موثوقية نظم المعلومات المؤتمتة أو معايير الكوبيت
IIA	The Institute of Internal Auditors	معهد المراجعين الداخليين
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين
ERP	Enterprise Resource Planning	نظم تخطيط موارد المنشأة

مستخلص البحث

هدف البحث إلى كشف التحديات التي تواجه تطوير نظام المعلومات المحاسبية، لغرض دعم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري في الجمهورية العربية السورية، في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتقنية السائدة؛ وبيان الحلول الممكنة لمواجهتها، وإلى معرفة كيف يمكن دعم عملية تطوير نظم المعلومات المحاسبية فيها.

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي في إعداد البحث واختبار فرضياته. تم استخدام قائمة التقصي كأداة لجمع البيانات، تم اعدادها وتحكيمها، وزّعت على مفردات عيّنة البحث، ثم تم تحليل بياناتها باستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، مستفيدة من مجموعة مؤشرات إحصائية ملائمة لطبيعة تلك البيانات.

توصل البحث إلى عدد من النتائج من أهمها:

1- يواجه تطوير نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري تحديات بسبب ضعف فعالية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري. فالهيكل التنظيمي لا تراعي الأساس الرقابية المعروفة مهنيًا، خصوصاً فصل السلطات (الاعمال) المتعارضة خاصة اتخاذ القرار وتنفيذه.

2- يواجه تطوير نظام المعلومات المحاسبي مخاطر وصعوبات مرتبطة بإدارة النظام المحاسبي وعناصره المادية والمعنوية، وعدم الاهتمام بتطوير الكوادر البشرية المسؤولة عن تشغيل ومراقبة النظام المحاسبي

3- يواجه تطوير نظام المعلومات المحاسبي تحديات مرتبطة بواقع عمل نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري، منها ما يخص تطوير المجموعة المستندية، ومنها ما يتعلق ببنية نظام المعلومات المحاسبي وآليات عمله

4- العوامل التي تواجه تطوير نظام المعلومات المحاسبي وتشكل تحديات هي عوامل متعلقة بالبيئة الداخلية، وعوامل تتعلق بالبيئة الخارجية

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، نظم المعلومات المحاسبية، تحديات تطوير نظم المعلومات المحاسبية

مخطط البحث (الإطار العام للدراسة)

يشتمل مخطط البحث على ما يلي:

المقدمة

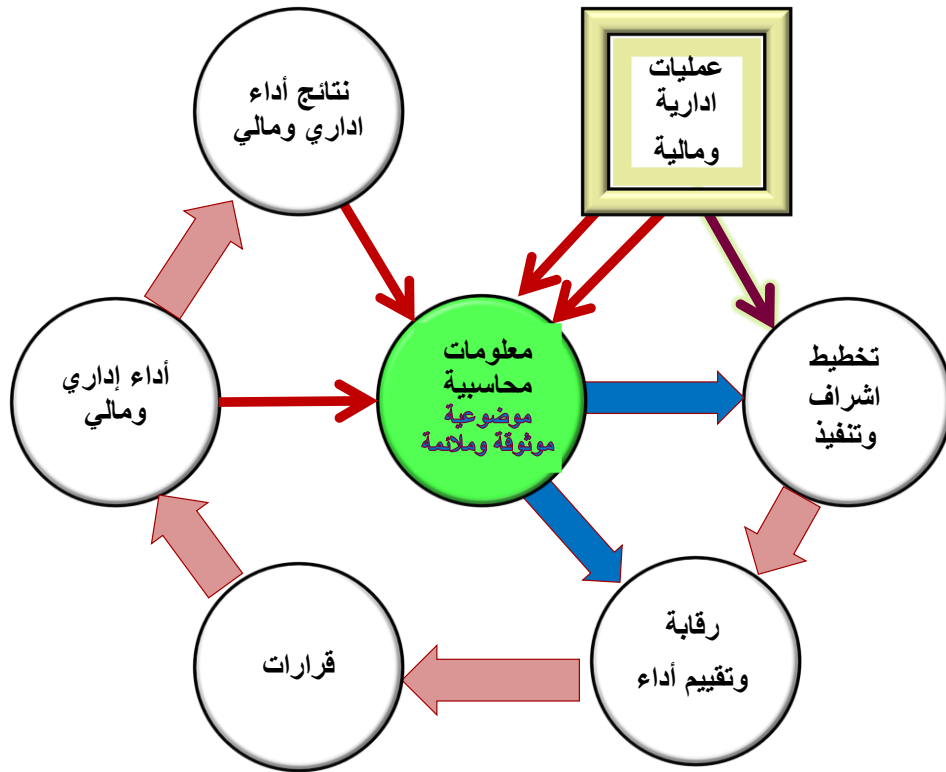
1. مشكلة البحث
2. متغيرات المشكلة البحثية
3. الدراسات السابقة
4. أهمية البحث
5. أهداف البحث
6. فروض البحث
7. منهج البحث
8. أدوات البحث ووسائله

المقدمة:

تزداد الحاجة الى الخدمات التي تقدمها الوحدات الادارية الحكومية في الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة، التي نجمت عن الحرب الاقتصادية المفروضة على البلاد، وانتشار ظواهر التضخم الجامح واختلال آليات عمل الأسواق وانخفاض القوة الشرائية للعملة الوطنية وهجرة الأدمغة واليد العاملة وغيرها ... ومع ازدياد الحاجة الى تلك الخدمات تراجع الاداء الحكومي متأثراً بتلك الظروف. وانتشرت ظواهر الترهل والفساد وضعف الأداء. وبات من الضروري إصلاح الاداء للوحدات الإدارية، وتعزيز الرقابة الداخلية، بغية حماية الموارد المتاحة وزيادة فعالية استخدامها، وتحسين الكفاءة الانتاجية للعمل الإداري.

إن بلوغ هذه الأهداف يتوقف على مجموعة من العوامل، يأتي في مقدمتها توافر معلومات داعمة للأنشطة، سواء في مرحلة التخطيط، أو الاشراف والتنفيذ، أو الرقابة وتقييم الأداء. هذه المعلومات ينتجها نظام المعلومات المحاسبي من خلال متابعته لفعاليات الإدارة بكل انواعها، وتوثيق البيانات المتولدة منها، وتخزينها ومن ثم معالجتها لتحويلها الى معلومات تلبي الاحتياجات المتولدة إليها، بفعل الظروف السائدة، بنا فيها تلك المتعلقة بأداء الوحدات الحكومية.

ولما كان الاهتمام بالأداء الإداري يستوجب إجراء إصلاحات إدارية – تبدأ من إعادة هيكلة البنى التنظيمية والعلاقات النازمة للأداء - وتطوير التشريعات التي تضبط عمل الأفراد والمؤسسات، فإن هذه الإصلاحات تحتاج بالتأكيد، وقبل أي شيء، إلى تصويب أداء الرقابة الداخلية، الذي يحتاج إلى معلومات موثوقة تعكس حقائق الواقع تُنتجها نُظم المعلومات المحاسبية. إنَّ آيةَ عملية تطوير للأداء الإداري، لا يُمكنها أن تبلغَ أهدافها إذا لم تتوافر لها المعلومات الموضوعية، الملائمة والموثوقة.



الشكل رقم (1): علاقة نظام المعلومات المحاسبي بالأداء الاداري والمالي (إعداد الباحثة)

1- مشكلة البحث:

في بيئة عملٍ تسودها علاقاتٌ غير طبيعية، وتتحكم بها ظروف داخلية وخارجية متنوعة وعديدة، يضعف الأداء الإداري وتنتشر ظواهرُ اللامبالاة والترهل والفساد، ويضيع قسمٌ كبيرٌ من الموارد المتاحة للوحدات الإدارية، ويضعفُ أدائها، وتضعفُ خدماتها، وتزدادُ معاناة فئات المجتمع المستفيدة من أداء الوحدة الإدارية. لهذا يصبحُ تطويرُ نظم الرقابة الداخلية، وإجراءاتها المرافقة لإنجاز الأعمال، ضرورةً ملحةً. وهذا يستوجب بالتالي تطوير نظم معلوماتها لتتمكن من تتبع: الموارد المتاحة، والعمليات الجارية عليها، وأداء الأفراد والمجموعات المنفذة لها. غير أنَّ هذا التطوير الواجب إحداثه يمكن أن يواجه صعوبات وتحديات يفرضها الواقع الزاهن لعمل الوحدات الحكومية وأفرادها، والتي يمكن أن تحدّ من إمكانية بلوغ الأهداف المرجوة من النشاط. ولما كانت هذه الصعوبات والتحديات غير معروفة في الظروف الراهنة، فإن البحث عنها لكشفها يشكل مشكلة البحث الرئيسية التي يمكن طرحها من خلال التساؤل التالي:

ما هي التحديات التي تواجه تطوير نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري، لتعزيز الرقابة الداخلية فيها؟

يتفرع من هذا التساؤل التساؤلات التالية:

1. ما هي التحديات التي تواجه تهيئة بيئة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، والتي تعتبر ضرورية لتطوير نظام المعلومات المحاسبية، في ظل الظروف السائدة.
2. ما هي التحديات التي تواجه تطوير نظام المعلومات المحاسبية ذاته في الوحدات الحكومية، في ظل الظروف السائدة
3. كيف يمكن تجاوز التحديات التي تحدّ من تطوير نظام المعلومات المحاسبية لتعزيز الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية؟

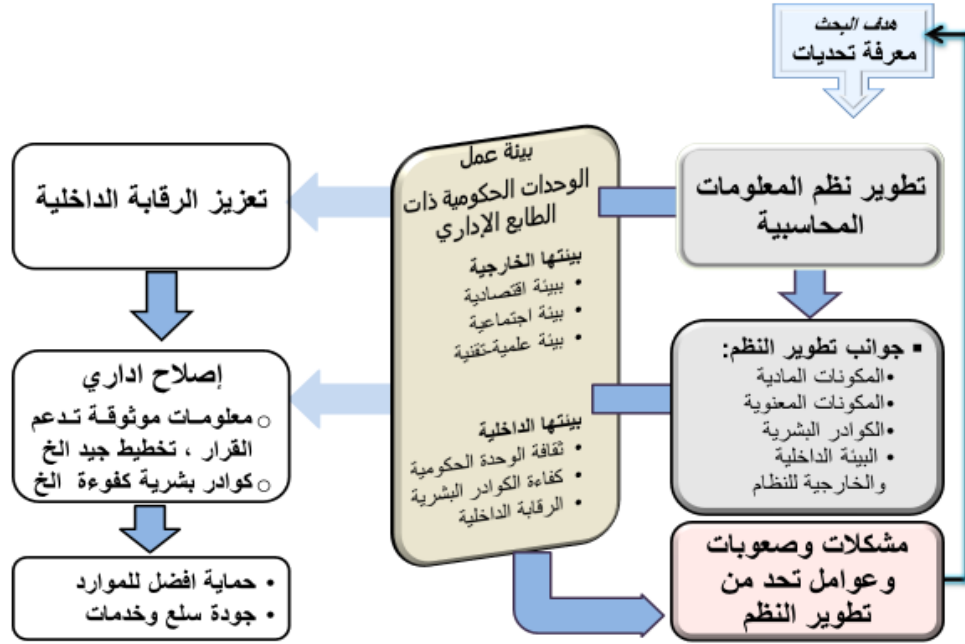
2- متغيرات المشكلة البحثية:

تظهر العلاقة بين متغيري البحث الرئيسيين، وهما:

- تعزيز الرقابة الداخلية وهذا يمثل المتغير التابع، وهو بمنزلة "العام" في البحث
- تطوير نظم المعلومات المحاسبية. وهذا يمثل المتغير المستقل "الخاص" في البحث

أما المتغير الثالث، وهو المتغير الوسيط، فإنه يتمثل في جملة الظروف السائدة بكل أنواعها (الاقتصادية والاجتماعية والعلمية. التقنية) التي تحكم بيئة عمل الرقابة الداخلية من جهة، وعمل نظم المعلومات المحاسبية من جهة أخرى. هذا المتغير يخلق مشكلات وصعوبات متنوعة أمام عمليات تعزيز الرقابة الداخلية وتطوير نظم المعلومات المحاسبية، لهذا الغرض.

المخطّط في الشكل التالي يوضح العلاقة بين المتغيرات الثلاثة:



الشكل رقم (2): مخطط متغيرات البحث وكيفية بلوغ أهدافه

3- الدراسات السابقة:

فيما يلي مجموعة من الدراسات التي تناولت متغيري البحث المذكورين أو أحدهما، وقد تم اختيار أحدث الدراسات وأقربها لمشكلة البحث:

1.3. الدراسات العربية:

1- دراسة عبد الله والشتي، (2023): "تأثير إجراءات الرقابة المالية وأساليب تطبيقها على جودة نظم المعلومات المحاسبية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية"

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تأثير إجراءات الرقابة المالية وأساليب تطبيقها على جودة نظم المعلومات المحاسبية. استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات والوصول إلى النتائج، بالاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة، تم توزيعها على عدد من المراجعين الداخليين والمحاسبين والمدراء والمراقبين الماليين في القطاع العام في المملكة العربية السعودية، بعد أن تم تحديد العينة الملائمة وزعت الاستبانة عبر وسائل التواصل الاجتماعي والبريد الإلكتروني. تم تحليل المعطيات بالاعتماد على الانحدار الخطي البسيط والمتعدد وباستخدام برنامج التحليل الإحصائي (spss) توصلت الدراسة إلى ضرورة تقييم إجراءات الرقابة المالية تقيماً مستمراً للتأكد من تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها.

2- دراسة فياض (2022): "دور التدقيق الداخلي في الحد من مخاطر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة - دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة إلى بيان مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من مخاطر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية من خلال بيان أثر التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التي تتعلق ببيئة نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة والمخاطر التي تتعلق بإدخال البيانات في نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، فضلاً عن المخاطر التي تتعلق بمخرجات نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة لدى الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

أجريت دراسة ميدانية على عينة مكونة من المدققين الداخليين في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية البالغ عددها 27 شركة مدرجة، وذلك من خلال توزيع (31) استبانة إلكترونية. توصلت الدراسة إلى مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من مخاطر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية من خلال مساهمتها في الحد من المخاطر التي تتعلق ببيئة نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة والمخاطر التي تتعلق بمخرجات نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة.

3- دراسة محروس (2021): "التحول الإلكتروني وتطوير نظام المعلومات الحكومي المصري"

هدفت الدراسة إلى تقييم دور التحول الإلكتروني في تطوير نظام المعلومات بالوحدات الحكومية المصرية، أجريت دراسة ميدانية على عينة مكونة من العاملين بالوحدات الحكومية والباحثين من أساتذة الجامعة، وذلك من خلال توزيع (132) قائمة استقصاء.

توصلت الدراسة إلى وجود اختلافات معنوية بشأن وجود بعض التحديات والمخاطر التي تواجه التحول الإلكتروني في الوحدات الحكومية الخاصة بنظام (GFMIS).

4- دراسة عبد العزيز (2020): "تقييم فاعلية النظام المحاسبي في ظل تطبيقات أوراكل، بالتطبيق على جامعة السادات"

هدفت الدراسة إلى تحديد فاعلية النظام المحاسبي الحكومي في ظل تطبيقات أوراكل بالتطبيق على جامعة مدينة السادات. ولتحقيق هدف الدراسة وزعت (120) قائمة استقصاء على عدد من الوحدات الحسابية داخل جامعة السادات المطبقة لنظام أوراكل.

توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي على مقومات النظام المحاسبي الحكومي ومخرجات النظام المحاسبي، وأن تلك التطبيقات قد أدت في النهاية إلى زيادة فاعلية النظام المحاسبي الحكومي.

5- دراسة عموري (2020): "دور فعالية الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى معرفة دور فاعلية مكونات الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية، وذلك من خلال دراسة دور كل من (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات والمتابعة) في ملائمة وموثوقية المعلومات المالية.

أعدت الدراسة من خلال توزيع (80) استبانة على عينة من المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، استرد منها (75) استبانة، وتم استبعاد (5) استبانات لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي، فكان هناك (70) استبانة صالحة للتحليل، وتم جمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات باستخدام الأساليب الإحصائية بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي (spss)

توصلت الدراسة إلى وجود دور لفاعلية مكونات الرقابة الداخلية في ملائمة المعلومات المالية. وقد كان مكون المتابعة هو الأكثر دوراً في ملائمة المعلومات المالية. وتبين منها أن مكون بيئة الرقابة والمتابعة لهما دور أكبر في موثوقية المعلومات المالية في المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

6- دراسة صالح ومحمد (2017): "متطلبات الرقابة الداخلية وأثرها في تطوير نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية".

هدفت الدراسة إلى اكتشاف الوضع الحالي لأنظمة الرقابة الداخلية في المصارف الخاصة في العراق، وتقييم درجة متانة وفاعلية الإجراءات والضوابط الرقابية المصممة في أنظمة المعلومات المحاسبية الإلكترونية؛ وإلى تحديد مدى توافق خصائص النظام الرقابي لنظم المعلومات المحاسبية المحوسبة المستخدمة مع متطلبات والإجراءات الرقابية العامة المتعارف عليها، من وجه نظر العاملين في المصارف العراقية والمدققين الخارجيين في هذه المصارف. كما استهدفت تحديد طبيعة العلاقة بين مدى توافق خصائص النظام الرقابي لنظم المعلومات المحاسبية المحوسبة المستخدمة مع المتطلبات والإجراءات الرقابية على التطبيقات المحاسبية المتعارف عليها وبعض الخصائص التنظيمية والهيكلية للمصارف في العراق المتمثلة (عمر المصرف، رأس المال، حجم الودائع في المصرف وعدد العاملين في المصرف).

تبين من نتائج الدراسة أن دور التدقيق الداخلي لا يقتصر على التدقيق المحاسبي الذي يركز على فحص العمليات المالية لغرض التأكد من صحة تسجيلها واكتشاف الأخطاء بل يتسع ليشمل جميع المجالات الخاصة بالنواحي التشغيلية والإدارية المختلفة إذ يمثل إحدى الأدوات الفعالة الرئيسية التي تساعد الإدارة في تحقيق وظائفها المختلفة وخاصة الرقابية منها.

إن إجراءات تطوير وصيانة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية بطريقة مرخصة وكفاءة في المصارف التي تستخدم النظام الإلكتروني غير كافية مما يعرضها إلى عدد من المخاطر.

7- دراسة (معتوق، 2016): "تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقاً لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الإنتوساي (INTOSAI)".

هدفت الدراسة إلى اختيار المعايير المناسبة والمنهجية الملائمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية بحيث يتم الكشف عن مواطن الضعف أو القصور في النظام والتي تؤثر بطبيعة الحال على جودة التقارير المالية، ومدى منفعة المعلومات التي تقدم لمستخدمي التقارير المالية .

توصلت الدراسة إلى أن هناك سعي حثيث من قبل ديوان المحاسبة الليبي للعمل بكفاءة وفاعلية وفق أفضل الممارسات الرقابية والمعايير المهنية وذلك من خلال تطبيقه لمعايير الانتوساي، لتحقيق رقابة فعالة على المال العام وتعزيز مبادئ الشفافية والنزاهة والمساءلة للأداء المالي الحكومي، مما يساعد على توفير آليات تسهم في الحد من عجز الموازنة وترشيد الإنفاق .

8- دراسة عيسى (2015) عنوان: "دور نظم المعلومات الإدارية في تطوير الأداء الإداري في ولاية غرب دارفور".

هدفت الدراسة إلى معرفة دور نظم المعلومات الإدارية في تطوير الأداء الإداري.

أعدت الدراسة في ولاية غرب دارفور، من خلال مراجعة الإسهامات العلمية في هذا المجال، ثم تمت صياغة نموذج الدراسة بحيث تكونت عينة الدراسة من 100 موظف يعملون في وزارات ومجالات مختلفة وفي وظائف مختلفة. كانت نسبة الاستجابة 88%. تم الاعتماد على الحزمة الإحصائية (spss) في التحليل الإحصائي، وتم استخدام المؤشرات الإحصائية الملائمة. والتأكد من ثبات الاستبانة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ.

أظهر تحليل النتائج وتفسيرها وجود دور لنظم المعلومات الإدارية في تطوير الأداء الإداري تمثل في وجود وعي وإدراك لدى الإدارة العليا بالنسبة لاستخدام دور نظم المعلومات الإدارية في تطوير الأداء الإداري، وتوفير الإمكانيات المادية والفنية لاستخدام نظم المعلومات الإدارية في ولاية دارفور، مع وجود إمكانيات بشرية.

من أهم نتائج الدراسة أنّ نظم المعلومات تسهم في تسهيل الاتصالات بنقل المعلومات في جميع فروع المؤسسة وتوفير المعلومات الصحيحة حول موارد المؤسسة من أجل التنسيق بينها البرامج المستخدمة في المؤسسة لا تختصر الدورة المستندية.

3.2. الدراسات الأجنبية:

1- Soedarsono et al (2019):Information Quality and Management Support as Key Factors in the Application of Continuous Auditing and Continuous Monitoring An Empirical Study in the Government Sector of Indonesia”:

جودة المعلومات ودعم الإدارة كعوامل رئيسية في تطبيق التدقيق المستمر والمراقبة المستمرة دراسة تجريبية في القطاع الحكومي في إندونيسيا

هدفت الدراسة: إلى معرفة الدور المرتقب للمراجعة المستمرة في تفعيل الرقابة الداخلية في ظل التحول الالكتروني للبيانات داخل الوحدات الحكومية بدولة إندونيسيا. أجريت دراسة ميدانية من خلال توزيع (220) قائمة استقصاء على عدد من المراجعين الحكوميين داخل القطاع الحكومي الإندونيسي.

توصلت الدراسة: أهمية تطبيق المراجعة المستمرة في ظل التحول الالكتروني للبيانات داخل الوحدات الحكومية حيث تساعد في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى قدرتها على دعم الإدارة في تفعيل المتابعة المستمرة للرقابة الداخلية مما يعود بالنفع على جودة التقارير المالية الحكومية

2- Veerankutty et al , 2018: Information technology governance on audit technology performance among Malaysian public sector auditors

أثر حوكمة تكنولوجيا المعلومات على أداء تكنولوجيا تدقيق الحسابات في القطاع العام الحكومي في ماليزيا

هدفت الدراسة إلى تطوير أداء المدقق الحكومي لتفعيل حوكمة تكنولوجيا المعلومات داخل القطاع الحكومي الماليزي للحد من مخاطر التحول الالكتروني للبيانات، أجريت دراسة ميدانية من خلال توزيع (309) قائمة استقصاء على عينة مكونة من المدققين داخل القطاع الحكومي الماليزي، **توصلت الدراسة** أنه مازال المدققين لا يحققون تقدماً كافياً للحد من مخاطر التحول الالكتروني للبيانات، كذلك أبرزت الدراسة ضرورة تطوير أداء المدقق الحكومي لرفع خبرتهم ومهارتهم، وذلك من خلال استخدام الأساليب الحديثة للتدقيق، من أجل تفعيل حوكمة تكنولوجيا المعلومات للحد من مخاطر التحول الالكتروني داخل القطاع الحكومي الماليزي.

3- Sutopo et al ,2017: E.government, audit opinion, and performance of local government administration in Indonesia

الحكومة الإلكترونية ورأي المراقب وأداء إدارة الحكومة المحلية في إندونيسيا

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين الحكومة الالكترونية وأداء المراقب الحكومي، أجريت دراسة تطبيقية على (246) وحدة حكومية داخل الوحدات الحكومية الإندونيسية، **توصلت الدراسة** أن الحكومة الالكترونية تدعم قرار المراقب الحكومي، الامر الذي يُساعد على دعم القرارات داخل الوحدات الحكومية، كذلك أبرزت الدراسة أهمية تحسين كفاءة وفعالية المراقب الحكومي في ظل تطبيق الحكومة الالكترونية للحد من مخاطر التحول الالكتروني للبيانات وذلك من خلال تفعيل بيئة الرقابة الداخلية الحكومية والامتثال للقوانين واللوائح والمتابعة المستمرة .

4- Bukenya (2014) "Quality of Accounting Information and Financial Performance of Uganda s Public Sector"

جودة المعلومات المحاسبية والكفاءة المالية للقطاع الحكومي الأوغندي

هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين نوعية المعلومات المحاسبية والأداء المالي للقطاع العام في اوغندا، على الرغم من الإنتاج المستمر للمعلومات المحاسبية على النحو المطلوب من قبل الحكومة المالية والأنظمة المحاسبية واعتماد المعايير المحاسبية الدولية، فان هناك سوء استخدام على نطاق واسع للموارد وضعف المساءلة، والوقوف على ما اذا كانت نوعية المعلومات المحاسبية لها أي تأثير على الأداء المالي

للقطاع العام، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة للوقوف على سمات ونوعية المعلومات المحاسبية المستخدمة ومدى صحتها وموثوقيتها وقدرتها على جمع البيانات الأولية اللازمة لذلك .

وكان من أهم نتائج الدراسة: توفر الملاءمة والموثوقية والقابلية للفهم والدقة والتوقيت في المعلومات المحاسبية، كما كانت تلك المعلومات ذات جودة عالية تعكس مستويات اعلى من الأداء المالي .

5- Ljeoma, N., (2014), The Impact Of International Public Sector Accounting . Standard (IPSAS) On Reliability, Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria,

تأثير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على موثوقية ومصداقية ونزاهة التقارير المالية في إدارة الحكومة المحلية في نيجيريا
هدفت الدراسة إلى تقييم تأثير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على موثوقية إعداد التقارير المالية في إدارة حكومة ولاية نيجيريا ومصداقيتها ونزاهتها. اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائي.
توصلت الدراسة: إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية يؤدي إلى تحسين منفعة وموثوقية التقارير المالية ومصداقيتها في حكومة الولاية، أن تنفيذ معايير المحاسبة الحكومية الدولية يسهل الرقابة الداخلية ويعزز هدف الحكومة بتقديم الخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية.

أوجه اختلاف البحث عن الأبحاث والدراسات السابقة:

إن معظم الأبحاث السابقة التي تم عرضها ، كانت تتناول واقع نظم المعلومات المحاسبية وتطوير الأداء الإداري في القطاعات الانتاجية والمصارف والقطاع الحكومي، من خلال جوانب محدّدة، وقد أكّدت غالبية تلك الدراسات على أهمية تطوير المعلومات المحاسبية وتحقيق الكفاءة في الأداء الإداري.
كما اتّبع معظم الأبحاث السابقة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة أداة رئيسية للوصول إلى النتائج.

في حين أن هذا البحث ينفرد عما سبقه من أبحاث للأسباب التالية:

(a) يتناول خصوصيات بيئة عمل الوحدات الإدارية في سورية، وتأثيراتها التي تخلق مشكلات وصعوبات تحدّ من تطوير نظم المعلومات المحاسبية بغية تعزيز الرقابة الداخلية. وهذا ما لم تتناوله أيّاً من الدراسات السابقة.

(b) ركز على العلاقة المتبادلة بين تطوير نظم المعلومات المحاسبية وتطوير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

6- أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من أنه يعالج مسألة مهمة معاصرة تعانيها الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري في سورية عند أدائها لأعمالها. فهو يكشف التحديات التي تواجه تطوير نظم المعلومات المحاسبية لتعزيز الرقابة الداخلية ودعم أداء الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري. والنتائج التي توصل إليها البحث يمكن أن تدعم قرارات الجهات المعنية لتجاوز التحديات المذكورة وتطبيق الحلول المقترحة.

7- أهداف البحث:

يسعى البحث إلى:

- a. معرفة التحديات التي تواجه تطوير نظام المعلومات المحاسبي المرتبط ببيئة نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية في الظروف السائدة
- b. معرفة التحديات التي تواجه تطوير نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات الحكومية المرتبطة بالنظام ذاته ، في الظروف السائدة
- c. معرفة كيف يمكن تجاوز التحديات التي تحدّ من تطوير نظام المعلومات المحاسبية لتعزيز الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية؟

8-فروض البحث

من خلال المعطيات المتاحة عن المشكلة البحثية في وحدات القطاع الإداري، ونظراً للترابط العضوي المتداخل، والتأثير المتبادل بين الرقابة الداخلية ونظم المعلومات المحاسبية، لاحظت الباحثة أن تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية يواجه تحديات متنوعة: منها ما يرتبط ببيئة الرقابة الداخلية ذاتها، ويتوجب مواجهتها للتمكن من تطوير النظام، ومنها ما يرتبط بالنظام نفسه من ناحية بنيته وإدارته وكفاءة مستخدميه، وهي تأتي من مصادر داخلية، يمكن التحكم بها، وخارجية قد يتعذر تجاوزها.

وعليه فقد تم صياغة الفرضيتين الرئيسيتين التاليتين:

- الفرضية الأولى: يواجه تطوير نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات الحكومية، تحديات مصدرها بيئة الرقابة الداخلية ونظامها في هذه الوحدات.
- الفرضية الثانية: يواجه تطوير نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات الحكومية، تحديات مرتبطة بنظام المعلومات المحاسبي ذاته.
- الفرضية الثالثة: يواجه تطوير النظام المعلومات المحاسبي في الوحدات الحكومية، مخاطر وصعوبات مرتبطة بإدارة النظام المحاسبي وبنيته .

9- منهج البحث ومنهجيته:

في ضوء طبيعة المشكلة المدروسة (من حيث تعدّد محاورها وتعدّد الجهات المعنية بها، واختلاف أنواع المعلومات والبيانات اللازمة للبحث فيها)، وانطلاقاً من الأهداف التي يسعى البحث إلى تحقيقها، فإنّ

منهجية البحث هي منهجية وصفية من حيث ارتباطها بالواقع. فهي تكشف، أي تصور، تحديات موجودة في الواقع. وهي من حيث كيفية الوصول الى النتائج منهجية تحليلية، لأن كشف التحديات يستوجب معاينة الواقع وجمع البيانات عنه وتحليل تلك البيانات ومقارنتها مع مرجعيات علمية. أي انها تحتاج إلى التحليل الكمي لبعض المعطيات المشاهدة، وإلى التحليل المنطقي لكشف تحديات أخرى.

وعليه فقد تم انجاز البحث وفق الخطوات والمراحل التالية:

- a. الرجوع إلى الدراسات السابقة والمراجع العلمية للوصول إلى معارف علمية كافية ووافية تمكن من إدراك كافة أبعاد المشكلة البحثية، بتطوير نظم المعلومات المحاسبية للأغراض المختلفة.
- b. من الخطوة السابقة أمكن حصر أوجه العلاقة بين الرقابة الداخلية ونظم المعلومات المحاسبية، وتحديد طبيعة تلك العلاقة والآثار المترتبة عليها.
- c. بعد ذلك تم جمع معطيات الواقع العملي في بيئة الاعمال السورية، حول واقع نظم المعلومات المحاسبية، لدراستها وإجراء عمليات التحليل المناسبة وتحديد طبيعة العلاقات التي تربط الرقابة الداخلية بنظم المعلومات المحاسبية.
- d. تم إجراء عمليات التحليل المناسبة لمعطيات الخطوة السابقة، وتحديد العلاقات التي تربط الرقابة الداخلية بنظام المعلومات.
- e. تم تفسير النتائج المحققة فيما سبق من خطوات.
- f. تم تحديد الخطوات والحلول العملية لتطوير نظم المعلومات المحاسبية باتجاه دعم الرقابة الداخلية.

10- محددات البحث: واجه البحث صعوبات وعوائق متنوعة عند جمع البيانات، سواء من ناحية الوقت، أم من ناحية التعاون، وواقع "السرية" المزعومة للبيانات التي يحتاجها البحث.

11- أدوات البحث ووسائله:

تم استخدام أدوات متعددة من هذه الأدوات:

- 1- الأدبيات العلمية ذات العلاقة بمتغيرات البحث (لجمع المعلومات عن متغيرات الدراسة) والقوانين والتشريعات والأنظمة والقرارات ذات العلاقة.
- 2- الملاحظة المباشرة من خلال مراجعات وزيارات ميدانية.
- 3- قائمة استقصاء لبعض معطيات الواقع اللازمة لإنجاز العمل وبلوغ أهداف البحث.
- 4- مؤشرات الإحصاء الوصفي اللازمة لتحليل البيانات الكمية.

12- مجتمع البحث وعينته:

1. تمثل الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري في بيئتها الاقتصادية والاجتماعية السائدة، مجتمع الدراسة.

2. أما عينة البحث فكانت عينة نموذجية من مؤسسات القطاع الحكومي ذات الطابع الإداري، باعتبار أن كل الوحدات الادارية تطبق ذات الأنظمة والقوانين والتشريعات والتعليمات، ويكفي متابعة الأداء في أية وحدة حكومية لمعرفة الأداء في كل الوحدات الحكومية.
3. لهذا الغرض تم تصميم قائمة تقصّي، وجهت إلى معنيين بالأداء الإداري وبنظم المعلومات المحاسبية في بعض مؤسسات حكومية، تم اختيارها في محافظتي دمشق باعتبارها المدينة الأكبر-وعاصمة البلاد - ومحافظة الحسكة كمحافظة صغيرة نائية.
4. وجهت الأسئلة الى القائمين بالأعمال في هذه المؤسسات، كلٌ حسب طبيعة عمله، لغرض تقصي واقع أعمالهم.

1

الفصل الأول: ضرورات تعزيز الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية

1.1: الأداء الإداري والمالي في الوحدات الحكومية

2.1: الرقابة الداخلية لتعزيز أداء الوحدات الحكومية

3.1: نظم المعلومات الحاسوبية وتعزيز الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية

مقدمة:

يعتبر تطوير الجهاز الإداري للدولة أحد أهم المشاكل والتحديات التي تواجه برنامج الإصلاح الاقتصادي والاجتماعي فيها. وقد حظي تطوير الجهاز الإداري باهتمام الدول العربية وذلك من خلال استخدام المعلومات والوسائل الحديثة لتكنولوجيا المعلومات في تطوير وإنجاز العمل الحكومي داخل الوحدات الإدارية. وقد انعكس ذلك بالإيجاب على قطاع عريض من الفئات التي تتعامل مع الوحدات الإدارية الحكومية من حيث أداء وانجاز العمل في أقصر فترة وأقل تكلفة وأعلى جودة، الأمر الذي أدى إلى زيادة الدقة والشفافية والمصادقية داخل النظام الحكومي بأكمله.

1.1: الاداء الإداري والمالي في الوحدات الحكومية.

تحكم الأداء الإداري والمالي والمحاسبي في الوحدات الحكومية، تشريعات وقوانين وأنظمة، اختص كلٌّ منها بشأن من شؤون عملها. من هذه القوانين:

(1) النظام الأساسي للعاملين في الدولة رقم 50 تاريخ 2004 والذي نص على إحداث الجهات العامة ذات الطابع الإداري بقانون، الجهات العامة ذات الاقتصادي بموجب مرسوم، وحدد مهام واختصاصات العامة في صك إحداثها، وقسم الوظائف الى فئات وفق جداول الأجور.

(2) المرسوم التشريعي الخاص بالقانون المالي الأساسي رقم 54 تاريخ 2006، الذي نص في المادة 3 على تدخل الوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري في الموزانه العامة، بجميع نفقاتها وإيراداتها، وعلى أن يكون للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي، ولمديريات الأوقاف موازنات منفصلة عن موازنة الدولة. كما أشار في المادة (33): يصدر نظام محاسبي خاص بالجهات العامة ذات الطابع الإداري، ونظام محاسبي ومالي للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي .

(3) المرسوم التشريعي رقم 488 تاريخ 2007 الذي نص على الغاء وتعديل الأنظمة المحاسبية والمالية الخاصة بالجهات العامة ذات الطابع الإداري ووحدات الإدارة المحلية ومديريات الأوقاف وتنظيم شؤونها المحاسبية، وكما نص في المادة (45) تطبيق أسلوب التسجيل بالقيود المزدوج الذي لم يتم اعتماده حتى الوقت الحالي الا على باستثناء بعض الوحدات .

إن من يطلع على واقع عمل الوحدات الادارية، يلاحظ أن ضبط الأعمال الإدارية والمالية والمحاسبية يسيطر عليه روتين العمل؛ فلا اهتمام بتطوير أداء الأعمال. الترهل يسود معظم مفاصل العمل؛ الأداء يعتمد على معارف وخبرات أفراد، ربما تتوافر لدى بعضهم الخبرات العملية ولكن تنقص الكثير منهم المعارف العلمية والأدوات. علاوة على ذلك هناك تضاؤل متزايد في الظروف

الراهنه، في الامكانيات التقنية والمادية والمالية، اللازمة لتأمين مستلزمات العمل وتحديث التجهيزات التقنية وتدريب العاملين . هذا الحال ينطبق على كافة الوحدات الحكومية، بما فيها أجهزة الرقابة العليا التي تمارس ادوارا رقابية على اداء الوحدات الحكومية والمال العام، خاصة الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، والتي يفترض ان تكون مستقلة في أدائها عن السلطات التنفيذية في الدولة.

إن العمل في مثل هذه الأوضاع والظروف يستوجب توخي الحيطه والحذر في تنفيذ الأعمال الادارية والمالية والمحاسبية، وتطوير إجراءات وضوابط الرقابة على هذه العمليات، بما فيها ما يخص النظام المحاسبي الحكومي.

1.1.1: خصوصيات الأداء الإداري والمالي في الوحدات الحكومية

يتميز الأداء الإداري والمالي في الوحدات الإدارية بأن من يضع التشريعات النازمة للأعمال الوحدات الحكومية، هي الجهات الحكومية التنفيذية ذاتها التي تطبق القوانين والأنظمة، وغالبا بعيداً عن ذوي المعارف العلمية المتخصصة والمؤسسات الأكاديمية والجهات المعنية بالبحث والتطوير الإداري والمالي. صحيح أن في هذا استفادة من الخبرات العملية لهذه الوحدات، ولكن الخطر هنا يكمن في أن تلك الخبرات قد توظف لتترك ثغرات في التشريعات والأنظمة التي يتم وضعها لاستغلالها لمصالح ذاتية. أي لخلق بيئة مناسبة للفساد الإداري والمالي. بهذا تكون البيئة الرقابية على أداء الأعمال بيئة ضعيفة، تغيب فيها قواعد وأسس الرقابة الداخلية الفعالة، وتزداد فيها المخاطر وتتنوع، وفي كل المستويات الإدارية، حتى تلك المتعلقة بعمل نظام المعلومات المحاسبي. ولا شك أن الظواهر المشار إليها أنفا هي نتاج لهذه الخصوصيات. يضاف إليها انطلاق مشروع الإصلاح الإداري الذي أطلقه الرئيس بشار الأسد عام 2017 بهدف إصلاح الأداء الإداري والمالي.

لقد ارتبط الإصلاح الإداري تاريخياً بتحسين أداء العاملين في الوحدات الحكومية، بحيث يقلّ هدر الموارد المتاحة المحدودة، وتزيد المنافع من الموارد المستخدمة، عبر مجموعة من الإجراءات المدروسة التي تحقق نقلة ملحوظة نحو الأداء الإداري الأفضل وهذا ما نص عليه القانون (50) لعام 2004 . في مادته رقم (13 -18-19) من خلال تدريب العاملين وتأهيلهم للعمل .

إن الإصلاح الإداري في حقيقته، يمثل تصويماً للعمل الإداري. ويمكن أن تطبّقه وحدات حكومية أو غير حكومية، منشأة كبيرة أم متوسطة، منظمة تهدف إلى الربح أم غير ربحية، ومنظمات دولية أو إقليمية أو محلية،

لها نشاطاتها الإنسانية الخدمية أو المالية. وقد يكون في منشأة اقتصادية لها توزيع جغرافي أو تنوع أعمال، كمجموعات الأعمال والشركات متعددة الجنسيات أو ذات الفروع.

الإصلاح الإداري حسب برونسون¹ هو تغييرات تنظيمية دراماتيكية لحل المشاكل الإدارية مرة واحدة وإلى الأبد. بمعنى أن الإصلاحات تعكس الاستقرار التنظيمي أكثر من التغيير التنظيمي". أي أنه تغيير جذري استراتيجي فعال وليس مجرد تغيير شكلي.

يتطلب تحقيق الإصلاح الإداري ثلاثة عوامل أساسية ، يجب أخذها بالحسبان وهي: العامل السياسي والعامل الاجتماعي والعامل الإداري. يشير العامل السياسي إلى أن الإصلاح الإداري يعدّ عملية سياسية تصوغ من جديد العلاقة بين السلطة الإدارية وباقي عناصر المجتمع. وهذا يوضح ضمناً أن مشكلات الجهاز الإداري تتبع من السياسة، وتأتي من قمة الهرم السياسي. ويشير العامل الاجتماعي كونه يكسب هذه العملية الشرعية ويجعلها مصحوبة بالفهم والإخلاص والالتزام؛ في حين يشير العامل الإداري في الإصلاح إلى الجهود المصممة لإحداث تغييرات في أنظمة الإدارة العامة في المواقع التي كانت تعاني خلاً ما لجعلها قادرة على القيام بعملها بشكل فاعل.

إنّ الهدف الرئيسي للإصلاح الإداري هو تحسين أداء المنشأة للمحافظة على مواردها وتنميتها. وقد يكون شاملاً لكل نواحي العمل الإداري أو مختصراً على جوانب محددة منه. فطبقاً للأهداف المرجوة لعملية الإصلاح، يجب إجراء تغييرات، قد تكون جذرية في الهيكل العام للإدارة العامة وفي الثقافة الإدارية الكلية على مستوى الدولة والمنشآت الخاصة، وفي توزيع المهام والمسؤوليات والصلاحيات بين السلطات الثلاثة، وبما يضمن الشفافية والمساءلة وتحقيق الكفاءة والفاعلية والمشاركة. وقد يستوجب منح الاستقلال الإداري والمالي، والإسهام في جهود التنمية الإدارية والاقتصادية والاجتماعية المختلفة، بما يضمن توحيد الجهود وتكاملها وتناغمها وتحقيق الاستثمار

¹Brunsson , Nils (2006) "Administrative reforms as routines", Scand inavian Journal of Management , vol 22, issue 3

الأمثل للموارد المتاحة لعمليات التطوير والإصلاح الإداري ورفع درجات استجابتها لمراحل العمل الحالية والتطلعات المستقبلية².

يمسّ الإصلاح الإداري كافة جوانب الأنشطة الإدارية، خصوصاً الأنشطة المالية، ويعد الإصلاح المالي أحد المحاور الرئيسية التي تركز عليها الحكومة لتطوير نظم العمل والارتقاء بأداء إدارة أموال الدولة، أما في وزارة المالية المسؤولة عن إدارة أموال الدولة يتمثل نطاق تطوير أدائها الإداري في كافة أعمالها. إضافة إلى مسؤولياتها في الإشراف على خطوات ومراحل الإصلاح المالي في كافة الجهات الحكومية، وعلى الرغم من الاختلافات الكبيرة بين البلدان النامية في طبيعة وبنية اقتصاداتها، إلا أنّها تسعى إلى تحقيق إصلاحات مالية للوصول إلى هدف مشترك هو "رفع مستوى الأداء الاقتصادي من خلال نظام مالي سليم وكفوء"

إن الإصلاح يستوجب الانتقال التدريجي من النظام اليدوي إلى النظام الآلي، وتطوير نظم المعلومات المحاسبية، وتوظيف أشخاص يمتلكون خبرات ومهارات في تقييم الأداء، ووضع البرامج الإصلاحية لتطوير الأداء المؤسسي.

2.1.1: الفساد في الوحدات الحكومية: أنواعه، أشكاله وأسبابه

1.2.1.1: الفساد الإداري والمالي:

الفساد هو إساءة استعمال السلطة أو الوظيفة للحصول على مكاسب شخصية: مادية و/أو معنوية، على حساب مصلحة المنشأة أو المؤسسة أو المصلحة العامة. يتسبب الفساد في هدر الأموال والثروات والوقت والطاقات ويُضيع الفرص، ويعرقل الأداء الأفضل للأعمال وإنجاز الوظائف والخدمات، ويؤدي إلى نشوء شبكة علاقات وهيكل سرية غير رسمية، تشكل منظومة تخريب وإفساد متكاملة.

الفساد الإداري هو الفساد الموجه نحو خلق بيئة إدارية مناسبة لممارسة الفساد المالي ولتحقيق المصالح المادية والمعنوية لمنظومات الفساد، وذلك من خلال الخروج عن السلطات الممنوحة أو احتكار سلطات بعينها وتمركزها، وتجاهل الضوابط الرقابية المعروفة عالمياً، علمياً وعملياً ... وعبر تجاهل الأسس والمعايير الإدارية والمهنية في الاختيار والتوظيف بدل اعتماد الخبرات، والكفاءات العلمية، والوظيفية ...

أما الفساد المالي فهو الفساد الموجه نحو تحقيق المنافع المادية الشخصية عبر اكتساب الأموال بطرق غير مشروعة على حساب المال العام أو مال المنشأة أو المؤسسات الممولة.

² عنبر، أسيل جبار، 2013، "رقابة ديوان الرقابة المالية الاتحادي على الجهات التنفيذية ودوره في الإصلاح الإداري ودعم الأداء الحكومي (دراسة تحليلية)"، مؤتمر العلمي السنوي الثاني الذي يقيمه ديوان الرقابة المالية الاتحادي، بغداد، العراق.

للفساد صور نقدية أو غير نقدية، تعد الرشوة Bribery والابتزاز Extortion والمحسوبية Nepotism واستغلال النفوذ Abuse of Power والغش أو الاحتيال Fraud من التصرفات المقترنة بالفساد في الوحدات الإدارية³.

2.2.1.1: أنواع الفساد في الوحدات الحكومية:

يمكن تصنيف الفساد في الوحدات الحكومية إلى نوعين رئيسيين هما⁴ (Fred M. Siame, 2002):

- 1- النوع الأول يحدث عندما تؤدي الخدمات والعقود العامة طبقاً للقواعد According to the rules
 - 2- النوع الثاني يحدث عندما تؤدي الخدمات والعقود العامة بالمخالفة للقواعد Against the rules
- ففي ظل النوع الأول من الفساد يحصل الموظف أو المسؤول على بعض المكاسب أو المزايا أو المنافع بشكل غير قانوني مقابل أدائه لعمله العادي والمطلوب منه قانوناً، على سبيل المثال يمكن للموظفين العموميين خلق نوع من العراقيل المصطنعة، أو وضع إجراءات صعبة ومطولة تعيق أداء الخدمة أو العمل المطلوب منهم، أو تؤدي إلى أن يستغرق أداؤها وقتاً طويلاً بالصورة أو بالشكل الذي لا يمكن من خلاله تلقي الخدمة، إلا لمن يستطيع فقط أن يدفع مقابلها.

أما في ظل النوع الثاني عن الفساد يحصل الموظف أو المسؤول على بعض المكاسب أو المزايا أو المنافع بشكل غير قانوني مقابل مخالفته للقوانين واللوائح والقواعد الموضوعة عند قيامه بتأدية بعض الخدمات أو الأعمال التي يكون أصلاً ممنوعاً من تقويمها.

3.2.1.1: أسباب الفساد في الوحدات الحكومية الإدارية:

أن الممارسات الفاسدة بأشكالها المختلفة التي توجد في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري وفي المنشآت الخاصة، لها عدة أسباب من أهمها⁵:

- (a) قصور في نظم المساءلة أو المحاسبة Accountability في الوحدات الإدارية.
- (b) نقص الشفافية Transparency في المعلومات وسريتها، والتكتم عليها في الوحدات الإدارية، ويسهم غياب الشفافية أو افتقادها في مساعدة المفسدين على التخفي والتستر على ممارساتهم الفاسدة وتميرها.

³IaI Balkaran , Curbing corruption, the Internal Auditor , vol. 59, No 1, February 2002., pp41.42

⁴ Fred M.Siame , Contributions and challenges in the Fight against corruption: an auditor general's perspective , International. Journal of Government Auditing , vol 29, Iss4 , October 2002 , pp7.8

⁵Fred M.Siame , Contributions and challenges in the Fight against corruption: an auditor general's perspective , International. Journal of Government Auditing , vol 29, Iss4 , October 2002 , p.8

(c) قصور في نظم الرقابة الداخلية وفي نظم المعلومات المحاسبية ويسهم القصور في هذه النظم إلى تهيئة الفرصة أمام الموظفين والمسؤولين الحكوميين لارتكاب الممارسات الفاسدة.

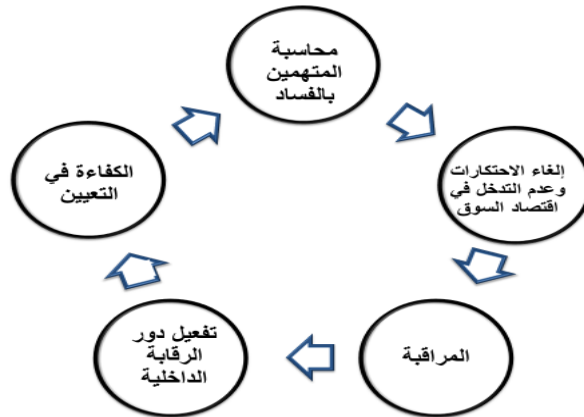
(d) الحالة الاقتصادية تمثل هي الأخرى إحدى العوامل التي تسهم في انتشار الفساد في الوحدات الحكومية كالفقر يقع عليه لوم كبير في زيادة الفساد.

(e) أنّ بعض الأفراد يرغبون بحياة أعلى من مستوى حياتهم العادية، ولهذا يقوم الأفراد بارتكاب بعض الممارسات الفاسدة لتوفير الأموال المطلوبة لتحقيق أسلوب الحياة المرتفع عن دخلهم الحقيقي والمشروع الذي توفره لهم وظائفهم.

ترى الباحثة أنّ من الأسباب الرئيسية التي قد تمثل دوافع لارتكاب الفساد في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري تتمثل في تدني المستوى المعيشي وتدني مستوى الأجور، ضعف الوازع الأخلاقي وتدهور القيم الاجتماعية، التساهل مع بعض الفاسدين والتغاضي عن ممارساتهم الفاسدة، بطء إجراءات التقاضي في حالة اكتشاف الممارسات الفاسدة، ندرة استخدام الوسائل الإلكترونية في تقديم الخدمات الأساسية واحتكارها على الوسائل اليدوية وعدم تفعيل دور الرقابة الداخلية بالشكل الأنسب.

تأتي كافة حالات الفساد ومظاهره المذكورة أعلاه، من ترهل أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ومن نقص المعلومات التي يفترض أن تشير إلى مكامن الخلل في الأداء، وخاصة المعلومات المحاسبية التي يجب على النظام المحاسبي الحكومي أن يوفرها كمّاً ونوعاً.

3.1.1 احتياجات إصلاح الأداء الإداري والمالي في الوحدات الحكومية:



الشكل (3) الآليات التي تلبي احتياجات الإصلاح الإداري والمالي (الشكل من إعداد الباحثة)

A. **محاسبة المتهمين بالفساد:** ضرورة محاسبة المتهمين بالفساد وعدها خطوة أساسية نحو إصلاح مؤسسات حكومية من الفساد. وهذا يشكل تحدياً لمدى جدية برامج مشروع الإصلاح المعلنة، التي أكدت على التعامل بجدية ومنهجية مع الملفات الاقتصادية التي كانت موضع شك بوجود فساد في إدارتها وذلك وفق الأصول الإدارية والقضائية.

B. **الكفاءة في التعيين للوظائف الحكومية:** نظراً للافتقار إلى نظم كافية وفعالة لتقديم الخدمات وغياب الموظفين القادرين في الخدمة، الذين يعدون شرايين الحياة في المؤسسات الحكومية لابد من وضع معايير تتوافق مع الخبرات والمهارات اللازمة لقيام بالعمل ضمن المؤسسات الحكومية والابتعاد عن المحسوبية واتخاذ مبدأ الرجل المناسب في المكان المناسب.

C. **مراقبة طرق صرف الأموال العامة والاستغلال الأمثل للموارد المالية المتاحة:** إنّ تحقيق إصلاح مالي حقيقي في المؤسسات يجب أن ينطلق من تجسيد مبدأ الشفافية والمساءلة والمحاسبة وفق سيادة القانون.

D. **إلغاء الاحتكارات وعدم التدّخل في اقتصاد السوق:** على الرغم من تبني سياسة الاقتصاد الحر، إلا أن سياستها الاقتصادية اتسمت بالتدخل والمشاركة في النشاط الاقتصادي، وتجسد ذلك في ظهور الاحتكارات التجارية والمنشآت الاقتصادية التابعة والمنافسة للقطاع الخاص.

E. **تفعيل الرقابة الداخلية:** لمواجهة معطيات الواقع السلبية يجب تفعيل عمل الرقابة الداخلية وعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والإدارية والمحاسبية، لتطوير أداء أجهزة الدولة من خلال المهام الأساسية المنوطة بتلك الأجهزة وخاصة المهام الرقابية (المالية والإدارية والمحاسبية). ويجب حث تلك الأجهزة على تطوير أنظمتها المالية والإدارية والمحاسبية الموجودة، وتطوير إجراءات الممارسة فيها والعمل على تحسين مخرجاتها. ففي غالبية الدول المتقدمة تمارس الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة من قبل المراقب العام الذي يسميه الرئيس ويمارس عمله باستقلال تام، وليس للبرلمان حق عزله إلا بأحوال معيّنة ويؤشر المراقب العام على أوامر الصرف المطابقة للقوانين والأنظمة النافذة، ويحدد مسؤولية الصرف غير المشروع، وعليه تنظيم تقارير دورية.

أما في سورية فكان هناك تطور بطيء لهذه الأجهزة فكانت تتولى الرقابة المالية في سورية قبل مرحلة الإصلاح المالي عام 1969 ثلاثة أجهزة هي⁶:

1. ديوان المحاسبات: وكان يرتبط بالسلطة التشريعية، ويمارس الرقابة اللاحقة على الإنفاق وقطع الحسابات، والتدقيق في عمليات الموازنة إيرادات وإنفاقاً.
 2. مكتب تفتيش الدولة: وكان يرتبط برئاسة مجلس الوزراء ويتولى التحقيق في القضايا التي تعرض عليه من قبل أجهزة الدولة المختلفة، وكان مفتشو المكتب يتبعون منهجاً دورياً رقابياً على قطاعات الدولة مختلفة سواء أكان يتعلق بالأمور المالية أم الإدارية.
 3. مديرية التفتيش المالي في وزارة المالية: كان يدخل في مهمات هذه المديرية التحقق في القضايا والأمور المالية التي تستوجب التحقيق في مرافق الدولة ومؤسساتها المختلفة، وكان منهاجها الرقابي يشمل دوائر وزارة المالية، وبقية وزارات الدولة ومؤسساتها العامة الإدارية المختلفة، إضافة إلى ممارسة الرقابة عن الواردات والنفقات العامة.
- بعد توسع أعمال القطاعات الحكومية في المجالات المختلفة (الصناعية والتجارية والمالية والزراعية والخدمية)، أصبح من الضروري القيام بالإصلاحات، وتفعيل عمل أجهزة الرقابة لتشمل جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية والمحاسبية، في أجهزة الدولة ومؤسساتها العامة. ففي عام 1967 حل الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية، محل ديوان المحاسبات (بموجب المرسوم رقم (93)، وألحق بوزارة المالية، ليمارس أعمال الرقابة في القطاعين الاقتصادي والإداري. وفي عام 2003 صدر المرسوم التشريعي رقم (64) متضمناً قانوناً جديداً لهذا الجهاز ألحق الجهاز بموجبة برئيس مجلس الوزراء ومنح المفتشون العاملون فيه الحصانة الممنوحة للقضاة⁷.

⁶ بنود، محمد خالد، 2014، دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية: الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، معوقات العمل وآفاق التطوير، رسالة ماجستير، جامعة حلب، ص 67.

⁷ القاضي، حسين، 2010، مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة الداخلية، بحث منشور، مجلة جامعة دمشق للاقتصاد والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، ص 219.

الملاحظ ان كلا الجهازين المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، تم اخضاعهما لإرادة سلطات حكومية تنفيذية. أي أن من ينفذ وينجز الأعمال، يراقب نفسه بنفسه. وهذا تعطيل للرقابة الداخلية على أداء الاجهزة الحكومية

هدف إحداث الجهاز إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة، ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية، ويختص بتفتيش حساباتها. وهو يتأكد من حسن إدارة الأموال العامة من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية، والمساهمة في تطوير أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز، لاسيما المجالات المالية والإدارية، وفي تطوير ورفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في سورية⁸. الجهات الداخلة في نطاق رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية هي⁹: (الوزارات، الإدارات، والهيئات ذات الطابع الإداري الجهات التابعة لها والوحدات الإدارية المحلية، ومديريات الأوقاف، والوحدات المحاسبية المستقلة، المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، الشركات التي تسهم الدولة في رأسمالها بما لا يقل عن 25% كحد أدنى.

كما تمارس إدارات الرقابة الداخلية في سورية أعمالها حسب قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ونظامها الداخلي. فصدر نظامها الداخلي الجديد بقرار من رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم 250 تاريخ 1990/6/14، ليكون دليل عمل ومرجعاً للعاملين في الجهات التابعة للرقابة الداخلية يستطلعون فيه اختصاصات الرقابة وصلاحياتها وطرائق ممارستها.

هدف الهيئة¹⁰ هو تحقيق رقابة فعالة على عمل إدارات الدولة ومؤسساتها لتحقيق تطوير العمل الإداري وحماية المال العام، وتوفي بخدمات المواطنين. الجهات الداخلة في نطاق عمل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش هي¹¹: (حزب البعث العربي الاشتراكي والقيادة المركزية للجبهة الوطنية التقدمية فيما يتعلق بإدارة أموالها و استثماراتها - الوزارات و الإدارات باستثناء (أمور التسليح و التنظيم و الأمور المتعلقة بقوى

⁸ المرسوم التشريعي رقم (64) لعام 2003 المادة (1) المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية، الجزء الأول، العدد 39

⁹ المادة رقم (3) من المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 2003 المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية .

¹⁰ المادة رقم (2) من المرسوم التشريعي رقم 182 لعام 1969 المعدل بالقانون رقم 24 لعام 1981 المتضمن إحداث الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش

¹¹ مرجع سبق ذكره

الامن الداخلي والقضاء العادي والإداري والعقاري)، البلديات والمؤسسات العامة والشركات العامة والهيئات العامة ذات الشخصية الاعتبارية.

إن الاستغلال الأمثل للمال العام وحمايته من الهدر والاختلاس يتحقق، برأي الباحثة، من مواصلة الجهود لتطوير الإجراءات والتدابير اللازمة لرفع مستوى إدارة الإيرادات المحلية من خلال دراسة شاملة لتقييم النظام المالي المعمول به حالياً بهدف الوقوف على مواطن الضعف الحالية ومعالجتها وتعزيز مكامن القوة فيه.

2.1 الرقابة الداخلية لتعزيز أداء الوحدات الحكومية

1.2.1 : مفهوم الرقابة الداخلية:

كان بيّن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام (1949) أنّ الرقابة الداخلية "تتضمن الخطة التنظيمية ومجموعة الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة في حماية أصولها، والاطمئنان إلى الدقة المحاسبية للبيانات المحاسبية، وكذلك تنمية عوامل الكفاءة الإنتاجية وضمان الكفاءة الإنتاجية وضمان تمسك العاملين بالمنشأة بالسياسات والخطط التي تضعها الإدارة"¹².

وحدد مجمع المحاسبين الحكوميين الأمريكي، في معايير المراجعة الحكومية، الرقابة الداخلية بأنها "رقابة إدارية تتضمن الخطة التنظيمية والوسائل والأساليب التي تطبقها الإدارة لتحقيق رسالة وأهداف المنشأة. وتتضمن الرقابة الداخلية إجراءات تخطيط وتنظيم وتوجيه الرقابة على تنفيذ البرامج. كما تتضمن نظام القياس والتقرير والرقابة على أداء البرامج، والرقابة الداخلية تعد الخط الدفاعي الأول لحماية أصول المنشأة من الغش والاختلاس وضمان مدى الالتزام بالسياسات والقوانين والقواعد الموضوعة"¹³.

معيّار المراجعة الدولي رقم 400¹⁴ عرف الرقابة الداخلية بأنها "كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها في ضمان إدارة المنشأة وكفاءة للعمل، المتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"،

يتضح مما سبق أنّ الرقابة الداخلية هي "نشاط إداري موجه نحو ضبط العمليات والأعمال وأداء الأفراد والمؤسسات، بما يضمن حماية الموارد المتاحة، يتم تأديته طبقاً لقواعد وأسس محددة، ووفق إجراءات رقابية محددة معتمدة مسبقاً، ليحقق الأهداف الرقابية المرجوة."

¹² مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، منقول عن: رضوان، رأفت علي " المبادئ الأصولية والأساليب الفنية في مراجعة الحسابات المالية"، بدون ناشر، 2003، ص 81.

¹³ عمر، رأفت عبد المحسن، 2003، "مراجعة لجنة الإشراف على تكنولوجيا المعلومات لضمان فعالية أنظمة الرقابة الداخلية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص 139.

¹⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، 2003.

1.1.2.1: أهداف الرقابة الداخلية

يتمثل الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في حماية موارد المنشأة. تقرير لجنة (COSO) حدد للرقابة الداخلية ثلاثة أهداف رئيسية هي¹⁵:

1- **ضمان التقارير المالية:** من المهام الموكلة إلى الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية، وأيضاً المسؤولية القانونية المهنية وذلك لتكون قادرة على التأكد من أنّ المعلومات المدرجة في القوائم المالية عرضت بعدالة بما يتفق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

2- **تحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية:** يتحقق ذلك من خلال وضع عناصر الرقابة الخاصة بالمنشأة. أهم تلك العناصر هو توافر معلومات صحيحة لاتخاذ القرارات الداخلية، سواء كانت هذه المعلومات مالية أم غير مالية، متعلقة بأنشطتها.

3- **الالتزام بالقوانين والضوابط والقواعد التنظيمية:** هناك عديد من القوانين ومن الضوابط والقواعد التنظيمية التي يجب على المنشأة أن تتقيد بها، سواء كانت داخلية أم خارجية، مباشرة (مثل قوانين الضرائب والتأمينات والمعاشات) أم غير مباشرة (مثل: قوانين البيئة)، تمثل الأهداف السابقة أهدافاً عامة لجميع المنشآت على اختلاف أنشطتها.

هذه الأهداف للرقابة الداخلية تشكل من حيث المبدأ جوهر عمل التطوير الإداري في أية منظمة أو مؤسسة، سواء كانت حكومية أم خاصة.

2.1.2.1: أنواع الرقابة الداخلية:

هناك إجماع على وجود نوعين للرقابة الداخلية، هما¹⁶:

a. الرقابة الإدارية: وهي تتمثل بالخطّة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية والخطط الاستراتيجية وتخفيف احتمال حدوث مخالفات.

¹⁵ Arens A., Elder R., Beasley M., 2014. Auditing & Assurance Services, An integrated Approach, p288

¹⁶ Spira, L. F., & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. Accounting, Auditing & Accountability Journal

b. الرقابة المحاسبية: يقصد بها كل الطرائق والوسائل والإجراءات والأنظمة التي تضعها الإدارة، والتي تكفل أداء الأعمال المحاسبية بالشكل الأفضل، وضمان صحة محتويات التقارير والقوائم المالية.

تعتبر الرقابة المحاسبية جزءاً أساسياً متمماً للرقابة الإدارية، إذ يتوجب على نظام المعلومات المحاسبي التحقق من بيانات المستندات وكل محتوياتها، ومن اكتمالها وتطابقها، قبل ادخال البيانات الى حساباتها. وفي هذا رقابة على أداء العاملين جميعاً في المنظمة او المؤسسة. ثم تأتي اليات التحقق من دقة البيانات ومن صحة معالجتها وضمان وصول المعلومات المتولدة الى مستخدميها فقط وفي الوقت المناسب.

تتطلب الرقابة الداخلية تحديد السياسات واللوائح التي تنفذ على أساسها العمليات والتصرفات المالية، وتحدد إطار السلطة والمسؤولية بصورة واضحة تقضي على تداخل أو تضارب في الاختصاصات، وتضمن تعاون جميع المستويات في فروع النشاطات الداخلية لتحقيق الأهداف المخططة المرغوب الوصول إليها¹⁷، لذلك فهي تصمم من أجل ضمان:

- آ- إنَّ العمليات تنفذ طبقاً لتفويضات الإدارة العامة أو الخاصة.
 - ب- إنَّ العمليات تسجل في القيود المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، أو طبقاً لأية معايير قابلة للتطبيق في مثل هذه القيود، بهدف الحفاظ على الموجودات ومحاسبتها.
 - ج- إنَّ الوصول إلى الموجودات يتم بتفويض من الإدارة فقط.
 - د - إنَّ التسجيل المحاسبي للموجودات يجب أن يتقابل مع جرد فعلي لها ضمن أوقات زمنية مقبولة، وتؤخذ الاختلافات بالحسبان مع اتخاذ الإجراء المناسب بشأنها.
- إنَّ نظام الرقابة المحاسبية ليس واحداً في جميع المنظمات والمنشآت والمؤسسات، فكل منشأة تصمم النظام الذي يلبي حاجتها ويلتزم نشاطاتها. هذا النظام يكون أكثر دقة وتفصيلاً في المنشآت الكبيرة عنه في المنشآت الصغيرة، نظراً لقدرة الأولى على تحمل أعباء تكاليف الأدوات والأجهزة والأمكنة والموظفين اللازمة لتطبيق نظام الرقابة المحاسبية.

¹⁷ الفياض، علي، 2017، دور تطبيق إرشادات منظمة INTOSAI الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.

في الوحدات الادارية الحكومية (هيئة أو وحدة إدارية محلية ، مديرية الأوقاف) يطبق نظام محاسبي خاص بها لأنها تعتبر وحدة حسابية مستقلة حسب المرسوم 54 لعام 2006¹⁸. وفق التبويب الوارد للنظام المحاسبي وترسله الى مديرية الخزينة المركزية، والى الجهاز المركزي للرقابة المالية. بينما منشآت القطاع العام الاقتصادي تعد حساباتها وتبلغها الى مديرية شؤون المؤسسات في وزارة المالية.

إن التعليمات التنفيذية واجراءات العمل الخاصة بالوحدات الادارية واحدة، تسري في أية وحدة إدارية خاضعة لأحكام القانون. وعليه فإن الممارسات واحدة ولا تختلف بين الواحدة والأخرى.

إنّ توافر نظام معقول للرقابة المحاسبية سواء في القطاعات الإدارية أم الإنتاجية، وسواء كان في منشأة حكومية أم غير حكومية، يوجب مراعاة الآتي¹⁹:

- 1- المراقبة الفنية والدقيقة للأعمال المحاسبية التي ينجزها الموظفون ضمن مستويات العمل المختلفة.
- 2- الاستفادة من الوسائل الآلية والالكترونية لإتمام العمليات الحسابية والمحاسبية في حدود طاقة المنشأة أو حاجتها.

- 3- استخدام الحسابات الإجمالية مثل: إجمالي المدينين والدائنين، أو دفاتر الأستاذ المتوازنة.

تساعد نظم الرقابة المحاسبية في التحقق من سلامة تأكيدات الإدارة بأن:

A. جميع المعاملات التي سجلت تعبر عن معاملات حقيقية وليست معاملات وهمية لا تتفق مع طبيعة نشاط المنشأة.

B. جميع عمليات المنشأة قد نفذت وفقاً لإجراءات وسلطات الاعتماد المحددة سلفاً بمعرفة إدارة المنشأة

C. جميع المعاملات التي قامت بها المنشأة قد سجلت في الدفاتر والسجلات بطريقة تسمح بإعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وأنّ السجلات والدفاتر يمكن الاعتماد عليها لتتبع التغيرات في أصول المنشأة، ألا تحذف أية معاملات بغرض التأثير على نتائج أعمال المنشأة.

¹⁸ المادة (30) من المرسوم التشريعي 54 القانون المالي الأساسي لعام (2006) ص7
¹⁹ الحاروني محمد كمال، 1980، مراجعة الحسابات. ط8، دار المعارف المصرية، القاهرة، ص: 445.446.

D. جميع المعاملات التي قامت بها المنشأة قد قيست وقيمت دون وجود أخطاء في عمليات القياس والتقييم ويشمل تحقيق هذا الهدف التحقق من أنّ جرد الأصول قد تمّ على أوقات دورية ودرست أسباب الانحرافات بين نتائج الجرد الفعلي وما هو مثبت بالدفاتر والسجلات.

E. جميع المعاملات التي قامت بها المنشأة قد بوبت التبويب السليم وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وبما يتفق مع دليل الحسابات المطبق بالمنشأة.

F. جميع المعاملات قد أثبتت بالمستندات التي تعبر عن طبيعتها وكذلك تسجيلها بالدفاتر والسجلات التي تحتفظ بها المنشأة لهذا الغرض وذلك في الوقت المناسب وبما يقلل من حدوث الأخطاء نظراً للتأخير في التسجيل واحتمالات ضياع المستندات أو تناسي طبيعة المعاملة.

G. جميع المعاملات قد حفظت مستنداتها في الملفات وأماكن التخزين الخاصة بها كما أنّه قد رحلت بياناتها ولخصت في الدفاتر المساعدة والكشوف (موازن المراجعة) التي تساعد على إعداد القوائم المالية في صورتها النهائية.

ترى الباحثة ضرورة الانتباه إليها عند البحث في كيفية تفعيل الرقابة المحاسبية في الوحدات الحكومية. فالأداء المحاسبي الرقابي أداء روتيني تقليدي لا يخرج عن نطاق التعليمات والخطوات المرسومة لإنجاز العمل المحاسبي. والسبب أن العمل المحاسبي عمل مقيد بقيود قانونية فرضها النظام المالي الأساسي. فمحاسب الإدارة هو في حقيقة الأمر المدير المالي في الوحدة الإدارية. موافقته لازمة على أي قرار له أثر مالي. ما يعني أن له سلطة تفوق سلطات أقرانه من مدراء. وهذا تركز للسلطة وتحكم بها.

زاد هذا التمرکز بعيداً عن الرقابة الداخلية على أدائه، إخضاع العمل المحاسبي لسلطته. فالمحاسب الذي يفترض أن يدقق مستندات أية عملية مالية، من ناحية تطابق بيانات مستندات العملية، وصحة محتوى كل مستند، واكتمال بياناته، ليس لديه الجرأة لوقف تسجيل بيانات عملية إذا كان هناك شك ما بخصوصها. فهو غير مستقل ذهنياً ولا وظيفياً، ويخشى فقدان وظيفته. أضف الى ذلك إن المحاسب يمارس العمل كمسجل (أي مُدخِل) بيانات لا أكثر. وغالباً قد لا يحمل شهادة تخصص المحاسبة. فقد يكون اختصاصه ادارة أو

مصارف أو اقتصاد أو علوم سياسية وغيرها، أو حتى شهادات هندسية... هذا الواقع ازداد تفاقمًا في الظروف الراهنة، وباتت الرقابة المحاسبية شبه معدومة، وانحصرت في رقابة محاسب الإدارة ذاته الذي يراقب نفسه بنفسه. ومع أن هناك رقابة للجهاز المركزي للرقابة المالية على الأداء المالي والمحاسبي، فإن الأداء داخل الجهاز ليس أفضل مما هو لدى المحاسب. فالجهاز بذاته يعتبر وحدة إدارية، صحيح أن لها خصوصيتها وتشريعاتها لكن إدارتها إدارة حكومية وتعاني ذات الأمراض الإدارية، وتسودها الثقافة ذاتها. فضلًا عن تبعية الجهاز لوزارة المالية ذاتها، التي يتعامل معها محاسبو الإدارة. ناهيك عن أن رقابة الجهاز في جزء منها هي رقابة جارية، لكنها رقابة قانونية شكلية وغير فعالة، وكفاءة عديد مراقبيه ليست في المستوى المطلوب. أما رقابته اللاحقة، إذا حدثت، فلن تكون مجدية بعد أن تكون الوقعة قد حصلت.

الواقع أن مهنة المحاسبة تراجعت بشكل كبير عن مثيلاتها في الدول الأخرى بسبب التنظيم الحكومي لشؤونها، وسيطرة القرارات الحكومية على أدائها. إن الرقابة المحاسبية لا تستقيم بعيداً عن الأسس والقواعد والإجراءات الرقابية المعروفة عالمياً، وعن معايير التدقيق الداخلي الدولية.

تصنيف آخر لأنواع الرقابة الداخلية وضعه روميني وشتاينبارت²⁰ اعتمد على المراحل الزمنية لممارسة النشاط الرقابي. فجاءت بحسبهما كما يلي:

- أ. الرقابة المانعة: هي رقابة تسبق تنفيذ النشاط، عبر اكتشاف وتحديد التهديدات وحصر مشكلات الأداء، ومنع الأخطاء والتجاوزات قبل وقوعها، وتقليل فرص حدوث المخالفات.
- ب. الرقابة الكاشفة: هي رقابة ترافق تنفيذ النشاط، عبر اكتشاف أخطاء ومخالفات الأداء حال حدوثها، وهذه من مهام التدقيق الداخلي والرقابة الإدارية والمالية
- ج. الرقابة التصحيحية: هي رقابة تلي تنفيذ النشاط، عبر اتخاذ مجموعة من الإجراءات لتحديد سبب المشكلة في الأداء، وتصحيح نواحي القصور.

²⁰Romney, Marshall & Steinbart, Pauljohn (2003). Accounting information systems, 9th International Edition, Prentice Hall

ترى الباحثة أنه يجب تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، وبكافة أنواعها المذكورة، لأسباب عدة، منها:

- (a) نمو حجم الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري، وتزايد أنشطة الحكومة في المجالات المختلفة وتشعب عملياتها، والاحتفاظ بالعهد والأصول في يد عديد من الموظفين، وتواجد الوحدات الإدارية في أماكن متباعدة، وتعدُّ تحقيق الرقابة المباشرة عليها.
- (b) إنّ توافر نظام محكم للرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية التابعة لها تتوافر له كافة المتطلبات القانونية والتنظيمية يحقق الحماية لموارد وممتلكات الوحدة، ويضمن الاستخدام الرشيد لها.

3.1.2.1: خصائص الرقابة الداخلية:

تناولت العديد من الدراسات (Ahmed et al, 2019; Kabuye et al. , 2019 AlWaeli et;2020) مجموعة من الخصائص، أهمها:

- (1) الملاءمة مع طبيعة عمل كل منها ومع حجمها، حيث يفضل اختيار أسلوب رقابي بسيط في المنشآت صغيرة الحجم، والعكس في المنشآت كبيرة الحجم.
 - (2) الاقتصادية يجب الاهتمام بمسألة التكلفة والعائد، لتتقارن تكاليف منع حدوث الخطأ أو تخفيف أضراره، بالمنافع المتوقعة، لتقلل حجم خسائر ضعف الرقابة إلى المستوى الذي لا تزيد فيه عن نفقات تحسين نظام الرقابة الداخلية.
 - (3) المرونة التي تعني أنّ نظام الرقابة يتوافق مع احتياجات المنشأة، ويتاح تعديله وتطويره إذا استدعت الضرورة ذلك.
 - (4) الفعالية، ويقصد بها أن يكون نظام الرقابة الداخلية جيداً ومطوراً ولديه القدرة على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بأسلوب علمي وبطريقة تمنع تكراره في المستقبل.
- هذه الخواص يفترض مراعاة خصوصية كلّ منها، عند وضع أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، ولكل وحدة بحسب طبيعة عملها.

إنّ واقع الحال في نظم الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري يفتقر إلى هذه المواصفات، إضافة إلى الخواص التي يجب أن تتوفر في نظم الرقابة الداخلية، هناك مجموعة من المقومات والدعائم الأساسية التي تضمن بلوغ أهداف هذه النظم، وهي²¹ :

- (a) التحديد الواضح للأهداف الرئيسية والفرعية للوحدة الإدارية،
- (b) توافر خطة تنظيمية داخل الوحدة الحكومية ذات الطابع الإداري تتضمن توزيع الواجبات والوظائف في جميع المستويات.
- (c) وجود نظام محاسبي سليم يوثق بياناته في مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات، تتوفر فيها البساطة والوضوح مع دليل للحسابات يمكن من تخزين واستخراج البيانات بسهولة، ويستخدم مجموعة من الدورات المستندية التي تتيح التحقق من حدوث العمليات والمدعم بدليل إجراءات يتضمن السياسات والإجراءات وخرائط تسلسل العمليات، ومجموعة تقارير دورية يراعى فيها توافر قدر كافٍ من المعلومات والإجراءات لربط التكاليف بالخدمات التي تؤديها الوحدة الحكومية.
- (d) وجود إجراءات سليمة لتنفيذ الأعمال كتوصيف الوظائف وتحديد إجراءات العمل، وألا يقوم موظف واحد بعملية كاملة،
- (e) توافر مؤشرات ملائمة لقياس الأداء محددة في موازنة العمليات وخطط العمل الميداني.
- (f) توافر الكفاءة اللازمة لدى العاملين داخل الوحدة لضمان فاعلية نظم الرقابة الداخلية.

2.2.1: أركان الرقابة الداخلية:

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية ذا فاعلية جيدة في تحقيق أهداف المنشأة أو المؤسسة، لا بد من أن توافر له مجموعة من المكونات الأساسية، التي يركز إليها. لجنة (COSO) كانت قد أشارت إلى أن الرقابة الداخلية يجب أن تؤسس على خمسة أركان وهي: ²²

1. بيئة الرقابة Control Environment

²¹ إبراهيم، عادل عبدالرحمن، 2013، " إطار مقترح لتقييم الرقابة الداخلية في بيئة تشغيل البيانات الحكومية إلكترونياً - دراسة تطبيقية على الهيئة العامة للتأمين الصحي بجمهورية مصر العربية -"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنوفية.

²² The framework for Control , Available From: www.the.IIA.org, www.coso.org

2. تقييم المخاطر Risk Assessment

3. أنشطة الرقابة Control Activities

4. المعلومات والاتصالات Information and Communication

5. المتابعة Monitoring

تعد المكونات المذكورة الأساس المتين الذي يُبنى عليه نظام الرقابة الداخلية. وقد أصبحت بمثابة مقاييس، تُقيّم على أساسها فاعلية نظم الرقابة الداخلية لأي نشاط من الأنشطة، بغض النظر عن الجهة التي تطبق النظام.



Figure (4): Components of Internal Control

Source: Hong Kong Institute of Certified Public Accounting, 2005, Internal Control and Risk Management, p.11

1-بيئة الرقابة: تمثل بيئة الرقابة المناخ الذي تعمل فيه أنظمة الرقابة الداخلية، سواء كانت لمنظمات ومنشآت اقتصادية، تنتج السلع وتقدم الخدمات، أم لأعمال إدارية حكومية أو خاصة. فإذا كانت البيئة ملائمة كانت الرقابة الداخلية فعالة. وإذا كانت غير ملائمة فمن الممكن أن تضعف أو حتى تزول منافع وجود نظام رقابة داخلية. تحدد البيئة الرقابية أساليب العمل، وتؤثر في الوعي الرقابي، كما أنها توفر الانضباط والهيكلية التنظيمية.²³

تشكل بيئة الرقابة، إذًا، المحيط الذي تعمل فيه الرقابة الداخلية بما فيه من أفراد وجماعات وعلاقات وقيم وثقافات وتجهيزات وتكنولوجيا، الخ. وهي بيئة داخلية (كالهيكل التنظيمية وعلاقات العمل والانظمة المعمول

²³ Russell w., 2009. Internal control – An Overview. State Auditor, Department of Audits Accounts, p16, <https://sao.georgia.gov>.

بها)، وخارجية (كالقوانين والتشريعات والعلاقات مع الجهات المشرفة والشركات الأخرى، والاسواق ومناخات الانضباط أو الفساد السائدة في قطاع الاستثمار الخ).

ترى الباحثة أنّ ثقافة الإدارة العليا وقيمها هي أساس الرقابة الفعالة في الوحدة الادارية. فإذا كانت الإدارة العليا تؤمن بأهمية الرقابة فإنّ ذلك سيؤدي إلى زيادة إدراك العاملين واستجابتهم فيما يخص بتنفيذ الرقابة الموضوعية، أمّا إذا أدرك أعضاء الوحدة الادارية أنّ الإدارة العليا لا تعطي أهمية للرقابة الداخلية، فإنّ ذلك سيؤدي إلى عدم تحقق الأهداف الرقابية للإدارة²⁴.

السؤال الذي يطرحه البحث في هذا السياق: "إلى أي مدى تهتم الإدارات العليا والجهات الناضمة لعمل الوحدات الحكومية بالرقابة الداخلية؟"

من مظاهر بيئة الرقابة:

A. النزاهة والقيم الأخلاقية السائدة والسلوكية الخاصة بالمنشأة²⁵.



المصدر: <http://www.internalauditor.me>

الشكل (5) النزاهة والقيم الأخلاقية

مما لا شك في أنّ توافر معايير أخلاقية في الوحدات الادارية يساعد في ضبط الأداء، خاصة مع انتشار ظاهرة الفساد، وتمركز السلطات وسيطرة العلاقات الشخصية والكثير من أشكال الفساد السائد.

B. مستوى كفاءة الأداء: فهو يكشف مدى الاهتمام بالمهارات والمعارف المناسبة لكل مستوى وظيفي، ومدى توافر التدريب اللازم للعاملين، وواقع تقييم الأداء²⁶.

²⁴ أرينز ألفين، لوبك جيمس، المراجعة، مدخل متكامل. دار المريخ، الرياض، السعودية، 2002، ص383

²⁵ Office of Thrift Supervision, 2003, Section: Internal Control. Section 340, p4, <https://ithandbook.ffiec.gov>

²⁶ David M., 1999. Standards For Internal Control in The Federal Government. United States Accounting Office, p8, <https://www.gao.gov>.

C. **فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل:** إنّ الأنشطة التي تقوم بها الإدارة هي بمثابة إرشادات للعاملين عن مدى أهميتها. فإدارة الوحدة الحكومية قد تكون بيروقراطية، مترهلة، هزيلة، يهيمن عليها فرد واحد أو أفراد قليلون وقد تكون إدارة جيدة علمية لديها قيم عمل.

D. **الهيكل التنظيمي:** من أهم مظاهر بيئة العمل، فهو يعكس حجم العمل وتعقيده ويحدّد خطوط السلطة والمسؤولية والاتصال، ويبيّن أنشطة المنشأة من خلال توضيح العلاقة بين الإدارات الفرعية وتحديد قنوات الاتصال فيما بينها²⁷. وهذا ما يفترض أن يكون واضحاً في الوحدات الحكومية.

E. **تعيين السلطة والمسؤولية:** تعييناً واضحاً لكل وظيفة ومركز إداري مع مراعاة قاعدة فصل السلطات المتعارضة كسلطة اتخاذ القرار، سلطات تنفيذ القرار، حيازة المورد موضع القرار، تسجيل وتخزين البيانات الناجمة عن التنفيذ ومعالجتها، رقابة تنفيذ القرار وتقييم الأداء الهيكلي التنظيمي والتوصيف الوظيفي لكل مستوى إداري يكشفان مدى تركز وفصل السلطات المذكورة بعضها عن بعضها الآخر.

F. **سياسات الموارد البشرية وممارساتها:** جزء من بيئة الرقابة، فالأفراد هم أكثر عناصرها أهمية، وهذا ما يفسر جوهر سياسات وممارسات الموارد البشرية²⁸.

تجدر الإشارة إلى أنّ العاملين الأكفاء والموثوق بهم، والذين يعملون على مستوى عال من الجودة، يتأثرون بأداء العاملين غير الأمناء أو غير الأكفاء وهذا يخفض من جودة النظام إلى مستوى ضعيف جداً.

ولتحقيق رقابة فعالة يجب أن يتوافر لدى المنشأة أفراد أكفاء وموثوق بهم، من خلال الاهتمام بطرق تعيين الأفراد وتقييمهم وتدريبهم، وأيضاً الترقية ومنح المكافآت لهم²⁹.

2- تقييم المخاطر: تواجه أية منشأة أو مؤسسة مخاطر متنوعة تأتي من مصادر متنوعة، يمكن أن تتسبب بخسائر وفقدان الموارد والفرص. لهذا فإن المحافظة على الوارد المتاحة واستخدامها بالشكل الأمثل، يتوجب على نظام الرقابة الداخلية أخذ المخاطر بالاعتبار، بما فيها أنظمة الرقابة في الوحدات الحكومية. يهدف تقييم الخاطر إلى تحديد وتحليل وإدارة المخاطر المحتملة التي يمكن أن تمنع المنشأة من تحقيق

²⁷ الطايرة، جمال، 2013. الورقة الثالثة. التدقيق، المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، ص66.

²⁸ أحمد، وجدان علي، 2010، " دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، جامعة الجزائر، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التنيسير، ص 28.

²⁹ Arens Alvin & other.op.cit.p294.

أهدافها³⁰. لضمان نجاح إدارة المخاطر لا بدّ أن تقوم الإدارة بوضع الأهداف على مستوى المنشأة ككل، ثمّ على مستوى النشاطات، وتحديد عناصر النجاح للوصول لتلك الأهداف، كمرحلة سابقة لعملية تحديد وتقييم المخاطر المحتملة الواجب إدارتها³¹.

تقوم عملية المخاطر والاستجابة لها، على عدة مراحل: الأولى هي تحديد الأهداف، الثانية تحديد الخطر، الثالثة تحليل المخاطر والرابعة الاستجابة للمخاطر.

يعد تحديد الأهداف المعيار الأساسي المستخدم لتقويم أداء الإدارة، لذلك يجب وضع الخطط اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، ورفع تقارير دورية من قبل إدارة المنشأة للوقوف في وجه أي خطر يواجه أهدافها³². ثم يأتي تحديد المخاطر الملازمة لتلك الأهداف لمعرفة الإجراءات التي يجب أن تتخذ لمواجهتها³³. من تلك المخاطر انقطاع أو توقف العمل، اتخاذ قرارات إدارية خاطئة والغش أو الاختلاس³⁴. ثم تأتي مرحلة تحليل الخطر لمعرفة أثرها المتوقع وتقدير احتمال حدوثها، ثم تحديد الإجراءات والخطوات الواجب اتباعها لإزالة تلك المخاطر³⁵.

السؤال الذي يمكن طرحه هنا: إلى أي مدى تهتم الوحدات الحكومية والجهات المشرفة عليها بالمخاطر، وهل تديرها إدارة علمية واعية؟

✚ الظروف والأحداث التي يمكن أن تنشأ فيها المخاطر، وتزيد من احتمالية حدوثها:³⁶

أ. الموظفون الجدد لحين فهمهم لنظام الرقابة الداخلية، والموظفون القدامى نتيجة لفهمهم لنقاط الضعف الموجودة في النظام.

ب. نظم المعلومات المحاسبية وتغيراتها ومستوى تطورها التقني.

³⁰ Russell W. Hinton, 2009. op. cit. p17.

³¹ الطرايرة، جمال، مرجع سبق ذكره، 2013، ص 66.

³² حمدي، سمو، 2002، دور تقنية المعلومات المحاسبية في تطوير نظم الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد الأول، العدد 2، ص 277

³³ الطرايرة، جمال، مرجع سبق ذكره، 2013، ص 16

³⁴ الطرايرة، جمال، مرجع سبق ذكره، 2013، ص 67

³⁵ شيتور، علي، 2014، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، كلية الاقتصاد والتجارة وعلوم التسيير، ص 12

³⁶ العازمي، فايز مرزوق، 2012، دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، ص 24

ت. ازدياد حجم العمليات واحتمالات حدوث أعطال عند أدائها.

ث. تغييرات يمكن أن تحدث في الهيكل التنظيمي، مثل زيادة المستويات الوظيفية وإعادة توزيع المهام.

3- أنشطة الرقابة: الأنشطة الرقابية هي سياسات وإجراءات موضوعة بهدف مواجهة المخاطر وتحقيق الأهداف. هذه الأنشطة يجب أن تكون فعالة، ملائمة، متناسقة، قليلة التكاليف، شاملة ومتكاملة مع أهداف المنشأة.

يتم ممارسة الأنشطة الرقابية في أنحاء المنشأة كلها وعلى مختلف المستويات وفي كافة الاختصاصات، وهي تشمل مجموعة متنوعة من الضوابط الرقابية والكاشفة لنواحي الانحراف. تشمل الأنشطة الرقابية³⁷:

- 1- إجراءات التفويض بالصلاحيات والموافقات.
 - 2- الفصل بين المهام الوظيفية (التفويض، التشغيل، التسجيل والمراجعة).
 - 3- الرقابة على استخدامات الأصول والسجلات.
 - 4- عمليات التحقق.
 - 5- تسوية أرصدة الحسابات.
 - 6- مراجعة الأداء التشغيلي.
 - 7- مراجعة العمليات التشغيلية والأنشطة.
 - 8- الإشراف (توزيع المهام، المراجعة والموافقة، الإرشاد والتدريب)
- ويتعين على المنشآت أن توازن توازناً معقولاً بين تطبيق الأنشطة الرقابية أو رفض تطبيقها، كما تعد الإجراءات التصحيحية متمماً ضرورياً للأنشطة الرقابية حتى تحقق أهداف المنشأة، تكون الأنشطة الرقابية فعالة عندما:

- I. تكون ملائمة (بمعنى وجود الإجراء وتوافر الأداة الرقابية المناسبة في الزمن والمكان المناسبين).
- II. تعمل بانتظام وفق خطة زمنية موضوعة (بمعنى أن يراعي جميع الموظفين الالتزام بها، ويجب ألا تتجاوز في حالة غياب كبار الموظفين، أو عندما يزداد حجم العمل).
- III. تكون منخفضة التكاليف (بمعنى أنه يجب ألا تزيد تكاليف تطبيق الضوابط الرقابية عن الفوائد المرجوة منها).

³⁷ المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI)، ص 20

١٧. تكون شاملة ومعقولة ومتداخلة في أهداف المنشأة عامة.

تتعلق الأنشطة الرقابية بمجموعة من السياسات والإجراءات، أهمها:

أ- إجراءات التفويض ومنح الموافقات داخل نطاق الصلاحيات الممنوحة:

إنّ الموافقة على المعاملات التجارية والأحداث وتنفيذها يقوم بها أشخاص يعملون داخل نطاق صلاحياتهم وهي الوسيلة الرئيسية لضمان تنفيذ المعاملات والأحداث الصحيحة، وفقاً لما هدفت إليه الإدارة.

ويجب أن تتضمن إجراءات التفويض، وهذه بدورها يجب أن تكون موثقة وتبلغ بوضوح إلى المديرين والموظفين الشروط التفصيلية التي تفوض بموجبها الصلاحيات كما أنّ الالتزام بشروط التفويض يعني قيام الموظفين بالتصرف طبقاً للتوجيهات وداخل الحدود التي وضعتها التشريعات.

ب- الفصل بين المهام الوظيفية: القيام بها، تسجيل بياناتها، مراقبتها وتنفيذها وتقييم نتائجها: لتجنب مخاطر الأخطاء والهدر أو المخالفات، وكذلك مخاطر عدم الاكتشاف يجب ألا يقوم شخص واحد أو دائرة واحدة بأعمال الرقابة على كافة المراحل الرئيسية للمعاملات أو الأحداث، وبدلاً من ذلك يتعين توزيع المهام والمسؤوليات بطريقة نظامية على عدد من الأفراد لضمان توافر مراجعة فعالة ومتوازنة.

ت- الرقابة على استخدامات الأصول والسجلات: بحيث يكون استخدام الأصول والسجلات مقصوداً على الموظفين المصرح لهم.

ث- التحقق: من المعاملات المالية والأحداث المهمة أثناء وبعد حدوثها.

ج- تسوية أرصدة الحسابات: حيث يتم تسوية السجلات مع المستندات الملائمة بشكل دوري.

ح- مراجعة الأداء التشغيلي: تتم دورياً وذلك بالمقارنة مع مجموعة من المعايير ومن ثم تقييم فعالية الأداء وكفاءته.

خ- مراجعة عمليات التشغيل والأنشطة: للتحقق من أنه لا توجد أخطاء مقصودة وغير مقصودة، تتسبب في ضياع أموال المنشأة. عمليات المراجعة هذه تختلف بوضوح عن مراقبة الضوابط الرقابية الداخلية.

د- **الإشراف (توزيع المهام، المراجعة والموافقة، الإرشاد والتدريب):** يساعد الإشراف المحكم على ضمان إنجاز الأنشطة الرقابية الداخلية، يتضمن توزيع المهام ومراجعتها والموافقة عليها بخصوص عمل أحد الموظفين:

- إبلاغ المهام والمسؤوليات المحددة لكل موظف بشكل واضح.
 - المراجعة المنتظمة لعمل كل موظف إلى الحد اللازم.
 - الموافقة على العمل عند نقاط معينة حرجة لضمان انسيابية العمل كما هو محدد له.
- إنّ الاستخدام السليم لهذه الأنشطة، والالتزام بتطبيقها يمنع برأي الباحثة الوقوع في حالات الفساد الإداري. وهي ترى أنّ على نظام المعلومات المحاسبي كشف مدى تطبيق هذه الأنشطة في الواقع العملي، والخلل الذي يعتري التطبيق.

4- **المعلومات والاتصالات:** يتوقف نجاح أنظمة الرقابة الداخلية على فعالية أنظمة المعلومات

والاتصالات، بما فيها نظام المعلومات المحاسبي. تبدأ هذه الفعالية عند فهم جميع الموظفين لدور كلّ منهم في تطبيق نظام الرقابة، ولكيفية ارتباط أنشطتهم بالآخرين ولمساءلتهم³⁸. ولا شك أنّ نظم المعلومات المحاسبية يقع على عاتقها العبء الأكبر لكونها تختص بتوثيق ومعالجة البيانات المالية وبيانات التكاليف، وإعداد التقارير اللازمة للجهات الإدارية المختلفة التي تحتاج المعلومات المتولدة عنها، **والمعلومات** يجب أن تمرّ عبر قنوات اتصال فعّالة تضمن انتقال المعلومات والبيانات بشكل رسمي، موثوق، موثّق، غير منقوص وفي الوقت المناسب. ولا شك أنّ **الاتصال الفعّال** يضمن فاعلية المعلومات. فوضوح مسارات الاتصال وانسياب المعلومات صعوداً ونزولاً، يضمن وصول المعلومات الضرورية إلى الأشخاص المناسبين، كاملة دون نقصان ودون تحريف وفي وقت احتياجها.³⁹

أنشطة الاتصال هي أنشطة متكررة ومتواصلة ولا شك أنّ أي عائق في عملية انتقال البيانات والمعلومات، سواء ارتبط بالعائق بتكنولوجيا الاتصال أم بالأفراد المعنيين بالاتصال، يؤثر بشكل مباشر

³⁸ A LEWABA S., 2011. **Internal Control and its Contributions to Organizational Efficiency and Effectiveness**. Thesis Mater, Kwame Nkrumah University of Science and Technology, p26.

³⁹ OFORI W., 2011. **EFFECTIVENESS OF INTERNAL CONTROLS: A PERCEPTION OR REALITY?**. Thesis Mater, Kwame Nkrumah University of Science and Technology, P14

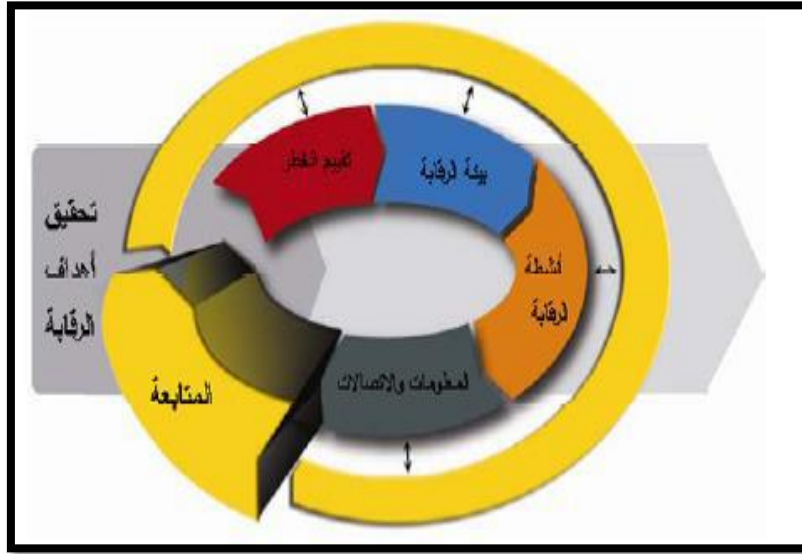
وسلبي في عمليات الرقابة فيضعفها وقد يلغيها⁴⁰. وهذا ما يجب تجنبه في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري، وعلى نظم المعلومات المحاسبية تداركه.

5- المتابعة (المراقبة): الغرض من المتابعة هو تحديد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية مصمماً على النحو

الملائم وينفذ بشكل فعال. يتم تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية بشكل مناسب وصحيح إذا كانت جميع عناصر الرقابة الداخلية الخمسة (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة) تعمل

طبقاً للتصميم الموضوع لها، فضلاً عن تعديلها بشكل متلائم مع تغيرات في الظروف المحيطة⁴¹.

الشكل رقم (6) يوضح علاقة المتابعة مع مكونات الرقابة الداخلية.



SOURCE: COSO,2009,**Internal Control**. Integrated Framework,Guidance on Monitoring Internal Control Systems,p1.

تتم عمليات المتابعة من خلال عمليات المراقبة المستمرة، أو عمليات التقييم المنفصلة أو المزيج بينهما.

1 - **المراقبة المستمرة:** تتضمن مجموعة من الضوابط يتم تصميمها داخل الأنشطة الاعتيادية والمتكررة في المنشأة، ويتم تطبيقها بشكل فعلي ولحظي، وتتمتع بالمرونة التي تمكنها من استجابة لأية تغيرات في الظروف المحيطة.

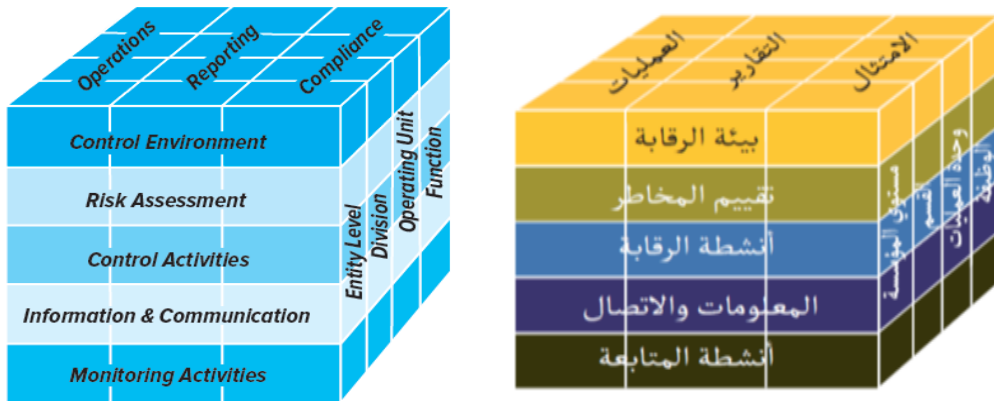
⁴⁰ <https://www.internalauditor.me>.

⁴¹ Sandra thao Thu Thi le,2016.**INTERNALCONTROL**.Thesis in Business Adminstration, University of Iceland, Faculty of Business Administration,p20.

2- **عمليات التقييم المنفصلة:** في قطاع الاعمال، هناك مجموعة من الأنشطة الرقابية، يتم تأديتها بشكل منفصل عن سير العمليات التشغيلية، تتم لاحقاً بعد إتمام العمليات. يقوم بهذه التقييمات عادة المراجعون الداخليون⁴². مثل هذه الأنشطة يفترض أن تكون موجودة في الوحدات الحكومية، إذا لا تكفي المراقبة المستمرة، خاصة مع انتشار الترهل والمحسوبيات وقلة الكفاءة، مع ازدياد معرفة نقاط ضعف الرقابة الداخلية... ويجب ان تقوم بهذه المهمة جهة مستقلة تضمن النزاهة في العمل، يتم الاستعانة بخبراتها. أوجه القصور المكتشفة في الرقابة الداخلية ينبغي الإبلاغ عنها بالتوازي ودون الرجوع الى أية جهة للموافقة، إلى مستويات إدارية أعلى، وجهات معنية بالرقابة كأجهزة الرقابة العليا. وأن ترفق بالإجراءات التصحيحية المناسبة. كما يفترض بالجهات المعنية اتخاذ القرارات المناسبة لتطوير نظام الرقابة الداخلية دون اي تأخير

3.2.1: العلاقة بين أهداف المنشأة ومكونات الرقابة الداخلية:

يتكون هيكل الرقابة الداخلية في أية منشأة أعمال، وحتى في المؤسسات الحكومية، من مجموعة من العناصر المترابطة والمتكاملة التي تشكل نظام الرقابة الداخلية. يؤدي هذا التكامل والترابط إلى تحقيق أهداف النظام الذي يجب أن يستجيب بفاعلية إلى التغير في الظروف. يمكن تصوير تلك العلاقة على هيئة مصفوفة ثلاثية الأبعاد، يوضحها الشكل أدناه.



الشكل رقم (7) علاقة بين أهداف المنشأة ومكونات الرقابة الداخلية

Source: Messier W F, Glover S M, Prawitt DF, 2017, Auditing & Assurance Services, P182.

⁴² بدوي، عيد السلام خميس، مرجع سبق ذكره، 2011، ص39

الشكل رقم (7)، يتضح أنَّ الأهداف الثلاثة للمنشأة المتمثلة بكفاءة عمليات التشغيل وفعاليتها، والالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة، وموثوقية التقارير المالية، يمكن تمثيلها في ثلاث خانات عمودية، في حين يمكن تمثيل المكونات الخمسة (للرقابة الداخلية) في خمسة صفوف أفقية، أمَّا الدوائر التابعة لها فيمكن تمثيلها على أنَّها البعد الثالث للمصفوفة. وكل صف من صفوف مكونات الرقابة الداخلية "يتقاطع" مع كل الخانات العمودية للأهداف الثلاثة وينطبق عليها مثلاً البيانات المالية وغير المالية الناتجة عن مصادر داخلية وخارجية، هي البيانات التي تنتمي إلى مكون المعلومات والاتصالات، وتعد بيانات مطلوبة لإدارة العمليات التشغيلية، والالتزام بالقوانين المطبقة، وموثوقية التقارير المالية.

مما سبق يتضح أنَّ جميع مكونات الرقابة الداخلية الخمسة يجب توافرها لضبط الأداء في الوحدات الحكومية، تماماً كوجوب توافرها في المنشآت الانتاجية. فالرقابة الداخلية لا تتعلق فقط بالعمليات التشغيلية في منظمات ومنشآت أعمال، بل أيضاً بأعمال وأنشطة ينفذها افراد سواء الرتب بالعمليات الانتاجية ام الخدمية. وسواء قدمت الاعمال من قبل منظمات خاصة او عامة. والرقابة الداخلية تتعلق أيضاً بكلّ المستويات الادارية دون استثناء، وبكل دائرة وفرع الخ.

3.1. نظم المعلومات المحاسبية وتعزيز الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية

1.3.1: أهداف نظم المعلومات المحاسبية:

يمثل نظام المعلومات المحاسبي، في أية منشأة، أحد كياناتها الذي يتم إنشاؤه لغرض إنتاج معلومات تدعم قراراتها. المعلومات التي يولدها تساعد في معرفة واقع المنشأة، وواقع العمليات الجارية على مواردها. وهو بالتالي يدعم اتخاذ القرارات التي تضمن حسن استخدام الموارد وتنميتها. إنه يولد معرفة داخل المنشأة لنقلها إلى المستخدمين في بيئتها، وإطلاعهم على الحقائق المختلفة المتعلقة بها. لهذا الغرض يوثق النظام بيانات العمليات والموارد، ثم يجمعها ويخزنها، ثم يعالجها ويحولها إلى معلومات من أجل تقديمها إلى مستخدميها متخذي القرار.⁴³

نظام المعلومات المحاسبية هو⁴⁴: مجموعة عناصر مادية ومعنوية مترابطة مع بعضها البعض، بسلسلة من العلاقات المنطقية المنتظمة، تعمل بتناغم وانسجام، مستخدمة في عملها المعارف المحاسبية، هدفه إنتاج المعلومات المحاسبية، لتوصيلها إلى مستخدميها.

تتمثل العناصر المادية في الأشخاص القائمين على عمل النظام (المحاسبين) وفي مجموعة الأدوات والأجهزة والتجهيزات اللازمة لعمل النظام (دفاتر، سجلات، مستندات، أجهزة حواسيب وتوابعها).

أما العناصر المعنوية فهي مجموعة البرمجيات المستخدمة، والتعليمات وقواعد عمل الأجهزة والأشخاص، والضوابط الرقابية وغيرها. ولا شك أن تطوير نظام المعلومات المحاسبي يرتبط بتطوير هذه العناصر منفردة ومجمعة. إضافة إلى تطوير بيئة عمل النظام الداخلية والخارجية.

تتلخص أهداف نظم المعلومات المحاسبية بالتالي⁴⁵:

- إنتاج التقارير اللازمة التي تقوم بخدمة أهداف المنشأة المالية منها والبيانية والاحصائية أو تقارير التشغيل اليومية والاسبوعية.

⁴³ بول، ج ستنبارات، مارشال رومني، 2009، نظم المعلومات المحاسبية، تعريب د. قاسم إبراهيم الحسيني، (الرياض: دار المريخ للنشر)، ص 26.

⁴⁴ المصري، تيسير، يوسف، علي، نظم المعلومات المحاسبية، مطبوعات جامعة دمشق، 2011، ص 42، ص 43.

⁴⁵ Turner, lesLie, & weickenannt andrea, & Copeland mary 2016, accounting in formation systems: cotrolsand processe3th ed , wiley

• يحقق نظام المعلومات المحاسبية شروط الرقابة التي تسهم في حماية أصول المنشأة، والعمل على رفع كفاءة أدائها، وذلك بتوفير كافة وسائل الرقابة الداخلية المحاسبية.

• القيام بتقديم التقارير الدقيقة التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الملائمة بالوقت المناسب.

لتحقيق أهدافها يفترض أن تتوفر في نظم المعلومات المحاسبية خصائص متنوعة، منها الاقتصادية لتكون منافع معلوماته أكبر من تكاليفها الحادثة والتطوير، دقة عمله وسرعته، الشمول والترابط، ملائمة معلوماته لاحتياجات المستخدمين.

2.3.1: وظائف نظم المعلومات المحاسبية:

إنّ بلوغ نظام المعلومات المحاسبية لهدفه في إنتاج المعلومات يوجب عليه القيام بالوظائف التي تسهم في تحقيق الهدف شرط أدائها بالشكل الأفضل، وهذه الوظائف هي تجميع البيانات، معالجتها وتوفير الحماية لها⁴⁶ :

1- **تجميع البيانات:** تنشأ البيانات في مجرى الأحداث الاقتصادية التي تنفذ من قبل العاملين في أماكن مختلفة، حيث يقومون بتوثيق كافة معطيات العمليات ومراحل تنفيذها، في مستندات تعكس الحقائق الجارية. تشكل المستندات أداة لنقل البيانات إلى نظام المعلومات المحاسبية، لتخزينها وتحديث الملفات ذات العلاقة. هذه المستندات قد تكون ورقية وقد تكون الكترونية، وتختلف وسائل انتقالها حسب طبيعتها (ورقية أم الكترونية).

مع انتقال بيانات المستندات ووصولها إلى النظام تبدأ عملية إدخالها إلى ملفات النظام ذات العلاقة ليتم بعد ذلك معالجتها. يؤثر أداء وظيفة جمع البيانات في كفاءة نظام المعلومات المحاسبية، فالتأخر في جمع البيانات يعني التأخر في إدخالها وفي تحديث ملفات الموارد. يتبع ذلك التأخر في الحصول على المعلومات لأداء عمليات أخرى. كما أنّ التأخر قد يحمل معه احتمال فقدان المستندات وتعرضها للضياع أو التلاعب.

⁴⁶Romney Marshall , and steinbart paul johan , (2015) , accounting information systems, 13th by pearson Education , Inc prentice hall , New jersey

كلّ ذلك يؤثّر في النهاية في فعالية نظام المعلومات، فبعد تفريغ محتويات المستندات يتم الاحتفاظ بها وأرشفها للعودة إليها عند الضرورة؛ كونها الدليل على حدوث الواقعة المادية.

2- **معالجة البيانات في الأنظمة اليدوية:** تبدأ عمليات المعالجة بمجرد وصول المستندات، فتفرز وتصنف ثم تطابق، بعد ذلك تسجّل في دفتر اليومية وترحّل إلى الحسابات ذات العلاقة، وعندما يحين وقت إعداد التقارير أو القوائم يبدأ النظام بمعالجة البيانات المخزنة، فتستخرج البيانات من ملفاتها لتجري عليها عمليات انتقاء وتلخيص وتجميع وتقاطع وغير ذلك. المعلومات المولدة هنا توضع في التقرير المطلوب.

3- **حماية البيانات والمعلومات:** لإعداد معلومات تصور الحقائق تماماً يجب على نظام المعلومات المحاسبية توفير الحماية اللازمة للبيانات والمعلومات المولدة وذلك عند ممارسته للأنشطة المذكورة أعلاه؛ فالحماية تضمن إعداد مستندات سليمة دون أية أخطاء سواء كانت الأخطاء ناجمة عن الإهمال أو عن السهو أو عن الغش والتلاعب، كما تضمن الحماية سلامة عمليات إدخال البيانات ومعالجتها من الأخطاء المذكورة، وتضمن أيضاً حفظاً جيداً وأمناً للمعلومات التي تم توليدها.

وجود الحماية للبيانات يعطي الثقة للمستخدمين بمخرجات النظام، ويضمن دقة وصحة البيانات والمعلومات المستخدمة، ويوفر الحماية المادية لأصول المنشأة وليس فقط للبيانات. تتحقق الحماية من خلال مجموعة من إجراءات الرقابة الداخلية على المدخلات والمعالجة والمخرجات وعلى العمليات الاقتصادية، وكذلك على إجراءات الوصول المادي إلى البيانات وسجلاتها وإلى أصول المنشأة على اختلافها.

ترى الباحثة أنّ وظائف نظم المعلومات المحاسبية ترتبط بفاعلية مع بعضها وتكمل عمل بعضها البعض من أجل تقديم المعلومات الملائمة في الوقت المناسب لمتخذي القرار، وهذه الوظائف تساعد الرقابة الداخلية في القيام بأنشطتها بفاعلية عالية.

3.3.1: أهمية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية:

تقوم نظم المعلومات المحاسبية بتجميع وتخزين البيانات، ثم معالجتها وتحويلها إلى معلومات، ثم توزيع المعلومات لذوي العلاقة. وقد أصبح ينظر إلى أنّ النظام المحاسبي يجب أن يقدّم المعلومات المالية وغير

المالية، بعد أن كان دوره التقليدي ينحصر في تقديم المعلومات المالية فقط تقليدياً كانت المنشآت تنظر إلى نظم المعلومات الوظيفية فيها، مثل التسويق والإنتاج والتمويل والموارد البشرية وغيرها بوصفها منفصلة عن بعضها، وكان يمسك كل منها نظام معلومات فرعي خاص به، ويصدر عن كل منها تقارير خاصة منفصلة عن تقارير الوظائف الأخرى. أمّا في المنظور المعاصر فقد وجدت المنشآت حاجة لدمج هذه الوظائف في قاعدة بيانات واسعة موحدة وقد أتاح هذا الأمر للمديرين ولغيرهم الحصول على معلومات مفيدة للتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، بغض النظر عن الوظيفة المتعلقة بها تلك المعلومات. بذلك بات النظام المحاسبي جزءاً مكماً للنظم الأخرى ويتشارك معها في قاعدة البيانات ولا يمكن اعتباره منفصلاً عنها⁴⁷.

4.3.1: النظام المحاسبي الحكومي في سورية:

يتولى نظام المعلومات المحاسبي الحكومي متابعة النشاط الحكومي المتمثل بالعمليات المالية التي تجريها الجهات العامة ذات الطابع الإداري، وبصورة أرقام يتم إثباتها، وتبويبها، وتجميعها، وإعداد التقارير المتعلقة بها وفقاً للأسس والمبادئ والقواعد والأساليب الفنية المحاسبية والقانونية المعتمدة. فالتشريعات السائدة في الدولة هي التي تحدد حجم النشاط الحكومي، وكيفية تمويله، وأساليب توزيع الموارد العامة، وطرق المحافظة على المال العام، والرقابة على عمليات القبض والصرف، وتحديد المساءلة القانونية للموظفين ذوي المسؤولية المالية، والعقوبات المترتبة على سوء التصرف أو الائتمان، وفي إطار ذلك يمكن القول بأن هذا النظام المحاسبي والمالي يتبع التسلسل التالي:

(a) تبويب الحسابات

(b) إعداد الموازنة العامة للدولة والتي تعد الخطة المالية الأساسية التي تحدد أهداف الحكومة وسياساتها برامجها وكيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لها.

⁴⁷ Moscové.S.A.M.G.Simkin and N.A.Bagranoff , core concepts of Accounting Information Systems , 7th ed. Johu Wiley and sons, Inc.2001

مراحل إعداد الموازنة العامة⁴⁸: وهي أربع:

1- مرحلة إعداد الموازنة

2- مرحلة تنفيذ الموازنة وتخزين بيانات التنفيذ ورقابة التنفيذ

3- مرحلة تقييم الأداء

4- مرحلة قطع الحسابات وإعداد موازين المراجعة والحسابات الختامية للسنة المالية

أن تغذية البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي لعملية التخطيط الإيرادات والمصروفات تعتبر هي الأساس في الإعداد للموازنة للسنة المالية القادمة، إذ يعتمد التقدير لكافة الوحدات على النتائج الفعلية لتنفيذ الموازنة السابقة، وتركز التقديرات على ما تم فعلاً مضافاً إليه بعض التعديلات حسب الحاجة الفعلية.

يتبع في إعداد الموازنة الأساس النقدي مع إدخال مبادئ القيد المزدوج لحين توافر الأسس اللازمة للانتقال إلى مبدأ الاستحقاق، حيث أكد نظام الجهات العامة ذات الطابع الإداري السوري المالي والمحاسبي نفاذ أسلوب القيد المزدوج من تاريخ 2009/1/1⁴⁹، الأمر الذي مازال خارج إطار التطبيق، ويطرح تساؤلات حول فترة التحول الى الاستحقاق إذا كان أبسط مظاهره لم تطبق إلى الآن.

(c) تنفيذ الموازنة العامة للدولة

(d) نظام الرقابة: يقوم بها رؤساء ومدراء الجهات العامة على رؤوسهم، ووزارة المالية على الجهات العامة الأخرى، والرقابة التي تتم في هذه الحالة رقابة سابقة على الصرف، هدفها ضبط التصرفات المالية، الالتزام بالدقة واليقظة في الأعمال المالية وأداء الرقابة الإدارية في مواقع العمل يؤدي لتوفير الوقت اللازم لمنع التلاعب والاختلاس أكثر مما تمنعه الرقابة اللاحقة⁵⁰. إن النظام المحاسبي الحكومي في الجهات العامة ذات الطابع الإداري يجب أن يكون برأي الباحثة، مواكباً للتغيرات في الوضع الاقتصادي

⁴⁸ المهائني، محمد خالد، سلوم، 2007، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 65، العراق، ص 86

⁴⁹ النظام المحاسبي الصادر بالمرسوم رقم 490 لعام 2007، ص 13

⁵⁰ الأسر، خديجة، 2016، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، القاهرة، ص 244

للدولة، ويلبي المتطلبات التي تفرضها المعايير والارشادات المهنية الدولية الخاصة بالمحاسبة الحكومية؛ ذلك بهدف ضمان تحديث الأسس المحاسبية المعتمد في النظام المحاسبي الحكومي.

5.3.1: نظم المعلومات المحاسبية المطورة وفعالية الرقابة الداخلية

استندت الرقابة الداخلية على إطار لجنة (COSO) من أجل تقييم وتطوير كفاءة الرقابة الداخلية ومدى توافر عناصر الإطار المتكامل وتنفيذه وتحقيق أهدافه (COSO , 2013 , INTOSAI , GOV9110) وفي إطار تطوير بيئة الرقابة الداخلية لكي تتلاءم مع النظم الإلكترونية، وكذلك للحد من المخاطر المصاحبة للتحويل الإلكتروني، فقد صنف عدد من الدراسات (Arens et , Rommeny & Steinban , 2012) أساليب الرقابة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات إلى فئتين من أساليب الرقابة التي تتمثل في (أساليب الرقابة العامة – أساليب الرقابة على التطبيقات) .

1.5.3.1_ دور النظم المحاسبية المطورة في تفعيل أساليب الرقابة العامة للرقابة الداخلية في الوحدات

الحكومية ذات الطابع الإداري:

تتضمن أساليب الرقابة العامة مجموعة من الإجراءات و السياسات التي تتبناها المنشأة بهدف توفير بيئة رقابية آمنة ، إذ تتعرض هذه الأساليب إلى النظام بشكل عام⁵¹، يتمثل دور النظم المحاسبية في تفعيل الرقابة العامة من خلال ما يلي :

1. الرقابة التنظيمية: تسهم النظم المحاسبية في تفعيل الرقابة التنظيمية من خلال المتابعة المستمرة

لتصميم هياكل تنظيمية مناسبة قادرة على ضمان الثقة في تنفيذها والرقابة عليها والتطوير الدائم لها، إضافة إلى تأكيد ثقة المتعاملين مع نظم تكنولوجيا المعلومات من خلال تقييم وتطوير نظم الرقابة الداخلية بصفة مستمرة.

⁵¹ المصري، تيسير، ويوسف، علي، 2011-2012، نظم المعلومات المحاسبية، مطبوعات جامعة دمشق، ص 402.

II. **توثيق النظام المحاسبي ودورات العمليات فيه:** تسهم النظم في تفعيل الرقابة على إعداد وتوثيق النظام من خلال المتابعة المستمرة للإجراءات المعيارية المعدة مسبقاً للنظام لمنع فقد البيانات وتسهيل عملية التقييم والمراقبة المستمرة.

III. **الرقابة على الأجهزة والبرامج:** الرقابة على الأجهزة والبرامج من خلال التقارير المستمرة لبيان مدى صحة الأجهزة والبرامج المستخدمة في عملية التشغيل لضمان صحة تشغيل البيانات.

IV. **الرقابة على الأمن والوصول:** تسهم نظم المعلومات المحاسبية في الرقابة على الأجهزة والبرامج من خلال التقارير المستمرة لبيان مدى صحة الأجهزة والبرامج المستخدمة في عملية التشغيل لضمان صحة تشغيل البيانات.

V. **الرقابة على العمليات والبيانات:** تسهم نظم المعلومات المحاسبية في الرقابة على العمليات والبيانات من خلال الرقابة على إعداد البيانات وضمان تشغيلها واتخاذ كل إجراءات الحماية لتلك البيانات لمنع حدوث أي تلاعب بها لضمان سلامة ومصداقية وملاءمة البيانات.

2.5.3.1: دور نظم المعلومات المحاسبية المطورة في تفعيل الرقابة على التطبيقات في الوحدات

الحكومية ذات الطابع الإداري:

ترتبط أساليب الرقابة على التطبيقات بالمهام المؤداة من قبل نظم محددة و تصنف إلى أساليب رقابية على المدخلات ، وعلى المعالجة ، وعلى المخرجات .يمكن توضيح هذا الدور من خلال العناصر التالية:

I. **الرقابة على المدخلات:** الرقابة على المدخلات من خلال التأكد من صحة البيانات المدخلة على النظام وذلك من إجراء مجموعة من الاختبارات للتأكد من صحة مدخلات النظام بكفاءة وفعالية.

II. **الرقابة على تشغيل البيانات:** الرقابة على التشغيل من خلال التحقق من أن كل البيانات تم تشغيلها بدقة وتم استخدام الملفات والبرامج المناسبة، وأنه يعالج كل العمليات المصرح بها ولا تعالج أي عمليات غير مصرح بها.

III. **الرقابة على المخرجات:** من خلال التأكيد المستمر على أن نتائج التشغيل للبيانات كاملة ودقيقة، وتفي

باحتياجات مستخدميها في التوقيت المناسب.

مما ورد أعلاه، ترى الباحثة أهمية تطوير نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، لغرض تفعيل أساليب الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق فعالية عناصر الرقابة استناداً إلى إطار (COSO, 2013). وهذا يتضح ذلك من خلال ما يلي:

A. **بيئة الرقابة:** إن تطوير نظم المعلومات المحاسبية سوف يؤدي إلى ضرورة تنمية مهارة العاملين والفصل بينهم فيما يتعلق بالمهام والواجبات لبعض الوظائف المتخصصة بمعالجة البيانات، كذلك يتطلب الأمر تطبيق أساليب الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات من أجل كفاءة وفعالية هذا النظام وتلعب نظم المعلومات المحاسبية دوراً هاماً في تفعيل بيئة الرقابة وذلك من خلال ضمان جودة سياسات أمن المعلومات وسياسات الخصوصية والنزاهة والشفافية.

B. **تقييم المخاطر:** لتطوير نظم المعلومات المحاسبية دورٌ مهمٌ في فهم ووصف أية تهديدات محتملة تعرض ممتلكات المنشأة لمخاطر، وما تحدثه تلك المخاطر من تأثير واتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة هذه المخاطر والسيطرة عليها، ووضع استراتيجية مناسبة للاستجابة للمخاطر عن طريق التجنب أو التخفيض.

C. **الأنشطة الرقابية:** وهي الأنشطة التي تجرى للتغلب على المخاطر أو تخفيضها إلى مستوى معقول، وتلعب نظم المعلومات دوراً في تفعيل الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات، الأمر الذي يؤدي إلى تفعيل إجراءات رقابية ملائمة على هذه النظم، من خلال تشفير الرسائل والتوقعات والشهادات الرقمية، فضلاً عن إجراءات رقابية لأمن المعلومات وخصوصية البيانات، والرقابة على مراحل المدخلات والتشغيل والمخرجات.

D. **المعلومات والاتصالات:** ستكون نظم المعلومات المحاسبية المتطورة بمثابة نظام مفتوح نسبياً يتميز بسرعة تدفق وتداول المعلومات إلكترونياً وبشفافية ووضوح أكثر، ويربط هذا النظام جميع الوظائف والعمليات ببعضها البعض، فضلاً عن تعدد قنوات الاتصال بين الإدارات المختلفة ومع الجهات الخارجية

لهذا النظام ليوثر المعلومات في الوقت المناسب وبدقة أعلى، بما يحقق الأمن في نقل المعلومات بعيداً عن مخاطر نقل المعلومات بين الأقسام والإدارات المختلفة والجهات الخارجية.

E. **المتابعة:** لأن إجراءات الرقابة وأساليبها عرضة للاختراق والانحراف في ظل هذا النظام، فإنه يمكن تفادي ذلك بالمتابعة المستمرة من خلال رصد الانحرافات بشكل مستمر والإبلاغ عنها في التوقيت المناسب وإيجاد الاقتراحات والحلول المناسبة لمعالجتها.

ولأنّ نظام المعلومات المحاسبي يعتبر أداة في يد الإدارة تساعد على تفعيل المتابعة المستمرة ويقدم تأكيداً مستمراً بشأن مدى كفاءة العمليات التشغيلية ومدى فاعلية الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بالقوانين، وذلك بهدف حماية الأصول ودقة البيانات وإمكانية الاعتماد على التقارير المالية. يتضح ذلك من خلال الشكل:



2

الفصل الثاني: مشكلات تطوير نظم المعلومات المحاسبية

تعزيز الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية

1.2: المخاطر والتحديات المرتبطة بتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية

2. 2: مخاطر وتحديات المرتبطة بتطوير نظم المعلومات المحاسبية لدعم الرقابة الداخلية

3.2: الدراسة التحليلية

1.2 المخاطر والتحديات المرتبطة بتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية

1.1.2: المخاطر المرتبطة بتطبيق أنظمة الرقابة الداخلية:

تأتي مخاطر الرقابة من مصادر متعددة، منها المرتبطة بعدم مراعاة أسس الرقابة الداخلية خاصة فصل الأعمال المتعارضة والضبط الداخلي للأعمال، وهذا ما يمكن ملاحظته من خلال الهيكل التنظيمي والتوصيف الوظيفي وأنظمة العمل، ومنها ما يكون مصدره الموارد البشرية كالإهمال أو عدم الاكتراث، أو تقديم المصلحة الشخصية على مصلحة العمل (الغش والفساد)، وهناك مخاطر ترتبط بالتعيين والصرف من الخدمة ما يتيح الضغط على العاملين وإبقائهم تحت التهديد، لغرض تنفيذ كل ما يطلب منهم حتى لو كان غير مشروع، ومنها مخاطر إبقاء أشخاص ثابتين في وظائف محدّدة؛ ما يتيح لهم بناء علاقات شخصية على حساب المصالح العامة أو استبدال موظّف إذا حاول أن يمارس دور رقابي على عمل زملاء أو مدير له، وهناك مخاطر تركز الصلاحيات وعدم التحديد الواضح للإجراءات الرقابية.

عرّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مخاطر الرقابة في العمل المحاسبي، على أنّها: " تلك المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات، والذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى، أو في نوع آخر من العمليات، ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية".

يرتفع خطر الرقابة في بيئة العمل التكنولوجية المعاصرة، ووجود نظم معلومات تعمل في بيئة تشغيل وتبادل البيانات إلكترونياً. وهذه تعتبر من التهديدات والمخاطر التي تهدد أمن نظام المعلومات إضافة إلى اعتبارات التكلفة⁵²، ففي بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات قد يتعذر الحصول على كل المعلومات بسبب التغيرات السريعة في البيئة التكنولوجية للوحدات الحكومية وتراكم كم كبير من البيانات اللازمة لتقييم واقع الرقابة الداخلية.

52 سالم، محمد يوسف، السقا، أحمد، الإبياري، هشام فاروق، 2013، " الرقابة الداخلية – إطار فكري وتطبيقات عملية " الطبعة، بدون نشر، ص 86

صاحب استخدام الكمبيوتر زيادة خطر المعلومات المتمثل في: عدم رؤية السجلات، تغيير شكل المستندات، الدور الخطير لأخصائي النظم، ومثل هذه المشكلات تخلق تحديات جديدة ونوعية أمام نظم الرقابة الداخلية.

ومن أهم مخاطر الرقابة الداخلية في بيئة تشغيل البيانات إلكترونياً:

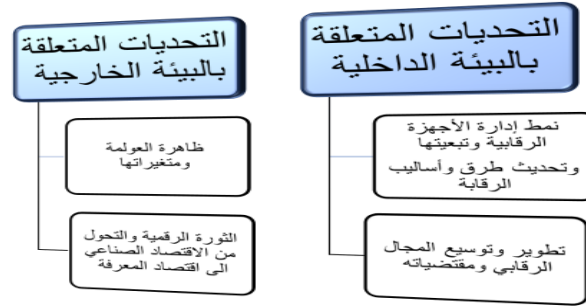
- 1- مخاطر ترتبط بالموقع الإلكتروني كالاختراقات، الفيروسات، التجسس، انهيار الموقع... الخ.
- 2- مخاطر تتعلق باختفاء مسار الرقابة (المستندات المصدرة، الدفاتر والسجلات، التقارير المالية).
- 3- مخاطر ترتبط بالتجهيزات التقنية والبيانات مثل فشل إرسال المعلومات، الاعتماد على الأجهزة والبرامج بدون إعدادات للحماية المادية، نقص الحماية المادية للأجهزة والبرامج والبيانات، فالمخاطر المادية من الممكن أن تحدث بسبب الاستخدام الخاطئ أو تدمير البيئة مثل: الحرائق والرطوبة... الخ.
- 4- مخاطر أخطاء النظام: الخطأ الواحد للنظام سوف يبرمج وينفذ على كل الصفقات إلى أن تتغير الإجراءات المبرمجة.
- 5- مخاطر الدخول غير المصرح به: نظراً لوجود إمكانية الدخول من نقاط بعيدة من خلال الإنترنت، والتشغيل المباشر، لا بد من وضع قيود للدخول مثل كلمات السر، إثبات هوية المستخدم IDs.
- 6- مخاطر تغيير طرق التصريح التقليدي للعمليات: كما في حالة احتساب الفوائد، ووضع حد أدنى للمخزون وعندها يتم إصدار أمر شراء إلكتروني.
- 7- مخاطر تتعلق بالعنصر البشري: نقص الخبرات في مجال تكنولوجيا المعلومات، صعوبة الواجبات داخل القطاع المحاسبي، انخفاض تدخل العنصر البشري، صعوبة الفصل بين الواجبات مثل سلطة التصريح وحفظ السجلات، وتركز المسؤوليات والواجبات.
- 8- مخاطر تتعلق بمصدر خدمة الانترنت Server provider (وقف الخدمة).

جلُّ هذه المخاطر بدأت تتسع وتزداد في الوحدات الحكومية مع تزايد استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، الأمر الذي يستدعي إعادة النظر في إجراءات الرقابة على أعمال الوحدات الحكومية، لتجذب

هذه المخاطر أو تجنب آثارها السلبية. وهذا يضع أمام أجهزة الرقابة العليا (الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش) مسؤوليات كبيرة كونها الجهات المختصة بأعمال الرقابة على المال العام.

2.1.2: التحديات التي تواجه أجهزة الرقابة العليا في تطوير نظام الرقابة الداخلية:

هناك تحديات عديدة تواجهها الأجهزة العليا للرقابة ترتبط، برأي الباحثة، بالبيئة الخارجية والداخلية، أهمها:



الشكل (9) التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة الداخلية في سورية (من إعداد الباحثة)

1- التحديات المتعلقة بالبيئة الخارجية:

أ- ظاهرة العولمة ومتغيراتها: فعلى الرغم من أنها لم تؤثر مباشرة على المفاهيم المحاسبية والرقابية إلا أنها تفرض على هيئات الرقابة ضرورة تطوير الأنظمة لتساير التغيرات لتحقيق الانسجام بين المعايير المطبقة للرقابة والمحاسبة والمعايير الدولية.

ب- الثورة الرقمية والتحول من الاقتصاد الصناعي إلى اقتصاد المعرفة ينتج عنه عديد من المخاطر كالتعاملات الإلكترونية وحماية المعلومات من الفيروسات.

2- التحديات المتعلقة بالبيئة الداخلية:

أ- تحديث طرق وأساليب الرقابة، خاصة مع زيادة حجم المال العام وضرورة التأقلم والتفاعل مع المستجدات التي تطرأ على محيط العمل الرقابي.

ب- تطوير واتساع المجال الرقابي ومقتضياته لتشمل كفاءة الأداء.

ت- عدم توافر بيئة سليمة شفافة وكفوءة، لممارسة أعمال الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري، ففي بيئة

العمل النموذجية يتم التركيز على العناصر الأساسية للرقابة الداخلية وهي:

- 1- بيئة رقابية سليمة من ناحية الاستقامة وانتشار القيم الاخلاقية والاجتماعية وقيم العمل، ولا بد من تحسين بيئة العمل في الوحدات الحكومية من خلال إعداد ميثاق لأخلاقيات العمل يكون مكتوباً، وشاملاً لجميع القيم الأخلاقية المطلوبة، ومن ناحية تعيين الأشخاص المناسبين على أساس الكفاءة.
- 2- ضوابط رقابية نموذجية معيارية خصوصاً سلامة الفصل بين الأعمال المتعارضة، ويجب الفصل بين سلطة التصريح بالعمليات خصوصاً المالية، وإعداد المستندات والتسجيل في الدفاتر والاحتفاظ بالأصول، فلا يجوز مثلاً إدراج العمل المحاسبي ضمن مسؤوليات المسؤول المالي.
- أ- وجود تصريح أو ترخيص مناسب للأنشطة والعمليات المختلفة التي تتم في الوحدة.
- ب- وجود نظام محاسبي فعال يسمح بتسجيل جميع العمليات، وتوافر مستندات وسجلات مناسبة دون أي تدخل من قبل سلطات تتخذ أو تنفذ قرارات أو تحوز أصول أو تراقب وتقيم أداء.
- 3- انتقال آمن إلى المعلومات والاتصالات.
- 4- التواصل الجيد الواضح والشفاف بين العاملين، والمتابعة المستمرة للعمليات الجارية.

3.1.2: الممارسات السلبية الناجمة عن ضعف نظام الرقابة الداخلية وأسبابها المباشرة:

عند ضعف أنظمة الرقابة تزداد ممارسات الفساد، خصوصاً الفساد المالي. من أهم العوامل التي تسهم في ضعف إجراءات الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي ضمناً هي⁵³:

1. قلة البرامج التدريبية لتأهيل قدرات الموارد البشرية وتطوير مهاراتها في الجهات الحكومية خصوصاً ممّا ينعكس على الأداء والإنتاجية.
2. انخفاض مستويات الدخل وقلة الحوافز والمكافآت للمتميزين.
3. الأمية المعلوماتية وضعف الاستفادة من التكنولوجيا رغم توافرها وهذا من أكبر تحديات متطلبات تطوير نظام محاسبي فعال.
4. ضعف التخطيط الفعال لأداء أعمال الرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط وتصحيح المخالفات.

⁵³ أمين، وليد إبراهيم، 2018، دراسة تحليلية لدور أجهزة الرقابة العليا في تطوير نظم الرقابة للحد من الفساد المالي بالوحدات الحكومية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد 9، العدد 2.

5. عدم تحديد الصلاحيات المالية والإدارية بشكل واضح، وإساءة التصرف بالصلاحيات أو تفويض الصلاحيات إلى أشخاص ليس لديهم خبرة ووعي مالي متكامل.
 6. غياب الأسس العلمية في إعداد الموازنة التقديرية للاحتياجات المالية الأمر الذي يؤدي إلى سوء استغلال المخصصات المالية الفائضة وحرمان مؤسسات أخرى أكثر حاجة إليها.
 7. ضعف متابعة الرقابة الداخلية والخارجية للملاحظات التي تعبر عن المخالفات المكتشفة في سجلات ونشاط الوحدات الحكومية، وخاصة في الحالات التي تشير إلى عدم مطابقة الأرصدة مع السجلات.
 8. عدم بذل العناية المهنية اللازمة في عملية التدقيق من خلال الاطلاع على كافة الأولويات وتقديم أدلة إثبات.
 9. زيادة الوعي المالي بشكل عام لدى بعض الموظفين الحكوميين ما يجعلهم يستغلون نقاط الضعف لمصالحهم
 10. غياب المساءلة أحياناً، وعدم فرض العقوبات الرادعة في حال عدم الالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة.
- في ضوء ما سبق يتّضح أنّ ضعف نظام الرقابة الداخلية، وقصور دورها يؤدي إلى زيادة ممارسات عمليات الفساد المالي في القطاعات الحكومية في سورية، كما تسعى أجهزة الرقابة العليا لما لها من دور في تطوير ضوابط أنظمة الرقابة الداخلية وذلك لرفع كفاءتها وفعاليتها للحد من ممارسات الاحتيال والسرقة والاختلاس وسوء الاستخدام ونهب موارد المنشأة.

4.1.2: المشكلات المتعلقة بالإجراءات الرقابية على نظم المعلومات المحاسبية:

الأجهزة المكلفة برقابة أداء الوحدات الحكومية في سورية، تتمثل في الجهاز المركزي للرقابة المالية، والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش. الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش تقوم بإحاطة الإدارة عن كيفية سير الأعمال في الجهات التابعة لرقابتها. بينما يسهم محاسب الإدارة (المسؤول المالي) بدور الرقابة الداخلية على الأداء المالي. وهذا يتم بصورة دورية أو مفاجئة، حسب الظروف المواتية للمهمة الموكلة بها، بهدف الوقوف على مواطن الضعف الحالية لمعالجتها، وتعزيز مكامن القوة، من خلال تبسيط الإجراءات وضرورة مراجعة التشريعات التي تحكم عمل الأجهزة الرقابية سواء كانت مالية بحتة أو إدارية لإزالة التعارض بين نصوص هذه التشريعات، وإزالة التداخل بين عمل هذه الأجهزة بما يضمن حسن سير العمل ويؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية هذه الأجهزة، إضافة إلى ضرورة معالجة المشكلات التي تواجهها أثناء القيام بأنشطتها و الإجراءات المطلوبة منها.

هناك عدد من المشكلات المرتبطة بالإجراءات الرقابية المحاسبية التي تعانيها إدارات الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري، أهمها⁵⁴:

1. مشكلة توافق نظام المعلومات المحاسبي مع أهداف المنشأة واستراتيجيتها: مع الانتقال إلى بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وتطبيق مشروعات التحول الرقمي تواجه نظم المعلومات المحاسبية تحديات متنوعة من ناحية وقت أو زمن انتاج المعلومات وموثوقيتها.

إنّ المتتبع لواقع الأداء المحاسبي في وحدات القطاع الحكومي يدرك تمام الإدراك أنّ النظام المحاسبي المطبق فيها، الصادر بالمرسوم رقم 488/ لعام 2007 والذي نصّ على تطوير وتحديث الأسس والأنظمة المحاسبية التي لم يتم العمل بها من قبل جميع الجهات؛ فبعض جهات القطاع العام طورت أنظمتها المحاسبية، وبدأت وحداتها الإدارية باستخدام الحواسيب والبرمجيات المتطورة في حين أنّ جهات أخرى لا تزال تعاني أزمات تطوير أنظمتها المحاسبية، ولا تزال تمسك سجلاتها يدوياً أو تستخدم مستويات بدائية من التطور التكنولوجي في عملها المحاسبي.

⁵⁴ ISACA, IT STANDARD, IT Governace , ST N10 , USA ,2006

وقد جاء مشروع التحول الرقمي الذي تبنته الحكومة ليضع حداً لمسألة التطور التقني وأتمته العمل الحكومي، والتمكن من الوصول إلى حكومة إلكترونية عام 2030.

2. مشكلة موثوقية النظام المحاسبي: موثوقية النظام المحاسبي حددتها المعايير الأمريكية التي تتسجم مع معايير كوبيت⁵⁵ (COBIT) في ثلاثة مبادئ:

- (a) الوجود: وتعني أن يكون النظام متاحاً للاستخدام في أي وقت من الأوقات.
 - (b) الأمان: وتعني أن يكون النظام محمياً ضد جميع أنواع الوصول غير المصرح به.
 - (c) الصحة: وتعني أن تكون معالجة النظام مكتملة ولأحداث حقيقية غير وهمية.
- هذه المبادئ الثلاثة تتحقق عادة من خلال الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات:

A. مدى سلامة إجراءات الرقابة العامة في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري: يتبين مدى سلامة الرقابة العامة من خلال:

1. الفصل بين الوظائف: أهم الأعمال المتعارضة في البيئة التقنية للمعلومات: (إدارة النظام – البرمجة – تحليل النظم – مراقبة البيانات – تشغيل الحاسوب – مكتبة نظام المعلومات. استخدام النظام). إنَّ السماح لشخص واحد بأن يقوم، ولو باثنتين فقط من هذه الأعمال يعرض النظام لإمكانية حدوث تلاعب، فعندما يسمح للمبرمج بعملية البرمجة وتشغيل النظام معاً، يمكن أن يقوم بزيادة مستحقته المالية مثلاً.

2. توفير الحماية لمكونات نظام المعلومات المادية⁵⁶: تتوافر الحماية من خلال ضمان سلامة الوصول المادي إلى تجهيزات النظام، وحماية التجهيزات كلها من التخريب والسرقة والأعطال المقصودة وغير المقصودة، وضمان سلامتها من أي ضرر، مع جاهزيتها للاستخدام.

تتوافر السلامة من خلال:

1) وضع التجهيزات في غرف مغلقة ومحمية بشكل جيد.

⁵⁵ (COBIT) هي مجموعة من أفضل ممارسات إدارة تكنولوجيا المعلومات. أنشأتها ISACA ومعهد حوكمة تكنولوجيا المعلومات (ITGI) عام 1996. وهي توافر للمديرين ولمدققي الحسابات ول مستخدمي تكنولوجيا المعلومات، مجموعة من الإجراءات (المقاييس) المقبولة عموماً، ومن المؤشرات، والعمليات والممارسات الأفضل، لمساعدتهم في تعظيم المنافع المتأتية من استخدام تكنولوجيا المعلومات، ومن تطوير حوكمة ورقابة تكنولوجيا المعلومات المناسبة في الشركة

⁵⁶ Marshall B. Romney & Paul John Steinhart , Accounting Information Systems , 10th Edition , USA. Prentice Hall , 2006, chapter 8.

- (2) تحديد إمكانية الدخول إلى هذه الأمكنة للأشخاص المخولين بذلك فقط.
 - (3) استخدام نظام إنذار أمني للكشف عن دخول الأشخاص غير المخولين بدخول هذه الأماكن.
 - (4) وضع سجل لتسجيل أسماء الزوار الذين يدخلون ويخرجون من موقع الوحدة.
 - (5) وضع مكونات النظام الحرجة بعيدة عن مصادر الخطر أو المواد القابلة للاشتعال.
 - (6) وضع أجهزة الكشف المبكر عن النار والدخان.
- B. سلامة إجراءات الرقابة على الوصول المنطقي إلى البيانات:** يتم الوصول المنطقي إلى البيانات من خلال استخدام مجموعة من الإجراءات مثل:

- a. تزويد المستخدمين بأسماء تعريفية وكلمات مرور سرية تتصف بالصفات الآتية:
- b. توزيعها على الموظفين بشكل عشوائي وألا يسمح للموظف بوضعها لأنَّ الموظف عادة يختار كلمات مرور سهلة.
- c. تغيير كلمات المرور بشكل دوري.
- d. نشر الوعي بين الموظفين بعدم الإفصاح عن كلمة المرور لأي كان.
- e. الخروج من الاسم التعريفي للمستخدم عند عدم استعمال الحاسب.
- f. عند نقل أو ترك موظف للعمل يجب إلغاء تفعيل كلمة مروره فوراً.
- g. رفض الحاسب الوصول نهائياً إلى البيانات بعد ثلاث محاولات خاطئة.
- h. القيام بالاختبارات الملائمة: هو تصنيف البيانات والبرامج لكي يستطيع مالكو النظام والإدارة العليا، تحديد الصلاحيات الممنوحة للموظفين والأطراف الخارجية لاستخدام بيانات للنظام. تستخدم لذلك مصفوفة "ضوابط العبور" وهي قائمة تحتوي على أرقام بطاقات تعريف المستخدمين وكلمات مرورهم وتساعد على تسهيل العمليات بين العاملين وسرعة تقديم الخدمة وتقديمها بشكل أكثر ملائمة وسرية.

C. سلامة إجراءات الرقابة على تخزين المعلومات (مبدأ الوجود): تتحقق سلامة تخزين البيانات والمعلومات من خلال:

- (1) استخدام برامج تسمح باستعادة البيانات بعد ضياعها.
- (2) الصيانة الوقائية: وهو إجراء عمليات صيانة وتجارب بشكل منتظم على مكونات النظام واستبدالها بتلك التي تعمل بشكل سيئ أو ضعيف.

3) استخدام جهاز التزويد بالتيار الكهربائي غير المنقطع (ups): وهو الجهاز الذي يقوم بالتزويد بالطاقة بشكل منتظم مما يؤمن استمرارية تدفق التيار الكهربائي إلى الحاسب وثباته، وهذا يمنع من خسارة البيانات نتيجة اضطراب التيار الكهربائي.

4) النسخ الاحتياطي: وهو القيام بإجراء نسخ احتياطية للبرنامج في المواقع الآتية:

- a. داخل الحاسوب نفسه لكن بموقع يختلف عن الموقع الذي توجد فيه البيانات.
 - b. على أقراص مرنة في مبنى الوحدة.
 - c. على حاسوب أو أقراص مرنّة لكن في موقع خارج الوحدة، أو في موقع على الإنترنت يتمتع بالحماية الإلكترونية، أو بالتعاقد مع شركات مختصة أخرى، أو في موقع تابع للوحدة لكن في مكان آخر.
- وهذا ما نعاني منه بشكل كبير في الوقت الراهن بسبب قلة الموارد المادية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري، أو بسبب تقادمها وعدم القدرة على الاحتفاظ بها ضمن أرشيف إلكتروني ولضعف الإنترنت أيضاً.

D. سلامة معايير التوثيق: سلامة معايير التوثيق تتضمن طريقة تصميم النظام وأسلوب المعالجة الوظيفية الذي يتبعه النظام، كما يشرح عمليات تطوير النظام ويلخص سير العمل المستندي في الوحدة عن طريق مخططات تدفق البيانات، مما يساعد على رقابة النظام ويؤمن الحماية للنظام ويؤمن في الوقت نفسه أيضاً إتاحة ووجود النظام في حال تخلي المبرمج عن عمله في النظام وتعهّد النظام من قبل مبرمج آخر.

E. سلامة إجراءات الرقابة على التطبيقات⁵⁷: أي التأكد من صحة التطبيقات من حيث المدخلات والملفات والبرامج والمخرجات، ومن الأمور التي يجب التأكد منها:

- 1- تصميم النموذج بالشكل الذي يكشف الأخطاء تلقائياً ليخفف حجم الأخطاء.
- 2- التقارير الاستثنائية: ويحتوي على الحالات غير العادية جميعها.
- 3- حماية المخرجات الحساسة والسرية من تسليمها للمستخدمين غير المصرح لهم.
- 4- تمزيق أو استخدام وسائل إتلاف للبيانات فائقة السرية مثل بيانات البحوث.
- 5- ترقيم المستندات تتابعياً لاكتشاف أي نقص في بيانات المدخلات.
- 6- يجب أن تحتوي البرامج على وحدات برمجية نمطية تقوم بإجراءات رقابية لاختبار حدود البيانات ومعتوليتها⁵⁸.
- 7- اختبار التوافقية: وهو التأكد من أنّ الأشخاص الذين يصلون إلى النظام هم الأشخاص المخولون فعلاً.

⁵⁷ Marshall B. Romney & Paul John Steinhart , Accounting Information Systems , 10th Edition USA, Prentice Hall , 2006, chapter 8.

⁵⁸ Rick Hayes & A mold Schiler with order , Principles of Auditing , UK, McGraw , 1999.

ترى الباحثة أنه من أجل الحصول على رقابة فعالة على التطبيقات، لا بد من وجود نظام محاسبي سليم يتصف بالخصائص المفروض توافرها فيه، والمتعارف عليها في المنشآت، وذلك لتوفير المعلومات المطلوب استخدامها في الفحوص والمهام والاجراءات الرقابية الداخلية.

5.1.2: مؤثرات الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري:

هناك عديد من المؤثرات التي تؤثر في الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية في ضوء معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) التي يوجب الأخذ بها عند تطوير نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، هذه المؤثرات يمكن ترتيبها حسب الأهمية النسبية كالتالي:

- i. دعم الإدارة العليا للرقابة.
 - ii. توافر المؤهلات العلمية والخبرة العلمية الكافية لدى الموظفين الذين يقومون بتطبيق إجراءات الرقابة وأنشطتها.
 - iii. استقلال الجهة الرقابية الحكومية العليا وعدم خضوعه لأية سلطة تؤثر في فعالية أدائه.
 - iv. زيادة نطاق عمل المراجعة في ظل النظم الالكترونية.
 - v. الوضع التنظيمي المناسب.
 - vi. يجب أن يبذل المراجع جهداً ذهنياً كافياً، خاصة في ظل مخاطر تكنولوجيا المعلومات.
- لا شك أن هذه المؤثرات يجب أخذها بالاعتبار اذا كان لا بد من تطوير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية. والواقع أن أي قصور يواجه العمل الرقابي مرده اهمال هذه الاعتبارات. إن عمل الرقابة الداخلية في بيئتها التقليدية، لم يعد متلائماً مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتقنية السائدة. يعود ذلك الى اسباب عدة، أهمها⁵⁹:

- (a) عدم توافر خطة تنظيمية مناسبة في الوحدات الحكومية ونقص الدعم التشريعي والإداري والمالي.
- (b) عدم وجود فريق كافي لإدارة وأداء الرقابة الداخلية
- (c) انخفاض جودة البرامج التأهيل والتدريب المهني والتقني
- (d) فقدان الاستقلالية والموضوعية وتدني الإمكانيات والموارد
- (e) قلة كفاءة الموظفين القائمين بأعمال الرقابة، كنتيجة منطقية لضعف الخبرات، وعدم التأهيل الكافي لهم
- (f) عدم وجود معايير للرقابة الداخلية في ظل النظم الإلكترونية

⁵⁹ عبد الهادي، ايمان فتحي، 2017، "أطار مقترح لتقييم دور المراجعة الداخلية في تطوير الأداء الحكومي بالتطبيق على الوحدات ذات الطابع الخاص: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنوفية.

g) عدم وجود إطار متكامل تعمل في ظلّه إدارة الرقابة الداخلية

كافة جوانب القصور هذه لا بد من تجنبها عبر تحسين بيئة الرقابة وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية على أعمال الوحدات الحكومية، وتعزيز كفاءة واستقلالية أجهزة الرقابة الحكومية العليا، واستخدام أساليب مناسبة تتناسب مع البيئة التكنولوجية الحديثة.

2.2 مخاطر وتحديات مرتبطة بتطوير نظم المعلومات المحاسبية لدعم الرقابة الداخلية

1.2.2: مشكلات تطوير نظم المعلومات المحاسبية:

عطفاً على المنهج المعتمد لحل المشكلة البحثية، ولغرض معرفة مشكلات تطوير نظم المعلومات المحاسبية، رأت الباحثة أنه لا بدّ من تحديد أسس تصنيف المشكلات قبل تناولها بالتفصيل. وهذا أمر ضروري للتمكن من كشف تحديات تطوير نظم المعلومات المحاسبية، فالتصنيف يفيد في معرفة ضرورة حل المشكلة، وجذرها، وموطنها، وبماذا يقيد حلّها، وما إذا كان الحل ممكناً أو مشروطاً أو غير ممكن. والملاحظ في الأدبيات العلمية أنّ عرض المشكلات المذكورة لم يكن كاملاً متكافئاً. وأنّ بعض المشكلات ورد لها أكثر من تصنيف، وأنّ كلّ مرجع تناول بعضاً منها، دون وجود توضيح لأسس تصنيفها.

ترى الباحثة أنّ أسس التصنيف عديدة ومتنوعة وترتبط بالقضية موضع الاهتمام. إذ يمكن ربطها مثلاً بالأنشطة التي يقوم بها نظام المعلومات المحاسبي، أو بالبيئة التي تأتي منها المشكلات، أو بمؤثرات فاعلية عمل النظام، أو بطبيعة المخاطر التي تواجه الأنظمة المذكورة وبمنشئها، أو بعناصر المادية والمعنوية للنظام أو بوظائفه الخ. هذه "الأسس" يحاول البحث في هذا المبحث توضيحها.

1.1.2.2. تصنيف المشكلات بترابطها مع أنشطة النظام⁶⁰:

- i. المشكلات المرتبطة بإدخال البيانات: وهي التي تتعلق بعمليات جمع البيانات وتخزينها من ناحية مدى تمثيلها لمعطيات الواقع، والتحقّق من اكتمال عملياتها قبل إدخالها، ومن ناحية أعمال الإدخال خصوصاً: زمن إدخالها، كيفية إدخالها والتحقّق منها، أنظمة الإدخال وتجهيزاته، ضمان سلامة أعمال الإدخال.. الخ.
- ii. المشكلات المرتبطة بمعالجة البيانات: وهي التي ترتبط بعمليات إخراج البيانات المخزنة، وتشغيلها والتطبيقات المستخدمة في ذلك، وزمن تشغيلها، وضمان أمن عمليات التشغيل وأمن البيانات الجاري تشغيلها.
- iii. المشكلات المرتبطة بمخرجات النظام: وهي المتعلقة بالتقارير والقوائم، وبمحتوياتها، وبالجهات المرسلة إليها، وبزمن وصولها إليهم.

⁶⁰ Abu Musa , Ahmed , " Evaluating the Security Controls of CAIS in Developing Countries: An Examination of Current Research " , Information Management&Computer Security, Vol. 15, Iss. 1,2007.

iv. المشكلات المرتبطة بالنشاط الرقابي داخل النظام المحاسبي: وهي تتعلق بأداء النظام للدور الرقابي المنوط به، لضمان فعالية أمن بيانات ومعلومات النظام، وسلامة أداء أنشطته المختلفة، وتوافر خواص المعلومات في مخرجاته.

v. المشكلات المرتبطة بالتغذية الراجعة: التي تتعلق بمدى تفاعل النظام مع الجهات المستفيدة من بياناته ومعلوماته، لضمان ملائمة مخرجاته لاحتياجاتها إلى المعلومات.

2.1.2.2: تصنيف المشكلات بترابطها مع مصادر المشكلات⁶¹:

تتعدد مصادر المشكلات، فقد تكون من البيئة الداخلية للوحدة الحكومية أو من بيئتها الخارجية، وقد تأتي من العنصر البشري أو من تجهيزات النظام وبرمجياته. وقد تأتي من طبيعة المخاطر المحيطة بها.

A. المشكلات المرتبطة بالبيئة: تتنوع هذه المشكلات فمنها ما يأتي من:

I. البيئة الخارجية: كالبيئة التقنية السائدة، مستوى التطور التقني للتجهيزات والبرمجيات، وتقنيات شبكات نقل البيانات والاتصالات. أو البيئة الاجتماعية كالقوانين الناظمة لعمل الوحدة الحكومية، وثقافة العمل والقيم السائدة فيها، ومدى توافر الكفاءات العلمية والخبرات اللازمة وكلفة الاستفادة منها، والظروف السياسية والدولية، أو البيئة الاقتصادية مثل قدرة الأسواق على توفير التجهيزات بالمواصفات المطلوبة أو البرمجيات المرغوبة، والقدرة على السداد وتوفير الأموال وتحويله، أو البيئة الطبيعية وتأثيرات عوامل المناخ والطقس. II. قد تأتي من البيئة الداخلية: كثقافة المنشأة ومستوى تنظيمها ونمط إدارتها وفلسفتها وانتشار ثقافة الجودة لدى أفرادها، ومستوى تطور الأنظمة الرقابية فيها، وأنماط السلطة السائدة فيها.

B. المشكلات المرتبطة بالموارد البشرية: هنا تظهر خصوصيات أداء الأفراد وعلاقتها بأداء العاملين للمهام الموكلة إليهم، وبمدى حافزيتهم على تطوير أعمالهم. وبمستوى تنظيم العلاقات فيما بينهم ومع المنشأة، وكيفية وأنماط التواصل فيما بينهم، ومدى انتمائهم.

C. المشكلات المرتبطة بعناصر النظام المادية والمعنوية: كمستوى التطور التقني لتجهيزات النظام وبرمجياته، وأنظمة حمايتها مادياً ومنطقياً، وإمكانات تحديثها وتطويرها، والقدرة على تشغيلها.

المشكلات المرتبطة بالجهات المشرفة على عمل النظام: وهي تتعلق بالجهات المعنية بتطوير النظام ومتابعة أنشطته والتحقق من فاعليته، سواء داخل الوحدة الحكومية أم خارجها، وبمدى اهتمام الجهة بتحديث النظام وضمان فاعلية مخرجاته

⁶¹ Abu Musa , Ahmed , . Investigating The Perceived Threats of Computerized Accounting Information Systems In Developing Countries An Empirical Study on Saudi Organizations", Journal Of King Saud University , Vol.18 , 2005

3.1.2.2: المشكلات المتعلقة بأمن النظام (مشكلات داخلية وخارجية): وهي المتعلقة بوظيفة النظام المحاسبي وأدائها بفاعلية عالية، وإلا ضاعت جدوى وجود النظام ومنفعة معلوماته، التي تتأثر كثيراً بالمخاطر المرتبطة بعمله، من جهة، وبالعمليات التي تتولد منها وعنهما البيانات.

إنّ التصنيفات المذكورة ترتبط عموماً بأهداف النظام، بوظائفه وأنشطته، وبيئته. وهي بعد التعرف على جوانب كل مشكلة منها وصعوبات حلها تساعد برأي الباحثة في معرفة تحديات تطوير نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية وفي تصنيف هذه التحديات.

2.2.2: العوامل المؤثرة في مشكلات عدم فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية ذات

الطابع الإداري :

الفاعلية هي التأثير الإيجابي المترتب على القيام بالفعل، وهي بذلك تتعلق بصحة القرار وبسلامة تنفيذه، بمخرجاته سواء أكانت مطلوبة أم لا، ولتحقيق الفاعلية المطلوبة يجب أن تتكامل ثلاثة عوامل رئيسية هي: الأفراد والهيكل والمعلومات⁶².

النظام الفاعل هو النظام الذي يمنع حدوث الأخطاء والغش، ويساعد على سرعة اكتشافها عند حدوثها، ويوفر الحماية لأصول المنشأة ويحقق الدقة في البيانات وإمكانية الاعتماد عليها⁶³، وترتبط الفاعلية بمدى تحقيق البرنامج أو النظام الحكومي لأهدافه بقياس العلاقة بين المدخلات والعمليات التشغيلية والنتائج النهائية⁶⁴.

من المعروف أنّ فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري تتوقف على مجموعة من العوامل⁶⁵:

- ❖ **العوامل الداخلية:** تتمثل في كافة الإمكانيات والموارد المادية والبرمجية والبشرية المتوفرة في النظام، إضافة إلى البيانات المتاحة والإجراءات المستخدمة في تشغيل النظام، وهي عوامل تتصف بإمكانية التحكم والسيطرة عليها كونها تنتج عن القرارات الصادرة عن الإدارة، لذلك يطلق عليها متغيرات القرار.
- ❖ **العوامل الخارجية:** وهي عوامل يصعب التحكم بها أو السيطرة عليها، وتنتج من البيئة الخارجية المحيطة بالنظام، التي تمارس في إطارها الأنشطة والعمليات في الوحدات الحكومية، ومن أهم العوامل الخارجية⁶⁶:

⁶²David. B, Boonstral. A, Kennedy. G, (2009), **Managing information systems: strategy and organization 3rded**, financial times press

⁶³ غنيمات، عبد الله عقله، صيام، وليد زكريا، (2011)، **العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، ص 627.

⁶⁴ سلامة، عمرو ذكي عبد الوهاب، (2013)، **المحاسبة الحكومية واليات مراجعة الوحدات الحكومية**، كلية التجارة جامعة طنطا، ص 44.

⁶⁵ زيود، لطيف، علي، حسين، نصور، ريم، (2013)، **العوامل المؤثرة على فاعلية نظم المعلومات المحاسبية دراسة حالة فرع المصرف التجاري السوري في اللاذقية**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة الاقتصاديات والقانونية، المجلد 35، العدد 7، ص 252.

(a) العوامل الاقتصادية: متمثلة في الوضع الاقتصادي السائد وانعكاساته على الأنشطة الحكومية وأنظمتها

المعلوماتية، ويمكن قياسه من خلال مؤشرات الاستقرار والنمو الاقتصادي.

(b) العوامل البيئة التنظيمية والإدارية الداعمة للنظام: يمكن قياس تأثير العوامل التنظيمية على نظام

المعلومات المحاسبي من خلال المؤشرات التالية:

أ- درجة توصيف الوظائف في الوحدات الحكومية والتي تشير إلى مدى وجود وصف مكتوب يحدد المهام والإجراءات والصلاحيات الممنوحة لتنفيذها.

ب- درجة تحقيق التكامل بين الأقسام والإدارات المختلفة وذلك لاكتمال العمل وتجنب التعارض بين أنشطة الأقسام المختلفة.

ت- مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على جميع العاملين في المستويات الإدارية المختلفة.

(c) العوامل التقنية وتكنولوجيا المعلومات: ويقصد بها توفر البيئة التقنية الداعمة وتتضمن الأجهزة

ومكوناتها المادية والعناصر القادرة على جميع البيانات وتخزينها ومعالجتها وتوصيل المعلومات إلى مستخدميها.

(d) العوامل القانونية والتشريعات المهنية: تمثل البيئة القانونية متغيراً مهماً من المتغيرات التي تؤثر على

نظام المعلومات المحاسبية التي تهدف للتأكد من خلو عمليات النظام المحاسبي من الخطأ والتلاعب

والتزوير وضمان سيرها بشكل مطابق لأحكام القانون والتشريعات المهنية، والكشف عن مدى مطابقة

تصرفات الإدارة وأفعالها بدقة مع المتطلبات القانونية والمعايير المهنية.

المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية، هي من العوامل التي لا يمكن تجاهل تأثيرها في فاعلية نظام

المعلومات المحاسبي، لكونها تمثل الإطار العام الذي تسترشد به الإدارات في ممارسة أنشطتها، وضمان

الالتزام بالقوانين واللوائح التنظيمية في عمليات تحصيل الإيرادات وأنفاقها. ينطبق هذا الأمر على إرشادات

منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية التي تحدد الإطار المفضل للرقابة الداخلية في

القطاع الحكومي، ويمكن فقط لنظام الرقابة الداخلية الفعّال أن يوفر للإدارة ضماناً معقولاً بشأن تحقيق

أهداف المنشأة. ذلك أنّ نظام الرقابة الداخلية يوفر للإدارة معلومات حول مدى تقدّم المنشأة في تحقيق

⁶⁶ سنكري، سهى شفيق، (2013)، تقييم كفاءة أنظمة المعلومات المحاسبية في حماية البيانات والمعلومات في المصارف السورية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، ص21.

أهدافها وفقاً لما هو مخطط لها بأقل التكاليف، وتعتبر الرقابة الداخلية خطّ الدفاع الأول لحماية الأموال العامة وضمان الاستخدام الأمثل لها، لكونها الإدارة الفعالة في تطوير السياسات وزيادة الإنتاجية. بناء على مفهوم فاعلية النظام المحاسبي في الجهات العامة ذات الطابع الإداري يجب إعادة صياغة أهدافه من أجل تحقيق احتياجات جميع المستخدمين المختلفين من المعلومات اللازمة، بدلاً من حصرها بالأهداف، ذلك لأن عملية تصميم النظام المحاسبي في الجهات العامة ذات الطابع الإداري تختص بها جهة بعينها كوزارة المالية التي تعدّ إحدى فئات المستخدمين، وذلك لكي تصبح الحاجات المحور الأساسي التي تركز عليه عملية تصميم هذا النظام، والتي ينبغي أخذها بالحسبان وعدم تجاهل أي منها لأنها الغاية الأساسية للنظام التي ستجعل من هذه الجهة المكلفة بهذا النظام أياً كانت طبيعتها وشكلها تعمل حول هذه الغاية من أجل تحقيقها.

3.2.2: مخاطر نظم المعلومات المحاسبية:

وضحت جمعية مراجعة ومراقبة نظم المعلومات ISACA مخاطر نظم المعلومات بأنها "احتمال حدوث تصرف ما أو حدث له تأثير سلبي على المنشأة وعلى نظم المعلومات الخاصة بها، وأي احتمال لحدوث استغلال لنقاط الضعف في الأصل أو مجموعة من الأصول فيسبب خسائر أو أضراراً للأصول" (ISACA 2014). إنّ طبيعة مخاطر النظم الإلكترونية مختلفة عنها في النظم اليدوية الدفترية. وبالتالي فإنّ النظم الرقابية في ظلّ التشغيل الإلكتروني للبيانات، تتطلب آليات أكثر تعقيداً من مثيلاتها في النظم اليدوية. فإنّ اعتبار نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، وما تحتويه من تقنيات وتجهيزات مرتبطة بها، على أنّها أحد أهم وأخطر أصول المنشأة، يجعل أسباب تعرضها للمخاطر والتهديدات ليست فقط طبيعتها الإلكترونية واختلاف أسلوب تشغيلها عن النظم اليدوية وكما تأثرها بالبيئة العمل الداخلية والخارجية وتكاليفها ودقة المعلومات التي تقدمها.

لكنّ الباحثة ترى أنّ عد النظام أصلاً من أصول المنشأة يحتمّ عليها وضع اعتبارات أخرى في الحساب عند دراسة وتقييم وتشغيل ومراقبة النظام. فالاستثمار الرشيد في نظم المعلومات الإلكترونية والتقنيات المرتبطة بها، يعزز فعالية النظم وبالتالي جودة مخرجاته.

تتحقق جودة معلومات النظام من خلال توافر عدة مقومات أساسية:

- (a) التقييم الدقيق لاحتياجات المنشأة لتطوير نظام معلومات ملائم، من حيث الحجم والتعقيد والتكلفة.
 - (b) تقييم مهارات العاملين ومستواهم التقني حتى لا تستثمر المنشأة في نظام معلومات أكثر تعقيداً من مهارات العاملين وبالتالي يفشل النظام.
 - (c) الاستثمار في تقنيات ونظم مرنة، تسهل عملية تطوير النظام وترقيته لتقنيات أحدث عند ظهورها بأقل تكلفة.
 - (d) الموازنة بين أساليب وطرق تطوير النظم بحيث إلا تعتمد المنشأة اعتماداً كلياً على مصدر خارجي لتطوير النظم، ليسهل على المنشأة الرقابة على تطوير النظام والرقابة على تشغيله فيما بعد.
- ونظراً لارتفاع تكاليف اقتناء نظم معلومات إلكترونية تتمتع بتقنيات متطورة فإنّ المنشأة لا بدّ أن تتعامل مع النظم من خلال تحليل التكلفة والعائد، وذلك لضبط تكاليف الاقتناء والتشغيل، وأيضاً تكاليف فشل النظام، إذا ما تعرض لمخاطر أو تهديدات تعيق تشغيل البيانات والحصول على معلومات محاسبية تتمتع بموثوقية ملائمة.

يمكن تصنيف مخاطر نظم المعلومات المحاسبية كما حدّدها في⁶⁷:

1. الكوارث الطبيعية والسياسية.
2. أخطاء في البرامج والأجهزة.
3. تصرفات بشرية متعمدة.
4. تصرفات بشرية غير متعمدة.

وقد ورد في معيار المراجعة الأمريكي (SAS 94 , 2001)، أنّ استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير وتشغيل نظم المعلومات، يجعل الرقابة الداخلية أمام عديد من المخاطر، والتي من أهمها:

A. الاعتماد على نظم أو برامج تقوم بمعالجة البيانات بشكل غير دقيق أو معالجة بيانات غير دقيقة.

⁶⁷Romney Marshall , and steinbart paul johan , (2015) , accounting information systems, 13thby pearson Education , Inc prentice hall , New jersey

B. دخول أشخاص غير مصرح لهم لتدمير بيانات أو تغييرها أو تسجيل معاملات غير موجودة أو غير دقيقة أو غير صحيحة.

C. قيام أشخاص غير مصرح لهم بالتغيير في الملفات الرئيسية أو في النظام.

D. الفقد المحتمل للبيانات.

كشفت دراسة قام بها المجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين، بالاشتراك مع المجمع الإيرلندي لتكنولوجيا المعلومات، عن مجموعة المخاطر التي تواجه نظم المعلومات الحاسوبية الإلكترونية والمرتبطة بتكنولوجيا المعلومات كما يلي (Pickett, 2010):

1. مخاطر توقف المورد أو مقدم الخدمة.
2. مخاطر اختراق النظام.
3. مخاطر تلف الأجهزة.
4. مخاطر الإصابة بالفيروسات.
5. مخاطر تلف أو فقد البرامج.
6. مخاطر توقف الشبكة.
7. مخاطر السهو والخطأ.
8. مخاطر أخطاء المستخدمين.
9. مخاطر تلف وسائط التخزين.

مما تقدم يتضح أن مصادر المخاطر والتهديدات التي تواجه نظم المعلومات الحاسوبية الإلكترونية ليست واحدة، فمنها ما هو داخلي وخارجي، ومنها ما يتعلق بالعنصر البشري أو الأجهزة. وتباينت التصنيفات التي قدمتها الدراسات السابقة التي تناولت مخاطر نظم المعلومات الحاسوبية الإلكترونية.

4.2.2: آثار مخاطر نظم المعلومات الحاسوبية الإلكترونية:

قدّم تقرير تكنولوجيا المعلومات (Symantec, 2008) تحليلاً للآثار المترتبة على المخاطر التي تواجه تكنولوجيا المعلومات والنظم المرتبطة بها، وذلك بربط الآثار بمصادر الخطر الذي تعاني منه الوحدة الحكومية، وكان ذلك كما يلي:

1- آثار فشل أمن المعلومات:

a. فساد المعلومات المالية.

b. التحايل والتلاعب الخارجي.

c. تدمير أو فقد الأصول.

2- آثار فشل استمرارية عمل النظام:

a. تأخير إنجاز الأعمال المهمة.

b. انخفاض إنتاجية العاملين بتكنولوجيا المعلومات.

3- آثار قلة كفاءة عمليات تكنولوجيا المعلومات:

a. انخفاض رضا مستخدمي معلومات النظام.

b. انخفاض ولاء الموظفين.

c. فقد إنتاجية تكنولوجيا المعلومات.

4- آثار عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات الخاصة بأمن المعلومات:

a. اختراق بيانات الحكومية.

b. الغرامات والقضايا.

تعتبر الباحثة أنّ مصادر المخاطر والتهديدات مجموعة مترابطة ومتّصلة، منها ما يرتبط بإنتاج معلومات محاسبية لا تتمتع بقدر ملائم من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وهذا ما يعاني منه النظام المحاسبي في سورية بأنّه لا يتمتع بمواصفات جودة المعلومات المستخرجة، لضعف التكنولوجيا المستخدمة، خصوصاً في قطاعات الحكومية.

5.2.2: التحديات والمشكلات التي تواجه تطوير نظم المعلومات المحاسبية في سورية:

تتنوع المشكلات والصعوبات التي تواجه تطوير نظم المعلومات المحاسبية، والتي قد يشكل بعضها

تحديات صعبة امام تحقيق هذه المهمة. يأتي في مقدمتها ما يلي:

(a) مشاكل تشريعية:

- تقادم التشريعات التي تنظم القطاع الحكومي وتباعدها عن الظروف الموضوعية التي تعيشها الدولة.
- قصور وغموض بعض التشريعات الوظيفية مما أدى لكثرة لجوء المنظمات الحكومية لمجلس الدولة.
- كثرة التعديلات الجزئية للقوانين التي تنظم العمل بالقطاع الحكومي مما يفقدها كثيراً من تكاملها واتساقها ويعقد الإجراءات وتضارب القرارات.

- كثرة القوانين واللوائح المطبقة في القطاع الحكومي لا توفر للقيادات الإدارية القدر الذي يتلاءم مع مسؤوليتها والتزاماتها.

(b) مشاكل خاصة بالموظف الحكومي:

- سوء معاملة بعض الموظفين للمواطنين وتكاسلهم وتراخيهم في تقديم الخدمات لهم مما يزيد من شكاوى المواطنين وعدم رضائهم عن الخدمة.
- قلة اهتمام الموظفين ببرامج التدريب الخاصة برفع كفاءتهم وكفاءة أداء الخدمة العامة.
- كثرة تسرب الكفاءات من العاملين في مجال الخدمات العامة من الأجهزة الذي يعملون بها للسعي نحو دخل أعلى ومعيشة أكثر رفاهية.
- عدم وجود معاملات أداء علمية لتحديد حجم ونوعية القوى العاملة المطلوبة كأداء هذه الخدمات.

(c) مشاكل خاصة بالخدمات العامة:

- عدم رسم سياسة شاملة للخدمات العامة تمكّن من وضع خطوط متعاقبة تسعى لتحقيق الأهداف مرحلية.
- الحاجة لإعادة النظر في سياسات الخدمات العامة من حيث تحديد نوع وحجم الخدمات المجانية.
- عدم وجود سياسة عامة لتوفير برامج الصيانة والإحلال والتجديد والصيانة.

(d) مشاكل خاصة بتنظيم الخدمات العامة:

- تعدّد أجهزة الرقابة الخارجية وكثرة التفتيش يؤدي لتعطيل العمل وشعور العاملين بعدم الطمأنينة والاستقرار.
- عدم الاهتمام بتنظيم الأرشفة وحفظ الملفات في بعض الأجهزة مما يؤدي لتأخير حصول المواطن على المستندات والملفات المطلوبة.
- ممّا سبق ترى الباحثة أنّ القطاعات الحكومية التي تعاني من قصور في نظم المعلومات، يؤدي إلى حصول عمليات فساد تستوجب تحقيق تطوير نظم الرقابة الداخلية ونظم المعلومات المحاسبية المطبقة.

3.2. الدراسة التحليلية

مقدمة:

تتحقق قيمة البحث العلمي من خلال ربط الجوانب النظرية بالجوانب العملية ليكتمل موضوع الدراسة وتحقيق أهدافه، واستكمالاً للفائدة المرجوة من البحث ترى الباحثة ضرورة التأكد من صحة ما تمّ التوصل إليه في الدراسة النظرية، إضافة إلى اختبار فروض الدراسة، وذلك عن طريق الاتجاه نحو الواقع العملي وإجراء دراسة التحليلية، وذلك من خلال توزيع قائمة استقصاء على الفئات المستهدفة، وذلك لتقصّي واقع عمل الرقابة الداخلية ونظم المعلومات المحاسبية في الوحدات التي يعملون فيها.

لتحقيق الهدف من البحث قسمت الدراسة إلى العناصر التالية:

1.3.2. عناصر ومقومات الدراسة التحليلية.

2.3.2. التحليل الإحصائي للبيانات.

1.3.2. عناصر ومقومات الدراسة التحليلية

1.1.3.2 هدف الدراسة

2.1.3.2 الفروض المستقصى عنها

3.1.3.2 مجتمع الدراسة

4.1.3.2 إدارة قائمة الاستقصاء

5.1.3.2 أسلوب جمع البيانات

6.1.3.2 تصميم قائمة الاستقصاء

1.1.3.2: هدف الدراسة:

يهدف البحث من خلال هذه الدراسة إلى الحصول على البيانات اللازمة عن أهم ممارسات الرقابة الداخلية وواقع عمل النظام المعلومات المحاسبي في الوحدات التي يعملون فيها حول الموضوعات المذكورة أدناه، للوصول من خلالها إلى تحديد الصعوبات التي تواجه تطوير الرقابة الداخلية ونظم المعلومات المحاسبية، ومعرفة ما يمكن حله في الواقع الراهن، وما يتعدّر حله حالياً بانتظار إجراء تغييرات ضرورية في بيئة وطبيعة العمل في كل منهما، وذلك بخصوص ما يلي:

- واقع تطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية.
- واقع تطوير نظم الرقابة الداخلية، لزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية.
- واقع المخاطر والصعوبات التي تواجه تطوير النظام المحاسبي، لغرض دعم الرقابة الداخلية في الوحدة الإدارية.

- أثر العلاقة بين تحديات تطوير نظام المعلومات المحاسبي وفاعلية الرقابة الداخلية داخل الوحدات الحكومية.

2.1.3.2: الفروض المستقصى عنها:

- في ضوء بلوغ هدف الدراسة والتحقق من فرضياته تم اختبار الفروض البحثية إحصائياً الآتية:
- **الفرض الأول:** " لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق بضعف نظم الرقابة الداخلية، لزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري".
- **الفرض الثاني:** " لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق بواقع تطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية".
- **الفرض الثالث:** "لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق بالمخاطر والصعوبات المرتبطة بإدارة النظام المحاسبي و بنيته
- **الفرض الرابع:** "لا يوجد أثر معنوي بين تحديات تطوير النظام المعلومات المحاسبي وفاعلية الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية السورية".

3.1.3.2. مجتمع الدراسة وعينتها:

يتمثل مجتمع الدراسة في الوحدات الحكومية أما العينة فقد شملت بعض الوحدات المختارة التي تعمل مجال خدمات النقل والخدمات الاجتماعية (التعليمية، هجرة وجوازات وشؤون اجتماعية، والبريد)، والصحية والمالية العاملة في محافظتي دمشق والحسكة.

لجمع المعلومات من هذه الوحدات وجهت قائمة تقصّي وجهت إلى بعض العاملين فيها وهم:

- مدير نظام المعلومات المحاسبية (مدير الحسابات).
- عاملين في مديرية الحسابات.
- مراقب داخلي.
- موظف في وزارة المالية.
- مراقب حسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية.
- عضو هيئة تدريسية (دكتور جامعي - معيد - أستاذ جامعي)

4.1.3.2: إدارة قائمة الاستقصاء:

تمت إدارة وتنفيذ قائمة الاستقصاء من خلال التوزيع الإلكتروني والتوزيع الشخصي، وطبقاً لاستخدام مبدأ التوزيع المتساوي لضمان الحصول على معدل مناسب من الردود، فقد وزعت (237) قائمة استقصاء على

مجموعة من مفردات مجتمع الدراسة، وذلك بناءً على اختلاف مستوياتهم الوظيفية، وقد بلغت الردود (200) قائمة بما يعادل نسبة (84%)، ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (1) قوائم الاستقصاء الموزعة على فئات العينة

فئات العينة	القوائم الموزعة	القوائم المفقودة	القوائم المستلمة	القوائم المرفوضة	القوائم التي تم تحليلها	نسبة الردود %
مدير نظام المعلومات المحاسبية (مدير الحسابات)	30	2	28	3	25	83
عاملين في مديرية الحسابات	50	2	48	4	44	88
مراقب داخلي	40	0	40	3	37	93
موظف في وزارة المالية	50	5	45	6	39	78
مراقب حسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية	30	2	28	3	25	83
عضو هيئة تدريسية (دكتور جامعي - معيد - استاذ جامعي)	37	0	37	7	30	81
الإجمالي	237	11	226	26	200	%84

5.1.3.2: أسلوب جمع البيانات

اعتمدت الباحثة في جمع البيانات وصياغة قائمة الاستقصاء على أداتين هما:

- **الأولى: المقابلة الشخصية،** قام الباحثة في بداية الأمر وقبل إعداد قائمة الاستقصاء بعدد من المقابلات الشخصية مع بعض مفردات عينة الدراسة، وذلك للاستفادة من آرائهم حول موضع الدراسة والوقوف على الأسئلة الأكثر ارتباطاً بموضوع الدراسة، ثم قام بعدد من المقابلات الشخصية بعد إعداد القائمة، وذلك للردّ على بعض الاستفسارات من قبل المستقصى منهم بخصوص بعض الأسئلة، وذلك ضماناً لدقّة وسلامة الإجابة على هذه الأسئلة.
- **الثانية: قائمة الاستقصاء،** اعتمد الباحثة بشكل أساسي على قائمة استقصاء تحتوي على مجموعة من الأسئلة لاختبار صحة الفروض البحثية، وراعى الباحثة عند إعدادها أن تعرض بشكل مبسط ومتسلسل بطريقة تسهل على المستقصى منهم فهم هذه الأسئلة بما يضمن في النهاية تحقيق أهداف البحث وسهولة إجراء التحليل الإحصائي.

2.3.1.6: تصميم قائمة الاستقصاء:

قامت الباحثة بتصميم قائمة الاستقصاء لتشمل ما يلي:

- بيانات شخصية عن المستقصى منهم وذلك لتوضيح خبرة ومؤهل المستقصى منه وتحديد درجة الاعتماد على إجابته.
- مجموعة من الأسئلة المتدرجة: يختار المستقصى منه للإجابة عليها إجابة من ثلاث وذلك كأساس لاستخدام مقياس ليكرت الثلاثي، وقد تمّ إعطاء أوزان ترجيحية للأسئلة المتدرجة على النحو التالي:

موافق	محايد	غير موافق
ثلاث درجات	درجتين	درجة
3-2.34	2.33-1.67	1.66-1

في ضوء ما سبق تم تحديد محاور قائمة الاستقصاء في الأقسام التالية:

- القسم الأول: يهدف هذا القسم إلى معرفة مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية، لزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري .
- القسم الثاني: يهدف هذا القسم إلى معرفة واقع تطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية.
- القسم الثالث: يهدف هذا القسم إلى معرفة واقع المخاطر والصعوبات المرتبطة بإدارة النظام المحاسبي و بنيته، لغرض دعم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري.
- القسم الرابع: يهدف هذا القسم إلى معرفة العلاقة بين تحديات تطوير النظام المعلومات المحاسبي و تعزيز الرقابة الداخلية داخل الوحدات الحكومية السورية .

2.3.2: التحليل الإحصائي للبيانات

1.2.3.2 التحليل الإحصائي لعناصر قائمة الاستقصاء .

2.2.3.2 التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفروض.

1.2.3.2 التحليل الإحصائي لعناصر قائمة الاستقصاء :

أولاً: التوزيع النسبي للبيانات الشخصية للمستقصي منهم:

في ضوء الردود الصحيحة التي حصل عليها، أمكن من توصيف مفردات عينة الدراسة على أساس كل من (المستوى الوظيفي - المؤهل - التخصص العلمي - عدد سنوات الخبرة عدد سنوات الخبرات. المؤهل العلمي)، وذلك وفقاً للجدول التالي:

جدول (2) توصيف مفردات العينة على أساس (المستوى الوظيفي - المؤهل - التخصص العلمي - عدد سنوات الخبرة. المؤهل العلمي)

النسبة %	عدد الردود	المستقصى منهم	
12.5	25	مدير نظام المعلومات المحاسبية (مدير الحسابات)	حسب المستوى الوظيفي
22	44	عاملين في مديرية الحسابات	
18.5	37	مراقب داخلي	
19.5	39	موظف في وزارة المالية	
12.5	25	مراقب حسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية	
15	30	عضو هيئة تدريسية (دكتور داعمي - معيد - أستاذ جامعي)	
100%	200	الإجمالي	
59.5	119	إجازة جامعية	حسب المؤهل
13	26	دبلوم عالي	
15	30	ماجستير	
8.5	17	دكتوراه	
4	8	غير ذلك	
100%	200	الإجمالي	
32	64	المحاسبة	حسب التخصص العلمي
31	62	إدارة أعمال	
18.5	37	الاقتصاد	
18.5	37	العلوم المالية والمصرفية	
100%	200	الإجمالي	
12	24	أقل من (5) سنوات	حسب عدد سنوات الخبرة
42.5	85	(5) وأقل من (10) سنوات	
33	66	(10) سنوات وأقل من (15) سنة	
12.5	25	(15) سنة وأكثر	
100%	200	الإجمالي	

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

ثانيًا: اختبار الصلاحية والاعتمادية (معامل الاتساق الداخلي. Alpha Cronbach):

1- معامل الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء:

استخدم معامل الاتساق الداخلي وذلك للوقوف على مدى اتساق كل سؤال من أسئلة قائمة الاستقصاء مع القسم الذي ينتمي إليه، بالإضافة إلى مدى ارتباط كل محور بالدرجة الكلية للقسم الذي ينتمي إليه، وذلك عن طريق

حساب متوسطات معاملات الارتباط بين كل سؤال من أسئلة الأقسام والدرجة الكلية للقسم الذي ينتمي إليه، وقد تمّ ذلك عن طريق استخدام معامل الارتباط (Pearson) عند مستوى معنوية (0.01)، وذلك كما هو مبين بالجدول التالي: جدول (3) معامل الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء

متوسط المحاور	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	إجمالي المحاور
المحور الأول	1	**0.675	**0.651	**0.924
		0.000	0.000	0.000
المحور الثاني		1	**0.717	**0.879
			0.000	0.000
المحور الثالث			1	**0.839
				0.000
إجمالي المحاور				1

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01)

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

يتّضح للباحثة من خلال نتائج الجدول السابق على صلاحية واتساق جميع العناصر الخاصة بقائمة الاستقصاء، حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط وقد جاءت جميعها معنوية عند مستوى (0.01).

2- درجة الثبات والصدق (Alpha Cronbach) لقائمة الاستقصاء ككل:

يمكن قياس درجة الثبات والصدق لقائمة الاستقصاء ككل باعتبارها تمثل الأداة المستخدمة في قياس وتحليل النتائج، وذلك باستخدام معامل (ألفا كرونباخ)، والذي يوضحه الجدول التالي:

جدول (4) درجة ثبات وصدق قائمة الاستقصاء

عدد العبارات لقائمة الاستقصاء ككل	عدد الأسئلة	معامل الثبات (Alpha Cronbach)	معامل الصدق الذاتي
(أسئلة المحور الأول)	24	0.684	0.827
(أسئلة المحور الثاني)	15	0.870	0.932
(أسئلة المحور الثالث)	36	0.580	0.761
إجمالي الاستقصاء ككل	75	0.871	0.933

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

يتّضح للباحثة من الجدول رقم (4) أنّ معامل الثبات (Alpha Cronbach) لكل متغير من متغيرات الدراسة أكبر من (0.5) مما يدلّ على ثبات العبارات لكل متغير من هذه المتغيرات.

ويمكن للباحث من خلال معامل الثبات (Alpha Cronbach) التوصل لمعامل الصدق الذاتي لكل متغير من متغيرات، حيث أن:

معامل الصدق الذاتي = الجذر التربيعي لمعامل الثبات (Alpha Cronbach)

يتّضح للباحث من الجدول رقم (4) أن معامل الصدق الذاتي لكل متغير من متغيرات الدراسة أكبر من (0.5) مما يدل على صدق العبارات المكونة لكل متغير من هذه المتغيرات.

2.2.3.2. التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفروض:

1.2.2.3.2. التحليل الإحصائي للبيانات المرتبطة بالفرض الأول واختباره:

تم اختبار مدى صحة الفرض الأول وهو " لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق بضعف نظم الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري "، على النحو التالي:

أولاً: التحليل الوصفي لبيانات الفرض الأول:

يستعرض الباحثة في الجدول (5) نتائج توصيف الآراء حول التساؤلات والاستفسارات المرتبطة بالفرض الأول ، وذلك من خلال المقاييس الإحصائية (التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية).

جدول رقم (5) الإحصاء الوصفي الخاص بالفرض الأول

الأسئلة	التكرار والنسبة	درجة الموافقة			الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
		موافق	محايد	غير موافق			
فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي							
البنية التنظيمية (هيكلية الوظائف) الحالية لا تراعي حجم العمل المنوط بكل وظيفة	ك	190	7	3	2.94	0.302	4
	%	95	3.5	1.5			
البنية التنظيمية تراعي مسألة الفصل بين السلطات.	ك	14	29	157	1.29	0.588	19
	%	7	14.5	78.5			
رغم توزيع السلطات هناك مركزية حقيقية واضحة في اتخاذ القرارات.	ك	186	13	1	2.93	0.282	7
	%	93	6.5	0.5			
هناك تداخل (أحياناً) في سلطات اتخاذ القرارات	ك	189	10	1	2.94	0.258	3

			0.5	5	94.5	%	الإدارية.
5	0.302	2.94	3	7	190	ك	التوصيف الوظيفي يمنح سلطات، يفترض توزيعها وليس جمعها (مثلا: المسؤول المالي يشارك في اتخاذ القرارات الأعلى وهو مسؤول ايضا عن توثيق العمليات، وتخزين بياناتها، وعن إعداد البيانات المالية).
			1.5	3.5	95	%	
1	0.238	2.94	0	12	188	ك	التوصيف الوظيفي للوظائف الإدارية، يتيح تسليم وظائف إدارية لأشخاص غير مختصين في مجالات العلوم الإدارية.
			0	6	94	%	
تنظيم الأعمال							
22	0.290	1.08	185	14	1	ك	يوجد في الوحدة الإدارية "دليل" (ورقي أو إلكتروني) خاص بكيفية تنفيذ الأعمال، يستخدمه العاملون عند الحاجة.
			92.5	7	0.5	%	
20	0.332	1.13	175	25	0	ك	يدرك العاملون المسؤوليات المنوط بهم تحمله، عن الأعمال التي يقومون بها.
			87.5	12.5	0	%	
21	0.314	1.11	178	22	0	ك	يتم تطوير آليات العمل كلما اقتضت ضرورات تحسين أداء الأعمال.
			89	11	0	%	
7	0.280	2.92	0	17	183	ك	تستخدم نماذج محددة مسبقاً للوثائق والمستندات.
			0	8.5	91.5	%	
16	0.363	1.94	20	173	7	ك	نماذج الوثائق والمستندات يتم تطويرها كلما اقتضت الضرورة.
			10	86.5	3.5	%	
17	0.332	1.93	19	177	4	ك	يتم استخدام الوثائق والمستندات من قبل ذوي الشأن بشكل سليم.
			9.5	88.5	2	%	
12	0.394	2.84	2	28	170	ك	هناك ضعف أداء واضح في تنفيذ الأعمال والمهام الإدارية.
			1	14	85	%	
14	0.402	2.83	2	30	168	ك	لم تلحظ أي تغير في أداء الأعمال وتنظيمها وتوثيقها بعد انطلاق المشروع الوطني للإصلاح الإداري.
			1	15	84	%	
13	0.398	2.84	2	29	169	ك	ظهور الحاجة إلى تدريب وتنمية قدرات الإدارة والأفراد القائمين على النظام المحاسبي.
			1	14.5	84.5	%	
قواعد وإجراءات الرقابة الداخلية							
10	0.374	2.88	3	19	178	ك	لا توجد شفافية في تنفيذ الأعمال (يتم انجازها بسرية تامة).
			1.5	9.5	89	%	

18	0.358	1.92	22	173	5	ك	تنفّذ بعض الأعمال والعمليات (المالية مثلاً) من قبل أشخاص تربطهم علاقات ثقة وتعاون كبيرين
			11	86.5	2.5	%	
11	0.366	2.87	2	22	176	ك	ينفذ العاملون أعمالهم ويؤدّون مهامهم بشكل تلقائي روتيني.
			1	11	88	%	
8	0.326	2.88	0	24	176	ك	قليلاً ما يتم تغيير الأشخاص المسؤولين عن أداء بعض الأعمال والوظائف (لا يوجد تدوير للأعمال والوظائف).
			0	12	88	%	
9	0.395	2.88	5	14	181	ك	لا يوجد اهتمام بمسألة تدريب وتأهيل العاملين بهدف تحسين أدائهم.
			2.5	7	90.5	%	
15	0.304	1.95	15	181	4	ك	توجد إجراءات رقابية قوية على موجودات وحدتكم الإدارية ودفاتها وأداء أفرادها.
			7.5	90.5	2	%	
2	0.247	2.94	0	13	187	ك	تراعي إدارتكم في قراراتها (عند التعيين أو اعتماد عمل ما)، الضغوط التي تأتيها من جهات خارجية (سلطة أعلى أو سلطة سياسية).
			0	6.5	93.5	%	
6	0.264	2.93	0	15	185	ك	لا تهتم الإدارة بمسألة الكفاءة (الخبرة والتخصّص) عند تعيين أفراد، موصى بتعيينهم من جهة خارجية.
			0	7.5	92.5	%	
22	0.301	1.10	180	20	0	ك	تجري الإدارة اجتماعات دورية لتقييم فعالية الرقابة الداخلية.
			90	10	0	%	
	0.118	2.37	الإجمالي				

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

✚ يتّضح من الجدول السابق ما يلي:

- متوسط جميع العبارات أكبر من (1.5) وهذا يدلّ على أنّ هناك حاجة إلى تطوير نظم الرقابة الداخلية لزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري، كما يلاحظ أيضاً أنّ الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد وهذا يدلّ على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات.
- اتجاهات مفردات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على أن هناك حاجة إلى تطوير نظم الرقابة الداخلية لزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري، وذلك بمتوسط حسابي (2.37)، وقد كان من أكثر العبارات أهمية على الترتيب:

✓ التوصيف الوظيفي للوظائف الإدارية، يتيح تسليم وظائف إدارية لأشخاص غير مختصين في مجالات العلوم الإدارية.

✓ تراعي إدارتكم في قراراتها (عند التعيين أو اعتماد عمل ما) الضغوط التي تأتيها من جهات خارجية (سلطة أعلى أو سلطة سياسية).

▪ أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة الدراسة، تتمثل في:

✓ يتم تطوير آليات العمل كلما اقتضت ضرورات تحسين أداء الأعمال.

✓ تجري الإدارة اجتماعات دورية لتقييم فعالية الرقابة الداخلية.

ثانيًا: اختبار الفرض الأول:

يشير الفرض الأول، إلى أنه " لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق بضعف نظم الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري"، وتم اختبار هذا الفرض على مستوى العينة والفئات على النحو التالي:

1- اختبار الفرض الأول على أساس العينة:

اختبر هذا الفرض بتطبيق اختبار (One.Sample T Test) على مستوى العينة والتي ظهرت نتائجه في الجدول التالي:

جدول (6) اختبار (T.Test) الخاص بالفرض الأول

95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2.tailed)	Df	T	العبارات
Upper	Lower					
فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي :						
1.48	1.39	1.435	0.000	199	67.189	البنية التنظيمية (هيكلية الوظائف) الحالية لا تراعي حجم العمل المنوط بكل وظيفة.
0.13.	0.30.	215	0.000	199	5.173	البنية التنظيمية تراعي مسألة الفصل بين السلطات.
1.46	1.39	1.425	0.000	199	71.351	رغم توزيع السلطات هناك مركزية حقيقية واضحة في اتخاذ القرارات.
1.48	1.40	1.440	0.00	199	78.832	هناك تداخل (أحياناً) في سلطات اتخاذ القرارات الإدارية.

1.48	1.39	1.435	0.000	199	67.189	التوصيف الوظيفي يمنح سلطات، يفترض توزيعها وليس جمعها (مثلاً: المسؤول المالي يشارك في اتخاذ القرارات الأعلى وهو مسؤول أيضاً عن توثيق العمليات، وتخزين بياناتها، وعن اعداد البيانات المالية).
1.47	1.41	1.440	0.000	199	85.536	التوصيف الوظيفي للوظائف الإدارية، يتيح تسليم وظائف إدارية لأشخاص غير مختصين في مجالات العلوم الإدارية.
تنظيم الأعمال :						
0.38	0.46	0.420	0.000	199	20.491	يوجد في الوحدة الإدارية "دليل" (ورقي أو الكتروني) خاص بكيفية تنفيذ الأعمال، يستخدمه العاملون عند الحاجة.
0.33	0.42	0.375	0.000	199	15.996	يدرك العاملون المسؤوليات المنوط بهم تحمله، عن الأعمال التي يقومون بها.
0.35	0.43	0.390	0.000	199	17.583	يتم تطوير آليات العمل كلما اقتضت ضرورات تحسين اداء الأعمال.
1.45	1.38	1.415	0.000	199	71.575	تستخدم نماذج محددة مسبقاً للوثائق والمستندات.
0.49	0.38	0.435	0.000	199	16.969	نماذج الوثائق والمستندات يتم تطويرها كلما اقتضت الضرورة.
0.47	0.38	0.425	0.000	199	18.128	يتم استخدام الوثائق والمستندات من قبل ذوي الشأن بشكل سليم.
1.39	1.29	1.340	0.000	199	48.107	هناك ضعف أداء واضح في تنفيذ الأعمال والمهام الإدارية.
1.39	1.27	1.330	0.000	199	46.744	لم تلحظ أيّ تغيير في أداء الأعمال وتنظيمها وتوثيقها بعد انطلاق المشروع الوطني للإصلاح الإداري.

1.39	1.28	1.335	0.000	199	47.412	ظهور الحاجة إلى تدريب وتنمية قدرات الإدارة والأفراد القائمين على النظام المحاسبي.
قواعد وإجراءات الرقابة الداخلية						
1.39	1.32	1.375	0.000	199	51.956	لا توجد شفافية في تنفيذ الأعمال (يتم انجازها بسرية تامة).
0.46	0.37	0.415	0.000	199	16.378	تتخذ بعض الأعمال والعمليات (المالية مثلاً) من قبل أشخاص تربطهم علاقات ثقة وتعاون كبيرين.
1.42	1.32	1.370	0.000	199	52.973	ينفذ العاملون أعمالهم ويؤدون مهامهم بشكل تلقائي روتيني.
1.43	1.33	1.380	0.000	199	59.906	قليلاً ما يتم تغيير الأشخاص المسؤولين عن أداء بعض الأعمال والوظائف (لا يوجد تدوير للأعمال والوظائف).
1.44	1.32	1.380	0.000	199	49.352	لا يوجد اهتمام بمسألة تدريب وتأهيل العاملين بهدف تحسين أدائهم.
0.49	0.40	0.445	0.000	199	20.699	توجد إجراءات رقابية قوية على موجودات وحدتك الإدارية ودفاترها وأداء أفرادها
1.47	1.40	1.435	0.000	199	82.114	تراعي إدارتك في قراراتها (عند التعيين أو اعتماد عمل ما) الضغوط التي تأتيها من جهات خارجية (سلطة أعلى أو سلطة سياسية)
1.460	1.390	1.425	0.000	199	76.320	لا تهتم الإدارة بمسألة الكفاءة (الخبرة والتخصص) عند تعيين أفراد، موصى بتعيينهم من جهة خارجية
0.36	0.44	0.400	0.000	199	18.809	تجري الإدارة اجتماعات دورية لتقييم فعالية الرقابة الداخلية

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

ونظرًا لأن مستوى المعنوية أقل من (0.05) فإنه يُرفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، وهذا يعني " توجد اختلافات معنوية في اجابات المستقصى منهم فيما يتعلق بضعف نظم الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري"، وعليه يتضح ضرورة تطوير نظام الرقابة الداخلية في الوقت الراهن داخل الوحدات الحكومية السورية، حيث ترى الباحثة أن النظام الحالي يعاني من أوجه قصور عديدة أهمها ضعف الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي، كذلك ضعف الإجراءات المتعلقة بتنظيم أعمال الوحدة، إضافة إلى ضعف قواعد وإجراءات الرقابة.

2- اختبار الفرض على أساس الفئات:

اختبر هذا الفرض بتطبيق اختبار (One.Way ANOVA) والتي ظهرت نتائجه من خلال الجدول التالي:
جدول (7) اختبار (ANOVA) لمدى وجود تباين حول ضعف نظم الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية وفقًا لفئات المستقصى منهم

Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	According to Categories
0.281	1.264	0.018	5	0.088	Between Groups
		0.014	194	2.716	Within Groups
			199	2.804	Total

*دال إحصائيًا عند مستوى معنوية 0.05 (المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

يتضح من الجدول رقم (7) أن مستوى المعنوية أكبر من (0.05)، وعليه فإنه يُقبل فرض ، وهذا يعني "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق بضعف نظم الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري". وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين فئات المستقصى منهم على ضرورة تطوير نظام الرقابة الداخلية داخل الوحدات الحكومية في الوقت الراهن، حيث يعاني النظام الحالي من أوجه قصور عديدة تؤثر على أهداف تلك الوحدات.

2.2.3.2.2. التحليل الإحصائي للبيانات المرتبطة بالفرض الثاني واختباره:

يتم اختبار مدى صحة الفرض الثاني، وهو " لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق بواقع تطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية "على النحو التالي:

أولاً: التحليل الوصفي لبيانات الفرض الثاني:

يستعرض الباحثة في الجدول رقم (8) نتائج توصيف الآراء حول الأسئلة والاستفسارات المرتبطة بالفرض الأول، وذلك من خلال المقاييس الإحصائية (التكرار والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية).

جدول رقم (8) الإحصاء الوصفي الخاص بالفرض الثاني

الأسئلة		التكرار والنسبة	درجة الموافقة			الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
موافق	محايد		غير موافق					
في ما يخص تطوير المجموعة المستندية (المستخدمة في توثيق بيانات العمليات ونقلها إلى داخل نظام المعلومات المحاسبية):								
تطوير المجموعة المستندية شمل أنواع المستندات المستخدمة (ظهرت مستندات جديدة)	ك	175	22	3	2.86	0.389	13	
	%	87.5	11	1.5				
تطوير المجموعة المستندية شمل محتويات المستند	ك	182	17	1	2.90	0.311	11	
	%	91	8.5	0.5				
تطوير المجموعة المستندية طال مكان تخزين المستند بحيث أمكن الاحتفاظ به في مكان آمن، بعيدا عن سلطة من سبق أن وقّع عليه	ك	184	14	2	2.91	0.320	10	
	%	92	7	1				
تطوير المجموعة المستندية راعى عدم جواز تعديل بيانات المستند، بعد انتهاء العملية ذات العلاقة وتخزين بيانات المستند.	ك	31	160	9	2.11	0.435	14	
	%	15.5	80	4.5				
مع تطوير المجموعة المستندية تم التحول من المستندات الورقية إلى المستندات الالكترونية	ك	187	12	1	2.93	0.275	6	
	%	93.5	6	0.5				
فيما يتعلق ببنية نظام المعلومات المحاسبي وأليات عمله								
تم تحديث الأجهزة والوسائط المستخدمة في: إدخال البيانات، تخزينها، ومعالجتها، وفي توصيل المعلومات المتولدة داخل نظام المعلومات المحاسبي	ك	183	17	0	2.92	0.280	8	
	%	91.5	8.5	0				
تم تحديث برمجيات نظام المعلومات المحاسبي (المستخدمة في إدخال البيانات، تخزينها، ومعالجتها، وفي توصيل المعلومات المتولدة داخل نظام المعلومات المحاسبي، أو في أي منها).	ك	186	9	5	2.90	0.370	12	
	%	93	4.5	2.5				
تم إعادة توزيع الأعمال بين العاملين في مركز انتاج المعلومات المحاسبية (مركز تشغيل البيانات)، ضماناً لسلامة قواعد ومعايير واجراءات الرقابة الداخلية	ك	187	9	4	2.92	0.344	9	
	%	93.5	4.5	2				

7	0.292	2.93	2	10	188	ك	تم فصل سلطة "إدارة" مركز انتاج المعلومات عن سلطات تنفيذ العمليات والقرارات المالية والإدارية (عن سلطات: مدير الإدارة، المدير المالي، مدير الشؤون القانونية ومدير الشؤون الفنية، الخ) وإلحاقها بسلطة الإدارة الاعلى أو بسلطة رقابية عليا في الوحدة الإدارية.
			1	5	94	%	
5	0.295	2.94	3	6	191	ك	يتم إدخال بيانات العمليات بعد مطابقة المستندات والتحقق من سلامة بياناتها ومن دقة إظهارها لمعطيات الواقع.
			1.5	3	95.5	%	
3	0.231	2.96	1	7	192	ك	لا تسمح إجراءات عمل نظام المعلومات في مركز انتاجها، بمسح بيانات تم إدخالها لتعديلها.
			0.5	3.5	96	%	
4	0.231	2.95	1	7	192	ك	يتم تقديم التقارير والمعلومات المحاسبية في الوقت المحدد، دون أي تأخير.
			0.5	3.5	96	%	
2	0.196	2.96	0	8	192	ك	يتم تقديم معلومات محاسبية توضيحية ملائمة عند الضرورة.
			0	4	96	%	
15	0.375	1.98	16	172	12	ك	تهتم الجهة المعنية بالرقابة الداخلية، في وحدتك الإدارية، بالتحقق الدوري من كفاءة وفعالية نظام المعلومات المحاسبية.
			8	86	6	%	
1	0.140	2.98	0	4	196	ك	تتوفر قنوات اتصال مناسبة تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأي مخالفة أو انحراف.
			0	2	98	%	
0.183		2.81	الإجمالي				

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

يتضح من الجدول رقم (8) ما يلي:

- متوسط جميع العبارات أكبر من (1.5) وهذا يدل على مدى أهمية تطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية، كما يلاحظ أيضاً أنّ الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد - وهذا يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات.
- اتجاهات مفردات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على أنّ هناك أهمية لتطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية، وذلك بمتوسط حسابي (2.81)، وقد كان من أكثر العبارات أهمية على الترتيب:
 - ✓ تتوافر قنوات اتصال مناسبة تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأي مخالفة أو انحراف.

✓ يتم تقديم معلومات محاسبية توضيحية ملائمة عند الضرورة.

■ أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة الدراسة، تتمثل في:

✓ تطوير المجموعة المستندية راعى عدم جواز تعديل بيانات المستند، بعد انتهاء العملية

ذات العلاقة وتخزين بيانات المستند.

✓ تهتم الجهة المعنية بالرقابة الداخلية في وحدتكم الإدارية؛ بالتحقق الدوري من كفاءة وفعالية

نظام المعلومات المحاسبية.

ثانيًا: اختبار الفرض الثاني:

الفرض الثاني الذي ينص على أنه " لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق

بواقع تطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية ". وتمّ اختبار هذا الفرض على مستوى العينة

والفئات على النحو التالي:

1- اختبار الفرض على أساس العينة:

تمّ اختبار هذا الفرض بتطبيق اختبار (One.Sample T Test) على مستوى العينة والتي ظهرت نتائجها في الجدول التالي:

جدول (9) اختبار (T.Test) الخاص بالفرض الثاني

95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2.tailed)	Df	T	العبارات
Upper	Lower					
في ما يخص تطوير المجموعة المستندية (المستخدمة في توثيق بيانات العمليات ونقلها إلى داخل نظام المعلومات المحاسبية)						
1.41	1.31	1.360	0.000	199	49.470	تطوير المجموعة المستندية شمل أنواع المستندات المستخدمة (ظهرت مستندات جديدة)
1.45	1.36	1.405	0.000	199	63.977	تطوير المجموعة المستندية شمل محتويات المستند
1.45	1.37	1.410	0.000	199	62.310	تطوير المجموعة المستندية طال مكان تخزين المستند بحيث أمكن الاحتفاظ به في مكان آمن، بعيدا عن سلطة من سبق أن وقّع عليه
0.67	0.55	0.610	0.000	199	19.851	تطوير المجموعة المستندية راعى عدم جواز تعديل بيانات المستند،

						بعد انتهاء العملية ذات العلاقة وتخزين بيانات المستند.
1.47	1.39	1.430	0.000	199	73.611	مع تطوير المجموعة المستندية تم التحوّل من المستندات الورقية إلى المستندات الإلكترونية.
فيما يتعلق ببنية نظام المعلومات المحاسبي وأليات عمله						
1.45	1.38	1.415	0.000	199	71.575	تمّ تحديث الأجهزة والوسائط المستخدمة في: إدخال البيانات، تخزينها، ومعالجتها، وفي توصيل المعلومات المتولدة داخل نظام المعلومات المحاسبي.
1.46	1.35	1.405	0.000	199	53.749	تمّ تحديث برمجيات نظام المعلومات المحاسبي (المستخدمة في: إدخال البيانات، تخزينها، ومعالجتها، وفي توصيل المعلومات المتولدة داخل نظام المعلومات المحاسبي، أو في أيّ منها).
1.46	1.37	1.415	0.000	199	58.164	تمّت إعادة توزيع الأعمال بين العاملين في مركز انتاج المعلومات الحاسوبية (مركز تشغيل البيانات)، ضماناً لسلامة قواعد ومعايير واجراءات الرقابة الداخلية.
1.47	1.39	1.430	0.000	199	69.151	تمّ فصل سلطة "إدارة" مركز انتاج المعلومات عن سلطات تنفيذ العمليات، والقرارات المالية والإدارية (عن سلطات: مدير الإدارة، المدير المالي، مدير الشؤون القانونية ومدير الشؤون الفنية، الخ) وإلحاقها بسلطة الإدارة الاعلى او بسلطة رقابية عليا في الوحدة الإدارية.
1.48	1.40	1.440	0.000	199	69.109	يتم إدخال بيانات العمليات بعد مطابقة المستندات والتحقق من سلامة بياناتها ومن دقة إظهارها لمعطيات الواقع.

1.49	1.42	1.455	0.000	199	89.177	لا تسمح إجراءات عمل نظام المعلومات في مركز إنتاجها، بمسح بيانات تم إدخالها لتعديلها.
1.49	1.42	1.455	0.000	199	89.177	يتم تقديم التقارير والمعلومات المحاسبية في الوقت المحدد، دون أي تأخير.
1.49	1.43	1.460	0.000	199	105.103	يتم تقديم معلومات محاسبية توضيحية ملائمة عند الضرورة
0.53	0.43	0.480	0.000	199	18.123	تهتم الجهة المعنية بالرقابة الداخلية، في وحدتك الإدارية، بالتحقق الدوري من كفاءة وفعالية نظام المعلومات المحاسبية.
1.50	1.46	1.480	0.000	199	149.128	تتوفر قنوات اتصال مناسبة تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأي مخالفة أو انحراف.

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

ونظرًا لأن مستوى المعنوية أقل من (0.05) فإنه يُرفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، وهذا يعني "توجد اختلافات معنوية في إجابات المستقصى منهم فيما يتعلق بواقع تطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية". وعليه يتّضح أنّ هناك أهمية لتطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية، حيث سوف يفرز هذا التطوير المزيد من الرقابة نتيجة تطوير المجموعة المستندية وتحويلها من المستندات الورقية إلى المستندات الإلكترونية، بالإضافة إلى توافر قنوات اتصال مناسبة تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأية مخالفة أو انحراف.

2- اختبار الفرض على أساس الفئات:

اختبر هذا الفرض بتطبيق اختبار (One.Way ANOVA) والتي ظهرت نتائجه من خلال الجدول التالي:

جدول (10) اختبار (ANOVA) لمدى وجود تباين حول تطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية وفقًا لفئات المستقصى منهم.

Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	According to Catwgories
0.361	1.102	0.037	5	0.186	Between Groups
		0.034	194	6.532	Within Groups
			199	6.718	Total

* دال إحصائيًا عند مستوى معنوية 0.05 (المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

يتّضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أكبر من (0.05)، وعليه يُقبل فرض ، وهذا يعني " لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق بواقع تطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية ". وعليه يوجد اتفاق بين فئات المستقصى منهم على أهمية تطوير عمل نظام المعلومات المحاسبي لدعم فاعلية الرقابة الداخلية، وساعد هذا التطوير على تطوير المجموعة المستندية، إضافة إلى بنية المعلومات والليّات عمله.

3.2.3.2.2. التحليل الإحصائي للبيانات المرتبطة بالفرض الثالث:

يختبر مدى صحة الفرض الثالث، وهو " لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق بالمخاطر والصعوبات المرتبطة بإدارة النظام المحاسبي و بنيته ، لغرض دعم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري على النحو التالي:

ولاً: التحليل الوصفي لبيانات الفرض الثالث:

يستعرض الباحثة في الجدول رقم (11) نتائج توصيف الآراء حول التساؤلات والاستفسارات المرتبطة بالفرض الثالث، وذلك من خلال المقاييس الإحصائية (التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية).

جدول رقم (11) الإحصاء الوصفي الخاص بالفرض الثالث

الأهمية النسبية	الاتحراف المعياري	الوسط الحسابي	درجة الموافقة			التكرار والنسبة	الأسئلة
			غير موافق	محايد	موافق		
فيما يتعلق بإدارة نظام المعلومات المحاسبي							
34	0.358	1.15	170	30	0	ك	يتوافق عمل النظام المحاسبي مع القوانين النافذة
			85	15	0	%	
12	0.304	2.91	1	16	183	ك	لا يوجد دليل لإجراءات العمل المحاسبي، واضح ومكتوب
			0.5	8	91.5	%	
11	0.311	2.91	1	17	182	ك	اجراءات العمل داخل النظام المحاسبي عبارة عن أعراف سائدة واجراءات متتّبعة منذ زمن
			0.5	8.5	91	%	
6	0.275	2.93	1	12	187	ك	يخضع مسؤول النظام المحاسبي لسلطة المسؤول المالي، ويضطر لتنفيذ طلباته
			0.5	6	93.5	%	

							وأوامره
7	0.264	2.92	0	15	185	ك	لا توجد اجراءات رقابية كافية وواضحة
			0	7.5	92.5	%	على رقابة مدخلات النظام المحاسبي
	0.340	1.93	5	176	19	ك	لا يوجد لدى الإدارة اهتمام بتطوير
			9.5	88	2.5	%	النظام المحاسبي وتحسين أدائه
15	0.314	2.89	0	22	178	ك	يمكن الوصول إلى بيانات النظام
			0	11	89	%	المحاسبي من قبل الشخص المخول في أي وقت
33	0.419	1.18	168	29	3	ك	تقوم الجهة المسؤولة عن النظام
			84	14.5	1.5	%	المحاسبي بإجراء تقييمات دورية للمخاطر التي يتعرض لها النظام
فيما يتعلق بالأفراد ذوي العلاقة بعمل نظام المعلومات المحاسبي							
8	0.344	2.92	4	9	187	ك	توكل مهام العمل المحاسبي إلى أفراد لا
			2	4.5	93.5	%	يحملون شهادة تخصص في المحاسبة
3	0.267	2.94	1	11	188	ك	المستوى العلمي لا يتناسب مع
			0.5	5.5	94	%	خصوصية العمل المحاسبي (مع طبيعة وصعوبة الأعمال المحاسبية المطلوب أدائها)
5	0.300	2.93	2	11	187	ك	الخبرات العملية غير كافية لأداء
			1	5.5	93.5	%	الأعمال المحاسبية المعقدة (كتطبيق المعايير المحاسبية ومبادئها وقواعدها، وإعداد القوائم والتقارير المطلوبة)
2	0.250	2.95	1	9	190	ك	سبق أن ظهرت حالات غش أو تلاعب
			0.5	4.5	95	%	في البيانات (الموثقة في المستندات، الدفاتر والسجلات)
32	0.344	1.92	21	175	4	ك	لا توجد رغبة لدى العاملين لتطوير
			10.5	87.5	2	%	أدائهم لأعمالهم
فيما يتعلق بعناصر نظام المعلومات المحاسبي: المادية والمعنوية							
19	0.332	2.88	0	27	173	ك	يعتمد النظام المحاسبي حتى الآن على
			0	13.5	86.5	%	المستندات والسجلات الورقية
21	0.343	2.87	0	27	173	ك	تم ادخال الكمبيوتر في أعمال تخزين
			0	13.5	86.5	%	ومعالجة البيانات
35	0.332	1.13	175	25	0	ك	يتم الاحتفاظ بالأجهزة والسجلات

			87.5	12.5	0	%	والمستندات في مكان يتعدّر الوصول إليه، إلاّ في اوقات محددة ومن قبل المخولين فقط
24	0.358	2.85	0	30	170	ك	حدث أن تم التسلل إلى مكان حفظ الاجهزة، والمستندات والسجلات المحاسبية
			0	15	85	%	
31	0.419	2.77	0	45	155	ك	حدث أن تم الدخول إلى اجهزة نظام المعلومات المحاسبي وبياناته بشكل غير مشروع (لتعديل بيانات مسجلة أو قيود محاسبية).
			0	22.5	77.5	%	
26	0.363	2.84	0	31	169	ك	حدث أن تضررت اجهزة النظام بسبب ظروف بيئية محيطية (انقطاع التيار الكهربائي، أمطار ورطوبة، كوارث، تخريب، الخ).
			0	15.5	84.5	%	
30	0.425	2.80	2	36	162	ك	تتعطل بعض مكونات النظام المادية بسبب تقادمها التكنولوجي
			1	18	81	%	
18	0.344	2.89	2	18	180	ك	البرمجيات المستخدمة في النظام قديمة نسبيا
			1	9	90	%	
10	0.287	2.91	0	18	182	ك	يتعذر أحيانا الاستفادة من تطبيقات حديثة بسبب عدم توافق البرمجيات المستخدمة
			0	9	91	%	
1	0.218	2.95	0	10	190	ك	غالبا ما يحدث تأخر في معالجة البيانات وإنتاج المعلومات
			0	5	95	%	
13	0.287	2.91	0	18	182	ك	تلاحظ أن اجراءات أمن النظام المحاسبي ضعيفة
			0	9	91	%	
4	0.267	2.93	1	11	188	ك	حدث أن تعرض النظام المحاسبي لأعطال بسبب هجمات فيروسية
			0.5	5.5	94	%	
29	0.393	2.81	0	38	162	ك	حدث أن فقدت بيانات النظام، أو بعضها، وتعدّر استعادتها، بسبب عدم حفظ نسخ منها في أماكن أمنة
			0	19	81	%	
سبل تطوير نظام المعلومات المحاسبي لتفعيل الرقابة الداخلية							
22	0.358	2.85	0	30	170	ك	تطبيق معايير ومبادئ رقابة الأداء داخل النظام المحاسبي
			0	15	85	%	

7	0.272	2.92	0	16	184	ك	تطبيق معايير الجودة واعتماد مبادئها ونشر مفاهيمها في الوحدة الإدارية بعمومها، وداخل النظام المحاسبي
			0	8	92	%	
23	0.363	2.85	0	31	169	ك	الفصل التام بين المهام المالية في الوحدة الإدارية، وبين مهام العمل المحاسبي
			0	15.5	84.5	%	
17	0.323	2.89	1	19	180	ك	تطوير المكونات المادية للنظام ومكوناته المعنوية
			0.5	9.5	90	%	
16	0.320	2.89	0	23	177	ك	الاستعانة بخبراء واطصاصيين في مجال المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات
			0	11.5	88.5	%	
25	0.385	2.85	2	26	172	ك	تحسين وسائل الاتصال والمتابعة
			1	13	86	%	
28	0.398	2.84	2	29	169	ك	تحسين بيئة عمل النظام المحاسبي خاصة التكنولوجيا والاجتماعية
			1	14.5	84.5	%	
27	0.394	2.84	2	28	170	ك	اعتماد المعايير الدولية المتعلقة بأداء القطاعات الحكومية
			1	14	85	%	
20	0.361	2.88	2	21	177	ك	تحسين أداء العاملين داخل النظام المحاسبي وزيادة معارفهم وخبراتهم
			1	10.5	88.5	%	
14	0.301	2.90	0	20	180	ك	إلحاق مسؤوليات العمل وإدارة النظام المحاسبي بأعلى سلطة تنفيذية، وربطها مباشرة بسلطة أعلى منها
			0	10	90	%	
	0.845	2.68	الإجمالي				

المصدر: من مخرجات برنامج (SPSS)

🔍 يلاحظ من الجدول السابق ما يلي:

- متوسط جميع العبارات أكبر من (1.5) وهذا يدل على أن هناك تحديات وصعوبات ومخاطر تواجه إدارة النظام المحاسبي و بنيته ، لغرض دعم الرقابة الداخلية، كما يلاحظ أيضًا أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد - وهذا يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات.
- اتجاهات مفردات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهًا عامًا نحو الموافقة على أن هناك تحديات وصعوبات ومخاطر تواجه تطوير النظام المحاسبي، لغرض دعم الرقابة الداخلية، وذلك بمتوسط حسابي (2.68)، وقد كان من أكثر العبارات أهمية على الترتيب:

✓ غالبا ما يحدث تأخر في معالجة البيانات وإنتاج المعلومات.

✓ سبق أن ظهرت حالات غش أو تلاعب في البيانات (الموثقة في المستندات - الدفاتر والسجلات)

■ أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة الدراسة، تتمثل في:

✓ يتوافق عمل النظام المحاسبي مع القوانين النافذة.

✓ يتم الاحتفاظ بالأجهزة والسجلات والمستندات في مكان يتعدّر الوصول إليه، إلا في اوقات محددة ومن قبل المخولين فقط.

ثانيًا: اختبار الفرض الثالث:

يشير الفرض الثالث، إلى أنه " لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق بالمخاطر والصعوبات المرتبطة بإدارة النظام المحاسبي وبنيتة، لغرض دعم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري وتم اختبار هذا الفرض على مستوى العينة والفئات على النحو التالي:

1- اختبار الفرض على أساس العينة:

اختبر هذا الفرض بتطبيق اختبار (One.Sample T Test) على مستوى العينة والتي ظهرت نتائجه في الجدول التالي:

جدول (12) اختبار (T.Test) الخاص بالفرض الثالث

95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2.tailed)	Df	T	العبارات
Upper	Lower					
فيما يتعلق بإدارة نظام المعلومات المحاسبي في وحدتكم الإدارية						
0.30.	0.40.	0.350.	0.000	199	13.827.	يتوافق عمل النظام المحاسبي مع القوانين النافذة
1.45	1.37	1.410	0.000	199	65.613	لا يوجد دليل لإجراءات العمل المحاسبي، واضح ومكتوب
1.47	1.36	1.405	0.000	199	63.977	اجراءات العمل داخل النظام المحاسبي عبارة عن أعراف سائدة واجراءات متبّعة منذ زمن
1.47	1.39	1.430	0.000	199	73.611	يخضع مسؤول النظام المحاسبي لسلطة المسؤول المالي، ويضطر لتنفيذ طلباته وأوامره
1.46	1.39	1.425	0.000	199	76.320	لا توجد اجراءات رقابية كافية وواضحة على رقابة مدخلات

						النظام المحاسبي
0.48	0.38	0.430	0.000	199	17.880	لا يوجد لدى الإدارة اهتمام بتطوير النظام المحاسبي وتحسين أدائه
1.43	1.35	1.390	0.000	199	62.669	يمكن الوصول إلى بيانات النظام المحاسبي من قبل الشخص المخول في أي وقت
0.27.	0.38.	0.325.	0.000	199	10.979.	تقوم الجهة المسؤولة عن النظام المحاسبي بإجراء تقييمات دورية للمخاطر التي يتعرض لها النظام
فيما يتعلق بالأفراد ذوي العلاقة بعمل نظام المعلومات المحاسبي						
1.46	1.37	1.415	0.000	199	58.979	توكل مهام العمل المحاسبي إلى أفراد لا يحملون شهادة تخصص في المحاسبة
1.47	1.40	1.435	0.000	199	76.092	المستوى العلمي لا يتناسب مع خصوصية العمل المحاسبي (مع طبيعة وصعوبة الأعمال المحاسبية المطلوب أدائها)
1.47	1.38	1.425	0.000	199	67.241	الخبرات العملية غير كافية لأداء الأعمال المحاسبية المعقدة (كتطبيق المعايير المحاسبية ومبادئها وقواعدها، وإعداد القوائم والتقارير المطلوبة...)
1.48	1.41	1.445	0.000	199	81.882	سبق أن ظهرت حالات غش أو تلاعب في البيانات (الموثقة في المستندات، الدفاتر والسجلات)
0.46	0.37	0.415	0.000	199	17.059	لا توجد رغبة لدى العاملين لتطوير أدائهم لأعمالهم
فيما يتعلق بعناصر نظام المعلومات المحاسبي: المادية والمعنوية						
1.42	1.33	1.375	0.000	199	58.650	يعتمد النظام المحاسبي حتى الآن على المستندات والسجلات الورقية
1.41	1.32	1.365	0.000	199	56.349	تم ادخال الكمبيوتر في أعمال تخزين ومعالجة البيانات

1.40	1.30	1.350	0.000	199	53.334	تطبيق معايير ومبادئ رقابة الأداء داخل النظام المحاسبي
1.46	1.38	1.420	0.000	199	73.837	تطبيق معايير الجودة واعتماد مبادئها ونشر مفاهيمها في الوحدة الإدارية بعمومها، وداخل النظام المحاسبي
1.410	1.29	1.345	0.000	199	52.427	الفصل التام بين المهام المالية في الوحدة الإدارية، وبين مهام العمل المحاسبي
1.44	1.35	1.395	0.000	199	61.029	تطوير المكونات المادية للنظام ومكوناته المعنوية
1.43	1.34	1.385	0.000	199	61.243	الاستعانة بخبراء وأخصائيين في مجال المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات
1.40	1.30	1.350	0.000	199	49.587	تحسين وسائل الاتصال والمتابعة
1.39	1.28	1.335	0.000	199	47.412	تحسين بيئة عمل النظام المحاسبي خاصة التكنولوجية والاجتماعية
1.39	1.29	1.340	0.000	199	48.107	اعتماد المعايير الدولية المتعلقة بأداء القطاعات الحكومية
1.43	1.32	1.375	0.000	199	53.927	تحسين أداء العاملين داخل النظام المحاسبي وزيادة معارفهم وخبراتهم
1.44	1.36	1.400	0.000	199	65.831	إلحاق مسؤوليات العمل وإدارة النظام المحاسبي بأعلى سلطة تنفيذية، وربطها مباشرة بسلطة أعلى منها

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

ونظرًا لأن مستوى المعنوية أقل من (0.05) فإنه يُرفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، وهذا يعني " توجد اختلافات معنوية في اجابات المستقصى منهم فيما يتعلق حول المخاطر والصعوبات المرتبطة بإدارة النظام المحاسبي و بنيته ، لغرض دعم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري "، وعليه يتضح أن تطوير النظام المحاسبي سوف يواجه تحديات وصعوبات لدعم فاعلية نظام الرقابة الداخلية، ومن اهم تلك

التحديات مرتبطة بإدارة نظام المعلومات المحاسبي، كذلك التحديات المرتبطة بالأفراد، فضلاً عن التحديات المرتبطة بعناصر نظام المعلومات المحاسبي المادية والمعنوية. وأخيراً التحديات المرتبطة بسبل تطوير نظام المعلومات المحاسبي.

2- اختبار الفرض على أساس الفئات:

اختبر هذا الفرض بتطبيق اختبار (One.Way ANOVA) والتي ظهرت نتائجه من خلال الجدول التالي:

جدول (13) اختبار (ANOVA) لمدى وجود تباين حول المخاطر والصعوبات التي تواجه تطوير النظام المحاسبي، لغرض دعم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري وفقاً لفئات المستقصى منهم

Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	According to Catwgories
0.056	2.2200	0.15	5	0.076	Between Groups
		0.007	194	1.347	Within Groups
			199	1.424	Total

*دال إحصائيًا عند مستوى معنوية 0.05 (المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أكبر من (0.05)، وعليه فإنه يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل، وهذا يعني "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق حول المخاطر والصعوبات المرتبطة بإدارة النظام المحاسبي و بنيته ، لغرض دعم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري ". وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين فئات المستقصى منهم على أن هناك تحديات سوف تواجه تحديات وصعوبات لدعم فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

رابعاً: اختبار الفرض الرابع:

اختبر مدى صحة الفرض الرابع، وهو " لا يوجد أثر معنوي بين تحديات تطوير النظام المعلومات المحاسبي وتعزيز الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية السورية"

أولاً: التحليل الوصفي لبيانات الفرض الرابع:

تم استعراض التحليل الوصفي لبيانات الفرض الرابع في الجدول رقم (5) و(8).

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الرابع:

تستعرض الباحثة هنا نتائج اختبار الفرض الرابع " لا يوجد أثر معنوي بين تحديات تطوير النظام المعلومات المحاسبي وتعزيز الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية السورية ".

وتتمثل متغيرات هذا الفرض في الآتي:

▪ المتغير المستقل (X): تطوير النظام المعلومات المحاسبي.

▪ المتغير التابع (Y): تعزيز الرقابة الداخلية.

وتم استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط، وذلك لقياس العلاقة بين تحديات تطوير النظام المحاسبي وفاعلية الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية، وذلك من خلال تطبيق مصفوفة للارتباط، للتعرف على وجود علاقة بين المتغير المستقل والتابع، حتى يُمكن تطبيق نموذج الانحدار الخطي البسيط.

جدول رقم (14) مصفوفة الارتباط للتعرف على أثر تطوير النظام المحاسبي وفاعلية الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية

المتغير المستقل	معامل ارتباط (Pearson)	المعنوية
تطوير النظام المحاسبي	0.675**	0.000

*دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01) (المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS))

يتضح من الجدول رقم (14) وجود علاقة ارتباط معنوية (طردية) موجبة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، حيث بلغ معامل الارتباط (0.675) عند مستوى معنوية أقل من (0.01)، وهذا ما يؤكد رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل " يوجد أثر معنوي بين تحديات تطوير النظام المعلومات المحاسبي وتعزيز الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية السورية "

ونتيجة لوجود علاقة بين المتغير المستقل والتابع فإنه يمكن تطبيق نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد مدى تطوير النظام المحاسبي وفاعلية الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية.

جدول (15) نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد الأثر التفاعلي بين تطوير النظام المحاسبي و تعزيز الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية

VIF	R ²	F.test		T.Test		المعلومات المقدرة (B)	المتغيرات المستقلة
		مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
1.81	0.45	0.000	165.688	0.000	11.998	1.145	ثابت الانحدار (Constant)
				0.0000	12.872	0.436	تطوير النظام المحاسبي

*دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01)

(المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS))

✚ يتضح من الجدول رقم (15) :

- **معامل التحديد (R Square):** يفيد بأن المتغير المستقل يُفسر (45%) من المتغير التابع "فاعلية الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية"، وباقي النسبة (55%) قد يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.
- **اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:** لاختبار معنوية متغيرات النموذج ككل، فقد تم استخدام اختبار (F Test)، حيث إن قيمة اختبار (F Test) هي (165.688) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (0.01)، فإن ذلك يدل على تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.
- **اختبار معنوية المتغير المستقل:** باستخدام اختبار (T Test)، يتضح أن المتغير المستقل في نموذج الانحدار الخطي البسيط المتمثل في تطوير النظام المحاسبي ذو تأثير معنوي، وذلك عند مستوى معنوية (0.05).
- **معامل تضخم التباين (VIF):** أفاد بأن المتغير المستقل ضمن نموذج الانحدار الخطي، لا يعاني من مشكلة الازدواج الخطي، فأن قيمة (VIF) أقل من (10)، مما يدل على عدم وجود مشكلة ازدواج خطي بالنموذج.

▪ معادلة النموذج:

$$Y=1.145+0.436X$$

وبالتعويض عن قيم متوسطات المتغيرات المستقلة بالنموذج بقيم مقياس (Likert) الثلاثي يُمكن الحصول على القيمة المتوقعة لإجمالي فاعلية الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية.

خلصت الدراسة التحليلية إلى ما يلي:

1. يوجد اتفاق بين المستقصى منهم على ضرورة تطوير نظام الرقابة الداخلية في الوقت الراهن داخل الوحدات الحكومية السورية، حيث أنّ النظام الحالي يعاني من أوجه قصور عديدة أهمّها ضعف الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي، كذلك ضعف الإجراءات المتعلقة بتنظيم أعمال الوحدة، بالإضافة إلى قواعد وإجراءات الرقابة.
2. يوجد اتفاق بين المستقصى منهم على أنّ هناك أهمية لتطوير عمل نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية، حيث أنّ هذا التطوير يفرز المزيد من الرقابة نتيجة تطوير المجموعة المستندية وتحويلها من المستندات الورقية إلى المستندات الإلكترونية، بالإضافة إلى توافر قنوات اتصال مناسبة تمكّن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأي مخالفة أو انحراف.

3. يوجد اتفاق بين المستقصى منهم حول المخاطر والصعوبات التي تواجه تطوير النظام المحاسبي، لغرض دعم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري ، ومن أهم تلك التحديات مرتبطة بإدارة نظام المعلومات المحاسبي، كذلك التحديات المرتبطة بمؤهلات الأفراد، فضلاً عن التحديات المرتبطة بعناصر نظام المعلومات المحاسبي المادية والمعنوية. وأخيراً التحديات المرتبطة بسبل تطوير نظام المعلومات المحاسبي.

4. يوجد أثر معنوي بين تطوير النظام المعلومات المحاسبي وتعزيز الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية السورية، حيث أن هذا التطوير يفرز المزيد من الرقابة، كذلك تقديم التقارير والمعلومات المحاسبية في الوقت المحدد، دون أي تأخير، فضلاً عن تقديم معلومات محاسبية توضيحية ملائمة عند الضرورة.

3

الفصل الثالث: الحلول الممكنة لتطوير نظم المعلومات المحاسبية

بهدف تفعيل الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية

1.3 : الحلول المتعلقة بتهيئة بيئة الرقابة الداخلية بحيث تدعم تطوير نظم المعلومات المحاسبية

2.3 : الحلول المتعلقة بتطوير نظم المعلومات المحاسبية

3.3 : خطوات ومراحل تطبيق الحلول المقترحة

1.3: الحلول المتعلقة بتهيئة بيئة الرقابة الداخلية بحيث تدعم تطوير نظم المعلومات المحاسبية

1.1.3 مبادئ تطوير الرقابة الداخلية ونظم المعلومات المحاسبية:

بنيت مقترحات الحلول بالاعتماد على المبادئ التالية:

- 1- **ترابط تطوير نظم المعلومات المحاسبية مع تطوير نظم الرقابة الداخلية:** يأتي هذا الترابط الواجب إدراكه والأخذ به، من أنّ الرقابة الداخلية هي الفضاء الواسع الذي يوجد فيه النظام، والذي يفرض متطلباته عليه. فحماية موارد الوحدات الحكومية المالية والمادية على اختلاف أنواعها يرتبط بأدوات، ووسائل، وإجراءات، ومعلومات تستخدم في إنجاز الأعمال الرقابية. قسم منها يرتبط بعناصر النظام المادية والمعنوية، ويتصميم وتنفيذ دوراته المستندية، وبالقوائم والحسابات والتقارير التي يعدها. وعليه إذا لم تكن بيئة الرقابة مناسبة، سيتعذر تطوير النظام المحاسبي لدعمها. هنا يظهر الترابط المشترك لعمليات تطوير الرقابة الداخلية وتطوير نظم المعلومات المحاسبية.
- 2- **مراعاة الواقعية والمعاصرة في عملية التطوير،** خصوصاً في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.
- 3- **مراعاة توافر خواص المعلومات المحاسبية في مخرجات النظام المحاسبي،** خصوصاً من ناحية الموثوقية والموضوعية والملائمة.

2.1.3: الأهداف المرجوة من الحلول المقترحة :

- 1- **تجنب مخاطر الرقابة الداخلية التقليدية في بيئة النظم الإلكترونية لمعالجة البيانات، خاصة المخاطر المتعلقة بـ:**
 - a. الابتعاد عن استخدام طرق وأساليب حديثة عند إجراء عملية الرقابة الداخلية، بما يتناسب مع الأعمال التي يتم القيام بها وإحكام الرقابة عليها.
 - b. عدم استقطاب الوحدات الحكومية للكفاءات والخبرات التكنولوجية المؤهلة المتميزة والقدرة على التطوير.
 - c. عدم توافر بيئة مناسبة للقيام بعمل الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى عدم وجود إدارة مستقلة للرقابة والتدقيق الداخلي، في بعض الوحدات الحكومية، فضلاً عن عدم وجود ضوابط خاصة لأدائها.

2- تجنب مخاطر فجوة التوقعات، حيث ترى الباحثة أنَّ الرقابة الداخلية الحكومية بشكلها التقليدي، في بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، تعاني عديد من الفجوات التي تؤدي في النهاية إلى عدم قدرتها على ضمان توافر خاصيتي ملاءمة ومصداقية المعلومات من أهم تلك الفجوات ما يلي:

فجوة احتياجات	نتيجة عزز الرقابة الداخلية الحكومية التقليدية عن أمداد المستخدمين بالمعلومات في التوقيت المناسب
فجوة معايير	حيث لا يوجد معايير ملزمة بالرقابة الداخلية
فجوة الأداء	نتيجة عدم تدريب المراجعين على هذا النظم المتطورة ومخاطرها

3.1.3: أدوات جمع البيانات لتشخيص مشكلات نظم المعلومات المحاسبية المرتبطة بدعم الرقابة

الداخلية:

قامت الباحثة بإجراء دراسة استطلاعية، لاستكشاف معطيات واقع عمل النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية. تم ذلك من خلال زيارات ميدانية، وإجراء عدد من المقابلات الشخصية مع عدد من الموظفين والمراجعين داخل الوحدات الحكومية، بالإضافة إلى مستخدمي نظام المعلومات المحاسبية.

تحقيقاً لأهداف الدراسة الاستطلاعية حددت مجموعتان من الاسئلة:

المجموعة الاولى: هدفت إلى معرفة مخاطر تطوير نظم المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية الحكومية.

المجموعة الثانية: هدفت إلى تقييم الأداء الإداري في الوحدات الحكومية في ظلّ تطوير نظم المعلومات المحاسبية.

كانت قد أسفرت نتائج الدراسة الاستطلاعية عن ما يلي:

1. لا يوجد التأهيل الكافي للعديد مستخدمي نظام المعلومات المحاسبية قد يؤدي إلى إدخال بعض البيانات الخاطئة، ولكن بصورة غير متعمدة نتيجة نقص الخبرات والتعامل مع النظام، بالإضافة إلى إمكانية إدخال بيانات خاطئة نتيجة تعقد النظام ووجود كم هائل من العمليات اليومية داخل الوحدات الحكومية.
2. إمكانية السماح بالدخول إلى قاعدة البيانات من قبل العاملين ممّا يعني أنَّ البيان الواحد المخزن داخل قاعدة البيانات المركزية يمكن أن يصل إليه أو يستخدمه أكثر من شخص، بل وإجراء تعديلات على هذا البيان، وفيما يخصّ هذا البند في الواقع العملي هناك بعض الموظفين يعطون اسم المستخدم الخاص بهم لأشخاص آخرين، الأمر الذي قد يؤدي إلى التلاعب المتعمد من قبل تلك الأطراف، بخلاف التلاعب المتعمد من المستخدم نفسه.

3. قصور الرقابة الداخلية الحكومية في مواكبة التطور الإلكتروني نتيجة لزيادة الثغرات التي تؤدي إلى زيادة حالات التلاعب والأخطاء، بالإضافة إلى نقص خبرات المراقبين، فضلاً عن لا توجد معايير ملزمة للمراجع، كذلك تعقد إجراءات الرقابة الداخلية في النظام الإلكتروني عن النظام التقليدي اليدوي.
4. زيادة مخاطر الأمن والخصوصية الناتجة من اختراق البيانات والهجمات الإلكترونية.

خلقت الأسباب السابقة ، لدى الباحثة الدافع والمبرر لاقتراح حلول لتطوير نظم المعلومات المحاسبية، وتفعيل الرقابة الداخلية.

2.3: الحلول المتعلقة بتطوير نظم المعلومات المحاسبية:

1.2.3. حل مشكلة عدم توافر الكوادر المهنية المؤهلة وخصوصاً بالوحدات الحكومية: يكون الحل من

خلال تأهيل الموظفين تأهيلاً علمياً وعملياً يتعلّق بتكنولوجيا المعلومات، بالإضافة إلى عقد دورات مستمرة على أي مستجدات تطرأ والتي من شأنها تساهم في التطبيق الفعّال للنظم المعلومات بكفاءة وفعالية.

2.2.3. حلّ مشكلة عدم توافر تكنولوجيا المعلومات في الوحدات الحكومية: إذ يساعد تطوير نظم

المعلومات المحاسبية على توفير بيئة تكنولوجيا مناسبة، وذلك من خلال توفير التجهيزات والمستلزمات (أجهزة كمبيوتر حديثة - طابعات - شبكات ووسائط نقل البيانات - سيرفرات. برامج برمجية متطورة...الخ).

3.2.3. حلّ مشكلة ضعف الرقابة الداخلية: يجب على المنشآت أن تأخذ بالحسبان كافة التطورات المهمة

التي أنجزت بمجال نظم الرقابة الداخلية لكي تتلاءم أكثر مع النظم الإلكترونية وذلك للحد من المخاطر المصاحبة للتحويل الإلكتروني.

4.2.3. حل مشكلة توحيد البيانات: يكون الحل متاحاً في حال توحيد لغة تقارير الأعمال الموسعة

(Extensible Business Reporting Language (XBRL) وهي لغة تمييز صممت خصيصاً للتطبيقات المالية والمحاسبية، مؤسسة على قدرة الحاسب الآلي على قراءة علامات tags تميز الحقول المحاسبية وفقاً لتصنيف معين، فأشار كلاً من (Chou & Chang, 2010, p.27)، رويشد 2013، ص 144، 1 (Wen, 2021, p. 1) إنّ استخدام هذه اللغة يحقق عديد من المزايا أهمها توحيد معلومات التقارير،

لتسهيل على عمل المراجع بإجراءات الرقابة الداخلية، لذلك ترى الباحثة أنّ لغة (XBRL) هي اللغة الأنسب لحلّ مشكلة توحيد البيانات لتفعيل الرقابة الداخلية وزيادة كفاءة النظم المعلومات المحاسبية داخل المنشآت.

5.2.3. حل مشكلة تكاليف تطوير نظم المعلومات المحاسبية: يمكن حل تلك المشكلة من خلال استخدام

الحوسبة السحابية واقترحت دراسة (Raja, & Ramakrishnan, 2017) اعتماد المراجع على الحوسبة السحابية لما لها من مزايا متعددة أهمها قدرتها على توفير مساحات تخزين هائلة داخل قاعدة بيانات نظم المعلومات، بالإضافة إلى توفير نسخ احتياطية للبيانات المخزنة دون الحاجة إلى توفير مساحات تخزين إضافية، كذلك سهولة تبادل البيانات، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تخفيض التكاليف.

6.2.3. حل مشكلة تفعيل الرقابة الداخلية في ظل تطوير نظم المعلومات المحاسبية: قد يتعرض النظام

المحاسبي إلى عديد من المخاطر التي تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية وتلاعب بالبيانات المحاسبية، وغالباً ما تنتج هذه المخاطر عن ضعف إجراءات الرقابة وأمن المعلومات، لذلك تقترح الباحثة تطبيق مبادئ خدمات الثقة ومعياري (Cobit5). وهذا سيوفر جداراً أمنياً قوياً لدعم أمن المعلومات المحاسبية ويمكن التعرف على تلك المبادئ والمعايير من خلال تناول ما يلي:

A. مبادئ خدمات الثقة لدعم ممارسات أمن المعلومات المحاسبية:

تقترح الباحثة تطبيق مبادئ خدمات الثقة ومعياري (Cobit5). وهذا سيوفر جداراً أمنياً قوياً لدعم أمن المعلومات المحاسبية ذلك لأن مبادئ خدمات الثقة تدعم ممارسات أمن المعلومات المحاسبية. فقد قام كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) بوضع مبادئ خدمات الثقة لدعم ممارسات أمن المعلومات المحاسبية للنظم المعلومات، ويتضح ذلك من خلال ما يلي (AICPA & CICA , 2001) :

1. الأمن: بمعنى أن يكون النظام قادراً على استخراج، وتخزين وجمع المعلومات والبيانات، والتقارير عنها والتأكد من أنّ عمليات المعالجة في النظام تتمّ على أكمل وجه بالدقة المطلوبة، وفي الوقت المناسب بهدف حماية النظام ضد الوصول والاستخدام غير المصرّح به أو التعديل.

II. التوافر أو الإتاحة: يجب أن يكون النظام متوفراً أو متاحاً للتشغيل والاستخدام كما تمّ الالتزام به أو الاتفاق عليه.

III. تكامل المعالجة: يجب أن يعمل النظام بشكل (كامل - صحيح - دقيق - الوقت المناسب - مصرح)

IV. السرية: يجب أن تكون المعلومات المصنفة سرية محمية كما اتفق عليه.

V. الخصوصية: يجب أن يشمل مبدأ الخصوصية (جمع - استخدام - الاحتفاظ - الإفصاح - التخلص من المعلومات الشخصية) بما يتفق مع الالتزامات الواردة في إشعار الخصوصية.

إنّ توافر مثل هذه المواصفات، الواجب مراعاتها عند تطوير نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، يضمن دون شك فعالية عمل النظام لدعم الرقابة الداخلية.

B. معيار (Cobit5) لدعم ممارسات أمن المعلومات المحاسبية:

إضافة إلى خدمات الثقة، تقترح الباحثة التقيد بكل ما صدر عن لجنة (cobit) المختصة بوضع معايير دولية لحماية المعلومات، في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

قدمت اللجنة المعيار (COBIT5) الذي تضمن اثنين وثلاثين هدفاً رقابياً، وضعها في الإطار التالي

:(ISACA, Cobit5, 2012)

- التخطيط والتنظيم (Planning and Organization)
- الاقتناء والتنفيذ (Acquisition and Implementation)
- التوصيل والتدعيم (Delivery and Support)
- المراقبة والمتابعة (Monitoring).

الرقابة الداخلية تلعب دوراً هاماً في تفعيل مبادئ خدمات الثقة ومعايير (Cobit5) في ظل تطوير نظم

المعلومات المحاسبية من خلال التقارير المستمرة بشأن مدى التزام المنشآت بتلك المبادئ والمعايير الأمر

الذي يحسن من إجراءات أمن المعلومات المحاسبية الحكومية، وعليه يمكن تحقيق الفوائد التالية:

i. يضمن تطبيق المعيار خفض تهديدات أمن المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية التي تؤثر على المعلومات المحاسبية.

ii. الحد من مخاطر الاختراق وتحريف البيانات عبر تغيير البرامج ذات القابلية للاختراق أو توفير آلية للحماية من التحريف.

iii. الحد من مخاطر فقد وتلف الملفات والبيانات من خلال تحقيق ما يلي:

- الحد من الوصول غير المرخص به الذي يؤدي إلى فقد الملفات والتلاعب بها.
- الحد من التدخلات اليدوية غير الملائمة التي تؤدي إلى تحريف وتلف البيانات.

ولحل مشكلة تعزيز الدور الرقابي لنظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية يجب الاهتمام بالدور المرتقب للرقابة الداخلية في ظل التحول الإلكتروني للبيانات وهذا يستلزم وجود نظام رقابة صارم لتحقيق الكفاءة والفعالية، وإن رقابة قواعد البيانات وباستمرار خلال العام. من خلال قاعدة مراقبة مستمرة لتمكين المراجع من جمع المعلومات إلكترونياً، وتمكنه من تقييم الثقة في النظام باستمرار، ويتحقق ذلك من خلال المراجعة المستمرة⁶⁸.

في هذا الصدد كانت أشارت دراسة (Kuhn & Sutton , 2010) إلى أنه يمكن زيادة المنافع المتوقعة من مدخل الرقابة الداخلية وتحسين كفاءتها في التصديق على المعلومات والتقارير المالية المنشورة إلكترونياً من خلال تطبيق الرقابة المستمرة بالتعاون مع نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) كذلك، أكدت دراسة (Haynes , 2016) أن تطبيق المراجعة المستمرة في ظل بيئة تخطيط موارد المنشأة (ERP) يؤدي إلى زيادة فعالية الرقابة الداخلية وتخفيض خطر الغش والاحتيال.

7.2.3. تطبيق مبادئ الجودة الشاملة لتطوير النظام المعلومات المحاسبي كأحد الحلول المقترحة:

فالجودة الشاملة هدفها تحسين الأداء في كافة أنشطة المنشأة، وتحقيق رضا متلقى الخدمة، إلى جانب رضا العاملين مقدمي الخدمة. ينصب مفهوم إدارة الجودة الشاملة على أداء الأعمال بطرق صحيحة من الأداء ومن أول مرة.

8.2.3 من أحد الحلول المقترحة لتطوير نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، تراه الباحثة

في ضرورة تطوير أسس القياس المحاسبي المعتمدة في النظام، بحيث يمكن لمخرجاته:

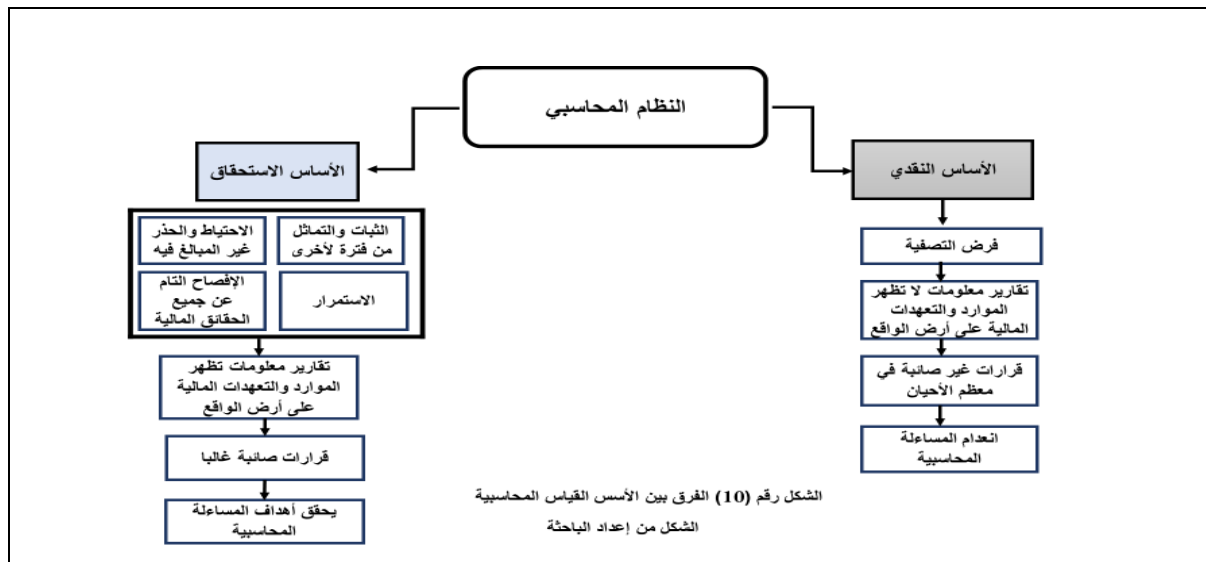
تصوير ليس فقط حركة النقد بل أيضاً قيمة موجودات الوحدة الادارية المادية والمعنوية، والأموال الموضوعة تحت تصرفها، والتغيرات الجارية عليها.

(1) إحكام الرقابة على الأداء وإغلاق مجالات وفرص التلاعب في الإيرادات والمصروفات، ووقف كل انواع التدخل الحكومي بتحديد عناصر ومبالغ التكلفة والاعتراف بالمصاريف والإيرادات، وتطبيق كامل دون أي استثناء للمعايير المحاسبية الدولية خاصة المتعلقة بالقطاع العام. هنا يفضل فصل عمل نظم المعلومات

⁶⁸Pathak, J., Chaouch, B., & Sriram, R. S., (2005), Minimizing cost of continuous audit: Counting and time dependent strategies, Journal of Accounting and Public Policy, Vol.24, No.1, PP.61.75

المحاسبية عن عمل وزارة المالية. وتتبع هذه النظم لإشراف هيئة محاسبية عليا مختصة تضم خبراء حقيقيين، ذوي معارف علمية متخصصة واسعة وخبرات عملية جيدة. على أن تكون تبعية الهيئة لسلطة أعلى من سلطات الحكومة. على أن تتولى هذه الهيئة مسؤولية متابعة واقع الممارسة المهنية وضبط أداء المهنة بعيداً عن أي اعتبارات حكومية أو سياسية أو منافع ذاتية الطابع، وبما يخدم مصالح البلاد دون غيرها.

كما يجب أن تساعد أسس القياس في توفير معلومات غير تقليدية عن تكلفة البرامج الحكومية وكذلك تكلفة الفرصة البديلة، العائد المحقق من الخدمة المؤداة تكلفة وحدة الخدمة المؤداة وغيرها؛ وعن دور نظام محاسبة المسؤولية في رفع كفاءة الأداء.



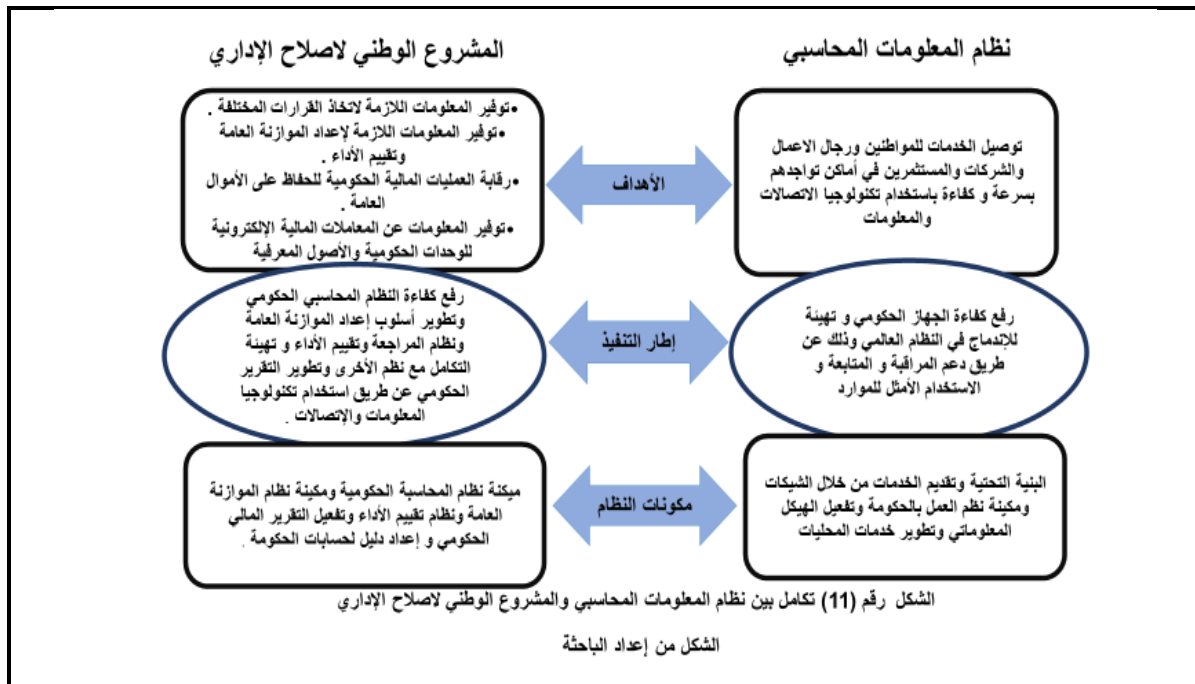
9.2.3. من الحلول المقترحة لحل مشكلات تطوير نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية في

سورية، أن تربط عمليات التطوير مع المشروع الوطني لإصلاح الإداري:

المقصود بالتكامل هو اعتماد كل من نظم المعلومات المحاسبية ومكونات المشروع الوطني، الواحد منهما على الآخر لغرض تغطية نواقص معلوماتية أو تحقيق مرونة في انتقال المعلومات وتنفيذ الأعمال. فإذا كانت مهمة المشروع الوطني هي إنجاز شبكات من الاتصالات البينية بين الجهات الإدارية الحكومية وبين قطاع الأعمال والمؤسسات، عند تنفيذ الأعمال وإنجاز المعاملات اليومية، فإن مهمة نظم المعلومات المحاسبية هي توفير البيانات اللازمة لإنجاز الأعمال ورقابة تنفيذها.

إنّ الترابط المقترح بين النظام المحاسبي والمشروع الوطني للإصلاح الإداري يعتبر ضرورة حتمية للأسباب الآتية:

- i. تعد عملية التكامل بين قواعد البيانات المالية وبين نظم المعلومات الإدارية أحد أهم متطلبات المشروع الوطني للإصلاح.
 - ii. تمثل المعلومات المحاسبية مفتاح نجاح المشروع الوطني وذلك لدورها في دعم نظام التحويلات الإلكترونية.
 - iii. تمثل الموازنة العامة للدولة المرجعية المالية للموارد والاستخدامات، والتي تمثل العمود الفقري في نظم المعلومات المحاسبية المتطورة، والذي تحتاج آلية نظام الحكومة الإلكترونية.
- ويجب تحقيق الترابط ما بين النظام المحاسبي مع المشروع الوطني للإصلاح الإداري كما يوضح الشكل رقم (11) التالي:



في مجرى عملية تحسين ضوابط القياس المحاسبي، يجب ضمان تحسين الخصائص النوعية

للمعلومات المحاسبية، خاصة:

- (a) الملاءمة التي تستلزم أن تحتوي المعلومات على قيمة تنبؤية وقيمة تأكيدية
- (b) التمثيل الصادق الذي يوجب اكتمال البيانات وحياديتها وخلوها من الأخطاء
- (c) القابلية للتحقق
- (d) التوقيت المناسب
- (e) القابلية للفهم

ويوجب القياس أن يكون هناك عرض عادل للمعلومات وامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB والذي يوجب تقديم إفصاحات إضافية عند الضرورة، وتقديم بيانات صريحة وواضحة عن الامتثال في إيضاح البيانات المالية.

ويستوجب كذلك ملاءمة الإفصاح واتساق العرض عبر المحافظة على اتساق العرض، فلا تعرض بياناتها إلا إذا كانت أكثر موثوقية وأكثر ملاءمة لمستخدميها، وتوافر خواص القابلية للمقارنة والتوقيت المناسب. ولأحظت الباحثة اتفاق قائمة المفاهيم رقم (2) الصادرة عن (FASB) مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) الخاصة بجودة المعلومات، فأشاروا إلى أهمية (الملاءمة - المصادقية - التوقيت المناسب) كمؤشرات لجودة المعلومات المحاسبية. ولا شك أن للرقابة الداخلية دور مهم في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل تطوير نظم المعلومات المحاسبية.

10.2.3. حل مشكلات تفعيل حوكمة تكنولوجيا المعلومات في الوحدات الحكومية:

أشارت دراسات عديدة (Abu. Mousa, 2010; Ohki et al , 2009; Abu. Mousa , 2009 , Bart , 2010 , & Turel , 2010)، أبو سعدة (2020) إلى أهمية تفعيل حوكمة تكنولوجيا المعلومات، للحد من مخاطر التحول الإلكتروني. هنا تلعب الرقابة الداخلية دوراً هاماً من خلال تحسين إجراءات أمن المعلومات المحاسبية الحكومية من ناحية أخرى. يكون الحل عبر:

➤ تفعيل دور الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف حوكمة تكنولوجيا المعلومات في ضوء تطوير نظم

المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، من خلال:

a. اختبار توثيق نظم تكنولوجيا المعلومات، وتقديم الحلول المناسبة في التوقيت المناسب ومعالجة المشكلات بطريقة أسرع واكتشاف الأخطاء الجوهرية⁶⁹.

b. تحديد المخاطر المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات وزيادة فرص تقييم مخاطر الرقابة، فضلاً عن التقييم المستمر للمخاطر، وإصدار تقارير مستمرة⁷⁰.

⁶⁹ Torkura, K. A., Sukmana, M. I., Cheng, F., & Meinel, C., (2021), Continuous auditing and threat detection in multi.cloud infrastructure, Computers & Security, Vol. 102(102124), PP.121

C. التأكد من مصداقية المعلومات ومن مدى كفاءة العمليات التشغيلية، ومدى الالتزام بالقوانين⁷¹

11.2.3. حل مشكلات تفعيل دور نظم المعلومات المحاسبية، لغرض تحقيق الدعم الفعال للرقابة

الداخلية: إنَّ الحل المنطقي يكمن في:

A. دعم الرقابة الداخلية للقرارات الاستراتيجية المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبية:

الرقابة الداخلية لها دورها الكبير في دعم عمليات التطوير المستمر لنظم المعلومات المحاسبية وفي تعزيز أدائها وذلك من خلال: توافق أهداف الوحدة الحكومية وسياستها المرسومة مع البيئة الداخلية والخارجية، ومواكبة ما يحدث من تطورات متلاحقة في بيئة تكنولوجيا المعلومات التي من شأنها التأثير في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية وسياستها، بما يكفل استخراج تقارير مالية ملائمة لتلك التطورات وفي التوقيت المناسب.

B. تفعيل دور الرقابة الداخلية في تحسين التواصل بين مختلف المستويات، في ظل تطوير نظم

المعلومات المحاسبية، حيث يعد التفاهم والتواصل بين مختلف المستويات في الوحدات الحكومية، من أهم عوامل نجاح تطبيق النظم الإلكترونية.

3.3: خطوات ومراحل تطبيق الحلول المقترحة:

دراسة (IIA, 2006, PP.17.25) قام بها معهد المراجعين الداخليين (IIA) كشفت أن هناك أربعة مراحل لتطبيق الرقابة الداخلية، ترى الباحثة ضرورة الالتزام بها داخل الوحدات الحكومية في ضوء تطوير نظام المعلومات المحاسبية وهي:

المرحلة الأولى: تحديد أهداف الرقابة الداخلية: تستخدم هذه المرحلة لتحديد أهداف الرقابة الداخلية من خلال تقييمها قبل قبول التكليف بشكل كافي، بالإضافة إلى تحديد وتقييم المخاطر أو اكتشاف ومنع الاحتيال، ولكي يتمكن المراجع الداخلي من أداء الرقابة الداخلية بكفاءة وفعالية في هذه المرحلة، يجب عليه القيام بالخطوات التالية:

⁷⁰ Li, P., Chan, D. Y., & Kogan, A., (2016), Exception Prioritization in the Continuous Auditing Environment: A Framework and Experimental Evaluation, Journal of Information Systems, Vol. 30, No. 2, PP. 135–157

⁷¹ Zhao, N., Yen, D. C., & Chang, I.C., (2004), Auditing in the E-Commerce Era, Information Management & Computer Security, Vol. 12, No. 5, PP. 389 .400

- a. الحصول على دعم الإدارة العليا لتفعيل الرقابة الداخلية.
 - b. تحديد وترتيب نطاق الاختبارات للرقابة والمخاطر المراد مراجعتها.
 - c. تحديد نظم المعلومات الرئيسية ومصادر البيانات.
 - d. اختيار فريق عمل للقيام بالرقابة المكلفين بأداء المهام وتطوير العلاقات مع إدارة تكنولوجيا المعلومات.
- المرحلة الثانية: مرحلة الوصول إلى البيانات:** في هذه المرحلة يجب أن يسمح للمراجع بالاطلاع على المعلومات والوصول إليها، وأن يكون المراجع على دراية كاملة بالمصادر الإلكترونية للمعلومات من داخل وخارج النظام، كذلك يجب عليه بناء المهارات اللازمة للقيام بالرقابة والوفاء بمسؤولياته من خلال القيام بالخطوات التالية:

- a. تحديد الأداة المناسبة للتحليل.
 - b. تطوير قدرات الوصول والتحليل للبيانات.
 - c. تطوير مهارات وتقنيات تحليل المراجع.
 - d. تقييم سلامة البيانات ومصداقيتها وإعدادها.
- المرحلة الثالثة: توثيق العلاقة بين التقييم المستمر للخطر وبين الرقابة (مرحلة تجميع وتقييم أدلة الإثبات):** هذه المرحلة تجمع أدلة الإثبات الإلكترونية من أجل التأكد من جودة وسلامة النظام الإلكتروني تجاه توفير المعلومات الموثوق فيها، ويتم في هذه المرحلة التقييم المستمر للرقابة الداخلية عن طريق (تحديد نقاط الضعف - تحديد الاستثناءات - تحديد الضوابط لتحديد أوجه القصور في الرقابة)، فضلاً عن المتابعة المستمرة للمخاطر من خلال (تحديد أنواع المخاطر - تحديد المؤشرات التي تحدد المخاطر - إجراء اختبارات تحليلية لقياس مستوى المخاطر).
- كذلك أشارت دراسة (الشاذلي، 2016) أن هناك العديد من البرامج التي يستخدمها المراجع الداخلي. هذه البرامج سوف تساعد المراجع على تطبيق المراجعة المستمرة بشكل يمكنه من التقييم الفوري للرقابة الداخلية واكتشاف المخاطر ومن أهم هذه البرامج ما يلي⁷²:

- a. **برنامج (ACL):** هو برنامج يستخدم في تحليل البيانات، يساعد المراجعين الداخليين على اكتشاف المخاطر، مما يساعد على توفير أداء عالي يؤدي لزيادة الكفاءة والفعالية في التعامل مع البيانات المالية وأنظمة المعلومات والتحليل، كما يؤدي استخدامه إلى توفير الوقت وتركيز نطاق الفحص في

⁷² الشاذلي، هبة الله، 2016، تقييم المراجع الداخلي للإدارة الشاملة للمخاطر باستخدام المراجعة المستمرة في بيئة تقنية المعلومات - دراسة نظرية وميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص 95-96

عمليات معينة، كذلك يساعد على إمكانية الحصول على المعلومات المطلوبة بسرعة كبيرة، كما يساعد على إمكانية اكتشاف الأخطاء ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية.

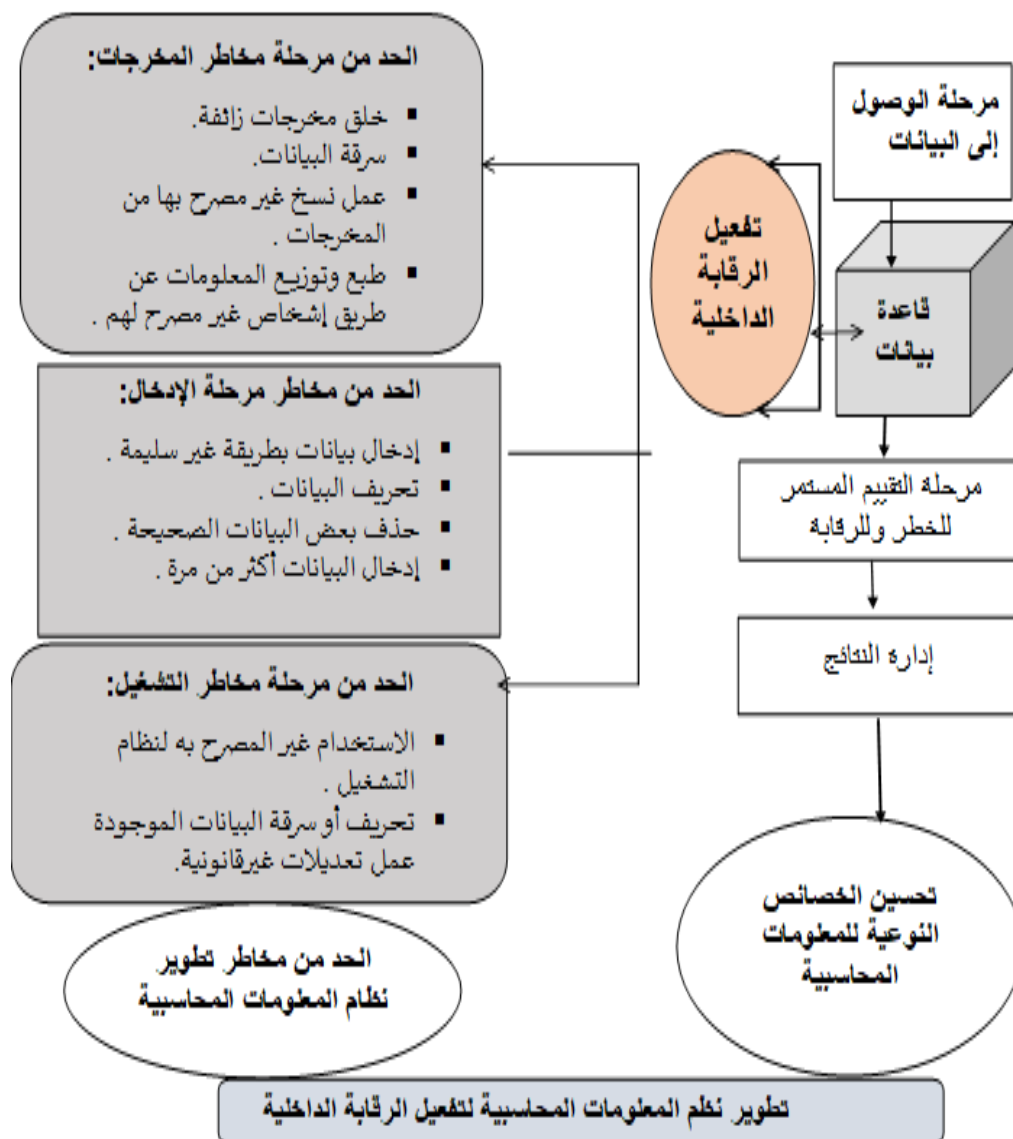
- b. **برنامج (Xyea):** يساعد البرنامج المراجع الداخلي على تخفيض المخاطر والتكاليف، كذلك يساعد على تصميم وتشغيل برامج إدارة المخاطر.
- c. **برنامج (Team Mate AM):** هو برنامج متكامل لإدارة عملية الرقابة، ويصمم لمساعدة المراجعين الداخليين على إدارة كل العمليات، كما تسمح بالتعرف على المخاطر، وإنشاء تقارير لتقييم هذه المخاطر.
- d. **برنامج (Paisley GRC):** هو برنامج يساعد في إدارة الرقابة المالية، وإدارة مخاطر التشغيل، وحوكمة تكنولوجيا المعلومات والالتزام.
- e. **برنامج (Auditor):** هو برنامج يساعد المراجعين على تحليل وتقييم المخاطر.
- f. **برنامج (Symbiant Tracker):** يعتبر هذا البرنامج أداة فعالة للرقابة الداخلية فيما يتعلق بالمخاطر، والتوصيات المتعلقة بها، والعمليات الرقابية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- g. **برنامج (Barn Owl):** هو برنامج متكامل للرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتحقق من الالتزام بالتنظيمات واللوائح.

ترى للباحثة أن على الوحدات الحكومية اختيار واحد من البرامج التي تلاءم طبيعة بياناتها وعملياتها، والتي تمكن في الوقت نفسه من تحقيق الرقابة الداخلية بفعالية وكفاءة.

المرحلة الرابعة: إدارة النتائج والتقرير عنها (مرحلة التقرير): بعد إتمام التقييم المستمر للرقابة ومستوى المخاطر تفحص النتائج التي تم التوصل إليها لتحديد أوجه القصور والمخاطر يعد دليلاً على وجود قصور في الرقابة الداخلية، وبالتالي يعد المراجع تقريره، ومن ثم التقييم متابعة التقارير وما تم بشأنه وتقييم ما تم من إجراءات تصحيحية.

وفي النهاية، ترى الباحثة أن إدخال برامج الإللكترونية خاصة في الرقابة الداخلية في ظل تطوير نظم المعلومات المحاسبية سيساعد على إجراء المتابعة المستمرة للرقابة الداخلية والمخاطر للتحقق من أن النظام المحاسبي يعمل بكفاءة وفعالية، فضلاً عن التأكيد المستمر بشأن مدى سلامة وملائمة ومصادقية البيانات.

➤ **ملخص مقترحات للحلول الممكنة:** وضح من خلال الشكل رقم (12):



4.3. نتائج البحث والتحقق من فرضيات البحث وتوصياته:

مقدمة:

يعرض الفصل النتائج التي تم التوصل إليها بعد التحليل الإحصائي المستخدم وذلك للتحقق من صحة الفرضيات والإجابة عن أسئلة البحث، ومن ثم طرح عدد من التوصيات

1.4.3: التحقق من فرضيات البحث وتفسيرها.

2.4.3: النتائج.

3.4.3: التوصيات.

1.4.3: التحقق من فرضيات البحث وتفسيرها:

للتحقق من الفرضيات تم اعتماد الخطوات المذكور في مخطط البحث، حيث تم الرجوع إلى الدراسات السابقة والمراجع العلمية للوصول إلى معارف علمية كافية ووافية تمكن الباحثة من إدراك كافة أبعاد المشكلة البحثية، بتطوير نظم المعلومات المحاسبية للأغراض المختلفة.

بعد ذلك تم جمع معطيات الواقع العملي في الوحدات الحكومية السورية، حول واقع نظم المعلومات المحاسبية، لدراساتها وإجراء عمليات التحليل المناسبة وتحديد طبيعة العلاقات التي تربط الرقابة الداخلية بنظم المعلومات المحاسبية. إجراء عمليات التحليل المناسبة لمعطيات الخطوة السابقة، وتحديد طبيعة ومستوى العلاقات التي تربط الرقابة الداخلية بنظام المعلومات، تفسير النتائج المحققة فيما سبق من خطوات.

الفرضيات التي انطلق منها البحث، والتي يجري التحقق منها، كانت كما يلي:

- الفرضية الأولى: يواجه تطوير النظام المعلومات المحاسبي تحديات بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري.
- الفرضية الثانية: يواجه تطوير النظام المعلومات المحاسبي تحديات مرتبطة بواقع عمل نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري.
- الفرضية الثالثة: يواجه تطوير النظام المعلومات المحاسبي مخاطر وصعوبات مرتبطة بإدارة النظام المحاسبي وعناصره في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري.

(1) التحقق من الفرض الأول:

"يواجه تطوير النظام المعلومات المحاسبي تحديات بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري"

للتحقق من هذا الفرض تناول الفصل الثاني (في المبحث الأول) التحديات والمخاطر المرتبطة بتطبيق أنظمة الرقابة الداخلية، التحديات والمشكلات التي تحد من تفعيل الرقابة الداخلية. هذه التحديات تأتي من خلال الممارسات السلبية المتعلقة بضعف الرقابة الداخلية، وأسبابها.

ثم تم التحقق من صحة الفرضية احصائياً في الفصل الثاني (المبحث الثالث)، حيث تم تصميم قائمة تفصيلي للتمكن من الحصول على المعلومات عن معطيات الواقع والممارسات السائدة، تناولت الأسئلة المتعلقة بموضوعات الفرضية ثلاثة محاور، وهي:

1- الهيكل التنظيمي وبنية الوظائف وأسس توزيع السلطات

2- تنظيم الاعمال ضمن الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري

3- مدى الالتزام بقواعد وإجراءات الرقابة الداخلية

اختبر هذا الفرض بتطبيق اختبار (One.Way ANOVA) والتي ظهرت نتائجها من خلال الجدول التالي:

جدول (7) اختبار (ANOVA) لمدى وجود تباين حول تطوير نظم الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري وفقاً للفئات المستقصى منهم

Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	According to Categories
0.281	1.264	0.018	5	0.088	Between Groups
		0.014	194	2.716	Within Groups
			199	2.804	Total

* دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 (المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

للمزيد راجع التحليل الاحصائي في الصفحة (94)

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أكبر من (0.05)، وعليه فإنه يُقبل الفرض ، وهذا يعني "لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق بضعف نظام الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري". وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين فئات المستقصى منهم على أن نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، يعاني من أوجه قصور عديدة تؤثر في أهداف تلك الوحدات، الامر الذي يؤكد ان هناك ضرورة لتطوير وتفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل الوحدات.

(2) الفرض الثاني:

"يواجه تطوير النظام المعلومات المحاسبي تحديات مرتبطة بواقع عمل نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري".

للتحقق من هذا الفرض استعرض الفصل الثاني (في المبحث الثاني منه) العوامل المؤثرة (الداخلية والخارجية) في ظهور مشكلة عدم فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، والتحديات التي

تقابل تطوير نظم المعلومات المحاسبية في سورية، منها تلك المتعلقة بالتشريعات وبالموظف الحكومي نفسه، وبتنظيم الخدمات العامة وكيفية تقديمها.

تم التحقق من صحة الفرضية احصائياً في الفصل الثاني (المبحث الثالث)، حيث تم تصميم قائمة تفصيلي لواقع عمل نظام المعلومات المحاسبي، للتمكن من الحصول على المعلومات المتعلقة ببنية النظام وآليات عمله. وزعت الأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية في محورين، هما:

1- تطوير المجموعة المستندية

2- بنية نظام المعلومات المحاسبي وآليات عمله

تم اختبار هذا الفرض إحصائياً، بتطبيق اختبار (One.Way ANOVA) الذي ظهرت نتائجه في الجدول التالي:

جدول (10) اختبار (ANOVA) لمدى وجود تباين حول واقع تطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية وفقاً لفئات المستقصى منهم.

Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	According to Categories
0.361	1.102	0.037	5	0.186	Between Groups
		0.034	194	6.532	Within Groups
			199	6.718	Total

*دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 (المصدر: من نتائج مخرجات برنامج SPSS)

للمزيد راجع التحليل الاحصائي في الصفحة (99)

يتّضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية كان أكبر من (0.05)، وعليه تم قبول الفرض باعتبار أنه "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق بواقع تطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم الرقابة الداخلية". وعليه يوجد اتفاق بين فئات المستقصى منهم، على أن هناك تحديات تواجه تطوير نظم المعلومات المحاسبية ناجمة عن بنية النظام المحاسبي وآليات عمله. هذه النتيجة تبين ضرورة مواجهة تحديات تطوير عمل نظام المعلومات المحاسبي لدعم فاعلية الرقابة الداخلية، خصوصاً من ناحية تطوير المجموعة المستندية، إضافة إلى بنية المعلومات وآليات عمله.

(3) الفرض الثالث:

"يواجه تطوير النظام المعلومات المحاسبي مخاطر وصعوبات مرتبطة بإدارة النظام المحاسبي وعناصره في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري".

للتحقق من هذا الفرض عرض الفصل الثاني (المبحث الثاني) المخاطر والمشكلات والصعوبات التي تواجه تطوير نظم المعلومات المحاسبية التي تم تصنيفها حسب علاقتها بأنشطة النظام المعلومات المحاسبي

وبحسب مصادرها، والتي ترتبط بأمن نظام المعلومات. كما تم تصنيف المخاطر التي تواجهها نظم المعلومات المحاسبية وحصر أثارها في تطوير نظم المعلومات المحاسبية.

تم التحقق من صحة الفرضية إحصائياً في الفصل الثاني (المبحث الثالث)، حيث تم تصميم قائمة استقصاء للتمكن من الحصول على المعلومات اللازمة المتعلقة بالمحاور التالية:

1- إدارة نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري

2- الأفراد ذوي العلاقة بعمل نظام المعلومات المحاسبي

3- عناصر نظام المعلومات المحاسبي: المادية والمعنوية

تم اختبار الفرض بتطبيق اختبار (One.Way ANOVA) الذي ظهرت نتائجه في الجدول التالي:

جدول (13) اختبار (ANOVA) لمدى وجود تباين حول المخاطر والصعوبات المرتبطة بإدارة النظام المحاسبي وبنيته، لغرض دعم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري، وفقاً للفئات المستقصى منهم

Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	According to Categories
0.056	2.22	0.15	5	0.076	Between Groups
		0.007	194	1.347	Within Groups
			199	1.424	Total

*دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 (المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

للمزيد راجع التحليل الإحصائي في الصفحة (108)

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أكبر من (0.05)، وعليه تم قبول الفرض. وهذا يعني أنه "لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم فيما يتعلق بالمخاطر والصعوبات التي تواجه تطوير النظام المحاسبي، لغرض دعم الرقابة الداخلية في الوحدة الإدارية". وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين فئات المستقصى منهم على أن هناك تحديات سوف تواجه تحديات وصعوبات لدعم فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

2.4.3: نتائج البحث:

استناداً إلى ما سبق يمكن تلخيص نتائج البحث في النقاط التالية:

- 1- يواجه تطوير النظام المعلومات المحاسبي تحديات بسبب ضعف فعالية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري. فالهياكل التنظيمية لا تراعي الأساس الرقابية المعروف مهنيًا وعالمياً، خصوصاً فصل السلطات (الاعمال) المتعارضة خاصةً اتخاذ القرار وتنفيذه.
- 2- يواجه تطوير النظام المعلومات المحاسبي تحديات مرتبطة بواقع عمل نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري، منها ما يخص تطوير المجموعة المستندية، ومنها ما يتعلق ببنية نظام المعلومات المحاسبي وآليات عمله
- 3- يواجه تطوير النظام المعلومات المحاسبي مخاطر وصعوبات مرتبطة بإدارة النظام المحاسبي وعناصره المادية والمعنوية، وعدم الاهتمام بتطوير الكوادر البشرية المسؤولة عن تشغيل ومراقبة النظام المحاسبي
- 4- كانت المشكلات التي تواجه تطوير نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات الحكومية السورية ثلاثة أنواع:
 - مشكلات يمكن تجاوزها داخل الوحدة الحكومية
 - مشكلات يمكن حلها لكن الحل مرتبط بأكثر من جهة، هنا تكون التحديات مشروطتجاوزها بمدة تجاوب وتعاون الجهات الأخرى.
 - مشكلات يتعذر تجاوزها في الأمد المنظور، وهي التي تشكل التحدي الأكبر
- 5- العوامل التي تخلق الصعوبات وتشكل تحديات تواجه تطوير نظام المعلومات المحاسبي منها عوامل متعلقة بالبيئة الداخلية، وعوامل تتعلق بالبيئة الخارجية

3.4.3: التوصيات:

من خلال النتائج المذكورة أعلاه توصي الباحثة بما يلي:

- 1- ضرورة العمل بالحلول الممكنة الواردة في الفصل الثالث من هذا البحث.
- 2- ضرورة العمل على مواجهة التحديات التي تحول دون تطوير نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية السورية، خاصة تلك المرتبطة بالوعين الأول والثاني (تحديات يمكن تجاوزها - تحديات مشروطة).

3- ضرورة تطوير التشريعات واللوائح السورية بما يتفق مع تطوير التكنولوجيا وخصوصاً نظم المعلومات المحاسبية وإدخال تكنولوجيا الحاسبات في العمل المحاسبي الحكومي حتى لا تكون التشريعات القائمة معيقاً للتطوير، على سبيل المثال تطوير المرسوم (488.489)

4- ضرورة تبني المعايير والإرشادات الدولية الخاصة بحماية أمن المعلومات المحاسبية وذلك للحد من مخاطر الاختراق والتلاعب.

5- ضرورة تدريب الكوادر البشرية وتأهيلها على أساليب تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

6- ضرورة إعادة هيكلة الاعمال في القطاع الحكومي، بحيث تراعي أسس الرقابة الداخلية وخاصةً فصل الاعمال المتعارضة خصوصاً فصل العمل المحاسبي عن العمل المالي من خلال تعديل النظام المالي الأساسي.

7- إصدار تشريعات تضبط أداء نظم الرقابة الداخلية لتعزيز فعالية النظام، وإيجاد آليات رقابية محكمة تضمن استقلالية التدقيق الداخلي وتوسيع مهامها لتشمل تقييم أداء الوحدات الادارية الحكومية.

المراجع:

المراجع باللغة العربية:

الكتب :

- 1- القاسم، عبد الرزاق، والمصري، تيسير، والطويل، ليلى، 2005، نظم المعلومات المحاسبية، جامعة دمشق.
- 2- الحاروني، محمد كمال، 1980، مراجعة الحسابات. ط8، دار المعارف المصرية، القاهرة.
- 3- أرينز ألفين، لوبك جميس، 2009. المراجعة، مدخل متكامل. دار المريخ، الرياض، السعودية.
- 4- الاتحاد الدولي للمحاسبين 2003، " إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة ".
- 5- الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2012. تقويم الرقابة الداخلية بالمنشآت. ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
- 6- القاضي، حسين يوسف، وآخرون، 2014، أصول المراجعة. منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- 7- المصري، تيسير، ويوسف، علي، 2011-2012، نظم المعلومات المحاسبية، مطبوعات جامعة دمشق.
- 8- بول، ج ستتيارات، مارشال رومني، 2009، نظم المعلومات المحاسبية، تعريب د. قاسم إبراهيم الحسني، (الرياض: دار المريخ للنشر) .
- 9- سالم، محمد يوسف، السيد أحمد السقا، هشام فاروق الإبياري، 2013، " الرقابة الداخلية - إطار فكري وتطبيقات عملية " الطبعة بدون نشر .
- 10- سلامة، عمرو ذكي عبد الوهاب، 2013، " المحاسبة الحكومية واليات مراجعة الوحدات الحكومية"، كلية التجارة جامعة طنطا.
- 11- الطرايرة، جمال، 2013، المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين،. الورقة الثالثة.
- 12- الأعسر، خديجة، 2016، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، القاهرة

رسائل ماجستير ودكتوراه:

- 13- إبراهيم، عادل عبدالرحمن، 2013، " إطار مقترح لتقييم الرقابة الداخلية في بيئة تشغيل البيانات الحكومية إلكترونيا - دراسة تطبيقية على الهيئة العامة للتأمين الصحي بجمهورية مصر العربية -"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنوفية.

- 14- أبو سعدة، حامد توفيق، 2020، "عوامل نجاح برامج أمن نظم المعلومات المحاسبية مع دراسة ميدانية على الشركات المصرية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
- 15- أبو كميل، سعد محمد، 2011، "تطوير أدوات الرقابة الداخلية لهدف حماية البيانات المعدة إلكترونياً. دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- 16- أحمد، أحمد العيسوي، 2020، " أثر تطبيق نظام المعلومات إدارة مالية الحكومة (GFMIS) على فعالية الرقابة المالية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة.
- 17- أحمد، وجدان علي، 2010، " دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة"، جامعة الجزائر، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التيسير، الجزائر .
- 18- الباي، شادي، 2017. دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر نظام المعلومات المحاسبي. رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.
- 19- الشاذلي، هبة الله، 2016، تقييم المراجع الداخلي للإدارة الشاملة للمخاطر باستخدام المراجعة المستمرة في بيئة تقنية المعلومات - دراسة نظرية وميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- 20- العازمي، فايز، 2012، دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية. رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال.
- 21- الفياض، علي، 2017، " دور تطبيق إرشادات منظمة INTOSAI الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.
- 22- بدوي، عبد السلام خميس، 2011، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 23- بنود، محمد خالد، 2014، دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية: الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، معوقات العمل وأفاق التطوير، رسالة ماجستير، جامعة حلب.
- 24- رويشد، محمد جمال، 2013، " مدى ملائمة المراجعة المستمرة في التحقق من التقارير المالية المنشورة إلكترونياً وتأثيرها على استقلال مراجع الحسابات"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- 25- زكي، جابر عبد الرحمن، 2010، "تطوير لجان المراجعة في رفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية بغرض تحسين جودة التقارير المالية: بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

- 26- زين، عبدالمالك، 2019، "أثر مخاطر نظام المعلومات المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات ومحاسبي الشركات لولايات الوادي، ورقلة، كلية الاقتصاد والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- 27- سنكري، سهى شفيق، 2013، "تقييم كفاءة أنظمة المعلومات المحاسبية في حماية البيانات والمعلومات في المصارف السورية"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق.
- 28- شيتور، علي، 2014، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
- 29- عبد الهادي، ايمان فتحى، 2017، "أطار مقترح لتقييم دور المراجعة الداخلية في تطوير الأداء الحكومي بالتطبيق على الوحدات ذات الطابع الخاص: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنوفية.
- 30- عبدالعزيز، حمدي نجيب، 2020، تقييم فاعلية النظام المحاسبي الحكومي في ظل تطبيقات أوراكل بالتطبيق على جامعة السادات، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنوفية .
- 31- عموري، عالية، 2020، دور فاعلية الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، جامعة حلب، كلية الاقتصاد.
- 32- عيسى، ادم يحيى، 2015، دور نظم المعلومات الإدارية في تطوير الأداء الإداري، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- 33- عبد الرحمن، علاء أحمد، 2022، " دور المراجعة المستمرة في تحسين جودة التقارير المالية بالوحدات الحكومية ": دراسة نظرية وتطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، مصر.
- 34- معتوق، مريم صالح، 2016، تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقاً لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الانتوساي (INTOSAI)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.

بحث أو ورقة عمل:

- 35- الخيرو، إيمان مؤيد، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج (COSO)، مجلة الاقتصادية والإدارية، مجلد 19، العدد 70، لا يوجد تاريخ نشر
- 36- القاضي، حسين، (2010)، مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة الداخلية، مجلة جامعة دمشق الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني.

- 37- أمين، وليد إبراهيم ، 2018، دراسة تحليلية لدور أجهزة الرقابة العليا في تطوير نظم الرقابة للحد من الفساد المالي بالوحدات الحكومية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد 9، العدد 2.
- 38- حمدي، سمو، 2002، دور تقنية المعلومات المحاسبية في تطوير نظم الرقابة الداخلية. مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد الأول، العدد 2.
- 39- زيدان، محمد سيد عبده ، 2018، "أطار مقترح لتفعيل دور المراجع الداخلي في الوحدات الحكومية بهدف ضبط النفقات وتطوير الرقابة الحكومية: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد 9، العدد 4.
- 40- زيود، لطيف، وعلي، حسين، آخرون، 2013، العوامل المؤثرة على فاعلية نظم المعلومات المحاسبية دراسة حالة فرع المصرف التجاري السوري في اللاذقية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة الاقتصاديات والقانونية، المجلد 35، العدد 7.
- 41- سلامة، السلطان، د.ت، " الاصلاح الإداري " (الصحفية الالكترونية) ، بحث منشور جامعة دمشق، ص 8-9
- 42- عبدالله، جوهره، و الشتي، هاني بن خالد، 2023، " تأثير إجراءات الرقابة المالية وأساليب تطبيقها على جودة نظم المعلومات المحاسبية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية "، المجلة العربية للإدارة، العدد الاول .
- 43- عمر، رأفت عبد المحسن، 2013، " مراجعة لجنة الإشراف على تكنولوجيا المعلومات لضمان فعالية أنظمة الرقابة الداخلية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع.
- 44- عنبر، أسيل جبار وكاظم، هديل مهدي، 2016، " فاعلية الرقابة على المال العام في ظل ظاهرة النزوح الداخلي وتأثيرها على الإيفاء بمتطلبات الإصلاح الإداري: دراسة استطلاعية تحليلية لآراء عينة من العاملين في عدد من الوحدات الحكومية التي تعرضت لأزمة النزوح الداخلي "، بحث منشور في المؤتمر الدولي الحادي عشر، جامعة كربلاء، العراق.
- 45- عنبر، أسيل جبار، 2013، "رقابة ديوان الرقابة المالية الاتحادي على الجهات التنفيذية ودوره في الاصلاح الإداري ودعم الأداء الحكومي (دراسة تحليلية) ، مؤتمر العلمي السنوي الثاني الذي يقيمه ديوان الرقابة المالية الاتحادي، بغداد، العراق.

- 46- غنيمات، عبدالله عقله، و صيام، وليد زكريا، (2011)، العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7.
- 47- مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، منقول عن: رضوان، رأفت علي " المبادئ الأصولية والأساليب الفنية في مراجعة الحسابات المالية "، بدون ناشر، 2002-2003.
- 48- محروس، رمضان عارف، 2021، التحول الإلكتروني وتطوير نظام المعلومات الحكومي المصري: دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد 22، العدد 3
- 49- محمد، مؤمن فرحات السيد، 2021، أثر تطبيق نظام GFMIS على خصائص المعلومات المحاسبية كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية (دليل تطبيقي من وزارة المالية المصرية)، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد 10، العدد 1.
- 50- وهدان، محمد علي، و الشعراوي، حاتم عبد الفتاح، وآخرون، 2020، تقييم أثر فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني طبقاً لمعايير المراجعة الدولية - دراسة ميدانية، المجلة العلمية للبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، المجلد 39، العدد 4.
- 51- المهاني، محمد خالد، سلوم، 2007، تنفيذ الموازنة العامة و علاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد 65، العراق
- القوانين والمراسيم :**
- 52- المرسوم التشريعي رقم (64) لعام 2003 المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية، الجزء الأول، العدد 39، لعام 2003.
- 53- لمادة رقم (2) من المرسوم التشريعي رقم 182 لعام 1969 المعدل بالقانون رقم 24 لعام 1981 المتضمن إحداث الهيئة المركزية للرقابة و التفتيش
- 54- القانون المالي الأساسي للدولة في سورية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006 .
- 55-

الروابط:

- 1-The framework for Control , Available From: www.the.IIA.org , www.coso.org
- 2-Thomas p., 2010.Management's Responsibility for Internal Controls. Office of the New York State Comptroller,p6, <https://www.osc.state.ny.us>
- 3-Russell w.,2009.Internal control – An Overview. State Auditor, Department of Audits Accounts,p16, <https://sao.georgia.gov>.

- 4-Office of Thrift Supervision,2003, Section: Internal Control.Section 340,p4,
<https://ithandbook.ffiec.gov>
- 5-David M., 1999.Standards For Internal Control in The Federal Government. United States Accounting Office,p8, <https://www.gao.gov>
- 6- <http://www.internalauditor.me>
- 7-manual of procedures, psab supplement 2, internal control structure.p6 <https://www.aps.edu>
- 8-TUNJI S., 2013.effective internal controls system as antidote for distress in the banking industry in nigeria. journal of economics and international. business research, vol 1(5),P7.
- 9-COSO,2009,Internal Control. Integrated Framework,Guidance on Monitoring Internal Control Systems,p1.
- 10-Symantec, "IT Risk Management Report 2: Myths and Realities" www.symantec.com , 2008.
- 11-INTOSAI, (2016), Available at:<http://asa.gov.eg/issai/issai.rar> INTOSAI GOV9100, Available at: [http://www.intosai.org.ar/issai/executive/summaries/view/article/intosai.gov.9100.guidelines.for.%2520internal.control.standards.for.the.public.sector.html](http://www.intosai.org/ar/issai/executive/summaries/view/article/intosai.gov.9100.guidelines.for.%2520internal.control.standards.for.the.public.sector.html)
- 12- INTOSAI, ISSAI.200, (2016), Available at: <http://asa.gov.eg/issai/issai.rar>
- 13- INTOSAI, ISSAI.300, (2016), Available at: <http://asa.gov.eg/issai/issai.rar>
- 14-INTOSAI, ISSAI.400, (2016), Available at: <http://asa.gov.eg/issai/issai.rar>
- 15-ISACA, Cobit5, (2012), A Business Framework for the Governance and Man.agement of Enterprise IT, Available at: <https://www.mitigasi.bencana.bpbd.kotabogor.go.id/uploads/edukasi/COBIT5.pdf>
- 16- ISACA, (2002), Continuous Auditing: Is It Fantasy or Reality?. Information Sys.tem.s Control Journal, Vol. 5, PP. 1. 4
- 17-AICPA.CICA, (2001), SysTrust Principles and Criteria for Systems Reliabil.ity, available at: https://egrove.olemiss.edu/cgi.viewcontent.cgi?arti.cle=1510&context=aicpa_prof
- 18-Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO,(2013), Internal Control.Integrated Framework, Executive Summary.
- 19- The Institute of Internal Auditors (IIA), (2006), Continuous Auditing Implica.tions for Assurance, Monitoring, and Risk: Assessment, Global Tech.nology Audit Guide, IPPF – Practice Guide,pp.1–33.available at: <https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/GTAG%203%20%20Continuous%20Auditing%20Implications%20for%20Assurance%20Monitoring%20and%20Risk%20Assessment.pdf>
- 20- Russell W.Hinton,2009.op.cit.p17
- 21-Peter F., 2008. Internal Control Manual, Volume 1, General Accounting Division. p11

- 1- Abu – Musa,Ahmed , " Information technology and its implications for internal auditing: An empirical study of SaudiOrganization" , Managerial Auditing Journal , Vol.23 , 2009
- 2- Alvin A.Arens and James K. loebbecke , Auditing: An integrated approach , seven edition , prentice –hall international , Inc,1997, p.1
- 3- Al Waeli, A. J., Hanoon, R. N., Ageeb, H. A., & Idan, H. Z. (2020). Impact of Accounting Information System on Financial Performance with the Moderating Role of Internal Control in Iraqi Industrial Companies: An Analytical Study. Jour of Adv Research in Dynamical & Control Systems, 12(8), 246.261.
- 4- Arens A, Elder R, Beasley M, 2014.Auditing& Assurance Services, An integrated Approach
- 5- Appiah. (2014). Computerised Accounting Information Systems: Lessons in State.Owned Enterprise in Developing Economies in Ghana: Journal of Finance and Management in Public Services
- 6- Abu Musa , Ahmed , " Evaluating the Security Controls of CAIS in Developing Countries: An Examination of Current Research" , Information Management&Computer Security, Vol. 15, Iss. 1,2007.
- 7-A Lewaba S., 2011.Internal Control and its Contributions to Organizational Efficiency and Effectiveness. Thesis Mater, Kwame Nkrumah University of Science and Technology,p26
- 8- Brunsson , Nils (2006) "Administrative reforms as routines" , Scand inavian Journal of Management , vol 22, issue 3
- 9- Bukenya Moses. (2014). Quality of accounting information and financial performance of Uganda’s public sector. 2(5), 183.203: American Journal of Research Communication
- 10- Abu Musa , Ahmed , . Investigating The Perceived Threats of Computerized Accounting Information Systems In Developing Countries An Empirical Study on Saudi Organizations", Journal Of King Saud University , Vol.18 , 2005
- 11-Coff, Russell, & Flamholtz, Eric, & Searfoss, Gerald, "Developing Human Resource Accounting as a Human Resource Decision Support System
- 12- Chou, C. C., & Chang J, C., (2010), Continuous auditing for web.released finan.cial information, Review of Accounting and Finance, Vol.9, No.1, PP.4.32
- 13-COSO," Internal Control – Integrated Framework , the Committee Sponsoring Organization of Treadway Commission , www.coso.org, 1992
- 14-David. B, Boonstral. A, Kennedy. G , (2009), Managing information systems: strategy and organization 3dred ,financial times press
- 15- Edward K.F. chow.,2005.Internal Control and Risk Management. Hong Kong Institute of Certified Public Accountants,p10, <https://app1.hkicpa.org.hk>
- 16- Fred M.Siame , Contributions and challenges in the Fight against corruption: an auditor general’s perspective , International. Journal of Government Auditing , vol 29, Iss4 , October 2002 , pp7.8
- 17- Haynes, R., & Li, C., (2016), Continuous Audit and Enterprise Resource Planning Systems: A Case Study of ERP Rollouts in the Houston, TX Oil and Gas Industries, Journal of Emerging Technologies in Accounting, Vol. 13, No. 1, PP. 171.179

- 18-IFAC, "IPSAS no.1: "Presentation of Financial Statements", (New York), IFAC, Dec 2010.
- 19-ISACA, "A Business Framework for the Governance and Management Enterprise IT", www.isaca.org ,2012
- 20- Kuhn, J. R., & Sutton, S. G., (2010), Continuous auditing in ERP system environments: The current state and future directions, *Journal of Information Systems*, Vol.24, No.1, PP.91.112.
- 21- laI Balkaran , Curbing corruption, the Internal Auditor , vol. 59, No 1, February 2002,. pp41.42
- 22- Loch , et al ,""Threats to Information Systems: Today's Reality Yesterday Understands" , *MIS Quarterly* , vol. 16 , No.2 , 1992
- 23-Li, P., Chan, D. Y., & Kogan, A., (2016), Exception Prioritization in the Continuous Auditing Environment: A Framework and Experimental Evaluation, *journal of information systems*, Vol. 30, No. 2, PP. 135–157
- 24- Ljeoma, N., (2014), The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) On Reliability, Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria, *International Journal Of Technology Enhancements And Emerging Engineering Research*, VOL2, ISSUE 3
- 25- Marshall B. Romney & Paul John Steinhart , *Accounting Information Systems* , 10th Edition ,USA. Prentice Hall , 2006, chpter8
- 26-Moscove.S.A.M.G.Simkin and N.A.Bagranoff , core concepts of Accounting Information Systems , 7th ed. Johu Wiley and sons, Inc.2001
- 27- OFORI W., 2011.effectiveness of internal controls:a perception or reality?. thesis Mater,Kwame Nkrumah University of Science and Technology,P14
- 28-Pathak, J., Chaouch, B., & Sriram, R. S., (2005), Minimizing cost of continuous audit: Counting and time dependent strategies, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.24, No.1, PP.61.75
- 29-Pickett, K. H. Spencer," *The Internal Auditing Handbook*" , 3rd Wiley , 2010
- 30-Raja, J., & Ramakrishnan, M., (2017), Implementing continuous auditing and compression technique in log auditing, In 2016 Eighth International Conference on Advanced Computing (ICoAC), PP.196.200
- 31-Rick Hayes & A mold Schiler with order , *Principles of Auditing* , UK, McGraw , 1999
- 32- Rommeny, M. B, & Steinbant, P. J., (2012), *Accounting Information Sys – tem*,12th edition.
- 33-Romney Marshall , and steinbart paul johan , (2015) , *accounting information systems*, 13thby pearson Education , Inc prentice hall , New jersey
- 34-Romney, Marshall & Steinbart, Pauljohn (2003). *Accounting information systems*, 9th International Edition, Prentice Hall
- 35-Singleton, T., & Singleton, A. J., (2005), Auditing headaches? Relieve them with CAR, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol.16, No.4,PP.17.27.
- 36-Singh, K., Best, P. J., Bojilov, M., & Blunt, C., (2014), Continuous auditing and continuous monitoring in ERP environments: Case studies of application implementations, *Journal of Information Systems*, Vol.28, No.1, PP. 287.310

- 37-Spira, L. F., & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- 38-Sutopo, B., Wulandari, T. R., Adiati, A. K., & Saputra, D. A., (2017), E.government, audit opinion, and performance of local government administration in Indonesia, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, Vol.11, No.4, PP. 6.22
- 39- Soedarsono , S, Mulyani S,. Tugiman , H.,& Suhardi , D.,(2019):Information Qulity and Management Support as Key Factors in the Application of Continuous Auditing and Continuous Monitoring: An Empirical Study in th Government Sector of Indonesia, *Contemporary Economics* , Vol. 13, No. 3,pp335.351.
- 40- Sandra thao Thu Thi le,2016.INTERNALCONTROL.Thesis in Business Adminstration, University of Iceland, Faculty of Business Administration,p20
- 41- Torkura, K. A., Sukmana, M. I., Cheng, F., & Meinel, C., (2021), Continuous auditing and threat detection in multicloud infrastructure, *Computers & Security*, Vol. 102(102124), PP.121
- 42- Turner , lesLie , &weickenannt andrea , & Copeland mary 2016, accounting in formation systems: cotrolsand processe3th ed , wiley
- 43- Veerankutty, F., Ramayah, T., & Ali, N. A., (2018), Information technology governance on audit technology performance among Malaysian public sector auditors, *Social Sciences*, Vol.7, No.8, PP. 2.19.
- 44- Wen, Y., (2021), Research on XBRL Continuous Internal Audit under the Big Data, *Journal of Physics: Conference Series*, Volume 2050, 3rd International Conference on Industrial Applications of Big Data and Artificial Intelligence (BDAI 2021) 23.25 September 2021, Wuhan, China.
- 45-Zhao, N., Yen, D. C., & Chang, I.C., (2004), Auditing in the E.Commerce Era, *Information Management & Computer Security*, Vol. 12, No. 5, PP. 389 .400

a

الملاحق

ملحق (1)



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

استمارة استقصاء

حضرات السادة المحترمين ...

تحية طيبة

بهدف دعم النشاط الرقابي والإسهام في تحسين أداء الوحدات الحكومية، في الظروف الاستثنائية الراهنة، تقوم الباحثة بإعداد بحث علمي بعنوان:

تحديات تطوير نظم المعلومات المحاسبية لتعزيز الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية (دراسة تحليلية)

أرجو منكم دعم جهود الباحثة، والإجابة على قائمة الأسئلة المرفقة، بأمانة وموضوعية. علماً أن بيانات القائمة سيتم التعامل معها بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي. نقدر لكم جهودكم، ودعمكم للبحث العلمي، لئتمكّن من تعزيز أداء الوحدات الحكومية.

تفضلوا بقبول فائق الاحترام مع جزيل الشكر والتقدير

الأستاذ المشرف

الباحثة

الدكتور تيسير المصري

هيلين عيسى

القسم الأول: البيانات الديمغرافية:

1. الاسم (اختياري):
2. رقم الهاتف (اختياري):
3. البريد الإلكتروني (اختياري):
4. الوحدة الحكومية التابع لها:
5. الوظيفة التي تشغلها فيها (يرجى وضع إشارة ✓ في الحقل المناسب لوظيفتك)

مدير نظام المعلومات المحاسبية (مدير الحسابات)	موظف في مديرية الحسابات	مراقب داخلي	موظف في وزارة المالية	مراقب حسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية	عضو هيئة تدريسية (أستاذ جامعي، معيد)

6. المؤهل العلمي: يرجى وضع إشارة ✓ في الحقل المناسب لشهادتك:

إجازة جامعية	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراه	غير ذلك (يرجى ذكرها)

7. التخصص العلمي: يرجى وضع إشارة ✓ في الحقل المناسب لتخصصك:

المحاسبة	إدارة أعمال	الاقتصاد	العلوم المالية والمصرفية

8. عدد سنوات الخبرة: يرجى وضع إشارة ✓ في الحقل المناسب لعدد سنوات خبرتك:

أقل من (5) سنوات	(5) وأقل من (10) سنوات	(10) وأقل من (15) سنة	(15) سنة وأكثر

القسم الثاني:

يرجى وضع إشارة ✓ في الحقل المناسب. (يمكنكم عند الضرورة، توضيح بعض اجابتكم بملاحظات اضافية، لتكون متممة لهذه القائمة)

المحور الأول: حول تطوير نظام الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية

الموضوع	موافق	محايد	غير موافق
أولاً فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي لوحداتكم الإدارية:			
(1) البنية التنظيمية (هيكلية الوظائف) الحالية لا تراعي حجم العمل المنوط بكل وظيفة			
(2) البنية التنظيمية تراعي مسألة الفصل بين السلطات .			
(3) رغم توزيع السلطات هناك مركزية حقيقية واضحة في اتخاذ القرارات			
(4) هناك تداخل (أحياناً) في سلطات اتخاذ القرارات الإدارية			
(5) التوصيف الوظيفي يمنح سلطات، يفترض توزيعها وليس جمعها (مثلاً: المسؤول المالي يشارك في اتخاذ القرارات الأعلى + وهو مسؤول أيضاً عن توثيق العمليات، وتخزين بياناتها، وعن اعداد البيانات المالية)			
(6) التوصيف الوظيفي للوظائف الإدارية، يتيح تسليم وظائف إدارية لأشخاص غير مختصين في مجالات العلوم الإدارية			
ثانياً فيما يتعلق بتنظيم أعمال:			
(7) يوجد في الوحدة الإدارية "دليل" (ورقي أو الكتروني) خاص بكيفية تنفيذ الأعمال، يستخدمه العاملون عند الحاجة			
(8) يدرك العاملون المسؤوليات المنوط بهم تحمله، عن الأعمال التي يقومون بها.			
(9) يتم تطوير آليات العمل كلما اقتضت ضرورات تحسين اداء الأعمال			
(10) تستخدم نماذج محددة مسبقاً للوثائق والمستندات			
(11) نماذج الوثائق والمستندات يتم تطويرها كلما اقتضت الضرورة			
(12) يتم استخدام الوثائق والمستندات من قبل ذوي الشأن بشكل سليم			
(13) هناك ضعف أداء واضح في تنفيذ الأعمال والمهام الإدارية			

14	لم تلاحظ أي تغيير في أداء الأعمال وتنظيمها وتوثيقها بعد انطلاق المشروع الوطني للإصلاح الإداري		
15	ظهور الحاجة إلى تدريب وتنمية قدرات الإدارة والأفراد القائمين على النظام المحاسبي .		
ثالثاً	قواعد وإجراءات الرقابة الداخلية		
16	لا توجد شفافية في تنفيذ الأعمال (يتم انجازها بسرية تامة)		
17	تتفد بعض الأعمال والعمليات (المالية مثلاً) من قبل اشخاص تربطهم علاقات ثقة وتعاون كبيرين		
18	ينفذ العاملون أعمالهم ويؤدون مهامهم بشكل تلقائي روتيني		
19	قليلاً ما يتم تغيير الأشخاص المسؤولين عن أداء بعض الأعمال والوظائف (لا يوجد تدوير للأعمال والوظائف)		
20	لا يوجد اهتمام بمسألة تدريب وتأهيل العاملين بهدف تحسين أدائهم		
21	توجد إجراءات رقابية قوية على موجودات وحدتك الإدارية ودفاترها وأداء أفرادها		
22	تراعي ادارتكم في قراراتها (عند التعيين او اعتماد عمل ما) الضغوط التي تأتيها من جهات خارجية (سلطة أعلى أو سلطة سياسية ...)		
23	لا تهتم الادارة بمسألة الكفاءة (الخبرة والتخصص) عند تعيين أفراد، موصى بتعيينهم من جهة خارجية		
24	تجري الإدارة اجتماعات دورية لتقييم فعالية الرقابة الداخلية		

المحور الثاني: حول واقع تطوير نظام المعلومات المحاسبي

اولاً:	في ما يخص تطوير المجموعة المستندية (المستخدمة في توثيق بيانات العمليات ونقلها إلى داخل نظام المعلومات المحاسبية):		
25	تطوير المجموعة المستندية شمل أنواع المستندات المستخدمة (ظهرت مستندات جديدة)		
26	تطوير المجموعة المستندية شمل محتويات المستند		
27	تطوير المجموعة المستندية طال مكان تخزين المستند بحيث أمكن		

			الاحتفاظ به في مكان آمن، بعيداً عن سلطة من سبق أن وقع عليه	
(28)			تطوير المجموعة المستندية راعي عدم جواز تعديل بيانات المستند، بعد انتهاء العملية ذات العلاقة وتخزين بيانات المستند.	
(29)			مع تطوير المجموعة المستندية تم التحول من المستندات الورقية إلى المستندات الالكترونية	
ثانياً: فيما يتعلق ببنية نظام المعلومات المحاسبي وأليات عمله:				
(30)			تم تحديث الأجهزة والوسائط المستخدمة في: إدخال البيانات، تخزينها، ومعالجتها، وفي توصيل المعلومات المتولدة داخل نظام المعلومات المحاسبي	
(31)			تم تحديث برمجيات نظام المعلومات المحاسبي (المستخدمة في: إدخال البيانات، تخزينها، ومعالجتها، وفي توصيل المعلومات المتولدة داخل نظام المعلومات المحاسبي، أو في أي منها)	
(32)			تم إعادة توزيع الأعمال بين العاملين في مركز انتاج المعلومات المحاسبية (مركز تشغيل البيانات)، ضماناً لسلامة قواعد ومعايير واجراءات الرقابة الداخلية	
(33)			تم فصل سلطة "إدارة" مركز انتاج المعلومات عن سلطات تنفيذ العمليات والقرارات المالية والادارية (عن سلطات: مدير الادارة، المدير المالي، مدير الشؤون القانونية ومدير الشؤون الفنية، الخ) وإلحاقها بسلطة الادارة الاعلى او بسلطة رقابية عليا في الوحدة الإدارية	
(34)			يتم ادخال بيانات العمليات بعد مطابقة المستندات والتحقق من سلامة بياناتها ومن دقة إظهارها لمعطيات الواقع	
(35)			لا تسمح اجراءات عمل نظام المعلومات في مركز انتاجها، بمسح بيانات تم ادخالها لتعديلها	
(36)			يتم تقديم التقارير والمعلومات المحاسبية في الوقت المحدد، دون اي تأخير	
(37)			يتم تقديم معلومات محاسبية توضيحية ملائمة عند الضرورة	
(38)			تهتم الجهة المعنية بالرقابة الداخلية، في وحدتكم الادارية، بالتحقق	

			الدوري من كفاءة وفعالية نظام المعلومات المحاسبية
(39)			تتوفر قنوات اتصال مناسبة تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأي مخالفة أو انحراف .

المحور الثالث: حول المخاطر والصعوبات التي تواجه تطوير النظام المعلومات المحاسبي، لغرض دعم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري

أولاً: إدارة نظام المعلومات المحاسبي			
(40)			يتوافق عمل النظام المحاسبي مع القوانين النافذة
(41)			لا يوجد دليل لإجراءات العمل المحاسبي، واضح ومكتوب
(42)			إجراءات العمل داخل النظام المحاسبي عبارة عن أعراف سائدة وإجراءات متبعة منذ زمن
(43)			يخضع مسؤول النظام المحاسبي لسلطة المسؤول المالي، ويضطر لتنفيذ طلباته وأوامره
(44)			لا توجد إجراءات رقابية كافية وواضحة على رقابة مدخلات النظام المحاسبي
(45)			لا يوجد لدى الإدارة اهتمام بتطوير النظام المحاسبي وتحسين أدائه
(46)			يمكن الوصول إلى بيانات النظام المحاسبي من قبل الشخص المخول في أي وقت
(47)			تقوم الجهة المسؤولة عن النظام المحاسبي بإجراء تقييمات دورية للمخاطر التي يتعرض لها النظام
ثانياً: الأفراد ذوي العلاقة بعمل نظام المعلومات المحاسبي			
(48)			توكل مهام العمل المحاسبي إلى أفراد لا يحملون شهادة تخصص في المحاسبة
(49)			المستوى العلمي لا يتناسب مع خصوصية العمل المحاسبي (مع طبيعة وصعوبة الأعمال المحاسبية المطلوب أدائها)
(50)			الخبرات العملية غير كافية لأداء الأعمال المحاسبية المعقدة (كتطبيق المعايير المحاسبية ومبادئها وقواعدها، وإعداد القوائم والتقارير المطلوبة ...)
(51)			سبق أن ظهرت حالات غش أو تلاعب في البيانات (الموثقة في

			المستندات، الدفاتر والسجلات)	
(52)			لا توجد رغبة لدى العاملين لتطوير أدائهم لأعمالهم	
ثالثاً:			عناصر نظام المعلومات المحاسبي: المادية والمعنوية	
(53)			يعتمد النظام المحاسبي حتى الآن على المستندات والسجلات الورقية	
(54)			تم ادخال الكمبيوتر في أعمال تخزين ومعالجة البيانات	
(55)			يتم الاحتفاظ بالأجهزة والسجلات والمستندات في مكان يتعدّر الوصول إليه، إلا في اوقات محددة ومن قبل المخولين فقط	
(56)			حدث أن تم التسلل إلى مكان حفظ الاجهزة، والمستندات والسجلات المحاسبية	
(57)			حدث أن تم الدخول إلى اجهزة نظام المعلومات المحاسبي وبياناته بشكل غير مشروع (لتعديل بيانات مسجلة أو قيود محاسبية ...)	
(58)			حدث أن تضررت اجهزة النظام بسبب ظروف بيئية محيطية (انقطاع التيار الكهربائي، أمطار ورطوبة، كوارث، تخريب، الخ.)	
(59)			تتعطل بعض مكونات النظام المادية بسبب تقادمها التكنولوجي	
(60)			البرمجيات المستخدمة في النظام قديمة نسبيا	
(61)			يتعذر أحيانا الاستفادة من تطبيقات حديثة بسبب عدم توافق البرمجيات المستخدمة	
(62)			غالبا ما يحدث تأخر في معالجة البيانات وإنتاج المعلومات	
(63)			تلاحظ أن اجراءات أمن النظام المحاسبي ضعيفة	
(64)			حدث أن تعرض النظام المحاسبي لأعطال بسبب هجمات فيروسية	
(65)			حدث أن فقدت بيانات النظام، أو بعضها، وتعذر استعادتها، بسبب عدم حفظ نسخ منها في أماكن أمنية	
رابعاً			سبل تطوير نظام المعلومات المحاسبي لتنفيذ الرقابة الداخلية	
(66)			تطبيق معايير ومبادئ رقابة الأداء داخل النظام المحاسبي	
(67)			تطبيق معايير الجودة واعتماد مبادئها ونشر مفاهيمها في الوحدة الادارية بعمومها، وداخل النظام المحاسبي	
(68)			الفصل التام بين المهام المالية في الوحدة الادارية، وبين مهام العمل	

			المحاسبي	
			تطوير المكونات المادية للنظام ومكوناته المعنوية	(69)
			الاستعانة بخبراء وخصائيين في مجال المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات	(70)
			تحسين وسائل الاتصال والمتابعة	(71)
			تحسين بيئة عمل النظام المحاسبي خاصة التكنولوجية والاجتماعية	(72)
			اعتماد المعايير الدولية المتعلقة بأداء القطاعات الحكومية	(73)
			تحسين أداء العاملين داخل النظام المحاسبي وزيادة معارفهم وخبراتهم	(74)
			إلحاق مسؤوليات العمل وإدارة النظام المحاسبي بأعلى سلطة تنفيذية، وربطها مباشرة بسلطة أعلى منها	(75)

مع جزيل الشكر لجهودكم وحسن تعاونكم

يرجى ذكر أيّه ملاحظات أو إضافات أو إيضاحات ترونها ضرورية (يكفي الإشارة إلى رقم السؤال وكتابة الإيضاحات إلى جانبه):.....

ملحق (2)

➤ اختبار مدى اتساق قائمة الاستقصاء

Correlations

		تطوير النظام المحاسبي لفاعليه الرقابه الداخليه (المستقل)	تطوير نظم الرقابه الداخليه، وزياده فاعليتها في الوحدات الحكوميه (التابع)	المخاطر والصعوبات التي تواجه تطوير النظام المحاسبي، لغرض دعم الرقابه الداخليه	المحور الكلي
تطوير النظام المحاسبي لفاعليه الرقابه الداخليه (المستقل)	Pearson Correlation	1	.675**	.651**	.924**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
	N	200	200	200	200
تطوير نظم الرقابه الداخليه، وزياده فاعليتها في الوحدات الحكوميه (التابع)	Pearson Correlation	.675**	1	.717**	.879**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000
	N	200	200	200	200
المخاطر والصعوبات التي تواجه تطوير النظام المحاسبي، لغرض دعم الرقابه الداخليه	Pearson Correlation	.651**	.717**	1	.839**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000
	N	200	200	200	200
المحور الكلي	Pearson Correlation	.924**	.879**	.839**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	
	N	200	200	200	200

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

➤ اختبارات الفرض الأول

➤ Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	200	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	200	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.684	24

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
البنية التنظيمية (هيكلية الوظائف) الحالية لا تراعي حجم العمل المنوط بكل وظيفة	200	2.93	.302
البنية التنظيمية تراعي مسألة الفصل بين السلطات	200	1.29	.588
رغم توزيع السلطات هناك مركزية حقيقية واضحة في اتخاذ القرارات	200	2.93	.282
هناك تداخل (أحياناً) في سلطات اتخاذ القرارات الإدارية	200	2.94	.258
التوصيف الوظيفي يمنح سلطات، يفترض توزيعها وليس جمعها (مثلاً: المسؤول المالي يشارك في اتخاذ القرارات الأعلى.....	200	2.93	.302
التوصيف الوظيفي للوظائف الإدارية، يتيح تسليم وظائف إدارية لأشخاص غير مختصين في مجالات العلوم الإدارية	200	2.94	.238
يوجد في الوحدة الإدارية "لليل" (ورقي أو الكتروني) خاص بكيفية تنفيذ الأعمال، يستخدمه العاملون عند الحاجة	200	1.08	.290
يدرك العاملون المسؤوليات المنوط بهم تحمله، عن الأعمال التي يقومون بها.	200	1.12	.332
يتم تطوير آليات العمل كلما اقتضت ضرورات تحسين أداء الأعمال	200	1.11	.314
تستخدم نماذج محددة مسبقاً للوثائق والمستندات	200	2.92	.280
نماذج الوثائق والمستندات يتم تطويرها كلما اقتضت الضرورة	200	1.93	.363
يتم استخدام الوثائق والمستندات من قبل ذوي الشأن بشكل سليم	200	1.92	.332
هناك ضعف أداء واضح في تنفيذ الأعمال والمهام الإدارية	200	2.84	.394
لم تلحظ أي تغيير في أداء الأعمال وتنظيمها وتوثيقها بعد انطلاق المشروع الوطني للإصلاح الإداري	200	2.83	.402
ظهور الحاجة إلى تدريب وتنمية قدرات الإدارة والأفراد القائمين على النظام المحاسبي.	200	2.83	.398
لا توجد شفافية في تنفيذ الأعمال (يتم إنجازها بسرية تامة)	200	2.88	.374
تتخذ بعض الأعمال والعمليات (المالية مثلاً) من قبل أشخاص تربطهم علاقات ثقة وتعاون كبيرين	200	1.92	.358
ينفذ العاملون أعمالهم ويؤدون مهامهم بشكل تلقائي روتيني	200	2.87	.366
قليلاً ما يتم تغيير الأشخاص المسؤولين عن أداء بعض الأعمال والوظائف (لا يوجد تدوير للأعمال والوظائف)	200	2.88	.326
لا يوجد اهتمام بمسألة تدريب وتأهيل العاملين بهدف تحسين أدائهم	200	2.88	.395
توجد إجراءات رقابية قوية على موجودات وحدتكم الإدارية ودفاترها وأداء أفرادها	200	1.94	.304
تراعي ادارتكم في قراراتها (عند التعيين او اعتماد عمل ما) الضغوط التي تأتيها من جهات خارجية (سلطة أعلى أو سلطة سياسية..)	200	2.94	.247
لا تهتم الادارة بمسألة الكفاءة (الخبرة والتخصص) عند تعيين أفراد، موصى بتعيينهم من جهة خارجية	200	2.93	.264

تجري الإدارة اجتماعات دورية لتقييم فعالية الرقابة الداخلية	200	1.10	.301
Valid N (listwise)	200		

One-Sample Test

Test Value = 1.5

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
البنية التنظيمية (هيكليه الوظائف) العاليه لا تراعى حجم العمل المنوط بكل وظيفه	67.189	199	.000	1.435	1.39	1.48
البنية التنظيمية تراعى مسأله الفصل بين السلطات	-5.173	199	.000	-.215	-.30	-.13
رغم توزيع السلطات هناك مركزية حقيقه واضحه في اتخاذ القرارات	71.351	199	.000	1.425	1.39	1.46
هناك بداخل (أحياناً) في سلطات اتخاذ القرارات الإداريه	78.832	199	.000	1.440	1.40	1.48
الوصيف الوظيفي يمنح سلطات، يفرض توزيعها وليس جمعها (مثال: المسؤول المالي يشارك في اتخاذ القرارات الأعلى.....	67.189	199	.000	1.435	1.39	1.48
الوصيف الوظيفي للوظائف الإداريه، يتيح تسليم وظائف إداريه لأشخاص غير مختصين في مجالات العلوم الإداريه	85.536	199	.000	1.440	1.41	1.47
يوجد في الوحدة الإداريه "دليل" (ورقي أو الكتروني) خاص بكيفية تنفيذ الأعمال، يستخدمه العاملون عند الحاجة	-20.491	199	.000	-.420	-.46	-.38
يدرك العاملون المسؤوليات المنوط بهم تحمله، عن الأعمال التي يقومون بها.	-15.996	199	.000	-.375	-.42	-.33
يتم تطوير آليات العمل كلما اهتضت ضرورات تحسين أداء الأعمال	-17.583	199	.000	-.390	-.43	-.35
تستخدم نماذج محدده مسبقاً للوثائق والمستندات	71.575	199	.000	1.415	1.38	1.45
نماذج الوثائق والمستندات يتم تطويرها كلما اهتضت الضروره	16.969	199	.000	.435	.38	.49
يتم استخدام الوثائق والمستندات من قبل ذوي الشأن بشكل سليم	18.128	199	.000	.425	.38	.47
هناك ضعف أداء واضح في تنفيذ الأعمال والمهام الإداريه	48.107	199	.000	1.340	1.29	1.39
لم تلحظ أي تغير في أداء الأعمال وتنظيمها وتوزيعها بعد انطلاق المشروع الوطني للإصلاح الإداري	46.744	199	.000	1.330	1.27	1.39
ظهور الحاجة إلى تدريب و تنمية كدرات الإدارة و الأفراد العاملين على النظام المحاسبي .	47.412	199	.000	1.335	1.28	1.39
لا توجد شفافية في تنفيذ الأعمال (بتم انجازها بسريه تامه)	51.956	199	.000	1.375	1.32	1.43
تتخذ بعض الأعمال والعمليات (الماليه مثالاً) من قبل أشخاص تربطهم علاقات ثقة وتعاون كبيرين	16.378	199	.000	.415	.37	.46
يخط العاملون أعمالهم ويؤتون مهامهم بشكل تلقائي روتيني	52.973	199	.000	1.370	1.32	1.42
قليل ما يتم تعيين الأشخاص المسؤولين عن أداء بعض الأعمال والوظائف (لا يوجد تدوير للأعمال والوظائف)	59.906	199	.000	1.380	1.33	1.43
لا يوجد اهتمام بمسأله تدريب وتأهيل العاملين بهدف تحسين أدائهم	49.352	199	.000	1.380	1.32	1.44
توجد إجراءات رقابيه قوية على موجودات وحدتكم الإداريه ودقائرها وأداء أفرادها	20.699	199	.000	.445	.40	.49
تراعى ادارتكم في قراراتها (عند التعيين او اعتماد عمل ما) الضغوط التي تأتيها من جهات خارجيه (سلطه أعلى أو سلطه سياسيه ...)	82.114	199	.000	1.435	1.40	1.47
لا تهتم الاداره بمسأله الكفاءه (الخبره والخصص) عند تعيين أفراد، موصي بتعيينهم من جهه خارجيه	76.320	199	.000	1.425	1.39	1.46
تجري الإدارة اجتماعات دوريه لتقديم فعاليتها الرقابيه الداخليه	-18.809	199	.000	-.400	-.44	-.36

ANOVA

تطوير نظم الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.088	5	.018	1.264	.281
Within Groups	2.716	194	.014		
Total	2.804	199			

➤ اختبارات الفرض الثاني**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	200	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	200	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.870	15

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
تطوير المجموعة المستندية شمل أنواع المستندات المستخدمة (ظهرت مستندات جديدة)	200	2.86	.389
تطوير المجموعة المستندية شمل محتويات المستند	200	2.90	.311
تطوير المجموعة المستندية طال مكان تخزين المستند بحيث أمكن الاحتفاظ به في مكان آمن، بعيدا عن سلطة من سبق أن وقع عليه	200	2.91	.320
تطوير المجموعة المستندية راعى عدم جواز تعديل بيانات المستند، بعد انتهاء العملية ذات العلاقة وتخزين بيانات المستند	200	2.11	.435
مع تطوير المجموعة المستندية تم التحول من المستندات الورقية إلى المستندات الالكترونية	200	2.93	.275

تم تحديث الأجهزة والوسائط المستخدمة في: إدخال البيانات، تخزينها، ومعالجتها، وفي توصيل المعلومات المتولدة داخل نظام المعلومات المحاسبي	200	2.92	.280
تم تحديث برمجيات نظام المعلومات المحاسبي (المستخدمة في: إدخال البيانات، تخزينها، ومعالجتها، وفي توصيل المعلومات المتولدة داخل...)	200	2.90	.370
تم إعادة توزيع الأعمال بين العاملين في مركز انتاج المعلومات المحاسبية (مركز تشغيل البيانات).....	200	2.92	.344
تم فصل سلطة "إدارة" مركز انتاج المعلومات عن سلطات تنفيذ العمليات والقرارات المالية والادارية.....	200	2.93	.292
يتم ادخال بيانات العمليات بعد مطابقة المستندات والتحقق من سلامة بياناتها ومن دقة إظهارها لمعطيات الواقع	200	2.94	.295
لا تسمح اجراءات عمل نظام المعلومات في مركز انتاجها، بمسح بيانات تم ادخالها لتعديلها	200	2.96	.231
يتم تقديم التقارير والمعلومات المحاسبية في الوقت المحدد، دون اي تأخير	200	2.95	.231
يتم تقديم معلومات محاسبية توضيحية ملائمة عند الضرورة	200	2.96	.196
تهتم الجهة المعنية بالرقابة الداخلية، في وحدتكم الادارية، بالتحقق الدوري من كفاءة وفعالية نظام المعلومات المحاسبية	200	1.98	.375
تتوفر قنوات اتصال مناسبة تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأي مخالفة أو انحراف	200	2.98	.140
Valid N (listwise)	200		

One-Sample Test

Test Value = 1.5

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تطوير المجموعة المستندية شمل أنواع المستندات المستخدمة (ظهرت مستندات جديدة)	49.470	199	.000	1.360	1.31	1.41
تطوير المجموعة المستندية شمل محتويات المستند	63.977	199	.000	1.405	1.36	1.45
تطوير المجموعة المستندية طال مكان تخزين المستند بحيث أمكن الاحتفاظ به في مكان آمن، بعيداً عن سلطة من سبق أن وقَّع عليه	62.310	199	.000	1.410	1.37	1.45
تطوير المجموعة المستندية راعى عدم جواز تعديل بيانات المستند، بعد انتهاء العملية ذات العلاقة وتخزين بيانات المستند	19.851	199	.000	.610	.55	.67
مع تطوير المجموعة المستندية تم التحول من المستندات الورقية إلى المستندات الإلكترونية	73.611	199	.000	1.430	1.39	1.47
تم تحديث الأجهزة والوسائط المستخدمة في: إدخال البيانات، تخزينها، ومعالجتها، وفي توصيل المعلومات المتولدة داخل نظام المعلومات المحاسبي	71.575	199	.000	1.415	1.38	1.45
تم تحديث برمجيات نظام المعلومات المحاسبي (المستخدمة في: إدخال البيانات، تخزينها، ومعالجتها، وفي توصيل المعلومات المتولدة داخل ...	53.749	199	.000	1.405	1.35	1.46
تم إعادة توزيع الأعمال بين العاملين في مركز إنتاج المعلومات المحاسبية (مركز تشغيل البيانات).....	58.164	199	.000	1.415	1.37	1.46
تم فصل سلطة "إدارة" مركز إنتاج المعلومات عن سلطات تنفيذ العمليات والقرارات المالية والإدارية.....	69.151	199	.000	1.430	1.39	1.47
تم إدخال بيانات العمليات بعد مطابقة المستندات والتحقق من سادّة بياناتها ومن دقة إظهارها لمعطيات الواقع	69.109	199	.000	1.440	1.40	1.48
لا تسمح إجراءات عمل نظام المعلومات في مركز إنتاجها، بسمح بيانات تم إدخالها لتعديلها	89.177	199	.000	1.455	1.42	1.49
تم تقديم التقارير والمعلومات المحاسبية في الوقت المحدد، دون أي تأخير	89.177	199	.000	1.455	1.42	1.49
تم تقديم معلومات محاسبية توضيحية مأكّمة عند الضرورة	105.103	199	.000	1.460	1.43	1.49
تهتم الجهة المعنية بالرقابة الداخلية، في وحدتكم الإدارية، بالتحقق الدوري من كفاءة وفعاليتي نظام المعلومات المحاسبية	18.123	199	.000	.480	.43	.53
تتوفر قنوات اتصال مناسبة تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأي مخالفه أو انحراف	149.128	199	.000	1.480	1.46	1.50

ANOVA

تطوير النظام المحاسبي لها عليه الرقابة الداخلية (المستقل)

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.186	5	.037	1.102	.361
Within Groups	6.532	194	.034		
Total	6.718	199			

➤ اختبارات الفرض الثالث

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	200	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	200	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.580	36

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
يتوافق عمل النظام المحاسبي مع القوانين النافذة	200	1.15	.358
لا يوجد دليل لإجراءات العمل المحاسبي، واضح ومكتوب	200	2.91	.304
إجراءات العمل داخل النظام المحاسبي عبارة عن أعراف سائدة وإجراءات متبعة منذ زمن	200	2.91	.311
يخضع مسؤول النظام المحاسبي لسلطة المسؤول المالي، ويضطر لتنفيذ طلباته وأوامره	200	2.93	.275
لا توجد إجراءات رقابية كافية وواضحة على رقابة مدخلات النظام المحاسبي	200	2.92	.264
لا يوجد لدى الإدارة اهتمام بتطوير النظام المحاسبي وتحسين أدائه	200	1.93	.340
يمكن الوصول إلى بيانات النظام المحاسبي من قبل الشخص المخول في أي وقت	200	2.89	.314
تقوم الجهة المسؤولة عن النظام المحاسبي بإجراء تقييمات دورية للمخاطر التي يتعرض لها النظام	200	1.18	.419

توكل مهام العمل المحاسبي إلى أفراد لا يحملون شهادة تخصص في المحاسبة	200	2.92	.344
المستوى العلمي لا يتناسب مع خصوصية العمل المحاسبي (مع طبيعة وصعوبة الأعمال المحاسبية المطلوب أداؤها)	200	2.93	.267
الخبرات العملية غير كافية لأداء الأعمال المحاسبية المعقدة (كتطبيق المعايير المحاسبية ومبادئها وقواعدها.....)	200	2.92	.300
سبق أن ظهرت حالات غش أو تلاعب في البيانات (الموثقة في المستندات.الدفاتر والسجلات)	200	2.94	.250
لا توجد رغبة لدى العاملين لتطوير أدائهم لأعمالهم	200	1.91	.344
يعتمد النظام المحاسبي حتى الآن على المستندات والسجلات الورقية	200	2.88	.332
تم ادخال الكمبيوتر في أعمال تخزين ومعالجة البيانات	200	2.87	.343
يتم الاحتفاظ بالأجهزة والسجلات والمستندات في مكان يتعثر الوصول إليه، إلا في اوقات محددة ومن قبل المخولين فقط	200	1.13	.332
حدث أن تم التسلل إلى مكان حفظ الاجهزة، والمستندات والسجلات المحاسبية	200	2.85	.358
حدث أن تم الدخول إلى اجهزة نظام المعلومات المحاسبي وبياناته بشكل غير مشروع (لتعديل بيانات مسجلة أو قيود محاسبية..)	200	2.77	.419
حدث أن تضررت اجهزة النظام بسبب ظروف ببنية محيطة (انقطاع التيار الكهربائي، أمطار ورطوبة، كوارث، تخريب، الخ.)	200	2.84	.363
تتعطل بعض مكونات النظام المادية بسبب تقادمها التكنولوجي	200	2.80	.425
البرمجيات المستخدمة في النظام قديمة نسبيا	200	2.89	.344
يتعذر أحيانا الاستفادة من تطبيقات حديثة بسبب عدم توافق البرمجيات المستخدمة	200	2.91	.287
غالبا ما يحدث تأخر في معالجة البيانات وإنتاج المعلومات	200	2.95	.218
تلاحظ أن اجراءات أمن النظام المحاسبي ضعيفة	200	2.91	.287
حدث أن تعرض النظام المحاسبي لأعطال بسبب هجمات فيروسية	200	2.93	.267
حدث أن فقدت بيانات النظام، أو بعضها، وتعدّر استعادتها، بسبب عدم حفظ نسخ منها في أماكن أمنة	200	2.81	.393
تطبيق معايير ومبادئ رقابة الأداء داخل النظام المحاسبي	200	2.85	.358
تطبيق معايير الجودة واعتماد مبادئها ونشر مفاهيمها في الوحدة الادارية بعمومها، وداخل النظام المحاسبي	200	2.92	.272
الفصل التام بين المهام المالية في الوحدة الادارية، وبين مهام العمل المحاسبي	200	2.85	.363
تطوير المكونات المادية للنظام ومكوناته المعنوية	200	2.89	.323
الاستعانة بخبراء واطصاصيين في مجال المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات	200	2.89	.320
تحسين وسائل الاتصال والمتابعة	200	2.85	.385
تحسين بيئة عمل النظام المحاسبي خاصة التكنولوجية والاجتماعية	200	2.84	.398
اعتماد المعايير الدولية المتعلقة بأداء القطاعات الحكومية	200	2.84	.394
تحسين أداء العاملين داخل النظام المحاسبي وزيادة معارفهم وخبراتهم	200	2.88	.361
إلحاق مسؤوليات العمل وادارة النظام المحاسبي بأعلى سلطة تنفيذية، وربطها مباشرة بسلطة أعلى منها	200	2.90	.301
Valid N (listwise)	200		

One-Sample Test

Test Value = 1.5

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
توافيق عمل النظام المحاسبي مع القوانين النافذة	-13.827	199	.000	-.350	-.40	-.30
لا يوجد دليل لإجراءات العمل المحاسبي، واضح ومكتوب	65.613	199	.000	1.410	1.37	1.45
إجراءات العمل داخل النظام المحاسبي عبارة عن أعراف ساقطة وإجراءات مكتبة منذ زمن	63.977	199	.000	1.405	1.36	1.45
يخضع مسؤول النظام المحاسبي لسلطة المسؤول المالي، ويخضع لتفويض طلباته وأوامره	73.611	199	.000	1.430	1.39	1.47
لا توجد إجراءات رقابية كافية وواضحة على رقابة مدخلات النظام المحاسبي	76.320	199	.000	1.425	1.39	1.46
لا يوجد لدى الإدارة اهتمام بتطوير النظام المحاسبي وتحسين أدائه	17.880	199	.000	.430	.38	.48
يمكن الوصول إلى بيانات النظام المحاسبي من قبل الشخص المسؤول في أي وقت	62.669	199	.000	1.390	1.35	1.43
تقوم الجهة المسؤولة عن النظام المحاسبي بإجراء تقييمات دورية للمخاطر التي يتعرض لها النظام	-10.979	199	.000	-.325	-.38	-.27
توكل مهام العمل المحاسبي إلى أفراد لا يحملون شهادة تخصص في المحاسبة	58.164	199	.000	1.415	1.37	1.46
المستوى العلمي لا يتناسب مع خصوصية العمل المحاسبي (مع طبيعة وصعوبة الأعمال المحاسبية المطلوب أدائها)	76.092	199	.000	1.435	1.40	1.47
الخبرات العملية غير كافية لأداء الأعمال المحاسبية المعقدة (تطبيق المعايير المحاسبية ومبادئها وفوايدها)	67.241	199	.000	1.425	1.38	1.47
سبق أن ظهرت حالات غش أو تآكل في البيانات (الموثوقة في المستندات/الأوراق والشهادات)	81.882	199	.000	1.445	1.41	1.48
لا توجد رغبة لدى العاملين لتطوير أدائهم ولا عملهم	17.059	199	.000	.415	.37	.46
يعتمد النظام المحاسبي حتى الآن على المستندات والشهادات الورقية	58.650	199	.000	1.375	1.33	1.42
تم إدخال الكمبيوتر في أعمال تخزين ومعالجة البيانات	56.349	199	.000	1.365	1.32	1.41
يتم الاحتفاظ بالأجهزة والشهادات والمستندات في مكان يتعدى الوصول إليه، إلا في أوقات محددة ومن قبل المسؤولين	-15.996	199	.000	-.375	-.42	-.33
حدث أن تم السائل إلى مكان حفظ الأجهزة، والمستندات والشهادات المحاسبية	53.334	199	.000	1.350	1.30	1.40
حدث أن تم الدخول إلى أجهزة نظام المعلومات المحاسبي وبياناته بشكل غير مشروع (لتعديل بيانات مسجلة أو هود محاسبية ...)	43.072	199	.000	1.275	1.22	1.33
حدث أن تضررت أجهزة النظام بسبب ظروف بيئية محيطة (انقطاع التيار الكهربائي، أمطار ورطوبة، كوارث، تخريب الخ.)	52.427	199	.000	1.345	1.29	1.40
تتعرض بعض مكونات النظام المادية بسبب تقادمها التكنولوجي	43.225	199	.000	1.300	1.24	1.36
البرمجيات المستخدمة في النظام قديمة نسبيًا	57.106	199	.000	1.390	1.34	1.44
يتمتع أحيانًا الاستفادة من تطبيقات حديثة بسبب عدم توافيق البرمجيات المستخدمة	69.503	199	.000	1.410	1.37	1.45
عاليًا ما يحدث تأخر في معالجة البيانات وإنتاج المعلومات	93.853	199	.000	1.450	1.42	1.48
تأخذ أن إجراءات أمن النظام المحاسبي ضعيفة	69.503	199	.000	1.410	1.37	1.45
حدث أن تعرض النظام المحاسبي لأعطال بسبب هجمات فيروسية	76.092	199	.000	1.435	1.40	1.47
حدث أن هُتت بيانات النظام، أو بعضها، وتمتع استعادتها، بسبب عدم حفظ نسخ منها في أماكن آمنة	47.106	199	.000	1.310	1.26	1.36
تطبيق معايير ومبادئ رقابة الأداء داخل النظام المحاسبي	53.334	199	.000	1.350	1.30	1.40
تطبيق معايير الجودة واعتماد مبادئها ونشر مفاهيمها في الوحدة الإدارية مجموعها، وداخل النظام المحاسبي	73.837	199	.000	1.420	1.38	1.46
الفضل العام بين المهام المالية في الوحدة الإدارية، وبين مهام العمل المحاسبي	52.427	199	.000	1.345	1.29	1.40
تطوير المكونات المادية للنظام ومكوناته المعبوية	61.029	199	.000	1.395	1.35	1.44
الاستعانة بخبراء وأخصائيين في مجال المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات	61.243	199	.000	1.385	1.34	1.43
تحسين وسائل الاتصال والشبانية	49.587	199	.000	1.350	1.30	1.40
تخصيص بيئة عمل النظام المحاسبي خاصة التكنولوجية والاجتماعية	47.412	199	.000	1.335	1.28	1.39
اعتماد المعايير الدولية المتعلقة بأداء الأنظمة الحكومية	48.107	199	.000	1.340	1.29	1.39
تحسين أداء العاملين داخل النظام المحاسبي وزيادة مهاراتهم وخبراتهم	53.927	199	.000	1.375	1.32	1.43
إلحاق مسؤوليات العمل وإدارة النظام المحاسبي بأعلى سلطة تنفيذية، وربطها مباشرة بسلطة أعلى منها	65.831	199	.000	1.400	1.36	1.44

ANOVA

المخاطر والصعوبات التي تواجه تطوير النظام المحاسبي، لغرض دعم الرقابة الداخلية

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.076	5	.015	2.200	.056
Within Groups	1.347	194	.007		
Total	1.424	199			

➤ اختبارات الفرض الرابع

Correlations

نظم الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية		تطوير النظام المحاسبي لفاعلية الرقابة الداخلية (المستقل)	
تطوير النظام المحاسبي لفاعلية الرقابة الداخلية (المستقل)	Pearson Correlation	1	.675**
	Sig. (2.tailed)		.000
	N	200	200
تطوير نظم الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية (التابع)	Pearson Correlation	.675**	1
	Sig. (2.tailed)	.000	
	N	200	200

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2.tailed).

Variables Entered.Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	تطوير النظام المحاسبي لفاعلية الرقابة الداخلية (المستقل) ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: تطوير نظم الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية (التابع)

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.675 ^a	.456	.453	.08781

a. Predictors: (Constant), تطوير النظام المحاسبي لفاعلية الرقابة الداخلية (المستقل)

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1.277	1	1.277	165.688	.000 ^b
Residual	1.527	198	.008		
Total	2.804	199			

a. Dependent Variable: تطوير نظم الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية (التابع)

b. Predictors: (Constant), تطوير النظام المحاسبي لفاعلية الرقابة الداخلية (المستقل)

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.145	.095		11.998	.000
	تطوير النظام المحاسبي لفاعلية الرقابة الداخلية (المستقل)	.436	.034	.675	12.872	.000

a. Dependent Variable: تطوير نظم الرقابة الداخلية، وزيادة فاعليتها في الوحدات الحكومية (التابع)

Abstract

The research aims to limit the challenges facing the development of the accounting information system for the purpose of supporting internal control in governmental units of administrative nature in the Syrian Arab Republic, under the prevailing economic, social and technical conditions, provide possible solutions to confront them, and learn how to support the process of developing accounting information systems and the internal control system.

The research relied on the analytical descriptive method in preparing the research and testing its hypotheses. The questionnaire was used as a tool for data collection, as it was specifically prepared and distributed to the levels of research sample.

The analysis was carried out using the statistical package for social sciences (SPSS) program, and a set of statistical tests appropriate to the nature of that data were applied.

The research reached a number of results, the most important of them are:

1. The development of the accounting information system faces challenges due to the weak effectiveness of the internal control system at government units of administrative nature, as organizational structures do not take into account the control basis known on the professional and international levels, especially the separation of the conflicting authorities (businesses), and decision-making and its implementation.
2. The development of the accounting information system faces risks and difficulties related to managing accounting system and its material and moral elements, and lack of interest in developing the human staffs responsible for operating and monitoring the accounting system.
3. The development of the accounting information system faces challenges related to the reality of the accounting information system's work at governmental units of administrative nature, some of them are related to the development of the documentary group, and others are related to the accounting information system and its working mechanisms.
4. The factors that create difficulties and pose challenges that face the development of the accounting information system, including factors related to the internal environment, and factors related to the external environment.

Keywords: internal control, accounting information systems, challenges of developing accounting information systems

Syrian Arab Republic
Damascus university
Faculty of Economics
Department of Accounting



**Challenges of Developing Accounting Information
Systems to Enhance Internal Control
in Government Units
(An Analytical Study)**

**A thesis submitted in completion of the requirements for
obtaining a master's degree in accounting**

:Done by

Helen Mohamed Khair Issa

The supervision of Dr

Tayseer Al-Masry

Assistant Professor in the Accounting Department

Faculty of Economics. Damascus University

2023 AD

1444Hijri