

إطار مقترح لتطبيق المراجعة المستمرة لتطوير دور
المراجعة الداخلية الحكومية لإدارة مخاطر نظام
(GFMIS): دراسة ميدانية على الوحدات الحكومية

أ/ علاء أحمد محمد محمود
باحث دكتوراه
كلية التجارة - جامعة عين شمس

ملخص البحث

هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح لتطبيق المراجعة المستمرة لتطوير دور المراجعة الداخلية الحكومية من أجل إدارة المخاطر الناجمة من نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS). وفي سبيل تحقيق هذا الهدف قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على بعض الوحدات الحكومية من خلال إرسال (300) قائمة استقصاء على عينة مكونة من مستخدمي نظام (GFMIS)، والمراجعين الداخليين وممثلي وزارة المالية بالوحدات الحكومية، ومراقبي الحسابات بالجهاز المركزي، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات الحكومية المصرية، وقد بلغت نسبة الردود (80%) بما يعادل (240) قائمة.

توصلت الدراسة إلى وجود حاجة لتطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل مخاطر التحول الإلكتروني لنظام (GFMIS)، كذلك توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين تطبيق المراجعة المستمرة وإدارة مخاطر نظام (GFMIS)، حيث تُسهم المراجعة المستمرة في الفحص المستمر للرقابة الداخلية وتحديدها للاماكن الأكثر عرضه للخطر وترتيبها حسب أولوياتها، فضلاً عن تقديمها للدور التأكيدي والاستشاري فيما يخص تلك المخاطر للإدارة وللأطراف المعنية، بالإضافة إلى قدرتها على مساعدة الجهاز المركزي للمحاسبات في اجراء الرقابة والمراجعة اللاحقة بكفاءة وفعالية.

أوصت الدراسة بضرورة إعداد برامج تدريبية وتأهيلية مناسبة للمراجعين بالوحدات الحكومية لمواجهة مخاطر التحول الإلكتروني لنظام (GFMIS) مع ضرورة إصدار معيار مراجعة خاص بالتحول الإلكتروني لمساعدة المراجع في مواجهة تلك المخاطر، وكذلك ضرورة تطوير بيئة الرقابة الداخلية الحكومية لتلائم التحول الإلكتروني، وذلك فضلاً عن ضرورة توفير الكوادر البشرية المؤهلة المدربة على التحول الإلكتروني للتطبيق الفعال لنظام (GFMIS).

الكلمات المفتاحية: المراجعة المستمرة - إدارة المخاطر - نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS).

A proposed framework for the application of continuous auditing to develop the role of government internal audit to manage the risks of the system (GFMIS): a field study on government units

Abstract

The study aimed to develop a proposed framework for the application of continuous auditing to develop the role of government internal audit in order to manage the risks arising from the Government Financial Information Management System (GFMIS). In order to achieve this goal, the researcher conducted a field study on some government units by sending (300) survey lists to a sample of users of the GFMIS system, internal auditors and representatives of the Ministry of Finance in government units, auditors in the central apparatus, and faculty members in government universities. The response rate reached (80%), equivalent to (240) lists.

The study concluded that there is a need to implement continuous auditing within government units in light of the risks of electronic transformation of the (GFMIS) system. The study also found a significant correlation between the application of continuous auditing and risk management of the (GFMIS) system, where the continuous audit contributes to the continuous examination and identification of internal control. To the places most exposed to risk and arrange them according to their priorities, as well as providing them with an affirmative and advisory role with regard to those risks to the management and the concerned parties, in addition to its ability to assist the Central Auditing Organization in conducting the control and subsequent review efficiently and effectively.

The study recommended the need to prepare appropriate training and qualification programs for auditors in government units to face the risks of electronic transformation of the GFMIS system, with the need to issue an audit standard for electronic transformation to assist auditors in facing these risks, as well as the need to develop the governmental internal control environment to suit electronic transformation, in addition to the need to provide Qualified human cadres trained on electronic transformation for the effective implementation of the GFMIS system.

Keywords: continuous audit - risk management - government financial information management system (GFMIS).

1- الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

في محاولة لتخفيف أوجه قصور النظام المحاسبي الحكومي اليدوي التقليدي قامت وزارة المالية بتطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) والذي يعتبر إحدى نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP)، ويأتي تطبيق هذا النظام كنقطة نوعية في مجال المحاسبة الحكومية من خلال التحول من الأساليب اليدوية الورقية إلى الأساليب الحديثة التكنولوجية (عقل، 2018، ص 97؛ أحمد، 2020، ص 4)، وعليه أصبح المراجعين الداخليين بالوحدات الحكومية يواجهون مجموعة من التحديات بالمخاطر الناتجة من التحول الإلكتروني داخل الوحدات الحكومية.

أ- نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)

عرف (محمد، 2017، ص ص 64-65) نظام (GFMIS) بأنه " نظام مالي ومحاسبي وإداري حكومي محوسب متكامل ومتربط بكافة العمليات المحاسبية والمالية لكل الوزارات والدوائر الحكومية والمراكز المالية مع وزارة المالية، بهدف التحول من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء من أجل تحقيق مراقبة الإنفاق الحكومي بما يحقق التوجه الصحيح، من أجل إحكام الرقابة على المال العام والحد من الفساد المالي والإداري، بالإضافة إلى الدور المحوري الذي يلعبه هذا النظام في مساعدة وزارة المالية لأداء دورها تجاه الدولة " .

والجدير بالذكر أن الكتاب الدوري الصادر من وزارة المالية رقم (50) لسنة 2018 يؤكد على ضرورة مطابقة الحسابات الختامية الورقية الصادرة من الوحدات الحسابية بالجهات الإدارية مع التقارير الصادرة من نظام (GFMIS) ومنظومة الدفع والتحصيل الإلكتروني (GPS؛GPOS) (الكتاب الدوري رقم (50) وزارة المالية، 2018).

وأشارت العديد من الدراسات (مرعي، 2019؛ أحمد، 2020؛ محمد، 2021) أن تطبيق نظام (GFMIS) سوف يؤثر على طبيعة النظام المحاسبي الحكومي في مراحل (المدخلات - التشغيل - المخرجات)، الأمر الذي سوف ينعكس على طبيعة الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية، حيث أدت هذه التغييرات إلى فرض مجموعة جديدة من ضوابط الرقابة الداخلية لم تكن موجودة من قبل في ظل النظام التقليدي. كذلك أشارت دراسة (محمد، 2014، ص ص 183-184) أن الانتقال من النظام التقليدي إلى النظام الإلكتروني داخل الوحدات الحكومية صاحبه العديد من المخاطر، ومن أهم هذه المخاطر: (ضعف إجراءات الرقابة الداخلية - مخاطر أمن المعلومات المحاسبية -

مخاطر الاختراق وتحريف البيانات - مخاطر فقد وتلف الملفات من البرامج - مخاطر عدم اتساق الشبكات الفرعية بالشبكات المركزية).

يستنتج الباحث مما سبق، أنه بالرغم من المزايا التي يحققها التحول الإلكتروني بالوحدات الحكومية من خلال تطبيق نظام (GFMIS)، إلا أن تطبيقه سوف يؤثر على طبيعة النظام المحاسبي الحكومي في مراحلته المختلفة، وكذلك على إجراءات نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي لا بد من توافر آليات للمراجع توائم هذه التغيرات وتعمل على الحد من ارتفاع المخاطر المصاحبة لهذه التغيرات من أجل ضمان جودة المعلومات المحاسبية الحكومية.

وفي هذا الشأن، أوصت دراسة (أحمد، 2020، ص21) باستخدام المراجعة المستمرة من قبل فريق المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية، حيث إنه لا مجال لنجاح نظام (GFMIS) ووجود نظام رقابة داخلية فعال بدون تطبيق المراجعة المستمرة. كذلك أشار كلٌّ من (محمد، 2014، ص 182؛ Rahma et al., 2016, P.449) أن التقارير الحكومية تتأثر جودتها بمخاطر التحول الإلكتروني للبيانات، وأوصت تلك الدراسات بأهمية استخدام المراجعة المستمرة لخفض مخاطر التحول الإلكتروني للبيانات داخل الوحدات الحكومية، وذلك من أجل تحقيق الشفافية ومصداقية البيانات الحكومية.

كذلك أظهرت دراسة (حافظ، 2021، ص 328) أن هناك بعض المشكلات والمعوقات التي تواجه التطبيق الفعال لنظام (GFMIS)، حيث يلاحظ وجود بعض الثغرات في نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى اعتماد موظفي الوحدات الحسابية المختصين بالمراجعة على المراجعة الورقية بالرغم من التحول الإلكتروني لتسجيل العمليات، مما يتطلب ضرورة تطوير وظيفة المراجعة الداخلية الحكومية والتدريب على الأدوات والوسائل اللازمة للمراجعة المستمرة والتي تمكن من اكتشاف ومعالجة الأخطاء بصورة دورية دون الإخلال بموثوقية النظام.

ب- المراجعة المستمرة

عرفت اللجنة المشتركة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) عام 1999 المراجعة المستمرة بأنها " منهجية تُمكن المراجعين المستقلين من توفير تأكيد مكتوب حول أي أمر من الأمور التي تقع تحت مسؤولية الإدارة، باستخدام سلسلة من تقارير المراجعة التي تصدر بطريقة فورية أو بعد حدوث الأحداث التي تتضمنها العمليات المالية محل الفحص أو المراجعة بفترة زمنية قصيرة " (CICA, & AICPA, 1999).

وتهدف المراجعة المستمرة إلى تقديم التقارير خلال فترة زمنية قصيرة بالمقارنة بما كانت عليه تلك التقارير في ظل النظام التقليدي، وذلك لأن التأخير في تقديم هذه التقارير يجعل المعلومات الواردة بها أقل فائدة، وأقل ملاءمة للمستخدمين (Alles et al., 2002, P.126؛ رويشد، 2013، ص 68). وبالتالي تساعد المراجعة المستمرة على اكتشاف وتصحيح الأخطاء أولاً بأول حيث تنقل المراجعة من مرحلة المراجعة اللاحقة إلى مرحلة المراجعة السابقة من خلال التركيز على المناطق الأكثر خطورة (Shin et al., 2013, P.593).

1-2 الدراسات السابقة

❖ يمكن استعراض أحدث الدراسات المرتبطة بموضوع الدراسة الحالية مقسمة إلى مجموعتين فيما يلي:

أ- المجموعة الأولى: الدراسات التي تناولت مميزات ومخاطر نظام (GFMIS) داخل الوحدات الحكومية:

1- دراسة (Phusavat et al., 2010)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مميزات ومخاطر إدخال تكنولوجيا المعلومات في الوحدات الحكومية مثل تطبيق نظام (GFMIS) الذي يعتبر من أهم نظم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في القطاع الحكومي، أجريت دراسة تطبيقية على عدد من الوحدات الحكومية التايلاندية، توصلت الدراسة أن إدخال نظام (GFMIS) ترتب عليه مجموعة من المخاطر تم تصنيفها إلى مجموعتين: مخاطر داخلية متمثلة في تلاعب البيانات والتحريفات، ومخاطر خارجية متمثلة في الهكر والفيروسات، وأوصت الدراسة بضرورة تحسين إجراءات المراجعة الحكومية للحد من تلك المخاطر.

2- دراسة (Harelimana, 2017)

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر نظام (GFMIS) على أداء المؤسسات العامة في كينيا. لتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع (197) قائمة استقصاء على المستخدمين لنظام (GFMIS) بالإدارات العليا في وزارة المالية بكينيا، توصلت الدراسة أن نظام (GFMIS) يساهم في تزويد متخذي القرارات بالمعلومات المناسبة والدقيقة في التوقيت المناسب، كذلك أوضحت الدراسة ضرورة توفير الضوابط المناسبة الخاصة بالرقابة للحد من التلاعب المحتمل في ظل التحول الإلكتروني للبيانات حيث يفرض هذا النظام مخاطر خاصة بتكنولوجيا المعلومات في مراحل (المدخلات - التشغيل - المخرجات).

3- دراسة (Alsharari, & Youssef, 2017)

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور نظام (GFMIS) في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية بمصلحة الجمارك الأردنية، أجريت دراسة تطبيقية على مصلحة الجمارك الأردنية، توصلت الدراسة إلى أهمية نظام (GFMIS) في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية حيث يضمن شفافية المعلومات، كذلك أوضحت الدراسة ضرورة المتابعة الدورية لهذا النظام للحد من مخاطره المتوقعة الخاصة بتكنولوجيا المعلومات لضمان جودة التقارير المالية الحكومية.

4- دراسة (حافظ، 2021)

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور المعدل للتدريب في العلاقة بين استخدام نظام (GFMIS) وفعالية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وذلك بالتطبيق على جامعة المنصورة، أجريت دراسة ميدانية من خلال توزيع (160) قائمة استقصاء على عينة من موظفي الوحدات وممثلي وزارة المالية بجامعة المنصورة، بالإضافة إلى مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات، وكانت نسبة الاستجابة (80.6%) بواقع (129) استمارة، توصلت الدراسة أن هناك وجود تأثير معنوي وإيجابي لنظام (GFMIS) على جميع محاور الرقابة الداخلية. أوصت الدراسة بضرورة التحول نحو المراجعة المستمرة وتبني معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) من أجل الحد من أي ثغرات تواجه تحقيق شفافية هذا النظام.

5- دراسة (محروس، 2021)

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 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)، كذلك أوصت الدراسة بضرورة الاعتراف بوجود تحديات ومخاطر ترتبط بالتحول الإلكتروني في الوحدات الحكومية، بالإضافة إلى ضرورة تشكيل لجنة لإدارة الأزمات وإدارة المخاطر تقوم بمهمة التنبؤ بأية مخاطر محتملة للتحول الإلكتروني ووضع سيناريوهات التعامل مع تلك المخاطر.

6- دراسة (ربيع، 2021)

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر ضوابط الرقابة الداخلية في نظام (GFMIS) والنظم المكمله له (من دفع وتحصيل إلكتروني) على جودة التقارير المالية الحكومية، أجريت دراسة ميدانية على عينة

مكونة من مندوبي وممثلي وزارة المالية، ومستخدمي نظام (GFMIS)، ومستخدمي نظام الدفع والتحويل الإلكتروني بالوحدات الحسابية، وذلك من خلال توزيع (74) قائمة استقصاء داخل جامعة الإسكندرية، توصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي وإيجابي لضوابط الرقابة الداخلية في نظام (GFMIS) والنظم المكمله له على جودة التقارير المالية الحكومية الناتجة عن تحسين التشغيل الإلكتروني للمعاملات المالية وتوافر ضوابط الرقابة الداخلية في تلك النظم، كذلك أوضحت الدراسة أهمية توافر كل من ضوابط الرقابة العامة وضوابط الرقابة التطبيقية داخل نظام (GFMIS) والنظم المكمله له في زيادة جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية.

ب- المجموعة الثانية: الدراسات التي تناولت أهمية المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر نظم

تخطيط موارد المنشأة (ERP)

1- دراسة (الشاذلي، 2016)

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة المستمرة في بيئة تقنية المعلومات الإلكترونية للمساهمة في تقييم الإدارة الشاملة للمخاطر وعليه المساهمة في كفاءة وفعالية إدارة المخاطر، أجريت دراسة ميدانية من خلال توزيع (157) قائمة استقصاء على عينة مكونة من الأكاديميين، والمراجعين الداخليين، وأعضاء من لجان المراجعة، والمديرين الماليين، وكان عدد القوائم الصالحة للاستخدام (138) قائمة استقصاء، توصلت الدراسة أن المراجعة المستمرة طورت من أداء المراجع الداخلي في تحسين فعالية إدارة المخاطر، وذلك من خلال قدرتها في الكشف عن المناطق الأكثر خطورة بالرقابة الداخلية وتوصيل هذه المخاطر للإدارة في التوقيت المناسب من أجل إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

2- دراسة (Lois et al., 2020)

هدفت الدراسة إلى التعرف على تحديات المراجع الداخلي والدور المرتقب للمراجعة المستمرة في ظل التحول الرقمي للبيانات، أجريت دراسة ميدانية من خلال توزيع (105) قائمة استقصاء على عينة من المراجعين الداخليين بالشركات المقيدة بالبورصة اليونانية، توصلت الدراسة إلى أهمية المراجعة المستمرة في ظل التحول الرقمي للبيانات، حيث أظهر هذا التحول العديد من الهجمات الإلكترونية، الأمر الذي يبرز أهمية حماية البيانات من خلال المراجعة المستمرة التي تلعب دوراً هاماً في تفعيل آليات الرقابة وإدارة المخاطر، وعليه جودة التقارير المالية في ظل التحول الرقمي للبيانات.

3- دراسة (EI-Serafy,2020)

هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح لعمل المراجعة المستمرة من أجل تحسين كفاءة وفعالية جودة المراجعة الداخلية من أجل تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ظل نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP)، أجريت دراسة ميدانية من خلال توزيع (150) قائمة استقصاء على عينة من المراجعين، والمديرين وموظفي تكنولوجيا المعلومات داخل مجموعة من الشركات، التي تطبق المراجعة المستمرة مع نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) والبالغ عددهم (10) شركات، **توصلت** الدراسة أن التكامل بين المراجعة المستمرة ونظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) يحسن من أداء المراجع الداخلي مقارنة باستخدام المراجعة التقليدية، حيث تعتبر المراجعة المستمرة مراجعة وقائية تساعد على المنع والكشف المبكر عن الأخطاء قبل ظهورها في القوائم المالية، وعليه إدارة المخاطر.

4- دراسة (Cardoni et al.,2020)

هدفت الدراسة إلى التعرف على التكامل بين المراجعة المستمرة وأساليب التدقيق في البيانات في إدارة المخاطر، وذلك للحد من ظاهرة الفساد في ظل التحول الرقمي للبيانات، أجريت دراسة حالة على إحدى الشركات الإيطالية تسمى (Acciai Speciali Terni Spa) (ATS) وهي الشركة الوحيدة لأعمال الصلب في أوروبا التي حصلت على شهادة، (ISO 37001)، **توصلت** الدراسة أن التكامل بين المراجعة المستمرة والتدقيق في البيانات ساهم في إدارة المخاطر، الأمر الذي أدى إلى اكتشاف حالات التلاعب والأخطاء، وعلية انخفاض معدل الفساد.

5- دراسة (Al-Tarawneh et al.,2020)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي في ظل تطبيقه للمراجعة المستمرة في ضوء نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP). أجريت دراسة ميدانية من خلال توزيع (68) قائمة استقصاء على عينة من المراجعين الداخليين داخل (13) شركة اردنية تتطبق نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) والمراجعة المستمرة، بالإضافة إلى (44) شركة اردنية تتطبق نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) مع عدم تطبيقها للمراجعة المستمرة. **توصلت** الدراسة أن الشركات التي تطبق المراجعة المستمرة يكون لدى المراجع الخارجي ثقة كبيرة في عمل المراجع الداخلي على عكس الشركات التي لا تطبق المراجعة المستمرة لا يكون هناك ثقة في عمل المراجع الداخلي، كذلك أبرزت الدراسة أهمية استخدام المراجعة المستمرة في ظل تطبيق نظم تخطيط موارد

المنشأة (ERP) من أجل تحسين جودة التقارير المالية نتيجة توفير تقرير المراجعة بشكل فوري أو بعد وقت قصير من وقوع الأحداث.

➤ توصل الباحث من الدراسات السابقة إلى ما يلي:

- لاحظ الباحث من الدراسات السابقة أن نظام (GFMIS) سوف يؤثر على طبيعة النظام المحاسبي الحكومي في مراحل (المدخلات - التشغيل - المخرجات)، الأمر الذي سوف ينعكس على طبيعة الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية، وعليه استحداث مجموعة جديدة من ضوابط الرقابة الداخلية لم تكن موجودة من قبل في ظل النظام التقليدي قد تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية الحكومية.
- تلاحظ للباحث أهمية المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP)، وهذا ما يحفز الباحث لتناول تلك الدراسة خاصة أن نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) المطبق داخل الوحدات الحكومية يعتبر إحدى نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP)، ولكنه خاص بالقطاع الحكومي.
- لم تهتم الدراسات السابقة في البيئة المصرية بدور المراجع الداخلي الحكومي في ظل التحول الإلكتروني للبيانات داخل الوحدات الحكومية خاصة بعد تطبيق نظام (GFMIS)، وعليه هناك ندرة بحثية (في حدود علم الباحث).
- ما يميز الدراسة الحالية أن هذه الدراسة تناولت تطبيق المراجعة المستمرة على الوحدات الحكومية المصرية الغير هادفة للربح، بينما تناولت الدراسات السابقة تطبيق المراجعة المستمرة على الوحدات الهادفة للربح.

1-3 مشكلة الدراسة

في محاولة لتخفيف أوجه قصور النظام المحاسبي الحكومي اليدوي التقليدي قامت وزارة المالية بتطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) والذي يعتبر إحدى نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP)، ويأتي تطبيق هذا النظام كمنقلة نوعية في مجال المحاسبة الحكومية من خلال التحول من الأساليب اليدوية الورقية إلى الأساليب الحديثة التكنولوجية.

وبالرغم من المزايا التي يحققها نظام (GFMIS)، إلا أن تطبيقه سوف يؤثر ويغير من طبيعة النظام المحاسبي الحكومي في مراحل المختلفة، وكذلك على إجراءات نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي لابد من توافر آليات للمراجع توائم هذه التغيرات وتعمل على الحد من ارتفاع المخاطر المصاحبة لهذه التغيرات من أجل ضمان جودة التقارير المالية الحكومية المستخرجة من هذا النظام.

كذلك أظهرت دراسة (حافظ، 2021، ص 328) أن هناك بعض المشكلات والمعوقات التي تواجه التطبيق الفعال لنظام (GFMIS)، حيث يلاحظ وجود بعض الثغرات في نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى اعتماد موظفي الوحدات الحسابية المختصين بالمراجعة على المراجعة الورقية بالرغم من التحول الإلكتروني لتسجيل العمليات. كما يلاحظ أن الهيكل التنظيمي لنظام (GFMIS) يفتقد إلى وجود إدارة مخاطر، مما سيقترتب عليه ضعف مخرجات هذا النظام، الأمر الذي يبرز أهمية الأهتمام بإدارة المخاطر (محمد، 2021، ص330).

وعليه توجد حاجة ملحة إلى ضرورة إحداث تطوير جوهري في مهنة المراجعة داخل الوحدات الحكومية لإدارة مخاطر نظام (GFMIS) لكي تلائم البيئة الإلكترونية الجديدة التي اختفت فيها الأدلة الورقية وحلت محلها الأدلة الإلكترونية، الأمر الذي دفع الباحث إلى وضع إطار مقترح لتطبيق المراجعة المستمرة، خاصة أن هذا النظام يعتبر إحدى نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP)، ولكنه خاص بالقطاع الحكومي، وفي هذا الشأن أشارت العديد من الدراسات (Kuhn, & Sutton, 2010؛ Shin et al., 2013؛ Haynes & Li, 2016؛ شحاته، 2019؛ El-Serafy, 2020) إلى أهمية تطبيق المراجعة المستمرة في ظل نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) لزيادة فعالية وجودة المراجعة من ناحية وإدارة المخاطر من ناحية أخرى.

وفي ضوء ما سبق، يمكن صياغة مشكلة الدراسة في سؤال رئيس هو: ما الدور المرتقب للمراجعة المستمرة في إدارة مخاطر نظام (GFMIS)، ومن ثم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في مجموعة من التساؤلات تتمثل فيما يلي:

- ما المقصود بالمراجعة المستمرة؟ وما الفرق بين المراجعة المستمرة والمراجعة التقليدية؟ وما هي أهدافها؟
- ما المقصود بنظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)؟ وما هي أهدافه؟ وما هي مخاطر تطبيق هذا النظام؟
- ما هو دور المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)؟
- هل يمكن الاختبار ميدانياً؟

1-4 أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في توضيح دور المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- تحليل ماهية وطبيعة المراجعة المستمرة.
- تحليل ماهية وطبيعة ومخاطر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS).
- التعرف على دور المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS).
- التعرف على دور المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) ميدانياً.

1-5 أهمية الدراسة

يمكن تقسيم أهمية الدراسة إلى ما يلي:

- بالنسبة للمراجعين داخل الوحدات الحكومية: تحسين كفاءة وفعالية المراجع الداخلي الحكومي خاصة في ظل التحول الإلكتروني بالوحدات الحكومية من خلال تطبيق نظام (GFMIS).
- بالنسبة للجهات الرقابية (الجهاز المركزي للمحاسبات): تحسين كفاءة وفعالية المراجعين الداخليين داخل الوحدات الحكومية يعود بالنفع على الجهات الرقابية في تحقيق أهدافها الرقابية.
- وزارة المالية المصرية: نتائج هذه الدراسة سوف تكون محل اهتمام وزارة المالية للتعرف على مخاطر نظام (GFMIS)، بالإضافة إلى التعرف على كيفية الحد من تلك المخاطر من خلال المراجعة المستمرة.

1-6 منهجية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة سوف تعتمد الدراسة على أسلوبين:

- الأسلوب النظري: يقوم على المنهج الاستقرائي الاستنباطي، وذلك بالدراسة التحليلية للمراجع والمؤتمرات والأبحاث المتعلقة بهذه الدراسة، وذلك تمهيداً لاستنباط المقترحات والنتائج اللازمة.
- الأسلوب العملي: يعتمد هذا الأسلوب على إجراء دراسة ميدانية تهدف إلى التعرف على دور المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر نظام (GFMIS)، وذلك من خلال إجراء استقصاء ميداني موجه لمستخدمي نظام (GFMIS)، والمراجعين الداخليين وممثلي وزارة المالية بالوحدات الحكومية، ومراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس، وذلك من أجل جمع البيانات المتعلقة بفروض الدراسة واختبارها.

1-7 تنظيم الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم تنظيم الدراسة إلى ما يلي:

- المراجعة المستمرة - إطار نظري.

- مخاطر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) داخل الوحدات الحكومية.
- إطار مقترح لتطبيق المراجعة المستمرة لإدارة مخاطر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS).
- الدراسة الميدانية.

2- الإطار النظري للدراسة

2-1 المراجعة المستمرة - تأصيل نظري

2-1-1 ماهية المراجعة المستمرة

لم تفرق معظم الدراسات بين استخدام المراجع الداخلي أو الخارجي للمراجعة المستمرة، حيث أن الفكرة التي بنيت عليها تلك المراجعة واحدة إلا أن آلية تنفيذها وأهدافها مختلفة، وقد تعددت تعريفات المراجعة المستمرة في أدبيات المراجعة، منها ما يلي:

عرفها كلٌّ من (Chiu et al., 2014, P.41; Alles et al., 2002, P.126; Kogan, 1999, P.88) بأنها "نوع من أنواع المراجعة التي تقوم باستخلاص نتائج عملية المراجعة باستخدام تقرير أو سلسلة من التقارير بطريقة متزامنة مع حدوث الأحداث أو بعد حدوثها بفترة زمنية قصيرة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة في وقت قصير".

عرفها (El-Serafy, 2020, P.30) بأنها "مراجعة إلكترونية تُمكن فريق المراجعة الداخلية من التركيز على المناطق الأكثر خطراً لتمكين الإدارة من تلبية المتطلبات القانونية والتشريعية والقدرة على تقييم هيكل الرقابة الداخلية بشكل صحيح".

في ضوء ما سبق عرضه يتضح للباحث أن المراجعة المستمرة تقدم تأكيداً مستمراً حول مصداقية المعلومات والتقرير الفوري عنها باستمرار فور وقوع الأحداث أو بعد حدوثها بفترة زمنية قصيرة من وقوعها بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية.

2-1-2 الفرق بين المراجعة المستمرة والمراجعة التقليدية

يوجد عدة اختلافات رئيسية بين المراجعة المستمرة والمراجعة التقليدية، تتمثل فيما يلي: -

أولاً: من حيث مجال المراجعة: تهتم المراجعة المستمرة بالمعلومات المالية، بالإضافة إلى المعلومات غير المالية، في حين تهتم المراجعة التقليدية بالمعلومات المالية فقط الواردة في الدفاتر والسجلات اليدوية (أحمد، 2009، ص 15؛ Rafaat, 2010, P.35؛ Appelbaum et al., 2016, P.90؛ Hazar, 2021, P.255).

ثانياً: من حيث توقيت التقرير: تنتهي المراجعة عادة بعد إنتهاء السنة المالية، وبالتالي تفقد المعلومات التي تحملها القوائم المالية صلاحيتها من حيث التوقيت، ولكن المراجعة المستمرة توفر خاصية التوقيت المناسب، والتي تعتبر إحدى الخصائص الهامة والمميزة عند إعداد القوائم والتقارير المالية الفورية (Rafaat,2010,P.33؛ TÜM,2013,PP.2-3؛ Appelbaum et al.,2016,P.90؛ Hazar, 2021,P.256).

ثالثاً: من حيث أدلة الإثبات: حيث توجد أدلة الإثبات في ظل المراجعة المستمرة في شكل إلكتروني، وتعتمد مصداقية هذه الأدلة على مدى إمكانية اعتماد المراجع على الأنظمة المستخرجة منها تلك الأدلة، والتي تعتمد بدوره على مدى فعالية الرقابة الداخلية، وفي المقابل تتكون أدلة الإثبات في المراجعة التقليدية من المستندات الورقية التقليدية (أحمد، 2009، ص16؛ Hazar,2021,P.256).

مما سبق يتضح للباحث أنفاق المراجعة المستمرة مع المراجعة التقليدية في بعض النقاط، فكلاهما مراجعة مستقلة يزيد من جودة المعلومات المقدمة، وكلاهما يهدف في النهاية إلى توفير تأكيد عن مدى صدق التقارير المالية المقدمة، وتختلف المراجعة المستمرة عن المراجعة التقليدية في بعض النقاط حيث تهتم المراجعة المستمرة بالمعلومات المالية وغير المالية في حين تهتم المراجعة التقليدية بالمراجعة المالية فقط، وكذلك توفر المراجعة المستمرة خاصية التوقيت المناسب، في حين المراجعة التقليدية لا توفر خاصية التوقيت المناسب للمعلومات، بالإضافة إلي أدلة الإثبات في ظل المراجعة المستمرة موجودة في شكل إلكتروني، أما المراجعة التقليدية موجودة في شكل مستندات ورقية.

2-1-3 أسباب الطلب على المراجعة المستمرة

بدأ الطلب على المراجعة المستمرة نتيجة عدة أسباب يتمثل أهمها (Warren,& Smith,2006, Silva, & Almeida,2014,؛ Rogers,2006,P.169؛ Alles et al.,2006,P.212؛ P.27؛ P.438):

أولاً: حاجة متخذ القرار إلى تخفيض خطر المعلومات: من المفترض أن تكون هذه المعلومات خالية من الأخطاء، لذلك يجب أن تعرض هذه المعلومات بشكل عادل وتكون قد تمت مراجعتها مراجعة مستمرة، حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

ثانياً: حاجة الملاك للرقابة المستمرة على الإدارة: تعتبر أداة أكثر فاعلية للرقابة الخارجية المستمرة، ومن ثم الحوكمة الفورية من جانب الملاك على مجالس إدارات هذه الشركات.

ثالثاً: الاستجابة للآثار المهنية الجوهرية لتكنولوجيا المعلومات: ظهرت المراجعة المستمرة كاستجابة مهنية للآثار الحتمية لتكنولوجيا المعلومات على المحاسبة والمراجعة، فلم تعد المراجعة التقليدية الورقية مناسبة وملائمة للتحول الإلكتروني للبيانات.

رابغاً: الاستجابة للقوانين والتشريعات: دفع قانون (Sarbanes–Oxley) المراجعين الداخليين للبحث عن طرق وأساليب جديدة لتعزيز كفاءة وفعالية المراجعة، لأن المراجعة التقليدية لم تعد ملائمة في ضوء القوانين والتشريعات.

يستنتج الباحث مما سبق أن الطلب على المراجعة المستمرة جاء كنتيجة منطقية للتقدم التكنولوجي، كذلك هناك طلب ينبع من الطلب القانوني لها من خلال التشريعات والقوانين التي تحفز المراجعين لتحسين جودة المراجعة، بالإضافة إلى طلب الإدارة للمعلومات المستمرة الفورية الموثوق فيها من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، وعليه يتضح للباحث أن الأسباب السابقة كانت دافع قوي لتطبيق المراجعة المستمرة.

2-1-4 أهداف المراجعة المستمرة

يتمثل الهدف الأساسي للمراجعة المستمرة في تطوير عملية المراجعة باعتبارها مدخلاً بديلاً عن المراجعة التقليدية، ولتحقيق ذلك الهدف يوجد عدة أهداف فرعية لا بد من تحقيقها تتمثل فيما يلي:

■ تقديم تقارير المراجعة في التوقيت المناسب وخلال فترة زمنية أقل بكثير مما كان عليه في ظل النظام التقليدي، وذلك لأن التأخير في تقديم تقارير المراجعة يجعل المعلومات الواردة بها أقل فائدة، وأقل ملاءمة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية (Alles et al., 2002, P.126)؛
رويشد، 2013، ص 68).

■ اكتشاف وتصحيح الأخطاء أولاً بأول حيث تنتقل المراجعة من مرحلة المراجعة اللاحقة إلى مرحلة المراجعة السابقة لإضفاء الصدق المستمر للمعلومات وزيادة ثقة مستخدمي المعلومات (سالم، 2014، ص 147).

■ الحماية من الأزمات المالية من خلال تحسين شفافية وجودة المعلومات والإفصاح عنها في التوقيت المناسب، وذلك من خلال الفحص المستمر للرقابة الداخلية، لذلك تعتبر المراجعة المستمرة نظام تحذير مبكر لكشف قصور الرقابة الداخلية بشكل وقتي (Chan, & Vasarhelyi, 2018, P. 274).

■ التأكد من أن المعلومات آمنة ودقيقة وموثوق فيها، ويُمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار، حيث تقدم المراجعة المستمرة تأكيداً مستمراً بشأن مدى كفاءة العمليات التشغيلية، ومدى فاعلية الرقابة الداخلية، ومدى الالتزام بالقوانين (Singh, & Best, 2015, P.307; Zhao et al., 2004, P.394).

يتضح للباحث مما سبق، أن التطورات الهائلة التي طرأت على البيئة الحالية كشفت قصور المراجعة التقليدية في تحقيق أهدافها الرقابية، لذلك ظهرت المراجعة المستمرة كنتيجة منطقية لقصور

المراجعة التقليدية، وذلك من خلال تركيزها على الأماكن الأكثر خطراً، والقدرة على التقييم الصحيح من خلال المتابعة المستمرة للرقابة الداخلية، مما يمكن من اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب وإتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في التوقيت المناسب.

2-2 مخاطر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) داخل الوحدات الحكومية

2-2-1 ماهية وطبيعة نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)

في محاولة لتخفيف أوجه قصور النظام المحاسبي الحكومي اليدوي التقليدي قامت وزارة المالية بتطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) والذي يعتبر إحدى نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP)، ويأتي تطبيق هذا النظام كمنقلة نوعية في مجال المحاسبة الحكومية من خلال التحول من الأساليب اليدوية الورقية إلى الأساليب الحديثة التكنولوجية (أحمد، 2020، ص4).

قامت وزارة المالية المصرية بوضع تعريفاً لنظام (GFMIS) على موقعها الخاص حيث عرفته بأنه "نظام إلكتروني يربط بين جميع أجهزة الحكومة العامة ويحتوي على كافة وظائف إدارة المالية العامة من العمليات المالية والمحاسبية التي تتم في كافة مراحل إعداد وتنفيذ الموازنة من مرحلة التخطيط الاستراتيجي انتهاءً بمرحلة المحاسبة والإبلاغ" (موقع وزارة المالية، متاح علي: <http://www.gfmis.gov.jo>).

2-2-2: أهداف نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)

تتمثل أهم أهداف نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) تحقيق كفاءة عمليات تخطيط وإدارة الموارد المالية الحكومية، لدعم عمليات الإصلاح الإداري والمالي الحكومي، ويتضح ذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية (Hamdan, 2017, P.26؛ عقل، 2018، ص 97؛ Kofahe et al., 2019, P.40):

- تحسين مستوى الشفافية والإفصاح عن كافة المعاملات المالية الحكومية.
- زيادة القدرة على المراقبة المركزية ومتابعة المصروفات والمتحصلات في الوزارات والمصالح والوحدات الحكومية.
- زيادة قدرة الحصول على المعلومات التي تتعلق بكل الأداء المالي والتشغيلي والوضع المالي للحكومة والأداء الاقتصادي.

- تحقيق الانضباط والامتثال المالي والحد من الأخطاء والكفاءة والفعالية في استخدام الموارد الحكومية، بالإضافة إلى تحقيق المتابعة والرقابة والمساءلة المالية.
- توفير البيانات والمعلومات الدقيقة واللحظية عن كافة المعلومات المالية الحكومية والتي تساعد على تقديم الخدمات بكفاءة وفعالية والتخطيط الاقتصادي السليم.

2-2-3 مخاطر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)

- صنفت العديد من الدراسات (الخصاونة، 2009؛ Abu-Musa، 2006) مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الحكومية الإلكترونية بشكل عام إلى أربعة أصناف رئيسية، هي ما يلي:
- أولاً: مخاطر مدخلات البيانات:** وهي المخاطر التي تتعلق بأول مرحلة من مراحل النظام وهي مرحلة إدخال البيانات، وتتمثل تلك المخاطر في البنود التالية:
- الإدخال أو التدمير غير المتعمد (غير المقصود) لبيانات غير سليمة بواسطة الموظفين.
 - الإدخال أو التدمير المتعمد (المقصود) لبيانات غير سليمة.

- ثانياً: مخاطر تشغيل البيانات:** وهي المخاطر التي تتعلق بالمرحلة الثانية من مراحل النظام وهي مرحلة تشغيل البيانات المخزنة في ذاكرة النظام، وتتمثل تلك المخاطر في البنود التالية:
- الوصول غير الشرعي أو غير المخول لهم بالاستخدام من داخل الوحدة أو من خارجها.
 - إشترك العديد من الموظفين في نفس كلمة السر.
 - إدخال فيروس للنظام يؤثر على تشغيل البيانات.

- ثالثاً: مخاطر مخرجات البيانات:** وهي المخاطر المتعلقة بالمرحلة الأخيرة من مراحل النظام المتعلقة بمرحلة معالجة البيانات وما يصدر عن هذه المرحلة من قوائم للحسابات أو تقارير وتتمثل تلك المخاطر في البنود التالية:
- طمس أو تدمير بنود معينة من المخرجات.
 - خلق مخرجات زائفة أو غير صحيحة.
 - طبع وتوزيع المعلومات بواسطة أشخاص غير مصرح لهم.

- رابعاً: مخاطر بيئية:** تحدث بسبب الكوارث الطبيعية والتي قد تؤثر على النظام المحاسبي الحكومي، وقد تؤدي إلى تعطل عمل النظام وتوقفه لفترات طويلة، مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

كذلك قامت دراسة (حافظ، 2021، ص 328) بدراسة استطلاعية للوقوف على أهم المشكلات والمخاطر المرتبطة بنظام (GFMIS)، والتي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية الحكومية، وقد أظهرت تلك الدراسة مجموعة من المخاطر أهمها ما يلي:

- قد يحدث تعمد من قبل مدخل البيانات بالتلاعب في الملفات بعد مراجعتها من خلال تعمد إحداث خطأ عند إدخال البيانات ليتم إعادة رفع الملف برقم جديد.
- يصعب تتبع مبلغ موجود بكشف حساب عميل للوصول لرقم الملف المرفوع من خلاله هذا المبلغ، وكذلك يصعب ربطه بالمبلغ المرتبط به ضمن كشف حساب الوحدة المركزية مما يهدر الوقت ويصعب معه فحص حوادث الاختلاس، وخاصة إذا كان مدخل البيانات محترف، مما يتطلب ضرورة مراجعة عينة عشوائية من الملفات المرفوعة ومطابقتها بالاستمارات الورقية وكشوف حساب الوحدة المركزية وكشف حساب عميل.
- مشكلة تحويل مبالغ من حسابات بعض الأشخاص لآخرين من خلال مخاطبة البنك المتعاقد مع الجهة عن طريق خطابات ورقية أو إيميلات إلكترونية مما يفتح ثغرة للتلاعب من قبل مدخلي البيانات، مما يتطلب المراجعة الدورية للموقف المالي وعمل التسويات الخاصة بالوحدة المركزية باستمرار ومراجعة التقارير الآلية مع اليدوية.
- لا تزال تتم المراجعة من قبل مراجعي الوحدة الحسابية بالطريقة الورقية فقط دون الأخذ في الاعتبار تطبيق المراجعة الإلكترونية.

كذلك أظهرت دراسة (محروس، 2021، ص 106) أن استخدام التكنولوجيا بالوحدات الحكومية يواجه عدة مخاطر تتمثل في إمكانية تعرض نظام المعلومات للهجمات والقرصنة الإلكترونية، وعدم القدرة على الدخول إلى البيانات المخزنة، بالإضافة إلى إمكانية حدوث توقف مفاجئ للنظام. وعليه يرى الباحث أن هناك العديد من المخاطر المرتبطة بنظام (GFMIS) داخل الوحدات الحكومية قد تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية الحكومية، الأمر الذي يبرز أهمية إدارة تلك المخاطر لتجنب الكوارث الناتجة من هذا النظام.

2-2-5 أهمية إدارة مخاطر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)

يرى الباحث أن نظام (GFMIS) يحتاج إلى إدارة مخاطر حتى يمكن تجنب الكوارث التي تأتي من هذا النظام، فلم يصاحب تطور النظم الإلكترونية تطور مماثل في الممارسات والضوابط الرقابية والمراجعة. كما يلاحظ أن الهيكل التنظيمي لهذا النظام يفتقد إلى وجود إدارة للمخاطر، مما سيترتب

عليه ضعف مخرجات التقارير المالية الحكومية (محمد، 2021، ص330)، الأمر الذي يبرز أهمية الأهتمام بإدارة المخاطر لنظام (GFMIS).

وعرف العديد من الباحثين إدارة المخاطر، حيث عرفها (الشاذلي، 2016، ص 45) بأنها " مجموعة من الإجراءات التي يمكن دمجها ضمن الإطار العام للشركة، والموجه نحو تقييم وقياس حالات الخطر المحتملة إلى جانب وضع الاستراتيجيات اللازمة لإدارتها، فى حين يرى (محمد، 2011، ص147) بأنها " عملية تتدرج تحت مجموعتين من الأنشطة هما تقييم المخاطر وتجنب المخاطر، وذلك من خلال استخدام مجموعة من الوسائل والإجراءات للقدرة على إدارة المخاطر بصورة فعالة" (محمد، 2011، ص147).

وتناولت العديد من الدراسات أهمية الدور الفعال للمراجع الداخلي في إدارة المخاطر في القطاع الحكومي (Turlea, et al., 2009؛ محمد، 2011؛ السجيني وآخرون، 2016؛ الفقي، 2018) من خلال مراقبة وتقييم مدى فاعلية نظم إدارة المخاطر، كذلك المساهمة في تطويره وتحسينه بهدف إضافة قيمة للوحدة الحكومية، وذلك من خلال تحقيق ما يلي:

- تقديم التأكيد بشأن فعالية العمليات التي قامت بها الإدارة لتحديد كل المخاطر الجوهرية.
- تقديم التأكيد بأن الإدارة قد قامت بتقييم المخاطر بصورة صحيحة عن طريق عمل أولويات لتلك المخاطر لترتيبها.
- تقييم عمليات إدارة للتأكد من أنه يتم الاستجابة للمخاطر بطريقة ملائمة تتفق مع سياسة الوحدات الحكومية.
- تقييم المخاطر الهامة التي يقوم بها المديرون لتقديمها لمجلس الإدارة.
- مراجعة عملية إدارة المخاطر الهامة التي يقوم بها المديرون للتأكد من أن عملية الرقابة تتم بطريقة صحيحة وأنه قد تم متابعتها.

ويرى الباحث أن نظام (GFMIS) يحتاج إلى إدارة المخاطر حتى يمكن تجنب الكوارث التي تأتي من هذا النظام، كما يمكن للمراجع الداخلي إضافة قيمة في إدارة المخاطر في ظل تطبيق هذا النظام، وذلك من خلال ما يلي:

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر بصفة مستمرة.
- تقديم خدمات استشارية في تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية للحد من المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الحكومية.
- تنفيذ عملية المراجعة الداخلية طبقاً لمنهج منتظم قائم على أساس الخطر.

- التأكد من أن موارد المراجعة الداخلية موجهة نحو الأماكن الأكثر خطورة في الوحدة.
- تحديد الخطر المقبول معتمدًا على خبرة واستشارة المراجعة الداخلية.

وبالنظر إلى تلك الأهداف المطلوبة لإدارة مخاطر الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS) يعجز النظام التقليدي للمراجعة الداخلية الحكومية تحقيق تلك الأهداف، خاصةً مع ضعف وقصور المراجعة الحكومية التقليدية، حيث أتضح من واقع تحليل الدراسات السابقة التي تناولت المراجعة الداخلية الحكومية أنها غير مؤهلة للقيام بوظيفة المراجعة في ظل تطبيق نظام (GFMIS)، ولعل من أسباب ذلك ما يلي (إبراهيم، 2017، ص ص 306-307؛ زيدان، 2018، ص 347):

- عدم توافر بيئة مناسبة للقيام بعمل المراجعة الداخلية، بالإضافة عدم وجود إدارة مستقلة.
- عدم استخدام طرق وأساليب حديثة عند إجراء عمليات المراجعة الداخلية بما يتناسب مع الأعمال التي يتم مراجعتها وإحكام الرقابة عليها وإمداد المستفيدين بالمعلومات في التوقيت المناسب في ظل التحول الإلكتروني للبيانات.

- عدم كفاءة المراجعين القائمين بأعمال المراجعة الداخلية كنتيجة منطقية لضعف الخبرات، وعدم التأهيل الكافي لهم، وانخفاض جودة برامج التأهيل والتدريب المهني والتقني للمراجعين.
- عدم وجود معايير أو إرشادات للمراجعة الداخلية في ظل التحول الإلكتروني للبيانات.

وعليه يتضح للباحث أن هناك العديد من الفجوات، حيث يوجد فجوة احتياجات نتيجة عجز المراجعة الداخلية الحكومية التقليدية عن إمداد المستفيدين والمستخدمين بالمعلومات في التوقيت المناسب نظرًا لطبيعة الديناميكية التي يتمتع بها نظام (GFMIS)، كذلك وجود فجوة معايير لعدم وجود معايير ملزمة للمراجع في ظل البيئة الإلكترونية، بالإضافة إلى وجود فجوة أداء نتيجة عدم تدريب المراجعين على هذا النظام ومخاطره.

ومن هنا جاء الطلب على المراجعة المستمرة التي أصبحت تلائم وتتاسب نظام (GFMIS) الذي أختفت فيه الأدلة الورقية وحلت محلها الأدلة الإلكترونية لإدارة مخاطر هذا النظام، فلم يصاحب تطور النظم الإلكترونية تطور مماثل في الممارسات والضوابط الرقابية والمراجعة، الأمر الذي يبرز أهمية المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر الوحدات الحكومية في ضوء نظام (GFMIS) كأحد الأساليب الحديثة في المراجعة التي تتناسب البيئة الإلكترونية الجديدة داخل الوحدات الحكومية.

2-3 إطار مقترح لتطبيق المراجعة المستمرة لإدارة مخاطر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)

2-3-1 مفاهيم الإطار المقترح

يمكن بلورة أهم المفاهيم المرتبطة بالإطار المقترح، ما يلي:

- **المراجعة المستمرة:** هي مراجعة إلكترونية تقوم باستخلاص نتائج عملية المراجعة باستخدام تقرير أو سلسلة من التقارير بطريقة متزامنة مع حدوث الأحداث أو بعد حدوثها بفترة زمنية قصيرة، وذلك من أجل اتخاذ القرارات المناسبة في وقت قصير (Kogan et al.,1999,P.88).
- **نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS):** نظام إلكتروني يربط بين جميع أجهزة الحكومة العامة ويحتوي على كافة وظائف إدارة المالية العامة من العمليات المالية والمحاسبية التي تتم في كافة مراحل إعداد وتنفيذ الموازنة من مرحلة التخطيط الاستراتيجي انتهاءً بمرحلة المحاسبة والإبلاغ (موقع وزارة المالية، متاح علي: <http://www.gfmis.gov.jo>).
- **إدارة المخاطر:** هي عملية تتدرج تحت مجموعتين من الأنشطة هما تقييم المخاطر وتجنب المخاطر، وذلك من خلال استخدام مجموعة من الوسائل والإجراءات للقدرة على إدارة المخاطر بصورة فعالة (محمد، 2011، ص147)

2-3-2 مبررات وأسباب الإطار المقترح

قام الباحث بإعداد هذا الإطار المقترح تلبية لمجموعة من المبررات والأسباب، أهمها ما يلي: -
أولاً: تطبيق وزارة المالية مؤخرًا نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)، والذي يعتبر نظام محاسبي إلكتروني فوري (إحدى نظم ERP)، والذي ينتج معلومات لحظية وتقارير فورية.
ثانيًا: عدم قدرة المراجعة الداخلية الحكومية بشكلها التقليدي على الوفاء بمتطلبات المراجعة في ظل تطبيق نظام (GFMIS) والذي يحتاج إلى مراجعة مستمرة نظرًا للطبيعة الديناميكية التي يتمتع بها هذا النظام.

ثالثًا: تزايد وتنامي مخاطر المراجعة الحكومية في ظل تطبيق نظام (GFMIS)، ويرجع ذلك إلى عدم استخدام طرق وأساليب حديثة عند إجراء عمليات المراجعة الداخلية بما يتناسب مع الأعمال التي يتم مراجعتها وإحكام الرقابة عليها، بالإضافة إلى عدم استقطاب الوحدات الحكومية للكفاءات والخبرات التكنولوجية المؤهلة، أخيرًا عدم توافر بيئة مناسبة للقيام بعمل المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى عدم وجود إدارة مستقلة في بعض الوحدات الحكومية، فضلاً عن عدم وجود معايير مراجعة أو إرشادات.

رابغاً: تجنب مخاطر فجوة توقعات المراجعة الحكومية، حيث يرى الباحث أن المراجعة الداخلية الحكومية بشكلها التقليدي في ظل تطبيق نظام (GFMIS) تعاني العديد من الفجوات التي تؤدي بالنهاية إلى عدم قدرتها على الحد من المخاطر الناجمة من هذا النظام، ومن أهم تلك الفجوات ما يلي: -

- **فجوة احتياجات:** نتيجة عجز المراجعة الداخلية الحكومية التقليدية عن إمداد المستخدمين بالمعلومات في التوقيت المناسب نظراً للطبيعة الديناميكية التي يتمتع بها هذا النظام.
- **فجوة معايير:** حيث لا يوجد معايير ملزمة للمراجع في ظل هذا النظام.
- **فجوة أداء:** نتيجة عدم تدريب المراجعين بعد على هذا النظام ومخاطره.

خامساً: قام الباحث بإجراء دراسة استطلاعية، وذلك من خلال إجراء عدد من المقابلات الشخصية على عينة مكونة من مراجعي وممثلي وزارة المالية داخل الوحدات الحكومية، بالإضافة إلى مستخدمي نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)، وتحقيقاً لأهداف الدراسة الاستطلاعية تم تحديد مجموعتين من الأسئلة: -

- ✓ **المجموعة الأولى:** هدفت إلى التعرف على مخاطر نظام (GFMIS).
- ✓ **المجموعة الثانية:** هدفت إلى تقييم مراجعي الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS).

وقد أسفرت نتائج الدراسة الاستطلاعية عن مجموعة من النتائج التي يمكن تحديد أهمها ما يلي:

- **عدم التأهيل الكافي لمستخدمي نظام (GFMIS)** قد يؤدي إلى إدخال بعض البيانات الخاطئة ولكن بصورة غير متعمدة نتيجة نقص الخبرات والتعامل مع تلك النظم، بالإضافة إلى إمكانية إدخال بيانات خاطئة نتيجة تعقد النظام ووجود كم هائل من العمليات اليومية داخل الوحدات الحكومية.

■ **إمكانية السماح بالدخول إلى قاعدة البيانات من قبل العاملين** مما يعني أن البيان الواحد المخزن داخل قاعدة البيانات المركزية يمكن أن يصل إليه أو يستخدمه أكثر من شخص بل وإجراء تعديلات على هذا البيان، وفيما يخص 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.

■ **قصور المراجعة الداخلية الحكومية** في مواكبة التطور الإلكتروني نتيجة لزيادة الثغرات التي تؤدي إلى زيادة حالات التلاعب والأخطاء، بالإضافة إلى نقص خبرات المراجعين، فضلاً عن عدم

وجود معايير ملزمة للمراجع، كذلك مشكلة اختفاء مسار المراجعة، أخيرًا تعقد إجراءات الرقابة الداخلية في النظام الإلكتروني عن النظام التقليدي اليدوي.

■ زيادة مخاطر الأمن والخصوصية الناتجة من اختراق البيانات والهجمات الإلكترونية.

وعليه يرى الباحث أن كل الأسباب والمبررات السابقة كانت دافع ومبرر قوي لتطبيق المراجعة المستمرة، حيث لم يعد تطبيقها خيارًا بديلًا أو ترفهياً داخل الوحدات الحكومية، وإنما بات خيارًا رئيساً وضرورياً لمواكبة المتغيرات والمستجدات الطارئة في بيئة المراجعة الحكومية.

2-3-3 مبادئ الإطار المقترح

سوف يتم بناء الإطار المقترح بالاعتماد على المبادئ التالية:

- **الواقعية:** حيث يبنى الإطار الحالي على الإقرار بأهمية نظام (GFMIS)، وكذلك بالمخاطر التي ترتبط بتطبيقه في الوحدات الحكومية، كما يحدد الإطار المقترح دور المراجعة المستمرة في إدارة هذه المخاطر.
- **المعاصرة:** حيث يقدم الإطار الحالي رؤية تتماشى مع الظروف المعاصرة والتي تتمثل في تطبيق التحول الإلكتروني داخل الوحدات الحكومية من خلال تطبيق نظام (GFMIS)، وكذلك الدور الحديث للمراجع الداخلي الحكومي بشقيه التأكيدي والاستشاري لإدارة المخاطر لنظام (GFMIS) داخل الوحدات الحكومية، وذلك من خلال تطبيق المراجعة المستمرة التي أصبحت تلائم وتناسب هذا النظام.
- **الدقة:** حيث يوفر الإطار الحالي درجة دقة مناسبة تساعد جميع الأطراف المهتمة من الحصول على تقييم ملائم لجميع المخاطر الناتجة من نظام (GFMIS)، بالإضافة إلى التعرف على مدى تأثير المراجعة المستمرة في إدارة تلك المخاطر.
- **القابلية للفهم:** حيث يستخدم الإطار الحالي مصطلحات واضحة وقابلة للإستخدام في ظل التحول الإلكتروني داخل الوحدات الحكومية.

2-3-4 متطلبات ومعوقات تطبيق الإطار المقترح

2-3-4-1 متطلبات تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية

باستقراء الأدب المحاسبي الخاص بالمراجعة المستمرة يقترح الباحث أنه لكي يتم تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS)، ينبغي تحقيق المتطلبات التالية: -

- **هيكل تنظيمي مناسب لإدارة المراجعة الداخلية:** يجب أن توضع إدارة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق المراجعة المستمرة في المكان المناسب داخل الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية بالشكل الذي يساعدها على القيام بالعمل المنوط بها بكفاءة وفعالية.
- **الموارد البشرية المؤهلة:** تعد أهم الشروط التي يجب أن تتوفر لدى الفريق القائم بالمراجعة المستمرة هي امتلاكهم لمستوى مرتفع من المهارة والمعرفة في مجال تكنولوجيا المعلومات.
- **توافر تكنولوجيا المعلومات:** لكي تحقق المراجعة المستمرة أهدافها يتطلب أن يكون تشغيل البيانات إلكتروني، وبالتالي فإن توافر تكنولوجيا المعلومات يمثل أحد متطلبات تطبيق المراجعة المستمرة.
- **كفاءة الرقابة الداخلية:** تمثل كفاءة الرقابة الداخلية أهم الشروط التي يجب أن تتوفر في ظل تطبيق المراجعة المستمرة، لأنه في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات تظهر بعض المخاطر التي تحتاج إلى رقابة داخلية فعالة.
- **توحيد أو تنميط لغة البيانات:** من أهم متطلبات تطبيق المراجعة المستمرة هو توحيد لغة أو تنميط البيانات لملاءمتها وتوفيرها لمتخذي القرار في التوقيت المناسب.

2-3-4-2 معوقات تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية

اتضح للباحث من خلال استقراء طبيعة الوحدات الحكومية وجود بعض التحديات والصعوبات التي تقابل تطبيق المراجعة المستمرة في ظل نظام (GFMIS)، والتي يمكن توضيحها من خلال تناول المعوقات التالية:

أولاً: فقدان الهيكل التنظيمي لخصائص الوضوح والمرونة والملاءمة للمراجع الداخلي الحكومي: إن عدم وضوح عناصر الهيكل التنظيمي وعدم تحديدها بشكل دقيق يؤثر على عمل المراجع الداخلي الحكومي، وكذلك فقدانه لخاصيتي المرونة والملاءمة مما يؤدي إلى عدم التكيف مع التغيرات الطارئة عند تحول بيئة المراجعة من النظام اليدوي إلى النظام الإلكتروني، بالإضافة إلى أن بعض الوحدات الحكومية يوجد بها إدارة للمراجعة الداخلية ووحدات حكومية أخرى لا يوجد بها، فضلاً عن عدم وجود معايير للمراجعة الحكومية في ظل التحول الإلكتروني.

ثانياً: عدم توافر الكوادر المهنية المؤهلة بالوحدات الحكومية: معظم الكوادر المهنية داخل الوحدات الحكومية ما زلوا حديثي العهد في استخدام تكنولوجيا المعلومات أي في مرحلة التدريب وبالتالي لا تتوفر لديهم الكفاءة والمهارة اللازمة.

ثالثاً: غياب توافر التكنولوجيا بالوحدات الحكومية: تلاحظ للباحث عدم توافر بيئة تكنولوجية مناسبة في بعض الوحدات الحكومية.

رابغاً: ضعف وتعقد إجراءات الرقابة الداخلية الإلكترونية بالوحدات الحكومية: يرى الباحث أن ضعف إجراءات الرقابة الداخلية سوف تكون عائقاً لتطبيق المراجعة المستمرة التي تحتاج إلى رقابة داخلية فعالة حتى يمكن الاعتماد عليها وحصول المراجع على أدلة الإثبات الملائمة في ظل تطبيق نظام (GFMIS).

خامساً: مشكلة توحيد وتنميط البيانات: تعتبر المشكلة الأكثر تعقيداً، فمن أهم متطلبات تطبيق المراجعة المستمرة توحيد وتنميط البيانات (رويشد، 2013، ص 97).

سادساً: مشكلة ارتفاع التكاليف: يحتاج تطبيق المراجعة المستمرة إمكانيات تكنولوجيا متقدمة ومساحات تخزين هائلة، الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع التكاليف (شحاته، 2019، ص 75). ويرى الباحث أن هذه المشكلة تمثل عائقاً كبيراً خاصة إن الوحدات الحكومية هي وحدات غير هادفة للربح.

2-3-5 الحلول المقترحة لحل مشاكل تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية

يرى الباحث أنه يمكن التغلب على معوقات تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)، من خلال المقترحات التالية:-
أولاً: حل مشكلة الهيكل التنظيمي للمراجع الداخلي: وضع إدارة المراجعة الداخلية المستمرة أعلى الهيكل التنظيمي كأداة مستقلة تابعه فقط لأعلى مستوى في الإدارة العليا، وهذا يساعدها في القيام بعملية المراجعة بكفاءة وفعالية، بالإضافة إلى إصدار معايير خاصة بالمراجعة المستمرة لضمان جودة المراجعة في ظل نظام (GFMIS).

ثانياً: حل مشكلة عدم توافر الكوادر المهنية المؤهلة بالوحدات الحكومية: من خلال تأهيل المراجع الداخلي الحكومي وفريقه تأهيلاً علمياً وعملياً يتعلق بتكنولوجيا المعلومات، بالإضافة إلى عقد دورات مستمرة على أي مستجدات تطراً والتي من شأنها تساهم في التطبيق الفعال للمراجعة المستمرة.

ثالثاً: حل مشكلة عدم توافر تكنولوجيا المعلومات بالوحدات الحكومية: ساعد تطبيق نظام (GFMIS) على توفير بيئة تكنولوجيا مناسبة، لذلك يرى الباحث أن تطبيق هذا النظام داخل الوحدات الحكومية كان سبباً رئيساً في تطبيق المراجعة المستمرة نظراً لأنها تلائم وتناسب هذا النظام.

رابغاً: حل مشكلة ضعف الرقابة الداخلية: يرى الباحث أن تطبيق نظام (GFMIS) حول الرقابة الداخلية من رقابة تقليدية إلى رقابة إلكترونية، وعليه أصبحت المراجعة المستمرة تلائم وتناسب هذا النظام الذي أختفت فيه الأدلة الورقية وحلت محلها الأدلة الإلكترونية.

خامسًا: حل مشكلة توحيد أو ترميز البيانات: يمكن توحيد أو ترميز اللغة من خلال لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL)، فأشار كلٌّ من (Chou, & Chang, 2010, P. 27)؛ ويشد، (2013، ص 144؛ Wen, 2021, P.1) أن استخدام هذه اللغة يحقق العديد من المزايا أهمها توحيد وترميز معلومات التقارير، وذلك لتسهيل قيام المراجع بإجراءات المراجعة المستمرة في إعداد تلك التقارير بصفة مستمرة. لذلك يرى الباحث أن لغة (XBRL) هي اللغة الأنسب لحل مشكلة توحيد أو ترميز البيانات لتطبيق المراجعة المستمرة بكفاءة وفعالية في ظل نظام (GFMIS).

سادسًا: حل مشكلة ارتفاع التكاليف: يمكن حل تلك المشكلة من خلال الحوسبة السحابية (Cloud computing)، حيث اقترحت دراسة (Raja, & Ramakrishnan, 2017) اعتماد المراجع على الحوسبة السحابية في ظل استخدام المراجعة المستمرة لما لها من مزايا متعددة أهمها قدرتها على توفير مساحات تخزين هائلة داخل قواعد بيانات نظم المعلومات، بالإضافة إلى توفير نسخ احتياطية للبيانات المُخزنة دون الحاجة إلى توفير مساحات تخزين إضافية، كذلك سهولة تبادل البيانات، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تخفيض التكاليف، ويرى الباحث أن نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) لديه قدرة تخزينية هائلة تدعم خاصية الحوسبة السحابية، وعليه فإن التكامل بين هذا النظام والمراجعة المستمرة سوف يؤدي إلى تخفيض التكاليف من ناحية وحماية وسلامة البيانات من ناحية أخرى.

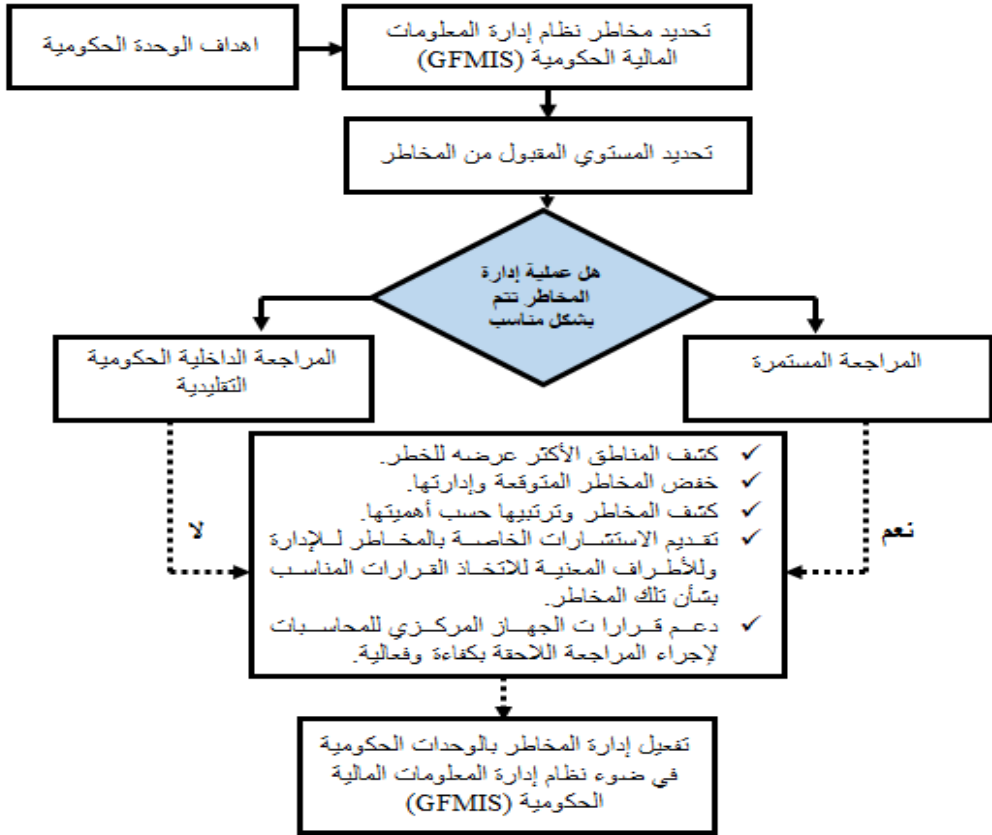
2-3-6 الهدف من الإطار المقترح

- الهدف الأساسي للإطار هو توضيح دور المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر الوحدات الحكومية في ضوء تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)، من خلال ما يلي:
- 1- تكشف المراجعة المستمرة المناطق الأكثر عرضه للمخاطر، بالإضافة إلى قدرتها على التقييم المستمر لتلك المخاطر عن طريق المتابعة المستمرة للرقابة الداخلية من أجل اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة (Klimova, 2018, P.306).
 - 2- تحد المراجعة المستمرة من المخاطر حيث تعمل على تنفيذ إجراءات آلية لا تحتاج إلى وقت أو جهد كبير لتنفيذها، حيث يحدد المراجع عمليات عالية المخاطر وترتيبها حسب أولوياتها مسبقاً لتحديد نوع الرقابة والاختبارات المناسبة لتلك المخاطر مع تصميم وتنفيذ أدوات الرقابة المناسبة لإدارتها بطريقة آلية (Malaescu, & Sutton, 2015, P.97؛ كوشان، 2015، ص 170).
 - 3- تساهم المراجعة المستمرة في التعرف على أنواع المخاطر المختلفة وتكوين محفظة شاملة لتلك المخاطر، وكذلك تقديم استشارات للإدارة وللأطراف المعنية فيما يتعلق بكيفية الاستجابة للمخاطر وتقليل الآثار السلبية لها (الشاذلي، 2016، ص 165).

4- تحسن المراجعة المستمرة جودة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال إدارة المخاطر وتخفيف حدتها لتصبح في حدود المستوي المقبول (Eulerich؛ Oringel,&Aldhizer,2009,P.17؛ Cetinoglu,2021,P.339؛ Hazar,2021,P.253؛ et al.,2020,P.141).

5- تدعم المراجعة المستمرة عمليات المراجعة الخارجية حيث تحدد الأماكن الأكثر عرضه للخطر، وعليه اتجاه المراجع الخارجي إلى المناطق الأكثر خطراً مباشراً (رضوان، 2014، ص173).

يستنتج الباحث مما سبق أهمية المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMS)، وذلك من خلال فحصها المستمر للرقابة الداخلية وتحديد لها للأماكن الأكثر عرضه للخطر وترتيبها حسب أولوياتها، فضلاً عن تقديم الاستشارات فيما يخص تلك المخاطر للإدارة وللأطراف المعنية، بالإضافة إلى مساعدة الجهاز المركزي للمحاسبات في إجراء الرقابة والمراجعة اللاحقة بكفاءة وفعالية، ويمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:



شكل 1: دور المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر نظام (GFMS)

الشكل من إعداد الباحث

2-3-7 تقرير المراجعة المستمرة المقترح عن إدارة مخاطر نظام (GFMIS)

وفقاً لآخر تعريف للمراجعة الداخلية الحكومية تعرف بأنها " نشاط تأكيدى واستشارى مستقل وموضوعى، مصمم لإضافة قيمة إلى عمليات الوحدة وتحسينها، وتساعد الوحدة الحكومية في تحقيق أهدافها من خلال إتباع أسلوب منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة" (INTOSA,2016,P.4).

ويستنتج الباحث من التعريف السابق أن المراجع الداخلي الحكومي مطالب بتقديم الدور التأكيدى والاستشارى بشكل مستقل وموضوعى في ظل تطبيق نظام (GFMIS)، لذلك يقترح الباحث التقرير عن إدارة المخاطر في ظل تطبيق هذا النظام، والغرض من هذا التقرير الفحص المستمر للرقابة الداخلية وتحديدها للأماكن الأكثر عرضه للخطر وترتيبها حسب أولوياتها، فضلاً عن تقديم الاستشارات فيما يخص تلك المخاطر للإدارة وللأطراف المعنية، بالإضافة إلى مساعدة الجهاز المركزى للمحاسبات في إجراء الرقابة والمراجعة اللاحقة بكفاءة وفعالية، ويتضح ذلك من خلال التقرير التالى:

| |
|--|
| <p>الوحدة /.....</p> <p>التقرير عن إدارة مخاطر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)</p> <p>الصادر عن إدارة المراجعة الداخلية المستمرة (تقرير مستمر)</p> <p>عن الفترة من إلى</p> <p>أولاً: الدور التأكيدى للمراجع</p> <ul style="list-style-type: none"> • مخاطر الوحدة الحكومية تم إدارتها بكفاءة وفعالية وبالشكل الملائم وذلك وفقاً للقوانين والإصدارات المهنية المنظمة. • المخاطر التي تم اكتشافها في عملية إدارة المخاطر قد تم الإبلاغ عنها جميعاً وفي التوقيت المناسب للجهات العليا المختصة بالوحدة الحكومية. • المخاطر التي تم اكتشافها قد تم معالجتها جميعاً. <p>ثانياً: الدور الاستشارى للمراجع</p> <ul style="list-style-type: none"> • قامت المراجعة الداخلية المستمرة بدورها الاستشارى تجاه الوحدة الحكومية لتطوير وتحسين عمليات إدارة المخاطر، وتتعاون المراجعة الداخلية مع الجهات المعنية والجهاز المركزى للمحاسبات بشكل جيد حول فحص وتقييم المخاطر بشكل مستمر. <p>مدير المراجعة الداخلية المستمرة</p> <p>الاسم:</p> <p>التوقيع:</p> |
|--|

شكل 2: تقرير المراجعة المستمرة الخاص بإدارة مخاطر نظام إدارة المعلومات المالية

الحكومية (GFMIS)

الشكل من إعداد الباحث

2-3-8 خطوات تطبيق الإطار المقترح

استنبط الباحث مراحل تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل تطبيق نظام (GFMIS)، من دراسة (IIA,2006,PP.17-25) التي قام بها معهد المراجعين الداخليين (IIA)، بالإضافة إلى دراسة (Chan, & Vasarhelyi, 2011,P.15)، ويمكن توضيح هذه المراحل من خلال ما يلي:

المرحلة الأولى: تحديد أهداف المراجعة المستمرة: وتهدف هذه المرحلة إلى اختيار فريق المراجعة المكلفين بأداء مهمة المراجعة ويجب أن يكون هذا الفريق مؤهل، بالإضافة إلى تحديد متطلبات المراجعة، كذلك الحصول على الدعم الكافي من الإدارة العليا، وأخيراً تحديد نطاق الاختبارات للرقابة والمخاطر.

المرحلة الثانية: مرحلة الوصول إلى البيانات (التخطيط لعملية المراجعة المستمرة): يسمح للمراجع في هذه المرحلة التخطيط لعملية المراجعة والاطلاع على المعلومات داخل نظام (GFMIS)، كذلك يجب أن يكون المراجع على دراية بمصادر المعلومات، وذلك من خلال تفهم طبيعة الوحدة الحكومية، بالإضافة إلى الحصول على المعرفة الكافية عن بيئة الرقابة الداخلية الحكومية في ظل التحول الإلكتروني، وتحديد الأداء المناسبة للتحليل بيئة الرقابة الداخلية، وأخيراً تطبيق نموذج خطر المراجعة وإجراء المراجعة التحليلية.

المرحلة الثالثة: العلاقة بين التقييم المستمر للخطر والرقابة (مرحلة تجميع وتقييم أدلة الإثبات الإلكترونية داخل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS): يتم في هذه المرحلة جمع أدلة الإثبات الإلكترونية للملاءمة بخصوص جودة وسلامة نظام (GFMIS) تجاه توفير معلومات موثوق فيها، ومن أهم البرامج المناسبة للمراجعة المستمرة في هذه المرحلة، نموذج المراجعة المدمجة (EAM) Emebedded Audit Modules حيث يستخدم في تطبيقات قاعدة البيانات، ويتيح هذا البرنامج أداء اختبارات الالتزام والاختبارات الأساسية بشكل متزامن وفوري، وهذا ما أكدته العديد من الدراسات (Kuhn,& Sutton,2010,P.92,P.123;Debreceeny et al.,2005,P.8)؛ مسعود، 2020، ص 462):

كذلك أشارت دراسة (الشاذلي، 2016، ص ص 95-96) أن هناك العديد من البرامج التي يستخدمها المراجع الداخلي والتي تعتبر من ضمن برامج وأدوات المراجعة المستمرة، وهذه البرامج تساعد المراجع الداخلي على تطبيق المراجعة المستمرة بشكل يمكنه من التقييم الفوري للرقابة الداخلية واكتشاف وإدارة المخاطر، ومن أهم هذه البرامج ما يلي:

■ **برامج (ACL):** يساعد المراجعين الداخليين على اكتشاف المخاطر، كما يؤدي استخدامه إلى توفير الوقت وتركيز نطاق الفحص في عمليات معينة، كذلك يساعد على إمكانية الحصول على

المعلومات المطلوبة بسرعة كبيرة، كما يساعد على مراجعة حجم كبير من البيانات، فضلاً عن اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، ولقد تم استخدام هذا البرنامج كنوع من برامج المراجعة المستمرة، التي تساعد على إدارة المخاطر.

■ **برنامج (Xyea):** يساعد البرنامج المراجع الداخلي على تخفيض المخاطر والتكاليف، كذلك يساعد على تصميم وتشغيل برامج المراجعة وإدارة المخاطر.

■ **برنامج (Auditor):** هو برنامج مراجعة يساعد المراجعين على تحليل وتقييم المخاطر.

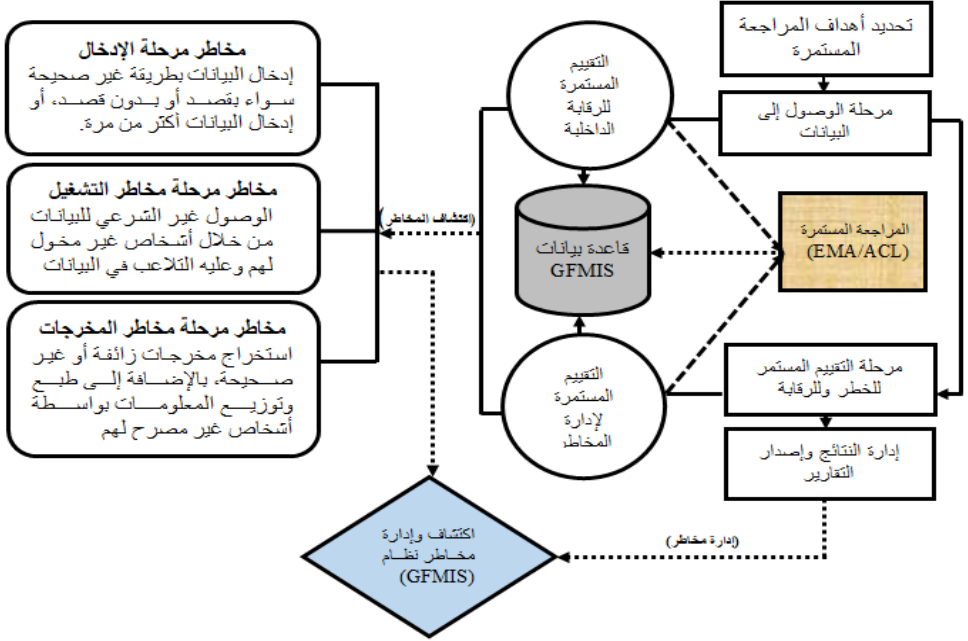
■ **برنامج (Symbiant Tracker):** يعتبر هذا البرنامج أداة فعالة للمراجعة الداخلية فيما يتعلق بالمخاطر، والتوصيات المتعلقة بها، والعمليات الرقابية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

■ **برنامج (Barn Owl):** برنامج متكامل للمراجعة الداخلية وإدارة المخاطر والتحقق من الالتزام باللوائح.

مما سبق يتضح للباحث أن هناك العديد من البرامج التي تمكن المراجع الداخلي الحكومي من تحقيق المراجعة المستمرة بكفاءة وفعالية في ظل تطبيق نظام (GFMIS)، حيث تساهم تلك البرامج في تحقيق المتابعة المستمرة للرقابة والمخاطر وعليه اكتشاف وإدارة المخاطر في ظل هذا النظام، ومن أهم البرامج (ACL / EAM) حيث أثبتت تلك البرامج مدى أهميتها في نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP)، وهذا ما دفع الباحث إلى اقتراح تلك البرامج خاصة أن نظام (GFMIS) إحدى نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) ولكنه خاص بالقطاع الحكومي.

المرحلة الرابعة: مرحلة إدارة النتائج: يقوم المراجع الداخلي الحكومي في هذه المرحلة بإصدار سلسلة من تقارير المراجعة التي تصدر بطريقة فورية أو بعد حدوث الأحداث لإتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة بشأن تلك المخاطر.

وفي النهاية، يرى الباحث أن إدخال برامج إلكترونية خاصة بالمراجعة المستمرة مثل (EMA/ACL) مع تطبيق نظام (GFMIS) سوف يساعد على إدارة المخاطر لهذا النظام، وذلك من خلال إجراء المتابعة المستمرة للرقابة الداخلية بصفة مستمرة، وعليه اكتشاف المخاطر وإدارتها أولاً بأول بشكل صحيح، بالإضافة إلى المتابعة المستمرة فيما تم بشأن تلك المخاطر، ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي:



شكل 3: خطوات تطبيق المراجعة المستمرة لإدارة مخاطر نظام (GFMIS)
(الشكل من إعداد الباحث)

3- الدراسة الميدانية

3-1 هدف الدراسة الميدانية

يهدف الباحث من الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء عينة الدراسة بخصوص مدى الحاجة إلى تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية نتيجة تطبيق وزارة المالية مؤخرًا نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)، وما نتج عن هذا النظام من مخاطر خاصة بالتحول الإلكتروني، بالإضافة إلى وضع إطار مقترح للتعرف على دور المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر هذا النظام.

3-2 فروض الدراسة

في ضوء هدف الدراسة يمكن للباحث اختبار الفروض البحثية الآتية:

الفرض الأول (H_{01}):

" لا توجد اختلافات معنوية في تصورات المستقي منهم، وكذلك لا توجد اختلافات دالة إحصائيًا بين فئات المستقي منهم فيما يتعلق بمخاطر التحول الإلكتروني لنظام (GFMIS).

الفرض الثاني (H0₂):

" لا توجد اختلافات معنوية في تصورات المستقضي منهم، وكذلك لا توجد اختلافات دالة إحصائيًا بين فئات المستقضي منهم فيما يتعلق بمتطلبات ومعوقات والحلول المقترحة لمعالجة معوقات تطبيق الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS).

✓ ويمكن اختبار الفرض الرئيس الثاني من خلال اختبار الفروض الفرعية الآتية:

• **الفرض الفرعي الأول (H0₂₁):** " لا توجد اختلافات معنوية في تصورات المستقضي منهم، وكذلك لا توجد اختلافات دالة إحصائيًا بين فئات المستقضي منهم حول متطلبات الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS).

• **الفرض الفرعي الثاني (H0₂₂):** " لا توجد اختلافات معنوية في تصورات المستقضي منهم، وكذلك لا توجد اختلافات دالة إحصائيًا بين فئات المستقضي منهم حول معوقات الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS).

• **الفرض الفرعي الثالث (H0₂₃):** " لا توجد اختلافات معنوية في تصورات المستقضي منهم، وكذلك لا توجد اختلافات دالة إحصائيًا بين فئات المستقضي منهم حول المقترحات المتعلقة بمعالجة معوقات تطبيق الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS).

الفرض الثالث (H0₃):

" لا توجد علاقة معنوية بين تطبيق المراجعة المستمرة وإدارة مخاطر نظام (GFMIS)"

3-3 مجتمع الدراسة وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة الذي حدده الباحث من مستخدمي نظام (GFMIS)، والمراجعين الداخليين وممثلي وزارة المالية بالوحدات الحكومية، ومراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس.

3-4 إدارة قائمة الاستقصاء

قام الباحث بإدارة وتنفيذ قائمة الاستقصاء من خلال التوزيع الإلكتروني والتوزيع الشخصي، وطبقاً لإستخدام مبدأ التوزيع المتساوي لضمان الحصول على معدل مناسب من الردود، وقد تم توزيع (300) قائمة استقصاء على مجموعة من مفردات مجتمع الدراسة، وذلك بناءً على اختلاف مستوياتهم الوظيفية، وقد بلغت نسبة الردود (84%) بما يعادل (240) قائمة، ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (1) قوائم الاستقصاء الموزعة على فئات العينة

| نسبة الردود % | القوائم التي تم تحليلها | القوائم المرفوضة | القوائم المستلمة | القوائم المفقودة | القوائم الموزعة | فئات العينة |
|---------------|-------------------------|------------------|------------------|------------------|-----------------|--|
| 67 | 45 | 5 | 50 | 10 | 60 | مستخدم نظام (GFMIS) |
| 87 | 52 | 3 | 55 | 5 | 60 | مراجع داخلي بالوحدات الحكومية |
| 88 | 53 | 3 | 56 | 4 | 60 | ممثل وزارة المالية بالوحدات الحكومية |
| 80 | 48 | 5 | 53 | 7 | 60 | مراقب الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات |
| 70 | 42 | 6 | 48 | 12 | 60 | عضو هيئة التدريس |
| %80 | 240 | 22 | 262 | 38 | 300 | الإجمالي |

3-5 أسلوب جمع البيانات وتصميم قائمة الاستقصاء

أعتمد الباحث في جمع البيانات وصياغة قائمة الاستقصاء على أسلوبين هما:

• **الأسلوب الأول:** المقابلة الشخصية: حيث قام الباحث بإجراء عدد من المقابلات الشخصية مع بعض مفردات عينة الدراسة للتعرف على آرائهم، ومناقشتهم في الأمور التي لم يوضحها الاستقصاء.

• **الأسلوب الثاني:** قائمة الاستقصاء: تم صياغة أسئلة قائمة الاستقصاء بأسلوب بسيط، ويمكن فهمه بسهولة من جانب المستقضي منهم، وجاءت الأسئلة لتغطي الجوانب النظرية لهذه الدراسة، وتشمل قائمة الاستقصاء على:

✓ **بيانات شخصية عن المستقضي منهم:** وذلك لتوضيح خبرة ومؤهل المستقضي منه وتحديد درجة الاعتماد على إجابته.

✓ **مجموعة من الأسئلة المتدرجة:** يختار المستقضي منه للإجابة عليها إجابة من خمس درجات، وذلك كأساس لاستخدام مقياس ليكرت المتدرج الخماسي المكون من خمس إجابات، وقد تم إعطاء أوزان ترجيحية للأسئلة المتدرجة على النحو التالي:

| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|------------|------------|------------|-----------|----------------|
| خمس درجات | أربع درجات | ثلاث درجات | درجتان | درجة واحدة |
| 5-4.2 | 4.2-3.4 | 3.4-2.6 | 2.6-1.8 | 1.8-1 |

3-6 الأساليب الإحصائية المستخدمة في اختبار فروض البحث

قام الباحث بمراجعة قوائم الاستقصاء بعد تلقيها من المستقضي للتأكد من اكتمالها وصلاحياتها، وذلك لإدخال البيانات على الحاسب الآلي لإجراء التحليل الإحصائي، حيث تم استبعاد القوائم غير المكتملة، ثم تم توكيد (ترميز) المتغيرات والبيانات ثم تفرغها بالحاسب الآلي وفقاً لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وفي إطار ذلك تم استخدام الأساليب الآتية:

▪ **اختبار الصلاحية والاعتمادية (Alpha Cronbach):** يهدف هذا التحليل إلى التأكد من مدى درجة ثبات وصدق قائمة الاستقصاء.

▪ **مجموعة الإحصاءات الوصفية (Descriptive Statistics):** ويشمل الإحصاء الوصفي كل من (الوسط الحسابي - الانحراف المعياري) لتحديد سمات وخصائص واتجاهات عينة الدراسة نحو فروض الدراسة.

▪ **اختبار الإشارة (Sign test):** هو اختبار لا معلمي يستخدم لاختبار فرضيات متوسط على مستوى العينة.

▪ **كروسكال والس (Kruskal-Wallis Test):** هو اختبار لا معلمي يستخدم في تحليل التباين لقياس مدى الأنفاق أو الاختلاف في آراء مجموعات العينة أي على مستوى الفئات.

▪ **مصفوفة معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Matrix):** لقياس قوة واتجاه العلاقة بين أبعاد ومتغيرات الدراسة.

▪ **الانحدار الخطي البسيط (Simple Liner Regression):** لتحديد شكل العلاقة بين المتغير المستقل والتابع، حتى يتسنى تغير شكل العلاقة والتحكم في المستقبل عن طريق التنبؤ بقيمة المتغير التابع في ضوء قيمة المتغير المستقل.

▪ **تحليل اختبار (T-Test) وتحليل (One Way ANOVA):** لتحديد مدى وجود فروق في استجابات التوصيف للمتغيرات، معنوياتها تبعاً للمتغيرات الديموجرافيا.

3-7 التحليل الإحصائي لعناصر قائمة الاستقصاء

أولاً: التوزيع النسبي للبيانات الشخصية للمستقصي منهم:

في ضوء الردود الصحيحة التي تم الحصول عليها، تمكن الباحث من توصيف مفردات عينة الدراسة، وذلك وفقاً للجدول التالي:

جدول 2: توصيف مفردات العينة

| النسبة % | عدد الردود | المستقصي منهم | |
|----------|------------|---|----------------|
| 18.8 | 45 | مستخدم نظام (GFMIS) | حسب الوظيفي |
| 21.7 | 52 | مراجع داخلي بالوحدات الحكومية | |
| 22.1 | 53 | ممثل وزارة المالية بالوحدات الحكومية | |
| 20 | 48 | مراقب الحسابات بالجهاز المركزي للحسابات | |
| 17.5 | 42 | عضو هيئة تدريس | |
| 100 | 240 | الإجمالي | حسب الخبرة: |
| 22.1 | 53 | أقل من 5 سنوات | |
| 29.6 | 71 | من 5 إلى أقل من 10 سنوات | |
| 25.8 | 62 | من 10 إلى أقل من 15 سنة | |
| 22.5 | 54 | 15 سنة فأكثر | |
| 100 | 240 | الإجمالي | حسب المؤهل |
| 55.4 | 133 | بكالوريوس في المحاسبة | |
| 24.2 | 58 | دبلوم دراسات عليا في المحاسبة | |
| 10.8 | 26 | ماجستير في المحاسبة | |
| 9.6 | 23 | دكتوراه في المحاسبة | |
| 100 | 240 | الإجمالي | |

ثانياً: 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 الفا كرونباخ، والذي يوضحه الجدول التالي:

جدول 3: درجة ثبات وصدق قائمة الاستقصاء

| عبارات قائمة الاستقصاء | عدد الأسئلة | Alpha Cronbach معامل الثبات | معامل الصدق الذاتي |
|------------------------|-------------|--------------------------------|--------------------|
| الفرض الأول | 7 | 0.749 | 0.865 |
| الفرض الثاني | 18 | 0.921 | 0.959 |
| الفرض الثالث | 12 | 0.902 | 0.949 |
| اجمالي الاستقصاء ككل | 37 | 0.943 | 0.971 |

يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات (Alpha Cronbach) لكل متغير من متغيرات الدراسة أكبر من (0.5) مما يدل 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 إن:

• معامل الصدق الذاتي = الجذر التربيعي لمعامل الثبات Alpha Cronbach

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

ثالثاً: إعتدالية البيانات:

قبل التحقق من صحة افتراضات الدراسة من خلال إجراء الاختبارات على الفروض الموضوعية يجب أولاً التأكد من مدى ملائمة توزيع بيانات الدراسة، ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول 4: اختبار اعتدالية البيانات

| التوزيع | Test of Normality | | | | | | الفروض |
|-----------|--------------------|-----|-----------|--------------|-----|-----------|--------------|
| | Kolmogorov-Smirnov | | | Shapiro-Wilk | | | |
| | Sig. | df | Statistic | Sig. | df | Statistic | |
| غير طبيعي | 0.000 | 240 | 0.168 | 0.000 | 240 | 0.887 | الفرض الأول |
| غير طبيعي | 0.000 | 240 | 0.179 | 0.000 | 240 | 0.828 | الفرض الثاني |
| غير طبيعي | 0.000 | 240 | 0.183 | 0.000 | 240 | 0.848 | الفرض الثالث |

من النتائج السابقة يتضح أن مستوى المعنوية أو الدلالة الإحصائية (Sig.) امام جميع اقسام الاستقصاء وفروض الدراسة أقل من (0.05)، وبناءً عليه لا تخضع البيانات للتوزيع الطبيعي، ولذلك سوف يتم استخدام مجموعة من الإحصاءات اللامعلمية، وذلك بالنسبة للفرض الأول والثاني (Nonparametric Statistics) هي:

- اختبار الإشارة (Sign test) على مستوى العينة.
- اختبار كروسكال والس (Kruskal -Wallis Test) على مستوى الفئات.

أما الفرض الثالث سوف يعتمد الباحث على استخدام انحدار الخطي البسيط، وهو يتطلب أن تكون اعتدالية التوزيع الاحتمالي للبواقي، ونود الإشارة هنا إلى أن التقيد بهذا الشرط مرتبط بحجم العينة، إذا يعتبر شرطاً ضرورياً في حالة العينات الصغيرة، أما في حالة العينات الكبيرة فيمكن التخلي عنه، وذلك وفقاً لنظرية الحد المركزية نجد أن التوزيعات الاحتمالية تؤول إلى التوزيع الطبيعي في حالة العينات التي تزيد حجمها عن (30) مشاهدة (Palta,2003,P.6)، وهذا ما ينطق على الفرض الثالث، حيث بلغت حجم العينة (240).

رابعاً: التحليل الإحصائي للفروض:

1- اختبار الفرض الأول:

يتم اختبار مدى صحة الفرض الأول (H_0)، وهو " لا توجد اختلافات معنوية في تصورات المستقضي منهم، وكذلك لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقضي منهم فيما يتعلق بمخاطر التحول الإلكتروني لنظام (GFMIS)، على النحو التالي:

➤ التحليل الوصفي للفرض الأول

يستعرض الباحث نتائج توصيف الآراء حول التساؤلات المرتبطة بالفرض الأول من خلال المقاييس الإحصائية (التكرار والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية).

جدول (5) الإحصاء الوصفي الخاص بمخاطر التحول الإلكتروني لنظام (GFMIS)

| الأهمية النسبية | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | درجة الموافقة | | | | | النسبة التكرار | الأسئلة |
|-----------------|-------------------|---------------|---------------|-------------|-------|------|-------------|----------------|---|
| | | | تبدأ من وقت | تبدأ من وقت | لا بد | وقت | تبدأ من وقت | | |
| 6 | 0.939 | 4.03 | 6 | 14 | 24 | 119 | 77 | ك | إمكانية فقد مسار المراجعة، وذلك لأن مسار المراجعة في البيئة الإلكترونية مسار غير مرئي. |
| | | | 2.5 | 5.8 | 10 | 49.6 | 32.1 | % | |
| 5 | 0.883 | 4.25 | 1 | 17 | 14 | 98 | 110 | ك | زيادة حالات التلاعب والأخطاء في ظل التحول الإلكتروني نتيجة ضعف وقصور ضوابط الرقابة الداخلية. |
| | | | 0.4 | 7.1 | 5.8 | 40.8 | 45.8 | % | |
| 1 | 0.612 | 4.60 | 1 | 3 | 1 | 80 | 155 | ك | إن عدم التأهل الكافي للمراجع الداخلي الحكومي في ظل التحول الإلكتروني للبيانات سوف يؤدي إلى انخفاض قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتلاعب. |
| | | | 0.4 | 1.3 | 0.4 | 33.3 | 64.6 | % | |
| 2 | 0.691 | 4.50 | 1 | 6 | 3 | 91 | 139 | ك | من مخاطر مرحلة المدخلات إدخال البيانات بطريقة غير صحيحة سواء بقصد أو بدون قصد. |
| | | | 0.4 | 2.5 | 1.3 | 37.9 | 57.9 | % | |
| 3 | 0.765 | 4.47 | 3 | 6 | 4 | 89 | 138 | ك | من مخاطر مرحلة التشغيل الوصول غير الشرعي للبيانات من خلال أشخاص غير مخول لهم وعليه التلاعب في البيانات. |
| | | | 1.3 | 2.5 | 1.7 | 37.1 | 57.5 | % | |
| 7 | 0.984 | 3.75 | 3 | 32 | 40 | 113 | 52 | ك | من مخاطر مرحلة المخرجات استخراج مخرجات زائفة أو غير صحيحة. |
| | | | 1.3 | 13.3 | 16.7 | 47.1 | 21.7 | % | |
| 4 | 0.724 | 4.45 | 1 | 6 | 9 | 93 | 131 | ك | سرقة البيانات والمعلومات نتيجة برامج الاختراق التي تهدد أمن وسلامة المعلومات. |
| | | | 0.4 | 2.5 | 3.8 | 38.8 | 54.6 | % | |
| | 0.511 | 4.29 | الإجمالي | | | | | | |

يتضح للباحث من الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من (3) وهذا يدل أنه يوجد اتجاهًا عامًا نحو الموافقة على أن هناك مخاطر للتحويل الإلكتروني داخل الوحدات الحكومية في ظل تطبيق نظام (GFMIS)، وذلك بمتوسط حسابي (4.29)، كما يلاحظ أيضًا أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد، وهذا يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات.

➤ نتائج اختبار الفرض الأول

يستعرض الباحث نتائج اختبار الفرض الأول (H_0)، والذي ينص على " لا توجد اختلافات معنوية في تصورات المستقسي منهم، وكذلك لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقسي منهم فيما يتعلق بمخاطر التحويل الإلكتروني لنظام (GFMIS)"، على النحو التالي:

1- اختبار الفرض على مستوى العينة:

تم اختبار هذا الفرض بتطبيق اختبار الإشارة (Sign test) على مستوى العينة والتي ظهرت نتائجه في الجدول التالي:

جدول 6: نتائج اختبار (Sign Test) فيما يتعلق بمخاطر التحويل الإلكتروني لنظام (GFMIS) على مستوى العينة

| Exact Sig. (2-tailed) | Test Prop | Observed Prop | N | Category | المجموعة | الفرض |
|-----------------------|-----------|---------------|-----|------------|----------|--|
| 0.000 | 0.50 | 0.05 | 13 | $3.4 \geq$ | Group 1 | مخاطر التحويل الإلكتروني لنظام (GFMIS) |
| | | 0.95 | 227 | $3.4 <$ | Group 2 | |
| | | 100 | 240 | الإجمالي | | |

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

ونظرًا لأن مستوى المعنوية أقل من (0.05) فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، وهذا يعني "توجد اختلافات معنوية في تصورات المستقسي منهم فيما يتعلق بمخاطر التحويل الإلكتروني لنظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)".

2- اختبار الفرض الأول على أساس الفئات

يستعرض الباحث هنا نتائج تحليل التباين (مدى الاتفاق والاختلاف) في آراء مجموعات العينة المستقسي منهم حول التساؤلات المرتبطة بالفرض الأول وذلك حسب الوظيفة، وذلك من خلال الجدول التالي:

جدول 7: نتائج اختبار (كروسكال والس) لبيان اختلاف آراء المهتمين فيما يتعلق بمخاطر التحول الإلكتروني لنظام (GFMIS) على مستوى الفئات

| التساؤلات | الفئات | العِدَد | المتوسط الحسابي | النسبة الأهمية | Chi-Square قيمة | معنوية كا ² |
|--|--|---------|-----------------|----------------|-----------------|------------------------|
| مخاطر التحول الإلكتروني في ظل نظام (GFMIS) | مستخدم نظام (GFMIS) | 45 | 107.69 | 5 | 5.532 | 0.237 |
| | مراجع داخلي بالوحدات الحكومية | 52 | 119.63 | 2 | | |
| | ممثل وزارة المالية بالوحدات الحكومية | 53 | 115.74 | 4 | | |
| | مراقب الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات | 48 | 139.66 | 1 | | |
| | عضو هيئة تدريس | 42 | 119.43 | 3 | | |

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

ويتضح 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 المستقصي منهم فيما يتعلق بمخاطر التحول الإلكتروني لنظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)". وبالتالي يوجد اتفاق بين فئات المستقصي منهم على مخاطر تطبيق نظام (GFMIS).

2- اختبار الفرض الثاني

أولاً: الفرض الفرعي الأول للفرض الرئيسي الثاني

يتم اختبار مدى صحة الفرض الفرعي الأول (H_{021}) من الفرض الرئيس الثاني (H_{02})، وهو "لا توجد اختلافات معنوية في تصورات المستقصي منهم، كذلك لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصي منهم حول متطلبات الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)، على النحو التالي"

➤ التحليل الوصفي للفرض الفرعي الأول للفرض الرئيسي الثاني

يستعرض الباحث نتائج توصيف الآراء حول التساؤلات المرتبطة بالفرض الفرعي الأول للفرض الرئيس الثاني من خلال المقاييس الإحصائية (التكرار والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية).

جدول 8: الإحصاء الوصفي لمتطلبات تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية
في ظل نظام (GFMIS)

| الأهمية النسبية | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | درجة الموافقة | | | | | التكرار والنسبة | الأسئلة |
|-----------------|-------------------|---------------|----------------|-----------|-------|-------|------------|-----------------|---|
| | | | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | | |
| 4 | 0.671 | 4.45 | 0 | 2 | 18 | 89 | 131 | ك | يجب أن يكون تشغيل البيانات إلكترونيًا، وبالتالي فإن توافر تكنولوجيا المعلومات يمثل أحد متطلبات تطبيق المراجعة المستمرة. |
| | | | 0 | 0.8 | 7.5 | 37.1 | 54.6 | % | |
| 3 | 0.708 | 4.48 | 0 | 4 | 18 | 77 | 141 | ك | يجب أن توضع إدارة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق المراجعة المستمرة في المكان المناسب داخل الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية بالشكل الذي يساعدها على القيام بالعمل المنوط بها بكفاءة وفعالية. |
| | | | 0 | 1.7 | 7.5 | 32.1 | 58.8 | % | |
| 1 | 0.692 | 4.58 | 1 | 2 | 16 | 59 | 162 | ك | يجب أن يتوافر لدى الفريق القائم بالمراجعة المستمرة مستوى مرتفع من المهارة والمعرفة في مجال تكنولوجيا المعلومات. |
| | | | 0.4 | 0.8 | 6.7 | 24.6 | 67.5 | % | |
| 2 | 0.670 | 4.55 | 0 | 2 | 18 | 66 | 154 | ك | ضرورة أن يحصل المراجع على الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية في ظل تطبيق المراجعة المستمرة، لأنه في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات تظهر بعض المخاطر التي تحتاج إلى رقابة داخلية فعالة حتى يمكن الحصول على أدلة الإثبات الملائمة من هذا النظام. |
| | | | 0 | 0.8 | 7.5 | 27.5 | 64.2 | % | |
| 6 | 0.765 | 4.18 | 2 | 5 | 25 | 123 | 85 | ك | يحتاج تطبيق المراجعة المستمرة إلى توحيد أو تمييط البيانات للقيام بعملية المراجعة بكفاءة وفعالية. |
| | | | 0.8 | 2.1 | 10.4 | 51.2 | 35.4 | % | |
| 5 | 0.673 | 4.20 | 0 | 2 | 29 | 128 | 81 | ك | يحتاج تطبيق المراجعة المستمرة إلى إمكانيات تكنولوجيا متقدمة ومساحات تخزين هائلة. |
| | | | 0 | 0.8 | 12.1 | 53.3 | 33.8 | % | |
| | 0.520 | 4.40 | الإجمالي | | | | | | |

متوسط جميع العبارات أكبر من (3) وهذا يدل على أن هناك متطلبات لتطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMS)، وذلك بمتوسط حسابي (4.40)، كما يلاحظ أيضًا أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد - وهذا يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات.

➤ نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول للفرض الرئيسي الثاني:

1- اختبار الفرض على أساس العينة:

تم اختبار هذا الفرض بتطبيق اختبار (Sign Test) على مستوى العينة والتي ظهرت نتائجه في الجدول التالي:

جدول 9: اختبار (Sign Test) لمتطلبات تطبيق الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل

الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMS)

| Exact Sig. (2-tailed) | Test Prop | Observed Prop | N | Category | المجموعة | الفرض |
|-----------------------|-----------|---------------|-----|----------|----------|------------------------|
| 0.000 | 0.50 | 0.07 | 16 | 3.4>= | Group 1 | متطلبات الإطار المقترح |
| | | 0.93 | 224 | 3.4< | Group 2 | |
| | | 100 | 240 | | الإجمالي | |

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

ونظرًا لأن مستوى المعنوية أقل من (0.05) فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، وهذا يعني " توجد اختلافات معنوية في تصورات المستقضي منهم فيما يتعلق بمتطلبات الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMS)".

2- اختبار الفرض على أساس الفئات

تم اختبار هذا الفرض بتطبيق اختبار كروسكال والس والتي ظهرت نتائجه من خلال الجدول التالي:

جدول 10: اختبار (كروسكال والس) لبيان اختلاف آراء المهتمين بمتطلبات الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS)

| التساؤلات | الفئات | الترتيب | المتوسط الحسابي | النسبة الأهمية | قيمة Chi-Square | معنوية كما |
|------------------------|--|---------|-----------------|----------------|-----------------|------------|
| متطلبات الإطار المقترح | مستخدم نظام (GFMIS) | 45 | 113.67 | 4 | 6.577 | 0.160 |
| | مراجع داخلي بالوحدات الحكومية | 52 | 123.51 | 2 | | |
| | ممثل وزارة المالية بالوحدات الحكومية | 53 | 121.87 | 3 | | |
| | مراقب الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات | 48 | 137.91 | 1 | | |
| | عضو هيئة تدريس | 42 | 102.48 | 5 | | |

*دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05

المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أكبر من (0.05)، وعليه يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل، وهذا يعني " لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصي منهم فيما يتعلق بمتطلبات الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)". وعليه يوجد اتفاق بين فئات المستقصي منهم على أن هناك متطلبات لتطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS).

ثانياً: اختبار الفرض الفرعي الثاني للفرض الرئيسي الثاني:

يتم اختبار مدى صحة الفرض الفرعي الثاني (H_{02}) من الفرض الرئيس الثاني (H_{02})، وهو " لا توجد اختلافات معنوية في تصورات المستقصي منهم، وكذلك لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصي منهم حول معوقات الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)"، على النحو التالي:

➤ التحليل الوصفي للفرض الفرعي الثاني للفرض الرئيسي الثاني

يستعرض الباحث نتائج توصيف الآراء حول التساؤلات المرتبطة للفرض الفرعي الثاني للفرض الرئيسي الثاني من خلال المقاييس الإحصائية (التكرار والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية).

جدول 11: الإحصاء الوصفي لمعوقات الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMS)

| الأهمية النسبية | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | درجة الموافقة | | | | | التكرار والنسبة | الأسئلة |
|-----------------|-------------------|---------------|----------------|-----------|-------|-------|------------|-----------------|--|
| | | | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | | |
| 5 | 0.948 | 3.90 | 5 | 15 | 45 | 108 | 67 | ك | لا يوجد في بعض الوحدات الحكومية إدارة للمراجعة الداخلية الحكومية لتطبيق المراجعة المستمرة. |
| | | | 2.1 | 6.3 | 18.8 | 45 | 27.9 | % | |
| 3 | 0.919 | 4.15 | 9 | 4 | 20 | 117 | 90 | ك | عدم وجود معايير للمراجعة الحكومية خاصة بالتحول الإلكتروني يفقد المراجعة المستمرة كفاءتها وفعاليتها. |
| | | | 3.8 | 1.7 | 8.3 | 48.8 | 37.5 | % | |
| 1 | 0.886 | 4.40 | 1 | 12 | 23 | 58 | 146 | ك | معظم الكوادر المهنية داخل الوحدات الحكومية ما زالوا حديثي العهد في استخدام تكنولوجيا المعلومات، وبالتالي لا تتوافر لديهم الكفاءة والمهارة اللازمة، الأمر الذي يحول دون تحقيق التطبيق الفعال للمراجعة المستمرة. |
| | | | 0.4 | 5 | 9.6 | 24.2 | 60.8 | % | |
| 2 | 0.869 | 4.38 | 7 | 1 | 17 | 84 | 131 | ك | ضعف إجراءات الرقابة في ظل التحول الإلكتروني داخل الوحدات الحكومية سوف يكون عائقاً لتطبيق المراجعة المستمرة التي تحتاج إلى رقابة داخلية ذات كفاءة وفعالية حتى يمكن الحصول على أدلة الإثبات الملائمة. |
| | | | 2.9 | 0.4 | 7.1 | 35 | 54.6 | % | |
| 4 | 0.820 | 4.07 | 2 | 9 | 33 | 121 | 75 | ك | ارتفاع تكاليف تطبيق المراجعة المستمرة يجعل تطبيقها أمراً صعباً، خاصة أن الوحدات الحكومية غير هادفة للربح. |
| | | | 0.8 | 3.8 | 13.8 | 50.4 | 31.3 | % | |
| | 0.675 | 4.18 | الإجمالي | | | | | | |

متوسط جميع العبارات أكبر من (3) وهذا يدل على أن هناك معوقات سوف تواجه تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل تطبيق نظام (GFMIS)، وذلك بمتوسط حسابي (4.18)، كما يلاحظ أيضًا أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد - وهذا يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات.

➤ نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني للفرض الرئيسي الثاني

1- اختبار الفرض على أساس العينة

اختبار هذا الفرض بتطبيق اختبار (Sign Test) على مستوى العينة والتي ظهرت نتائجه في الجدول التالي:

جدول 12: اختبار (Sign Test) لمعوقات تطبيق الإطار المقترح للمراجعة المستمرة

داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS)

| Exact Sig. (2-tailed) | Test Prop | Observed Prop | N | Category | المجموعة | الفرض |
|-----------------------|-----------|---------------|-----|------------|----------|-----------------------------|
| 0.000 | 0.50 | 0.13 | 32 | $3.4 \geq$ | Group 1 | معوقات تطبيق الإطار المقترح |
| | | 0.87 | 208 | $3.4 <$ | Group 2 | |
| | | 100 | 240 | | الإجمالي | |

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

ونظرًا لأن مستوى المعنوية أقل من (0.05) فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، وهذا يعني "توجد اختلافات معنوية في تصورات المستقضي منهم فيما يتعلق بمعوقات الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)".

2- اختبار الفرض على أساس الفئات

تم اختبار هذا الفرض بتطبيق اختبار كروسكال والس والتي ظهرت نتائجه من خلال الجدول التالي:

جدول 13: اختبار (كروسكال والس) لبيان اختلاف آراء المهتمين بمعوقات الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS)

| التساؤلات | الفئات | العدد | المتوسط الحسابي | النسبة الأهمية | Chi-Square قيمة | معنوية α |
|-----------------------------|--|-------|-----------------|----------------|-----------------|-----------------|
| معوقات تطبيق الإطار المقترح | مستخدم نظام (GFMIS) | 45 | 105.81 | 4 | 9.359 | 0.053 |
| | مراجع داخلي بالوحدات الحكومية | 52 | 125.41 | 2 | | |
| | ممثل وزارة المالية بالوحدات الحكومية | 53 | 122.48 | 3 | | |
| | مراقب الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات | 48 | 141.39 | 1 | | |
| | عضو هيئة تدريس | 42 | 103.79 | 5 | | |

*دال إحصائياً 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 المستقضي منهم فيما يتعلق بمعوقات الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)". وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين فئات المستقضي منهم على أن هناك معوقات سوف تواجه تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل تطبيق نظام (GFMIS).

ثالثاً: اختبار الفرض الفرعي الثالث للفرض الرئيسي الثاني

اختبار مدى صحة الفرض الفرعي الثالث (H_{023}) من الفرض الرئيس الثاني (H_{02})، وهو " لا توجد اختلافات معنوية في تصورات المستقضي منهم، وكذلك لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقضي منهم حول المقترحات المتعلقة بمعالجة معوقات تطبيق الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)"، على النحو التالي:

➤ التحليل الوصفي للفرض الفرعي الثالث للفرض الرئيسي الثاني

يستعرض الباحث نتائج توصيف الآراء حول التساؤلات المرتبطة بالفرض الفرعي الثالث للفرض الرئيسي الثاني من خلال المقاييس الإحصائية (التكرار والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية):

جدول 14: الإحصاء الوصفي لمقترحات معالجة معوقات الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS)

| الأهمية النسبية | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | درجة الموافقة | | | | | التكرار والنسبة | الأسئلة |
|-----------------|-------------------|---------------|----------------|-----------|-------|-------|------------|-----------------|---|
| | | | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | | |
| 4 | 0.743 | 4.52 | 1 | 4 | 18 | 63 | 154 | ك | ساعد تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) على توفير بيئة تكنولوجيا مناسبة، الأمر الذي يدعم تطبيق المراجعة المستمرة التي أصبحت تلائم وتناسب هذا النظام. |
| | | | 0.4 | 1.7 | 7.5 | 26.3 | 64.2 | % | |
| 5 | 0.730 | 4.45 | 1 | 3 | 19 | 80 | 137 | ك | وضع إدارة المراجعة الداخلية أعلى الهيكل التنظيمي كأداة مستقلة تابعه فقط لأعلى مستوى في الإدارة العليا للقيام بالمراجعة المستمرة بكفاءة وفعالية. |
| | | | 0.4 | 1.3 | 7.9 | 33.3 | 57.1 | % | |
| 3 | 0.613 | 4.53 | 0 | 2 | 9 | 89 | 140 | ك | إصدار معايير خاصة بالمراجعة المستمرة لضمان كفاءة وفعالية المراجعة في ظل التحول الإلكتروني مع ضرورة تحديث تلك المعايير كل فترة بما يتلاءم مع بعض الموضوعات المستحدثة. |
| | | | 0 | 0.8 | 3.8 | 37.1 | 58.3 | % | |
| 2 | 0.542 | 4.59 | 0 | 0 | 6 | 87 | 147 | ك | تأهيل المراجع الداخلي الحكومي وفريقه تأهيلاً علمياً وعملياً يتعلق بتكنولوجيا المعلومات، بالإضافة إلى عقد دورات مستمرة على أي مستجدات تطرأ. |
| | | | 0 | 0 | 2.5 | 36.3 | 61.3 | % | |
| 1 | 0.542 | 4.63 | 0 | 0 | 7 | 76 | 157 | ك | تطوير نظام الرقابة الداخلية الحكومية لكي يتلاءم مع التحول الإلكتروني، وبالتالي حصول المراجع على أدلة الإثبات الملائمة من هذا النظام. |
| | | | 0 | 0 | 2.9 | 31.7 | 65.4 | % | |
| 7 | 0.565 | 4.13 | 0 | 0 | 25 | 160 | 55 | ك | توحيد أو تنميط لغة البيانات من خلال لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL)، وذلك لتسهيل قيام المراجع بإجراءات المراجعة المستمرة بصفة مستمرة. |
| | | | 0 | 0 | 10.4 | 66.7 | 22.9 | % | |
| 6 | 0.574 | 4.17 | 0 | 0 | 22 | 154 | 64 | ك | نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) لديه قدرة تخزينية هائلة تدعم خاصية الحوسبة السحابية، وعليه فإن التكامل بين هذا النظام والمراجعة المستمرة سوف يؤدي إلى تخفيض التكاليف من ناحية وحماية وسلامة البيانات من ناحية أخرى. |
| | | | 0 | 0 | 9.2 | 64.2 | 26.7 | % | |
| | 0.422 | 4.43 | الإجمالي | | | | | | |

متوسط جميع العبارات أكبر من (3) وهذا يدل على أهمية المقترحات التي تعالج معوقات تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل تطبيق نظام (GFMIS)، وذلك بمتوسط حسابي (4.43)، كما يلاحظ أيضًا أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد - وهذا يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات.

➤ نتائج اختبار الفرض الفرعي الثالث للفرض الرئيسي الثاني

1- اختبار الفرض على أساس العينة

تم اختبار هذا الفرض بتطبيق اختبار (Sign Test) على مستوى العينة والتي ظهرت نتائجه في الجدول التالي:

جدول 15: اختبار (Sign Test) لمقترحات معالجة معوقات تطبيق المراجعة المستمرة

داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS)

| Exact Sig. (2-tailed) | Test Prop | Observed Prop | N | Category | المجموعة | الفرض |
|-----------------------|-----------|---------------|-----|------------|----------|--|
| 0.000 | 0.50 | 0.03 | 8 | $3.4 \geq$ | Group 1 | مقترحات معالجة معوقات تطبيق الإطار المقترح |
| | | 0.97 | 232 | $3.4 <$ | Group 2 | تطبيق الإطار المقترح |
| | | 100 | 240 | الإجمالي | | |

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

ونظرًا لأن مستوى المعنوية أقل من (0.05) فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، وهذا يعني "توجد اختلافات معنوية في تصورات المستقضي منهم فيما يتعلق بالمقترحات الخاصة بمعالجة معوقات الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)".

2- اختبار الفرض على أساس الفئات

تم اختبار هذا الفرض بتطبيق اختبار كروسكال والس والتي ظهرت نتائجه من خلال الجدول التالي:

جدول 16: اختبار (كروسكال والس) لبيان اختلاف آراء المهتمين بمقترحات معالجة معوقات تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS)

| التساؤلات | الفئات | العدد | المتوسط | النسبة الأهمية | Chi-Square قيمة | معنوية |
|--------------------------------------|--|-------|---------|----------------|-----------------|--------|
| مقترحات معالجة معوقات الإطار المقترح | مستخدم نظام (GFMIS) | 45 | 115.22 | 4 | 3.055 | 0.552 |
| | مراجع داخلي بالوحدات الحكومية | 52 | 124.05 | 2 | | |
| | ممثل وزارة المالية بالوحدات الحكومية | 53 | 123 | 3 | | |
| | مراقب الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات | 48 | 130.33 | 1 | | |
| | عضو هيئة تدريس | 42 | 107.37 | 5 | | |

*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 المستقسي منهم حول المقترحات الخاصة بمعالجة معوقات الإطار المقترح للمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)". وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين فئات المستقسي منهم على أهمية المقترحات التي تعالج معوقات تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل تطبيق نظام (GFMIS).

3- اختبار الفرض الثالث

يتم اختبار مدى صحة الفرض الثالث (H_0)، وهو " لا توجد علاقة معنوية بين تطبيق المراجعة المستمرة وإدارة مخاطر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)"، على النحو التالي:

➤ التحليل الوصفي للفرض الثالث

أولاً: التحليل الوصفي للمتغير المستقل للفرض الثالث

يستعرض الباحث نتائج التحليل الوصفي الآراء حول التساؤلات المرتبطة بالمتغير المستقل بالفرض الثالث من خلال المقاييس الإحصائية (التكرار والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية):

جدول 17: الإحصاء الوصفي الخاص بالمراجعة المستمرة في تحسين كفاءة وفعالية

المراجع الداخلي الحكومي في ظل نظام (GFMIS)

| الأهمية النسبية | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | درجة الموافقة | | | | | التكرار والنسبة | الأسئلة |
|-----------------|-------------------|---------------|----------------|-----------|-------|-------|------------|-----------------|---|
| | | | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | | |
| 2 | 0.634 | 4.49 | 1 | 3 | 3 | 104 | 129 | ك | المراجعة المستمرة هي مراجعة منظمة لتجميع وتقييم أدلة الإثبات الإلكترونية. |
| | | | 0.4 | 1.3 | 1.3 | 43.3 | 53.8 | % | |
| 3 | 0.626 | 4.47 | 1 | 2 | 5 | 108 | 124 | ك | تمكن المراجعة المستمرة المراجعين من التأكيد على المعلومات المستمرة في وقت حدوثها أو بعد فترة قصيرة من حدوثها. |
| | | | 0.4 | 0.8 | 2.1 | 45 | 51.7 | % | |
| 4 | 0.646 | 4.46 | 0 | 3 | 11 | 98 | 128 | ك | يتم أداء المراجعة المستمرة بشكل مستمر ومتزامن مع وقوع الحدث، أو بمعنى آخر تتم المراجعة أثناء التشغيل، وذلك للقيام بالإجراءات التصحيحية. |
| | | | 0 | 1.3 | 4.6 | 40.8 | 53.5 | % | |
| 6 | 0.692 | 4.42 | 1 | 4 | 10 | 103 | 122 | ك | المراجعة المستمرة مراجعة وقائية تمنع حدوث الأخطاء والتحريرات قبل ظهورها في القوائم المالية. |
| | | | 0.4 | 1.7 | 4.2 | 42.9 | 50.8 | % | |
| 5 | 0.665 | 4.46 | 0 | 4 | 11 | 96 | 129 | ك | تُقدم تقارير المراجعة المستمرة بشكل فوري وبصفة مستمرة. |
| | | | 0 | 1.7 | 4.6 | 40 | 53.8 | % | |
| 1 | 0.620 | 4.50 | 0 | 3 | 7 | 97 | 133 | ك | تقدم المراجعة المستمرة رؤية شاملة عن نظام الرقابة الداخلية بصورة فورية ومستمرة. |
| | | | 0 | 1.3 | 2.9 | 40.4 | 55.4 | % | |
| | | | الإجمالي | | | | | | |
| | | | | | | | | 0.495 | 4.46 |

يتضح للباحث من الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من (3) وهذا يدل أن اتجاهات مفردات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهًا عامًا نحو الموافقة على أهمية تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل تطبيق نظام (GFMIS)، وذلك بمتوسط حسابي (4.46)، كما يلاحظ أيضًا أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد، وهذا يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات.

ثانيًا: التحليل الوصفي للمتغير التابع للفرض الثالث

يستعرض الباحث هنا نتائج توصيف الآراء حول التساؤلات والاستفسارات المرتبطة بالمتغير التابع بالفرض الثالث من خلال المقاييس الإحصائية (التكرار والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية):

جدول 18: الإحصاء الوصفي لمؤشرات إدارة المخاطر في ظل نظام (GFMIS)

| الأهمية النسبية | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | درجة الموافقة | | | | | التكرار والنسبة | الأسئلة |
|-----------------|-------------------|---------------|----------------|-----------|-------|-------|------------|-----------------|---|
| | | | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | | |
| 1 | 0.604 | 4.55 | 0 | 2 | 8 | 85 | 145 | ك | التقييم المستمر للرقابة الداخلية من قبل المراجع الداخلي، بغرض تقديم إنذارًا مبكرًا للإدارة عن أي قصور في نظام الرقابة الداخلية. |
| | | | 0 | 0.8 | 3.3 | 35.4 | 60.4 | % | |
| 3 | 0.630 | 4.43 | 0 | 3 | 9 | 110 | 118 | ك | فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر بصفة مستمرة. |
| | | | 0 | 1.3 | 3.8 | 45.8 | 49.2 | % | |
| 4 | 0.616 | 4.38 | 0 | 3 | 8 | 123 | 106 | ك | تقديم خدمات استشارية في تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية للحد من المخاطر التي تتعرض لها الوحدة. |
| | | | | 1.3 | 3.3 | 51.2 | 44.2 | % | |
| 2 | 0.752 | 4.44 | 0 | 8 | 14 | 82 | 136 | ك | تنفيذ عملية المراجعة الداخلية طبقاً لمنهج منظم قائم على أساس الخطر. |
| | | | 0 | 3.3 | 5.8 | 34.2 | 56.7 | % | |
| 5 | 0.615 | 4.30 | 0 | 3 | 11 | 137 | 89 | ك | تقديم محفظة شاملة للمخاطر من أجل تقديم الاستشارات الخاصة للإدارة العليا وللأطراف المعنية لاتخاذ القرارات المناسبة بشأن تلك المخاطر. |
| | | | 0 | 1.3 | 4.6 | 57.1 | 37.1 | % | |
| 6 | 0.669 | 4.25 | 1 | 5 | 10 | 141 | 83 | ك | كشف المناطق الأكثر عرضه للمخاطر في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة بشأن تلك المخاطر. |
| | | | 0.4 | 2.1 | 4.2 | 58.8 | 34.6 | % | |
| | 0.486 | 4.39 | الإجمالي | | | | | | |

يتضح للباحث من الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من (3) وهذا يدل على أن مفردات العينة أجمعت على أهمية مؤشرات وإدارة مخاطر نظام (GFMIS)، وذلك بمتوسط حسابي (4.39)، كما يلاحظ أيضًا أن الانحراف المعياري لجميع العبارات أقل من الواحد، وهذا يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات.

➤ اختبار الفرض الثالث

يستعرض الباحث هنا نتائج اختبار الفرض الثالث والذي ينص على " لا توجد علاقة معنوية بين تطبيق المراجعة المستمرة و إدارة مخاطر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)", وتتمثل متغيرات هذا الفرض في الآتي:

▪ المتغير المستقل (X): المراجعة المستمرة

▪ المتغير التابع (Y): إدارة مخاطر نظام (GFMIS).

وتم استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطى البسيط، وذلك لقياس العلاقة بين تطبيق المراجعة المستمرة إدارة مخاطر نظام (GFMIS)، وذلك من خلال تطبيق مصفوفة ارتباط (Pearson) للرتب، للتعرف على وجود علاقة بين المتغير المستقل والتابع، حتى يُمكن تطبيق نموذج الانحدار الخطى البسيط.

جدول 19: مصفوفة ارتباط (Pearson) للتعرف على مدى وجود علاقة بين تطبيق

المراجعة المستمرة وإدارة مخاطر نظام (GFMIS)

| المتغير المستقل | معامل ارتباط (Pearson) | المعنوية |
|---|------------------------|----------|
| تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية | **0.686 | 0.000 |

*دالة عند مستوي معنوية أقل من (0.001)
المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

يتضح من الجدول السابق وجود علاقة ارتباط معنوية (طردية) موجبة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، حيث بلغ معامل الارتباط (0.686) عند مستوى معنوية أقل من (0.001)، وهذا ما يؤكد رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل " توجد علاقة معنوية بين تطبيق المراجعة المستمرة وإدارة مخاطر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)".

ونتيجة ثبوت علاقة بين المتغير المستقل والتابع فإنه يمكن تطبيق نموذج الانحدار الخطى البسيط لتحديد مدى أهمية تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في إدارة مخاطر نظام (GFMIS).

جدول 20: استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد الأثر التفاعلي لتحديد دور

المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر نظام (GFMIS)

| R ² | F. Test | | T. Test | | المعلومات المقدرة (B) | المتغيرات المستقلة |
|----------------|----------------|---------|----------------|--------|-----------------------|--|
| | مستوى المعنوية | القيمة | مستوى المعنوية | القيمة | | |
| %47 | 0.000 | 211.762 | 0.000 | 6.664 | 1.386 | ثابت الإنحدار (Constant) |
| | | | 0.000 | 14.552 | 0.673 | الحاجة إلى تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية |

*دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.001)
المصدر: من نتائج مخرجات برنامج (SPSS)

✚ يتضح من الجدول السابق ما يلي:

■ معامل التحديد (R Square): يتضح من الجدول رقم (20)، أن المتغير المستقل يُفسر (%47) من المتغير التابع " إدارة مخاطر نظام (GFMIS) "، وباقي النسبة (53%) قد يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.

■ اختبار معنوية جودة تدقيق نموذج الانحدار: لاختبار معنوية متغيرات النموذج ككل، فقد تم استخدام اختبار (F Test)، حيث أن قيمة اختبار (F Test) هي (211.762) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (0.001)، وذلك 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 تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) ذو تأثير معنوي وذلك عند مستوى معنوية (0.001).

■ معادلة النموذج:

$$Y=1.386+0.673X$$

4- النتائج والتوصيات والمقترحات المستقبلية

4-1 نتائج الدراسة

أ- نتائج الدراسة النظرية

1- يعتبر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) نقلة نوعية في مجال المحاسبة الحكومية من خلال التحول من الأساليب اليدوية الورقية إلى الأساليب الحديثة التكنولوجية، والتي تساهم بشكل كبير في توفير قاعدة بيانات مالية شاملة تدعم إدارة وصنع القرارات داخل الوحدات الحكومية، كذلك يعتبر إحدى نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) ولكنه خاص بالقطاع الحكومي.

2- تتمثل أهم مخاطر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) في مرحلة المدخلات من خلال إدخال البيانات بطريقة غير صحيحة سواء بقصد أو بدون قصد، وفي مرحلة التشغيل من خلال الوصول غير الشرعي للبيانات من خلال أشخاص غير مخول لهم وعليه التلاعب في البيانات، كذلك في مرحلة المخرجات من خلال استخراج مخرجات زائفة أو غير صحيحة، بالإضافة إلى سرقة البيانات والمعلومات نتيجة برامج الاختراق التي تهدد أمن وسلامة المعلومات

3- تعاني المراجعة الداخلية الحكومية التقليدية في ظل تطبيق نظام (GFMIS) من أوجه قصور وعدة فجوات عديدة يتمثل أهمها في عجزها عن إمداد المستفيدين والمستخدمين بالمعلومات في التوقيت المناسب نظرًا لطبيعة الديناميكية التي يتمتع بها هذا النظام، كذلك وجود فجوة معايير لعدم وجود معايير ملزمة للمراجع في ظل هذا النظام، بالإضافة إلى وجود فجوة أداء نتيجة عدم تدريب المراجعين على نظام (GFMIS).

4- تلعب المراجعة المستمرة دورًا هامًا في إدارة مخاطر نظام (GFMIS)، وذلك من خلال فحصها المستمر للرقابة الداخلية وتحديدًا للاماكن الأكثر عرضه للخطر وترتيبها حسب أولوياتها، فضلاً عن تقديم الاستشارات فيما يخص تلك المخاطر للإدارة وللأطراف المعنية، بالإضافة إلى مساعدة الجهاز المركزي للمحاسبات في اجراء الرقابة والمراجعة اللاحقة بكفاءة وفعالية.

ب- نتائج الدراسة الميدانية

1- يوجد اتفاق بين المستقضي منهم على أن هناك مخاطر خاصة بالتحول الإلكتروني في ظل تطبيق نظام (GFMIS) داخل الوحدات الحكومية.

2- يوجد اتفاق بين المستقضي منهم على **متطلبات الإطار المقترح** الخاص بتطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS)، ومن أهم تلك المتطلبات (يجب أن يكون تشغيل البيانات إلكترونياً - وضع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي المناسب - توافر مستوى مرتفع من المهارة والمعرفة بتكنولوجيا المعلومات - الفهم الكافي والتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية - توحيد وتمييز البيانات - توافر إمكانيات تكنولوجيا متقدمة).

3- يوجد اتفاق بين المستقضي منهم على **المعوقات التي سوف تواجه تطبيق الإطار المقترح** الخاص بالمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل تطبيق نظام (GFMIS)، ومن أهم تلك المعوقات (لا يوجد في بعض الوحدات الحكومية إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية - عدم وجود معايير ملزمة للمراجع خاصة بالتحول الإلكتروني - معظم الكوادر المهنية داخل الوحدات الحكومية ما زالوا حديثي العهد في استخدام تكنولوجيا المعلومات وبالتالي لا تتوافر لديهم الكفاءة والمهارة اللازمة - ضعف إجراءات الرقابة في ظل التحول الإلكتروني - ارتفاع تكاليف التطبيق خاصة ان الوحدات الحكومية غير هادفة للربح).

4- يوجد اتفاق بين المستقضي منهم على **أهمية المقترحات التي تعالج معوقات تطبيق الإطار المقترح** الخاص بالمراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل تطبيق نظام (GFMIS)، ومن أهم تلك المقترحات (وضع إدارة المراجعة الداخلية أعلى الهيكل التنظيمي كأداة مستقلة تابعة فقط لأعلى مستوى في الإدارة العليا - إصدار معايير خاصة بالمراجعة المستمرة لضمان كفاءة وفعالية المراجعة في ظل التحول الإلكتروني مع ضرورة تحديث تلك المعايير كل فترة بما يتلاءم مع بعض الموضوعات المستحدثة - تأهيل المراجع الداخلي الحكومي وفريقه تأهيلاً علمياً وعملياً يتعلق بتكنولوجيا المعلومات، بالإضافة إلى عقد دورات مستمرة على أي مستجدات تطرأ - توحيد أو تمييز لغة البيانات من خلال لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) وذلك لتسهيل قيام المراجع بإجراءات المراجعة المستمرة بصفة مستمرة).

5- يوجد علاقة ارتباط طردية (معنوية) بين **تطبيق المراجعة المستمرة وإدارة مخاطر نظام (GFMIS)**، حيث تُسهم المراجعة المستمرة في الفحص المستمر للرقابة الداخلية وتحديد المخاطر الأكثر عرضة للخطر وترتيبها حسب أولوياتها، فضلاً عن تقديمها للدور التأكيدي والإستشاري فيما يخص تلك المخاطر للإدارة وللأطراف المعنية، بالإضافة إلى قدرتها على مساعدة الجهاز المركزي للمحاسبات في اجراء الرقابة والمراجعة اللاحقة بكفاءة وفعالية.

4-2 التوصيات

توصي الدراسة بضرورة تجهيز الوحدات الحكومية لتطبيق المراجعة المستمرة من خلال (تطوير بيئة الرقابة الداخلية الحكومية لتلائم التحول الإلكتروني - توفير الكوادر البشرية المؤهلة المدربة على التحول الإلكتروني- تطوير البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات - ضرورة إعداد برامج تدريبية وتأهيلية مناسبة للمراجعين لمواجهة مخاطر التحول الإلكتروني مع إصدار معيار مراجعة خاص بالتحول الإلكتروني لمساعدة المرجع في مواجهة مخاطر التحول الإلكتروني).

4-3 حدود الدراسة والمقترحات المستقبلية

اقتصر البحث العلمي على التعرف على دور المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر نظام (GFMIS)، ولم يتطرق البحث للعوامل الأخرى للحد من مخاطر هذا النظام، وعليه إجراء المزيد من الأبحاث حول:

- دور المراجعة المستمرة في تفعيل مبادئ حوكمة تكنولوجيا المعلومات وإجراءات أمن المعلومات المحاسبية الحكومية في ظل تطبيق نظام (GFMIS).
- دور المراجعة المستمرة في تفعيل الضوابط الرقابية للحد من مخاطر نظام (GFMIS) بالوحدات الحكومية.
- دور المراجعة المستمرة في الحد من مخاطر التحول الإلكتروني لنظام (GFMIS) داخل الوحدات الحكومية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- إبراهيم، رضا توفيق عبده، (2017)، تقويم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بين التجديد والإسناد في ضبط وتدنية الفساد ورفع الكفاية الإنتاجية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 39، العدد 1، ص ص 279-338.
- احمد، احمد العيسوي فؤاد، (2020)، أثر تطبيق نظام معلومات إدارة مالية حكومية (GFMIS) على فعالية الرقابة المالية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- احمد، إبراهيم حسن إبراهيم سيد، (2009)، المراجعة المستمرة كمدخل لمراجعة الحسابات في ظل بيئة التجارة الإلكترونية - دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- الخصاونة، ريم عقاب، (2009)، مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية، آفاق جديدة للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مجلد 21، العدد (2/1)، ص ص 129-150.
- السجيني، صبري عبد الحميد السيد؛ حافظ، سماح طارق أحمد؛ وأزغير، حيدر بدر، (2016)، دور المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية: دراسة ميدانية في العراق، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 38، العدد 2، ص ص 123-165.
- الشاذلي، هبه الله وجدي محمد، (2016)، تقييم المراجع الداخلي للإدارة الشاملة للمخاطر باستخدام المراجعة المستمرة في بيئة تقنية المعلومات - دراسة نظرية وميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- الفتحي، رشا علي إبراهيم، (2018)، المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي مع دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد 9، العدد 1، ص ص 71-141.
- حافظ، سماح طارق أحمد، (2021)، الدور المعدل للتدريب في العلاقة بين استخدام نظام ادارة معلومات مالية الحكومة (GFMIS) وفعالية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية

- المصرية- دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 25، العدد 2، ص ص 320-370.
- رويشد، محمد جمال، (2013)، مدى ملاءمة المراجعة المستمرة في التحقق من التقارير المالية المنشورة إلكترونياً وتأثيرها على استقلال مراجع الحسابات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- ربيع، مروة إبراهيم، (2021)، أثر ضوابط الرقابة الداخلية في نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية والنظم المكمله له على جودة التقارير المالية في مصر - دراسة ميدانية، مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 58، العدد 6، ص ص 191-232.
- زيدان، محمد سيد عبده أحمد، (2018)، إطار مقترح لتفعيل دور المراجع الداخلي في الوحدات الحكومية بهدف ضبط النفقات وتطوير الرقابة الحكومية: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالإسماعيلية، المجلد 9، العدد 4، ص ص 333-357.
- رضوان، أحمد جمعه أحمد محمد، (2014)، تقييم أثر تطبيق أسلوب المراجعة المستمرة على قرار اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد 1، العدد 1، ص ص 163 - 222.
- سالم، طاهر علي علي، (2014)، دور المراجعة المستمرة في رفع كفاءة الفحص الضريبي في ظل برامج الضرائب الذكية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد 5، ص ص 145-197.
- شحاته، دعاء عبد الفتاح، (2019)، مدخل مقترح لتطوير نظام المراجعة المستمرة في ظل بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- عقل، يونس حسن، (2018)، المحاسبة الحكومية والقومية - مدخل المنظومة الإلكترونية للمعاملات المالية الحكومية، الناشر: جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، الطبعة الثامنة، جامعة حلوان، القاهرة.
- كوشان، حيدر مطلوب، (2015)، أثر تطبيق المراجعة المستمرة على مستوى الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المالية - دراسة ميدانية على الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية بالعراق، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

محروس، رمضان عارف رمضان، (2021)، التحول الإلكتروني وتطوير نظام المعلومات الحكومي المصري: دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد 22، العدد 3، ص ص 1019-1078.

محمد، رضوة أحمد ماهر، (2011)، مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد 3، ص ص 145-182.

محمد، محمد راضي عطية، (2017)، نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) ودوره في الرقابة على المال العام وتفعيل موازنة البرامج والأداء: دراسة تطبيقية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مجلد 39، العدد 2، ص ص 60-108.

محمد، مؤمن فرحات السيد، (2014)، إطار مقترح لقياس نهج إدارة المعرفة للمراجعة الحكومية في ظل منظومة الحكومة الإلكترونية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.

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، ص ص 280-376.

مرعي، أحمد هريدي محمد سيد، (2019)، إطار مقترح لتفعيل تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية في النظام المحاسبي الحكومي-دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

مسعود، سناء ماهر محيي، (2020)، تحليل العلاقة بين البيانات الضخمة والمراجعة المستمرة وأثرها علي جودة التقارير المالية الإلكترونية: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد 2، العدد 4، ص ص 433-529.

موقع وزارة المالية، متاح علي: <http://www.gfmis.gov.jo>

وزارة المالية - الكتاب الدوري رقم 50 لسنة، 2018 متاح علي:

<http://www.mof.gov.eg/MOFGallerySource/Arabic/PDF/B50->

2018.pdf

ثانيًا: المراجع باللغة الأجنبية

- Abu-Musa, A. A., (2006), Investigating the Perceived Threats of Computerized Accounting Information Systems in Developing Countries: An Empirical Study on Saudi Organizations, **Journal of King Saud University – Computer and Information Sciences Archive**, Vol.18, PP.1–30.
- Alles, M. G., Brennan, G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M., (2006), Continuous monitoring of business process controls: A pilot implementation of a continuous auditing system at Siemens, **International Journal of Accounting Information Systems**, Vol.7, No.2, PP.137–161.
- Alles, M.G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A., (2002), Feasibility and Economics of Continuous Assurance, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 21, No. 1, PP. 125–138.
- Alsharari, N. M., & Youssef, M. A. E. A. (2017). Management accounting change and the implementation of GFMIS: a Jordanian case study, *Asian Review of Accounting*, **Asian Review of Accounting**, Vol. 25, No. 2, PP. 242–261.
- Al-Tarawneh, A., Weshah, S., & Humeedat, M., (2020), The Extent of External Auditor Relaying on Internal Auditor Work under Erp Continuous Auditing: The Case of Jordan, **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol.24, No.2, PP.1–9.
- Appelbaum, D., Kozlowski, S., Vasarhelyi, M. A., & White, J., (2016), Designing CA/CM to Fit not-for-Profit Organizations, **Managerial Auditing Journal**, Vol.31, No.1, PP. 87–110.
- Cardoni, A., Kiseleva, E., & De Luca, F., (2020), Continuous auditing and data mining for strategic risk control and anticorruption: Creating “fair” value in the digital age, **Business Strategy and the Environment**, Vol.29, No.8, PP. 3072–3085.

- Cetinoglu, T. (2021), Reflections of Developments in Information Technologies to Internal Audit: Blockchain Technology and Continuous Auditing, **In Auditing Ecosystem and Strategic Accounting in the Digital Era**, PP.339-359.
- Chan, D. Y., & Vasarhelyi, M. A., (2011), Innovation and practice of continuous auditing, **International Journal of Accounting Information Systems**, Vol. 12, No.2, PP. 152-160.
- Chan, D., & Vasarhelyi, M., (2018), **Innovation and Practice of Continuous Auditing**, Working Paper, Available.at: <https://doi.org/10.1108/978-1-78743-413-420181013>
- Chiu, V., Liu, Q., & Vasarhelyi, M. A., (2014), The development and intellectual structure of continuous auditing research, **Journal of Accounting Literature**, Vol.31, No.1-2, PP.37-57.
- Chou, C. C., & Chang J, C., (2010), Continuous auditing for web-released financial information, **Review of Accounting and Finance**, Vol.9, No.1, PP.4-32.
- CICA/AICPA, (1999), **Continuous Auditing**. Research Report, Toronto, Canada: The Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Debreceny, R. S., Gray, G. L., Ng, J. J. J., Lee, K. S. P., & Yau, W. F., (2005), Embedded audit modules in enterprise resource planning systems: implementation and functionality, **Journal of Information Systems**, Vol. 19, No.2, PP.7-27.
- El-Serafy, A. A. M., (2020), **Proposed Framework of Continuous Auditing Technology in ERP System and its impact on Improving Internal Audit Performance: A Field Study**, A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of Requirements for the Master Degree in Commercial Science, Faculty of Commerce, Menoufia University.

- Eulerich, M., Georgi, C., & Schmidt, A., (2020), Continuous auditing and risk-based audit planning–An empirical analysis, **Journal of Emerging Technologies in Accounting**, Vol.17, No.2, PP.141-155.
- Hamdan, M. N. M., (2017), The Compatibility of (GFMIS) with the Internal Control System, **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, Vol.7, No.1, PP. 26-40.
- Harelimana, J., (2017), Impact of integrated financial management information systems on performance of public institutions in Rwanda, **Enterprise Risk Management**, Vol.3, No.1, PP.38-51.
- 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.
- Hazar, H. B., (2021), New Paradigm in Auditing: Continuous Auditing, **In Ethics and Sustainability in Accounting and Finance**, Volume. II, PP.253-268.
- INTOSAI, (2016), Available at: <http://asa.gov.eg/issai/issai.rar>
- Klimova, J., (2018), Digital Technology in Risk-Based Approach of Continuous Audit, **In The 2018 International Conference on Digital Science**, PP. 306-312.
- Kofahe, M. K., Hassan, H., & Mohamad, R., (2019), Factors Affecting Successful Implementation of Government Financial Management Information System (Gfmis) In Jordan Public Sector: A Proposed Framework, **International Journal of Accounting**, Vol.4, No.20, PP.32-44.

- Kogan, A., Sudit, E. F., & Vasarhelyi, M.A., (1999), Continuous Online Auditing: A Program of Research, **Journal of Information Systems**, Vol. 13, No.2, PP. 87 – 103.
- 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.
- Lois, P., Drogalas, G., Karagiorgos, A., & Tsikalakis, K., (2020), Internal audits in the digital era:opportunities risks and challenges, **EuroMed Journal of Business**, Vol. 15, No. 2, PP.205-217.
- Malaescu, I., &Sutton, S. G., (2015), The Reliance of External Auditors on Internal Audit's Use of Continuous Audit, **Journal of Information Systems**, Vol. 29, No. 1, PP. 95-114.
- Oringel, J., & Aldhizer, G., R., I., (2009), Continuous Auditing and Monitoring: Enhancing the Efficiency and Effectiveness of Auditing and Erm, **Internal Auditing**, Vol.24, No.5, PP.17-26.
- Palta, M, (2003), Quantitative Methods in population health: Extensions of ordinary regression, **Wiley – IEEE**, P. 6.
- Phusavat, K., Anussornnitisarn, P., Sukhasem, R., Rassameethes, B., & Lin, B., (2010), ICT Risk for government financial management information system, **Electronic government, an international journal**, Vol.7, No.2, PP. 101 – 119.
- Rafaat, E. M., (2010), **The Rationalization of Auditor's Decision in Applying Computer-Assisted Audit Tools (CAATs) in Continuous Audit**, Master Thesis, Faculty of Commerce, Cairo University.

- Rahma, R., Yuhertiana, I., & Sundari, S., (2016), The Use Of E-Audit in Increasing Government Audit Finding, *Journal of Theoretical & Applied Information Technology*, Vol.93, No.2, PP.449-460.
- 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.
- Rogers, C., (2006), Continuous monitoring of business controls: A pilot implementation of a continuous auditing system at Siemens: Discussant's comments, **International Journal of Accounting Information Systems**, Vol.7, No.2, PP. 167-169.
- Shin, I., Lee, M., & Park, W., (2013) ,Implementation of the continuous auditing system in the ERP-based environment, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 28 No. 7, PP.592-627.
- Silva, W. L. D., & Almeida, J. R. D., (2014), Continuous data auditing as an automation tool for business control, **JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management**, Vol.11, No.2, PP. 437-460.
- Singh, K., & Best, P. J., (2015), Design and Implementation of Continuous Monitoring and Auditing in SAP Enterprise Resource Planning, **International Journal of Auditing**, Vol.19, No.3, PP.307-317.
- The Institute of Internal Auditors (IIA), (2006), Continuous Auditing Implications for Assurance, Monitoring, and Risk: Assessment, *Global Technology 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

- TÜM, P. K., (2013), Continuous Audit: From the concept towards the implementation, **International Journal of Business and Social Research**, Vol. 3, No. 7, PP. 1-7.
- Turlea, E., & Stefanescu, A., (2009), Internal audit and risk management in public sector entities, between tradition and actuality, **Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica**, Vol.11, No.1, PP.212-217.
- Warren, J. D., & Smith, M., (2006), Continuous Auditing: An Effective Tool for Internal Auditors, **Internal Auditing**, Vol. 21, No. 2, PP. 27-35.
- 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.**
- 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.

مرفق (1) استمارة استقصاء

بعنوان إطار مقترح لتطبيق المراجعة المستمرة لتطوير دور المراجعة الداخلية
الحكومية لإدارة مخاطر نظام (GFMIS): دراسة ميدانية على الوحدات الحكومية
بعد تقديم وافر التحية والاحترام،،،

الرجاء من سيادتكم التكرم باستيفاء بيانات الاستقصاء المرفقة بموضوعية، للوصول إلى نتائج
مفيدة في موضوع الدراسة.

وانتدم بخالص الشكر والتقدير لتعاونكم معي وتفضلكم بالإجابة على تساؤلات القائمة، مؤكداً أن
إجابات سيادتكم سوف تعامل بسرية مطلقة لخدمة البحث العلمي دون سواء، كما سيقصر
استخدامها على أغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحث / علاء أحمد محمد محمود عبد الرحمن

E-Mail: alaa_ahmed2007@com.svu.edu.eg

Phone:01062625623

أولاً: أهم المصطلحات في قائمة الاستقصاء

- **المراجعة المستمرة:** تعرف بأنها نوع من أنواع المراجعة التي تقوم باستخلاص نتائج عملية المراجعة باستخدام تقرير أو سلسلة من التقارير بطريقة متزامنة مع حدوث الأحداث أو بعد حدوثها بفترة زمنية قصيرة من أجل اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في ظل نظم محاسبية فورية غير ورقية.
- **نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS):** إحدى تطبيقات (Oracle) والذي يعتبر أحد نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP)، ويأتي تطبيق هذا النظام كنقلة نوعية في مجال المحاسبة الحكومية من خلال التحول من الأساليب اليدوية الورقية إلى الأساليب الحديثة التكنولوجية، والتي تساهم بشكل كبير في توفير قاعدة بيانات مالية شاملة تدعم إدارة وصنع القرارات داخل الوحدات الحكومية في الوقت المناسب.
- **إدارة المخاطر:** مجموعة من الإجراءات التي يمكن دمجها ضمن الإطار العام للشركة، والموجهه نحو تقييم وقياس حالات الخطر المحتملة إلى جانب وضع الاستراتيجيات اللازمة لإدارتها.

ثانياً: البيانات الهامة لاستكمال الاستقصاء

- 1- اسم المستقصي منه (اختياري):
- 2- اسم الوحدة:
- 3- وظيفة المشارك في الاستقصاء

| مستخدم لنظام (GFMS) | مراجع داخلي بالوحدات الحكومية | ممثل وزارة المالية بالوحدات الحكومية | مراقب حسابات بالجهاز المركزي | عضو هيئة تدريس |
|---------------------|-------------------------------|--------------------------------------|------------------------------|----------------|
| | | | | |

4- مستوى الخبرة الحالي في مزاولة المهنة

| أقل من 5 سنوات | من 5 إلى أقل من 10 سنوات | من 10 إلى أقل من 15 سنة | 15 سنة فأكثر |
|----------------|--------------------------|-------------------------|--------------|
| | | | |

5- المستوى التعليمي للمستقصي منه

| بكالوريوس في المحاسبة | دبلوم دراسات عليا في المحاسبة | ماجستير في المحاسبة | دكتوراه في المحاسبة |
|-----------------------|-------------------------------|---------------------|---------------------|
| | | | |

ثالثاً: الاسئلة الهامة لاستكمال الاستقصاء

- **القسم الأول: يهدف هذا القسم إلى التعرف على مخاطر التحول الإلكتروني لنظام (GFMS)**
- 1-1 من فضلك حدد درجة موافقة سيادتكم على مخاطر التحول الإلكتروني لنظام (GFMS) من خلال وضع علامة (✓) امام الخانة المعبرة عن رأيك:

| م | البيان | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشده |
|---|---|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 1 | إمكانية فقد مسار المراجعة، وذلك لأن مسار المراجعة في البيئة الإلكترونية مسار غير مرئي. | | | | | |
| 2 | زيادة حالات التلاعب والأخطاء في ظل التحول الإلكتروني نتيجة ضعف وقصور ضوابط الرقابة الداخلية. | | | | | |
| 3 | إن عدم التأهل الكافي للمراجع الداخلي الحكومي في ظل التحول الإلكتروني للبيانات سوف يؤدي إلى انخفاض قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتلاعب. | | | | | |
| 4 | من مخاطر مرحلة المدخلات إدخال البيانات بطريقة غير صحيحة سواء بقصد أو بدون قصد. | | | | | |
| 5 | من مخاطر مرحلة التشغيل الوصول غير الشرعي للبيانات من خلال أشخاص غير مخول لهم وعليه التلاعب في البيانات. | | | | | |
| 6 | من مخاطر مرحلة المخرجات استخراج مخرجات زائفة أو غير صحيحة. | | | | | |
| 7 | سرقة البيانات والمعلومات نتيجة برامج الاختراق التي تهدد أمن وسلامة المعلومات. | | | | | |

➤ القسم الثاني: يهدف هذا القسم إلى التعرف على متطلبات ومعوقات والحلول المقترحة للإطار المقترح الخاص بتطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS):
1-2 من فضلك حدد درجة موافقة سيادتكم على متطلبات تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS)، وذلك من خلال وضع علامة (✓) امام الخانة المعبرة عن رأيك:

| م | البيان | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشده |
|---|---|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 1 | يجب أن يكون تشغيل البيانات إلكترونياً، وبالتالي فإن توافر تكنولوجيا المعلومات يمثل أحد متطلبات تطبيق المراجعة المستمرة. | | | | | |
| 2 | يجب أن توضع إدارة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق المراجعة المستمرة في المكان المناسب داخل الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية بالشكل الذي يساعدها على القيام بالعمل المنوط بها بكفاءة وفعالية. | | | | | |
| 3 | يجب أن يتوافر لدى الفريق القائم بالمراجعة المستمرة مستوى مرتفع من المهارة والمعرفة في مجال تكنولوجيا المعلومات. | | | | | |
| 4 | ضرورة أن يحصل المراجع على الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية في ظل تطبيق المراجعة المستمرة، لأنه في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات تظهر بعض المخاطر التي تحتاج إلى رقابة داخلية فعالة حتى يمكن الحصول على أدلة الإثبات الملائمة من هذا النظام. | | | | | |
| 5 | يحتاج تطبيق المراجعة المستمرة إلى توحيد أو تنميط البيانات للقيام بعملية المراجعة بكفاءة وفعالية. | | | | | |
| 6 | يحتاج تطبيق المراجعة المستمرة إلى إمكانيات تكنولوجية متقدمة ومساحات تخزين هائلة. | | | | | |

2-2 من فضلك حدد درجة موافقة سيادتكم على معوقات تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS)، من خلال وضع علامة (✓) امام الخانة المعبرة عن رأيك:

| م | البيان | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشده |
|---|--|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 1 | لا يوجد في بعض الوحدات الحكومية إدارة للمراجعة الداخلية الحكومية لتطبيق المراجعة المستمرة. | | | | | |
| 2 | عدم وجود معايير للمراجعة الحكومية خاصة بالتحول الإلكتروني يفقد المراجعة المستمرة كفاءتها وفعاليتها. | | | | | |
| 3 | معظم الكوادر المهنية داخل الوحدات الحكومية ما زالوا حديثي العهد في استخدام تكنولوجيا المعلومات، وبالتالي لا تتوافر لديهم الكفاءة والمهارة اللازمة، الأمر الذي يحول دون تحقيق التطبيق الفعال للمراجعة المستمرة. | | | | | |
| 4 | ضعف إجراءات الرقابة في ظل التحول الإلكتروني داخل الوحدات الحكومية سوف يكون عائقاً لتطبيق المراجعة المستمرة التي تحتاج إلى رقابة داخلية ذات كفاءة وفعالية حتى يمكن الحصول على أدلة الإثبات الملائمة. | | | | | |
| 5 | ارتفاع تكاليف تطبيق المراجعة المستمرة يجعل تطبيقها أمراً صعباً، خاصة إن الوحدات الحكومية غير هادفة للربح. | | | | | |

3-2 من فضلك حدد درجة موافقة سيادتكم على المقترحات التالية التي تساهم في معالجة معوقات تطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل نظام (GFMIS)، وذلك من خلال وضع علامة (✓) امام الخانة المعبرة عن رأيك:

| م | البيان | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشده |
|---|---|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 1 | ساعد تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) على توفير بيئة تكنولوجية مناسبة، الأمر الذي يدعم تطبيق المراجعة المستمرة التي أصبحت تلائم وتناسب هذا النظام. | | | | | |
| 2 | وضع إدارة المراجعة الداخلية أعلى الهيكل التنظيمي كأداة مستقلة تابعه فقط لأعلى مستوى في الإدارة العليا للقيام بالمراجعة المستمرة بكفاءة وفعالية. | | | | | |
| 3 | إصدار معايير خاصة بالمراجعة المستمرة لضمان كفاءة وفعالية المراجعة في ظل التحول الإلكتروني مع ضرورة تحديث تلك المعايير كل فترة بما يتلاءم مع بعض الموضوعات المستحدثة. | | | | | |
| 4 | تأهيل المراجع الداخلي الحكومي وفريقه تأهيلاً علمياً وعملياً يتعلق بتكنولوجيا المعلومات، بالإضافة إلى عقد دورات مستمرة على أي مستجدات تطراً. | | | | | |
| 5 | تطوير نظام الرقابة الداخلية الحكومية لكي يتلاءم مع التحول الإلكتروني، وبالتالي حصول المراجع على أدلة الإثبات الملائمة من هذا النظام. | | | | | |
| 6 | توحيد أو ترميز لغة البيانات من خلال لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL)، وذلك لتسهيل قيام المراجع بإجراءات المراجعة المستمرة بصفة مستمرة. | | | | | |
| 7 | نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) لديه قدرة تخزينية هائلة تدعم خاصية الحوسبة السحابية، وعليه فإن التكامل بين هذا النظام والمراجعة المستمرة سوف يؤدي إلى تخفيض التكاليف من ناحية وحماية وسلامة البيانات من ناحية أخرى. | | | | | |

➤ القسم الثالث: دور المراجعة المستمرة في إدارة مخاطر نظام (GFMIS):

1-3 من فضلك حدد درجة موافقة سيادتكم على دور المراجعة المستمرة في رفع كفاءة وفعالية المراجع الداخلي الحكومي في ظل نظام (GFMIS)، من خلال وضع علامة (✓) امام الخانة المعبرة عن رأيك:

| م | البيان | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشده |
|---|---|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 1 | المراجعة المستمرة هي مراجعة منظمة لتجميع وتقييم أدلة الإثبات الإلكترونية. | | | | | |
| 2 | تمكن المراجعة المستمرة المراجعين من التأكيد على المعلومات المستمرة في وقت حدوثها أو بعد فترة قصيرة من حدوثها. | | | | | |
| 3 | يتم أداء المراجعة المستمرة بشكل مستمر ومتزامن مع وقوع الحدث، أو بمعنى آخر تتم المراجعة أثناء التشغيل، وذلك للقيام بالإجراءات التصحيحية. | | | | | |
| 4 | المراجعة المستمرة مراجعة وقائية تمنع حدوث الأخطاء والتحريرات قبل ظهورها في القوائم المالية. | | | | | |
| 5 | تُقدم تقارير المراجعة المستمرة بشكل فوري وبصفة مستمرة. | | | | | |
| 6 | تقدم المراجعة المستمرة رؤية شاملة عن نظام الرقابة الداخلية بصورة فورية ومستمرة. | | | | | |

2-3 من فضلك حدد درجة موافقة سيادتكم على مؤشرات إدارة مخاطر نظام (GFMIS)، وذلك من خلال وضع علامة (✓) امام الخانة المعبرة عن رأيك:

| م | البيان | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشده |
|---|---|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 1 | التقييم المستمر للرقابة الداخلية من قبل المراجع الداخلي، بغرض تقديم إنذارًا مبكرًا للإدارة عن أي قصور في نظام الرقابة الداخلية. | | | | | |
| 2 | فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر بصفة مستمرة. | | | | | |
| 3 | تقديم خدمات استشارية في تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية للحد من المخاطر التي تتعرض لها الوحدة. | | | | | |
| 4 | تنفيذ عملية المراجعة الداخلية طبقًا لمنهج منتظم قائم على أساس الخطر. | | | | | |
| 5 | تقديم محفظة شاملة للمخاطر من أجل تقديم الاستشارات الخاصة للإدارة العليا وللأطراف المعنية لاتخاذ القرارات المناسبة بشأن تلك المخاطر. | | | | | |
| 6 | كشف المناطق الأكثر عرضه للمخاطر في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة بشأن تلك المخاطر. | | | | | |