

## تقييم إجراءات ديوان المحاسبة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية "دراسة ميدانية على ديوان المحاسبة"

د. محمود جمعة المحجوب

قسم المحاسبة/ كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب  
*mahjmah@yahoo.com*

د. معمر يوسف السيليني

قسم المحاسبة/ كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب  
*ymoameir@yahoo.com*

### ABSTRACT:

This study aims to evaluate The procedures of The Audit Bureau through The application of E- Government by indicating The adequacy of The procedures of The Audit Bureau in the planning and implementation of The audit process government agencies

The study concluded That available in the Libyan audit bureau Audit procedures of The application of e – Government

The study recommended that e- Government Should be applied in Libya .

**Key word :** e- Government –Audit Bureau

**مقدمة:**

مرت أنظمة المعلومات بتغيرات جوهرية خلال العقدین الأخيرین وذلك من خلال ظهور تطورات كبيرة في وسائل وتقنية المعلومات والاتصالات والتغير السريع في البيئة والتي بدورها أدت إلى التوسع في استخدام الحاسوب وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات في انجاز مختلف الأعمال في المنشأة.

ولما كانت المحاسبة واحدة من الأنظمة التي دخلت مجال التقنيات الإلكترونية وظهر ما يعرف بالمحاسبة الإلكترونية، تطلب ذلك أن يواكب مراجعي الحسابات في ديوان المحاسبة تلك التطورات لارتباطها الوثيق بالمحاسبة المالية.

لقد أثرت التساؤلات عن كيفية الرقابة والمراجعة لعمليات الحكومة الإلكترونية وأساليب تأكيد الثقة في النظم الإلكترونية. ولكي يحقق المراجع هدف المراجعة بكفاءة وفاعلية أصبح من الضروري أن يكون على إمام كافي بنظم التشغيل الإلكترونية للبيانات والمشاكل المستحدثة في بيئة النظم، وبأحدث المعايير والإجراءات والأساليب المستخدمة في مجال مراجعة الجهات الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية، واستخدام تكنولوجيا المعلومات.

**مشكلة الدراسة:**

تكمن مشكلة الدراسة في التعرف على مدى فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة الليبي في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية، حيث تسعى الدراسة إلى الإجابة على التساؤل التالي:

**هل يتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات مراجعة ملائمة في ضوء الحكومة الإلكترونية؟**

**أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة إلى تقييم إجراءات ديوان المحاسبة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية من خلال بيان مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة في التخطيط لعملية مراجعة الجهات الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية، وأيضاً من خلال بيان مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة في تنفيذ عملية مراجعة الجهات الحكومية في مجال الأنظمة الإلكترونية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية.

**أهمية الدراسة:**

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية مواكبة التطور التكنولوجي لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية، وانعكاس ذلك التطور على إعادة تقييم إجراءات ديوان المحاسبة في سبيل مواجهة التحديات الجديدة التي يجب مواجهتها لأداء المهام الرقابية الموكلة إليه.

**الدراسات السابقة:**

دراسة (صوالحة وآخرون، 2013) بعنوان " تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا وفقاً لمتطلبات التخصصية "

يهدف الدراسة إلى دراسة مدى فهم وإدراك الرقابة المالية العليا في مواكبة التطورات بشكل علمي، والتي قد تحدث في الإدارات الداخلية الحكومية بعد إعادة هيكلة تلك الإدارات المالية والاقتصادية، بحيث لا تسمح بظهور فجوات مالية قد يتم من خلالها ضياع أو هدر للمال العام بسبب الانفاق الواسع أو الإبقاء على الأساليب القديمة في

التدقيق والرقابة والتشغيل اليدوي للبيانات، وذلك باستحداث برامج واستراتيجيات جديدة لتنفيذ خططها بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية وتدقيق الاداء او التشغيل الالكتروني الواسع للبيانات في مختلف مراحل الادارات والهيكل المالية والاقتصادية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك علاقة بين التشغيل الالكتروني وطرق الرقابة الحديثة والتخطيط الاستراتيجي لجهات الرقابة العليا.

دراسة (مطاحن، 2009) بعنوان (مدى قدرة مدقي الحسابات الخارجيين على تدقيق الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية).

وهدفت هذه الدراسة إلى التعريف بأهمية مهنة تدقيق الحسابات بشكل عام، وتوضيح أهمية وتطور التجارة الإلكترونية، وتوضيح المشروع الأمريكي الكندي المشترك الخاص بتدقيق تعاملات التجارة الإلكترونية وتحليله ومناقشته، التعرف إلى مدى إدراك مدقي الحسابات الخارجيين في الأردن للمشروع الأمريكي الكندي المشترك وفهمه وتطبيقه، التعرف إلى أي معوقات أو عقبات تواجه مدقي الحسابات الخارجيين للقدرة على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتيجة وهي تطوير نظام ربط بين نظام الشركة المحاسبي وموقعها الإلكتروني على شبكة الإنترنت والمكون من عدة سياسات وإجراءات توفر الأمان والموثوقية والتوكيدية لتعاملات العملاء والزبائن مع الشركة وعبر موقعها الإلكتروني على شبكة الإنترنت.

دراسة (عبد الكافي الطيب حامد، 2004) بعنوان "قياس تأثير استخدام نظم التشغيل الالكتروني المختلفة على تصميم وتنفيذ برامج المراجعة"

تناولت الدراسة قياس تأثير استخدام نظم التشغيل الالكتروني المختلفة على تصميم وتنفيذ برامج المراجعة، وهدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام النظام الالكتروني في المحاسبة على أهداف وطبيعة اجراءات المراجعة، وبيان مدى فعالية استخدام الضوابط الرقابية في تحقيق الرقابة الفعالة على تشغيل نظم واعداد البيانات الالكترونية في مراحلها المختلفة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن استخدام النظام الالكتروني في معالجة البيانات المحاسبية لم يغير من أهداف المراجعة، إلا انه أدى إلى احداث العديد من المشاكل التي تتعلق بمسار المراجعة، وتعد عملية جمع ادلة الاثبات مما ادى الى تغيير في الاجراءات التي تطبقها المراجعة، وأن نقص ادلة الاثبات وتعد وصعوبة فهم النظام الالكتروني يتطلب اجراءات رقابية جديدة تواكب ذلك التغيير.

دراسة (ابراهيم، 2004) بعنوان "دور مراقبي الحسابات تجاه تحديات المراجعة في بيئة التجارة الالكترونية" وقد هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور المرتقب لمراقبي الحسابات تجاه التحديات التي افرزتها نظم التجارة الالكترونية أمام مهنة المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى أن التعامل بالتجارة الالكترونية يرتبط بمجموعة من المخاطر، سواء مخاطر تطبيقات الاعمال أو مخاطر تكامل العمليات، أو حماية المعلومات، وبالتالي ظهور دور مراقب الحسابات في توفير تأكيدات أو شهادات وإتباع مجموعة من الإجراءات المتكاملة والمعايير التي تمكنهم من اصدار هذه التأكيدات. كما توصلت الدراسة إلى أن المراجع يقوم بأداء خدمة الثقة في النظم والتقارير عن مصداقية نظم تبادل البيانات إلكترونياً.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

إن الدراسات السابقة استهدفت توضيح الدور المرتقب لمراقبي الحسابات تجاه التحديات التي افرزتها نظم التجارة الإلكترونية أمام مهنة المراجعة، وتوضيح أهمية وتطور التجارة الإلكترونية، ودراسة مدى فهم وإدراك الرقابة المالية العليا في مواكبة التطورات بشكل علمي.

وتميزت هذه الدراسة في أنها تقوم بدراسة وتقييم إجراءات ديوان المحاسبة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية.

**فرضيات الدراسة:**

سيقوم الباحثان باختبار الفرضيات التالية:

**الفرضية الرئيسية:**

**H01:** لا يتوفر في ديوان المحاسبة الليبي إجراءات مراجعة ملائمة في ضوء الحكومة الإلكترونية.

ويتفرع منها الفرضيات التالية:

**H01-1:** لا يتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات تخطيط ملائمة لعملية المراجعة في ضوء الحكومة الإلكترونية.

**H01-2:** لا يتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات لتنفيذ عملية المراجعة في ضوء الحكومة الإلكترونية.

**حدود الدراسة:**

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

1. الحدود موضوعية: سيتم تناول موضوع الإجراءات الخاصة بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة في ضوء الحكومة الإلكترونية، دون التطرق إلى الإجراءات الأخرى.
2. الحدود المكانية: ديوان المحاسبة.
3. الحدود الزمنية: أجريت الدراسة في سنة 2017.

**خطة الدراسة:**

تحقيقاً لهدف الدراسة، سيتم تقسيم الدراسة إلى:

**الإطار النظري:** الإجراءات التنفيذية لمهام ديوان المحاسبة في مراجعة الجهات الحكومية التي تقوم بتطبيق الحكومة الإلكترونية وسيتم تناول تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية.

**الإطار العملي:** سيختص هذا الجزء من الدراسة باستعراض تفاصيل الدراسة الميدانية وعرض نتائجها، حيث سيتم الاعتماد على صحيفة الاستبيان في جمع البيانات الميدانية من عينة الدراسة، والتي سيكون مجتمعها ديوان المحاسبة الليبي.

## الاطار النظري:

### مقدمة:

لقد صاحب انتشار أجهزة الاتصال الإلكتروني الفوري وجود اختلافات جذرية في مراحل تدفق المعلومات بصفة عامة، والمعلومات الحاسوبية بصفة خاصة، وكذلك إلى اختفاء والاستغناء عن العديد من المستندات والدفاتر والسجلات التي تمثل مسار عملية المراجعة والمستخدم في المراحل الحاسوبية التقليدية، والتي استمر استخدامها في المراحل الأولى لتشغيل الحاسب الإلكتروني.

ولكي يصل المراجع إلى اختيار الأسلوب الملائم والفعال لمراجعة نظام التشغيل الفوري والمباشر للبيانات، فمن الضروري أن يكون لديه فهم واضح لطبيعة هذا النظام والمشاكل المتوقعة والمرتبطة به نتيجة السرعة والاستجابة الفورية لمعالجة البيانات من خلال هذا النظام (الدالي، 2015، ص68).

وبناء عليه سيتناول هذا الاطار مفهوم نظام التشغيل الفوري (المباشر) وأثر استخدامه على مسار عملية المراجعة، من خلال دراسة بعض الإجراءات التنفيذية لمهام المراجعة في ظل تطبيق الحكومة الالكترونية.

### نظام التشغيل المباشر:

حيث يتميز هذا النظام بإمكانية نقل بيانات المدخلات والاستجابة لها من قبل الحاسب بالتشغيل والتحديث، ثم الحصول على المخرجات بصفة مباشرة بين مستخدم الجهاز والحاسب، دون الحاجة إلى استخدام أحد وسائط المداخلات أو المخرجات مثل: البطاقات الذكية أو الأشرطة الممغنطة، وعادة ما يتم نقل البيانات هنا عن طريق نهائيات طرفية متصلة بوحدة التشغيل المركزية، وعادة ما تكون بيانات الملفات داخل وحدة التخزين (فايد، 1992، ص715).

### نظام التشغيل الفوري:

يُعرف بأنه هو النظام الذي يتحكم في البيئة عن طريق استلام البيانات ومعالجتها واسترجاع النتائج بسرعة كافية، وذلك للتأثير على وظيفة هذه البيئة في ذلك الوقت (وقت التشغيل) (عبدالمجيد، 2002، ص35).

كما يعرف بأنه الفترة الزمنية اللازمة لتشغيل المدخلات من البيانات، وتوفير المخرجات من المعلومات في هذا النظام قصيرة جداً، وعادة ما تتراوح ما بين الثانيةين إلى الدقيقة الواحدة، ونظراً لتميز هذا النظام، وهي بتوفير النتائج بسرعة فائقة جداً، فإن ذلك من شأنه التأثير على الظروف المحيطة في لحظة إدخال البيانات تقريباً، فالخاصية الرئيسية التي يتمتع بها نظام التشغيل الفوري هي صفة الاستجابة السريعة، وتلك الخاصية تميزه عن غيره من نظام التشغيل للبيانات الأخرى، فهذا النظام ينظر إلى كل عملية كما لو كانت مجموعة بيانات، ثم يركز لها النظام جميع معداته التشغيلية وبرامجه وملفاته لتحديد مواصفاتها، ثم تسجيلها مباشر ببرامج تشغيل التطبيقات (حسين، 2003، ص343).

وفي الواقع أن نظام التشغيل الفوري ما هو إلا نظام التشغيل المباشر، وإن كان يختلف عنه في الوقت اللازم للرد عن الاستفسارات، ولذلك غالباً ما يطلق عليه نظام التشغيل المباشر الفوري (محمد، 1999، ص49).

### الإجراءات التنفيذية لمهام المراجعة في ظل تطبيق الحكومة الإلكترونية

يجب على ديوان المحاسبة القيام بمجموعة من الإجراءات لتحقيق أهداف المراجعة، بحيث يتم توضيح هذه الإجراءات في برنامج المراجعة وتتأثر هذه الإجراءات في العادة ببيئة المراجعة وتختلف باختلاف أساليب معالجة البيانات من الأنظمة اليدوية إلى الأنظمة الإلكترونية، حيث يكمن هذا الاختلاف في أن استخدام الأنظمة الإلكترونية، تمكن المراجع من الاستفادة من الحاسوب في أداء معظم مهام المراجعة.

إن المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات يجب أن تشمل جميع عناصر ومكونات نظام المعلومات المحاسبي، كالعاملين، والأجهزة، والبرمجيات وقواعد البيانات.

وتتكون عملية المراجعة ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات من عدة خطوات تحتوي الأنشطة التالية: التخطيط المبدئي، وتقدير المخاطر، اعداد خطة المراجعة، وتنفيذ خطة المراجعة، والتقارير، وهناك العديد من المقترحات لتنفيذ مهام المراجعة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية، أهمها: التخطيط وتنفيذ عملية المراجعة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية (رشيد، محمد، 2006، ص64-79) وكما يلي:

#### أولاً: التخطيط لعملية المراجعة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية

تهدف عملية التخطيط للمراجعة إلى تحديد نوع المراجعة ومتطلبات وإجراءات المراجعة المستهدف القيام بها لأداء المهمة وتشتمل عملية التخطيط على (الخصاونة، 2010، ص2699):

1. التأكد من توفر أساس للمساءلة والمقصود به وجود صلاحية قانونية لديوان المحاسبة للقيام برقابة على هذه الوحدة الحكومية، وهنا يحدد الديوان نوع الرقابة، هل رقابة مالية، أم رقابة أداء.
2. تشتمل عملية التخطيط على وصف الوحدة الحكومية المنوي فحصها والبيئة التي تعمل فيها وتقييم المخاطر بهدف تحسين أداء الوحدة الحكومية، وأنشطتها المعلوماتية، من خلال القيام بجمع المعلومات الكافية حول الوحدة الحكومية الخاضعة للرقابة، وخاصة المتعلقة بنظامها المعلوماتي ونظام الرقابة الداخلية، ويتم توثيقها بأوراق العمل.
3. يجب أن يأخذ بعين الاعتبار الطرق المستخدمة بواسطة المؤسسة لمعالجة المعلومات المحاسبية، لأن هذه الطرق قد تؤثر على تصميم النظام المحاسبي وطبيعة الرقابة الداخلية، كما أن هناك بعض العوامل الأخرى التي تؤثر على طبيعة، وتوقيت، وحدود عملية الرقابة، وهذه العوامل هي: مدى استخدام الحاسب الآلي في الوحدات الحكومية، والتعقيدات المتعلقة بتشغيله، والهيكل الإداري لأنشطة التشغيل الإلكترونية وسرعة الحصول على البيانات.
4. تحديد هدف العملية الرقابية ونطاقها، وتأكيد من الهيئة الخاضعة للرقابة بشأن فعالية أنظمتها الإدارية المعلوماتية، وتحديد منهجية عمل الرقابة وطبيعة الاستفسارات المنوي طرحها.
5. تحديد مدى الحاجة إلى اللجوء إلى الخبراء المتخصصين في مراجعة الأنظمة الإلكترونية.

ويدرس مراجعي الديوان كافة الجوانب المرتبطة بالتشغيل الإلكتروني للبيانات عند وضع خطة المراجعة، ومن أهمها ما يلي (شحاته، 2012، ص30):

أ. نظم الضبط الداخلي اليدوية ، ونظم الضبط الداخلي في حالة تشغيل البيانات بواسطة الحاسبات الإلكترونية.

ب. تطبيق نظم التحكم الذاتي والمطابقات والمقارنات والتحليلات عند تصميم برامج الكمبيوتر .

ت. طبيعة أساليب المراجعة باستخدام إمكانيات الحاسبات الإلكترونية .

ث. خبرات ومهارات مدخلي البيانات إلي الحاسبات الإلكترونية .

ج. خبرات ومهارات مراجعي الديوان بالحاسبات الإلكترونية .

ح. نوع المراجعة المقررة.

خ. مدة الوقت المخطط لعملية المراجعة.

ومما سبق يمكن القول بأنه يمكن لمراجع الديوان وضع خطة المراجعة والتي تشتمل علي: حجم العينة ، ونوعها، وموضوعها وتوقيتها، وأساليب المراجعة المختارة، وإجراءات المراجعة وتقارير المراجعة. كما أنه ليس هناك نموذج محدد لخطة المراجعة ، بل تصمم حسب الأحوال.

### ثانياً: تنفيذ عملية المراجعة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية

يجب أن يبدأ مراجعي ديوان المحاسبة عند تنفيذ عملية المراجعة في مجال الأنظمة الالكترونية للبيانات بالإجراءات التالية(الخصاونة،2010،ص99):

1. التأكد من وجود نظام رقابة داخلية ملائم في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الوحدات الحكومية الخاضعة للمراجعة.

2. القيام بقياس مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وابداء الرأي في تطوير هذا النظام من خلال تقديمه للمقترحات المناسبة.

3. أن يقوم بتقييم المخاطر المتعلقة بالبدء واسناد مقترحات واستثمار مشاريع تطبيقات الحكومة الالكترونية.

4. أن يقوم بتقييم المخاطر المتعلقة بتطبيق أو بتنفيذ (التطوير، التشغيل، التحول) خدمات الحكومة الالكترونية.

5. القيام بتقييم المخاطر المتعلقة بنتائج الخدمات المقدمة من تكنولوجيا المعلومات (التكلفة، العائد) في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

6. أن يحصل مراجع الديوان على أدلة الإثبات الكافية والملائمة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات.

7. أن يستطيع مراجع الديوان الوصول إلى أي جزء من النظام الالكتروني في أي وقت، وأن يتأكد من القدرة على استرجاع مستندات ملفات الإسناد الالكتروني في المؤسسات الالكترونية.

### الإطار العملي:

#### عرض وتحليل البيانات واختبار الفروض

احتوى هذا الجانب على عرض وتحليل البيانات لموضوع الدراسة، وتحديد المجتمع وعينته وتصميم استمارة استبيان، والأساليب الإحصائية التي استخدمت بغية التحقق من صحة فرضيات الدراسة. حيث تألف مجتمع الدراسة من المراجعين بديوان المحاسبة، وتم سحب عينة عشوائية من مجتمع الدراسة. وقام الباحثان بإعداد استمارة استبيان بحيث احتوت على قسمين، القسم الأول أسئلة عامة، أما القسم الثاني فاحتوى على ثلاث مجالات خاصة باختبار فرضيات الدراسة. ومن أجل الحصول على البيانات اللازمة التي تخدم أهداف وفرضيات الدراسة صمم

استبيان اعد خصيصاً لذلك، وتم قياس مجموعة البنود الخاصة بكل محور باستخدام مقياس "ليكرت" المتدرج والمكون من خمس درجات كما في الجدول رقم (1):

الجدول رقم (1) يبين توزيع الدرجات على الاستمارة

البديل	موفق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

مجتمع الدراسة:

تألف مجتمع الدراسة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، وتكونت عينة الدراسة من (قسم الشركات) بالديوان والذي عددهم (50) مراجعاً.

الجدول رقم (2) التوزيع النهائي للعينة على المجتمع الاصلي للدراسة.

البيان	المجتمع	الاستمارات الموزعة	المستلمة	مفقودة	النسبة
مراجع الديوان	50	50	44	6	88%

وبذلك فإن إجمالي عدد افراد عينة الدراسة الذين تم اعتماد إجاباتهم عند تفرغ البيانات هو (44) أي بنسبة (88%).

ثبات استمارة الاستبيان:

اتَّبَعَ الباحثان القياس الإحصائي لمعرفة ثبات استمارة الاستبيان، وذلك من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ، فقد تم احتساب معامل كرونباخ ألفا لمتغيرات الدراسة بالكامل فسجلت قيمته (98.56%) وهي نسبة ثبات عالية جداً في العرف الإحصائي.

التحليل الاحصائي لمجالات الدراسة:

أولاً : التحليل الإحصائي لفقرات المجال الأول الخاصة بتخطيط عملية المراجعة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية:

استخدم الباحثان اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك لاختبار فقرات كل مجال من مجالات استمارة الاستبيان، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة على محتوى كل فقرة، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من فقرات المجال والانحراف المعياري له، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية)، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أكبر من 3، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أصغر من 3، وتكون آراء أفراد عينة الدراسة محايدة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وهذا ينطبق على جميع الفقرات في استمارة استبيان الدراسة.



جدول رقم (3) يبين اختبار T لدلالة الفروق بين متوسطات درجات أفراد عينة الدراسة.

الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاءة الاختبار	الدلالة الإحصائية	الدلالة
يتأكد مراجعي ديوان المحاسبة من وجود صلاحية قانونية للديوان للقيام بالمرجعة على هذه الوحدة الحكومية.	4.05	0.605	27.992	* 0.000	موافق
يأخذ مراجعي ديوان المحاسبة بعين الاعتبار الطرق المستخدمة بواسطة المؤسسة لمعالجة المعلومات المحاسبية.	4.05	0.617	27.423	* 0.000	موافق
يقوم مراجعي ديوان المحاسبة بتقييم مستوى تطبيق مشروع الحكومة الالكترونية في المؤسسات الحكومية لتحديد متطلبات عملية المراجعة ونوعها.	4.02	0.649	25.520	* 0.000	موافق
يقوم مراجعي الديوان بالتوصل للفهم الأولي لبيئة النظام المحاسبي الحكومي الالكتروني المطبق.	4.03	0.692	24.032	* 0.000	موافق
يقوم مراجعي الديوان بفهم مبدئي لبيئة الرقابة الداخلية الالكترونية عند التخطيط لعملية المراجعة في المؤسسات الحكومية	4.08	0.629	27.789	* 0.000	موافق
يقوم مراجعي الديوان بتحديد واضح لأهداف عملية المراجعة عند التخطيط لعملية المراجعة في المؤسسات الحكومية	4.10	0.676	26.304	* 0.000	موافق
* دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05					

ويتضح من الجدول السابق أن:

- 1- مراجع ديوان المحاسبة يتأكد من وجود صلاحية قانونية للديوان للقيام بالمرجعة على هذه الوحدة الحكومية.
- 2- مراجع ديوان المحاسبة يأخذ بعين الاعتبار الطرق المستخدمة بواسطة المؤسسة لمعالجة المعلومات المحاسبية.
- 3- مراجع ديوان المحاسبة يقوم بتقييم مستوى تطبيق مشروع الحكومة الالكترونية في المؤسسات الحكومية لتحديد متطلبات عملية المراجعة ونوعها.
- 4- مراجع الديوان يقوم بالتوصل للفهم الأولي لبيئة النظام المحاسبي الحكومي الالكتروني المطبق.
- 5- مراجع الديوان يقوم بفهم مبدئي لبيئة الرقابة الداخلية الالكترونية عند التخطيط لعملية المراجعة في المؤسسات الحكومية.
- 6- يقوم مراجعي الديوان بتحديد واضح لأهداف عملية المراجعة عند التخطيط لعملية المراجعة في المؤسسات الحكومية.

ثانياً: التحليل الإحصائي لفقرات المجال الثاني والخاص بتنفيذ عملية المراجعة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية:

استخدم الباحثان اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك لاختبار فقرات كل مجال من مجالات استمارة الاستبيان، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة على محتوى كل فقرة، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من فقرات المجال والانحراف المعياري له، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية)، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أكبر من 3، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أصغر من 3، وتكون آراء أفراد عينة الدراسة

محايدة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وهذا ينطبق على جميع الفقرات في استمارة استبيان الدراسة.

**جدول رقم (4) يبين اختبار T لدلالة الفروق بين متوسطات درجات أفراد عينة الدراسة.**

الفقرة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاء الاختبار	الدلالة الإحصائية	الدلالة
يقوم مراجعي الديوان بالتأكد من وجود نظام رقابة داخلية ملائم في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الوحدات الحكومية الخاضعة للمراجعة.	4.04	0.666	25.248	* 0.000	موافق
يقوم مراجعي الديوان بقياس مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وإبداء الرأي في تطوير هذا النظام من خلال تقديمه للمقترحات المناسبة.	4.10	0.629	28.266	* 0.000	موافق
يقوم مراجعي الديوان بتقييم المخاطر المتعلقة بتنفيذ (التطوير، التشغيل، التحول) خدمات الحكومة الإلكترونية.	4.08	0.581	30.190	* 0.000	موافق
يقوم مراجعي الديوان بتقييم المخاطر المتعلقة بنتائج الخدمات المقدمة من تكنولوجيا المعلومات (التكلفة، العائد) في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	4.05	0.623	27.376	* 0.000	موافق
يحصل مراجعي الديوان على أدلة الإثبات الكافية والملائمة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات.	4.03	0.675	24.631	* 0.000	موافق
لتطبيق تكنولوجيا المعلومات أثر على كمية وحجم أدلة الإثبات التي تحتاج إليها	4.02	0.711	23.294	* 0.000	موافق
يستطيع مراجع الديوان الوصول إلى أي جزء من النظام الإلكتروني في أي وقت.	4.00	0.717	22.590	* 0.000	موافق
يستطيع مراجع الديوان التأكد من القدرة على استرجاع مستندات ملفات الإسناد الإلكتروني في المؤسسات.	4.07	0.559	31.044	* 0.000	موافق
تمنح لمراجع ديوان المحاسبة الصلاحية للوصول إلى البيانات عبر الشبكة الإلكترونية.	4.10	0.620	28.813	* 0.000	موافق
* دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05					

ويتضح من الجدول السابق أن:

- 1- مراجع الديوان يقوم بالتأكد من وجود نظام رقابة داخلية ملائم في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الوحدات الحكومية الخاضعة للمراجعة.
- 2- مراجع الديوان يقوم بقياس مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وإبداء الرأي في تطوير هذا النظام من خلال تقديمه للمقترحات المناسبة.
- 3 - مراجع الديوان يقوم بتقييم المخاطر المتعلقة بتنفيذ (التطوير، التشغيل، التحول) خدمات الحكومة الإلكترونية.
- 4 - مراجع الديوان يقوم بتقييم المخاطر المتعلقة بنتائج الخدمات المقدمة من تكنولوجيا المعلومات (التكلفة، العائد) في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
- 5 - مراجع الديوان يحصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات.
- 6 - لتطبيق تكنولوجيا المعلومات أثر على كمية وحجم أدلة الإثبات التي تحتاج إليها.
- 7 - يستطيع مراجع الديوان الوصول إلى أي جزء من النظام الإلكتروني في أي وقت.
- 8 - مراجع الديوان يستطيع التأكد من القدرة على استرجاع مستندات ملفات الإسناد الإلكتروني في المؤسسات.

9 - مراجع ديوان المحاسبة تمنح له الصلاحية للوصول إلى البيانات عبر الشبكة الالكترونية.

#### اختبار فرضيات الدراسة

#### اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

H0 لا يتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات تخطيط ملائمة لعملية المراجعة في ضوء الحكومة الالكترونية.

H1 يتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات تخطيط ملائمة لعملية المراجعة في ضوء الحكومة الالكترونية.

لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحثان اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء أفراد عينة الدراسة في هذه الفرضية، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

#### جدول رقم (6): بين اختبار T والمتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري لأفراد عينة الدراسة

المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاء اختبار T	الدلالة الإحصائية
4.07	0.538	32.091	* 0.000
* دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05			

نلاحظ من خلال بيانات الجدول السابق أن المتوسط الحسابي المرجح 4.07 بانحراف معياري مناظر له 0.538 وان قيمة إحصاء الاختبار 32.091 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وبما أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من 3، بذلك يكون القرار الإحصائي رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، أي قبول الفرض: "يتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات تخطيط ملائمة لعملية المراجعة في ضوء الحكومة الالكترونية".

#### اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

H0 لا يتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات لتنفيذ عملية المراجعة في ضوء الحكومة الالكترونية.

H1 يتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات لتنفيذ عملية المراجعة في ضوء الحكومة الالكترونية.

لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحثان اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك للتحقق من صحة هذه الفرضية، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء أفراد عينة الدراسة في هذه الفرضية، والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي المرجح للفرضية والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

#### جدول رقم (7): يبين اختبار T والمتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري لأفراد عينة الدراسة.

المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	إحصاء اختبار T	الدلالة الإحصائية
4.06	0.528	32.671	* 0.000
* دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05			

نلاحظ من خلال بيانات الجدول السابق أن المتوسط الحسابي المرجح 4.06 بانحراف معياري مناظر له 0.528 وان قيمة إحصاء الاختبار 32.671 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن هذه القيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 وبما أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من 3، بذلك يكون القرار الإحصائي رفض الفرضية الصفرية

وقبول الفرضية البديلة، أي قبول الفرض: "يتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات لتتفيذ عملية المراجعة في ضوء الحكومة الالكترونية".

ومما سبق يمكن القول بأنه تم قبول الفرضية الرئيسية "البديلة"، أي قبول الفرض: يتوفر في ديوان المحاسبة الليبي إجراءات مراجعة ملائمة في ضوء الحكومة الالكترونية".

### النتائج

من خلال الدراسة الميدانية لأفراد عينة الدراسة، وبعد تحليل البيانات واختبار الفروض تبين للباحثان البيانات التالية: "يتوفر في ديوان المحاسبة الليبي إجراءات مراجعة ملائمة في ضوء الحكومة الالكترونية"، والتي تشمل على:

1. يتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات تخطيط ملائمة لعملية المراجعة في ضوء الحكومة الالكترونية، وذلك من خلال:

- أ. مراجع ديوان المحاسبة يتأكد من وجود صلاحية قانونية للديوان للقيام بالمراجعة على هذه الوحدة الحكومية.
- ب. مراجع ديوان المحاسبة يأخذ بعين الاعتبار الطرق المستخدمة بواسطة المؤسسة لمعالجة المعلومات المحاسبية.
- ج. مراجع ديوان المحاسبة يقوم بتقييم مستوى تطبيق مشروع الحكومة الالكترونية في المؤسسات الحكومية لتحديد متطلبات عملية المراجعة ونوعها.
- د. مراجع الديوان يقوم بالتوصل للفهم الأولي لبيئة النظام المحاسبي الحكومي الالكتروني المطبق.
- هـ. مراجع الديوان يقوم بفهم مبدئي لبيئة الرقابة الداخلية الالكترونية عند التخطيط لعملية المراجعة في المؤسسات الحكومية.
- و. يقوم مراجعي الديوان بتحديد واضح لأهداف عملية المراجعة عند التخطيط لعملية المراجعة في المؤسسات الحكومية.

2. يتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات تنفيذ ملائمة لعملية المراجعة في ضوء الحكومة الالكترونية.

- أ. مراجع الديوان يقوم بالتأكد من وجود نظام رقابة داخلية ملائم في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الوحدات الحكومية الخاضعة للمراجعة.
- ب. مراجع الديوان يقوم بقياس مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وإبداء الرأي في تطوير هذا النظام من خلال تقديمه للمقترحات المناسبة.

- ج. مراجع الديوان يقوم بتقييم المخاطر المتعلقة بتنفيذ (التطوير، التشغيل، التحول) خدمات الحكومة الالكترونية.
- د. مراجع الديوان يقوم بتقييم المخاطر المتعلقة بنتائج الخدمات المقدمة من تكنولوجيا المعلومات (التكلفة، العائد) في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

- هـ. مراجع الديوان يحصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات.
- و. لتطبيق تكنولوجيا المعلومات أثر على كمية وحجم أدلة الإثبات التي تحتاج إليها.
- ز. يستطيع مراجع الديوان الوصول إلى أي جزء من النظام الالكتروني في أي وقت.
- ح. مراجع الديوان يستطيع التأكد من القدرة على استرجاع مستندات ملفات الإسناد الالكتروني في المؤسسات.
- ط. مراجع ديوان المحاسبة تمنح له الصلاحية للوصول إلى البيانات عبر الشبكة الالكترونية.

## التوصيات

على ضوء نتائج الدراسة الميدانية، يضع الباحثان مجموعة من التوصيات للاستفادة منها في معالجة نواحي القصور التي تتخلل خدمات المحاسبة والمراجعة لأجل رفع وتطوير الحكومة الإلكترونية في ليبيا:

1. ضرورة القيام بتطوير مداخل وأساليب المراجعة التي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات وتطوير المهارات بأسلوب مستمر.
2. ضرورة فهم موضوعات التكنولوجيا حول تعاملات التجارة الإلكترونية.
3. ضرورة الأخذ في الاعتبار أن الأدلة الإلكترونية تتطلب إجراءات رقابية أكثر حزمًا عن تلك التي يتطلبها الدليل التقليدي.
4. ضرورة الاطلاع على البحوث في المراجعة في ظل الحكومة الإلكترونية.
5. ضرورة زيادة معرفة المراجع بتكنولوجيا المعلومات والحكومة الإلكترونية وأثرها على عملية المراجعة بدء من مرحلة قبول التكاليف وحتى إصدار تقرير المراجعة.
6. ضرورة إجراء المزيد من البحوث النظرية والتطبيقية، المرتبطة بالحكومة الإلكترونية.
7. يجب على الدولة الليبية الإسراع في تنفيذ الحكومة الإلكترونية في جميع مؤسساتها لما لها من فائدة كبيرة لتسهيل الإجراءات والتخلص من الأعمال الروتينية التقليدية.

**ملخص الدراسة:**

مرت أنظمة المعلومات بتغيرات جوهرية خلال العقدین الأخيرین وذلك من خلال ظهور تطورات كبيرة في وسائل وتقنية المعلومات والاتصالات والتغير السريع في البيئة والتي بدورها أدت إلى التوسع في استخدام الحاسوب وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات في انجاز مختلف الأعمال في المنشأة، ولما كانت المحاسبة واحدة من الأنظمة التي دخلت مجال التقنيات الإلكترونية وظهر ما يعرف بالمحاسبة الإلكترونية، تطلب ذلك أن يواكب مراجعي الحسابات في ديوان المحاسبة تلك التطورات لارتباطها الوثيق بالمحاسبة المالية. وهدفت الدراسة إلى تقييم إجراءات ديوان المحاسبة في ضوء تطبيق الحكومة الالكترونية من خلال بيان مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة في التخطيط لعملية مراجعة الجهات الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الالكترونية، وأيضاً من خلال بيان مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة في تنفيذ عملية مراجعة الجهات الحكومية في مجال الأنظمة الالكترونية في ضوء تطبيق الحكومة الالكترونية. وقد توصلت الدراسة إلى أنه يتوفر في ديوان المحاسبة الليبي إجراءات مراجعة ملائمة في ضوء الحكومة الالكترونية، والتي تشمل على أنه يتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات تخطيط ملائمة لعملية المراجعة في ضوء الحكومة الالكترونية، ويتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات تنفيذ ملائمة لعملية المراجعة في ضوء الحكومة الالكترونية. وأوصت الدراسة بأنه يجب على الدولة الليبية الإسراع في تنفيذ الحكومة الالكترونية في جميع مؤسساتها لما لها من فائدة كبيرة لتسهيل الإجراءات والتخلص من الأعمال الروتينية التقليدية.

### قائمة المراجع:

1. أحمد حسين علي حسين، 2003 دليلك في تحليل وتصميم النظم، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، الدار الجامعية، الاسكندرية.
2. أحمد محمد عبد الرؤوف فايد، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد(2)، 1992 "دراسة وتقييم المراجع للضبط الداخلي في النظم المحاسبية الإلكترونية".
3. جعفر معروف عبدالقادر صوالحة، إبراهيم خليل حيدر السعدي، محمد فوزي شبيطة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد(36)، 2013 "تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا وفقا لمتطلبات الخصصة".
4. حسين شحاته، 2012 "المراجعة والرقابة في ظل الكمبيوتر والانترنت"، القاهرة.
5. رشيد، محمد، مجلة الأجهزة العليا للرقابة المالية، العدد(12)، 2006 "الرقابة الحكومية وتطبيق الحكومة الإلكترونية".
6. ريم الخصاونة، مجلة جامعة النجاح، المجلد(24)، العدد(9)، 2010 "تقييم اجراءات الرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية".
7. سمير كامل محمد، 1999 "أساسيات المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية.
8. عبد الكافي الطيب حامد، "قياس تأثير استخدام نظم التشغيل الإلكتروني المختلفة على تصميم وتنفيذ برامج المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان، 2004.
9. محمد محمود عبد المجيد وآخرون ، 2002 ، "المراجعة المتقدمة والاساليب الفنية الحديثة في المراجعة النظرية والتطبيق"، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
10. محمود محمد الدالي، "مدى تأثير التجارة الإلكترونية على خدمات المراجعة في ليبيا"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتصرف بتونس، جامعة تونس المنار، 2015.
11. مريم مطاحن، "مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.
12. هشام زغلول ابراهيم، مجلة الرقابة المالية، القاهرة، العدد(45)، 2004 "دور مراقبي الحسابات تجاه تحديات المراجعة في بيئة التجارة الإلكترونية".