



جمهورية العراق  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة كربلاء  
كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة  
الدراسات العليا



## مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية وتأثيرها في أداء المدقق الخارجي

رسالة ماجستير مقدمة الى  
مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير  
في علوم المحاسبة

مقدمة بواسطة  
بنين حسون جواد الطائي

بإشراف  
أ.د اسعد محمد علي وهاب العواد

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ يَا قَوْمِ أَرَأَيْتُمْ إِن كُنْتُ عَلَىٰ بَيْنَةٍ مِّن رَّبِّي وَمَرَرْتَنِي مِنْهُ  
مَرِيرًا حَسَنًا ۖ وَمَا أُرِيدُ أَنْ أَمْلِكُمْ إِلَىٰ مَا أَنهَاكُمْ  
عَنْهُ ۖ إِن أُرِيدُ إِلَّا الْإِصْلَاحَ مَا اسْتَطَعْتُ ۖ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ ۗ  
عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ

صدق الله العلي العظيم

سورة هود الآية (٨٨)

## إقرار المقوم اللغوي

اشهد أن رسالة الماجستير الموسومة بـ (مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية وتأثيرها في أداء المدقق الخارجي) والعائدة للطالبة (بنين حسون جواد) قد تمت مراجعتها من الناحية اللغوية وتصحيح ما ورد فيها من أخطاء لغوية وتعبيرية وبذلك أصبحت مؤهلة للمناقشة بقدر تعلق الأمر بسلامة الأسلوب وصحة التعبير.



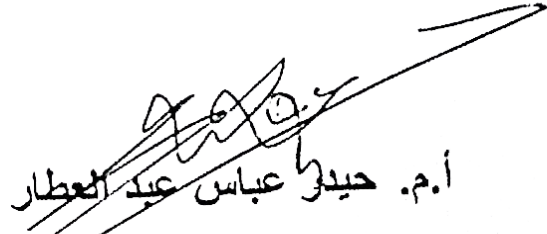
م.د. علاوي كاظم كشيح

معهد الفنون الجميلة / كربلاء

2022/ /

## اقرار الخبير العلمي

اقر بان الرسالة الموسومة بـ (مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية وتأثيرها في أداء المدقق الخارجي) تم تقويمها علمياً من قبلي ولأجله وقعت...

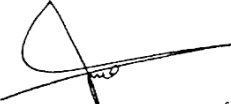
  
أ.م. حيدر عباس عبد العطار

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة المنشي

2022 / 5 / 26

## اقرار الخبير العلمي

اقرار بان الرسالة الموسومة بـ (مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية وتأثيرها في أداء المدقق الخارجي) تم تقويمها علمياً من قبلي ولأجله وقعت...

  
أ.م. د. ماهر ناجي علي

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الكوفة

2022 / 5 / 29

## اقرار المشرف

أشهد أن إعداد الرسالة الموسومة بـ (مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية وتأثيرها في أداء المدقق الخارجي) والتي تقدمت بها الطالبة (بنين حسون جواد) قد جرى تحت اشرافي في جامعة كربلاء / كلية الادارة والاقتصاد، وهي جزء من متطلبات نيل درجة ماجستير في علوم المحاسبة.



المشرف: أ. د. اسعد محمد علي وهاب العواد

التاريخ: 2022/ 5 / 8

## توصية السيد رئيس القسم

(بناءً على توصية الاستاذ المشرف أرشح الرسالة للمناقشة)



أ. د. أسعد محمد علي وهاب العواد

رئيس قسم المحاسبة

2022/ 5 / 8

## اقرار لجنة المناقشة

نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة بأننا قد أطلعنا على رسالة الماجستير الموسومة بـ (مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية وتأثيرها في أداء المدقق الخارجي) والمقدمة من قبل الطالبة (بنين حسون جواد) وقد ناقشنا الطالبة في محتوياتها وفيما له علاقة بها، ووجدنا أنها جديرة بالقبول لنيل درجة ماجستير في علوم

المحاسبة وبتقدير )

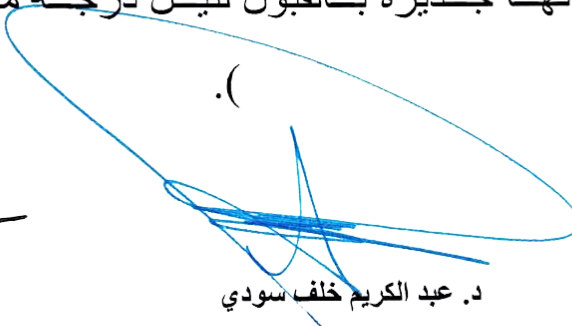
.(



ا.م.د جاسم عيدان براك

جامعة كربلاء / كلية الإدارة والاقتصاد

(رئيساً)



د. عبد الكريم خلف سودي

خبير-ديوان الرقابة المالية الاتحادي

(عضواً)



أ. د. أسعد محمد علي وهاب العواد

جامعة كربلاء / كلية الإدارة والاقتصاد

(عضواً ومشرفاً)



ا.م جاسم محمد حسين الجنابي

جامعة بابل / كلية الإدارة والاقتصاد

(عضواً)

## اقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على اقرار المشرف العلمي والخبير اللغوي على رسالة الماجستير / قسم المحاسبة / للطالبة (بنين حسون جواد) الموسومة بـ (مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية وتأثيرها في أداء المدقق الخارجي) أشرح هذه الرسالة للمناقشة.



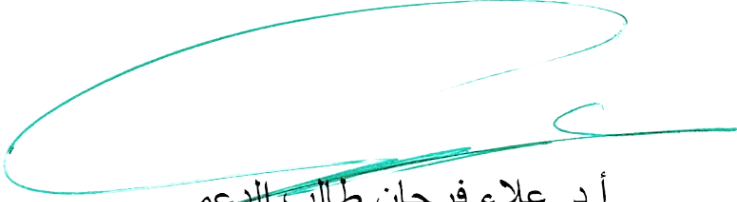
أ. د. محمد حسين كاظم الجبوري

رئيس لجنة الدراسات العليا

معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا

## مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الادارة والاقتصاد/جامعة كربلاء على توصية لجنة المناقشة.



أ. د. علاء فرحان طالب الدعيمي

عميد كلية الادارة والاقتصاد



## الإهداء

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه الذي بفضلته وتمكينه وتقديره اتمامنا هذا العمل راجين من منه أن نكون قد وفقنا فيه بحوله وقوته وإذنه تعالى.

إلى من حبها سعادة ومن حبها عبادة، إلى كل الخير ومعنى الصفاء وتجسيد الجمال ومنيع كامل النور وأقرب إلى الكمال، إلى من لها عرفت معنى الحب وكمال الروح وسعادة الإنسان بقلب يسقيه حبا وفرحا وراحة وسلام، إلى الحنونة التي لا يكفي في حقها كل الحديث والكلام، الشمس التي تهبني شعاعها حتى يستضيء، قمري في سماء الليالي الحالكة، أمي الحبيبة حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى الذي امرنا الله ببره، إلى الذي لا يمكن نكران جميله وعظيم قدره، إلى من بذل الكثير ولأيمكن ان يرد بالكلمات القليلة، الوالد الغالي حفظه الله وكتب له العمر المديد.

إلى قرة عيني اولادي (عبد الله وفضل الله).

إلى رفيق دربي زوجي الغالي (محمد).

إلى اخواني وسندي في الحياة (علي واحمد).

إلى اخواتي الغاليات ورفيقاتي (ايمان و نور) .

إلى الغائبة الحاضرة الأستاذة الفاضلة (ايمان المشهداني) رحمها الله واسكنها فسيح جناته.

وفي الختام أسأل الله التوفيق فيما يحب ويرضى وأن يرزقني نعمة الإخلاص والثبات على طريق الصلاح وحسن الخاتمة والثواب.

الباحثة

## شكر وامتنان

الفضل لله أولاً وأخيراً الذي وفقنا وسهل علينا اتمام عملنا وبلوغ هذه الدرجة والمرتبة، فهو القائل في كتابه الكريم بعد بسم الله الرحمن الرحيم

"فاذكروني أنكركم واشكروا لي ولا تكفرون "

(صدق الله العلي العظيم)

تتسابق الكلمات وتتزاحم العبارات لتنظم عقد الشكر الذي لا يستحقه إلا أنت، إليك يا من كان له قدم السبق في ركب العلم والتعليم، إليك يا من بذلت ولم تنتظر العطاء....

اتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان وكثير العرفان إلى (ا.د اسعد محمد علي وهاب العواد) أطال الله في عمره وأمدّه بالصحة والعافية لقبوله الإشراف على هذا العمل، وعلى نصائحه وإرشاداته القيمة التي كان لها الأثر بإخراج الرسالة بوضعها الحالي. كما أتقدم بالشكر والعرفان الى السادة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقراءة الرسالة وابداء ملاحظاتهم القيمة التي ستزيد من القيمة العلمية لها، فجزاهم الله خير الجزاء، والتقدم بجزيل الشكر والامتنان الى الخبير العلمي والخبير اللغوي على ما بذلوه من جهد ، كما أتقدم بشكري وامتناني الى السيد رئيس جامعة كربلاء (ا.د. باسم السعيد) وعميد كلية الإدارة والاقتصاد (ا.د. علاء فرحان طالب) لما بذلوه من جهد وتفان في تقديم الدعم لطلبة الدراسات العليا، وشكري وامتناني الى جميع اساتذتي في الدراسة الأولية والماجستير في كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة كربلاء لما بذلوه من عطاء لا ينضب ومن وقتهم وعلمهم فجزاهم الله خير جزاء المحسنين. كما أتقدم بالشكر والامتنان الى السيد المعاون العلمي (ا.د. محمد حسين الجبوري) وشعبة الدراسات العليا في الكلية لما بذلوه من نصح وارشاد طيلة فترة الدراسة.

الباحثة

## قائمة المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
أ	الآية القرآنية
ب-ز	الاقراءات
ح	الاهداء
ط	الشكر والامتنان
ي-ك	قائمة المحتويات
ل	قائمة الاشكال
ل-ن	قائمة الجداول
ن	قائمة المختصرات
س	المستخلص باللغة العربية
1	المقدمة
	<b>الفصل الأول: الدراسات السابقة ومنهجية البحث</b>
15-3	المبحث الأول: الدراسات السابقة
19-16	المبحث الثاني: منهجية البحث
	<b>الفصل الثاني: مخاطر غياب التوثيق المستندي والمحاسبة الالكترونية والسحابية وأداء المدقق</b>
50-21	المبحث الأول: مخاطر غياب التوثيق المستندي وأدلة التدقيق
74-51	المبحث الثاني: المحاسبة الالكترونية والمحاسبة السحابية
101-75	المبحث الثالث: تقرير المدقق الخارجي وجودة البيانات المالية

	الفصل الثالث: العلاقات الإحصائية بين مخاطر التوثيق المستندي في ظل المحاسبة السحابية وأداء المدقق
109-103	المبحث الأول: التحليل الأولي للبيانات واختبار جودة مقياس البحث
133-110	المبحث الثاني: التحليل الوصفي وعرض وتحليل النتائج في ضوء إجابات العينة المبحوثة
139-134	المبحث الثالث: اختبار فرضيات البحث
	الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات
142-141	المبحث الأول: الاستنتاجات
143	المبحث الثاني: التوصيات
159-144	المصادر
XII-I	الملاحق
XIII	المستخلص باللغة الإنكليزية

## قائمة الاشكال

الرقم	المحتوى	الصفحة
1-1	المخطط الفرضي للبحث	18
1-2	القواعد الأساسية لتقرير المدقق الخارجي	90
1-3	تقسيم الأفراد عينة الاستبيان حسب الجنس	104
2-3	تقسيم الأفراد عينة الاستبيان حسب الفئة العمرية	105
3-3	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة (الخدمة)	106
4-3	توزيع الأفراد عينة الاستبيان حسب التحصيل الدراسي	107
5-3	توزيع الأفراد عينة الاستبيان حسب العنوان الوظيفي	108
6-3	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الدورات التدريبية في المحاسبة الالكترونية والسحابية داخل العراق وخارجه	109

## قائمة الجداول

الرقم	المحتوى	الصفحة
1-2	قواعد الحكم على أدلة الاثبات في التدقيق ومعايير تحديد درجة الاعتماد على الأدلة	49-48
2-2	أوجه الشبه والاختلاف بين نظم المعلومات المحاسبية والمحاسبة الالكترونية	64
3-2	ملخص لأهم جوانب تطوير تقرير المدقق وفقاً للمبادرات العلمية المختلفة	80-79
1-3	درجات مقياس ليكرت الخماسي والوسط الافتراضي له	103
2-3	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	103

104	توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	3-3
106-105	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة (الخدمة)	4-3
107-106	توزيع الأفراد عينة الاستبيان حسب التحصيل الدراسي	5-3
108-107	توزيع أفراد العينة حسب العنوان الوظيفي	6-3
109-108	توزيع أفراد العينة حسب عدد الدورات التدريبية في المحاسبة الالكترونية والسحابية داخل العراق وخارجه	7-3
110	معاملات كرونباخ الفا Cronbach's Alpha لاختبار ثبات الاستبيان	8-3
111-110	معاملات التجزئة النصفية split-half reliability لاختبار ثبات الاستبيان	9-3
112-111	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول (مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية)	10-3
114-113	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي)	11-3
115-114	أسماء السادة المحكمين والقابهم العلمية وإماكن عملهم	12-3
118-116	إستجابة أفراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الأول (مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية)	13-3
128-126	إستجابة أفراد عينة الاستبيان للمحور الثاني	14-3
134	إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات البحث	15-3
135	نتائج إختبار الفرضية الأولى	16-3
136	إحصائيات المجموعات لعينة الفرضية الثانية	17-3
136	نتائج إختبار الفرضية الثانية	18-3
137	نتائج إختبار الفرضية الثالثة	19-3
138	إحصائيات المجموعات لعينة الفرضية الرابعة	20-3
139	نتائج إختبار الفرضية الرابعة	21-3

## قائمة المختصرات

المختصر	المصطلح باللغة الإنكليزية	المصطلح باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين
IPS	Image processing system	نظام معالجة الصور
ASB	Audit Standards Board	مجلس معايير التدقيق
SAS	Statement on Auditing Standard	نشرات معايير التدقيق
IAS	International accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board	المجلس الرقابي لمؤسسات المحاسبة العامة
FRC	Financial Reporting Council	مجلس التقارير المالية
IASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية
PwC	PricewaterhouseCoopers	شبكة خدمات محاسبية متعددة الجنسيات ( شركات برايس ووترهاوس وكوبرز )
KAM	Key Audit Matters	مسائل التدقيق الرئيسية
CAM	Critical Audit Matters	مسائل التدقيق الحرجة
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية

## المستخلص

يهدف البحث الى تحديد مخاطر التدقيق في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية والوقوف على اهم التحديات التي تواجه المدقق الخارجي عند غياب التوثيق المستندي مع بيان الإطار النظري للمحاسبة الالكترونية والسحابية والتطرق الى أدلة التدقيق اليدوية والالكترونية وبيان تأثيرهما على أداء المدقق الخارجي. وقد تم توزيع 163 استبانة على مستجيبين من المدققين والمحاسبين القانونيين في مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية وبعض أساتذة الجامعات، ولتحقيق اهداف البحث والوصول الى النتائج الخاصة بعينة البحث فقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية منها التحليل الاحصائي ثنائي الحد Binomial Test واختبار (T) واختبار (F) فضلاً عن تحليل المسار Path Analysis وذلك باستخدام كل من برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وبرنامج التحليل الاحصائي Eviews فضلاً عن البرنامج الاحصائي AMOS لغرض اختبار الفرضيات، وقد توصل البحث الى العديد من الاستنتاجات منها، ان مفهوم واهداف عملية التدقيق بصورة عامة في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية تختلف عن المفهوم والاهداف في ظل النظام التقليدي، وان استخدام الحاسوب قد أثر في شكل وطبيعة المجموعة المستندية، وان برامج التدقيق الالكترونية قد مكنت المدقق من تعزيز الأدلة في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية.

وانطلاقاً من النتائج والاستنتاجات التي توصل اليها البحث فإن البحث يوصي بضرورة التأكد من أدلة الاثبات الالكترونية صالحة لإصدار الحكم ، ومن ثم فإنها سوف تسهم في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق من خلال توفير الخصائص الجيدة لأدلة الاثبات وضرورة اصدار معيار مهني يلزم المدقق الخارجي بالاعتماد على مدخل الخطر لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وذلك لحماية مستعمل القوائم المالية من خلال معرفتهم لحجم الخطأ المسموح به وقدرة مدقق الحسابات على اكتشاف الأخطاء الجوهرية وارتفاعها في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية خاصة.



## المقدمة:

شهد العالم العديد من التغييرات الكثيرة منذ ظهور الانسان والى يومنا هذا، وبمرور الوقت تطورت الوسائل والسبل الى ان وصلت الى عصرنا الحالي والمتمثل بالتطورات التكنولوجية بمختلف أنواعها ومن ضمنها أجهزة الحاسوب التي حلت بالمرتبة الأولى من حيث مميزاتها خاصة في العمليات المحاسبية التي تستخدمها الوحدات لتسجيل عمليات الوحدة، ولا يخلو علم المحاسبة من تلك التطورات، اذ كان نظام المعلومات المحاسبي يقتصر على الأنظمة اليدوية وتشمل عمليات ادخال البيانات وتبويبها وتلخيصها وعرض النتائج يدويا، وقد تم استخدام الأنظمة الإلكترونية المتمثلة باستخدام الحاسوب وذلك لإدخال البيانات وتشغيلها ومن ثم عرض نتائج تلك العمليات، اذ اتجه العديد من الوحدات الاقتصادية والشركات الى استخدام هذه الأنظمة، لتحقيق الدقة في انجاز التقارير المالية في الوقت المناسب.

إن استخدام المحاسبة الإلكترونية في العقد الأخير من القرن الحالي بشكل واسع في العديد من الشركات الكبيرة والمتوسطة الحجم، فضلا عن التطور السريع في السنوات الأخيرة للنظم المحاسبية الإلكترونية والاستخدام الواسع للشركات الكبيرة والمتوسطة على نظم المحاسبة السحابية، قد أدى الى ظهور تحديات كبيرة أمام مهنة التدقيق الداخلي والخارجي على حد سواء، وان من اهم هذه التحديات غياب التوثيق المستندي الورقي (أدلة التدقيق)، لذلك يسعى هذا البحث الى مناقشة الأفكار وإيجاد الحلول للاعتماد على أدلة التدقيق الإلكترونية في ظل المحاسبة الإلكترونية والسحابية واختبار مدى معقولية وصلاحيه هذه الالة لغرض الاعتماد عليها من قبل المدقق الخارجي للحد من مخاطر التدقيق، ولتحقيق اهداف البحث فقد تم تقسيمه على مجموعة من الفصول، تضمن الفصل الأول منه ابحاثا سابقة ومنهجية البحث، وتم تقسيمه على مبحثين خصص الأول للأبحاث السابقة وللإسهامة التي يقدمها البحث والمرتبطة بمتغيرات البحث، والثاني لمنهجية البحث، اما الفصل الثاني فقد تناول الجانب النظري للبحث وتم تقسيمه على ثلاثة مباحث: تمثل المبحث الأول منه بمخاطر غياب التوثيق المستندي وأدلة التدقيق، اما المبحث الثاني فقد تناول المحاسبة الإلكترونية والمحاسبة السحابية، وتناول المبحث الثالث تقرير المدقق الخارجي وجودة البيانات المالية.

اما الفصل الثالث فقد تناول تحليل نتائج مخاطر غياب التوثيق المستندي على أداء المدقق، فيما تناول الفصل الرابع الاستنتاجات والتوصيات بمبحثين الأول للاستنتاجات والمبحث الثاني تناول التوصيات في ضوء النتائج التي توصل اليها البحث في شقيه النظري والعملي.

# الفصل الأول

الدراسات السابقة ومنهجية البحث

المبحث الأول: الدراسات السابقة

المبحث الثاني: منهجية البحث

المبحث الاول

## الأبحاث والدراسات السابقة

## Previous research and studies

يستعرض هذا المبحث بعض الدراسات العربية والأجنبية ذات العلاقة بمتغيرات البحث التي تسنى للباحثة الاطلاع عليها خلال فترة البحث، والتي من خلالها توصلت الى تحديد الفجوة البحثية وتحديد المشكلة ووضع المنهجية المناسبة للبحث، وكما يلي:

أولاً- الدراسات العربية **Arabic Studies** :-

## 1- دراسة (معاش، 2020)

المعلومات	التفاصيل
توظيف المحاسبة السحابية في إدارة البيانات وانعكاسها على عملية اتخاذ القرارات.	عنوان الدراسة
هدفت الدراسة الى ما يأتي: 1- المساعدة في تقليل تكاليف الاقتناء للحوسبة السحابية مقارنة بالبرامج المحاسبية الجاهزة. 2- المساعدة في السعة التخزينية للبيانات مهما كان حجمها من خلال استخدام خدمة المحاسبة السحابية في موقع الويب. 3- المرونة مع المستخدم حيث تمتاز الخدمة بسهولة الاستخدام من قبل المحاسبين مثل المدراء والأطباء وغيرهم.	اهداف الدراسة
تطبيق برنامج سحابي في الشركات الصغيرة والمتوسطة.	عينة الدراسة
رسالة ماجستير-كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة كربلاء	نوع الدراسة
تصميم برنامج سحابي وتطبيقه على حسابات الشركات الصغيرة والمتوسطة لسنة 2019	منهج الدراسة
1- في الجانب النظري: تمت الإفادة من الادبيات التي تناولت المحاسبة السحابية. 2- الجانب العملي: الاطلاع على البرامج والتقنيات المستخدمة في شركة ALGAL في مجالها للمحاسبة الالكترونية.	مجال الإفادة
توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:	اهم الاستنتاجات

<p>1- ان الشركات التي أصبحت عابرة للقارات في توسع اعمالها حيث أصبحت المحاسبة التقليدية والمعتمدة على البرامج المحاسبية الجاهزة لا تلبي الغرض المطلوب منها بفعالية وسرعة.</p> <p>2- ان المحاسبة السحابية تقلل من أخطاء النقل والكتابة لان العمليات من القيود الى النتائج المالية تتم بصورة تلقائية قياسا بالمحاسبة التقليدية.</p>	
--	--

## 2- دراسة (الشمري، 2020)

المعلومات	التفاصيل
<p>ابعاد مساهمة الإفصاح المالي لبيئة نظم المحاسبة الالكترونية وانعكاسها على أداء مراقب الحسابات</p>	عنوان الدراسة
<p>هدفت الدراسة الى ما يأتي:</p> <p>1- بيان دور المحاسبة الالكترونية في قطاع الاعمال والمخاطر المحيطة بها.</p> <p>2- بيان تأثير العوامل الجوهرية للافصاحات المالية في بيئة المحاسبة الالكترونية.</p> <p>3- بيان تأثير العوامل المؤثرة في الافصاحات المالية على راي مراقب الحسابات.</p>	اهداف الدراسة
<p>دراسة تحليلية لمجموعة من المحاسبين والمدققين في المصارف التجارية في سوق العراق للأوراق المالية.</p>	عينة الدراسة
<p>رسالة ماجستير-كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة كربلاء</p>	نوع الدراسة
<p>التحليل الوصفي لعينة الدراسة.</p>	منهج الدراسة
<p>1- في الجانب النظري: تمت الإفادة من الادبيات التي تناولت المحاسبة السحابية.</p> <p>2- الجانب العملي: الإفادة من طرق التحليل المستخدمة والاستبانة.</p>	مجال الإفادة
<p>توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:</p> <p>1- إن استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في المصارف يساعد في الإفصاح المحاسبي المالي الالكتروني مما يؤدي الى زيادة قيمة المعلومات المحاسبية.</p> <p>2- إن الإفصاح المحاسبي في بيئة المحاسبة الالكترونية ثقة يعزز أصحاب العلاقة بالبيانات المالية.</p>	اهم الاستنتاجات

## 3- دراسة (دليل:2020)

المعلومات	التفاصيل
دور أدلة الاثبات الالكترونية في فعالية التدقيق	عنوان الدراسة
تهدف الدراسة الى ما يأتي: 1- التنبيه على ضرورة الاهتمام بعملية التدقيق والعمل على تطويره من خلال توفير الأساليب الحديثة بما فيها تكنولوجيا المعلومات 2- إبراز الدور الذي تلعبه أدلة الاثبات الالكترونية في تحسين وتسهيل أداء مهمة التدقيق. 3- محاولة معرفة واقع استخدام تكنولوجيا المعلومات في الشركات الاقتصادية الجزائرية وكيفية تأثيرها على مهمة التدقيق.	اهداف الدراسة
دراسة تطبيقية في حال شركة ALGAL	عينة الدراسة
رسالة ماجستير-كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير-جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.	نوع الدراسة
دراسة حالة لشركة ALGAL لمعرفة أدلة الاثبات الالكترونية ومدى فاعليتها في مهنة المدقق الخارجي.	منهج الدراسة
3- في الجانب النظري: تمت الإفادة من الأدبيات التي تناولت المحاسبة السحابية. 4- في الجانب العملي: الاطلاع على البرامج والتقنيات المستخدمة في شركة ALGAL في مجالها للمحاسبة الالكترونية.	مجال الإفادة
توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات واهمها: 1- ان تكنولوجيا المعلومات هي استخدام الأجهزة والبرمجيات وتكنولوجيا الشبكات الالكترونية لجمع ومعالجة وخرن ونقل واسترجاع المعلومات. 2- ان استخدام الحاسوب إثر في شكل وطبيعة المجموعة المستندية وأدى استخدام الحاسوب الى الدقة في أداء وتحقيق السرعة في إعداد التقارير وعرضها بشكل أفضل مما هي عليه في النظام اليدوي.	اهم الاستنتاجات

## 4-دراسة(السامرائي&amp;الشريدة،2020)

المعلومات	التفاصيل
دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجيته من وجهة نظر مدققي الحسابات	عنوان الدراسة
هدف البحث الى ما يأتي: 1- التعرف على الإطار المفاهيمي للذكاء الاصطناعي. 2- توضيح ماهية وأساليب ومفهوم التدقيق الرقمي. 3- بيان دور واهمية التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق في شركات التدقيق في مملكة البحرين.	اهداف الدراسة
دراسة ميدانية في شركات تدقيق الحسابات في مملكة البحرين	عينة الدراسة
بحث منشور في المجلة العالمية للاقتصاد والاعمال.	نوع الدراسة
1- في الجانب النظري: تمت الإفادة من الأدبيات التي تناولت برامج التدقيق الإلكترونية. 2- الجانب العملي: الإفادة من طرق التحليل المستخدمة والاستبانة.	مجال الإفادة
توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اوهما: 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقنيات الذكاء الاصطناعي وعملية التدقيق في مملكة البحرين، حيث بينت إجابات عينة الدراسة الى موافقة على استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي الذي يدعم عملية التدقيق. 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الرقمي وجودة التدقيق في شركات التدقيق في مملكة البحرين. 3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الإلكتروني ودعم استراتيجية التدقيق في شركات التدقيق في مملكة البحرين.	اهم الاستنتاجات

## 5-دراسة (حسين&amp;احمد،2021)

المعلومات	التفاصيل
التدقيق والفحص الضريبي لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية	عنوان الدراسة
يهدف البحث الى اعداد برنامج تدقيق وفحص ضريبي الكتروني مقترح لتدقيق البيانات المالية الالكترونية للمكلفين باستخدام برنامج الجداول	اهداف الدراسة

الإلكترونية (Microsoft excel) فضلا عن تقليل الصعوبات التي قد يواجهها الفاحص الضريبي في تنفيذ العملية التدقيقية.	
أ نموذج مقترح بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب.	عينة الدراسة
بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية-المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.	نوع الدراسة
استعمال برنامج الكتروني لتدقيق الحسابات في الهيئة العامة للضرائب.	منهج الدراسة
1- في الجانب النظري: تمت الإفادة من الأدبيات التي تناولت برامج التدقيق الإلكترونية. 2- الجانب العملي: الإفادة من الية عمل برنامج التدقيق في عينة الدراسة.	مجال الإفادة
توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات واهمها: 1- قسم التدقيق والفحص الضريبي مازال يعتمد على الأساليب التقليدية في تدقيق الحسابات. 2- عدم وجود الأنظمة والبرامج الإلكترونية الخاصة بتدقيق الحسابات في قسم التدقيق والفحص الضريبي. 3- عدم وجود قواعد قانونية لضبط عملية التدقيق والفحص الضريبي باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات من خلال الرقابة عليها	اهم الاستنتاجات

## 6-دراسة (المنوفي، 2021)

المعلومات	التفاصيل
المراجعة عن بعد في ظل وسيط الحوسبة السحابية ومدى ايجابياتها لمستخدميها والمستفيدين من تقاريرها	عنوان الدراسة
يهدف هذا البحث إلى الوصول إلى محاولة تطوير مهام المراجعة الخارجية بالمراجعة عن بعد في ظل وسيط الحوسبة السحابية، ذلك بالإفادة بوسائل التخزين الآمنة والسرية للبيانات والتي منها ما يعرف " بالحوسبة السحابية"، والذي يمكن من خلاله تحليل البيانات وتجميعها بالاعتماد على قواعد للبيانات، يمكن للقائمين بعملية المراجعة الوصول إليها وتقديم نتائج في الوقت الحقيقي لخدمة مستخدميها. وينبثق عن هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:	اهداف الدراسة

<p>1- مناقشة التطوير الملائم للتأكد من البيانات المحاسبية لتصلح للقياس بشكل موحد، ويحقق مرونة، بحيث تكون أكثر سهولة وقابلية للاستخدام من الأطراف المعنية كافة ويشمل ذلك الإدارة والمراجعين.</p> <p>2- مناقشة نقاط التطوير الملائم لمعايير المراجعة الذي يناسب تطبيقات المراجعة المتعددة في ظل تحليل البيانات.</p> <p>3- اختبار هذا التطور من قبل البيئة المصرية للمراجعة، والوقوف على مدى قبوله وخطوات تطبيقه.</p>	
<p>تم الاعتماد على المنهجين الاستقرائي والاستنباطي حيث شمل المنهج الاستقرائي تقديم تطور التدقيق الخارجي، اما الاستنباطي فقد استعمل لتطوير مهام المدقق الخارجي.</p>	عينة الدراسة
<p>بحث منشور في مجلة البحوث المالية والتجارية-كلية التجارة -جامعة بور سعيد</p>	نوع الدراسة
<p>1- في الجانب النظري: تمت الإفادة من الأدبيات التي تناولت عملية التدقيق عن بعد في ظل الحوسبة السحابية.</p> <p>2- الجانب العملي: الإفادة من الية عمل برامج التدقيق وكيفية تدفق البيانات في ظل المحاسبة السحابية.</p>	مجال الإفادة
<p><b>توصل البحث الى الاستنتاجات الآتية:</b></p> <p>1- تسهل الحوسبة السحابية عملية مراجعة البيانات عن بعد، وذلك من خلال أنه يمكن إسناد مهام المراجعة للمنشآت الكبيرة منها ذات السمعة الطيبة والإمكانات العالية للقيام بمراجعة تقارير المنظمات بدلاً من ترك الأمر لمنشأة المراجعة الصغيرة ذات الأداء الضعيف وأيضاً تحفز المنشآت الصغيرة إلى عمل اندماجيات وتجد لها فرصة في المنافسة أو إمكانية مراجعة بيانات منشأة في مكان محدد من خلال مكاتب مراجعة كبرى تقع في أماكن بعيدة عن أماكن المنشأة ، وفي هذه الحالة سيكون المراجع بعيد كل البعد عن الإدارة تجنباً لعمل صداقات مع العملاء ، وسيزيد الثقة لدى مستخدمي هذه التقارير المالية ومستفيديها .</p> <p>2- يسهل وسيط الحوسبة السحابية علي المراجع الخارجي الحصول على البيانات المالية اللازمة لأداء مهامه بفعالية في الوقت المناسب ، ويقوم المراجع بإجراءات المراجعة اللازمة كجمع وتقييم الأدلة من خلال فحص وتقييم البيانات المخزنة على السحابة من خلال البرامج الجاهزة للمراجعة المناسبة لهذه البيانات ، والتحقق بشأن موفري هذه الخدمة من أنظمة الرقابة وقوانين الحماية والأمان للمساحة التخزينية ويستطيع المراجع من خلال ذلك أن يقدم التقرير لمستخدميه وتقديمه لمعلومات ملائمة ومعتمدة للمستفيدين من هذه التقارير لمساعدتهم في عملية اتخاذ</p>	اهم الاستنتاجات



القرار ، وذلك يعمل علي زيادة وتعزيز الثقة بهذه المعلومات من قبل مستخدميها .

ثانيا: الدراسات الأجنبية Foreign Studies : -

1-دراسة (Hashem&sujud,2020)

المعلومات	التفاصيل
<b>The Impact of using IT on the Quality of Auditing in Lebanon</b> أثر استخدام تقنية المعلومات على جودة التدقيق في لبنان	عنوان الدراسة
هدف البحث الى التعرف على أثر تطبيق التدقيق الإلكتروني على جودة مكاتب التدقيق وشركات التدقيق العاملة في لبنان من خلال: 1. تحديد مدى استخدام أجهزة وبرامج التدقيق الإلكتروني في المكاتب والتدقيق. الشركات العاملة في لبنان. 2. تحليل أثر استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني في جودة الوضوح في المكاتب وشركات التدقيق العاملة في لبنان من وجهة نظر المراجعين. بيان المشكلة في ضوء الاستخدام الواسع للتقنيات الإلكترونية وبرامج التطبيقات المحوسبة، والتطور السريع في معظم القطاعات الاقتصادية وما يترتب على ذلك من حاجة المدققين الى تقديم خدماتهم بأعلى مستوى من الجودة	اهداف الدراسة
مجموعة من خبراء المحاسبة والمدققين العاملين في مكاتب وشركات التدقيق في لبنان وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة.	عينة الدراسة
بحث منشور في مجلة البحوث الدولية للتمويل والاقتصاد	نوع الدراسة
1- في الجانب النظري: تمت الإفادة من الأدبيات التي تناولت برامج التدقيق الإلكتروني وبرامج تطبيقات المحاسبة السحابية. 2- الجانب العملي: الإفادة من طرق التحليل المستخدمة والاستبانة.	مجال الإفادة

<p>تمثلت اهم استنتاجات البحث في ما يأتي :</p> <p>1- ان استخدام التدقيق الإلكتروني له أثر إيجابي على جودة التدقيق لما له من دقة في إخراج البيانات وجدولتها حيث يجري المدققون عملية التدقيق الإلكتروني لأنهم يدركون أن للتدقيق الإلكتروني مزايا عديدة يمكن من خلالها إتمام جودة التدقيق</p> <p>2- إن استخدام التدقيق الإلكتروني يقصر زمن التدقيق ويقدم مساعدة فاعلة ويزيد التدقيق الإلكتروني من قدرة المدقق على توسيع حجم العينة وبالتالي تعزيز الثقة برأيه المحايد في القوائم المالية.</p>	اهم الاستنتاجات
---	-----------------

## 2-دراسة (Yaser,2020)

المعلومات	التفاصيل
<p><b>Impact of the Information Technology on the Accounting System</b></p> <p>أثر تقنية المعلومات في النظام المحاسبي</p>	عنوان الدراسة
<p>يمكن توضيح الأهداف الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي:</p> <p>1- تقديم تغطية افتراضية مفصلة للموضوع المدروس، مع التركيز على المفاهيم في الشركات مثل الإفصاحات العامة والمحاسبية.</p> <p>2- دراسة تأثير تقنية المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية في الشركات.</p> <p>3- تحقيق نتائج بحث وافية تتكون من المشكلة التي تم بحثها واستنتاجات هذه الدراسة بالشكل المناسب.</p>	اهداف الدراسة
مجموعة من المحاسبين والباحثين	عينة الدراسة
بحث منشور في مجلة ريبيل للعلوم الإنسانية والاجتماعية	نوع الدراسة
<p>1- <b>في الجانب النظري:</b> تمت الإفادة من الأدبيات التي تناولت نظام وتقنيات المعلومات المحاسبية.</p> <p>2- <b>الجانب العملي:</b> الإفادة من طرق ادخال البيانات والمعالجات في ظل نظام المعلومات المحاسبية.</p>	مجال الإفادة
تتمثل اهم استنتاجات الدراسة بما يلي:	اهم الاستنتاجات
<p>1- بدأ استخدام تقنيات المعلومات لتبسيط العمليات المحاسبية وتقليل جهد المحاسب منذ أكثر من 140 عامًا.</p> <p>2- تعتبر تقنية المعلومات أهم الأسس التي تعتمد عليها المنظمة في إدارة أعمالها وتنظيم حساباتها. وساهم ابتكار تكنولوجيا</p>	

المعلومات في تطوير أنظمة محاسبة الشركات، وتحسين أداء الأعمال، وساعد في ظهور المحاسبة السحابية. وأدى تبسيط الإجراءات المحاسبية مع تعزيز كفاءتها وفعاليتها بسبب استخدام تقنيات المعلومات إلى توفير فرص أكبر للشركات لتوسيع صفتها التجارية وتعزيز ثقة الجمهور بها.	
---	--

## 3-دراسة (Assad and etal.,2020)

المعلومات	التفاصيل
<b>THE INFLUENCE OF CLOUD ACCOUNTING APPLICATIONS ON THE ACCOUNTING AND AUDITING PROFESSION IN IRAQ</b> تأثير تطبيقات المحاسبة السحابية في مهنة المحاسبة والتدقيق في العراق	عنوان الدراسة
1. مساعدة الشركات العراقية على استخدام أحدث تقنيات المحاسبة: المحاسبة السحابية. 2. مساعدة الشركات العملاقة في تقليل تكاليف شراء أجهزة الكمبيوتر وأجهزة التخزين العملاقة. 3 مساعدة الشركات في استخراج البيانات المالية المحددة في الوقت المناسب.	اهداف الدراسة
الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم التي تطبق المحاسبة السحابية في العراق	عينة الدراسة
بحث منشور في مجلة PalArchs المصرية	نوع الدراسة
1- في الجانب النظري: تمت الإفادة من الادبيات التي تناولت المحاسبة السحابية. 2- الجانب العملي: الإفادة من التعرف على واجهة البرنامج الخاصة بالمحاسبة السحابية فضلا عن التحليلات الإحصائية المستخدمة في البحث.	مجال الإفادة
تمثلت اهم استنتاجات البحث في ما يأتي:	اهم الاستنتاجات
1- ان تطبيقات المحاسبة السحابية في الشركات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة تسهم في دعم وتقوية مهنة المحاسبة في العراق	

2- تسهم تطبيقات المحاسبة السحابية المطبقة في الشركات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة في دعم وتقوية مهنة التدقيق في العراق لإحصائيات عينة واحدة.	
--	--

## 4- دراسة (Mission, et al., 2021)

المعلومات	التفاصيل
<b>Cloud Computing: Review of Architecture, Security Risks, Threats and Countermeasures</b> الحوسبة السحابية: مراجعة العمارة، المخاطر الأمنية، التهديدات والتدابير المضادة	عنوان الدراسة
تمثلت اهداف هذه الدراسة في كل مما يأتي: 1- تسليط الضوء على تعقيدات بنية السحابة ومخاطرها وتهديداتها الأمنية واستراتيجيات للتخفيف من حدة التحديات. 2- تسليط الضوء على التحديات الأمنية التي تتعرض لها خدمات الحوسبة السحابية. 3- تطوير الاستراتيجيات لمواجهة معرفة التهديدات ومخاطر التخفيف في البنية التحتية في ظل المحاسبة لسحابية.	اهداف الدراسة
تطبيقات المحاسبة السحابية في شركة NIST في نيجيريا.	عينة الدراسة
بحث منشور في المجلة الدولية لنظم المعلومات المبتكرة وبحوث التكنولوجيا	نوع الدراسة
1- في الجانب النظري: تمت الإفادة من الادبيات التي تناولت المحاسبة السحابية. 2- الجانب العملي: الإفادة من التعرف على واجهة البرنامج الخاصة بالمحاسبة السحابية.	مجال الإفادة
تمثلت اهم استنتاجات البحث في ما يأتي: 1- يحتاج أمن موارد السحابة إلى تقييمه من زوايا متنوعة الى وقاية والمراقبة واستجابة الإدارة والحماية. 2- يتطلب أمن الحوسبة في السحابة اتباع نهج متكامل لتحكم إطار العمل الأمني لأمن الخدمات السحابية والبنية التحتية، حيث الحكومة ستعمل والإدارات والوكالات والشركات والمهنيون الفنيون في الصناعة والأوساط الأكاديمية بشكل تعاوني لإنشاء إطار معماري للخدمات السحابية.	اهم الاستنتاجات

## 5-دراسة(2021: Mihail )

المعلومات	التفاصيل
<p><b>IMPLICATIONS OF ADOPTING CLOUD ACCOUNTING ON THE QUALITY OF INFORMATION PROVIDED BY THE ACCOUNTING MODEL</b></p> <p>تداعيات اعتماد المحاسبة السحابية على جودة المعلومات التي يقدمها النموذج المحاسبي</p>	<p>عنوان الدراسة</p>
<p>هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الآثار المترتبة على المحاسبة السحابية من خلال عرض مزايا وعيوب التطبيقات، والتي تم تحديدها من خلال استشارة مواقع الموردين، ولتحديد مختلف هذه المنتجات تم استخدام بحث Google محرك.</p>	<p>أهداف الدراسة</p>
<p>دراسة تطبيقية في المصارف الرومانية والعمليات المصرفية المتعلقة بنشاط المصارف خاصة في الذمم المدينة والديون والضرائب.</p>	<p>عينة الدراسة</p>
<p>بحث منشور في مجلة JFS للدراسات والأبحاث</p>	<p>نوع الدراسة</p>
<p>3- في الجانب النظري: تمت الإفادة من الأدبيات التي تناولت المحاسبة السحابية. 4- الجانب العملي: الإفادة من التعرف على واجهة البرنامج الخاصة بالمحاسبة السحابية فضلا عن التحليلات الإحصائية المستخدمة في البحث.</p>	<p>مجال الإفادة</p>
<p>تمثلت اهم استنتاجات البحث في ما يأتي:</p> <p>1- كانت احدى الوظائف الأولى لأصدار السحابة هي إعداد الفواتير، وهذا أدى بشكل طبيعي إلى انخفاض في تكاليف معالجة الفواتير وتنسيق العلاقة بين المحاسبة والعميل من خلال الوصول إلى المعلومات ذات الأهمية في الوقت الفعلي. 2- يتأثر النشاط المحاسبي من حيث الحجم والتعقيد بأبعاد الوحدات اقتصادية.</p>	<p>اهم الاستنتاجات</p>

## 6--دراسة (Abdul Rasheed,2021)

المعلومات	التفاصيل
<b>Related party transactions and audit risk</b> معاملات الأطراف ذات العلاقة ومخاطر التدقيق	عنوان الدراسة
1- تحديد كون معاملات الأطراف ذات العلاقة ومخاطر التدقيق تزيد من مخاطر التدقيق أم لا. 2- نتائج الدراسة مفيدة للمنظمين والمستثمرين. 3- من المفيد للمنظمين التأكد من أن الإجراءات التنظيمية شفافة وأن المدققين لا يواجهون صعوبة واحدة أثناء تدقيق معاملات الأطراف ذات العلاقة ومخاطر التدقيق.	اهداف الدراسة
مجموعة من الشركات الكبيرة في الهند.	عينة الدراسة
بحث منشور في مجلة الاعمال المقنعة والإدارة.	نوع الدراسة
1- <b>في الجانب النظري:</b> تمت الإفادة من الأدبيات التي تناولت الشهادات التي حصل عليها مراقب الحسابات. 2- <b>الجانب العملي:</b> الإفادة من طرق المستخدمة في تحليل الشهادات التي يحصل عليها مراقب الحسابات ومدى الإفادة منها.	مجال الإفادة
تمثلت اهم استنتاجات البحث في ما يأتي: 1- هناك تأثيرات تزيد من خطر الإصابة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة ومخاطر التدقيق حيث درست بعض الدراسات جانب التدقيق في معاملات الأطراف ذات العلاقة ومخاطر التدقيق. 2- تهدف الدراسة الحالية إلى قياس تأثير أنواع مختلفة من معاملات الأطراف ذات العلاقة ومخاطر التدقيق في مخاطر المراجعة المقاسة بمقدار رسوم المراجعة في شركات مختارة.	اهم الاستنتاجات

## ثالثاً: إسهامة البحث الحالي وموقعه من الدراسات السابقة:

يشارك البحث الحالي مع الدراسات السابقة التي تم عرضها في تناول بعض متغيرات البحث كالمخاطر والمحاسبة السحابية والالكترونية الا ان ما يميز البحث الحالي هو تناوله لموضوعا مهما للممارسين في مهنة التدقيق الا وهو غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية وما يتبعه من تهديدات ومخاطر على راي المدقق وفريق العمل عند ابداء الراي بالبيانات المالية، ولهذا حاول البحث الحالي تسليط الضوء على هذا الموضوع من خلال التأطير النظري لمخاطر التدقيق في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية لمساعدة الباحثين اللاحقين والمهنيين على فهم أنواع وطبيعة المخاطر في هذه النظم، كما انه يعد المحاولة البحثية الأولى (على حد علم الباحثة) التي تناولت غياب التوثيق المستندي في ظل النظم المحاسبية الالكترونية والسحابية

وأجرت الباحثة اختبارات لها للوصول الى الاستنتاجات واعداد التوصيات في شأنها والتي نتأمل ان تخدم مهنة المحاسبة والتدقيق في العراق.

## المبحث الثاني

### منهجية البحث

#### Research Methodology

يناقش هذا المبحث منهجية البحث التي تعد احدى الخطوات المهمة في البحث العلمي، وبعد الاطلاع على بعض الدراسات السابقة، سعت الباحثة الى تحديد أهمية البحث وأهدافه ومشكلته البحث وبالنتيجة سبل معالجتها بالأسلوب العلمي الرصين، وبالشكل الذي يضمن اختبار فرضياتها.

#### 1-2-1 أهمية البحث Research Importance

تتبع أهمية البحث من أهمية متغيراته، والمتمثلة بمخاطر التدقيق في نظم المحاسبة الالكترونية والسحابية في غياب التوثيق المستندي ومدى تأثير أداء المدقق الخارجي في ظل تحدي عدم الحصول على كافية وملائمة أدلة الاثبات في ظل هذه النظم، فضلاً عن إيجاد الحلول حول صلاحية وملائمة أدلة الاثبات الالكترونية عند غياب التوثيق المستندي للاعتماد لغرض إبداء الراي في البيانات المالية، كما يعد إضافة نوعية الى المكتبة المحاسبية ذلك لندرة الأبحاث في هذا المجال الحيوي.

#### 2-2-1 أهداف البحث Research Aims

يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الآتية:

1. تحديد مخاطر التدقيق في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية.
2. الوقوف على اهم التحديات التي تواجه المدقق الخارجي عند غياب التوثيق المستندي.
3. بيان الإطار النظري للمحاسبة الالكترونية والسحابية.
4. التطرق الى أدلة التدقيق اليدوية والالكترونية وبيان تأثيرهما في أداء المدقق الخارجي.

#### 3-2-1 مشكلة البحث Research problem

تتمحور مشكلة البحث في الاجابة عن التساؤلات الآتية:

- 1- هل هناك ارتفاع في مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية؟
- 2- هل هناك تباين بين مدققي ديوان الرقابة المالية وشركات ومكاتب التدقيق الخاصة حول تقييم مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية؟
- 3- هل تؤثر مخاطر التدقيق في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية على أداء المدقق الخارجي؟



4- هل هناك تباين بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي وشركات ومكاتب التدقيق الخاصة حول تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي؟

### 4-2-1 فرضيات البحث Hypotheses

- استناداً على التساؤلات التي تم تناولها في مشكلة البحث فان البحث الحالي يستند الى الفرضيات كما يلي:
- 1- ان غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية يؤدي الى زيادة المخاطر.
  - 2- هناك تباين ذو دلالة إحصائية بين مدققي ديوان الرقابة المالية وشركات ومكاتب التدقيق الخاصة حول تقييم مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية.
  - 3- هناك تأثير ذو دلالة احصائية لمخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي.
  - 4- هناك تباين ذو دلالة إحصائية بين مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي وشركات ومكاتب التدقيق الخاصة حول تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي.

### 5-2-1 مجتمع وعينة البحث Community and Sample Research

يتكون مجتمع البحث من عينة من المدققين الخارجيين في مكاتب التدقيق ومدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بواقع (163) مشاهدة.

### 6-2-1 متغيرات البحث وطرائق قياسها Research variables and measure

- يمكن تحديد متغيرات البحث (المستقلة والتابعة والوسيط) وطرائق قياسها كالآتي:
1. المتغير المستقل: المحاسبة الالكترونية والسحابية.
  2. المتغير الوسيط: غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية.
  3. المتغير التابع: أداء المدقق الخارجي.

### 7-2-1 الحدود المكانية والزمانية Spatial and Temporal Boundaries

- 1- الحدود المكانية: عينة من مدققي الحسابات الخارجيين في مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق.
- 2- الحدود الزمانية: توزيع استمارة الاستبانة للفترة من 1 / 4 / 2022 لغاية 28 / 4 / 2022

### 8-2-1 محددات البحث Determinants of Research

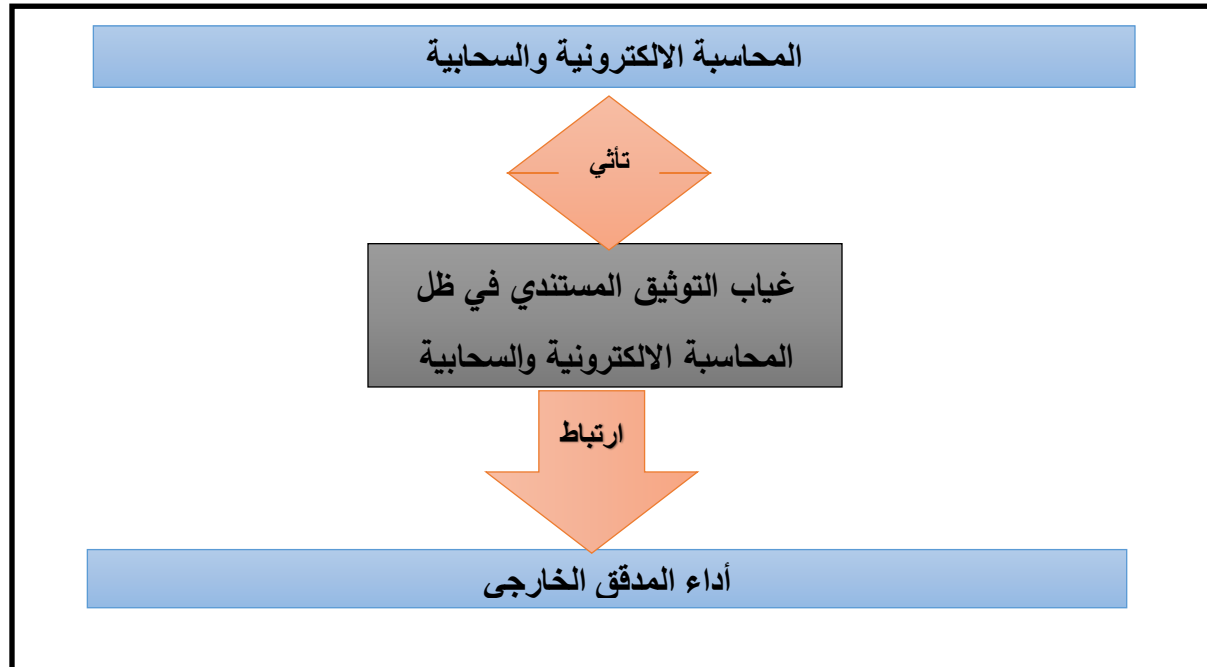
واجه البحث مجموعة من المحددات تمثل أهمها بندرة البحوث التي تناولت الموضوع بشكل مباشر، فضلا عن عدم وجود معايير مهنية تنظم التوثيق في النظم المحاسبية الالكترونية والسحابية.

### 9-2-1 الأساليب والبرامج الإحصائية Statistical Methods and Programs

من اجل تحقيق اهداف البحث والوصول الى النتائج الخاصة بعينة البحث فقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية منها التحليل الاحصائي ثنائي الحد والانحدار الخطي ومعامل الارتباط واختبار (T) واختبار (F) فضلاً عن تحليل المسار Path Analysis وذلك باستخدام كل من برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وبرنامج التحليل الاحصائي Eviews فضلاً عن البرنامج الاحصائي AMOS.

### 10-2-1 المخطط الفرضي للبحث Hypothesis Research

يبين الشكل (1-1) المخطط الفرضي للبحث والذي يوضح معالمه الأساسية عن طريق بيان علاقة الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث، وكما مبين في ادناه:



شكل (1-1)

المخطط الفرضي للبحث

**Research Methodology****11-2-1 منهج البحث**

اتبع البحث المنهج الاستقرائي في مسح وتحليل ما توفر من المراجع والادبيات الأجنبية والعربية والمحلية من رسائل واطاريح ودوريات، التي كان لها الأثر الكبير في إغناء الجانب النظري للبحث.

## الفصل الثاني

مخاطر فساد التوثيق المستندي والمحاسبة

الإلكترونية والسحابية وأداء المهتمين الخارجي

المبحث الأول: مخاطر فساد التوثيق المستندي وأداء المهتمين

المبحث الثاني: المحاسبة الإلكترونية والمحاسبة السحابية

المبحث الثالث: تقرير المهتمين الخارجي وجودة البيانات العالية

## المبحث الأول

### مخاطر غياب التوثيق المستندي وأدلة التدقيق

## The Risks of the Absence Documentary Documentation and Evidence

هناك ارتباط بين أدلة الاثبات ومفهوم مخاطر التدقيق، إذ يهدف المدقق إلى التركيز على تلك المجالات التي يوجد فيها احتمال كبير للفشل أو الخطأ نتيجة عدم الحصول على أدلة مناسبة أو كافية، وتتمثل مخاطر التدقيق في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أن المدقق قد يبدي رأيه بأن البيانات المالية لا تُعرض بشكل عادل وحيادي عندما يتم عرضها بالفعل، كما تشير مخاطر التدقيق إلى المعلومات التي تفيد بأن البيانات المالية المأخوذة ككل ممثلة بشكل عادل عندما لا تكون كذلك، وعلى المدقق ان يحصل على أدلة كافية وموضوعية وملائمة لتقييمها والحكم على صحة بند ما ام لا من البيانات المالية ، والمشكلة التي تواجه المدققين في النظم المحاسبية الالكترونية والسحابية هو غياب التوثيق المستندي ، اذ ان أدلة التوثيق المستندية غير مرئية وان مسار التدقيق في هذه النظم مفقود الى حد ما، ويتناول هذا المبحث مفهوم مخاطر التدقيق بشكل عام وسيعرض أدلة التدقيق اليدوية والالكترونية.

### 1-1-2 مفهوم مخاطر التدقيق The Concept of Audit risk

تشير مخاطر التدقيق إلى احتمال وجود خطأ جوهري في البيانات المالية للشركة على الرغم من قيام المدقق بتقييم وتدقيق تلك البيانات وبعبارة أخرى، فإن مخاطر التدقيق هي مخاطر عدم عرض الشركة البيانات المالية للشركة لمركزها المالي الفعلي أو أن الإدارة لديها نية لتغطية الحقائق على الرغم من أن رأي المدقق قد أوضح أن تلك البيانات المالية لا تحتوي على أي أخطاء جوهرية قد يكون لهذه المخاطر تأثير على المستثمرين المحتملين والدائنين وكذلك المساهمين، وإذا حدثت أخطاء بشكل عشوائي، فمن الصعب على المدقق التنبؤ باحتمالية حدوثها، تحدث هذه الأخطاء في القطاعات ذات التغييرات المتكررة في الموظفين أو في الوظائف التي يوجد فيها موظفون بمؤهلات غير كافية كما تظهر هذه الأخطاء في تنفيذ الوظائف الجديدة وأثناء ترقية نظام الكمبيوتر الحالي لمعالجة البيانات، ذلك لأنه من الصعب النظر في المخاطر العامة لتدقيق البيانات المالية (Ménard et al, 2019: 45-53) ، وان الغرض النهائي من التدقيق هو تقديم دليل على موثوقية

المعلومات التي تم الحصول عليها من تلك التي عهدت بها الإدارة إلى جميع الأطراف المعنية، تلتزم إدارة الوحدة الاقتصادية بإنشاء وتنفيذ وتخزين السجلات المحاسبية والعناية بإعداد البيانات المالية ( El-Said, 2017: 28 ) ، لذلك تعد مخاطر التدقيق على انها مخاطر قيام المدقق بإبداء رأي تدقيق غير مناسب عندما تكون البيانات المالية محرفة بشكل جوهري، وتحدث مخاطر عملية التدقيق في ثلاثة أشكال : ( Koneswarakantha et al., 2020 35-36 ).

- 1) المخاطر المخطط لها (أي المخاطر التي توجد عند إبرام العقد).
- 2) مخاطر خارج السيطرة (خطر غير معروف للمدقق حتى اكتمال عمله) .
- 3) المخاطر المقدره (مخاطر معروفة للمدقق أثناء التدقيق) .

من المهم بشكل خاص للمدقق تحديد المجالات ذات المخاطر العالية التي تتكرر فيها الأخطاء عند تحديد مستوى المخاطر، يجب على المدقق الإجابة على الأسئلة الآتية:

- 1) هل هناك أي حوافز للتلاعب بالبيانات (من قبل المديرين أو المسؤولين)؟
- 2) هل من الصعب القيام بمعالجة البيانات في هذا الموقف؟
- 3) هل من الصعب اكتشاف ومنع مثل هذه التلاعبات؟
- 4) هل الأخطاء المتعلقة بهذه المواقف مقصودة (عرضية)؟

## 2-1-2 أنواع مخاطر التدقيق Types of audit risk

### 1-2-1-2 مخاطر الكشف:

إن المدقق قد يفشل في اكتشاف الأخطاء في البيانات المالية للشركة، ونتيجة لذلك، فإنه يصدر رأياً خاطئاً بشأن هذه البيانات، على سبيل المثال، فشل المدققون في تحديد الإبلاغ الخاطئ المستمر عن البيانات المالية للشركة، وان مصادر مخاطر الكشف تتمثل بعدم اختيارهم حجم العينة الصحيح وقد لا يستطيع المدقق فهم مدى تعقيد أعمال الشركة او عدم استطاعته التواصل مع إدارة الشركة، واخيراً قد لا يقوم المدقق بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل جيد ( de Beer et al, 2018: 12-14 ) ، وان مخاطر الكشف التي تنتج عن إجراءات التدقيق غير كافية، وقد تشمل اختبار بعض المعاملات التي تستند إلى اختيار عشوائي لعينة من المعاملات، ويشير هذا النوع من مخاطر التدقيق إلى احتمال وجود أخطاء لا يستطيع المدققون الكشف عنها من خلال الإجراءات التحليلية المستقلة ويتعين عليهم اختبار التفاصيل بشكل إضافي، خطر ولاكتشاف المخاطر تأثير على تقييم عدم

كفاية نظام الرقابة الداخلية، وتقييم عدم كفاية الإشراف، وغالباً ما يتم تقييم المخاطر الكامنة والرقابة معاً، نظراً لوجود درجة عالية من الاعتماد المتبادل والارتباط الإيجابي بينهما في المقابل، فإن خطر الاكتشاف له علاقة عكسية وهذا يعني أنه في حالات ارتفاع المخاطر الكامنة والرقابة، (Al-Maqtari, 2018: 23-26) ، ومن أجل تقليل المخاطر الكلية للتدقيق، يقوم المدقق بصياغة استراتيجية يجب أن توفر أدلة مختصة كافية إذا كان إجمالي مخاطر التدقيق أعلى من المعتاد، أو إذا قام المدقق بتقييمه على أنه مرتفع، فسوف يتفاعل المدقق من خلال الإجراءات الآتية: (Prewett et al, 2019 :1-8)

الاختيار الدقيق لأعضاء فريق التدقيق ذوي الخبرة.

1. سيتم جمع أدلة منتظمة أكثر مما هو مطلوب للتدقيق، مع تحليل دقيق للأدلة التي تم جمعها من قبل عدد من المصادر الموثوقة.
2. وسيتم إعداد تقرير تدقيق أكثر شمولاً وتفصيلاً.

وتحدث مخاطر الكشف نتيجة لما يأتي:

- الاختيار غير السليم لإجراءات التدقيق.
- سوء تطبيق إجراءات التدقيق المناسبة.
- سوء تفسير نتائج التدقيق إذا رأى المدقق أنه لا يمكن تقليل خطر الاكتشاف إلى مستوى مقبول، فسيقوم بإبداء رأي متحفظ (في النهاية يلغي ارتباطاً إضافياً) أو يمتنع عن إبداء رأي في تقرير التدقيق.

وقد بين (Hurst et al, 2020) محاولة المدققين تحديد المستوى المخطط للكشف الذي هو دالة على المستوى المخطط لمخاطر التدقيق ومستوى الأهمية النسبية ومخاطر الأخطاء، لأن مخاطر الكشف تحدد طبيعة وتوقيت ومدى الأنشطة المستقلة لذلك، وكلما زادت كمية الأدلة قل خطر الفشل في اكتشاف الأخطاء الموجودة، وهذا يقلل من مستوى مخاطر الكشف وتدقيق المستوى المرغوب من مخاطر التدقيق ومستوى الأهمية النسبية الذي حدده المدقق، وكذلك تقييم حدوث أخطاء في البيانات المالية التي يجب فحصها: Hurst et al , 2019:

(20)

### 2-2-1-2 المخاطر الكامنة او الموروثة

تشير دراسة *Limb et al* الى قابلية التأثر حول فئة من المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح عن تعريف قد يكون جوهرياً، إما بشكل فردي أو عند تجميعه مع تعريفات أخرى، قبل النظر في أي ضوابط ذات صلة، وهذه هي المخاطر التي لا يمكن لكل من الإدارة والشركة منعها بسبب بعض العوامل التي لا يمكن السيطرة عليها، وان المدققين غير قادرين على تحديد المخاطر، لأن المعاملات تتطلب درجة عالية من الحكم هناك احتمال كبير لكون الشركة قد أخطأت في الإبلاغ عن بعض البيانات لتكرار الأخطاء مرة أخرى (24 *Limb et al, 2017*): ويتم استخدام المخاطر الكامنة لتحديد الاحتمال الفعلي للأخطاء المادية، في حين أنه من المفترض عدم وجود رقابة داخلية كافية أو دليل على تنفيذ الرقابة الداخلية ويتم تعديل الاحتمالية المحسوبة لمراعاة احتمال اكتشاف الأخطاء لعيوب نظام الرقابة في المؤسسة (على سبيل المثال  $0.80 \times 0.50 = 0.40$ ). وهكذا يوضح المؤشر المحسوب النسبة المئوية لاحتمال اكتشاف الأخطاء من خلال الإجراءات التحليلية التي يطبقها المدقق، إذ قد يصل التوقع النهائي إلى 5% يظهر هذا الاحتمال المنخفض أنه يجب الكشف عن الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية عن طريق اختبار مستقل للمعاملات أو أرصدة الحسابات *Bergström et al, 2017*: 31-41).

### 3-2-1-2 مخاطر الرقابة

لقد أشار المختاري، 2018 إلى أن هيكل الرقابة الداخلية في الشركة سيمنع أو يكتشف المطالبات المادية غير الصحيحة في الوقت المناسب، وتشير مخاطر الرقابة إلى مخاطر عدم تصرف الرقابة الداخلية بشكل وقائي بمعنى تصحيح الأخطاء الجوهرية ويجب على المدقق توثيق عناصر الهيكل الرقابي بناءً على إجراءات تدقيق التقارير السابقة ( *Al-Maqtari, 2018* : 22-48 ).

وبينت دراسة *Limb* التعبير عن مخاطر الرقابة في معاملات (تتراوح من 0 إلى 1) أو في أرقام النسبة المئوية (تتراوح من 0 إلى 100%)، في حين أن بداية النطاق ونهايته هما حالات متطرفة، وتشير الحالة الأولى (بداية النطاق) إلى أن هياكل الرقابة موثوقة للغاية بحيث لا يوجد احتمال للخطأ، يشير الطرف الآخر (نهاية النطاق) إلى أن هياكل الرقابة الداخلية غير موثوقة وأن هناك احتمالاً كبيراً (يقيناً) بحدوث أخطاء *Arundel et al, 2019* 87-98).

امادراسة *Yüksel et al* فقد بينت أن المدققين يقررون عادةً الرقابة في ظروف البيئة (التي تعد جزءاً من المخاطر الكامنة، للرقابة في نظام المحاسبة وإجراءات الرقابة وإذا تم تقييم نظام المحاسبة وإجراءات



الرقابة على أنهما كفوءان وفعالان، فيمكن اعتبار مستوى مخاطر الرقابة منخفضاً، ويعتمد المستوى الدقيق للمخاطر المقدرة على موقفهم المهني الذاتي أخيراً، ومن الضروري فحص الخطوة السابقة للرقابة في المخاطر المقدرة والتحقق منها (Yüksel et al, 2017: 1-8)

ويمكن التعبير عن مخاطر التدقيق من خلال حاصل ضرب معاملات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف ( Al-Maqtari, 2018 : 22-48 ).

$$AR=IR*CR*DR$$

هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وبين المستوى المشترك للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.

### 3-1-2 قياس وتلخيص مخاطر التدقيق Measure and summarize audit risk

من الصعب تحديد وجود مخاطر التدقيق، لذا يصعب قياس ارتفاعها، لأنها فئة ذاتية من الناحية العملية، ويتم تحديد مستوى مخاطر التدقيق من خلال تطبيق نظرية الاحتمالية وباستخدام النمذجة الرياضية التي تم تقييمها على أنها طبيعية أو منخفضة (30%) ومتوسطة (60%) وعالية (90%). وأعلى مستوى من المخاطر له مواقف يسهل فيها تنفيذ الاختلاس والاحتيال والجرائم الجنائية الأخرى التي يصعب اكتشافها ويتم تقييم المخاطر الإجمالية للتدقيق من قبل المدقق على أساس الانطباعات عن المخاطر الكامنة والرقابة، على الرغم من هذا التحديد الكمي (Zoubi, 2018: 12-37)، ويتم استخدام المخاطر الكامنة لتحديد الاحتمال الفعلي للأخطاء المادية، في حين أنه من المفترض عدم وجود رقابة داخلية كافية أو دليل على تنفيذ الرقابة الداخلية، ويتوقع أن يصل التوقع النهائي إلى 5%، و يظهر هذا الاحتمال المنخفض أنه يجب الكشف عن الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية عن طريق اختبار مستقل للمعاملات أو أرصدة الحسابات، فضلاً عن ذلك اختلاف المستوى المطلوب من المخاطر عن تقييم مخاطر التدقيق من خلال حدوث مستحقات مادية غير دقيقة إذ كلما ارتفع مستوى الخطر العام لحدوث أخطاء مادية أو مخالفات، توجب على المدقق أن يأخذ غالبية التحقيقات لتحقيق مستوى منخفض من مخاطر التدقيق ( Shaheen, 2018 :45 ).

و تعتمد طريقة دمج نتائج تدقيق بعض بنود الميزانية العمومية على كيفية تصنيف المدقق للأصول والمخاطر والتوليفات التي يتم تطبيقها أثناء تلك العملية، ويهدف التحليل الذي تم الكشف عنه سابقاً لمخاطر التدقيق إلى توفير عناصر إدارة المخاطر من خلال مجموعة من الإجراءات المعقدة التي تقلل من مخاطر الخسائر بسبب الأخطاء التي قد تؤثر على تقييم بنود الميزانية العمومية وعرضها، ويتم تقليل احتمالات الأخطاء

غير الخاضعة للرقابة وغير المرغوب فيها أو العرضية أو المتعمدة من خلال الأنشطة المعقدة لتحديد وتقييم ومراقبة مخاطر التدقيق إذا رفضت إدارة الوحدة الاقتصادية تصحيح أو مواءمة البيانات المالية، وبالتالي فإن الحجم المتزايد من الضوابط لا يوفر أسبابًا حقيقية لتقليل المبالغ الخاطئة غير المصححة الواردة في البيانات والتقارير المحاسبية ( Hilorm et al, 2019: 22- 26 ).

## 2-1-4 دور التدقيق الداخلي والخارجي في تقليل المخاطر

### The role of internal and external audits in reducing risks

أشار Loeb et al الى ان هناك تدقيق داخلي وخارجي وفقاً للجنة التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكية يُعرّف التدقيق بأنه "عملية منهجية لجمع وتقييم الأدلة المتعلقة بتقارير الأحداث والنتائج الاقتصادية بشكل موضوعي من أجل التحقق من مستوى الامتثال بين التقارير التشغيلية الحالية والمعايير المحددة سلفاً وتوزيع النتائج على الأطراف المعنية ( Loeb et al, 2017: 56 ).

وأشار Rashedi عند التحدث عن التدقيق الداخلي، الى انه النشاط الذي تنظمه إدارة الوحدة الاقتصادية، الذي له غرض في تقييم النتائج التشغيلية في الوحدة ككل أو في قطاعاته المنفصلة حيث إنه جزء من نظام المعلومات الفرعي للمؤسسة الذي سيزود الإدارة بالمعلومات لاتخاذ قرارات العمل المناسبة، ويتم تنفيذ التدقيق الخارجي من قبل مدققين خارجيين (حكوميين)، وعليهم واجب إبداء الرأي حول البيانات المالية، وهم مستقلون عن إدارة الوحدة الخاضعة للرقابة، ويعملون لصالح الجمهور الأوسع ويسهمون في زيادة الاقتصاد، الكفاءة والفعالية ومنع الفساد وأنواع أخرى من الاحتيال والاستغلال المالي، فلغرض النهائي من التدقيق هو تقديم دليل على موثوقية المعلومات التي تم الحصول عليها من تلك التي عهدت بها الإدارة إلى جميع الأطراف المعنية، وتلتزم إدارة الوحدة الاقتصادية بإنشاء وتنفيذ وتخزين السجلات المحاسبية والعناية بإعداد البيانات المالية (Rashedi, 2018: 69-117).

ان أداء التدقيق (الداخلي والخارجي) يعني احترام مبادئ معينة للتدقيق، أذ يجب على المدقق الداخلي والمدقق الخارجي احترام مبادئ التدقيق الأساسية من أجل تقليل مخاطر التدقيق والتي نصت عليها قواعد السلوك الأخلاقي للمدققين المهنيين وتتخلص سمات الأخلاقية للمدقق الداخلي بالاتي (سفيان: 2021، 4-11):

- **الموضوعية** - عدم السماح بتضارب المصالح أو أي تحيز في اتخاذ قرارات أو أي تأثيرات من الوحدات الأخرى تتعارض مع الفهم المهني أو التجاري.

- **النزاهة** -يجب أن يكون المدقق مخلصاً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.
- **السرية** -يجب على المدقق احترام سرية المعلومات التي يمكنه الوصول إليها نتيجة مشاركته المهنية والتجارية. وهذا يعني أن المعلومات المتاحة له لا يُسمح بالكشف عنها لأطراف أخرى دون سلطة مقابلة ومحددة، إلا إذا كان مخولاً بموجب القانون أو مطلوباً للإفصاح عن هذه المعلومات، ويجب على المدقق عدم استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق لأي نوع من المنفعة الشخصية، وإذا تم إثبات مثل هذا النشاط، فسيعاقب قانوناً.
- **السلوك المهني** - إن المدقق ملزم بالامتثال للقوانين واللوائح ذات الصلة وبتجنبه أي إجراء من شأنه تشويه سمعة المهنة.
- **تضارب المصالح** -يجب ألا يقوم المدقق بأي نشاط تدقيق إذا كان هناك أي شكل من أشكال تضارب المصالح مع الموضوع قيد التدقيق.

## 5-1-2 كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي

### Efficiency and effectiveness of the external audit

بين *Hilorme et al* أن كفاءة وفاعلية تدقيق البيانات المالية لكيانات الأعمال إلى حد كبير تعتمد على فهم وتنفيذ مفاهيم التدقيق الأساسية الثلاثة والمتمثلة بمفهوم الأهمية النسبية (المادية)، مفهوم مخاطر التدقيق ومفهوم أدلة الإثبات (Hilorme et al, 2019: 22-26) ، وعلى الرغم من أن هذه المفاهيم الثلاثة مرتبطة بشكل لا ينفصل لوجود التفاعلات المتبادلة ، إلا أن عملية التدقيق متبوعة باستمرار بمخاطر وهي المخاطر التي قد يرتكبها المدقق في إبداء رأيه حول دقة وصحة البيانات المالية المقدمة ، و تتمثل مخاطر التدقيق كلها في وجود إمكانية محتملة عند المدقق لتقديم رأي إيجابي حول البيانات المالية المدققة (عن طريق الخطأ أو عن قصد)، حتى في الظروف التي تحتوي فيها بحكم الواقع على أوجه قصور جوهرية في النتائج بطريقة ما في العرض (Van Noortwijk, 2017: 1-18) ، ويتم تقييم المخاطر الإجمالية للتدقيق من قبل المدقق على أساس الانطباعات عن المخاطر الكامنة والرقابة، على الرغم من هذا التحديد الكمي، إلا أنه في الأدبيات المعاصرة حول التدقيق، قد تم تطوير نموذج رياضي عالمي ومقبول بشكل عام لقياس المخاطر الكامنة والرقابة جنباً إلى جنب مع مخاطر التدقيق، ويأخذ هذا الإجراء في الاعتبار أنواعاً مختلفة من المخاطر، ويفترض المدقق أن احتمالية المواد للتحريف هو 100٪ بدءاً من هذا الافتراض، ويتم استخدام المخاطر الكامنة لتحديد الاحتمال الفعلي للأخطاء المادية، في حين أنه من المفترض عدم وجود رقابة داخلية كافية أو دليل على تنفيذ الرقابة الداخلية، يتم تعديل الاحتمالية المحسوبة لمراعاة احتمال اكتشاف الأخطاء لعيوب نظام الرقابة في المؤسسة

(على سبيل المثال  $80\% \times 50\% = 40\%$ )، ومن المستحسن تقليل الاحتمال المحسوب بهذه الطريقة، على سبيل المثال إلى  $36\%$  ( $90\% \times 40\%$ ) (Yongguo et al, 2019: 88-97)، وفي المواقف عالية المخاطر التي تتطلب مستوى عالٍ من الأمان، قد يختار المدقق إجراء مجموعة من الاختبارات التفصيلية، أو لمجموعات مختلفة من أنشطة التدقيق وتقييمات المخاطر والإجراءات التحليلية واختبارات البيانات المستقلة (Zoubi, 2018: 12-37).

## 6-1-2 مخاطر تدقيق البيانات المالية Financial Statement Audit Risks

على المدقق تحديد مستوى الأهمية النسبية للقوائم المالية المأخوذة كلها عند وضع استراتيجية التدقيق الشامل وتحديد الأهمية النسبية لمستوى البيانات المالية المأخوذة كلها يساعد في توجيه المدقق لأحكامه في تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية وفي التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية ومع ذلك، فإن مستوى الأهمية النسبية هذا لا يحدد عتبة أدنى منها وتعد التحريفات التي تم تحديدها دائماً غير جوهرية عند تقييم تلك التحريفات وتأثيرها على البيانات المالية وتقرير مراقب الحسابات والظروف المتعلقة ببعض التحريفات التي تم تحديدها قد تدفع المدقق إلى التقييم على أنها مادية حتى لو كانت أقل من المستوى المادي المحدد يتم ذلك بوضع استراتيجية التدقيق الشاملة، إن تحديد ما هو جوهرى للمستخدمين هو مسألة تقدير مهني قد يطبق المدقق في كثير من الأحيان نسبة مئوية على معيار مختار كخطوة في تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية المأخوذة كلها عند تحديد معيار مناسب، وأشار Frey et al ان المدقق يجب ان يأخذ في الاعتبار العوامل الآتية (Frey et al, 2017: 54-80):

- 1- عناصر البيانات المالية (على سبيل المثال، الأصول والخصوم وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات) ومقاييس القوائم المالية المحددة في مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (على سبيل المثال، المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية) أو متطلبات محددة أخرى.
- 2- طبيعة الوحدة والصناعة التي تعمل فيها.
- 3- حجم الوحدة الاقتصادية وطبيعة ملكيته وطريقة تمويله.

وعند تحديد الأهمية النسبية، يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار النتائج المالية للفترة السابقة والمراكز المالية، والنتائج المالية للفترة حتى تاريخه، والمركز المالي والميزانيات أو التوقعات للفترة الحالية، مع الأخذ بحساب التغييرات الجوهرية في ظروف الوحدة (على سبيل المثال، حيازة أعمال مهمة) والتغييرات ذات الصلة بالظروف الاقتصادية كلها أو الصناعة التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية. على سبيل المثال، عند

وجود ملف يحدد المدقق عادةً الأهمية النسبية لكيان معين بناءً على نسبة مئوية من الربح، أو الظروف التي تؤدي إلى انخفاض استثنائي أو قد تؤدي الزيادة في الربح إلى استنتاج المدقق، وأن تحديد الأهمية النسبية هو الأنسب , (Loeb et al, 2017: 56).

## 2-1-7 مفهوم أدلة التدقيق Concept of audit evidence

تعرف أدلة الأثبات في التدقيق بانها: "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل الى استنتاجات يبني على اساسها رايه المهني، وتشمل أدلة الاثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الاخرى".

كما يشار الى أدلة التدقيق بانها كل البيانات المالية والمعلومات التي تكون متاحة للمدقق كلها، والتي تعزز هذه البيانات.

وتنقسم على جزئين، الأول: هو البيانات المالية المتوفرة، والثاني هو الأدلة التي يتم إنشاؤها عن طريق المدقق أو طرف آخر، والتدقيق هو عملية تقوم من خلالها الأطراف المستقلة، المعروفة باسم المدققين بفحص البيانات المالية للشركة المعروفة باسم العميل، والهدف الأساس من التدقيق هو أن يقرر المدققون كون البيانات المالية للعميل خالية من الأخطاء الجوهرية (Hut-Mossel et al, 2017 : 19).

وبمجرد أن يقوم المدققون بتقييم كون البيانات المالية محرفة بشكل جوهري أم لا، فإنهم يبدون رأياً بشأنها، يأتي هذا الرأي على شكل تقرير تدقيق، وهو مستند رسمي يصدر من مدقي الحسابات حين يقدمون رأيهم في البيانات المالية للعميل. ويعد كافياً عندما يحدد المدققون كمية أدلة التدقيق الكافية التي يبنون عليها آراءهم لذلك تتعلق الكفاية بكمية أدلة التدقيق وليس بوجودها الملاءمة، من ناحية أخرى، بينما تتعلق الملائمة بجودة أدلة التدقيق، تمثل ملاءمة أدلة التدقيق مدى ملاءمتها وموثوقيتها أدلة التدقيق في تقديم الدعم للاستنتاجات التي يبني عليها المدققون آراءهم (Kampstr et al, 2018: 1-14).

وتجدر الإشارة الى وجود هناك اختلاف بين أدلة الاثبات في التدقيق والقرائن المتخذة للأثبات، إذ أن أدلة الاثبات تتجه الى الحقيقة بصورة مباشرة والقرائن يكون اتجاهها بشكل غير مباشرة.

والسبب الرئيسي وراء قيام مدقق حسابات مستقل بجمع أدلة التدقيق هو دعم استنتاجاته المتعلقة ببند القوائم المالية ولكي يكون عمل المدققين جديراً بالثقة، يجب عليهم استخدام الإجراءات والأساليب المناسبة لتقييم مصداقية وعدالة البيانات المالية، وتظهر أسباب عديدة أهمية أدلة التدقيق بادئ ذي بدء، وأدلة التدقيق هي

الأساس الذي يبني المدققون آراءهم عليه، وفي حالة عدم وجود أدلة تدقيق، ولا يمكن للمدققين تكوين رأي (Hedda et al, 2018: 66-75).

## 2-1-8 أنواع أدلة التدقيق Types of audit evidence

1- **الفحص المادي:** يتكون الفحص المادي من المدققين الذين يتحققون ماديًا من وجود أصول مختلفة و من ناحية أخرى، يمكن للمدققين أيضًا استخدام الفحص المادي للتحقق من حالة أو حالة الأصل، يقوم المدققون بجمع هذا النوع من أدلة التدقيق بأنفسهم، والفحوصات المادية هي أحد المصادر الرئيسية لأدلة التدقيق للأصول الثابتة.

2- **المصادقات:** تتكون المصادقات من قيام المدققين بإرسال تعميم إلى أطراف ثالثة، تشمل بشكل أساسي البنوك والذمم الدائنة والمدينين من خلال التأكيدات، حول الرصيد الختامي المسجل في البيانات المالية لأطراف معينة و ان الدليل الأكثر فعالية الذي يتم جمعه عن حسابات القبض هو التعميم المرسل إلى أطراف رصيد الذمم المدينة وهناك ثلاثة أنواع من المصادقات وهي (Colquhoun et al, 2017: 54-60):

أ- **(مصادقات إيجابية) أو تدعى (إقرارات إيجابية) مع طلب معلومات من المصدق:** يمتاز هذا النوع بكونه يعين الشخص الذي يتلقى الإقرار بأن يرسله إلى المدقق بعد الرد عليه في جميع الحالات، إذ أظهرت الدراسات أن هناك استجابة قليلة لهذا النوع من المصادقات لأنها تتطلب جهداً من مستلم المصادقات لغرض اكتمالها كما أكدت ذلك العديد من المعايير الدولية، وفي حالة عدم تلقي الإجابة أو الإجابات لمصادقات إيجابية يجب ان تطبق إجراءات بديلة أو معاملة البند كخطأ.

ب- **(المصادقات العمياء):** يقصد بها التأكيدات الإيجابية للمعلومات المراد مصادقتها، وفي هذه الحالة يمكن لمستلم المصادقة التوقيع عليها ومن ثم إرجاعها دون أن يقوم بالتحقق من البيانات والمعلومات الواردة فيها.

ت- **المصادقات السلبية:** في هذه الحالة لا يُطلب من المستلم الرد إلا إذا تبين أن هناك معلومات غير صحيحة، إذ نصّت المعايير الدولية الخاصة بها على ما يلي:

في حالة وجود طلب إداري من المدقق للحصول على تأكيد لأرصدة معينة في حسابات معينة عند التحصيل، فإن المدقق يفحص ما إذا كانت هناك أسباب وجيهة لمثل هذا الطلب،

كما هو مذكور في بند آخر، يجب على المدقق فحص أي دليل متاح لدعم تفسيرات الإدارة قبل الموافقة على عدالة الرفض.

ويجب على المدقق أن يتابع في هذا النوع من الأدلة من مرحلة التحضير وحتى استلام الردود على هذه التأكيدات، وفي حالة تخلي المدقق عن متابعة هذا النوع من المصادقات فلا يمكن الاعتماد عليها كدليل اثبات.

3- **التوثيق:** هو أيضا جزء مهم من أي تدقيق، إذ يتطلب التوثيق من المدققين جمع المستندات المتعلقة بجوانب مختلفة من التدقيق، والتي قد تكون داخلية أو خارجية موثقة، تعد مصادر أدلة التدقيق مهمة أيضا، ويمكن للمدققين استخدام تقنيات مختلفة مثل الإقرار بالوثائق أو تعقبها كجزء من إجراءات التدقيق الخاصة بهم.

4- **الإجراءات التحليلية:** تشمل الإجراءات التحليلية إجراء تحليلات مختلفة على البيانات المالية للتعامل لتحديد أي اتجاهات أو تناقضات، ويستخدم المدققون حساباتهم الخاصة لأداء الإجراءات التحليلية ( Al-Maqtari , 2018:26-48 ).

5- **الأدلة الشفهية:** أثناء عملية التدقيق، قد يصادف المدققون عناصر مختلفة يحتاجون فيها إلى فهم عملية تصميم إجراءات التدقيق، وهذا هو المكان الذي تساعد فيه الاستفسارات، ويمكن للمدققين الاستعلام عن إدارة العميل فيما يتعلق بجوانب مختلفة من عملياتهم لجمع الأدلة ومع ذلك، قد لا تعد الاستفسارات شكلاً قوياً من أدلة التدقيق ( Zoubi , 2018: 12-37 ).

6- **نظام المحاسبة:** يعد النظام المحاسبي للعميل أيضاً مصدراً لأدلة التدقيق للمدققين، ومن خلال النظام المحاسبي للعميل يمكن للمدققين الحصول على كافة المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية وبالمثل، يمكن أن يساعد المدققين في جمع أنواع أخرى من أدلة التدقيق، إذا كان العميل يستخدم نظامه المحاسبي (Kampstr et al, 2018: 1-10).

7- **إعادة الأداء:** هي عملية يقوم بها المدققون بإعادة تنفيذ مختلف عمليات الرقابة الداخلية للتحقق من أوجه القصور، وتشمل أمثلة إعادة الأداء إعادة إجراء تسويات الحسابات المصرفية أو حسابات الذمم المدينة / الدائنين لتقييم الضوابط الداخلية المعمول بها لدى العميل، من خلال إعادة الأداء، ويمكن للمدققين أيضاً تحديد مخاطر التحكم للعميل.

8- **دليل المرصد:** يلاحظ المدققون الجوانب المختلفة لعمليات العميل، ويمكن أن يساعد المدققين في الحصول على عرض لعمليات العميل وتحليلها بحثاً عن أوجه القصور، وتختلف الملاحظة عن الفحص البدني لأنها تركز على العمليات بدلاً من الأصول المادية.

ومن الجدير بالذكر الى انه توجد أنواع أخرى من أدلة الاثبات مثل (Kampstr et al, 2018: 10-14) :-

أ- **نزاهة وسلامة نظام الرقابة الداخلية:** فوجود نظام رقابة داخلي سليم، قوي، وفعال يعكس سلامة البيانات المالية التي يتم الحصول عليها داخل الوحدة وبالتالي الثقة بها واعتبارها دليلاً يستند اليه المدقق في عملية الاثبات، فضلا عن أنه يجب ضمان التسجيلات الصحيحة للدفاتر والسجلات والعمليات المحاسبية الأخرى والتطبيق الفعلي لنظام الرقابة الداخلية، وليس حبرا على الورق.

ب- **النتائج اللاحقة للأحداث:** قد تحدث في بعض الأحيان وفي فترات وتاريخ إصدار قوائم مالية لاحقة بعملية التدقيق، وأحداث يمكن اعتبارها دليلاً يعبر عن صحة أو عدم صحة بعض العمليات التي تحدث بعد الانتهاء من التدقيق وتاريخ اصدار القوائم المالية، ومن أمثلتها التزام يظهر بالميزانية وذلك من خلال ملاحظة أن هذا الالتزام قد تم تسديده في فترات لاحقة والتحقق من صحته، كما ظهر في الميزانية لأول مرة.

## 2-1-9 إجراءات تقييم أدلة التدقيق Procedures for evaluating audit evidence

أدلة الاثبات في التدقيق تعني جميع المعلومات التي حصل عليها المدقق، مثل المستندات، التقرير، نتائج الاستفسارات، التقديرات، الاستنتاجات والحسابات، والتي يبني المدقق على أساسها رأيه المهني ليقرر ما إذا كانت تلك البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة ام لا، بما في ذلك:

**اولا: حجم العينة:** بعد الانتهاء من اختيار إجراءات التدقيق المناسبة، يمكن استخدام حجم عينة يتراوح بين عنصر واحد في المجتمع أو المجتمع بأكمله، ويجب على المدقق أن يقرر عدد البنود التي سيتم اختبارها في كل إجراء تدقيق، وأحجام العينات تختلف من تدقيق إلى آخر ومن إجراء تدقيقي الى آخر، ( Hovlid et al , 2020 : 1-12 ) .

**ثانيا: العناصر التي سيتم اختيارها:** بعد القيام بعملية تحديد حجم العينة لكل إجراء تدقيقي، يجب على مراقب الحسابات أن يحدد ما هي العناصر التي سيقوم مراقب الحسابات باختيارها من مجتمع العينة ، على سبيل المثال، إذا اختار مراقب الحسابات 200 صك من الصكوك من مجتمع مكون من 6000 صك للتدقيق والمقارنة مع اليوميات النقدية ، عندها يمكن استخدام وسائل أخرى، من الأدوات المحددة للاختبار، كما يمكن للمدقق اختيار شهر معين واختبار الأدوات من 1 إلى 200 ، واختيار 200 من هذه الصكوك ذات القيمة



العالية، او اختيار 200 أداة بشكل عشوائي ، واختيار الأدوات التي يعتقد المدقق أن هناك احتمالية عالية للخطأ فيها ، أو مزيج من الاثنين ، او يمكنه اختيار مجموعة من العديد من الوسائل (Gude et al , 2017: 68).

**ثالثاً: التوقيت:** عادةً ما تغطي عملية تدقيق البيانات المالية فترة زمنية، تكون عادةً سنة مالية، ولا تكتمل عملية التدقيق إلا بعد عدة أسابيع أو أشهر من نهاية السنة المالية، وقد أكملت إدارة الشركة إعداد التقارير المالية، لذلك ، قد يختلف توقيت إجراءات التدقيق من بداية فترة إعداد التقارير إلى نهايتها ، حيث يتم إجراء تدقيق البيانات المالية عادة في غضون فترة تتراوح من شهر إلى ثلاثة أشهر من تاريخ نهاية الفترة المشمولة من إعداد التقارير المالية ، وعندما يتعلق الأمر بإجراءات التدقيق، فهناك عدة أنواع اعتماداً على العنصر والتأكد الذي يتم اختباره والتأكد منه، ويمكن للمدققين التبديل بين هذه الإجراءات لاختيار الأنسب، وهناك أنواع من إجراءات التدقيق التي يمكن للمدققين استخدامها لهذا الغرض، فمن خلال الإجراءات التحليلية، يمكن للمدققين العثور على تناقضات في المعلومات المالية المقدمة في البيانات المالية للشركة بمجرد تحديد هذه التناقضات، إذ يمكن للمدققين التحقيق فيها بشكل أكبر يتضمن مناقشتها مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وإذا لم يتمكن المدققون من الحصول على إجابة مقنعة لتبرير التناقضات، فيمكنهم تطبيق إجراءات أخرى لتأكيد الاختلافات خلال العملية ومع ذلك، يجب أن يظل المدققون متشككين بالإجابات كلها (Colquhoun et al 2017: 54-60).

## 10-1-2 طبيعة أدلة التدقيق The nature of audit evidence

أدلة التدقيق هي كل ما يؤثر على حكم المدقق وتقييمه لمدى ملاءمة المعلومات المقدمة، ولا تختلف وجهات النظر في هذه الأدلة كثيراً بين منطلق المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

من خلال دراسات عديدة على ان المدقق الخارجي يجب ان يلتزم بما نصت عليه معايير العمل الميداني التي تتطلب ذلك والامتثال لها "جمع أدلة الإثبات التي تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع التدقيق" (Parker,etal.,2018:2-7).

## 11-1-2 أهمية أدلة الإثبات في التدقيق: The importance of evidence in an audit

لأدلة الإثبات في التدقيق أهمية كبيرة تكمن في انها الأساس الذي يبني المدقق عليه عملية التدقيق، وبالتالي فإن دقة وصحة هذا الدليل مفيدتان للوحدة التي يتم تدقيقها من خلال الحقائق الآتية-96 (Kassem,2019: 115):

1. إن وجود أدلة صحيحة ودقيقة تدعم البيانات المحاسبية والمعلومات المالية في البيانات المالية سيزيد من مصداقية تلك البيانات والمعلومات من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين لوحدة الأعمال، وبالتالي يزيد من مصداقية وثقة وحدة الأعمال تلك.
2. إن تقرير مراقب الحسابات، وهو النتيجة النهائية لجمع الأدلة التي تساعد مراقب الحسابات على الوصول الى حقيقة، كذلك يساعد هذا التقرير المستفيدين منه على اتخاذ القرارات الصحيحة على أساس قوي.

ومن الجدير بالذكر هنا أن العملية مترابطة فيما بينها، فالحقائق التي يأتي بها المدقق تعكس حقيقة الدليل، وبالتالي يمكن للمستثمرين أو المستفيدين وغيرهم اتخاذ قرارات مستنيرة تساعد في بناء اقتصاد قوي وموثوق، وهنا تكمن أهمية الأدلة، وتقرير مراقب الحسابات.

## 12-1-2 اهداف أدلة الإثبات في التدقيق Objectives of Evidence in Auditing

يقوم المدقق بجمع أدلة كافية، والغرض الرئيس منها هو تعزيز الوحدة، ولكي يحقق المدقق الأهداف التي يتم دفعه إليها، يجب عليه القيام بالعديد من الأشياء التي ستساعده في هذا وتتمثل في الآتي (Jeppesen,2019:11-18) :-

- التأكد من وجود أصول يمكن تحديدها وأن هناك معاملات مالية مسجلة في دفاتر الأستاذ.
- التأكد من أن البيانات والقوائم المالية تشمل جميع الحسابات.
- ضمان حقوق الوحدة والتأكد من أصولها، وكذلك ضمان وفائها بالالتزامات والتأكد من أن هذه الالتزامات حقيقية وليست وهمية.
- التأكد من أن الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات تمثل قيمة حقيقية تعكس المركز المالي للوحدة، والتأكد من التوزيع الصحيح والمنتظم على مدى الفترات المالية، وخاصة فيما يتعلق بالاندثار.
- التأكد من أن طريقة العرض والإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية قد تم اختيارها بشكل صحيح وتعكس المركز المالي للوحدة الذي يتم تدقيقه.

## 2-1-13 خصائص أدلة الإثبات في التدقيق:

### Characteristics of Evidence in Auditing

لأدلة الإثبات العديد من الخصائص أهمها (Mohammed,2018:1-7):-

- 1- استخدام الأدلة لتحديد مصداقية وعدالة القوائم المالية.
- 2- تشمل طبيعة الأدلة المستخدمة جميع أنواع الأدلة المختلفة.
- 3- الشخص المخول بجمع الأدلة هو المدقق.
- 4- يجب أن تكون درجة الثقة في الاستنتاجات حول الدليل على مستوى عالٍ.
- 5- طبيعة الاستنتاجات وما يلي هو إصدار تقرير مراقب الحسابات.
- 6- تؤدي نتائج الاستدلالات غير الصحيحة من الأدلة إلى اتخاذ مستخدمي القوائم المالية قرارات غير صحيحة.

## 2-1-13 العوامل المؤثرة في طبيعة أدلة الإثبات او القرائن في التدقيق

### Factors affecting the nature of the evidence or evidence in the audit

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في طبيعة أدلة الإثبات او القرائن في التدقيق وهي كما تأتي

(Fuentes& Porcuna,2019:27-30):-

- 1- **الهدف من الدراسة:** الاختلاف في الغرض من الدراسة له تأثير قوي وملحوظ على طبيعة الدليل ونوعه، فكلما زادت أهمية الغرض من الدراسة، زادت أهمية الدليل، وباختصار فإن الاختلاف في الغرض من الدراسة له تأثير قوي وملحوظ على طبيعة الأدلة ونوعها، لذا يجب على مراقبي الحسابات جمع الأدلة المناسبة من حيث كميتها للوصول الى الغرض المطلوب منها.
- 2- **ملاءمة الدليل:** يختلف الدليل المطلوب لإثبات الوجود المادي لمنشأة معينة عن الأدلة المطلوبة لإبداء الرأي حول البيانات المالية، وبالتالي تختلف ملاءمة الأدلة اعتماداً على هدف التدقيق.
- 3- **قواعد استخدام الأدلة:** يجب أن تكون هناك قواعد معينة لجمع الأدلة وتقييمها، ويجب أن تكون هذه القواعد مقبولة بشكل عام حتى لا تتعارض مع استخدام الأدلة.
- 4- **التأثير الزمني على الأدلة:** يلتزم مراقب الحسابات بأخذه في الحسبان عامل الوقت بسبب تأثيره المهم، حيث قد تكون الأدلة قيّمة الآن ولكنها قد تصبح عديمة الفائدة بمرور الوقت.

- 5- **درجة الالتزام للأدلة:** تزداد درجة الأدلة الملزمة في بعض الحالات، بينما في حالات أخرى تكون مجرد زيادة في الأدلة وتأكيد بعض الحقائق الموجودة مسبقاً.
- 6- **طرق جمع واعداد الأدلة:** أحياناً تعرض الأدلة جاهزة على الشهادات فيطلع المدقق عليها ويبيدي رأيه في مصداقيتها، وفي حالات أخرى يلتزم المدقق في البحث عنها.

## 2-1-15 كفاية أدلة الإثبات Sufficient evidence

تتعلق الكفاية بمقدار أو حجم الإثبات الضروري لتدعيم رأي المدقق، على الرغم من أن معايير التدقيق لم تزود المدقق بإرشادات نهائية لتقييم مدى كفاية الأدلة، لكن الأمر يعتمد إلى حد كبير على حكم المدقق بعد فحص الظروف المحيطة بعملية التدقيق، بما في ذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة التي يتم تدقيقها. لذلك، يجب على المدقق فحص العوامل الآتية حتى يتمكن من إجراء هذا التقييم (Chudasama,etal.,2019:1-7):-

1. طبيعة العنصر موضع الفحص (منطقة التدقيق).
2. الأهمية النسبية للأخطاء المحتملة المرتبطة بالعنصر قيد الدراسة.
3. جودة وموثوقية الأدلة المتاحة للتدقيق.
4. درجة المخاطر المرتبطة بموضوع التحقق.

على الرغم من أن المعايير الدولية لا تتطلب استخدام طرق أخذ العينات الإحصائية في تحديد حجم العينة، فإن استخدام مثل هذه الأساليب الإحصائية قد يكون مناسباً في تحديد عدد هذه العينات، وحتى إذا لم يتم استخدام طرق أخذ العينات هذه، يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار مستوى الدقة المطلوب وعشوائية المجتمع الذي أخذت منه العينة، فضلاً عن حجم هذا المجتمع، ونظراً لأن المدقق يعمل في بيئة تنافسية، فإنه غالباً ما يستخدم إجراءات تدقيق أقل تكلفة للحصول على أدلة مقنعة، ويمكن أن يؤدي الاعتماد على أحجام العينات الكبيرة إلى تقليل المهام وزيادة الاتعاب، مما قد يؤدي إلى خسائر العميل ومن ناحية أخرى، تتطلب العناية المهنية اللازمة للمدقق لأداء مهمته عدم إبداء الرأي بناءً على أدلة غير كافية ويعتبر ذلك إهمالاً وتقصيراً في أداء المهمة الموكلة إليه من قبل جميع الملاكين والمساهمين، مما قد يؤدي إلى مساءلته قانونياً.

## 16-1-2 صلاحية أدلة الإثبات The validity of the evidence

لتحقيق صلاحية دليل الإثبات يجب أن يحتوي على كل مما يأتي (Barati,etal.,2022:80-82):-

**الفاعلية:** وتعني كفاءة الدليل الذي يمكن الاعتماد عليه للحصول على رأي منطقي، قد يتكون من عناصر طبيعية يمكن ملاحظتها يراها المدقق ويلمسها، مثل الجرد الفعلي.

**الملائمة:** يمكن إنشاء الدليل، مثل موافقة العملاء والمدينين أو الدائنين، ويمكن أن تساعد المعايير العامة للممارسة في ترشيح الأحكام حول فعالية الأدلة، مع مراعاة ما يأتي- (Barati,etal., 2022:82-88) :

- 1- الدليل الخارجي أكثر موثوقية من الأدلة الداخلية.
  - 2- تكون الأدلة المقدمة في ظل نظام مرضٍ للرقابة الداخلية أكثر موثوقية من تلك المقدمة في ظل نظام ضعيف للرقابة الداخلية.
  - 3- المعلومات المتوفرة من خلال الفحص المستندي تعتبر الأدلة والملاحظات والجرد الفعلي تعد أكثر إقناعاً من المعلومات التي يتلقاها المدقق شفهيًا من خلال الاستماع للآخرين، وتعني بالملائمة يجب ان تكون ذات صلة او علاقة ومرتبطة بهدف التدقيق، التي بالآتي (Barati,etal., 2022:88-91):-
    - أ- وجود حسابات المدينين تتحقق ب المصادقات.
    - ب- تقييم حسابات المدينين ويتحقق ب:
      - تحليل ودراسة إمكانية تحصيل كل حساب.
      - دراسة السياسات المعلنة للعميل بخصوص هذه المديونية.
      - جمع الحسابات الشخصية الفردية.
      - المصادقات.
- وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن الحصول على أحد الأدلة قد يحقق أكثر من هدف تدقيقي واحد، مثل تأكيد الوجود الفعلي للحساب، فضلاً عن التقييم.

## 17-1-2 الكمية المناسبة لأدلة الإثبات The right amount of evidence

يجب على مراقبي الحسابات جمع أدلة كافية ومناسبة للوصول الى الرأي الفني المحايد، ولكن يمكن ذكر أن المقدار المناسب من الأدلة قد يتم تحديده من خلال العديد من العوامل منها (Wang,etal.,2018: 68-86)

- 1- مدى شمول الأدلة وكفايتها: لتحقيق الأهداف التي يسعى المدقق الى تحقيقها في عملية التدقيق الخاصة به، يجب على المدقق جمع أدلة كافية لتحقيق هدف التدقيق، ولكن إذا لم يكن هذا الدليل كافياً، فيجب عليه جمع أدلة أخرى حتى يصل إلى الهدف المنشود ويحققه.
- 2- مدى ملاءمة الدليل لطبيعة العنصر محل الفحص او التدقيق: وتختلف الأدلة تبعاً للعنصر الذي يتعامل معه المدقق. فالأصول الملموسة بمثابة دليل. فيما يتعلق بالوثائق، وما إلى ذلك، ويجب على المدقق التحقق من العملاء والميزانيات والتقارير للتأكد من وجودها بالفعل. بمعنى آخر، يجب على المدقق جمع الأدلة وفقاً لظروف وطبيعة العنصر الذي يتعامل معه.
- 3- الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المدقق بفحصه: كمية الأدلة تتناسب طردياً مع الأهمية النسبية. وكلما زادت الأهمية النسبية، زادت كمية الأدلة التي يجب على المدقق جمعها لدعم رايه الفني المحايد. تشير الأهمية النسبية إلى قيمة العنصر مقارنة بالعناصر الأخرى.
- 4- درجة المخاطر التي يتعرض لها العنصر محل التدقيق: إن كمية الأدلة تتناسب طردياً مع درجة الخطر. فكلما ارتفع مستوى المخاطرة لعنصر ما مثل التعرض للسرقة أو الإفلاس، ازدادت الحاجة إلى جمع المزيد من الأدلة المتعلقة بهذا العنصر، مثل النقد، لأنّ هذا هو أحد العناصر الأكثر ضعفاً، ولهذا يجب على المدقق جمع معظم الأدلة المتعلقة بالنقد.
- 5- كلفة الحصول على الدليل: كمية الأدلة تتناسب عكسياً مع التكلفة. يجب أن يوازن المدقق دائماً بين الفوائد من جهة والجهد والمال والتكاليف من جهة أخرى، وإذا تجاوزت التكاليف المنفعة المرغوبة، يجب على المدقق البحث عن أدلة أقل تكلفة تتناسب مع المنفعة المطلوبة. لذلك، فعند جمع الأدلة يكون من الضروري مراعاة التكلفة التي تختلف في تكلفة الحصول عليها وتتوافق مع الأهداف التي تحققها.
- 6- درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية: يتناسب حجم الأدلة عكسياً مع كفاية أنظمة الرقابة الداخلية. ومتى كانت أنظمة الرقابة الداخلية موثوقة ودقيقة، فإن ذلك يؤثر على سلامة الدفاتر والسجلات وجميع المعاملات التي تقوم بها الوحدة، وبالتالي فإن الأدلة القليلة كافية لإجراء تدقيق.

## 2-1-18 الصعوبات التي تواجه المدقق عند جمع أدلة الإثبات في التدقيق

### Difficulties faced by the auditor when collecting evidence in the audit

يواجه المدقق العديد من الصعوبات للحصول على أدلة كأساس لعملية التدقيق من أجل دعم رأيه الفني المحايد، وتشمل هذه الصعوبات ما يأتي (Brasel,etal. , 2019:1-15) :-

1. ضعف تطبيق النظم المحاسبية داخل الوحدة مما يؤدي إلى ضياع قدر كبير من الوقت والجهد.

2. يمكن أن يؤدي استخدام العينات الإحصائية بسبب كثرة المعاملات إلى نتائج مشكوك فيها، حيث سيحكم المدقق على هذه العينة.
3. الفهم السلبي لعملية التدقيق من قبل الموظفين، وهذا يؤدي إلى عدم تعاونهم مع المدقق.
4. ضعف نظام الرقابة الداخلية ووجود عدد كبير من الأخطاء والقصور في الحسابات مما يؤدي إلى زيادة عدد الاختبارات لتحقيق درجة عالية من الموثوقية.
5. تعقيد العمليات التي تحدث داخل الوحدة وهي عمليات التي تستغرق الكثير من الوقت.
6. أتعاب المدقق لا تتناسب مع الوقت والجهد المبذول للحصول على الأدلة.

## 2-1-18 أدلة الإثبات الموضوعية: Objective Evidence

الدليل الموضوعي هو أحد أهم الأدلة التي يجب الحصول عليها من أجل تحديد صحتها، ويمكن تعريف الدليل الموضوعي و أنه: "الدليل الأكثر موثوقية ، الخالي من التحيز ، الذي يؤدي إلى نفس النتيجة ولا يختلف عليها اثنان . "على سبيل المثال ، إذا كان المدقق بصدد التحقق من ملكية المشتري للآلات والمعدات، فإنه يفحص فواتير البائع ، وكذلك الأوراق والمستندات الأخرى التي تؤكد شراء واستلام المعدات ودفع تكلفتها ، مما يعني أن هذه تتمتع المستندات بدرجة عالية من الموضوعية حتى لو توصل مدقق آخر إلى نفس النتيجة في نفس المراجعة ، فالأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية أكثر موضوعية من تلك التي تم الحصول عليها من المصادر الداخلية ، فضلا عن أن موضوعية الأدلة تساعد على تحقيق إمكانية التحيز غير الشخصي في تقييم نتائج المراجعة مما يؤدي إلى الحد من ظاهرة عدم اليقين.

اذ ان للدليل الموضوعي عديدا من الشروط العامة التي يلزم توفرها فيه، ومنها-1:2019,Chang,etal.) (5:-

1. الاستقلالية للمدقق: الدليل من مدقق حسابات مستقل أقوى من دليل مدقق حسابات غير مستقل.
2. توفر نظام رقابي قوي وفعال: أي نظام الرقابة الداخلي كلما كان قوي وفعال كان اعتماد المدقق على الأدلة التي يوفرها ذلك النظام.
3. الجمع المباشر: يعني أن مراقب الحسابات هو من يجمع أدلة الإثبات بنفسه.
4. مصادر أدلة الإثبات: فإن الأدلة من المصادر الخارجية أقوى من الأدلة من المصادر الداخلية.

وأخيراً، يجب أن تستند الأدلة على حقائق، بغض النظر عن العوامل المتنوعة، ويجب ان تكون تلك الأدلة مستقلة عن الآراء الشخصية.

## 2-1-19 أدلة الإثبات غير الموضوعية Evidence is subjective :

يتميز هذا النوع من الأدلة افتقارها لكل من الاستقلالية والحيادية، وذلك في ظل نظام هش غير مستقر للرقابة الداخلية، ويتسلمها المدقق بشكل غير مباشر، كما أن مصدر هذا الدليل هو طرف داخلي له أغراضه الخاصة، مما يعني أن الدليل غير الموضوعي هو: دليل مشكوك فيه ومنحاز لمصلحة جانب واحد، كما ويحتاج إلى الكثير من الأدلة الأخرى التي يمكن الاعتماد عليها، اذ انه ليس ملائماً، وقليل الأهمية النسبية للتركيز عليه (Chang,etal.,2019:5-10).

## 2-1-20 الأهمية النسبية وأدلة الإثبات Materiality and evidence

يختلف تقدير المدقق للأهمية النسبية ومخاطر التدقيق عند عملية التخطيط الاولى للتدقيق عن ذلك التقدير عند تقدير نتائج إجراءات التدقيق نتيجة لتغير في الظروف، أو تغيير في معرفة المدقق كنتيجة للتدقيق، على سبيل المثال ، إذا تم التخطيط للتدقيق قبل نهاية الفترة ، فسوف يتوقع المدقق نتائج العمليات والمركز المالي ،فيقوم المدقق بتقدير الأهمية النسبية عند التخطيط لعملية التدقيق عند مستوى أقل من المستوى الذي ينوي استخدامه لتقييم النتائج من التدقيق ،ويتم ذلك لتقليل فرصة حدوث أخطاء غير مكتشفة ولتوفير هامش أمان عند تقييم تأثير الأخطاء المكتشفة أثناء عملية التدقيق.

والأهمية النسبية هي الأساس لتطبيق معايير التدقيق المقبولة عموماً ، وخاصة معايير العمل الميداني وإعداد التقارير ، وبالتالي فإن مفهوم الأهمية النسبية له تأثير كبير على إعداد التقارير المالية." ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية الأهمية النسبية بانها عبارة عن قيمة السهو أو التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن في ضوء الظروف المحيطة ان يتغير او يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات نتيجة لهذا السهو أو التحريف"(Christensen, et al., 2020:15-33)، ويتطلب مفهوم الأهمية النسبية (المادية) من المدقق او فريق العمل ان يقوم بدراسة كل من الظروف المحلية بالوحدة واحتياجات مستخدمي المعلومات الذين سوف يعتمدون على القوائم المالية التي تم تدقيقها نظراً لان المقدار الذي يعد جوهرياً بالنسبة للقوائم المالية لإحدى الوحدات قد لا يكون جوهرياً بالنسبة للقوائم المالية لوحدة غيرها.(Green& Cheng, 2019:73).



## 1-20-1-2 مستويات الاهمية النسبية Relative importance levels

هناك ثلاثة مستويات من الاهمية النسبية يتم استخدامها لتحديد الراي الذي يتم بناءً عليه اصدار تقرير التدقيق وهي كما يأتي (Green & Cheng, 2019:1-14):-

**المستوى الأول/ القيم التي لا تتسم بالأهمية النسبية:** إذا كانت هناك تعريفات في البيانات المالية، لا يتحمل تأثيرها على قرار المستخدم، فسيتم اعتبارها غير مهمة، وفي هذه الحالة يكون تقرير مراقب الحسابات نظيفاً.

**المستوى الثاني / القيم التي لا تتسم بالأهمية ولكنها لا تؤثر على القوائم المالية كوحدة:** إذا كانت التعريفات الواردة في البيانات المالية تؤثر على القرار المستخدم ، ولكن بينما تبقى البيانات المالية كلها دقيقة وبالتالي مفيدة ، على سبيل المثال ، فإن معرفة أن هناك تعريفات كبيرة للممتلكات والمعدات قد تؤثر على قرار المستخدم بمنح قرض إلى شركة عندما يمثل هذا الضمان في الممتلكات والمعدات ، ولكن وجود خطأ في المخزون لا يعني أنه سيتم التعامل مع النقد والمدينين والعناصر الأخرى في الميزانية على أنها وحدة غير صحيحة بطريقة ذات أهمية نسبية.

**المستوى الثالث/ القيم التي تتسم بالأهمية النسبية الشديدة أو تنتشر على نحو يجعل مدى عدالة القوائم كوحدة محل الشك:** يتحقق المستوى الاعلى للأهمية النسبية عندما يكون من المحتمل اتخاذ المستخدم لقرارات غير صحيحة في حال اعتماد القوائم المالية كوحدة.

ولتحديد ما إذا كان التحريف أو الاستبعاد مهمًا للغاية، يجب مراعاة المدى الذي يؤثر فيه هذا التحريف أو الاستبعاد على العناصر المختلفة للقوائم المالية، وهذا يسمى الانتشار، فكلما انتشرت التحريفات زادت فرصة إبداء رأي سلبي بدلاً من رأي مقيد، بغض النظر عن القيمة موضع التدقيق، يجب إصدار تقرير برأي ممتنع، إذا اعتقد المدقق أنه يفقد استقلاليته وفقاً لقواعد للسلوك المهني، وبالتالي يعكس أهمية استقلالية المدقق ويعتبر خروجاً عن القاعدة، والاستقلالية تعتبر من القواعد ذات الأهمية النسبية الشديدة.

## 21-1-2 أدلة التدقيق الإلكترونية Electronic audit guides

تعرف أدلة الإثبات بنشرة معايير التدقيق للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها كل المعلومات التي يستعملها مراقب الحسابات للتوصل إلى استنتاجات يستند عليها لإصدار رأيه، وتشمل كل المعلومات التي تتضمنها السجلات المحاسبية المستعملة في إعداد القوائم المالية وغيرها من المعلومات. كما

عرفت أدلة الإثبات في الكتب الأكاديمية على أنها كل معلومة تستعمل من طرف مراقب الحسابات للفصل فيما إذا كانت القوائم المالية المنظمة قد أعدت وفق معايير المحاسبة المعتمدة وانها صادقة وتعكس حقيقة واقع الشركة محل التدقيق، وعرفت باختصار على أنها المعلومات التي تهدف وتساعد على إثبات ودعم اعتقاد مراقب الحسابات حول القوائم المالية على الرغم من الحزم التشريعية المتعددة التي أصدرها المشرع حول مهنة تدقيق الحسابات (Al-Fatlawi,etal.,2021:29-30)

اما تعريف أدلة الإثبات الإلكترونية فقد عرف المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين ( CICA ) في تقريره حول أدلة الإثبات الإلكترونية أنها كل المعلومات التي تم إعدادها ، ونقلها، وتبادلها ، ومعالجتها ، وتسجيلها أو الاحتفاظ بها إلكترونيا لتدعيم رأي مراقب الحسابات ومضمون تقريره حول القوائم المالية كما أن التقرير نفسه قد أوضح أن أدلة الإلكترونية ليست هي فقط الوثائق والأوراق الإلكترونية ، بل يمكن أن تكون في صيغة صور ، مقاطع صوتية أو فيديو هات ، هناك بعض مدققي الحسابات من يفضل طباعة أدلة الإثبات الإلكترونية وتحويلها الى مطبوعات ورقية، ولكنها في هذه الحالة تعد إلكترونية وليست يدوية، باعتبار إعدادها، توصيلها والاحتفاظ بها يتم في صورة إلكترونية. (Al-Fatlawi,etal.,2021:30-35)

وقد ينتج عن بعض نظم معلومات المحاسبة الإلكترونية مزيج من أدلة الإثبات اليدوية والإلكترونية، والبعض الآخر يوفر أدلة الإثبات إلكترونية فقط فطلبات الشراء ، الفواتير ، الشيكات ، أوامر التحويلات البنكية وغيرها أصبحت تتم عن طريق نظم تبادل المعلومات الإلكترونية ، كما عوضت بنسخ الصور بنظام معالجة الصور ( IPS ) كما أن السجلات المحاسبية أصبحت الكترونية ولا يطبع منها إلا التقارير والقوائم المالية ، أو ملخصات ممرضة ، مما يجعل من المستحيل جمع هذه الأدلة من دون استعمال تكنولوجيا المعلومات، الدليل الإلكتروني هو المعلومات التي تم إنشاؤها ونقلها ومعالجتها وتسجيلها وتخزينها إلكترونياً ويعتمد المدقق عليها لدعم الرأي الذي تم التوصل إليه في تقرير المدقق، ولا يمكن الحصول على هذه المعلومات إلا باستخدام المعدات المناسبة، والتكنولوجيا كالمبيوتر والبرمجيات والطابعات والمساحات الضوئية ... إلخ، تشمل الأدلة الإلكترونية السجلات المحاسبية والوثائق والمستندات الأولية مثل العقود الإلكترونية والوثائق الإلكترونية المتعلقة بالفواتير والمعدات والمدفوعات والمصادقات الإلكترونية وجميع أنواع البيانات الإلكترونية المرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالتدقيق وتنسيق الفيديو ...

وترى الباحثة من خلال ما سبق تحليله، أنها لا توفر قاعدة معرفية وقانونية كافية يستند عليها مراقب الحسابات للتعامل مع أدلة الإثبات الإلكترونية فالمواد السابقة لم تحدد تعريف واضح لأدلة التدقيق الإلكترونية

ولم تعدد أنواعها وحجية كل نوع منها و عدم وجود نص تشريعي خاص بأدلة التدقيق الإلكترونية في مجال تدقيق الحسابات ترى أنه يشكل وسيشكل معوقات كبيرة لممارسي المهنة ، فهم بحاجة لنص تشريعي يحدد لهم المفهوم الدقيق لأدلة التدقيق ، ويحدد لهم أنواعها المعتمدة التي تمتلك حجية الإثبات أمام أي جهة تساعل مراقب الحسابات ، وهذا حماية له من جهة ولرفع جودة خدماته من جهة أخرى و كما هو بحاجة لدليل أو معيار يتضمنه هذا النص التشريعي، ليحدد له كيف يتعامل مع القضايا المعقدة الملازمة لأدلة التدقيق الإلكترونية، وماهي الحالات التي يكون مسؤولا فيها والحالات التي لا يكون فيها كذلك، فقد يجمع أدلة إلكترونية لا تحتوي على شرط الملاءمة.

## 2-1-22 الإصدارات المهنية المتعلقة بأدلة التدقيق الإلكترونية

### Professional Editions of Electronic Audit Manuals

الهيئات التي اهتمت بنشر معايير وتقارير حول أدلة الإثبات الإلكترونية محدودة ومحصورة في كل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا. فقد قام مجلس معايير التدقيق (ASB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار معيار التدقيق (SAS 80, 2006, AICPA) الموسوم بأدلة التدقيق، والذي حل محل معيار التدقيق (SAS 31, 1980, AICPA) الموسوم بنفس العنوان إذا تضمن هذا المعيار أثر تكنولوجيا المعلومات في أدلة الإثبات التي يعتمد عليها مراقب الحسابات كما أكد على أن الهدف من جمع الأدلة لم يتغير ، أما أوجه الاختلاف تكمن في تغيير طبيعة الأدلة وتغيير إجراءات جمعها. بالنسبة لمعايير التدقيق الدولية لم تقم بإصدار أي معيار أو تقرير يخص أدلة الإثبات الإلكترونية، بل اكتفت بالإشارة إليها بشكل محدود جدا ضمن المعيار (ISA 500, 2015, IFACa) ، الموسوم بأدلة الإثبات، من حيث الدراسات والتقارير، فقد أصدر مجلس معايير التدقيق (ASB) سنة 1997 دراسة موسومة بـ " عصر تكنولوجيا المعلومات : أدلة الإثبات بالبيئة الإلكترونية " وهدفها تقديم شروحات وأدلة تطبيقية لكيفية الفرق بين أدلة الإثبات الإلكترونية وأدلة الإثبات اليدوية التي تعرفنا على مشاكل الأدلة الإلكترونية ، بتقديمها بشكل نقاط عريضة ، هذه الأخيرة تتفرع لعدة مشاكل قد تتحول المعوقات بالنسبة لمراقب الحسابات إذا لم يتكيف معها ولم ينتهج الحلول المناسبة لتذليلها . من خلال هذا العنصر ستحاول تفصيل هذه المشاكل اعتمادا على الفروقات بين أدلة الإثبات الإلكترونية ونظيرتها اليدوية، وما استحدثته كل الفرق من خصائص ومشاكل جديدة لم يعهدها مدقق الحسابات من قبل وهذا

اعتمادا على ما جاءت به الدراسات الأكاديمية، وتقرير المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) ودراسة مجلس معايير التدقيق الأمريكي (ASB)(Sardasht& Rashedi,2018:69-117)

## 23-1-2 المشاكل الملازمة لأدلة التدقيق الإلكترونية

### Problems inherent in electronic audit manuals

وفق الإصدارات المهنية بهدف تحسين فهم مراقب الحسابات الأدلة التدقيق الإلكترونية وحسن التعامل معها، فهو بحاجة لإرشادات أو معايير توجهه وتحدد له أهم المشاكل التي يوجهها في جمعه لها في بيئة إلكترونية، وهذه قد تصبح معوقات بالنسبة له إذا لم يتكيف معها ولم يحسن التعامل معها، كما هو بحاجة لحلول أو توجيهات عامة قد تساعده في التكيف مع أدلة التدقيق الإلكترونية والحد من معطلاتها، وتضبط حجية كل نوع منها ودرجة الاعتماد عليها تتمثل بالاتي (Baalouch,etal.,2019: 39-71)

أ- **من حيث مصدر الدليل:** يجب على مراقب الحسابات التأكد من مصدر دليل الإثبات التي يجمعها للتحقق من موثوقيتها، ومصدر الدليل الإلكتروني يتميز بصعوبة التحديد مقارنة بالتقليدي، فهذا الأخير ذو طبيعة ورقية، يتضمن المعلومات الخاصة بمصدره والشخص المخول بإعداده، من اسم، ومنصب وإمضاء وختم حبري أو جاف يؤكد مصدره وموثوقيته،، والدليل الإلكتروني عكس ذلك، فمراقب الحسابات يتعامل مع مصادر جديدة من ملفات إلكترونية، قواعد البيانات ورسائل إلكترونية وغيرها، ومن الصعب معرفة من قام بإعداد هذه البيانات وهل هو مخول بذلك بطريقة مباشرة، فالملف الإلكتروني الذي يتضمن الدليل الإلكتروني لا يحتوي معلومات تشير إلى مصدره ودرجة موثوقيته، وهناك طرق إلكترونية جديدة تعوض الإمضاء اليدوي والختم وهي التصديق الإلكتروني وهي عبارة عن بيانات إلكترونية هي الأخرى، ولكن الملف الإلكتروني الذي يتضمن الدليل الإلكتروني ليس هو نفسه الذي يتضمن بيانات التصديق الإلكتروني، فهذا الأخير يكون في ملف وقواعد بيانات مستقلة، فكل دليل يقوم بجمعه مراقب الحسابات، عليه أن يجمع معه بالتوازي البيانات الإلكترونية التي تؤكد موثوقيتها الخصائص الإلكترونية المستحدثة مع الدليل الإلكتروني والتي قد تشكل معوقات لمراقب الحسابات إن لم يتكيف معها، فهو مطالب بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية الذي يعد أحسن حل للتأكد من موثوقية الدليل الإلكتروني، كما هو مطالب بتطوير المهارات او العمل على اكتساب المعرفة بتكنولوجيا المعلومات وتكنولوجيا الملفات الإلكترونية والتصديق الإلكتروني، وهذا قد يتطلب منه زيادة في التكلفة والجهد.

ب- من حيث إمكانية التعديل: أن الدليل الورقي يصعب تعديله أو تغيير محتوياته، فهذا سيترك أثراً واضحاً يمكن اكتشافه، العكس صحيح في حالة الدليل الإلكتروني، فتعديل وتغيير محتوياته سهل للغاية ولا يترك أي أثر مرئي. " ولهذا فأن موثوقية الدليل الإلكتروني محل شك، ولتأكد مراقب الحسابات بطريقة مباشرة من عدم تعرضها لأي تعديل صعب للغاية، فعليه التأكد من ذلك بطريقة غير مباشرة ، بتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية ، ففاعلية وموثوقية هذا الأخير ترفع من موثوقية الدليل الإلكتروني وهو أداة مهمة لمنع واكتشاف التعديلات، وتقييم مراقب الحسابات لنظام الرقابة الداخلية أصبح أكثر أهمية ببيئة المحاسبة الإلكترونية، فموثوقية أدلة الإثبات تعتمد على فاعلية وموثوقية النظام الإلكتروني ، إن لم يتكيف مراقب الحسابات مع هذه المهام الجديدة ولم يتأهل بأدبيات تكنولوجيا المعلومات ، فالمعطيات التي يواجهها ترتفع وقد تتسبب في تدني جودة خدماته أو حتى فشل عملية التدقيق ، وهذا يؤدي إمكانية مساءلته مدنياً أو جزائياً .

ت- من حيث التصديق والتحويل: لكي يعتمد مراقب الحسابات على أدلة الإثبات، " يجب أن يتأكد من موثوقيتها، والتأكد من موثوقية الدليل الورقي سهل، إذ يتضمن إمضاء وختم من قام بإعداده، وعلى مراقب الحسابات التأكد من أن الشخص بالنسبة لدليل الإلكتروني، لا يمكن التأكد من موثوقيته ويجب البحث عن مصدره والتأكد من تحويل الشخص لإصداره، ليس عن طريق الإمضاء اليدوي، بل بالتأكد من الإجراءات الرقابية، كما تملكه إذن دخول النظام الإلكتروني وحدود صلاحياته والتأكد من تصديقه الإلكتروني في حالة وجود البيانات التي تؤكد صلاحية وموثوقية الدليل الإلكتروني التي يصعب التأكد منها، لعدم وجودها في نفس الملف الإلكتروني المتضمن الدليل الإلكتروني، بل موجودة في ملفات منفصلة، وتحتاج لمهارات خاصة كما تحتاج لاستعمال أدوات وبرمجيات إلكترونية للتأكد منها. وهذا ما قد يشكل معوقاً بالنسبة لمراقب الحسابات إن لم يرتق بمعارفه إلى مستوى هذه المهارات والأدوات.

ث- من حيث توقيت إتاحة الدليل : الدليل الورقي التقليدي متاح في كل وقت وغير مقيد بتوقيت معين بهدف جمعه والاطلاع عليه ، وبعد جمع الإثبات من طرف مراقب الحسابات لا يمكن تعديله بعد على العكس من الدليل الإلكتروني فالتوقيت مهم جداً ، و فبعض أدلة الإثبات يمكن الحصول عليها في توقيت محدد فقط واستحالة الحصول عليها بعد ذلك ، فعلى سبيل المثال : المعلومات المفصح عنها بالموقع الإلكتروني يمكن حذفها بعد مدة كما يمكن تعديل السجلات المحاسبية من دون ترك أي أثر بعد أن يدققها مراقب الحسابات ، خاصة إذا كان يعتمد على أسلوب التدقيق البعدي بنهاية الدورة المالية .

ج- من حيث سهولة الاستخدام ودرجة الإقناع: الأدلة اليدوية لا تحتاج لأي إجراءات خاصة أو أدوات معينة لجمعها وتقييمها ، فلمراقب الحسابات ان يجمعها بنفسه وبطريقة مباشرة ويستطيع استخراج المعلومات التي تتضمنها وتقييمها بسهولة لوجود كل المعلومات المتعلقة بها في الوثيقة نفسها، كما تعد واضحة بشكل جلي ، فالدليل الورقي يقرأ ويقيم بنفس الطريقة ويؤدي الى النتائج نفسها مهما اختلف شخص مراقب الحسابات، اما الدليل الإلكتروني يتميز بالعكس، فهو يحتاج لتأهيل خاص بتكنولوجيا المعلومات وإجراءات وأدوات معينة كالتدقيق الإلكتروني، وفي استخراج المعلومات إلى مهنة التدقيق المحاسبي توجد العديد من المخاطر التي صاحبت استخدام تكنولوجيا العمل الرقابي و من أهمها إلغاء عملية التوثيق التقليدية لأدلة الإثبات ونظم الرقابة الداخلية واختفاء عناصر هامة من مسار التدقيق الرئيس وانتشار جرائم الحاسوب والفيروسات .. وغيرها.

## 2-1-24 أثر أدلة الإثبات الإلكترونية على المدقق الخارجي

### The impact of electronic proof of evidence on the external auditor

للقيام بعملية جمع أدلة الإثبات الإلكترونية من طرف المدقق الخارجي يجب أن تتوفر لديه أساليب متطورة وهذا لزيادة كفاءة وفعالية التدقيق، مما يتطلب منه مهارات مادية وفنية لكي يتم توظيفها في عملية جمع أدلة الإثبات الإلكترونية، وتتمثل هذا المهارات في الاتي (Xue,etal.,2019:1-10):

- 1- تدريب فني للعنصر البشري، وتوفير الأقسام الفنية المساعدة، وتغيير شبكات إلكترونية مناسبة للقيام بالعمل، فضلا عن توفير الأنظمة المحاسبية، كما أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بضرورة تمتع المدقق بالكفاءات.
- 2- القدرة على تصميم وعمل خرائط تدفق للنظم المتطورة وتحليلها للتعرف على مواطن القوة والضعف.

- خبرة ودراية كافية بلغات البرمجة. وإلمام بأساليب التدقيق الإلكتروني.
- المهارات والخبرة الكافية للفهم والإلمام بنظام الرقابة الداخلية الشاملة بما فيها الرقابة الداخلية على جهاز الحاسوب.
- معرفة أساسية بنظم جهاز الحاسوب ومكوناتها ووظائفها وإمكانياتها التشغيلية. خصائص وصفات المدقق الخارجي في بيئة تكنولوجيا المعلومات .

## 25-1-2 خصائص المدقق الخارجي في ظل التشغيل الإلكتروني

### Characteristics of the external auditor in light of electronic operation

يجب أن يمتلك المدقق الخارجي عدة خصائص متعلقة بأنظمة تكنولوجيا المعلومات كما يأتي (Xue,etal.,2019:10-16):

1. أن يتوفر لديه برنامج تدريبي وظيفي ومهني جيد.
2. أن يظهر للموظفين أن له معرفة محددة في المجال معين.
3. أن يعبر عن ولائه للمؤسسة ويتبنى أخلاقيات المهنة.

## 26-1-2 صفات المدقق الخارجي في ظل التشغيل الإلكتروني

### Qualities of the external auditor in light of electronic operation

يمكن إيجاز أهم الصفات التي يجب توفرها في المدقق الخارجي من أجل التكيف مع ظروف تكنولوجيا المعلومات يمكن إيجازها فيما يأتي (Thottoli & Thomas, 2020:11-15):

1. القدرة على النقاش والإقناع والتعامل مع الآخرين.
2. الذكاء العالي والعواطف المستقرة الناضجة.
3. الكياسة والتهذيب والوعي الاجتماعي، وتتوفر بالأسواق العالمية عدة برمجيات متخصصة في حفظ وتسيير ملفات التدقيق وبتكاليف متفاوتة على (Prosy stem fox Teammate) وعدم برنامج استعمال غرار برنامج (intact Audit , working Papers) فمدقق الحسابات لهذه البرمجيات سيتعرض الى خطر فقدان ملف التدقيق ، واستعمالها سيرفع من تكلفة عملية التدقيق .

## 27-1-2 قواعد الحكم على أدلة الإثبات في التدقيق الأكثر مصداقية

### Rules for judging the evidence in the most credible audit

تتمثل هذه القواعد فيما يأتي (Al-Sayyed,2021: 81-88):-

- 7- أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل تكون أكثر مصداقية من تلك التي يتم الحصول عليها من وحدة العمل.
- 8- أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من مصدر داخلي تكون أكثر مصداقية عندما تكون عناصر الرقابة ذات العلاقة بالوحدة فعالة.

- 9- أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق مباشرة أكثر مصداقية من أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها بصورة غير مباشرة أو عن طريق الاستنتاج.
- 10- أدلة التدقيق التي توفرها المستندات الأصلية أكثر مصداقية من أدلة التدقيق التي توفرها الصور أو النسخ.
- 11- أدلة التدقيق الموثقة ورقياً أو إلكترونياً أو بأية وسيلة أخرى أكثر مصداقية من الأدلة الشفهية.

ويبين الجدول الآتي قواعد الحكم على أدلة الإثبات في التدقيق ومعايير تحديد درجة الاعتماد على الأدلة.

جدول (1-2) قواعد الحكم على أدلة الإثبات في التدقيق ومعايير تحديد درجة الاعتماد على الأدلة

معايير تحديد درجة الاعتماد					نوع الأدلة
درجة الموضوعية	تأهيل الافراد	المعرفة المباشرة للمدقق	فاعلية الرقابة لدى العميل	استقلالية المصدر	
عالية	عالية	عالية	تتنوع	عالية	الفحص الفعلي
عالية	تتنوع وعادة عالية	منخفضة	لا علاقة له بالوحدة	عالية	المصادقات
عالية	تتنوع	منخفضة	تتنوع	تتنوع	التوثيق
متوسطة	عالية عادة	عالية	تتنوع	عالية	الملاحظة
تتنوع بين منخفضة الى عالية	تتنوع	منخفضة	لا علاقة له بالوحدة	منخفضة	الاستفسار
عالية	عالية	عالية	تتنوع	عالية	إعادة التشغيل



تتنوع وعادة منخفضة	عالية عادة	منخفضة	تتنوع	عالية او منخفضة	الإجراءات التحليلية
--------------------	------------	--------	-------	-----------------	---------------------

بتصرف من الباحثة (Rashid, 2018:113)

## 28-1-2 خصائص المدقق الخارجي في بيئة تكنولوجيا المعلومات

### Characteristics of an external auditor in an IT environment

إن خصائص المدقق الخارجي في ظل التشغيل الإلكتروني يمكن إيجازها فيما يأتي (Khudhair, *etal.*, 2019: 71):

1. القدرة على النقاش والإقناع والتعامل مع الآخرين.
2. النزاهة العالي والعواطف المستقرة الناضجة.
3. الكياسة والتهديب والوعي الاجتماعي.
4. القدرة على الاتصال والتعامل مع الآخرين.
5. القدرة على التعلم والكتمان والسرية.

## 29-1-2 العلاقة بين مخاطر التدقيق وأدلة الإثبات

### The relationship between audit risk and evidence

هناك علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق وكمية الأدلة اللازمة لدعم رأي المدقق، مما يعني أنه كلما انخفض مستوى مخاطر التدقيق التي تم تحقيقها لوظيفة معينة زاد مقدار الأدلة اللازمة للإثبات، أما فيما يخص المخاطر الملازمة لعملية التدقيق ومخاطر الرقابة فتكون مرتبطة بشكل مباشر بكمية الأدلة المطلوبة، فعندما تكون مخاطر الرقابة منخفضة، يتم تقليل كمية الأدلة المطلوبة لأن مخاطر الاكتشاف في هذه الحالة عالية. (Larasati,etal.,2019:18-23).

وترى الباحثة أن الكفاءة والمؤهلات قد تصبح غير كافية أو غير فعالة في حالة عدم وجود نصوص تشريعية تعطي الدليل الإلكتروني حجية قانونية، وتحدد شروطه ومميزاته، لذا ترى الباحثة أن افتقار مراقب الحسابات في العراق لنصوص تشريعية توضح له كيفية التعامل مع الأدلة الإلكترونية ودرجة حجيتها يعد أكبر معطل يواجهه، فهو قادر على تأهيل النفس بأدبيات تكنولوجيا المعلومات وأسلوب التدقيق الإلكتروني بشكل مستقل وشخصي، وهذه المعطلات لها علاقة عكسية مع الإجراءات والأدوات التي يستعملها المدقق في عملية

التدقيق ، فكلما استعمل أسلوب التدقيق الإلكتروني ، والبرمجيات الخاصة بتنفيذ عملية التدقيق ومختلف البرمجيات الأخرى كبرامج حفظ ملفات التدقيق اتخفص أثر هذه التعطيلات، والعكس صحيح ، كما أن ملاءمة أدلة الإثبات، ودرجة إقناعها ومصداقيتها مرتبطة مباشرة بفعالية نظام الرقابة الداخلية الذي تعتمد الوحدات ،فيكون النظام قوياً وفعالاً كلما زادت درجة إقناع الأدلة وحجيتها، لذا فمراقب الحسابات مطالب بفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة، فالعلاقة بينها وبين أدلة الإثبات علاقة متداخلة ومتكاملة في الوقت نفسه.

## المبحث الثاني

### المحاسبة الإلكترونية والمحاسبة السحابية

#### Electronic accounting and cloud accounting

تمهيد:

يسعى النظام المحاسبي كله إلى إنتاج تقارير تتميز بكل من الدقة والتوقيت المناسب، لمساعدة متخذي القرار على اتخاذ قرارات عقلانية إذ يستلزم ذلك وجود بعض العوامل والأسس التي تتحكم في كمية المعلومات، ونوعيتها المدرجة في التقارير المحاسبية، فضلاً عن بعض المعايير التي تحكم تشغيل النظام والرقابة على عملياته، فضلاً عن وجود مكون أمني يحمي المعلومات من التلف والضياع والتزوير والاحتتيال والأخطاء.

#### 1-2-2 مفهوم المحاسبة الإلكترونية E- accounting The concept of

المحاسبة نظام معلومات وأنظمتها الفرعية تترجم الأنشطة والعمليات التجارية للشركة إلى بيانات وتعالج هذه البيانات ، ثم تحولها إلى معلومات تلبي احتياجات مستخدميها في اتخاذ قرارات عقلانية ، وفي عصرنا ، تطورت أنظمة المعلومات بشكل كبير بسبب التقنيات الحديثة لمعظم مرافق معالجة البيانات ، ولم يكن هذا التطور الهائل في نظام المعلومات عرضياً ، بل كان نتيجة حاجة ملحة للمعلومات الموضوعية ، لأغراض مختلفة في مختلف المجالات ، وشهدت المحاسبة تطور هذا النظام نتيجة للحاجة الملحة لتوفير المعلومات المحاسبية ذات الصلة بجودة عالية وموثوقية ووقت ، بحيث يمكن لمستخدمي هذه المعلومات أداء وظائفهم المختلفة في التخطيط والرقابة ، وتقييم الأداء ، واتخاذ القرارات (Agbo & Nwadiolor, 2020:80-91)

ونظراً للتطورات الهائلة التي يشهدها العالم اليوم في مجال التكنولوجيا فقد ذهبت كافة العلوم إلى المواكبة لهذه التطورات ومن بينها المحاسبة التي هي كغيرها من التخصصات تبني هذه التطورات والاستفادة منها، والتحول الحاصل نتيجة هذه التطورات من الأنظمة اليدوية إلى الأنظمة الإلكترونية، ومن المتعارف عليه أن الحاسوب يعد من أهم الوسائل الهامة التي تستخدم في تشغيل البيانات وإنتاج المعلومات، إذ يعتبر الحاسوب مهماً في عمل نظام المعلومات المحاسبية التي تمثل الركيزة الأساسية في تزويد الإدارة والأطراف ذات العلاقة بالمعلومات المناسبة لاتخاذ القرار (Kim-Gina, 2018:11).

## 2-2-2 تعريف المحاسبة الإلكترونية Definition of E-Accounting

ظهرت أهمية المحاسبة الإلكترونية نتيجة التطور الطبيعي في عالم مملوء بالتكتلات الاقتصادية، وكذلك تعاضد حجم التجارة العالمية وضخامة الاستثمار، فضلاً عن التقدم المذهل في تكنولوجيا المعلومات المبنية على استخدام الحاسوب الآلي ونظم الاتصال الحديثة وعليه فقد تعددت تعريفات نظام المعلومات المحاسبية الحديثة في كثير من الدراسات تذكر بعضها منها:

عرفها (جبريل، 2015: 19) "بأنها مجموعة من الأشخاص والإجراءات ومعدات تشغيل البيانات التي تقوم باختبار وتخزين وتشغيل واسترجاع البيانات المالية آلياً، وذلك بهدف تخفيض درجة عدم التأكد المرتبطة باتخاذ القرار."

كما عرفها كلا من (أنيس و عمر، 2016: 19) "بأنها مجموعة الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات، الآلات، الأموال، والسجلات وغيرها) المرتبطة والمتجانسة التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (دور النظام)، تعمل كوحدة واحدة لتحقيق الأهداف أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف (بيئة النظام) ويتم مراقبتها روتينياً من قبل المسؤولين."

وأيضاً عرفها (المين، 2016: 116): "بأنها عبارة عن منظومات حسابية ذات بيئة شبكية من أجهزة حاسب شخصية، ترتبط أو تلتقي مع أجهزة حاسب خادمة ومضيفة، تبني على أساس نظام المعالجة وقواعد البيانات الموزعة في معظم الأحيان، لكن كل هذا في نظام المعلومات المحاسبية هو تأثير دور الحاسوب في بناء عمل نظام المعلومات المحاسبية الإلكترونية الحديثة، أو هي عبارة عن نظام يعمل على جمع وتخزين وتسجيل ومعالجة البيانات لغرض تقديم المعلومات المناسبة لمتخذي القرار". (جنقر ومرعي، 2021: 10-13)، ومدى اعتماد نظام المعلومات المحاسبية على أجهزة الحاسوب والبرمجيات في تسجيل البيانات المحاسبية". (نجيب وزين، 2019: 6).

وعموماً فإن المحاسبة الإلكترونية مصطلح يستخدم لوصف النظام المحاسبي الذي يعتمد على تكنولوجيا الحاسوب لمسك ومعالجة البيانات المالية في المنظمات وتسمى بنظام المعلومات التي تستخدم الحاسوب" (الموسوي، 2021: 5)

## 3-2-2 اهداف المحاسبة الالكترونية Electronic accounting goals

لكي تكون هذه النظم فعالة يجب أن ترتبط بمجموعة من الأهداف وهي كما يأتي (فوده وآخرون، 2019: 373):-

- 1- توفر التقارير اللازمة لتحقيق أهداف الشركة سواء كانت هذه التقارير مالية ام بيانات إحصائية أم تقارير تشغيلية يومية أو أسبوعية.
- 2- تعمل على تقديم تقارير تحتوي على درجة مرتفعة من الدقة في الأرقام للحصول على أفضل النتائج.
- 3- تعمل على توفير التقارير وتقديمها في الوقت المناسب، وذلك لغرض تلبية احتياجات الإدارة لاتخاذ القرار المناسب في الوقت الصحيح.
- 4- توفر النظم شروط رقابة داخلية وذلك لغرض حماية جميع أصول الشركة وزيادة كفاءة أنشطتها من خلال توفير الضوابط من النظام.

## 4-2-2 خصائص المحاسبة الإلكترونية Characteristics of E- accounting

تبرز خصائص نظام المعلومات المحاسبية الإلكترونية من خلال الآتي:- (تماضر: 2021، 17)

- 1- السرعة في إدخال المعلومات للنظام وإجراء التعديلات عليها، وإعداد التقارير فضلاً عن السرعة في تقديم الخدمة ووصولها ، ويعمل النظام على تقليص الإجراءات الروتينية المستخدمة وتبادل المعلومات بسهولة.
- 2- المرونة في النظام إذ يوفر القدرة على تلبية حاجة مستويات الإدارة بما يستجد من تقارير.
- 3- يوفر النظام الحصول على كل ما تحتاجه الشركة من بيانات بسهولة ويسر.
- 4- الموثوقية، إذ تكون المعلومات الناتجة من النظام صحيحة ودقيقة ويمكن الاعتماد عليها.
- 5- يمتاز النظام بالشمولية، إذ تعد المعلومات التي يوفرها النظام كافية وتغطي جوانب العمل، ويعمل النظام على المواكبة للتطورات التكنولوجية وتلبية حاجات الإدارة.

## 5-2-2 وظائف المحاسبة الإلكترونية E- Accounting Careers

تتلخص الوظائف الأساسية للمحاسبة الإلكترونية فيما يأتي: - ( Agiel,2021:27-29 )

1. جمع وتسجيل وترميز وتصنيف وفحص البيانات والتأكد من دقتها واكتمالها.

2. يتم تشغيل البيانات وإجراء العمليات الحسابية عليها.
3. إدارة البيانات وذلك من خلال تخزينها واسترجاعها وقت الحاجة إليها وتحديثها.
4. إعداد التقارير اللازمة وذلك من خلال استرجاع ونقل المعلومات لاتخاذ القرار.
5. تأمين الرقابة الكافية على النظام تؤكد تسجيل ومعالجة البيانات المتعلقة بأنشطة الأعمال بدقة وتهدف إلى حمايتها وعدم تحريفها.

## 2-2-6 مكونات المحاسبة الإلكترونية Components of E- accounting

هناك مجموعة عناصر تتكون منها المحاسبية الإلكترونية الحديثة متمثلة في الآتي (الطائي ومحمد، 2017: 136-138):

1- **الأفراد people**: يعد الأفراد عنصراً أساسياً في تكوين أي نظام معلومات، ويمكن تقسيم هؤلاء الأفراد على:

- أ- **المستخدمين users** وهؤلاء هم الأشخاص الذين يستخدمون النظام أو المعلومات التي يقوم النظام بإنتاجها والذين قد يكونون محاسبين أو بائعين أو مهندسين أو عملاء أو مديريين.
- ب- **محلي النظام: System analysts** وهم الأفراد الذين يصممون النظام بناءً على متطلبات المعلومات الخاصة بالمستفيد النهائي.
- ت- **مطوري البرمجيات: Software developers** وهؤلاء يقومون بإعداد برامج الكمبيوتر الآلية في ضوء مواصفات خاصة يوفرها محللو النظم.
- ث- **مشغلي النظام System operators**: وهم الذين يساعدون في مراقبة وإدارة وتشغيل أنظمة وشبكات الكمبيوتر المختلفة.

2- **الأجهزة Devices**: وتعني المكونات المادية والوسائط المستخدمة في العمليات، تمر من خلالها البيانات والمعلومات، ولا تشمل مكونات الأجهزة أو الأجهزة جهاز كمبيوتر فحسب، بل تشمل أيضاً جميع الوسائط والمواد التي يتم تسجيل البيانات والمعلومات عليها.

## 3- 2-2-7 التآهيل العلمى والعملى لمستخدمى المحاسبة الإلكترونىة

**Scientific and practical qualification of E- accounting users**

يعتمد نجاح نظام المعلومات المحاسبية الإلكترونىة الحديثة وتحقق الكفاءة بشكل أساسى على حاجة الأشخاص المسؤولىن عن العمل إلى درجة من المعرفة العلمىة والعملىة تتناسب مع متطلبات النظام والقدرة على تحقيق الأهداف التى تتطلب الحاجة إلى التطوير المستمر لمهارات الموظفين فى الاتجاهات الآتية:

- 1- **تطور المهارات المحاسبىة لمستخدمى النظام:** يتطلب من الأفراد المتخصصىن فى مجال المحاسبة العمل على تطوير مهاراتهم المحاسبىة التى تشمل فروع المعرفة المحاسبىة كافة، وكذلك العمل على دراسة المستجدات كافة فى كل منها فضلا عن ضرورة توافر الكفاءة اللازمة لدراسة وفهم العلاقات المتشابكة مع فروع العلوم الأخرى، لها علاقة ببيئة الأعمال الحديثة، هذا فضلا عن ضرورة تطوير قدراتهم من إمكانية عرض محتوى التقارير والقوائم المالىة بالسرعة الممكنة، على وفق الشكل الذى يؤثر فى زيادة الفائدة لدى المستخدمين. (الكايخ، 2016: 344):
- 2- **تطوير المهارات الحاسوبىة لمستخدمى النظام:** لاشك أن استخدام الحاسبات يمتد إلى مجالات كثيرة من الحياة، منها مجال نظم المعلومات المحاسبىة فى الأقسام بشكل عام مما جعل وجود أى نظام معلومات مرتبط باستخدام الحاسب الآلى، لذلك أصبح من الضرورى لمستخدمى هذا النظام المحاسبى الحصول على معرفة كافية بأجهزة الكمبيوتر من استردادها وكيفية تشغيلها وبرمجتها الى كيفية استخدام التقنىات الحديثة المرتبطة بها (Lyubenko,etal.,2021: 25-36).
- 3- **تطوير المهارات الإلدارىة لمستخدمى النظام:** مراعاة الحاجة الماسة لإدارة الشركة لكافة البىانات والمعلومات التى يمكن أن يوفرها النظام للمساعدة فى اتخاذ قرارات متنوعة ومتعددة بالسرعة والدقة اللازمىن ، وفى ظل التغيرىات والتطورىات التى تحدث باستمرار فى بيئة الأعمال اليوم. ، تتطلب هذه المشكلة أن يطور مستخدمو النظام مهاراتهم الإلدارىة ،فضلا عن تفهم عملىة اتخاذ القرارات المختلفة التى يمكن أن تتخذ فى الوحدىات ،وذلك لتسهيل تزويد متخذ القرار بالاحتىاجات المختلفة بالمعلومات المطلوبة وبالسرعة والوقت المناسب ،وبالشكل الذى يسهل عملىة اتخاذ القرار . (Waluyo,2019:54-55) .

## 8-2-2 مهارات تكنولوجيا المعلومات المحاسبية Accounting IT skills

بناء على متطلبات توصيات الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** ، فقد تم تحديد مجالات عديدة لهذا الغرض سيتم التطرق إليها (Al-Najjar,etal. , 2020: 49-50)

**1-المعرفة العامة بتقنية المعلومات:** وتشمل هذه المعرفة النواحي المتعلقة باستخدام تكنولوجيا المعلومات في منظمات الأعمال، والرقابة الداخلية لنظام الأعمال المعتمدة على الحاسوب، وتطوير معايير وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات واستخدام منظمات الأعمال، وإدارة عملية تبني تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها واستخداماتها، وتقييم عمليات الأنظمة المعتمدة على الحاسوب.

**2-استخدام المعرفة ومتطلبات المهارة:** تشمل الخبرة في منظمات الأعمال، والتطبيقات المحاسبية فيما يتعلق بالقرارات المصيرية المتعلقة بالحصول على تكنولوجيا المعلومات، وفحص وتقييم أنظمة المعلومات وتشغيل وإدارة أنظمة المعلومات، والرقابة عليها وحمايتها، فضلا عن البرمجيات المختلفة المستخدمة في تطبيقات الأعمال من برامج إدارية ومالية وتحليلية وخدمائية.

## 9-2-2 مفهوم المحاسبة السحابية Cloud accounting concept

تعد المحاسبة السحابية من بين أهم التقنيات المتاحة على الويب، إذ يتم من خلالها تقديم المصادر كخدمات، ويتاح للمستفيد إمكانية الوصول إليها، واستعمالها دون سابق معرفة ، أو خبرة أو حتى امتلاك البنى التحتية اللازمة لضمان حسن سير هذه الخدمات، ويشير مصطلح المحاسبة السحابية الى: مصطلح السحابة (Cloud) الذي يدل على إمكانية الوصول الى البرامج والبيانات عبر الانترنت في أي وقت، ومن أي مكان، وبواسطة أي جهاز، إذ يؤمن الاتصال بالإنترنت ، أما مصطلح ( Cloud Accounting ) فيعتبر وصفا لاستخدام تكنولوجيا المعلومات، التي تعتمد على نقل المعالجة المحاسبية، ومساحة التخزين الخاصة بالحاسوب إلى ما يسمى السحابة، والتي يتم الوصول إليها عن طريق متصفح الويب الخاص بالمستخدم ، وبهذا تتحول برامج المحاسبة من منتجات إلى خدمات ، حين استخدام تكنولوجيا المحاسبة السحابية(السلامية&المعمرية:2020، 6)، وتعرف المحاسبة السحابية ( Cloud Accountiny )على انها برنامج محاسبة يعمل على خادم ( خوادم) بعيد ، بدلاً من أداة حوسبة محلية مثل سطح المكتب ، إذ يقوم البرنامج بإرسال المعلومات إلى السحابة للمعالجة ثم إعادتها إلى المستخدم ، و يمكن للمستخدمين الوصول إلى البيانات في التطبيق المستضاف باستخدام أي جهاز متصل بالإنترنت، ومن ثم يمكن الوصول إليه خارج الموقع ومن دون تطبيق سطح المكتب، ويشار إلى المحاسبة السحابية إلى المحاسبة عبر الإنترنت، التي تؤدي نفس وظيفة



برنامج المحاسبة وتعمل من خلال الخوادم والوصول إليها عن طريق استخدام متصفح الويب عبر الإنترنت (احمد:2020، 3-8)، تعرف المحاسبة السحابية على انها تطبيق للحوسبة السحابية لغرض محدد، هو معالجة البيانات والمعلومات المالية، وتقديمها، كنقل، وتثبيت، ومعالجة، وتخزين البيانات الخاصة بنظام المعلومات المحاسبية، من داخل الشركة إلى الخوادم البعيدة، لموفري الخدمات السحابية، واما فيما يتعلق بالموارد والأنظمة المتاحة عند الطلب، فإن الشبكة، بقدر ما يمكن أن توفر عددًا من خدمات الحوسبة المتكاملة، على سبيل المثال لا الحصر الموارد المحلية، من أجل تسهيل عمل المستخدم، وتشمل هذه الموارد مساحة تخزين البيانات والنسخ الاحتياطي والذاتية، التزامن، ومعالجة مهام البرامج وجدولتها، والدفع عبر البريد الإلكتروني، والطباعة عن بُعد، يمكن للمستخدم إدارة هذه الموارد من خلال واجهة برمجية بسيطة تبسط وتتجاهل الكثير من التفاصيل، والعمليات (السلامية&المعمرية:2020، 8).

## 2-2-10 مكونات المحاسبة السحابية Cloud Accounting Components

المحاسبة السحابية مثل أي نظام آخر، تتكون من العديد من العناصر التي تعمل معًا لتحقيق أهداف هذا النظام، وتتمثل هذه العناصر في الآتي (Damanik,2020:20-40):-

1. الأوراق والمستندات التي تؤكد العمليات التي تتم في الأقسام.
2. قاعدة البيانات التي تخزن البيانات المالية المرتبطة بالمعاملات المالية.
3. البرامج التطبيقية (برامج الحاسب الآلي) التي تعالج البيانات لتحويلها إلى معلومات مفيدة ومناسبة لعمليات صنع القرار.

وقد أشار (Khanom:2017,38) الى مكونات المحاسبة السحابية كما يأتي:

- 1- المستفيد(العميل):
- 2- المنصات.
- 3- البنية التحتية.
- 4- التطبيقات.

## 11-2-2 خصائص المحاسبة السحابية Cloud Accounting Characteristics

يجب توفر خمس خصائص في المحاسبة السحابية، وهي كما يأتي (BENSAID,etal.,2018,7-20):

**1- خدمة ذاتية حسب الطلب ( On - demand self - service ) :** وهذا يعني أنه يمكن للمستخدم طلب الخدمة المطلوبة والوصول إليها والحصول عليها في أي وقت من دون تدخل أو دعم فني من أي شخص لتلبية هذا الطلب ، ويجب تنفيذ هذه العملية بالكامل تلقائياً ، مما يعود بالفائدة على كل من المستخدم ومزود الخدمة ، ويعد تطبيق الخدمة الذاتية ميزة جذابة للغاية للسحابة لأنها تتيح للمستخدمين الوصول بسرعة والحصول على الخدمات التي يحتاجون إليها بسهولة وبساطة مقارنة بالبيئات التقليدية حيث يستغرق الطلب عادةً أياماً أو أسابيع لإكماله ، مما يتسبب في حدوث تأخيرات في المشاريع والعمليات.

**2-الوصول العريض إلى الشبكة ( Broad network access ) :** كافة خدمات المستخدمين وتطبيقات البيانات الموجودة على السحابة، يمكن الوصول إليها من قبل المستخدمين، من خلال الآليات الموحدة والبروتوكولات ، كما يجب توفر خدمات لدعم البيئة غير المتجانسة مثل الهواتف المحمولة، أجهزة الكمبيوتر المحمولة، ومحطات العمل .

**3-تجميع الموارد ( Resource pooling ) :** إن عملية التجميع موارد تكنولوجيا المعلومات الخاصة بموفر خدمات المحاسبة السحابية لخدمة عملاء متعددين باستخدام نماذج متعددة يتم بتخصيص هذه الموارد وإصدارها ديناميكياً بناءً على طلب العميل كقاعدة عامة، ولا يتحكم المستخدم ولا يعرف الموقع الدقيق لتلك الموارد وفي بعض الحالات يمكن تحديد موقع جغرافي عالي المستوى (حسب البلد أو القارة أو مركز البيانات).

**4-المرونة ( Elasticity ) :** تعمل المحاسبة السحابية على توفير قدر أكبر من المرونة (يشار إليها غالباً بقابلية التوسع) في تعيين موارد تكنولوجيا المعلومات، فضلاً عن وظائف الأعمال التي كانت تستند على أساليب الحوسبة السابقة ، ويمكنها أيضاً زيادة تنقل العمال وتنقلهم من خلال توفير الوصول إلى معلومات الأعمال والتطبيقات في مجموعة متنوعة من المواقع وتوفر الخدمات ،فضلاً عن مشاركة الموارد من خلال الخدمات السحابية ، وسهولة ومرونة أكبر في أداء المهام المختلفة ، فضلاً عن توفير الاتصال بين مواقع الويب المتعددة ، ومن أمثلتها الشبكات الاجتماعية.

**5-الخدمة المقاسة ( Measured service ) :** تقدم المحاسبة السحابية الموارد للمستخدم بشكل ديناميكي يمكن قياسه وفقاً لمنوال الدفع عند الاستخدام ( pay - as - you - go ) ، و قابلية القياس هي التي تسمح لمزود

الخدمة السحابية بتمكين ميزة الدفع أولاً بأول، بمجرد تحديد المقياس المناسب ، ويتم تحديد قيمة السعر المقابلة للخدمة.

## 12-2-2 مدخلات المحاسبة السحابية Cloud Accounting Input

تتعدد مصادر البيانات اللازمة لنظام المعلومات المحاسبية المحوسبة، ويرجع ذلك إلى تنوع الأنشطة داخل القسم، فضلاً عن الاختلافات في أنشطة الجهات الخارجية الأخرى التي تقدم البيانات بشكل غير مباشر. ومصادر ها حتى أربعة مصادر خارج وداخل الكتلة على النحو الآتي (الشويرف وآخرون، 2019: 23): -

- 1- البيانات التي تتجمع بصورة روتينية: - نتيجة الأحداث المالية الناتجة عن معاملات القسم مع أطراف ثالثة من قبل الأفراد والهيئات والأقسام الأخرى التي ليست جزءاً من القسم.
- 2- البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية: من مصادر خارجية مثل: الهيئات التجارية، والجهات الرسمية والحكومية.
- 3- البيانات العادية التي تتجمع بصورة روتينية: من العمليات داخل الوحدة، نتيجة للحركة الداخلية إذ تتفاعل عوامل الإنتاج ومستلزماته، أي كنتيجة للمعاملات التي تتم بين الأقسام الداخلية ومراكز المسؤولية بعضها البعض.

## 13-2-2 مخرجات المحاسبة السحابية Cloud Accounting Output

تنقسم مخرجات المحاسبة السحابية على قسمين رئيسيين هما: (محمد وشعلة: 2020، 11-16)

### أ- مخرجات يومية روتينية Routine daily output

### ب- مخرجات معلومات التغذية العكسية Feedback information output

ويشمل النوع الأول المخرجات اليومية المتعلقة بتوثيق الأنشطة والمعاملات الروتينية المنتظمة للقسم، سواء مع أطراف خارج القسم أم بين مراكز المسؤولية داخل القسم ومن أمثلة هذه النتائج أوامر الشراء وبروتوكولات الاستلام والشيكات المدفوعة والفواتير للعملاء، أوامر شحن، تبادل وإيصالات الإيداع النقدية، شيكات الرواتب، إلخ، والبيانات الواردة في هذه المخرجات، هي المدخلات الأساسية للعمليات اليومية لنظام المحاسبة، المالي والإداري.

أما بالنسبة لمخرجات معلومات التغذية العكسية، فهي ضرورية لمستخدمي النظام المحاسبي لأغراض تنظيم وإدارة وتقييم الأنشطة داخل الوحدة.

## 15-2-2 الحاسوب ونظام المعلومات المحاسبية

### Computer and accounting information system

أن استخدام الحاسبات الإلكترونية على اختلاف أنواعها في مجال العمل المحاسبي ضرورة، من جهة، لطبيعة العمل نفسه، ومن جهة أخرى للمزايا والفوائد التي توفرها هذه الطريقة. ومن أهم هذه الفوائد تتمثل في الآتي (عبد الله، متعب، 2019: 453-495):

- دقة وسرعة إعداد المستندات وإجراء العمليات الحسابية وتنفيذ الإجراءات المحاسبية مثل التسجيل والجدولة والتحليل وحفظ المستندات. وهذا بدوره يؤدي إلى توفير الوقت والجهد وتقليل حجم أخطاء الحساب وتقليل تكلفة الحسابات التشغيلية التي تجريها الشركة.
- تحسين عملية مسك الدفاتر والمستندات المحاسبية وتسهيل عمليات التجميع والتخزين والاسترجاع في شكل معلومات لإدارة الشركة.
- سرعة تنفيذ النوع نفسه من المعاملات في وقت واحد، وتسجيل عدد كبير من المعاملات المحاسبية واستخدام عدد أقل من الأشخاص في وقت قصير للغاية.
- أحكام خاصة بالرقابة الداخلية والرقابة الذاتية على تنفيذ العمليات، حيث أنه من الممكن تفادي الأخطاء في مختلف مراحل العملية بشكل مباشر مما يضمن دقة استخراج المعلومات والنتائج النهائية، لكون الحاسب يحتوي على أدوات للرقابة والإشراف والتحقق من النتائج، مما يتيح للإدارة التحقق من صحة المعاملات
- زيادة مصداقية المعلومات التي يتم الحصول عليها من العمل الحاسوبي وتقديمها في التقارير، حيث يمكن استخدامها من قبل متخذي القرار كأساس متين لاتخاذ القرار.
- تحسين عمليات الرقابة واتخاذ القرار من خلال تحسين كفاءة أنظمة الرقابة الإدارية وتوفير المعلومات والتقارير ذات الصلة، فضلاً عن سرعة إيصال المعلومات المرتجعة نتيجة لتطبيق القرارات.

## 16-2-2 أثر استخدام المحاسبة الإلكترونية The effect of using E- accounting

لا تختلف مكونات النظام المحاسبي المعتمد على المعالجة الإلكترونية للبيانات عن مكونات نظام المحاسبة اليدوي، مما يعني أنه في جميع الأحوال يجب أن تكون هناك مجموعة وثائقية ومجموعة دفاتر ودليل محاسبة وقوائم مالية وتقارير أخرى ومع ذلك، فإن إدخال جهاز كمبيوتر إلكتروني كان لابد أن يعمل النظام ببيانات محاسبية، وهو تأثير واضح على كل من المكونات السابقة وعلاقته بالمكونات الأخرى.

### 1-16-2-2 التأثير في المجموعة المستندية:

تأخذ المستندات الموجودة في النظام اليدوي شكلها المعتاد، الذي يظهر في فواتير البيع والشراء، وقسائم الدفع، والتحصيلات، وما إلى ذلك، ويتم استخدام هذه المستندات مباشرة لتسجيل محتواها في الدفاتر والسجلات، مع وجود مجموعة وثائقية على الكمبيوتر. وقد تغيرت دائرته على وفق هذا النظام الجديد عما كان. ويتناسب تصميمها وشكلها مع كفاءة عمل الآلة لإدخال البيانات وقراءتها، ومن ثم يتطلب العمل الإلكتروني مع البيانات تغييراً في الشكل أو الشخصية، كالمستندات، أو استخدام مجموعة مستندات وسيطة تحتوي على بيانات في مستندات مصدر مترجمة بطريقة يفهمها الكمبيوتر حتى يتمكن من تغذية هذه البيانات كمدخلات، والوثائق هي في الواقع وسائط تحمل البيانات فقط، ولا شك في أنها ستتأثر وطبيعة هذه الوسائط بالطريقة المستخدمة عند العمل مع البيانات. (Polezharova & Krasnobaeva,2020:104-109).

### 2-16-2-2 التأثير في المجموعة الدفترية:

تباينت المجموعة الدفترية بشكل كبير في نظام الحوسبة الإلكترونية، حيث أن التغييرات التي حدثت في مجموعة الكتب تتعلق بالشكل والمحتوى، ويمكن لكل من ينظر إلى هذه المجلدات أو الأوراق أن يقرأ البيانات الموجودة فيها، حيث أصبحت مجموعة الدفاتر تحت نظام الكمبيوتر في شكل محركات أقراص فلاش أو أقراص مغناطيسية أو تخزين كبير دائم السعة، الأمر الذي لا يمكن معه معرفة ما سجل فيها إلا باستخدام طرق الإظهار والقراءة المناسبة للنظام الإلكتروني، وبالتالي لا توجد إمكانية للوصول المباشر إلى البيانات كما هو الحال في مجموعة الكتب في نظام يدوي، فمن حيث المحتوى نجد حاسوباً إلكترونياً حسب البيانات الموجودة بداخله ومن خلال تشغيل البرامج، فإنه يهاجر من المستندات المصدر إلى المستندات اليومية، ثم لفتح دفاتر الأستاذ (المساعدة أو اللانهائية)، مما يوفر الوقت والجهد أكثر من استخدام نظام يدوي. (Alathamneh,2020: 43-50).

### 2-2-16-3 التأثير في الدليل المحاسبي العام:

وتستخلص المحاسبة الإلكترونية النتائج في تقارير وقوائم مالية، وتتميز هذه العملية بالدقة إذ يتضمن الدليل المحاسبي عادة قائمة بأسماء الحسابات العامة والفرعية، فضلاً عن مجموعة من القواعد التي تحكم التسجيل في كل حساب، ما لم تكن مخزنة فيه أرقام وأسماء الحسابات الإجمالية والفرعية، بشكل عام، ولم يتغير مفهوم الدليل المحاسبي مع إدخال نظام الكمبيوتر، لأنه خطة منظمة تسهل توجيه المعاملات المالية إلى الحسابات المختصة، ولكن مع نظام الكمبيوتر، فهي تلعب دوراً أكثر أهمية ووضوحاً، لأنها ذات وصول سريع إلى الحسابات وعرض محتوى البيانات، فضلاً عن التنظيم الجيد لعملية الفهرسة والترتيب وترقيم الحسابات والبيانات وما إلى ذلك. (Polezharova & Krasnobaeva,2020:109-123).

### 2-2-16-4 التأثير في القوائم المالية والتقارير الأخرى:

أثر استخدام الحاسبات على جودة القوائم والتقارير التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبية، والوسائل المستخدمة في عرض هذه القوائم والتقارير، وعلى السرعة المناسبة، بسبب محتوى البرنامج الذي يعمل على الكمبيوتر، والإجراء الخاص لمثل هذه التقارير، فضلاً عن أن نظام الكمبيوتر جعل من الممكن تقديم التقارير وإمكانية استخدام النماذج الكمية في حل المشكلات الإدارية سهلاً (El-dalabeeh, 2019:1-11).

### 2-2-16-5 التأثير في تخزين البيانات والمعلومات المحاسبية:

ونظراً لقدرة الكمبيوتر على معالجة كميات كبيرة من البيانات، يتم في نظام محاسبة يدوي، يتم تخزين البيانات عن طريق حفظ المستندات الأصلية في ملفات خاصة، والدفاتر والسجلات التي تحتوي على بيانات مسجلة من مستندات فعلية هي أيضاً ناقلات معلومات، بينما في نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات تفرض طبيعة الكمبيوتر صورة جديدة لتخزين البيانات والوسائط المستخدمة في ذلك، حيث يتم نقل البيانات من أجهزة الإدخال إلى ذاكرة الكمبيوتر وهي مخزن وسيط للبيانات والبرامج التي يتم إدخالها، وللنتائج الوسيطة والنتائج النهائية قبل إخراجها من الحاسوب، ووظيفة وحدة التخزين هي حفظ البيانات والبرامج بلغة الآلة ونقلها من وقت لآخر وعموماً هناك طريقتان أساسيتان لتخزين البيانات هما (Kuraesin,etal.,2019:3):

### • وحدة التخزين الداخلية Internal Store Unit

هي أحد مكونات وحدة التشغيل المركزية للكمبيوتر، حيث تقوم بتخزين البيانات واستلام البيانات والبرامج من وحدة الإدخال، وتمررها إلى وحدة المنطق الحسابي حتى تكتمل معالجة البيانات أو يمكن إعادة استخدامها في العمليات المستقبلية، حيث ويتم حفظ النتائج المسترجعة حتى يتم عرضها في كتلة النتيجة.

### • وحدة التخزين الخارجية External Store Unit

وتعرف بالتخزين خارج الحاسوب، فمنذ أن يتم تخزين برامج البيانات والمحاسبة في أحد أجهزة التخزين مثل محركات الأقراص المحمولة أو الأسطوانات المغناطيسية، وإذا لزم الأمر، يتم إدخالها في الذاكرة الداخلية، أي أن البيانات والبرامج المخزنة لا تعمل حتى يتم إدخالها في الكمبيوتر. وكذلك مرافق التخزين الخارجية يمكن زيادتها دون أي شروط، وبالتالي فإن عملية تخزين البيانات في هذا النموذج آمنة وأفضل بكثير من شكلها في نظام يدوي، نظرًا لصغر حجم وسيط التخزين. وإمكانية حفظه، وسهولة البحث عن البيانات والمعلومات وغيرها من المزايا (Januszewski,etal.,2021:192).

والجدول أدناه يوضح بعض النقاط، التي تظهر أوجه التشابه والاختلاف بين نظام المعلومات المحاسبية ونظام الحاسوب (Sigidov, & Pershin,2018: 16-20).

### جدول ( 2-2 )

#### أوجه الشبه والاختلاف بين نظام المعلومات المحاسبية والمحاسبة الالكترونية

ت	نظم المعلومات المحاسبية	المحاسبة الالكترونية
1	كلاهما يدور حول البيانات والمعلومات	كلاهما يدور حول البيانات والمعلومات
2	كلاهما يتمثل بالعناصر الرئيسية (المدخلات - المعالجات - المخرجات)	كلاهما يتمثل بالعناصر الرئيسية (المدخلات - المعالجات - المخرجات)
3	اسبق في الفكر من الحاسوب	يأتي الثاني من حيث التطور
4	التنظير يسبق التطبيق	أداة لتطبيق فكرة نظم المعلومات

5	كلاهما يدور حول فكرة الاتصال	كلاهما يدور حول فكرة الاتصال
---	------------------------------	------------------------------

المصدر: بتصريف من الباحثة

وترى الباحثة أن التأثير الإيجابي لاستخدام الكمبيوتر على مكونات نظام المعلومات المحاسبية في البداية يرجع إلى الدورة المختلفة للإجراءات المحاسبية المستخدمة في كل من الأنظمة اليدوية والإلكترونية، حيث تتطلب إجراءات المحاسبة اليدوية مزيداً من الجهد والوقت للتسجيل. وعمليات الترحيل والسحب، فضلاً عن تخزين المستندات والبيانات والبحث عنها مقارنةً بها في نظام الكمبيوتر، ففي نظام الحوسبة الإلكترونية، هناك مجموعة من الإجراءات الخاصة المرتبطة بتشغيل البيانات والتشغيل في حالة من بعض الأخطاء، فضلاً عن ذلك، ففي نظام الكمبيوتر، يتم تنفيذ الإجراءات المطلوبة بدقة وسرعة غير مسبقة مقارنة بالنظام اليدوي، ويتم تسجيل هذه الإجراءات في الذاكرة الإلكترونية سواء كانت داخلية أم خارجية، ويسمى اكتمالها (البرنامج) لأنها مطبقة ويتم تنفيذه بشكل منطقي وسلس، حيث يتم التحكم في هذا التنفيذ بواسطة وحدة التشغيل المركزية للكمبيوتر دون الحاجة إلى التحكم الشخصي، باستثناء الإشراف والمتابعة.

## 2-2-17 ماهية البرمجيات المحاسبية Definition of Accounting Software

إن البيانات المالية التي يتم جمعها داخل إطار نظام المعلومات المحاسبية المحوسبة، المتعلقة بالمعاملات اليومية المختلفة، التي يتم تخزينها في بنك البيانات المحاسبية، لا بد لها من معالجة للحصول على المعلومات المحاسبية كمخرجات لهذا النظام على شكل تقارير ووثائق واستعلامات، ووسيلة معالجة بيانات المعاملات في نظام المعلومات المحاسبية المحوسبة هي البرمجيات المحاسبية، التي يمكن أن تكون برمجيات تطبيقية جاهزة، أو برمجيات عامة يتم طرحها في الأسواق وتكون لها السمة العامة في المعالجة، أذ تلبى غرض معظم منشآت الأعمال، أو قد تكون برمجيات مصممة لأغراض خاصة.

(Sekaran, & Bougie,2016: 95-96).

لقد تم تعريف البرمجيات بشكل على أنها، " عبارة عن وسيلة يتم من خلالها التخاطب بين المستخدم والحاسوب، وهنا يجب أن تكون لغة التخاطب معروفة ومفهومة للطرفين" وبناء على ذلك فإنه يمكن تعريف البرمجيات المحاسبية على أنها " عبارة عن مجموعة من البرامج، التي يزود بها الحاسوب من أجل أداء وظائف معينة مثل: إعداد الحسابات وعمل جداول الرواتب والأجور، أو مسك الحسابات (تنفيذ عمليات



المحاسبة العامة)، أو إعداد الميزانيات أو غير ذلك من العمليات، والتي يمكن أن نجدها في جميع المنظمات، سواء الحكومية منها أم الخاصة"، وتتعامل البرمجيات المحاسبية مع نظام تشغيل معين ويتعامل المستخدم بشكل مباشر مع هذه البرمجيات التطبيقية، بينما يقوم نظام التشغيل بالتحكم في عمل الحاسوب كله، وعليه فإن هذه البرمجيات تضمن قيام الحاسوب بأداء المهام المطلوبة منه بشكل صحيح وبالطريقة التي يرغبها المستخدم، ويتم إعداد وتطوير مثل هذه البرامج المحاسبية بواسطة شركات برمجيات متخصصة في إعداد وتطوير البرامج الجاهزة، أو بواسطة الخبراء داخل الشركة، وأهم ما تمتاز به البرمجيات المحاسبية الآتي :-  
(Ali,etal.,2019: 43-59):

- التحقق من صحة البيانات المدخلة قبل تخزينها وحفظها بصورة جيدة.
- تتفق مع القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- استرجاع المعلومات المحاسبية المخزنة بمرونة كافية وحسب التسلسل الزمني لعملية تسجيلها.
- تيسر عمل المحاسبين، إذ تقوم هذه البرمجيات بعمليات الترحيل التلقائي من دفتر اليومية بعد تسجيل المعاملات فيه، إلى دفتر الأستاذ واستخراج التقارير والقوائم المالية الختامية، وتوفير ميزان التدقيق التفصيلي والإجمالي وبمستويات متعددة، ومن ثم المساهمة في تزويد مستخدمي البرمجة من الأطراف الداخلية والخارجية لنظام المعلومات المحاسبية، بالمعلومات المحاسبية اللازمة لدعم قراراتهم، على شكل حسابات الأرباح والخسائر، والمراكز المالية، وقائمة التدفقات النقدية والتقارير الأخرى.
- تقوم البرمجيات المحاسبية بالتدقيق التلقائي عند تسجيل العمليات، من توازن القيد المحاسبي، وكذلك تقوم بالتدقيق على مجموعة الحركات عند التسجيل في اليومية العامة، وذلك من منطلق سلامة التوجه المحاسبي المناسب.
- ساعدت في زيادة درجة الأمان والسرية والرقابة بالنسبة للبيانات المختلفة.
- ساعدت في زيادة القدرة على التحليل المالي وعمل المقارنات المختلفة، من خلال توفير المعلومات التفصيلية للوحدة عن السنوات المالية السابقة، نظراً لسهولة حفظها واسترجاعها.
- وأخيراً، ساهمت البرمجيات المحاسبية في توفير الوقت والجهد المبذولين في إنجاز الأعمال، وبمستوى عالي من الدقة مقارنة مع الطريقة اليدوية.

## 18-2-2 مشكلات استخدام الحاسوب في المحاسبة

### Problems using computers in accounting

أصبح استخدام الحاسوب الإلكتروني في أغلب المنشآت أمراً ضرورياً خاصة مع زيادة حجم المشروعات وضخامة أعمالها، لما يحققه الحاسوب من قدرة عالية في تشغيل البيانات وإنتاج المعلومات الدقيقة، وتشغيل أحجام كبيرة من الأعمال بسرعة فائقة، فضلاً عن إجراء المقارنات المنطقية والفعالة واختيار البديل المناسب منها، كما يساعد أيضاً في تخزين كميات هائلة وضخمة من البيانات واستخراجها من الذاكرة في وقت قصير، ورغم الخصائص المتعددة والمتنوعة لاستخدام الحاسوب، إلا أن استخدامه في المنشآت المختلفة، وفي الأعمال المحاسبية يعترضه العديد من المشكلات التي يمكن حصرها في الآتي: - ( hottoli,2020;12) (24)

**1-18-2-2 مشكلات تتعلق بأجهزة الحاسوب الإلكتروني- Hard Ware** هناك العديد من الصعوبات والمشاكل المرتبطة بالأجهزة، ويمكن تلخيص هذه المشاكل على النحو الآتي ( Meraghni,etal. , 2021: (49-64):

- التقادم التكنولوجي السريع لأجهزة الحاسوب الإلكتروني، وعدم كفاءة الصيانة لها.
- عدم الدقة في تشغيل أجهزة الحاسوب الإلكتروني.
- ارتفاع تكلفة أجهزة الحاسوب الإلكتروني.
- تعطل أو تلف الأجهزة يؤدي إلي تلف جسيم في المعلومات التي تحتويها.

### 2-18-2-2 مشكلات تتعلق بنظام تشغيل الحاسوب الإلكتروني

- 1- سوء عملية تخطيط التشغيل، الأمر الذي يترتب عليه تعطل فيه وبالتالي تعطيل الخدمات الأخرى.
  - 2- ضعف تخطيط العمل، مما يؤدي إلى حدوث ارتباك في تنفيذ العمل وزيادة وقت العمل.
  - 3- توقف الجهاز عن العمل أثناء التشغيل وعدم إعطاء توجيهات عن كيفية حل المشكلة.
  - 4- كما أن لدى الحواسيب القدرة على منع التعديلات الإضافية للبرامج التي تم تعديلها مسبقاً وإضفاء الشرعية على التعديلات التي حدثت في البرامج.
- وقد تسبب فيروسات الكمبيوتر العديد من المشاكل مع بيانات الشركة وبرامجها، حسب نوع الفيروس، ومن هذه المشاكل ما يأتي ( Giovanni,et al.,2019:1-6):

- أ- يمكن أن يكون للفيروس تأثيراً مدمراً مرئياً وفورياً، حيث يمكن تسجيله بشكل مرئي وفوري على جزء من برنامج عادي وبطريقة لا يمكن استعادة الجزء المدمر منها، ولديه القدرة على الاختباء والتكاثر، على سبيل المثال الفيروسات الخاصة بالكتابة على الملف أو مجموعة من الملفات.
- ب- يمكن للفيروس أن ينتشر في الذاكرة الرئيسية للكمبيوتر، وتنتقل العدوى إلى أي قرص ، فلاش ، هاردير تستخدمها أجهزة الكمبيوتر التي تحمل هذه الفيروسات، وتسمى هذه الفيروسات بالفيروسات المقيمة في الذاكرة ويمكن أيضاً أن تنتقل الفيروسات إلى الكمبيوتر عند تغيير بعض من اجزائه واستبداله بجزء جديد يسمى آلة فيروسات الكمبيوتر وهو أمر نادر الحدوث.
- ت- قد يوجد برنامج الفيروس على قطاع التحميل، مما يؤدي إلى تدمير الملفات بطريقة عشوائية، ولكن في مكان محدد فقط على (قرص ، فلاش ، هاردير)، وهو المسار الأخير، وعند محاولة تحميل أي من البرامج من النوع المقيم في الذاكرة مع وجود هذا الفيروس، فإنها لا تعمل وتظهر رسالة تفيد امتلاء الذاكرة، مما يؤدي إلى نقص كفاءة الحاسوب.
- ث- يؤثر الفيروس على محتويات (قرص ، فلاش ، هاردير) ، ويأتي تأثيره الضار من إبدال الحروف الموجودة على هذه الاسطوانات بحروف أخرى، كما قد يؤدي الفيروس إلى إفساد (قرص ، فلاش ، هاردير)، بما تحتويه من برامج وبيانات كلياً، وكذلك لديه القدرة على تدمير أنشطة الحاسوب كلياً وجعله آلة صماء.
- ج- أخيراً، قد تكون الفيروسات متعمدة بغرض تحقيق عائد من ورائها، وقد لا.

## 2-2-19 الرقابة والأمن في نظام المحاسبة المحوسبة

### Control and security of E- accounting

هناك اهتمام متزايد بتوفير الضمانات والضوابط التي يمكن أن تحمي نظام المعلومات المحاسبية ومراقبة عملياته لضمان استمرار النظام في العمل بالترتيب المطلوب ووفقاً للخطة ، حيث يمكن أن يكون هذا النظام مصدراً لمشاكل خطيرة إذا كان قد فشل بسبب أحد الأسباب ، ومن هنا تنشأ مهمة جديدة ومسؤولية أكبر لإدارة نظام المعلومات كلها داخل الشركة ، وهو الحاجة إلى توفير الوسائل والطرق لضمان استمرارية هذا النظام بشكل صحيح، والتخطيط الدقيق لمواجهة جميع المخاطر التي قد تتعرض لها وتؤدي إلى إيقافها ، حتى تتمكن من إعادة تشغيلها في أسرع وقت ممكن في حالة حدوث ذلك ، وفي الوقت نفسه فإن الضوابط وأساليب الحماية المستخدمة في نظام المعلومات كلها ونظام المعلومات المحاسبي على وجه الخصوص يمنع حدوث مثل هذه

المخاطر والمشاكل ويعمل على منعها والقضاء عليها قبل أن تؤدي إلى فشل كامل في النظام (ابتسام ورقية، 2020: 8).

## 2-2-20 مخاطر المحاسبة الإلكترونية E- Accounting Risks

تحتوي المحاسبة الإلكترونية على عدد من المكونات والأجزاء التي يمكن أن تتوفر في أماكن مختلفة، مما يجعلها ضعيفة وعرضة للعديد من المخاطر والتهديدات ، ويمكن أن تكون هذه المخاطر غير مقصودة، مثل الخطأ البشري والكوارث الطبيعية ، وقد تكون مقصودة ، كتخريب البيانات ، وسرقة المعلومات، أو إدخال الفيروسات وغيرها ، والمخاطر المتصورة أكثر خطورة في ضوء المحاسبة الإلكترونية أو المحوسبة بسبب العدد المتزايد للجرائم الحاسوبية ، والتي يمكن أن يكون مصدرها داخل الشركة أو خارجها ، ويصعب التنبؤ بالدوافع العديدة للأشخاص الذين يرتكبونها. ، ومن أهم الأخطار التي يمكن أن تتعرض الحواسيب لها ما يأتي: (الهادي، محمد، 2021: 15-26)

- 1- الوصول غير المسموح به (غير المرخص به) إلى قاعدة البيانات المحاسبية.
- 2- عدم كفاءة إجراءات حماية قواعد البيانات المحاسبية.
- 3- اكتشاف آلية الحماية المستخدمة في الحاسوب أو النظام، أو تعطلها عن العمل من الأصل.
- 4- استخدام نظام معلومات محاسبية غير محمية، أو إدخال الفيروسات لتخريب النظام.
- 5- توقف التجهيزات عن العمل بسبب أعطال في البرمجيات المحاسبية، أو سرقة البرامج والتجهيزات.
- 6- وجود المعدات أو المحطات في أماكن غير آمنة.
- 7- الدخول غير المرخص لمركز الحاسوب.
- 8- الاختراق المتعمد بقصد الأضرار والتخريب.
- 9- سوء استخدام الحاسوب عموماً، والذي قد يتسبب في خسارة للوحدة.
- 10- وأخيراً، الجريمة المتعمدة (القرصنة)، حيث يتم استخدام أجهزة الكمبيوتر كأداة لارتكاب جريمة مثل القرصنة على نظام الكمبيوتر (غالبًا من خلال الشبكات)، أو من قبل الأشخاص داخل المنظمة من الذين لديهم إمكانية الوصول إلى النظام ولكنهم يسيئون استخدام النظام لأسباب مختلفة.

## 2-2-2 الأخطاء التي تؤثر في المحاسبة الالكترونية

### Errors that affect E-accounting

تتعرض المحاسبة الالكترونية او المحوسبة الى مجموعة متنوعة من الأخطاء التي تؤثر على معالجة البيانات المالية ونتائج اعمال الشركة وهي كما يأتي (Liu,2018: 55-58) :-

**1- الأخطاء البشرية:** هي الأخطاء التي يمكن أن تحدث أثناء تصميم التجهيزات أو نظام المعلومات المحاسبية، كما هو الحال مع البرمجة والاختبار وجمع البيانات وإدخالها في نظام أو في عمليات التفويض، وتعد هذه الأخطاء البشرية من بين أكثر المشكلات المرتبطة بأمان وسلامة نظام المعلومات المحاسبية المحوسب.

**2-الأخطاء نتيجة الكوارث الطبيعية:** هي المتمثلة بالزلازل والعواصف والفيضانات والأعاصير، فضلاً عن المشاكل المتعلقة بأعطال التيار الكهربائي، وأعطال في أنظمة التكييف والتبريد ، والحرائق ، وما إلى ذلك ، وتؤدي هذه المخاطر إلى تعطل المعدات لفترة طويلة نسبياً لإجراء الإصلاحات اللازمة ، واستعادة البرامج وقواعد البيانات.

## 2-2-23 حماية نظم المحاسبة الالكترونية Protection of E- accounting systems

تعد مسألة حماية البيانات المحاسبية والحاسوبية من الموضوعات التي يجب معالجتها في جميع مراحل الإعداد ، واتخاذ العديد من الإجراءات ، بما في ذلك قواعد البيانات وبرامج المحاسبة ، ومنها ما هو مادي يخص مواقع الحسابات نفسها، وكذلك تخص إجراءات تتعلق بالأفراد وتحدد المخولين منهم، كما أن هناك كلمات السر والقيود الفنية، التي يمكن أن يتم استخدامها بهدف منع غير المخولين من دخول قواعد البيانات، وتستخدم المنظمات أساليب مختلفة لحماية نظام المحاسبة الالكترونية الموجودة فيها بصفة عامة، إذ يتم اختيار الأسلوب المناسب لكل حالة في ضوء الهدف من الحماية، وتحليل التكلفة والعائد، وبصفة عامة يمكن تقسيم أهم الطرق المستخدمة في حماية نظام المحاسبة الالكترونية على ثلاثة أنواع سيتم توضيحها كما في ادناه :-

(Wali, & Darwish,2021:21-39)

أولاً: طرق الحماية العادية-

- 1- **الوقاية ومنع حدوث الأخطار Preservation:** وهذا يعني العمل على منع المخاطر، على سبيل المثال، يجب أن تمنع الضوابط والتدابير الأمنية المصممة جيداً الأخطاء، وتساعد في اكتشاف محاولات الهجوم والتسلل إلى النظام، ومنع الأشخاص غير المصرح لهم من التسلل إلى النظام.
- 2- **الاكتشاف- Detection :** وهذا يعني الاكتشاف المبكر الذي قد يتسبب في حدوث أعطال من أجل التمكن من اتخاذ الإجراءات والتدابير الوقائية اللازمة لمنع حدوث هذه المخاطر. يمكن استخدام البرامج الخاصة لتشخيص المشاكل (Special Diagnostic Soft Ware) بغرض المساعدة في عمليات الاكتشاف هذه.
- 3- **التقليل - Limitation :** برنامج مصمم لتقليل الخسائر الى ادنى الحدود في حالة وجود اعطال وذلك من خلال تشغيل نظام بديل يتم العمل بها مؤقتاً، حتى يتم تصحيح الأعطال واسترداد النظام العاطل .
- 4- **الاسترداد -Recovery:** وهو وضع الخطة اللازمة لاسترجاع النظام في حالة حدوث الأخطاء المتنوعة، وذلك بغرض إعادة التشغيل له في أقرب وقت، من خلال اكتشاف الاجزاء التي تسببت في العطل واستبدالها فوراً ومن ثم إعادة تشغيل نظام المعلومات المحاسبية.
- 5- **الإصلاح Correcting :** وهذا يعني إصلاح النظام وإعادة التشغيل وكذلك تحسين الإجراءات الأمنية لمنع حدوث ذلك مرة أخرى في المستقبل.

ثانياً: الطرق الرقابية

يقصد بها عملية الرقابة الداخلية على التشغيل الإلكتروني لبيانات نظام المعلومات المحاسبية، وتعد الرقابة عنصر فعال وهام في توفير الأمن والسلامة لنظام المعلومات المحاسبية، إذ لا توجد فروق في مكونات وإجراءات الرقابة أداخلية في بيئة الحاسوب مع النظام اليدوي الخاص في البيانات المحاسبية ، ولكن هناك اختلاف يكون فقط في طريقة استخدام وتنفيذ تلك الإجراءات وكذلك المكونات، ولا توجد اختلافات بين أهداف النظام الرقابي الداخلي في نظام الحاسوب عنها في النظام اليدوي ، إذ ان المحافظة على الموجودات والبيانات، و تحقيق فاعلية وكفاءة عملية تشغيل البيانات تتحقق هذه الأهداف في بيئة الحاسوب من خلال الآتي:-  
(Atanassova,2018:19):

- يتم تنفيذ جميع العمليات التي يجب أدائها خلال الفترة دون حذف أو إضافة.

- ما يتم تشغيله في وقت محدد يجب أن يتم تشغيله فقط في ذلك الوقت، ولا يُسمح بأي عملية أخرى غير مجدولة في ذلك الوقت.
- أن يتم تنفيذ جميع العمليات بشكل دقيق وصحيح ومصروح به.
- أن توضع خطة تنظيمية متكاملة تعمل على توضيح خطوط السلطة والمسؤولية، وضمان الاستغلال الوظيفي بين الأقسام المختلفة بالمشروع، وذلك عن طريق الفصل بين الاختصاصات الوظيفية لكل نوع من العمليات وبين الإجراءات المحاسبية المتعلقة بهذه العمليات.

### ثالثاً: وسائل الرقابة العامة

تهدف وسائل الرقابة إلى التحكم في نظام المعلومات المحاسبية المحوسب وحمايته ككل بمساعدة كلمات المرور، فضلاً عن التحكم في الوصول إلى البيانات، وتشمل الأنواع الرئيسية الآتية (Paul & Sadath,2019:50-51)

- 1- **وسائل الرقابة المادية Physical Controls:** وهي وسائل مصممة لحماية المعدات وموارد الكمبيوتر الأخرى عن طريق تقييد الوصول إلى المكاتب والإدارات التي توجد بها هذه الموارد، وتوفر هذه الأدوات حماية جيدة ضد معظم المخاطر الطبيعية، فضلاً عن بعض المخاطر البشرية، ومن أمثلة هذه الوسائل:
  - وسائل التجهيز الجيد والتصميم المناسب لمركز الحاسوب.
  - وسائل الحماية من الحقول الكهرومغناطيسية.
  - وسائل الحماية من الحرائق واستخدام أجهزة الإنذار الآلي.
  - وسائل استخدام منظومات التيار الكهربائي وأجهزة عدم الانقطاع، بهدف ضمان استمرارية التيار.
  - وسائل استخدام نظام فعال لتنقية الهواء وتكييفه.

- 2- **وسائل رقابة الوصول -Access Controls:** وتهدف هذه الوسيلة إلى الحد من تسجيل الدخول ومنع الوصول غير المصرح به إلى بعض أجزاء النظام أو إلى النظام كله، ومن بين أهم طرق (تحديد الهوية المتقدمة، السماح فقط للمصرح لهم بالدخول إلى النظام: التوقيعات والصوت، إلخ. . .)

- 3- **وسائل رقابة أمن البيانات - Data Security Controls :** وتهدف هذه الوسيلة إلى حماية البيانات من الأشخاص غير المصرح لهم ، عن قصد أو عن غير قصد ، ويساعد على الحماية من العمليات

غير المصرح بها مثل تعديل البيانات والتخريب وما إلى ذلك. وعادة يتم تضمين ضوابط أمان البيانات في نظام التشغيل وبرامج التحكم في الوصول إلى البيانات وفي قواعد بيانات نظام الإدارة، وكذلك في برامج الاتصال، ويتم تنفيذ هذه الضوابط من خلال إجراءات الصيانة (النسخ الاحتياطي) والاسترداد، وكذلك في البرامج التطبيقية (Atanassova,2018:19-25).

4- وسائل رقابة الاتصالات- **Communication Controls**: شبكات الاتصال هي المصدر الرئيسي لمخاطر نظام المعلومات المحاسبية، وبالتالي، لحماية هذه الشبكات من التدخلات والوصول غير المصرح به والتهديدات والمخاطر الأخرى التي يمكن أن تقوم بها أطراف خارجية، يتم استخدام العديد من طرق الحماية، ومن أكثرها، طرق مكافحة الهامة المستخدمة في هذه المجالات. هذا هو نظام التحكم في الوصول إلى الشبكة، والغرض منه ضمان مشروعية الوصول إلى الشبكة من خلال استخدام أرقام تعريف معينة وكلمات مرور خاصة وغيرها، فضلاً عن نظام التشفير الذي يتم من خلاله إعادة تشفير البيانات بحيث يصعب فهم محتواها والتعرف عليها (Chukwuemeka,2019: 94-96):

5- وسائل الرقابة الإدارية- **Administrative Controls**: فضلاً عن الضوابط المذكورة أعلاه، وكلها ذات طبيعة فنية بحتة، تقوم المؤسسات المهمة بحماية أنظمة المعلومات الخاصة بها بشكل عام بتطوير مجموعة من التوجيهات والمعايير التي تهدف إلى ضمان أن يكون النظام والتشغيل آمنين قدر الإمكان. والتمسك بها واستخدامها سواء في مراحل التطوير أو التشغيل، ومن أمثلة هذه الوسائل الإدارية ما يأتي (Chukwuemeka,2019:96-99):

- حسن اختيار العاملين في نظام المعلومات وتدريبهم وتعزيز شعورهم بالانتماء.
- تحديث أو تغيير نظام الأمان والوصول (مثل كلمات المرور) بشكل مستمر.
- وضع معايير معيارية للبرمجة والتوثيق لتسهيل التدقيق والتقييم لنظام معلومات التشغيل.
- إلغاء فوري للسلطة الممنوحة للموظفين قبل فصلهم أو نقلهم من مكان عملهم.

رابعاً: **وسائل رقابة التطبيقات** تهدف هذه الوسائل بصورة عامة إلى توفير الحماية اللازمة لتطبيقات محوسبة محددة. ويمكن تصنيف وسائلها إلى ثلاثة أنواع على النحو الآتي (Baratov,2021:6-16):

#### 1- وسائل رقابة المدخلات **Input Controls**

وتهدف هذه الوسائل إلى التأكد من صحة البيانات وحمايتها من الضياع والتغيير عند إدخالها في نظام معلومات محاسبية المحوسبة، مع كون التحكم في المدخلات ذا أهمية خاصة، بالنظر إلى أن معظم



البيانات الأولية يتم إعدادها يدوياً، وهي عرضة للخطأ، وبالتالي سيؤثر ذلك سلباً على المعاملات اللاحقة، ويعتبر هذا تحويلاً. تعد بيانات المصدر بلغة الكمبيوتر أحد المصادر الرئيسية للأخطاء ويتم تقليل هذه الأخطاء باستخدام طرق التغذية المباشرة (Direct Input) ووسائل التغذية بالإحساس (Character Sensing Devices) ولإجراء الرقابة الفنية على عملية المدخلات تتبع الأساليب الاتية (Vysochan, et al., 2021: 48-56) :-

- طريقة رقابة المجموعة، حيث يتم تجميع المعاملات المتشابهة حسب قيمة المعاملات أو عددها، ويتم تحديد هذا الرقم الإجمالي قبل البدء الفعلي للمعاملة الفعلية، ثم مقارنته بالعدد الإجمالي الناتج بواسطة الكمبيوتر فهذا يدل على صحة العملية.
- طباعة قائمة مفصلة ببيانات الإدخال والتحقق منها بدقة، على سبيل المثال التحقق من عدد وقيم المعاملات للتأكد من أنها ضمن القيم المناسبة والمعقولة، والتحقق من مربعات الاختيار للتأكد من أن جميع البيانات أو عناصر المعاملة قد تم إرسالها إلى الكمبيوتر، فضلاً عن فحص البيانات المهمة مثل أرقام المستندات وعمليات التدقيق الأخرى.
- مقارنة بيانات الفترة الحالية ببيانات الفترة السابقة (التاريخية) لتحديد الانحراف وأسبابه.
- تحديد علاقات البيانات المنطقية، أي اختبار أداء الكمبيوتر لمعرفة ما إذا كانت مكونات بيانات الإدخال لها علاقات منطقية خاصة بها مع بعضها البعض أو ببيانات الملف الثابتة.

2- وسائل رقابة المعالجة - **Processing Controls**: تشير هذه الوسائل إلى التحكم في جميع العمليات المتعلقة بتشغيل البيانات، أي عملية اختبار الكمبيوتر وتجهيزه للتشغيل واختيار المشغل والتحكم في الملفات، وذلك للتأكد من صحة عمليات المعالجة التي يقوم بها نظام المعلومات المحاسبية المحوسب، ويتم تضمين تلك الوسائل عن طريق كتابة البرامج.

3- وسائل رقابة المخرجات - **Output Controls**: والغرض من هذه الوسائل التحكم في إعداد النتائج وتوزيعها على الإدارات المختصة، وكقاعدة عامة، يهدف إلى ضمان دقة معلومات المخرجات وموثوقيتها واكتمالها، فضلاً عن استخدام العديد من طرق التحكم من هذا النوع، مثل: التحكم في المجموعة ومقارنة البيانات الحالية بالبيانات التاريخية، وأساليب التدقيق الانتقادي للمخرجات وغيرها، ويتم اختيار هذه الوسائل وتضمينها في برامج نظام المعلومات المحاسبية المحوسبة من خلال دراسة طبيعة الأخطاء التي يمكن أن تحدث أثناء إعداد المخرجات والتعرف على مسبباتها، ويساعد هذا في تحديد الضوابط اللازمة لمنع حدوث ذلك، وكذلك ضمان إرسال المخرجات إلى الأشخاص المصرح

لهم بمشاهدتها وعدم وجود أي شخص آخر ليس لديه الحق في القيام بذلك ، وأخيراً تجدر الإشارة إلى إمكانية الاستعانة ببرمجيات خاصة لدعم استخدام وسائل رقابة التطبيقات التي تعرف ( بنظام ضبط الأداء) ، ويساعد هذا النظام في حماية البيانات وبرامج التطبيقات من العديد من التهديدات والرقابة على اعمالها(Tarasova,etal.,2020: 57-64).

## المبحث الثالث

### تقرير المدقق الخارجي وجودة البيانات المالية

#### External Auditor's Report and Quality of Financial Statements

##### تمهيد:

إن آخر ما يختتم به المدقق الخارجي عمل أي مهمة تدقيقية هو إنجاز التقرير النهائي، والذي يضم رأيه الفني المحايد، حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، ومدى تعبيرها الصادق عن الوضع المالي كما هو عليه والحقيقي الذي تعيشه الجهة محل التدقيق، فتقرير المدقق الخارجي رغم أنه يعد لثبات، وبيان صحة المعلومات، إلا أنه هو أيضا يتكون من المعلومات التي يمكن قياس جودتها من خلال توفر خصائص الجودة فيها.

#### 1-3-2 تقرير المدقق ومعايير التدقيق الدولية

##### Auditor's Report and International Auditing Standards

منذ ان تم إصدار أول قواعد تنظيمية لإعداد تقرير المدقق الموحد عام 1934 بواسطة المعهد الأمريكي للمحاسبين، ومحتوى هذا التقرير حتى ثمانينيات القرن الماضي، إلا أن هذه المحاولات لم تعمل كثيرا على إضافة قيمة لتقرير المدقق لدى المستخدمين، فقد ظل التقرير مختصرا على صياغة نمطية وعلى وجه التحديد، فإنه في ظل المحتوى المختصر لتقرير التدقيق التقليدي، لا يجد مجتمع الاستثمار مسألته في هذا التقرير وذلك لغرض اشباع رغبته في اكتساب مزيد من المعلومات عن الجهة محل التدقيق وعن عملية التدقيق نفسها، وهو ما يعد أمرا حيويا لاتخاذ القرارات المصيرية، ثم إنه في ظل الصياغة النمطية لتقرير التدقيق التقليدي، أذ لا يركز القارئ إلا على فقرة الرأي واسم المدقق الموقع على التقرير ويتجاهل بقية محتوياته، وبذلك تتضح الحاجة إلى إثراء تقرير التدقيق بمزيد من الإفصاحات مع الابتعاد عن الصياغة النمطية (Iriyadi, 2019:55)، فمن المأمول أن يؤدي ذلك إلى تعزيز قيمة هذا التقرير لدى المستخدمين، ولكن في أعقاب الأزمة المالية العالمية أواخر العقد الأول من القرن الحالي، زادت حدة الانتقادات الموجهة لتقرير التدقيق التقليدي، وكذلك زاد اهتمام الهيئات التنظيمية على الصعيد العالمي بتحسين شكل ومحتوى هذا التقرير أكثر من أي وقت مضى، فكان من الشائع مناقشته، أن المدققين الخارجيين بحكم طبيعة عملهم يمتلكون ثروة من المعلومات الخاصة عن القوائم المالية لعملائهم، وبالتالي فهم في موضع فريد يمكنهم من جلب العديد من المعلومات

اللازمة والمفيدة للسوق ، والتي لا يفصح عنها في ظل المتطلبات المحدودة لتقرير التدقيق التقليدي، ولذا دعا مجتمع الاستثمار إلى مزيد من الشفافية من قبل المدققين الخارجيين اثناء ابدائهم لرأيهم والإفصاح عن مزيد من المعلومات الأكثر أهمية عن القوائم المالية لعملائهم (PCAOB , 2011)، وكرد فعل لتلك الانتقادات الموجهة لتقرير التدقيق التقليدي والمطالبات المستمرة بزيادة المحتوى المعلوماتي، وبعد سنوات عديدة من التشاور وأخذ تعليقات الفئات المختلفة لأصحاب المصالح بعين الاعتبار، قامت الهيئات التنظيمية العالمية في العقبات الأخيرة بإحداث تغييرات جوهرية على هذا التقرير لغرض تقديم معلومات إضافية ومفيدة تعزز من قيمته لدى كافة أصحاب المصالح كافة. (Lennox , et al2017)، ففي المملكة المتحدة، كان مجلس إعداد التقارير المالية ((Financial Reporting Council FRC)) هو صاحب المبادرة الأولى في توسيع محتوى تقرير التدقيق فقد أصدر هذا المجلس في يونيو 2013 معيار التدقيق رقم (700) (المعدل) ، على أن يفعل ابتداء من السنوات المالية المنتهية في 30 سبتمبر 2013 وما بعدها ، ولذلك كان على الشركات المقيدة في القائمة الممتازة بالسوق الرئيسي لبورصة لندن، ان تتمثل للمتطلبات الجديدة التي أدخلها هذا المعيار على تقرير المدقق فيما يأتي ( FRC , 2013 ):-

- 1- وصف المخاطر المقدرة للتحريفات ذات الأهمية النسبية فالمدقق أصبح مطالباً بالإفصاح في تقريره عن مخاطر التحريفات الجوهرية التي حددها خلال عملية التدقيق، والتي كان لها الأثر الأكبر على وضع الاستراتيجيات العامة للتدقيق وتخصيص الموارد والجهود.
- 2- شرح كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية: فالمدقق بات عليه أن يقدم في تقريره شرحاً لكيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية، من خلال التخطيط الجيد لعملية التدقيق، وعلى المدقق ان يكشف عن المستوى الذي استخدمه كتقدير للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية بشكل كامل.
- 3- تقديم لمحة عامة عن نطاق عملية التدقيق: فالمدقق صار مطلوباً منه أن يعطي للطرف المستفيد من تقريره ملخصاً لنطاق عملية التدقيق التي قام بها، على ان يبين كيف قام بمعالجة المخاطر المقدرة للانحرافات ذات الأهمية النسبية.

وبعد مبادرة مجلس إعداد التقارير المالية بالمملكة المتحدة، فقام مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IASB) في عام 2015 بإصدار العديد من معايير التدقيق التي أحدثت تغييراً جوهرياً في شكل ومحتوى تقرير المدقق، على أن تفعل ابتداء من السنوات المالية المنتهية في 15 ديسمبر 2016 وما بعدها، وفيما يأتي أهم ما ورد في هذه المعايير من متطلبات جديدة (IASB , 2015 : PwC , 2017):

- 1- توصيل الأمور التي كانت لها الأهمية الكبرى عند عملية تدقيق القوائم المالية، فقد أصبح المدقق مطالباً بتوصيل هذه الأمور إلى المستخدمين، وذلك من خلال قسم منفصل في تقريره يحمل عنوان أمور التدقيق الرئيسية (**Key Audit Matters (KAM)**)، مع مراعاة وضع عنوان فرعي مناسب لكل أمر تدقيق رئيسي، ويراد بهذا القسم والإشارة إلى الإفصاحات المتعلقة به في القوائم المالية، ذلك وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (701) (جديد).
- 2- تعزيز تقرير المدقق الخارجي بالإفصاحات عن قدرة الشركة على الاستمرار، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) (2013 معدل)، أصبح المدقق مطالباً في جميع الأحوال بأن يصف في تقريره مسؤولية كل من الإدارة والمدقق بشأن الاستمرارية فالأولى، تقع ضمن قسم مسؤوليات الإدارة بشأن القوائم المالية، أما الثانية، فتقع ضمن قسم مسؤوليات المدقق بشأن عملية تدقيق القوائم المالية، كما أنه وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) (معدل)، فالمدقق عليه في حالة وجود شك جوهري بشأن قدرة الشركة على الاستمرار وكذلك كفاية الإفصاح عنه في القوائم المالية أن يبرز ذلك الشك في قسم منفصل من تقريره يحمل عنوان (الشك الجوهري المتعلق بالاستمرارية).
- 3- التقرير عن المعلومات الأخرى الواردة بالتقرير السنوي للشركة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (720) (معدل) ، يتعين على المدقق الخارجي أن يدرج في تقريره قسماً منفصلاً بعنوان المعلومات الأخرى أو عنوان آخر مناسب للتقرير ، على أن يتضمن هذا القسم عبارة توضح أن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى ، وتحديدًا لما هي المعلومات الأخرى التي حصل عليها المدقق قبل تاريخ تقرير عملية التدقيق يدرج عبارة توضح أن رأي المدقق لا يغطي المعلومات الأخرى، وأن المدقق لن يبدي رأياً أو أي شكل من أشكال التأكيدات بشأنها، وهذا يكون وصفاً لمسؤوليات المدقق المتعلقة بقراءة المعلومات الأخرى ومراعاتها.
- 4- عرض قسم الرأي في بداية تقرير المدقق الخارجي، على أن يليه مباشرة قسم أساس لإبداء الرأي حتى وإن كان رأي المدقق نظيفاً؛ وذلك وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) (معدل).
- 5- إدراج عبارة ضمن قسم أساس إبداء الرأي في تقرير المدقق، وتؤكد بشكل صريح استقلال المدقق عن الشركة، وكذلك استيفاء للمتطلبات الأخلاقية الأخرى، وذلك وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) (معدل).
- 6- الإفصاح عن اسم الشريك في نهاية تقرير المدقق عند التوقيع وفقاً لما جاء بمعيار التدقيق الدولي رقم (700) (معدل).

وتعد المتطلبات اعلاه إلزامية عند تدقيق كافة الشركات سواء كانت مدرجة في اسواق الأوراق المالية أو غير مقيدة، وذلك باستثناء المتطلب الأول (توصيل أمور التدقيق الرئيسية) والمتطلب الأخير (الإفصاح عن اسم الشريك)، فكلاهما مطلوبان بصفة إلزامية عند عملية تدقيق الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية فقط، وبصفة اختيارية فيما يخص عملية تدقيق الشركات الأخرى (IASB ، 2015 a).

ومن الجدير بالذكر أن مجلس إعداد التقارير المالية بالمملكة المتحدة (Financial Reporting Council (FRC)) قد قام قريبا بتحديث معايير التدقيق بالمملكة المتحدة لكي تتوافق بكاملها مع معايير التدقيق الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IASB) ففي عام 2016، صدر عدد من معايير التدقيق بالمملكة المتحدة وبدا تفعيلها اعتبارا من السنوات المالية المنتهية في 16 يونيو 2017، وتحمل هذه المعايير نفس ارقام وعناوين معايير التدقيق الدولية، وقد روعي أن تتضمن نفس متطلباتها، فضلا عن إدماج متطلبات القواعد التنظيمية للتدقيق بالاتحاد الأوروبي لعام 2014، مع الاحتفاظ بالمتطلبات القائمة والتي كانت مطلوبة وفقا لمعايير التدقيق بالمملكة المتحدة السابق اصدارها من قبل (IASB, 2016).

أما عن الوضع في الولايات المتحدة، فقد قام في الآونة الاخيرة مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات ذات الطرح العام (Public Company Accounting Oversight Board PCAOB) بإصدار معيار التدقيق رقم (3101) (معدل) في يونيو 2017، وذلك لغرض تحسين شكل ومحتوى تقرير المدقق في البيئة الأمريكية، وقد أدخل هذا المعيار العديد من المتطلبات الجديدة على تقرير المدقق تتشابه في معظمها مع المتطلبات الجديدة لمعايير التدقيق الدولية، وفيما يلي أهم المتطلبات الجديدة التي وردت في معيار التدقيق الأمريكي رقم (3101) الصادر عام 2017 (PCAOB, 2017, PwC, 2017):

- 1- إدراج قسم جديد بتقرير المدقق يحمل عنوان أمور التدقيق الحيوية (Critical Audit Matters (CAM))، اذ يتم من خلاله توصيل الأمور ذات الأهمية الكبرى للمستخدمين، وتتمثل أمور التدقيق الحيوية أي أمور ظهرت خلال عملية التدقيق، وتطلبت التواصل بشأنها مع لجنة التدقيق، مع ارتباطها بحسابات او إفصاحات ذات أهمية نسبية في القوائم المالية، فضلا عن تضمنها حكم مهني للمدقق يتسم بدرجة كبيرة من الصعوبة أو التقدير الشخصي أو التعقد.
- 2- جعل قسم فقرة الرأي هو القسم الأول بتقرير المدقق، على أن يتبع مباشرة بقسم إبداء الرأي.
- 3- كتابة عبارة صريحة ضمن قسم أساس إبداء الرأي بتقرير المدقق، تؤكد أن المدقق مطالب أن يكون مستقلا عن الشركة، وذلك بموجب القوانين والقواعد التنظيمية ذات الصلة بالولايات المتحدة.

4- الإفصاح عن السنة التي بدأ فيها المدقق العمل كمدقق للشركة بصفة متتالية، وذلك في نهاية تقرير عملية التدقيق عند التوقيع.

وقد اتخذ مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات ذات الطرح العام ( PCAOB ) منهاجا متعدد المراحل لتفعيل المتطلبات المذكورة آنفا ( PCAOB , 2017 ) ، ففي المرحلة الأولى ، بدأ تفعيل كافة هذه المتطلبات اعتبارا من السنوات المالية المنتهية في 15 ديسمبر 2017 وما بعدها ، وقد تم استثناء من ذلك متطلب توصيل أمور التدقيق الحيوية ، وفي المرحلة الثانية ، بدأ تفعيل متطلب توصيل أمور التدقيق الحيوية اعتبارا من السنوات المالية المنتهية في 30 يونيو 2019 وما بعدها ، وذلك على كبرى الشركات المطالبة بإيداع تقريرها السنوي لدى هيئة سوق المال الأمريكية على نحو معجل في غضون 60 يوما من تاريخ انتهاء السنة المالية ومن المتعارف عليه اختصارا بمصطلح كبار المودعين المعجلين ( Large Accelerated Filers) وفي المرحلة الأخيرة ، استكمل تفعيل متطلب توصيل أمور التدقيق الحيوية على بقية الشركات الأخرى ابتداء من السنوات المالية المنتهية في 15 ديسمبر 2020 وما بعدها . توصيل أمور التدقيق الرئيسية. الإفصاح عن اسم الشريك في الولايات المتحدة غير مطلوب إلزاميا في تقرير المدقق وإنما مطلوب في وثيقة أخرى تسمى نموذج AP، على ان تترك الحرية للمدقق في الإفصاح عنه في تقرير المدقق (IASB,2016) (PCAOB,2017)، وعلى هذا النحو يتبين مما سبق ان هناك تشابه لدرجة كبيرة في جوانب التطورات التي حصلت على تقرير المدقق بين المبادرات العالمية المختلفة ويمكن تلخيص تلك التطورات بالجدول الاتي:

**جدول (2-3) ملخص لاهم جوانب تطوير تقرير المدقق وفقا للمبادرات العالمية المختلفة**

جانب التطور	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IASB)	مجلس اعداد التقارير المالية بالمملكة المتحدة (FRC)	مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات ذات الطرح العام بالولايات المتحدة (PCAOB)
توصيل الأمور التي كان لها أهمية كبيرة خلال عملية التدقيق	مطلوب تحت عنوان أمور التدقيق الرئيسية	مطلوب تحت عنوان أمور التدقيق الرئيسية	مطلوب تحت عنوان أمور التدقيق الحيوية
تعزيز التقرير بمدى قدرة الشركة على الاستمرار	مطلوب	مطلوب	غير مطلوب

غير مطلوب	مطلوب	مطلوب	عرض المعلومات الأخرى الواردة بالتقرير السنوي للشركة
مطلوب	مطلوب	مطلوب	عرض قسم الرأي أولاً وبعده قسم أساس ابداء الرأي
مطلوب	مطلوب	مطلوب	ادراج عبارة تؤكد بنحو صريح استقلالية المدقق الخارجي عن الشركة
غير مطلوب	مطلوب	غير مطلوب	شرح كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية
مطلوب	مطلوب	غير مطلوب	الإفصاح عن سنة بداية العمل كمدقق للشركة بلا انقطاع
غير مطلوب *	مطلوب	مطلوب	الإفصاح عن اسم الشريك
المصدر: اعداد الباحثة بتصريف اعتماداً على: (PWC,2017:14 ,IASB,2016:6-7)			

### 2-3-2 تقرير المدقق الخارجي The external auditor's report

تعد التقارير المنشورة لكافة المؤسسات وسيلة أساسية يتم من خلالها الإفصاح عن نتائج أعمالها لمدة مالية محددة، كذلك إظهار مركزها المالي عند نهاية تلك الفترة، إذ أن جل اهتمام المستخدمين لتلك التقارير سواء خارجيين كانوا أم داخليين يعتمد بدرجة كبيرة على محتوى تلك التقارير ومضمونها من أجل اتخاذ قراراتهم المختلفة وتوقعاتهم المستقبلية حول مستقبل الشركة، وبالتالي فإن تلك التقارير تلعب دوراً مهماً وجوهرياً في قرارات مستخدمي التقارير وهذا ما يجعل المدقق ملزماً بإعطاء معلومات موحدة ومرتبطة تمتاز بخواص معينة تزيد من مصداقيتها وتكسب ثقة مستخدميها، لكي تلبي احتياجاتهم المختلفة والمتنوعة والتي تفيد في اتخاذ القرارات (Suryanto *et al.*, 2017:102-118)



## 2-3-2-1 مفهوم تقرير المدقق الخارجي

لقد تضمن معيار التدقيق الدولي رقم 700 حول تكوين رأي فني محايد، كذلك إعداد تقرير حول البيانات المالية، ومعيار التدقيق الدولي رقم 720 المعدل مختلف الإرشادات المتعلقة بتقرير المدقق الخارجي، خصوصا مكونات التقرير، كذلك مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه التقرير في إبداء رأي واضح ومحايد، وفي هذا المطلب سيتم شرح تلك المكونات، على الرغم من أن تقرير المدقق هو عبارة عن مجموعة معلومات مرتبة بشكل قانوني، إلا أن هذه المعلومات تمثل خلاصة عمل المدقق، اذ يعد التقرير الوسيلة الوحيدة للمدقق التي من خلالها يعبر عن رأيه المحايد والفني عن مدى صحة ودلالة القوائم المالية للوحدة ولوضعها المالي الحقيقي، كذلك لغرض الاستعانة به في اتخاذ القرارات من قبل الجهات المختلفة التي يوجه إليها هذا التقرير (Indriyani & Hakım, 2021:113-120) فقد عرف تقرير المدقق الخارجي على أنه " الوسيلة التي يعبر بها المدقق عن رأيه في القوائم المالية أو يمتنع عند اللزوم عن إبداء الرأي في القوائم المالية"، يعد هذا تعريف مختصر عن التقرير وعرف أيضا بأنه " خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات، ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعد التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق الخارجي وفريقه & IDOGHO (DANIEL, 2021:11-27) ، كما عرف بأنه " المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للوحدة" وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراقب الحسابات على القوائم المالية مجال التدقيق الخارجية"، يمكن القول بأن هذا التعريف هو الأشمل، فمن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن تقرير المدقق الخارجي هو عبارة عن وسيلة يختتم بها المدقق مهمته في التدقيق وذلك لغرض توصيل معلومة أو مجموعة من المعلومات الى مستخدميها تتمثل في الرأي الفني المحايد في ما تعبر بصورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي ، وهو رأي يخرج به المدقق بعد إتمامه إجراءات الفحص والتدقيق التي كلف بها ، كذلك جمع كافة الأدلة والبراهين والقرائن التي تتمثل له كحجج ملموسة لدعم رايه الفني في البيانات المالية (Kao, et al., 2021:5).

## 2-3-2-2 خصائص تقرير المدقق الخارجي

يرى Kanakriyah ان تقرير المدقق الخارجي يتصف بخصائص مهمة ينبغي فهمها، ويمكن توضيحها بالاتي:- (Kanakriyah ,2020:1-13):

- يعد تقرير المدقق الخارجي أداة الاتصال الرئيسية بينه وبين مجموعة مختلفة من المستخدمين.

- يجب ألا يحتوي تقرير المدقق الخارجي على أي معلومات غامضة، أو معلومات قد تحتاج إلى توضيح، إنما يجب أن يكون تقريره عبارة عن مجموعة من العبارات الشاملة والواضحة والمختصرة.
- يجب أن ينطوي تقرير المدقق الخارجي على خصائص هامة ومفيدة ليتم عرضه بطريقة سليمة.
- يجب أن تدعم عبارات تقرير المدقق الخارجي بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها المدقق، إذ تعرض هذه العبارات بشكل يمنع أي تحريف غير مقصود أو أي تأويل.
- يستحسن على المدقق الخارجي أن يعد تقريره في وقت مبكر مباشرة بعد إقفال حسابات الشركة.

### 2-3-2-4 العناصر الأساسية المكونة لتقرير المدقق الخارجي

إن مراعاة شكل ومضمون تقرير المدقق الخارجي يعد أمراً ضرورياً على المدقق أن يهتم به ليتمكن من إيصال رأيه إلى مستخدميه على أحسن وجه، فالأجزاء التي يستجوب التقرير توفرها حسب معيار التدقيق الدولي رقم 700 هي ثمانية أجزاء، لكل جزء من هذه الأجزاء دوره الخاص في المعلومة التي يهدف إلى توصيلها لمستخدمي التقرير، كذلك مسؤولية المدقق نحو كل جزء منها، وتتمثل تلك الأجزاء بالاتي ( Rija, 2018: 3-20):

- 1- **عنوان التقرير: Title of the report** يجب أن يحتوي تقرير المدقق على العنوان الذي يبين بأن تقرير المدقق مستقل.
- 2- **الجهة التي يوجه لها التقرير: To whom is the report addressed** يجب أن يوضح المدقق الخارجي في تقريره الجهة المعنية بهذا التقرير وعادة ما تكون الشركة أو المساهمين أو مجلس الإدارة، وفي أغلب الأحيان يكون موجه إلى المساهمين لأنه قد عين من طرف الجمعية العامة للمساهمين.
- 3- **فقرة تمهيدية: introductory paragraph** في هذه الفقرة يتم تحديد القوائم المالية التي يغطيها التقرير، والتمييز بين مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية ومسؤولية المدقق في تدقيق تلك القوائم، كذلك إبداء الرأي الفني فيها لمسؤولية الإدارة مسؤولية مباشرة على عكس مسؤولية المدقق التي تكون غير مباشرة لأنه يبذل العناية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق وإبداء الرأي في القوائم المالية.
- 4- **فقرة المدى أو النطاق: The term or scope clause** يبين المدقق في هذه الفقرة بصفة عامة من دون تفصيل عما إذا كانت عملية التدقيق قد تمت بشكل مقبول وفقاً لمبادئ التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، ويؤكد على أن القوائم المالية تخلص من أي تحريف جوهري، ويذكر القيود التي واجهته أثناء ممارسته لمهنته في حال وجودها على أن يوضحها بصورة أوسع في فقرة أخرى تلي هذه الفقرة وتسمى الفقرة الوسطية.

- 5- **فقرة الرأي: Opinion paragraph** تتضمن هذه الفقرة استنتاجات المدقق حول القوائم المالية التي قام بفحصها بدعم بمجموعة من أدلة وإثباتات التدقيق التي ألم بها أثناء أدائه لمهمة التدقيق.
- 6- **فقرة توضيحية: Explanatory paragraph** يختلف ترتيب هذه الفقرة باختلاف نوع رأي المدقق الخارجي ، فإذا كان رأيه نظيفاً فإن ترتيبها كما هي عليه الآن بعد فقرة الرأي ، أما إذا كان رأي المدقق متحفظاً أو معارضاً فإن ترتيبها بعد فقرة المدى أو النطاق وقبل فقرة الرأي ، أما إذا امتنع المدقق عن ابداء رأيه فإنها تأتي بعد الفقرة التمهيدية ، وبذلك فهي فقرة يتم فيها توضيح سبب تبنيه الرأي الذي اختاره ، ويشير فيها المدقق الخارجي إلى كون الشركة قادرة على الاستمرار أم لا ، وأيضاً هل هناك عدم اتساق في المبادئ أم لا ، وإدراج العمليات المهمة التي تم الإفصاح عنها للفت انتباه مستخدمي التقرير نظراً لأهميتها .

### 2-3-3 أنواع تقارير المدقق الخارجي Types of External Auditor Reports

يمكن تصنيف التقارير التي يعدها المدقق الخارجي إلى ثلاثة تصنيفات، فأول صنف حسب الغرض من التقرير إذ يمكن التمييز بين التقرير العام والتقرير الخاص، أما ثاني صنف فحسب التفصيلات التي يتضمنها التقرير إذ يتم التمييز بين تقرير مطول وتقرير مختصر، وثالث صنف وهو الشائع إذ يبني الموقف الذي يأخذه المدقق في رأيه إذ يمكن التمييز بين أربعة أصناف تقرير نظيف، تقرير متحفظ، تقرير معارض وتقرير التنحي أو الامتناع عن إبداء الرأي، وسنتطرق إلى شرح التقسيمات بالتفصيل فيما يأتي:

(Rija , 2018:3-20)

#### 2-3-3-1 التقرير العام والتقرير الخاص

التقرير العام هو التقرير الذي يعده المدقق الخارجي ويكون موجهاً إلى مستخدمي القوائم المالية كافة، أي إلى كافة الأطراف الخارجية من ذوي المصلحة في الشركة التي تم تدقيق حساباتها والخاصة بهذا التقرير، ويحتوي هذا التقرير على رأي عام حول القوائم المالية الخاصة بهذه الشركة، وينشر نشراً واسعاً، أما **التقرير الخاص** فهو التقرير الذي يعده المدقق الخارجي الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد في مجال خاص أو جانب معين، إذ لا يخضع هذا النوع من التقارير إلى قواعد النشر العام كما في حالة التقرير العام، من أمثلة على هذا النوع من التقارير هي التقارير التي تعد لأغراض معينة (for specific purposes).

#### 2-3-3-2 التقرير المطول والتقرير المختصر

ويقصد بالتقرير المطول هو ذلك التقرير الذي يوجه إلى إدارة الشركة ويحتوي على تفاصيل تحليلية عن القوائم المالية و بيانات إحصائية ومعلومات توضيحية ، منها ما يكون ذا طبيعة محاسبية ومنها ما يكون غير

ذلك ، فالمدقق يبدي رأيه المحايد في هذا النوع من التقرير بصورة تفصيلية عن مهمة التدقيق التي كلف بها ، إذ يجب على المدقق الخارجي القيام بالفحص الأساسي الذي يمكن المدقق من تكوين رأيه المحايد حول القوائم المالية ، وعليه توضيح مصدر المعلومات التي حصل عليها ومدى المسؤولية التي يتحملها تجاه رأيه، ونطاق الفحص الذي يقوم به ، كما يجب على المدقق أن يوضح أن البيانات التفصيلية التي يحتويها التقرير المطول لا تعد ضرورية للحكم على المركز المالي للوحدة و كذلك إثبات صحة قوائمها، وإنما هي لغرض التوضيحات الإضافية للقوائم فقط ، وبالتالي فلا يمكن أن يحتوي التقرير المطول على بيانات جديدة لا يحتويها التقرير المختصر وإلا أصبح التقرير المختصر ناقصاً ومظلاً بسبب عدم كفاية المعلومات فيه، أما التقرير المختصر فهو التقرير الذي يعده المدقق الخارجي ويبين فيه بشكل مختصر نطاق الفحص الذي اعتمده وكذلك المسؤوليات التي تحملها عند أدائه لمهمته ورأيه في القوائم المالية، لذلك حددت المهنة نموذج معين للتقرير المختصر يعتمده المدققون الخارجيون كافة بغية تجنب سوء الفهم في تفسير تقارير المدققين (Vanstraelen & Schelleman,2017:565-584).

### 2-3-3-3-3 التقرير النظيف، المتحفظ، المعارض وتقرير الامتناع

تم تقسيم هذا الصنف على أساس رأي المدقق الخارجي الذي يخلص به في نهاية مهمته، فقد يكون له رأي نظيف أو رأي متحفظ أو رأي معاكس أو معارض وأخيراً يمكنه أيضاً عدم إبداء رأي، وسنشرح هاته الحالات الأربع فيما يلي: (Hosseinniakani,etal.,2017: 43-54)

**2-3-3-3-3-1 التقرير النظيف:** يعد هذا النوع من التقارير التي يعدها المدقق الخارجي الأكثر انتشاراً أو الأكثر استعمالاً، ولكن لاستخدامه يجب توفر الشروط الآتية (Barr-Pulliam,etal.,2022:25-48) :-

- 1- أن يضم تقرير المدقق الخارجي كافة القوائم المالية للوحدة فضلاً عن الملاحق لتلك القوائم المالية.
- 2 -يشترط التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق العامة خاصة المعايير المرتبطة بالعمل الميداني لعملية التدقيق.

- 3 -يجب توفر الأدلة التدقيق الكافية والمناسبة التي تم جمعها أثناء أداء المدقق الخارجي لمهمة التدقيق.
- 4-يجب أن يكون قد تم إعداد القوائم المالية متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأيضاً يجب توفر الإفصاح الكافي في عرض القوائم المالية وما يرافقها من ملاحظات وبيانات.
- 5 -يجب أن تكون هناك حالات تستدعي إضافة فقرة توضيحية للتقرير.

وتجدر الإشارة إلى إن التقرير النظيف له أصناف أخرى منها التقرير النظيف المشترك، والذي يقوم بإعداده مجموعة من المدققين بصورة مشتركة ويتم فقط بتغيير بسيط ألا وهو تغيير صيغة الكتابة من الصيغة المفردة إلى صيغة الجمع.

**2-3-3-3-2-3-2 التقرير المتحفظ:** وهناك من يسميه التقرير (المقيد) وفيه يوضح المدقق الخارجي أن هناك نتائج مقبولة حول عدالة القوائم المالية، لكنه يتحفظ فقط عن وجود نقيض يجب الإشارة إليها، أو عن وجود معلومات تحتاج إلى شرح، وهناك أربع حالات توجب على المدقق إضافة فقرة توضيحية في التقرير تتمثل فيما يأتي (Al-mulla& Bradbury,2018:11-16)

1- حالة عدم تطبيق او نقص في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ففي هذه الحالة يرى

المدقق الخارجي أن الشركة قامت مثلا بتغيير طريقة احتساب المخزون أو قامت بتغيير طريقة نسبة أو حساب الاستهلاك، أو هناك أخطاء تتعلق بتطبيق المبادئ المحاسبية بصورة عامة.

2- حالة الشك في عدم استمرار الشركة، عندما يرى المدقق الخارجي أن هناك أسبابا أو ملاحظات

تبين أن الشركة تكون غير قادرة على الاستمرار، كأن تكون هناك خسائر كبيرة تشغيلية أو وجود عجز في رأس المال العامل أو غيرها، أو يرى أن الشركة غير قادرة على دفع التزاماتها في مواعيد استحقاقها، أو تتعرض الشركة الى خسارة عدد كبير من الزبائن، أو تعرضت لحوادث طبيعية كالزلازل أو الفيضانات، أو دعاوي قضائية مرفوعة على الشركة.

3- حالة التركيز على الأهمية، يقصد بهذه الحالة وجود ظروف معينة ومهمة تستوجب التحفظ،

مثل وقوع أحداث مهمة تكون بعد تاريخ إعداد القوائم المالية أو وجود أمور محاسبية مهمة تؤثر على قابلية مقارنة القوائم المالية مع القوائم السابقة وتحتاج إلى وصف أو هناك وجود إفصاحات مادية غير مؤكدة في الهوامش.

4- حالة موافقة المدققون على تقارير المدققين الآخرين، يقصد بهذا انه عندما لم يحصل المدقق

الخارجي الحالي على أية أي مدقق يرجع إليها، أو عندما يحصل على المدقق لكن يكون له رأي مشابه لرأي في تقريره، وأيضا إعطاء الرأي يلزم أن يعتمد على الأهمية النسبية، اذا كان المدقق غير مستعد لافتراض أي مسؤولية للمدقق السابق.

**2-3-3-3-3-3-3 التقرير السلبي:** يعد المدقق الخارجي هذا النوع من التقارير عندما يعتقد أن القوائم المالية

كلها تتسم بالتضليل أو التحريف أو لا تعبر إطلاقا على الوضع المالي الحقيقي والصحيح للوحدة أو نتائج العمليات التشغيلية وكذلك التدفقات النقدية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويجب أن يدعم هذا الرأي بقرائن وأدلة تم جمعها أثناء عملية الفحص تثبت عدم وجود توافق مع المبادئ المحاسبية بشكل واضح

وهذا يؤثر على عدالة القوائم. (Al-mulla& Bradbury,2018: 17)

**2-3-3-3-4 تقرير الامتناع عن ابداء الرأي**

يصدر المدقق الخارجي هذا النوع من التقارير عندما لا يستطيع الاقتناع بصدق القوائم المالية، فبإمكانه الامتناع عن الإدلاء برأيه حول القوائم المالية وذلك لعدة أسباب منها وجود حدود تمنعه من أداء مهمته في التدقيق، ويتجلى الفرق بين هذا النوع من التقارير والتقرير السلبي أن تقرير الامتناع عن ابداء الرأي يحرره المدقق الخارجي في حالة عدم توفر الأدلة والقرائن الكافية لأداء المهمة أما التقرير السلبي فيحرره المدقق الخارجي عند توفر الأدلة والقرائن التي تثبت عدم عدالة القوائم المالية التي تم تدقيقها من قبل المدقق وفريق العمل (Al-mulla& Bradbury,2018: 18).

### 2-3-4 القواعد الأساسية لتقرير المدقق Basic rules for auditor's report

أولاً: القواعد الشكلية: تتمثل القواعد الشكلية لتقرير المدقق بالاتي: -

**القاعدة الأولى:** استخدام الأوراق الرسمية لمكتب التدقيق: تقتضي هذه القاعدة على أن يحرر المدقق رأيه على أوراق رسمية خاصة بمكتب التدقيق الخاص به أو بوحدة التدقيق التابع لها، والحد الأدنى للبيانات التي يجب أن يتوفر عليها تقرير المدقق هي: اسم المكتب أو الشركة واسم المدقق، ترخيص المدقق كمحاسب ومدقق قانوني، رقم القيد في جداول المحاسبين والمدققين، العنوان ورقم الهاتف والفاكس، ويجب أن تكون هذه البيانات موضحة في جميع مراسلاته ومطبوعاته وتقاريره التي يقوم بإصدارها والقوائم المالية والأوراق التي يدققها أو يوقع عليها. (Schäuble,2019:20-27)

**القاعدة الثانية: عنوان الرأي أو التقرير:** يجب على المدقق الخارجي استعمال ألفاظ وصياغة معروفة في مجال المهنة، كذلك يجب عليه تجنب التكرار وعدم زيادة الكلمات التي ليست لها معنى في التقرير، ويجب الإيجاز في نتائج عملية التدقيق وتكون واضحة ودقيقة، إذ تشترط هذه القاعدة أن يكون للتقرير عنوان محدد، ويترك اختيار العنوان للمدقق حسب نوع وطبيعة العمل الذي يقوم به في نطاق عملية التدقيق، ومن العناوين التي يمكن أن يختارها المدقق في تقريره، وإذا كانت مهمة التدقيق تتضمن عناصر الكفاءة والفعالية فيجب على المدقق أن يختار ما يتناسب مع نوع وطبيعة التدقيق، فيكون عنوان التقرير مثلاً: تقرير الكفاءة والفاعلية أو تقرير عن النتائج والأهداف، أيضاً تستوجب هذه القاعدة على المدقق الخارجي عند اختيار العنوان المناسب لرأيه أو تقريره ان يراعي الجوانب التي تتعلق بمضمون التقرير، ويتوجب على المدقق عند اعداده للتقرير النهائي أن يذكر اسم الشركة محل التدقيق، كما ويجب تجنب ذكر الأسماء الشخصية للمسؤولين أو مناصبهم أو مراكزهم الإدارية، ويجب تجنب إفشاء أي سر من أسرار الشركة قيد التدقيق.. (Shan, et al., 2019:35,18-)

(30)

**القاعدة الثالثة: توقيع التقرير:** تفرض هذه القاعدة على المدقق الخارجي التوقيع على تقريره بعد أن يكون مرخصاً له بممارسة المهنة (مهمه التدقيق) ويكون مسجلاً في جداول المدققين القانونيين، ولا يمكن لأي أحد أن ينوب عنه في التوقيع إلا إذا كان مقيداً في جداول المدققين القانونيين حصراً ويكون مكلفاً بذلك بتوكيل خاص من المدقق نفسه، وأيضاً على المدقق الموقع أن يذكر حين توقيعه على التقرير انتسابه لأي وحدة أو عضويته لأي هيئة علمية، إذ هناك بعض المدققين لهم ختم خاص بالتوقيع على التقرير يتضمن توقيعاً معروفاً لهم، لكن يفضل إلى جانب ذلك أن يوقع بيده على التقرير حتى يعطي الثقة المطلوبة للتقرير المسؤول عن اعداده. (Shan, et al., 2019: 34)

**القاعدة الرابعة: تاريخ التقرير:** يجب على المدقق حسب هذه القاعدة أن يوضح في التقرير الذي تم اعداده الفترة الزمنية التي يتم العمل بها خلال أدائه لمهنة التدقيق للوحدة محل التدقيق، فمن المعروف أن تكون هذه الفترة الزمنية سنة مالية واحدة في أغلب الأحيان، أو المدة المحدد والمتفق عليها في كتاب التكاليف حسب نوع المهمة الموكلة إلى المدقق، وأن يذكر تاريخ انتهاء إجراءات الفحص والتدقيق مع مراعاة أن كان هناك أحداث وقعت بعد إعداد الميزانية، فالمدقق مسؤول عن تدقيق جميع الأحداث التي تتم بعد إعداد الميزانية ولغاية انتهاء إجراءات التدقيق وهو ما يعرف بالأحداث اللاحقة أو بعمليات الفترة اللاحقة، ولا يمكن للمدقق إجراء أي تغيير أو تعديل في التاريخ الحقيقي للتقرير، وكذلك لا يمكنه إجراء أي تعديلات جديدة على التقرير، وإلا اعتبر المدقق مسؤولاً عن التغييرات التي أحدثها بين التاريخ الأصلي والتاريخ الجديد للتقرير، وحينئذ يلزم عليه القيام بإجراءات التدقيق اللازمة خلال الفترة الجديدة، من أجل تبرير ما حدث في التاريخ الجديد. (Shan, et al., 2019: 36)

**ثانياً: القواعد الموضوعية:** تتضمن القواعد الموضوعية ست خطوات أساسية التي يجب أن يتضمنها التقرير (Thu & Khanh, 2022:1-17):-

**القاعدة الأولى: القيود المفروضة على المدقق:** يرى Vanstraelen & Schelleman أن هذه القاعدة تتطلب أن يدرج المدقق في تقريره كافة القيود التي فرضها على نفسه أو القيود التي فرضت عليه من قبل أصحاب العمل طبقاً لظروف معينة، كما يجب عليه أن يوضح مدى تأثير كل من هذه القيود على عمله الذي قام به، ومن أمثلة هذه القيود هي تلك القيود هي تلك القيود هي الفترة الزمنية لعملية التدقيق، أو المكان الذي سيركز عليه المدقق في عملية التدقيق، أو امتناع الشركة قيد التدقيق عن التعاون مع المدقق في تسهيل تنفيذ إجراءات التدقيق. (Vanstraelen & Schelleman, 2017: 65-70)

**القاعدة الثانية: تحديد موضوع التقرير :** يتوجب على المدقق أن يذكر في تقريره عن التدقيق الشامل كافة مستويات التدقيق التي قام بها و الموضوع الذي تتضمنه إجراءات وعمليات ومراحل التدقيق ، وما قام به فعلا من أعمال ومهام فيجب عليه أن يذكر الحسابات الختامية مع توضيح تاريخ بداية ونهاية المدة المالية التي تغطيها تلك الحسابات، وعليه عرض هذه الحسابات في أوراق رسمية له خاصة بمكتبه او الشركة التي يعمل فيها وكتابة اسم كل حساب ، وإن كان للوحدة محل التدقيق فروع فيجب أن يوضح الحسابات الختامية لكل فرع على حدة، وأيضا على المدقق أن يوضح في تقريره الأهداف المطلوبة من عملية التدقيق، والموضوعات المطلوب تدقيقها، وأيضا تحديد القيود المفروضة إن وجدت ، وأن يحدد كافة الأعمال والعمليات التي قام بها من أجل تحقيق أهداف عملية التدقيق ، كما يجب عليه أن يوضح الموضوعات التي تستحق التركيز وبذل عناية اكبر والموضوعات المستبعدة من عملية التدقيق ، وأخيرا عليه أن يبين في تقريره نوع ومستوى التدقيق الذي تم العمل به (Vanstraelen & Schelleman, 2017: 70-80).

**القاعدة الثالثة: الوقت المناسب لإصدار التقرير :** يتوجب على المدقق الخارجي على وفق هذه القاعدة أن يقدم تقريره في الوقت المناسب الذي تم تحديده في عقد تكليفه، ذلك لما تقتضيه القواعد المتعارف عليها الخاصة بمهنة التدقيق، وفي بعض الحالات الخاصة يحدد المدقق الخارجي الطرف المعني بالتقرير كأن يكتب العبارة التالية: " التقرير واستعمال الادارة فقط "، فلو كان التقرير موجها إلى جمعية المساهمين، يتوجب على المدقق أن يقدم التقرير قبل انعقاد الجمعية العامة للمساهمين ويكون ذلك بمدة تمكنها من أن تدرس وتستفيد من النتائج التي يحتويها التقرير (Vanstraelen & Schelleman, 2017: 70-80).

**القاعدة الرابعة: إبداء الرأي حول أي مخالفات للقوانين:** بموجب هذه القاعدة يلزم المدقق بأن يبلغ الشركة محل التدقيق عن أي حالات وجود فيها مخالفات نظامية سواء على النظام الداخلي للوحدة أم على القوانين العامة او أي مخالفات أخرى تمت اثناء عمل المدقق، وعليه يتوجب على المدقق أن يقيم تلك المخالفات ويوضح نسبة تأثيرها على مهام عملية التدقيق وعلى الشركة نفسها، وإن كانت هذه النسبة تقتضي التحفظ أم لا، لأنه من حق المدقق أن يتغاضى عن بعض الإجراءات التي لا تؤثر بشكل جوهري على تطبيق أي لوائح ولا تمثل خروجاً عليها (Vanstraelen & Schelleman, 2017: 80-82).

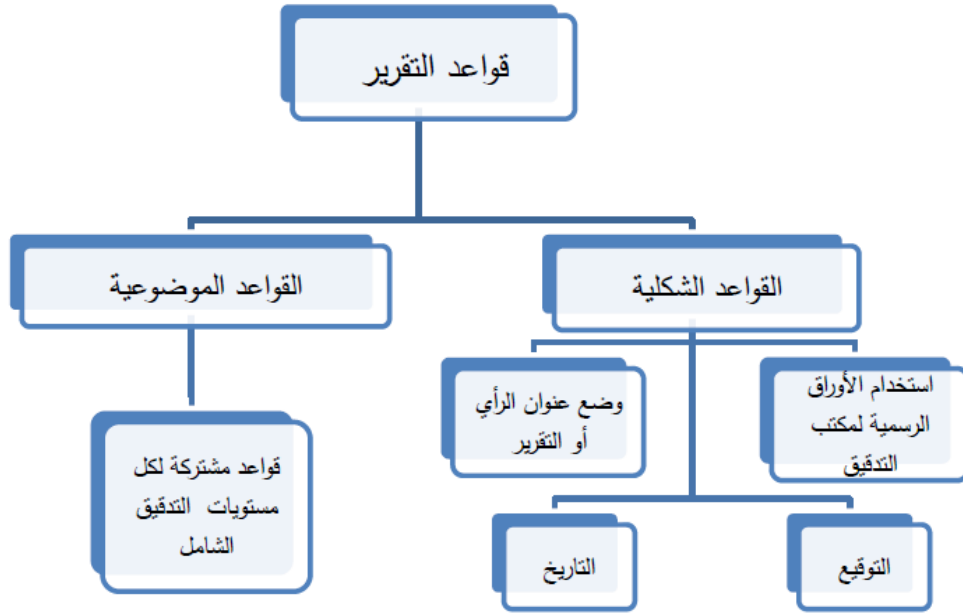
**القاعدة الخامسة: إبداء الرأي حول نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية:** من المهام الأساسية الواجبة على المدقق الخارجي هي القيام بعملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط الضعف فيه، فعلى المدقق أن يحدد على وفق خبرته مدى تأثير نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلي على رأيه بشأن القوائم المالية ، و في حالات معينة يتطلب من المدقق الخارجي تقديم تقرير عن نظام الرقابة الداخلي يكون مستقلا عن تقريره النهائي ، وبذلك فعليه أن يوضح كل من تاريخ التقرير وتاريخ بداية وتاريخ نهاية مهمة



عملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية ، و يبين فيه نقاط الضعف التي تم اكتشافها من قبل المدقق ، ويوجه خطاب التقييم الى الجهة التي طلبت منه ذلك (Vanstraelen & Schelleman, 2017: 82-83) .

**القاعدة السادسة: المتطلبات اللغوية في التقرير:** تعد هذه القاعدة من أهم القواعد بالنسبة لتقرير المدقق الخارجي، اذ تقتضي ضرورة مراعاة المتطلبات اللغوية الرصينة اللازمة لكتابة التقرير النهائي للمدقق الخارجي وغير القابلة للتأويل وإبداء الرأي حول البيانات المالية للشركة من خلال تحقيق ما يأتي (Vanstraelen & Schelleman, 2017: 83-84):

- 1- يجب أن تكون الكتابة واضحة وجيدة بلغة مفهومة وغير معقدة.
  - 2- يجب ان تكون الكتابة بإيجاز غير مضر لموضوع التقرير.
  - 3- يجب على المدقق الالتزام بالموضوعية في عرض محتويات التقرير كافة.
  - 4- يجب على المدقق دعم أي نتيجة يحتويها التقرير بأدلة إثبات حقيقية.
  - 5- يجب عليه مراعاة مستوى ثقافة المستفيد من التقرير اذ لا يفترضه جاهل بالحد الأدنى من المعرفة ولا يفترض فيه المعرفة الكاملة.
  - 6- يجب أن تكون لغة الكتابة الخاصة بالتقرير واضحة ومباشرة ولا تحتل التأويل لأكثر من مفهوم.
  - 7- يجب استعمال المصطلحات الفنية السليمة والمعروفة، ويجب ان تكون سهلة الفهم ولا تحتاج إلى تفسير.
- ويوضح الشكل ادناه القواعد الرئيسية لتقرير المدقق الخارجي:



المصدر: إعداد الباحثة

### شكل رقم ( 2-2 )

#### القواعد الأساسية لتقرير المدقق الخارجي

#### 5-3-2 تقرير المدقق والأحداث اللاحقة Auditor's report and subsequent events

لقد اشار المعيار الدولي للتدقيق رقم 560 في فقرته الثانية إلى أهمية مراعاة كافة الأحداث اللاحقة التي تؤثر على البيانات المالية، وكذلك على تقرير المدقق، وفيما يلي سيتم التعرف على الأحداث اللاحقة وبيان مسؤولية المدقق الخارجي بشأنها وأثر تدقيقها في تقرير المدقق الخارجي.

#### 1-5-3-2 مفهوم الأحداث اللاحقة:

تعرف الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بأنها : " الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق ، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق الخارجي " ، أو أنها " الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي قد تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية ( تاريخ تقرير المدقق ) ونشرها (Gold,etal.,2020: 32-44) " ، أي أنها كل حدث أو مجموعة أحداث وقعت أو محتمل وقوعها بين تاريخ الميزانية والتاريخ المؤرخ به تقرير المدقق الخارجي ، فهذه الأحداث قد تحدث تغييرا أو تعديلا في الأصول والخصوم أو كليهما معا ، وتلزم الإفصاح عنها ومن بعض هذه الأحداث ( Yasser& Soliman,2018: 16-31):

- 1- الأصول والخصوم التي يستوجب تعديلها عند وقوعها ضمن الأحداث اللاحقة، وذلك إذا توفر لها الأدلة الكافية التي تساعد في تقدير المبالغ المتعلقة بها، أو إذا أشاره إلى حدوث خلل في استمرارية الشركة أو أحد الفروع لتابعة لها، ومثال ذلك إجراء تعديل على رصيد أحد العملاء نتيجة خسارته التي تم تأكيدها بحيث تؤدي إلى إفلاسه بعد تاريخ الميزانية العامة.
- 2- كما يجب تعديل كل ما يتعلق بأرباح الأسهم في الفترة (التي تغطيها أو الخاصة بسنة مالية معينه) القوائم المالية أو الإفصاح عنها إذا تم اقتراحها أو إعلانها بعد تاريخ الميزانية العامة وقبل التاريخ الذي يعد فيه المدقق تقريره.
- 3- هناك بعض الأحداث تعد احداثا لاحقة. لكنها تظهر في القوائم المالية بسبب متطلبات قانونية أو بسبب طبيعتها الخاصة في بعض البلدان، كما توجد أحداث لاحقة لا تحتاج إلى تعديل وهي أحداث تخص ظروف معينة لم تكن موجودة أصلا في تاريخ إعداد الميزانية العامة كإصدار أسهم أو سندات جديدة.
- 4- هناك أصول وخصوم لأحداث لاحقة لا يتوجب تعديلها ما لم تؤثر أحداث كل من هذه الأصول أو الخصوم بتاريخ الميزانية العامة، إذ يجب الإفصاح عنها فقط في الحالة التي ترجع فيها فائدة الإفصاح على قرارات مستخدمي تلك القوائم المالية أكبر من فائدة عدم الإفصاح عنها، وعادة تكون هذه الأحداث هي احداث غير عادية مثل احتراق المصنع بعد تاريخ الميزانية العامة.
- وبالتالي فإن تعديل الأحداث اللاحقة يتوقف على طبيعة الحدث وعلى أهمية الإفصاح عنه، فهناك حقائق تحتاج تعديل ولا تتطلب إلى الإفصاح عنها وهناك حقائق لا تتطلب تعديل لكن يجب الإفصاح عنها.
- 2-3-5-2: مسؤولية المدقق الخارجي تجاه الأحداث اللاحقة**
- بعد أن تنتهي الشركة من إعداد قوائمها المالية وإلى تاريخ نشرها، تمر فترة بين هاتين العمليتين تحدث فيها أحداث تدخل ضمن الأحداث اللاحقة، وتنشأ بذلك مسؤولية على المدقق الخارجي تجاه تلك الأحداث اللاحقة وتنقسم حسب لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على ثلاثة أقسام (Al-Shaer,2020: 55-73): -

- 1- **مسؤولية المدقق الخارجي تجاه الأحداث اللاحقة التي لها علاقة مباشرة بالحسابات:**
- عندما يكون المدقق الخارجي بشكل رئيسي مسؤولاً عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي لها تأثير مباشر على الحساب معين، فيجدر به أن يطلب من الشركة إحداث التغييرات في القوائم المالية اللازمة

وتعديل الحسابات التي يمكن تعديلها كأن يطلب منها تعديل حساب مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها إذا كان مبلغ الديون المشكوك فيها كبيرا، وبعد تحصيل مبالغ كبيرة من المدينين وإجراء التسويات اللازمة للحسابات التي تم تعديلها.

## 2- مسؤولية المدقق الخارجي تجاه الأحداث اللاحقة التي ليس لها علاقة مباشرة بالحسابات:

عندما يكون المدقق الخارجي مسؤول عن الأحداث اللاحقة التي لها علاقة مباشرة بالحسابات فإنه مسؤول أيضا عن الأحداث اللاحقة التي ليس لها علاقة مباشرة بالحسابات. لكن فقط في جانب الإفصاح، خصوصا إذا كان لهذه الأحداث اللاحقة أثر كبير وواضح في قرارات مستخدمي تلك القوائم المالية، كاندماج الشركة مع وحدة أخرى أو شراء نسبة كبيرة من الأسهم والسندات.

## 3- مسؤولية المدقق الخارجي نحو الأحداث اللاحقة التي ليس لها طبيعة محاسبية:

ترجع مسؤولية الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لأعداد القوائم المالية التي ليس لها طبيعة محاسبية أو عدم الإفصاح عنها إلى المدقق الخارجي، فالمدقق هو من يقدر مدى أهمية الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي ليس لها طبيعة محاسبية.

## 2-3-5-3 أثر تدقيق الأحداث اللاحقة في تقرير المدقق الخارجي:

كما يكون للأحداث اللاحقة أثر في الحسابات فإن لها أثر حتى في تقرير المدقق الخارجي، فبعدما تكون هناك أحداث لاحقة خلال الفترة ما بين تاريخ التقرير وتاريخ إصدار البيانات لها أثر مباشر في الحسابات وبعد أن يعلم المدقق الخارجي الإدارة عن تلك الأحداث والوقائع والحقائق المكتشفة ويأمر بإجراء التعديلات اللازمة، فإن مسؤولية الإعلام عن تلك الأحداث تقع على عاتق إدارة الشركة. لكن في حالة عدم قيام إدارة الشركة بالتعديلات اللازمة التي أمر بها المدقق، يجب على المدقق الخارجي أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا سلبيا في تقريره الخاص، أما في حالة قيام إدارة الشركة بالتعديلات اللازمة فيقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير جديد والذي يتضمن تلك الأحداث اللاحقة المدعمة بالأدلة الكافية والمناسبة، عليه أن يضيف فقرة توضيحية يشرح فيها التعديل المشار إليه في البيانات المالية والأسباب التي أدت إلى حدوثه

(Remenarić,etal.,2018: 93-99)

## 2-3-6-مدخل مفاهيمي للبيانات والمعلومات

**Conceptual introduction to data and information**

يتم عادة استخدام البيانات والمعلومات كمصطلحين مترادفين من أجل الدلالة على معنى واحد على الرغم من الاختلافات الكبيرة بينهما، فالعديد من الباحثين يرى أنه يجب التمييز بين هذين المفهومين، ذلك من أجل توضيح معنى كل منهما وبيان مجال استعمال كل مصطلح (Altawalbeh & Alhajaya, 2019: 50-55).

**2-3-6-1 تعريف البيانات:** هناك العديد من التعريفات الخاصة بمصطلح البيانات نذكر منها: أنها " عبارة عن الأعداد والأحرف الأبجدية والرموز التي تقوم بتمثيل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم يمكن إيصالها وترجمتها ومعالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة لتتحول إلى نتائج، أي هي عبارة عن حقائق أو أرقام محدودة المعنى بالنسبة لمستعملها في اتخاذ القرارات " (Altawalbeh & Alhajaya, 2019: 55-57)، وأنها " مجموعة من الحقائق والرموز والأرقام ذات دلالات غير ميوّبة لا يستفيد منها متخذ القرارات إلا بعد معالجتها لغرض إنتاج المعلومات، كما عرفت " بأنها مجموعة من الحقائق الخام غير المرتبة ولا يمكن استخدامها على حالتها لحل مشكلة معينة، أو اتخاذ قرار معين، مما يعني ضرورة تحويلها من صورتها الخام غير المرتبة إلى صورة يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات الرشيدة " (Abid, etal., 2018: 58).

ومن خلال التعريفين السابقين تستنتج الباحثة أن مفهوم البيانات يضم كل خام من الرموز أو الحقائق أو أعداد أو أرقام تكون في شكل غير مرتب وغير مبوب وغير معالج ولا يمكنها توصيل أفكار أو معطيات ذات معنى واضح.

**2-3-6-2 تعريف المعلومات:** تنوعت التعريفات الخاصة بالمعلومات ويمكن الوقوف على بعضها محاولة للوصول إلى مفهوم أكثر شمولية عنها، فقد عرفت المعلومات أنها " المخرجات الناتجة من تشغيل نظام المعلومات، والتي تعبر عن معاني محدودة لمستخدمي المعلومات في الشركة "، وعرفت " المعلومات بأنها " البيانات التي يمكن أن تغير من تقديرات متخذ القرارات "، كما عرفت " بأنها " مقياس لقيمة رسالة معينة لمتخذ قرار معين في موقف محدد "، وتعريف المعلومات بحالة عدم التأكد " أنها تخفض عدم التأكد، فهي تؤثر على القيمة في عملية القرار " وتعرف أنها " معرفة مشتقة من تنظيم وتحليل البيانات، أي أنها بيانات ذات منفعة في تحقيق أهداف المنشأة بعد التطرق إلى تلك التعاريف حول المعلومات يمكن استخلاص مفهوم مفاده أن المعلومات هي مجموعة من المدخلات المتمثلة في البيانات الخام والمبهمّة التي تمت معالجتها بشكل معين لكي تتحول إلى المخرجات المتمثلة في معلومات صافية يمكن قراءتها ويمكن على

أساسها اتخاذ قرارات صائبة" (ALMAHARMEH,etal.,2021: 33-43)، وعلى رأي بعض الكتاب يمكن التفرقة بين ثلاثة مستويات للمعلومات (Super& Shil,2019:37-40) :-  
**المستوى الأول:** وهو المستوى الفني، إذ يفسر هذا المستوى بأنه لا يوجد معنى معين للمعلومات وإنما يمكن قياسها فقط من خلال كمية المعلومات المنقولة خلال قنوات الاتصال.  
**فالمستوى الثاني:** وهو مستوى المعاني، إذ يقوم هذا المستوى على تفسير مستخدمي المعلومات وتحليلهم المعنى الذي تتضمنه تلك المعلومات.

**المستوى الثالث:** وهو المستوى التأثيري، إذ يقاس هذا المستوى بمدى تأثير المعلومات في تحفيز مستخدمي المعلومات لاتخاذ قرارات أو القيام بأنشطة معينة بناء على المعرفة المحصلة من تلك المعلومات.

وركزت نظرية المعلومات على المستوى الأول لأنها اهتمت بقياس كمية المعلومات المنقولة خلال قنوات الاتصال في نظام المعلومات، إذ تقاس كمية المعلومات بدرجة عدم التأكد المرتبطة بوقوع حدث أو أحداث معينة (Super& Shil,2019:40-43).

**2-3-6-3 التفرقة بين المعلومات والبيانات:** كثيرا ما يكون هناك خلط بين البيانات والمعلومات، وكثيرا ما يعد البيانات والمعلومات شيئا واحدا أو يصبان في معنى واحد، فقد ترد البيانات مكان المعلومات أو العكس، لكن الفرق كبير وواضح بينهما لأن البيانات تعد المادة الأساس لإنتاج المعلومات وأن البيانات وحدها لا تفي بغرض متخذي القرار، لأنها عبارة عن مادة خام، فبعد أن يتم تحليل تلك المادة الخام وتجرى عليها سلسلة من المعالجات حسب درجة تقييد تلك البيانات تنتج في الأخير معلومات مفيدة صالحة للاستعمال من طرف متخذي القرار (Liao,etal.,2019:7-9)، ويرى Liao وآخرون في مجال التفرقة بين البيانات والمعلومات أن البيانات هي عبارة عن إثبات بأي طريقة سواء كان حساب أم تجميع أم غيره من الوسائل المنطق عليها لتمثيل أحداث، مفاهيم.... الخ ، في حين ان المعلومات هي عبارة عن نتاج لما تم من تغيرات على البيانات، كما أن البيانات تعبر عن حقائق وهي تعد موضوعية بطبيعتها، أما البيانات فتعد شخصية لأنها تكون ملائمة لشخص دون الآخر ، فمثلا طلبات عميل في وقت معين ستختلف أهميتها بالنسبة للمحاسب عن أهميتها للمدير العام، لأن تلك الطلبات تعد قليلة الأهمية بالنسبة الى المحاسب إلى أن تتم عملية تحرير فواتير البيع، أما بالنسبة للمدير فإن تلك الطلبات ذات أهمية كبيرة وتحتوي على العديد من المعلومات الهامة، وبناء عليها يصدر الأمر بالقيام بمجموعة من الإجراءات من أجل توفير البضاعة للعميل.

## 7-3-2 جودة المعلومات المالية Quality of financial information

لقد زادت أهمية المعلومات مؤخرا وأصبحت هي السمة المميزة في العقود الأخيرة التي نعيشها اليوم، إذ يعيش العالم ثورة من المعلومات من أجل الوصول إلى معلومات ملائمة وسليمة تؤدي إلى قرارات سليمة تؤثر بشكل إيجابي في موارد المجتمعات، وتعد المؤسسات الاقتصادية هي الأكثر تأثرا بهذه الثورة نظرا لحاجتها الماسة إلى بيانات تكون دقيقة ومعالجة بشكل صحيح، من أجل الوصول إلى تقارير تتضمن معلومات سليمة وفعالة وتكتسب جميع خصائص جودتها إذ تستفيد منها الأطراف ذات العلاقة. (Li, 2021) وسوف نتطرق الى المواضيع ذات العلاقة بجودة المعلومات المحاسبية من خلال الاتي:-

### 1-7-3-2 تطوير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

وفي إطار مشروع التوافق بين مجلس معايير المحاسبة المالية (Financial (FASB Accounting Standards Board ومجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) ظهر ما يسمى بوجهات النظر الأولية لغرض تحسين الإطار المفاهيمي للتقرير المالي ففي عام 2006، وفي مايو 2008 ظهرت مسودة تفسيرية يسعي الفصل الأول منها إلى عرض ملامح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وتتمثل أهم أوجه التطوير لهذه المسودة بالاتي: (18: 2017, Kaminski)

- 1- استبدال مفهوم الموثوقية (Reliability) بمفهوم التمثيل الصادق Faithfull Representation Value
  - 2- استبدال مفهوم القيمة الرقابية (Feedback value) بالقيمة التأكيدية Conformat
  - 3- إلغاء مفهوم التوقيت الملائم ( Timeliness ) كأحد المكونات الرئيسية لخاصية الملاءمة، واعتبار التوقيت الملائم هو أحد معايير تقييم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إذ تم تقسيم مفهوم التمثيل الصادق كأحد الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية على ثلاثة مكونات رئيسية، والمتمثلة بتغليب المضمون على الشكل ( Substance over form ) والحيادية (Neutrality)، والحذر والاكتمال ( Prudence and Completeness ) .
- ولكن كلا المجلسين ( مجلس معايير المحاسبة الدولية ( IASB ) ، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ( FASB ) ) فقد اعتبرا مفهوم التمثيل الصادق يشكل جوهر الظاهرة الاقتصادية بدلا من الشكل القانوني ، كما وقد رفض مجلس معايير المحاسبة الدولية التدرج الهرمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الذي أجراه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في عام 1980، إذ تعامل مع كل هذه الخصائص

النوعية للمعلومات المحاسبية على أنها أساسية، وفي عام 2010 تم اتفاق المجلسين على رفض التدرج الهرمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، واعتبار كلا من الملاءمة، والتمثيل الصادق هما الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية، واعتبار بقية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مكملية للخاصيتين السابقتين، أما ما يخص الأهمية النسبية فيرى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أنها تؤثر في الملاءمة والتمثيل الصادق، اذ اتفق المجلسان في النهاية على اعتبار الأهمية النسبية أحد مكونات الملاءمة (Kaminski, 2017:19).

وفي ضوء العرض السابق يمكن للباحثة تلخيص النتائج المترتبة على تطوير الإطار المفاهيمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما يأتي: -

1. أدى تحول مفهوم الموثوقية إلى التمثيل الصادق إلى التحول نحو المنظور الاقتصادي، اذ لا يكفي بالثقة في المعلومات المحاسبية المقدمة، ولكن يبحث في ضرورة التعبير عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة.

2. أدى استخدام التوقيت الملائم معيارا للحكم بدلا من اعتباره أحد الخصائص النوعية، إلى توفير اليه يمكن من خلالها تحديد الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية المقدمة بما تحويه من خصائص.

3. أدى استبدال القيمة التأكيدية بالقيمة الرقابية إلى التحول من التركيز على مجرد التغذية العكسية إلى تصحيح الانحرافات في المرات القادمة للإفصاح وعلاوة على ذلك، تتضمن عملية وضع المعايير المحاسبية صنع الخيارات بين طرق المحاسبة البديلة، والطرق المحاسبية متعددة الأبعاد، وكل منها لها العديد من الخصائص التي ربما تكون ملائمة لصنع القرارات، وتعد المحاولة الأخيرة لتوضيح الخصائص التي ينبغي أن تظهر في القوائم المالية هي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (EASB) صراحة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وأكد على ضرورة مراعاتها عند الاختيار بين الطرق المحاسبية من دون الإشارة إلى كيفية استخدامها، وبناء على ذلك فإن صانع السياسة يمكنه ان يخصص مقاييس لكميات ونوع و تلك الخصائص النوعية الموجودة في كل بديل محاسبي، وتجمع بطريقة أو بأخرى حتى يمكن تفضيل طريقة محاسبية واحدة على بدائلها، (Joyce,etal.,2015: 95).

وقام كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بنشر إصدار مكون من فصلين يعودان الى الإطار المفاهيمي لتحسين الهيكل والمفاهيم المتعلقة بالتقرير المالي العالمي، اذ يمثل هذا الإصدار النتيجة الميدانية للمجهود المشترك بين كلا المجلسين لاستبدال المدخل العام بالأطر المستخدمة حاليا، وقد عرفت الوثيقة أن الهدف من التقرير توضيح الخصائص النوعية



للمعلومات المحاسبية هو تقديم الفائدة لصنع القرارات ، كما المبادئ الموجودة في الإطار المفاهيمي يجب أن تقود بشكل مباشر إلى الاعتراف والقياس وفقا للمعايير التي تؤكد أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمعايير الدولية وتعكس الآثار الاقتصادية للمعاملات والأنشطة كاملة.

وأشار (Lim, et al.,2022) إلى ورقة المناقشة التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والتي تتعلق بوجهات النظر الأولية لتحسين الإطار المفاهيمي للتقرير المالي ، وبعد الهدف من التقرير المالي والخصائص النوعية للمعلومات المساعدة في إصدار القرار، الدافع لمستخدمي معلومات التقرير المالي ، إذ أن الهدف الأساس من التقرير المالي للأغراض الخارجية هو أن تعود بمعلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والآخرين المشاركين في عمل الاستثمارات وقرارات تخصيص الموارد المشابهة. (Lim, et al.,2022:22)، كما أوصى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عام 2006 بأن الإيضاحات الخاصة بالقوائم المالية ، يجب أن تصف تحقيق الأداء المالي وغير المالي ، والتي تشير إلى نتائج الأداء الماضي والمستقبلي وتحديد الأفق المستقبلية للوحدة ، ولكي يمكن مقابلة متطلبات المعلومات للمستثمرين فقد اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام 2006 أن تضع الإيضاحات المتممة الخصائص النوعية في اعتبارها ( Chatterjee , et al. , 2017:4 )، هذا فضلاً عن أن وجهات النظر الأولية المتعلقة بورقة المناقشة على اصطلاح التقرير المالي بدلا من القوائم المالية ، إذ أن هذا المعنى هو أوسع وأشمل في الوصف فعلى سبيل المثال ، المعلومات الاجتماعية والدينية ، والمعلومات الخاصة ، وقد رحب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بهذا المفهوم ، ومع ذلك توجد صعوبات ضمنية عند التركيز على هذا المفهوم الموسع الذي تم تبنيه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ، ومن ثم فإن الأهداف التي يتم وضعها يجب أن تكون عالية على مستوى كاف لتبني التقرير المالي، وقد زاد الاهتمام في السنوات الاخيرة بالأطراف ذوي المصلحة التي تعتمد بدرجة كبيرة في قراراتها على المعلومات الواردة في تقارير الشركات ، ومما لا شك فيه أن القصور في متطلبات الشفافية والإفصاح يجعل البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة ، وهذا ينعكس على القرار الذي يتخذه المستثمر المهتم بهذه المعلومات ، ومن الملاحظ لاتخاذ القرارات المختلفة وخاصة القرارات الاستثمارية فإن الأمر لا يقتصر على توفر عنصري الشفافية والإفصاح للمعلومات المحاسبية ، بل يتطلب أيضا توفيرها بمستوى الجودة المطلوبة من خلال ما توفر الخصائص النوعية للمعلومات التي تعكس هذه الجودة ، إذ تتحقق خاصية الملاءمة في معلومات القيمة العادلة من جانب أنها تعكس الأحداث والظروف التي تمر بها الشركات وتعكسها للمستثمرين وللأطراف ذوي المصلحة خلال توفره من معلومات ، بجانب تلبيتها لاحتياجات مختلف مستخدمي المعلومات لاتخاذ القرارات (Kertarajasa,etal.,2019:5-)، وان أهداف التقرير المالي وعناصر القوائم المالية في إطار اهتمام العديد من الجهات الحكومية في العديد

من الدول بتخفيض مستوى عدم تماثل المعلومات أو تشوها ( information asymmetry ) ، الذي يعني عرض المعلومات بطريقة غير صحيحة مما يؤدي إلى الفشل في الأسواق ، فقد حاولت العديد من الهيئات المهنية حذف المعلومات غير المنتظمة ، من خلال الاهتمام بتطبيق الإطار المفاهيمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. (Vakilifard , et al.,2016:5-9) .

اما مفاهيم الاعتراف والقياس ( الافتراضات والمبادئ والقيود ) فتختص بالملاءمة ، وتعد من أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات التي يمكن تقديمها لمتخذي القرارات الاستثمارية والإدارية على المستوى الداخلي والخارجي ، وقد عرفت لجنة معايير المحاسبة (الملاءمة) بأنها " المعلومات التي يجب أن تكون ملائمة لحاجة متخذي القرارات " ، وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين ومساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تصحح تقييماتهم الماضية وترتبط خاصية الملاءمة بمفهوم الأهمية النسبية ( Materiality ) ، اذ عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية ( IASB ) الأهمية النسبية في الفقرة ( 30 ) من إطاره المفاهيمي بقوله " يعد البند ماديا أو ذا أهمية نسبية إذا ما كان حذفه أو عرضه بشكل خاطئ سيؤثر في قرارات المستخدمين الاقتصادية المبنية على واقع القوائم المالية " ، وعليه فإن مفهوم الأهمية النسبية يضع حدا فاصلا أو نقطة قطع للملاءمة كونها خاصية أساسية يجب أن تتصف بها المعلومات لكي تكون مفيدة (Reid, et al.,2017) ، كما أن المعلومات المحاسبية التي تتميز بخاصية الملاءمة تستطيع التأثير في الحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل، اذ تسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية صنع واتخاذ قرار أدق وذو كفاءة عالية لمستخدميها، ولأجل تحقيق خاصية الملاءمة لتلك المعلومات، ولا بد أن تتوافر ثلاث خصائص نوعية فرعية تتمثل بالاتي:-  
(Vakilifard, et al .,2016:5-9)

أ- **التوقيت الزمني المناسب (Timeliness):** أي يجب توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لاتخاذ قرار معين من قبل مستخدميها (متخذ القرار)، اذ يجب تقديم المعلومة في الوقت المناسب لأن تأخير المعلومة عن وقت الحاجة إليها يفقدها الملاءمة وتصبح لا فائدة فيها.

ب- **القدرة التنبؤية ( Predictive Value )** أي أن تكون للمعلومات المحاسبية القدرة على إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية ، اذ أشار أحد الباحثين ( Virgil , 2018:15 ) إلى أن تطبيق معايير التقرير المالي يساعد في زيادة ملاءمة المعلومات المحاسبية من خلال زيادة قدرتها على التنبؤ، ولعل ذلك يتم من خلال استخدام بعض أدوات المحاسبة الإدارية مثل صافي القيمة الحالية عند استخدام

مدخل الدخل لقياس القيمة العادلة والقيمة الرقابية ( Feed Back Value ) أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية المرتدة وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام .

وأشار Zoto & Tole إلى أن استبدال القيمة التأكيدية بالقيمة الرقابية في الإطار المفاهيمي الجديد سيساعد على تحقيق التقييم السليم، وذلك لأن القيمة التأكيدية تمكن من تصحيح الانحرافات بشكل أسرع لاعتمادها على الرقابة من جهات متعددة ( Zoto & Tole , 2016 )

وترى الباحثة من خلال العرض السابق أن خاصية الملاءمة تعتمد بدرجة كبيرة على قدرتها على تحقيق رؤية كاملة عن التصورات المستقبلية من خلال عرض الأداء الماضي والحالي ، كما يمكن من خلال هذه الخاصية تحديد مواطن الضعف والقصور لمتخذ القرار، من خلال قدرتها على تحقيق القيمة الرقابية ، وبعد أن قام الإطار المفاهيمي المعدل في عام 2010 باستبعاد التوقيت الملائم من مكونات الملاءمة وجعلها أداة منفصلة للحكم على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، يتضح أن القيمة التنبؤية للملاءمة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتوقيت الملائم ، أي أن التوقيت الملائم هو المعيار الحاكم على مدى توفر القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية .

### 2-7-3-2 جودة المعلومات وتقرير المدقق

#### Quality of information and auditor's report

يستطيع تقرير المدقق الخارجي تحسين القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية، من خلال المنافع المتوقعة من التغييرات التي أدخلت على المعايير ذات الصلة، التي يرغبها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IASB)، على اعتبار أن المعايير يتم تبنيها في كثير من دول العالم، وقد أورد المجلس هذه المنافع في منشوره بملخص التغييرات الصادر في يناير 2015، والتي تمثلت بالاتي ( IASB , 20152 ) :-

1. زيادة الشفافية في عملية التدقيق، بما يعزز من ثقة السوق في جودتها وتعزيز القيمة المعلوماتية (Informational Value) لتقرير المدقق الخارجي وتعزيز عملية الاتصال بين المدقق والمسؤولين عن الحوكمة بالشركة.

2. زيادة عناية الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بالشركة بالإفصاحات الواردة بالقوائم المالية، والتي ستخضع لمطالبات الإفصاح عنها بتقرير المدقق كأمر التدقيق الرئيسية.

3. تجديد تركيز المدقق على الأمور التي يجب الإفصاح عنها بتقريره كأمر التدقيق رئيسية، وهو الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة مستوى الشك المهني لدى المدقق.

أما عن تحسين القيمة الملائمة من خلال تقرير المدقق لفئة المستثمرين، فتتمثل في أحد المنافع التي تأملها الهيئات التنظيمية العالمية من وراء تطوير تقرير المدقق التقليدي والانتقال إلى تقرير المدقق الموسع في

تحسين القيمة الإعلامية التي يقدمها هذا التقرير للمستخدمين، فمن خلال قسم أمور المدقق الرئيسية الحيوية بالتقرير يتم إعلام المتعاملين في ( 75 : 2017 , PCAOB ) السوق بالمعلومات التي يمتلكها المدقق، ولم يكن يتم الإفصاح عنها من قبل، في ظل المتطلبات المحدودة للتقرير المدقق التقليدي ، ومن ثم فإن هذا القسم " يفيد السوق بصورة مباشرة لأنه يسمح للمتعاملين في السوق باتخاذ قرارات مستنيرة ، إذ يقدم لهم معلومات ذات قيمة، و أن القيمة الإعلامية لتقرير المدقق الموسع تنبع من تقديمه المعلومات الجديدة للمستخدمين المختلفين ( Reid, *etal.* , 2017 ) ، فإذا كانت هذه المعلومات الواردة في تقرير المدقق الموسع معروفة من قبل لدى المستخدم ، فإنه لن يتفاعل معها ولن يأخذها في اعتباره عند اتخاذ القرار. هذا ما توصلت إليه بعض الدراسات، ومنها دراسة (Lenox ,*etal.* ,2017) التي أجريت بالمملكة المتحدة وبررته بطبيعة المعلومات في المملكة المتحدة ، إذ توجد مصادر أخرى للمعلومات تشتمل على معظم الإفصاحات الواردة في تقرير المدقق الموسع، مثل تقرير لجنة التدقيق؛ ونشرة الإفصاح عن نتائج الأعمال التي عادة ما يفصح عنها قبل الإفصاح عن التقرير السنوي، إذ يتحملها تقرير التدقيق، ويعتمد المحللون الماليون على المعلومات الواردة في تقرير المدقق الموسع كمدخلات العملية التي يقومون بها ( Smith , 2017 ) ، ومن ثم فإن ما تم ذكره في التقرير الموسع من قيمة إعلامية للمستثمرين ينصرف أيضا إلى المحللين الماليين ،ومع ذلك يمكن أن يختلف التحليل في ما يتعلق بتقرير المدقق الموسع التقريبي الصادر عن الجهاز المركزي للمحاسبات ، إذ يمكن أن يحسن هذا التقرير من القيمة الإعلامية المقدمة للمحللين الماليين . فبالمقارنة مع المستثمرين العاديين (غير المحترفين)، يعد المحللون الماليون أكثر خبرة وممارسة في مجال التحليل المالي، الأمر الذي يرجح إمكانية تعاملهم مع التقرير المطول الموسع بكفاءة ومعالجة المعلومات التي يتم توصيلها إليهم بدرجة أقل صعوبة-55:2017 Garcia *etal.* (68) ، وعلاوة على ذلك، يعتمد مقرضو الشركة على قوائمها المالية عند تقييم حالتها المالية، ولكي يقل خطر المعلومات لديهم، فإنهم يبدون اهتماما بتقرير المدقق لما له من دور في إضفاء المصداقية على القوائم المالية، فإذا ولدت المعلومات الواردة بتقرير المدقق انطبعا لديهم بانخفاض مستوى المصداقية في القوائم المالية للشركة (kenches, *etal.*,2016: 43-78)، وكوجهة نظر مضادة، فإن المقرضين المؤسسيين قد لا يعتمدون على تقرير المدقق الخارجي فقط كمصدر وحيد لمعلوماتهم عن الشركة، ذلك لأن هؤلاء المقرضين بحكم طلبهم ل ضمانات، يكون لديهم القدرة على الحصول على البيانات الخصوصية عن الشركة التي لا يتم الإفصاح عنها بتقرير المدقق الخارجي، وبالتالي قد يعتمدون عليها على نحو أكبر عند اتخاذ القرارات (Niemi,& Sundgren, 2018:76-79)

وترى الباحثة احتمال أن يقدم تقرير المدقق الموسع معلومات جديدة للمستثمرين، وبذلك فهو يضيف قيمة إعلامية للمستثمرين مقارنة بتقرير المدقق التقليدي ، ومع ذلك، ترجح الباحثة ان لا يتمتع تقرير المدقق الموسع التقريبي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي بهذه القيمة ، وذلك لأن التقرير الصادر عن الجهات المركزية يتسم بالطول المبالغ فيه ، مما قد يفقدها أو يضعف قيمتها ويقلل احتمالية وصول القارئ الى معلومات الملائمة منها ، فضلا عن أن ديوان الرقابة المالية الاتحادي عادة ما يستغرق وقتا طويلا حتى يصدر تقريره ، مما قد يفقد المعلومات الواردة به خاصية التوقيت المناسب كإحدى الخصائص المعززة للمعلومات المفيدة .

## الفصل الثالث

العلاقات الاحصائية بين مخاطر التوثيق المستندة في

ظلم المحاسبة الالكترونية و السكينة و اداء المهام

المبحث الأول: التحليل الاولي للبيانات واختيار جودة مقياس

الدراسة

المبحث الثاني: التحليل الوصفي وفرض وتحميل النتائج في ضوء

ايجابيات المينة المبحوث

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

## المبحث الأول

### التحليل الأولي للبيانات واختيار جودة مقياس الدراسة

في الجانب التطبيقي للبحث تم الاعتماد على استمارة استبيان صممت لغرض اختبار فرضيات البحث، وقد تكونت هذه الاستمارة من محورين رئيسيين: -المحور الأول منها تضمن أربعة وثلاثين سؤالاً مخصصة لقياس مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الإلكترونية والسحابية، والمحور الثاني تضمن ثلاثة وعشرين سؤالاً تقيس في مجملها تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الإلكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي.

وقد استعمل للتعبير عن جمل الأبعاد الخمسة مقياس ليكرت الخماسي الذي تتراوح القياسات فيه بين نقطة واحدة بمضمون (لا اتفق تماماً) وبين خمس نقاط بمضمون (اتفق تماماً) وكما مبين بالجدول الآتي: -

#### الجدول (1-3)

درجات مقياس ليكرت الخماسي والوسط الافتراضي له

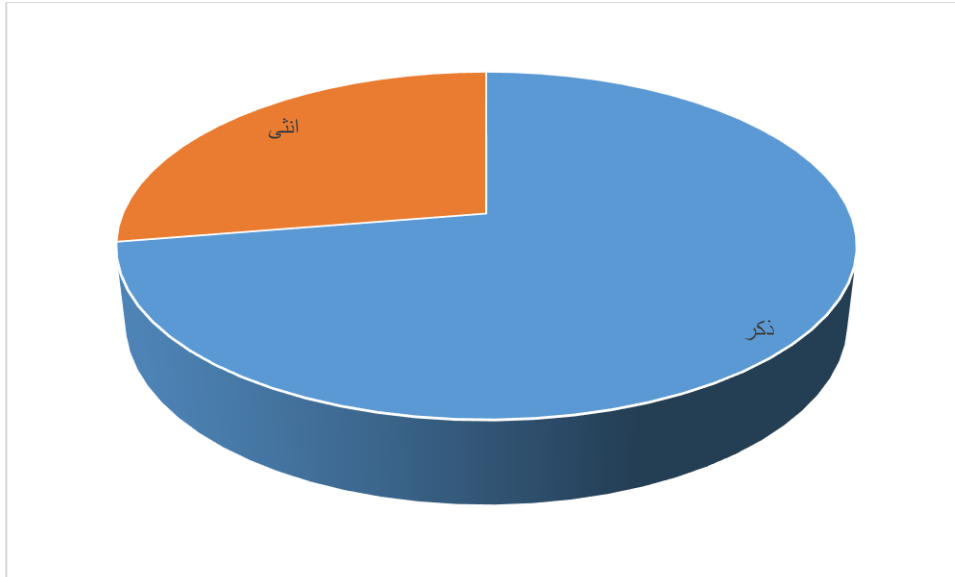
لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	الاستجابة
1	2	3	4	5	الدرجة
الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي = (مجموع اقيام الاستجابات اعلاه) / عدد فئات المقياس					
الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي = $5 / (1+2+3+4+5) = 3$ درجة					

وتم توزيع واسترداد 163 استمارة استبيان من افراد العينة. وفيما يلي وصف الافراد عينة الاستبيان.

#### جدول (2-3)

توزيع افراد العينة حسب الجنس

النسبة	عدد	البيان
72%	118	ذكر
28%	45	أنثى
100%	163	المجموع



شكل (1-3)

## تقسيم الافراد عينة الاستبيان حسب الجنس

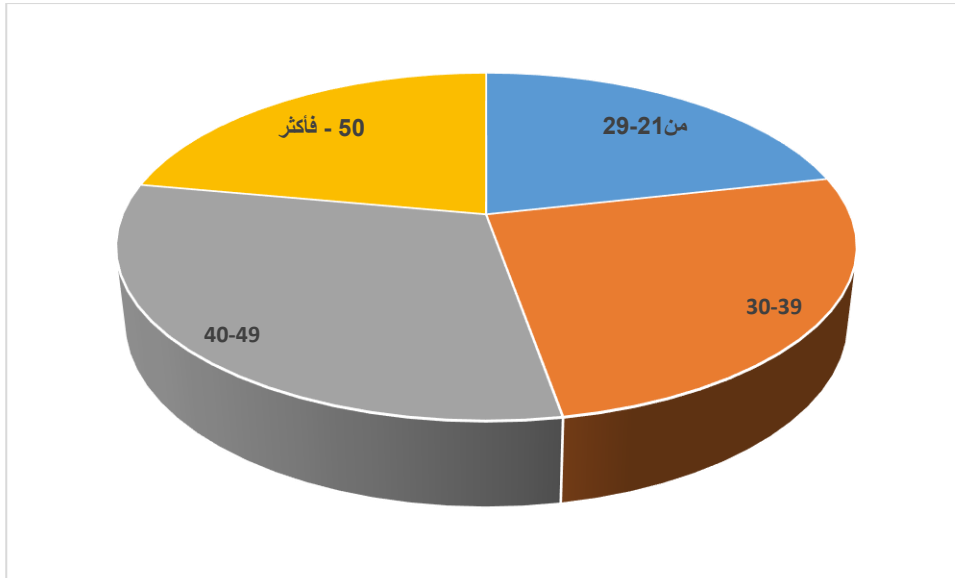
نلاحظ من الشكل أعلاه ان نسبة الذكور من العينة هي الاكبر وذلك لكون النسبة الأكبر من مراقبي الحسابات ومدققي الديوان هم الذكور.

جدول (3-3)

## توزيع افراد العينة حسب الفئة العمرية

نسبة	عدد	البيان
21%	35	من 21-29
26%	42	30-39
31%	50	40-49
22%	36	فأكثر – 50
100%	163	المجموع





شكل (2-3)

## تقسيم الأفراد عينة الاستبيان حسب الفئة العمرية

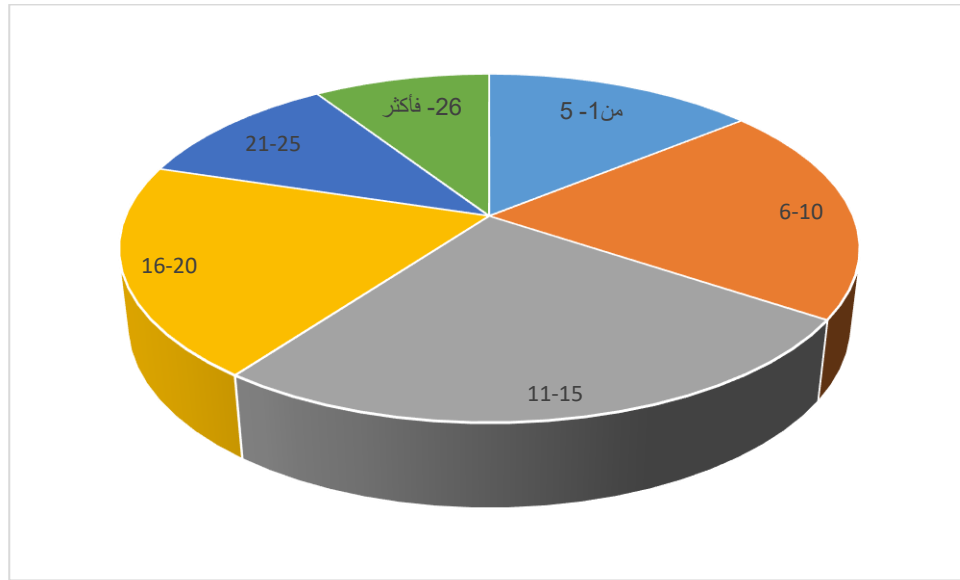
من خلال الشكل (2-3) اتضح ان النسبة الأكبر هم ممن تجاوزت أعمارهم 39 سنة الى أكثر من 50 سنة وهذا دليل على خبرة افراد العينة في مجال التدقيق.

جدول (4-3)

## توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة (الخدمة)

البيان	عدد	نسبة
من 1-5	23	14%
6-10	33	20%
11-15	42	26%
16-20	32	20%
21-25	18	11%
فأكثر 26	15	9%

100%	163	المجموع
------	-----	---------



شكل (3-3)

## توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة (الخدمة)

نلاحظ في الشكل أعلاه ان النسبة الأكبر من إجابات العينة كانت لمن عندهم خبرة من 11 سنة الى اكثر من 26 سنة، وهذا يعزز صدق إجابات افراد العينة.

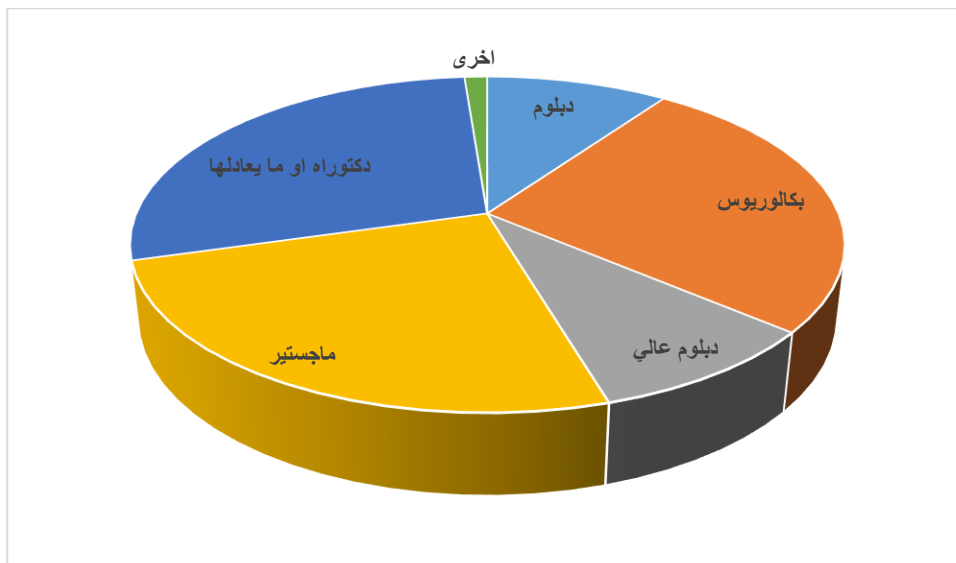
جدول (5-3)

## توزيع افراد عينة الاستبيان حسب التحصيل الدراسي

النسبة	عدد	البيان
9.8%	16	دبلوم
26.4%	43	بكالوريوس
9.2%	15	دبلوم عالي
25.2%	41	ماجستير
28.2%	46	دكتوراه او ما يعادلها
1.2%	2	أخرى

100%	163	المجموع
------	-----	---------

نلاحظ من الجدول أعلاه 3-4 ان النسبة الأكبر من المستجيبين هم من حملة شهادة الدكتوراه او ما يعادلها والبالغة 28.2% وتأتي بالمرتبة الثانية حملة شهادة البكالوريوس 26.4 في حين بلغت نسبة حملة شهادة الماجستير 25.2% وتشير هذه النسب الى التناسق والتماثل بين المدققين ومراقبي الحسابات والتي سوف تعطي نتائج جيدة



شكل (3-4)

## توزيع الافراد عينة الاستبيان حسب التحصيل الدراسي

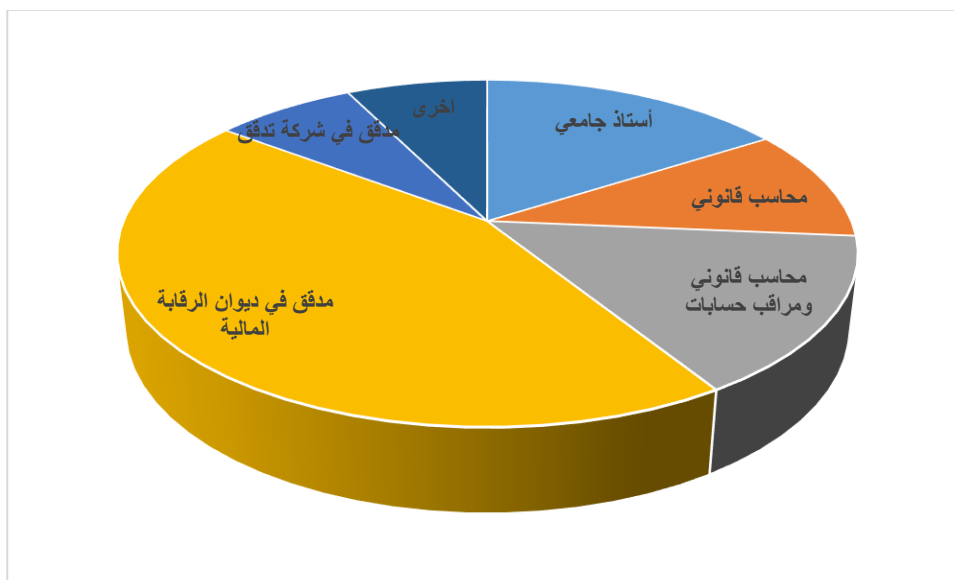
نلاحظ من الشكل 3-4 ان العدد الأكبر من افراد العينة المستجيبية كان من حملة الدبلوم العالي والماجستير والدكتوراه مما يعزز النتائج التي يصبو اليها البحث.

جدول (3-6)

## توزيع افراد العينة حسب العنوان الوظيفي

النسبة (%)	عدد	البيان
16.0%	26	أستاذ جامعي
10.4%	17	محاسب قانوني
14.7%	24	محاسب قانوني ومراقب حسابات

44.2%	72	مدقق في ديوان الرقابة المالية
7.4%	12	مدقق في شركة تدقيق
0.0%	0	مدقق في مكتب تدقيق
7.4%	12	أخرى
100.0%	163	المجموع



شكل (5-3)

توزيع افراد العينة حسب العنوان الوظيفي

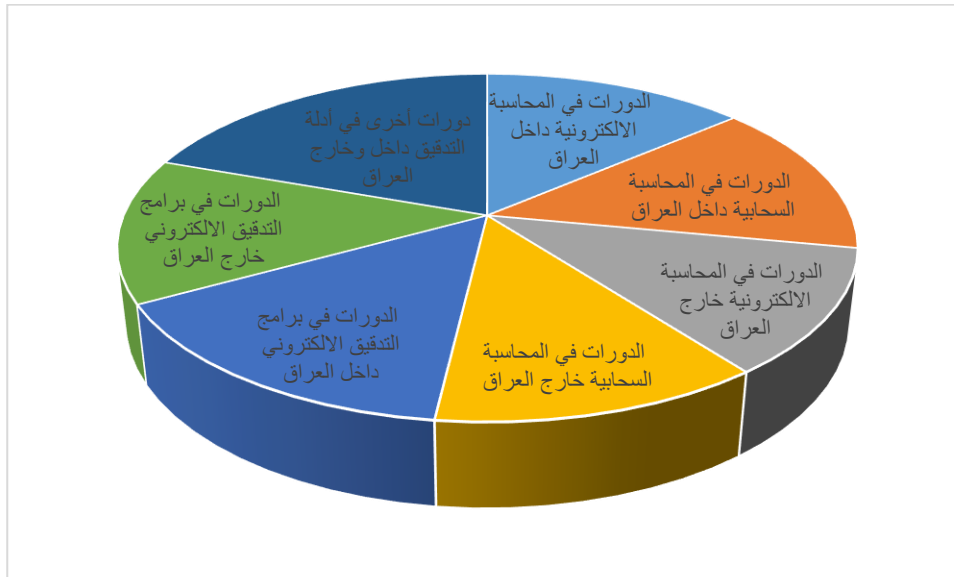
جدول (7-3)

توزيع افراد العينة حسب عدد الدورات التدريبية في المحاسبة الالكترونية والسحابية داخل العراق وخارجه

النسبة	عدد	البيان
14%	346	عدد الدورات في المحاسبة الالكترونية داخل العراق
14%	360	عدد الدورات في المحاسبة السحابية داخل العراق
12%	293	عدد الدورات في المحاسبة الالكترونية خارج العراق

12%	309	عدد الدورات في المحاسبة السحابية خارج العراق
15%	380	عدد الدورات في برامج التدقيق الالكتروني داخل العراق
13%	340	عدد الدورات في برامج التدقيق الالكتروني خارج العراق
20%	493	دورات أخرى في أدلة التدقيق داخل العراق وخارجه
100%	2521	المجموع

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان عدد الدورات للمحاسبة السحابية والالكترونية بلغت 2521 دورة من ضمنها 20% تخص أدلة التدقيق وهذا العدد جيد لما فيه من الخبرة التي يتمتع بها المستجيبين حول مخاطر التوثيق المستندي في ظل النظم المحاسبية الالكترونية والسحابية .



شكل ( 3-6) توزيع افراد العينة حسب سنوات الدورات التدريبية في المحاسبة الالكترونية والسحابية داخل العراق وخارجه

## المبحث الثاني

## تحليل النتائج في ضوء إجابات العينة المبحوثة

وبعد الانتهاء من وصف العينة تم التأكد من ثبات المقياس من خلال حساب معاملات كرونباخ الفا، وبالإستعانة ببرنامج spss كانت النتائج كالآتي: -

## جدول (8-3)

معاملات كرونباخ الفا Cronbach's Alpha لاختبار ثبات الاستبيان

رقم المحور	اسم المحور	عدد الفقرات	معامل كرونباخ الفا
الاول	مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية	34	%98.6
الثاني	تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي	23	%98.1
	اجمالي الاستبيان	57	%99.1

ويبين الجدول اعلاه ارتفاع معاملات الثبات لجميع ابعاد الاستبانة، وان معامل الثبات لجميع المحاور يزيد على 70% وهي قيم مرتفعة جدا من الناحية الإحصائية.

وقد تم التأكد من الثبات من خلال احتساب معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كالآتي: -

## جدول (9-3)

معاملات التجزئة النصفية split-half reliability لاختبار ثبات الاستبيان

رقم المحور	اسم المحور	عدد الفقرات	التجزئة النصفية باستخدام معامل Spearman-Brown or Guttman
الاول	مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية	34	%93.3
الثاني	تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي	23	%94.4

اجمالي الاستبيان	57	%95.6
------------------	----	-------

ويبين الجدول اعلاه ارتفاع معاملات الثبات لجميع ابعاد الاستبانة وان معامل الثبات لجميع المحاور يزيد على 60% وهي تعد قيمة مرتفعة جدا من الناحية الإحصائية.

كما وتم قياس الاتساق الداخلي بين كل بعد من ابعاد الاستبيان والاسئلة المكونة له باستخدام معامل الارتباط بيرسون وكانت النتائج وفق برنامج spss كالآتي:

### جدول (10-3)

الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول (مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية)

Correlations			
N	Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation <sup>1</sup>	Item
163	.000	.824**	x1
163	.000	.802**	x2
163	.000	.806**	x3
163	.000	.848**	x4
163	.000	.835**	x5
163	.000	.861**	x6
163	.000	.886**	x7
163	.000	.872**	x8
163	.000	.858**	x9
163	.000	.824**	x10
163	.000	.783**	x11
163	.000	.835**	x12

<sup>1</sup> تتراوح قوة معامل الارتباط Pearson Correlation بين موجب واحد وسالب واحد، والإشارة الموجبة تشير إلى العلاقة الطردية، في حين أن الإشارة السالبة تشير إلى العلاقة العكسية، وكلما اقتربت قيمة معامل الارتباط إلى الموجب واحد أو السالب واحد

كان الارتباط قويا، وكلما اقتربت قيمته إلى الصفر كان الارتباط ضعيفا.

163	.000	.934**	x13
163	.000	.839**	x14
163	.000	.860**	x15
163	.000	.841**	x16
163	.000	.893**	x17
163	.000	.807**	x18
163	.000	.849**	x19
163	.000	.823**	x20
163	.000	.859**	x21
163	.000	.829**	x22
163	.000	.865**	x23
163	.000	.793**	x24
163	.000	.810**	x25
163	.000	.840**	x26
163	.000	.877**	x27
163	.000	.888**	x28
163	.000	.764**	x29
163	.000	.754**	x30
163	.000	.796**	x31
163	.000	.802**	x32
163	.000	.842**	x33
163	.000	.856**	x34
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).			



ويلاحظ من الجدول اعلاه ان جميع معاملات الارتباط بين البعد الأول من ابعاد الاستبانة (البعد الاقتصادي) والاسئلة المتكون منها كانت قيما مرتفعة وذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم Sig. (2-tailed) كانت أصغر من 0.05. وجميع تلك القيم كانت قيما موجبة وهذا يشير الى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين المحور الذي تنتمي له وهذا يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات ذلك المحور.

### جدول ( 11-3 )

الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي)

Correlations			
N	Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation	Item
163	.000	.737**	x1
163	.000	.706**	x2
163	.000	.777**	x3
163	.000	.780**	x4
163	.000	.782**	x5
163	.000	.800**	x6
163	.000	.866**	x7
163	.000	.790**	x8
163	.000	.886**	x9
163	.000	.892**	x10
163	.000	.893**	x11
163	.000	.892**	x12
163	.000	.922**	x13
163	.000	.884**	x14
163	.000	.892**	x15
163	.000	.889**	x16
163	.000	.931**	x17
163	.000	.907**	x18

163	.000	.851**	x19
163	.000	.884**	x20
163	.000	.839**	x21
163	.000	.850**	x22
163	.000	.849**	x23

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

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

ويلاحظ من الجدول اعلاه ان جميع معاملات الارتباط بين المحور الثاني والاسئلة المتكون منها كانت قيما مرتفعة وذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم Sig. (2-tailed) كانت أصغر من 0.05. وجميع تلك القيم كانت قيما موجبة وهذا يشير الى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين البعد الذي تنتمي له وهذا يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات ذلك المحور.

وكذلك تم التأكد من الصدق البنائي لفقرات الاستبيان عن طريق عرضه على مجموعة من السادة المحكمين ممن يحملون شهادة الدكتوراه بلقب أستاذ واستاذ مساعد في الجامعات العراقية والجدول الاتي يبين تفاصيل ذلك: -

### جدول (12-3)

أسماء السادة المحكمين والقابهم العلمية واماكن عملهم

ت	اسم الأستاذ	اللقب العلمي	الاختصاص	موقع العمل
1	د. طلال محمد علي الجبوري	استاذ	نظرية ودولية	كلية التراث الجامعة
2	د. صلاح مهدي الكواز	استاذ	محاسبة كلفة وادارية	جامعة كربلاء/ الإدارة والاقتصاد
3	د. عواد كاظم شعلان الخالدي	استاذ	احصاء	جامعة وارث الأنبياء – كلية الإدارة والاقتصاد
4	د. محمد محمود الطائي	أستاذ	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة بابل/ الإدارة والاقتصاد
5	د. أشرف هاشم عبدون الجبوري	أستاذ مساعد	تدقيق	جامعة تكريت/ كلية الإدارة والاقتصاد

6	د. عادل صبحي الباشا	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	الجامعة العراقية/ الإدارة والاقتصاد
7	د. كرار سليم عبد الزهرة	أستاذ مساعد	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة الكوفة / الإدارة والاقتصاد
8	د. حاسم عيدان براك	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	جامعة كربلاء/ الإدارة والاقتصاد
9	د. احمد سعد جاري	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	الجامعة المستنصرية/ الإدارة والاقتصاد
10	د. الاء شمس الله نور الله	أستاذ مساعد	محاسبة مالية وتدقيق	الجامعة المستنصرية/ الإدارة والاقتصاد
11	د. اسعد منشد محمد	أستاذ مساعد	تدقيق ونظرية	جامعة بابل/ الإدارة والاقتصاد

وبعد التأكد من صدق وثبات المقياس قام الباحث بتوزيعه على الافراد عينة الاستبيان وفي ما يلي نتائج الإحصاء الوصفي للاستجابات (الإجابات التي تم الحصول عليها):-

## المحور الأول-مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية

## جدول (3-13)

استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الأول (مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية)

ترتيب الأسئلة <sup>4</sup>	معامل اختلاف <sup>3</sup>	انحراف معياري <sup>2</sup>	وسط حسابي	لا اتفق تماما		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماما		السؤال
				نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
26	0.132	0.629	4.779	0%	0	2%	4	4%	6	7%	12	87%	141	X1
31	0.138	0.658	4.755	0%	0	2%	4	5%	8	7%	12	85%	139	X2
34	0.154	0.726	4.712	0%	0	4%	6	5%	8	8%	13	83%	136	X3
30	0.138	0.653	4.742	0%	0	2%	4	4%	7	10%	16	83%	136	X4
32	0.148	0.698	4.718	0%	0	3%	5	5%	8	9%	15	83%	135	X5
28	0.136	0.644	4.742	0%	0	2%	4	4%	6	11%	18	83%	135	X6
18	0.113	0.541	4.785	0%	0	1%	1	4%	7	11%	18	84%	137	X7
16	0.108	0.518	4.785	0%	0	0%	0	5%	8	12%	19	83%	136	X8
24	0.130	0.617	4.761	0%	0	2%	3	4%	7	10%	16	84%	137	X9
33	0.150	0.707	4.718	0%	0	3%	5	6%	9	8%	13	83%	136	X10
23	0.125	0.597	4.761	0%	0	1%	2	5%	8	10%	17	83%	136	X11

<sup>2</sup> يعتبر الانحراف المعياري (Standard deviation) القيمة الأكثر استخداما من بين مقاييس التشتت لقياس مدى التبعثر الإحصائي، أي أنه يدل على مدى امتداد مجالات القيم ضمن مجموعة البيانات الإحصائية، وكلما قلت قيمة الانحراف المعياري، قل تشتت البيانات عن الوسط الحسابي، وهذا يعكس التقارب في وجهات نظر الافراد عينة الاستبيان.

<sup>3</sup> هو نسبة الانحراف المعياري إلى المتوسط، كلما قل معامل الاختلاف، قل مستوى التشتت حول المتوسط، وهذا يعكس مستوى تشتت الاجابات الفردية عن متوسط اجابات افراد العينة.

<sup>4</sup> تم الاعتماد على قيمة معامل الاختلاف في ترتيب الفقرات لأنها تعكس أهمية الفقرة، وكلما كان انخفاض معامل الاختلاف دلل ذلك على شدة تقارب اراء الافراد عينة الاستبيان.

ترتيب الأسئلة <sup>4</sup>	معامل اختلاف <sup>3</sup>	انحراف معياري <sup>2</sup>	وسط حسابي	لا اتفق تماما		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماما		السؤال
				نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
19	0.119	0.567	4.779	0%	0	1%	2	4%	6	11%	18	84%	137	X12
20	0.119	0.570	4.773	0%	0	1%	1	6%	9	10%	16	84%	137	X13
12	0.103	0.495	4.804	0%	0	1%	1	2%	4	13%	21	84%	137	X14
15	0.106	0.507	4.804	0%	0	1%	1	3%	5	12%	19	85%	138	X15
21	0.123	0.586	4.761	0%	0	1%	1	6%	10	10%	16	83%	136	X16
29	0.136	0.644	4.742	0%	0	2%	3	6%	9	9%	15	83%	136	X17
4	0.089	0.429	4.840	0%	0	0%	0	2%	4	11%	18	87%	141	X18
5	0.094	0.453	4.828	0%	0	0%	0	3%	5	11%	18	86%	140	X19
3	0.087	0.423	4.865	0%	0	1%	1	1%	2	9%	15	89%	145	X20
14	0.105	0.504	4.810	0%	0	1%	1	3%	5	11%	18	85%	139	X21
27	0.135	0.642	4.748	0%	0	2%	4	4%	6	10%	17	83%	136	X22
8	0.095	0.462	4.834	0%	0	1%	1	2%	3	11%	18	87%	141	X23
2	0.087	0.420	4.834	0%	0	0%	0	2%	3	13%	21	85%	139	X24
13	0.104	0.500	4.816	0%	0	1%	1	3%	5	10%	17	86%	140	X25
9	0.095	0.462	4.834	0%	0	1%	1	2%	3	11%	18	87%	141	X26
10	0.098	0.470	4.822	0%	0	1%	1	2%	3	12%	20	85%	139	X27
11	0.099	0.479	4.828	0%	0	1%	1	2%	4	10%	17	87%	141	X28
7	0.095	0.461	4.853	0%	0	1%	1	2%	4	8%	13	89%	145	X29
6	0.094	0.456	4.859	0%	0	0%	0	4%	7	6%	9	90%	147	X30
25	0.130	0.622	4.773	0%	0	2%	3	5%	8	7%	12	86%	140	X31
1	0.085	0.414	4.859	0%	0	0%	0	2%	4	9%	15	88%	144	X32
22	0.124	0.596	4.785	0%	0	2%	3	4%	6	9%	14	86%	140	X33

ترتيب الأسئلة <sup>4</sup>	معامل اختلاف <sup>3</sup>	انحراف معياري <sup>2</sup>	وسط حسابي	لا اتفق تماما		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماما		السؤال
				نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
17	0.110	0.527	4.791	0%	0	0%	0	6%	9	10%	16	85%	138	X34
	0.096	0.460	4.791	الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للمحور الاول										

لقد تبين إن الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو 4.791 وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض جدا بلغ 0.460 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.096، وهذا يدل على وجود ارتفاع في مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

وعلى المستوى التفصيلي لهذا المحور يتضح ان جميع فقرات هذا البعد كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثاني والثلاثين والمتضمن (تقوم وحدات الإدارة بوضع قواعد خاصة بحماية امن ومعاينة الموظفين المخلين بهذه القواعد يؤدي الى تقليل المخاطر) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا البعد إذ بلغ 0.085 وهذا يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,859 وبانحراف معياري 0.414 وهذا ما يدل على ان حرص وحدات الإدارة على وضع قواعد خاصة لحماية امن المعلومات والقيام بمعاينة الموظفين المخلين بهذه القواعد يؤدي الى تقليل المخاطر من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال الثالث المتضمنة (غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية يؤدي الى مخاطر الاحتيال والتلاعب في البيانات) قد حققت اعلى معامل اختلاف بلغ 0.154 في هذا البعد وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.712 بانحراف معياري 0.726 وهذا يشير الى انه على الرغم من ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية يؤدي الى مخاطر الاحتيال والتلاعب في البيانات الا ان اجماعهم على ذلك الراي كان اقل من باقي فقرات هذا المحور.

وفي ما يخص بقية الأسئلة في هذا المحور فقد كانت كالاتي:-

- الفقرة المتمثلة بالسؤال الرابع والعشرين والمتضمن (استخدام برامج حديثة تتناسب مع طبيعة المحاسبة الالكترونية والسحابية تقلل من مخاطر التدقيق) قد حققت المرتبة الثانية من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.087 مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة، وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,834 وبانحراف معياري 0.420 وهذا يدل على أهمية استعمال البرامج الحديثة التي تتناسب مع طبيعة المحاسبة الالكترونية والسحابية لانها تقلل من مخاطر التدقيق من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال العشرون والمتضمن (يجب ان يتلقى المحاسبون الجدد التدريب اللازم على الأجهزة والبرامج الحديثة لتقليل المخاطر) قد حققت المرتبة الثالثة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.087 وهذا يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,865 وبانحراف معياري 0.423 وهذا ما يدل على أهمية قيام ادارة الشركات باشراف المحاسبين الجدد في دورات تدريبية تخص التعامل مع الأجهزة والبرامج الحديثة لتقليل المخاطر من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال الثامن عشر والمتضمن (يجب ان يتمتع الموظفون بمستوى من المهارات يتناسب مع متطلبات المحاسبة الالكترونية والسحابية لغرض تبديد المخاطر المتعلقة بسوء التعامل مع السحابة وفقدان البيانات) قد حققت المرتبة الرابعة من الأهمية في هذا البعد

بمعامل اختلاف بلغ 0.089 وهذا يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,840 وبانحراف معياري 0.429 وهذا يدل على ضرورة ان تحرص ادارة الشركات على اختيار الموظفين من ذوي المهارات العالية التي تتناسب مع متطلبات المحاسبة الالكترونية والسحابية لغرض تبديد المخاطر المتعلقة بسوء التعامل مع السحابة وفقدان البيانات من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

- الفقرة المتمثلة بالسؤال التاسع عشر المتضمن (يجب ان تتوفر المعرفة لدى المحاسبين عن القواعد والمعايير المحاسبية الالكترونية وبالتالي يتجنبون مخاطر سوء التعامل مع الحوسبة السحابية) قد حققت المرتبة الخامسة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.094 وهذا يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,828 وبانحراف معياري 0.453 وهذا يدل على ان تحرص ادارة الشركات على توافر المعرفة لدى المحاسبين عن القواعد والمعايير المحاسبية الالكترونية لكي يستطيعوا تجنب مخاطر سوء التعامل مع الحوسبة السحابية من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

- الفقرة المتمثلة بالسؤال الثلاثين المتضمن (عدم وجود سياسات واضحة ومكتوبة في ما يختص بأمن المحاسبة الالكترونية السحابية يؤدي الى مخاطر التدقيق) قد حققت المرتبة السادسة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.094 والتي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,859 وبانحراف معياري 0.456 وهذا ما يدل على اهمية وجود سياسات واضحة ومكتوبة فيما يتعلق بأمن المحاسبة الالكترونية السحابية لان عدم وجودها يؤدي الى ارتفاع في مخاطر التدقيق من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

- الفقرة المتمثلة بالسؤال التاسع والعشرون والمتضمن (يؤثر ضعف كفاءة النظم الرقابية المطبقة على مخرجات الحاسوب وعدمها الى زيادة مخاطر التدقيق) قد حققت المرتبة السابعة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.095 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,853 وبانحراف معياري 0.461 وهذا يدل على وجوب الاهتمام بكفاءة النظم الرقابية المطبقة على مخرجات الحاسوب لان ضعفها يؤدي الى زيادة مخاطر التدقيق من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

- الفقرة المتمثلة بالسؤال الثالث والعشرين المتضمن (التحديث المستمر للبرامج المستخدمة من قبل المتخصصين يؤدي الى تقليل مخاطر التدقيق) قد حققت المرتبة الثامنة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.095 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,853 وبانحراف معياري 0.461 وهذا يدل على ضرورة القيام بالتحديث المستمر للبرامج المستخدمة من قبل المتخصصين لان ذلك يؤدي الى تقليل مخاطر التدقيق من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

- الفقرة المتمثلة بالسؤال السادس والعشرون والمتضمن (الرقابة الجيدة على عملية ادخال البيانات في أنظمة برامج المحاسبة الالكترونية والسحابية تقلل من مخاطر التدقيق) قد حققت المرتبة التاسعة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.095 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,834 وبانحراف معياري 0.462



وهذا يدل على ان توافر الرقابة الجيدة على عملية ادخال البيانات في أنظمة البرامج المحاسبية الالكترونية والسحابية ان تقلل من مخاطر التدقيق من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال السابع والعشرين المتضمن (استخدام برامج حماية للبرامج المستخدمة في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية يقلل من مخاطر التدقيق) قد حققت المرتبة العاشرة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.098 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,822 وبانحراف معياري 0.470 وهذا يدل على ضرورة وجود برامج وتقنيات حماية مناسبة للبرامج المستخدمة في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية من شأنه ان يقلل من مخاطر التدقيق من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال الثامن والعشرين المتضمن (التأكد من الفصل بين المهام والوظائف المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة الالكترونية والسحابية يقلل من مخاطر التدقيق) قد حققت المرتبة الحادية عشر من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.099 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,828 وبانحراف معياري 0.479 وهذا يدل على ضرورة ان تحرص إدارة الشركات على التأكد من وجود توزيع للمسؤوليات وفصل بين المهام والوظائف المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة الالكترونية والسحابية لان ذلك من شأنه ان يقلل من مخاطر التدقيق من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال الرابع عشر والمتضمن (تحقق المحاسبة الالكترونية والسحابية في ثبات واتساق استعمال ونشر المعلومات المالية بالوقت المناسب دون وجود مخاطر تذكر) قد حققت المرتبة الثانية عشر من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.103 والتي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,761 وبانحراف معياري 0.495 وهذا ما يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان من مميزات المحاسبة الالكترونية والسحابية انها تحقق الثبات والاتساق في استعمال ونشر المعلومات المالية وبالوقت المناسب دون وجود مخاطر تذكر.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال الخامس والعشرين المتضمن (تفعيل دور الرقابة الداخلية على برامج المحاسبة الالكترونية والسحابية يقلل من مخاطر التدقيق) قد حققت المرتبة الثالثة عشرة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.104 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,816 وبانحراف معياري 0.500 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه من الضروري ان تحرص إدارة الشركات على تفعيل دور الرقابة الداخلية على برامج المحاسبة الالكترونية والسحابية لان ذلك من شأنه ان يقلل من مخاطر التدقيق.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال الحادي والعشرين المتضمن (متابعة المحاسبين للمستجدات في مجال تخصصهم يؤدي الى تقليل المخاطر) قد حققت المرتبة الرابعة عشرة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.105 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,810 وبانحراف معياري 0.504 وهذا يدل على ان الافراد عينة

الاستبيان يرون انه من الضروري ان تحرص إدارة الشركات على اشراك المحاسبين بدورات تدريبية لمتابعة المستجدات في مجال تخصصهم لان ذلك يؤدي الى تقليل المخاطر.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال الخامس عشر المتضمن (المحاسبة الالكترونية والسحابية لها إمكانية ادخال البيانات لمن يمتلك صلاحيات الدخول فقط وهذا بحد ذاته يحد من المخاطر) قد حققت المرتبة الخامسة عشر من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.106 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,804 وبانحراف معياري 0.507 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون المحاسبة الالكترونية والسحابية ومن خلال الالتزام بأسناد مهمة ادخال البيانات لمن يمتلك صلاحيات الدخول فقط فإن هذا بحد ذاته يحد من المخاطر.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال الثامن المتضمن (تحمي المحاسبة الالكترونية والسحابية البيانات وعدم التلاعب بها وتؤدي الى تقليل من مخاطر التدقيق) قد حققت المرتبة السادسة عشرة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.108 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,785 وبانحراف معياري 0.518 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون المحاسبة الالكترونية والسحابية تحمي البيانات من حالات عدم التلاعب بها وذلك يؤدي الى تقليل من مخاطر التدقيق.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال الرابع والثلاثين المتضمن (تقوم إدارة الوحدات باكتشاف حوادث الاختراق من خلال التقارير وتحديد ووصف نوع الاختراق لتقليل المخاطر) قد حققت المرتبة السابعة عشرة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.110 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,791 وبانحراف معياري 0.527 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه من الضروري ان تقوم إدارة الوحدات باكتشاف حوادث الاختراق من خلال المتابعة للتقارير وتحديد ووصف نوع الاختراق لتقليل المخاطر.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال السابع المتضمن (تساعد المحاسبة الالكترونية والسحابية على تنفيذ عملية معالجة البيانات بكفاءة عالية مما تقلل من مخاطر التدقيق) قد حققت المرتبة الثامنة عشر من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.113 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,785 وبانحراف معياري 0.541 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان المحاسبة الالكترونية والسحابية تساعد على تنفيذ عملية معالجة البيانات بكفاءة عالية مما ينتج عنها تخفيض في مخاطر التدقيق.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال الثاني عشر المتضمن (تراعي المحاسبة الالكترونية والسحابية الأهمية النسبية للمعلومات التي يتم عرضها ضمن التقارير والقوائم المالية التي تخلص من المخاطر المتنوعة) قد حققت المرتبة التاسعة عشرة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.119 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,779 وبانحراف معياري 0.567 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان المحاسبة الالكترونية والسحابية تراعي الأهمية النسبية للمعلومات التي يتم عرضها ضمن التقارير والقوائم المالية التي تخلص من المخاطر المتنوعة.

- الفقرة المتمثلة بالسؤال الثالث عشر المتضمن (تتيح المحاسبة الالكترونية اجراء مقارنات بين بيانات الوحدة وبيانات الوحدات الأخرى مما تساعد المدقق في تخفيض المخاطر) قد حققت المرتبة العشرين من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.119 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,773 وبانحراف معياري 0.570 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان المحاسبة الالكترونية والسحابية تتيح اجراء الاجراءات التحليلية من نوع المقارنات بين بيانات الوحدة وبيانات الوحدات الأخرى مما تساعد المدقق في تخفيض المخاطر.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال السادس عشر المتضمن (تلزم أدلة التدقيق العراقية الوحدات المطبقة المحاسبة الالكترونية والسحابية عن الإفصاح عن بياناتها الكترونيا) قد حققت المرتبة الحادية والعشرين من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.123 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,761 وبانحراف معياري 0.586 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان أدلة التدقيق العراقية تلزم الوحدات المطبقة المحاسبة الالكترونية والسحابية بالإفصاح عن بياناتها الكترونيا.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال الثالث والثلاثين المتضمن (تطبق إدارة الوحدات اهداف حماية امن المعلومات مثل العائد المتوقع مقابل تكاليف الإجراءات المضادة لتقليل المخاطر) قد حققت المرتبة الثانية والعشرون من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.124 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,785 وبانحراف معياري 0.596 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان إدارة الوحدات الاقتصادية تطبق اهداف حماية امن المعلومات مثل العائد المتوقع مقابل تكاليف الإجراءات المضادة لتقليل المخاطر.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال الحادي عشر المتضمن (تتيح المحاسبة الالكترونية والسحابية مجموعة من الإجراءات الرقابية لضمان صحة ومعالجة البيانات المالية وسلامتها وتقلص المخاطر) قد حققت المرتبة الثالثة والعشرون من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.124 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,761 وبانحراف معياري 0.707 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان المحاسبة الالكترونية والسحابية تتيح مجموعة من الإجراءات الرقابية التي تضمن صحة وسلامة معالجة البيانات المالية مما يخفض من حجم المخاطر.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال التاسع المتضمن (المحاسبة الالكترونية والسحابية تساعد على توفير التقارير اللازمة لأصحاب العلاقة وتقلل من مخاطر التدقيق) قد حققت المرتبة الرابعة والعشرون من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.130 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,761 وبانحراف معياري 0.617 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان المحاسبة الالكترونية والسحابية تساعد على توفير التقارير الضرورية اللازمة لأصحاب العلاقة مما ينتج عنه تخفيض من مخاطر التدقيق.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال الحادي والثلاثين المتضمن (تتابع إدارة الوحدات موظفي تكنولوجيا المعلومات في تنفيذ إجراءات الحماية المطلوبة لتقليل المخاطر) قد حققت المرتبة الخامسة

والعشرين من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.130 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,773 وبانحراف معياري 0.622 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان إدارة الوحدات الاقتصادية العراقية تحرص على متابعة موظفي تكنولوجيا المعلومات عند قيامهم بتنفيذ إجراءات الحماية المطلوبة لتقليل المخاطر.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال الاول والمتضمن (في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية لا يمكن الحصول على التوثيق للعمليات المحاسبية كما هو الحال في النظام اليدوي) قد حققت المرتبة السادسة والعشرين من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.132 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,779 وبانحراف معياري 0.629 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه لا يمكن الحصول على التوثيق اللازم للعمليات المحاسبية في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية كما هو الحال في النظام اليدوي.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال الثاني والعشرين المتضمن (القدرة لدى المحاسبين على اكتشاف أي خلل في نظام المحاسبة الالكترونية والسحابية وتقليل مخاطر التدقيق) قد حققت المرتبة السابعة والعشرين من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.135 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,748 وبانحراف معياري 0.642 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان المحاسبين لديهم القدرة الكافية على اكتشاف أي خلل في نظام المحاسبة الالكترونية والسحابية مما يسهم في تقليل مخاطر التدقيق.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال السادس المتضمن (غياب مسار التدقيق في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية يؤدي الى صعوبة في جمع أدلة الاثبات وبالتالي زيادة المخاطر) قد حققت المرتبة الثامنة والعشرين من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.136 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,742 وبانحراف معياري 0.644 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية يكون هنالك غياب لمسار التدقيق مما يؤدي الى صعوبة في جمع أدلة الاثبات وبالتالي زيادة المخاطر.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال السابع عشر المتضمن (التزوير الالكتروني في البيانات يؤدي الى فقدان عدم مطابقة القوائم المالية) قد حققت المرتبة التاسعة والعشرين من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.136 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,742 وبانحراف معياري 0.644 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان حدوث التزوير الالكتروني في البيانات المالية فأن ذلك يؤدي الى فقدان القدرة على مطابقة القوائم المالية فيسبب زيادة في مخاطر التدقيق.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال الرابع المتضمن (غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية يؤدي الى مخاطر في تدقيق البيانات للمدقق الداخلي والخارجي على حد سواء) قد حققت المرتبة الثلاثين من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.138 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,742 وبانحراف معياري

0.653 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان هناك زيادة في مخاطر تدقيق البيانات لكل من المدقق الداخلي والخارجي على حد سواء بسبب غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية .

● الفقرة المتمثلة بالسؤال الثاني المتضمن (عدم القدرة على رؤية قيود اليومية والترحيلات الى الأستاذ العام وميزان المراجعة في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية مما يؤدي الى فقدان مسار التدقيق وبالتالي زيادة المخاطر) قد حققت المرتبة الحادية الثلاثين من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.138 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,755 وبانحراف معياري 0.658 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية ونتيجة لعدم القدرة على رؤية قيود اليومية والترحيلات الى الأستاذ العام وميزان المراجعة فقد سبب فقدان مسار التدقيق وبالتالي زيادة المخاطر.

● الفقرة المتمثلة بالسؤال الخامس المتضمن (غياب الدورة المستندية في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية تؤدي الى مخاطر في عملية التدقيق) قد حققت المرتبة الثانية الثلاثين من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.148 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,718 وبانحراف معياري 0.698 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية فأن غياب الدورة المستندية يؤدي الى ارتفاع في مخاطر التدقيق .

● الفقرة المتمثلة بالسؤال العاشر المتضمن (توفر المحاسبة الالكترونية والسحابية معلومات صادقة للمدقق تفيد في تقليل مخاطر التدقيق) قد حققت المرتبة الثالثة الثلاثين من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.150 والتي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,718 وبانحراف معياري 0.707 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان المحاسبة الالكترونية والسحابية توفر معلومات صادقة للمدقق يمكن الاعتماد عليها وبالتالي ينتج عن ذلك تقليل في مخاطر التدقيق .

## المحور الثاني:

جدول (14-3)  
استجابة افراد عينة الاستبيان للمحور الثاني

ترتيب الأهمية	معامل اختلاف	انحراف معياري	وسط حسابي	لا اتفق تماما		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماما		الأسئلة
				نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
23	0.184	0.857	4.650	1%	2	4%	6	7%	11	6%	9	83%	135	X1
18	0.125	0.599	4.779	1%	1	1%	1	4%	6	10%	17	85%	138	X2
19	0.129	0.614	4.767	0%	0	2%	3	4%	7	9%	15	85%	138	X3
20	0.130	0.615	4.742	0%	0	1%	2	6%	9	11%	18	82%	134	X4
3	0.113	0.541	4.785	0%	0	1%	1	4%	7	11%	18	84%	137	X5
10	0.120	0.573	4.767	0%	0	1%	1	6%	9	10%	17	83%	136	X6
1	0.102	0.491	4.810	0%	0	0%	0	4%	7	10%	17	85%	139	X7
2	0.112	0.533	4.779	0%	0	0%	0	6%	9	11%	18	83%	136	X8
17	0.125	0.594	4.767	1%	1	0%	0	5%	8	11%	18	83%	136	X9
4	0.116	0.558	4.816	1%	1	0%	0	4%	7	7%	12	88%	143	X10

ترتيب الأهمية	معامل اختلاف	انحراف معياري	وسط حسابي	لا اتفق تماما		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماما		الأسئلة
				نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
9	0.120	0.576	4.804	1%	1	0%	0	5%	8	7%	12	87%	142	X11
15	0.123	0.588	4.779	1%	1	0%	0	5%	8	10%	16	85%	138	X12
14	0.122	0.585	4.785	1%	1	1%	1	3%	5	11%	18	85%	138	X13
11	0.121	0.579	4.798	1%	1	1%	1	3%	5	10%	16	86%	140	X14
8	0.119	0.571	4.791	1%	1	0%	0	4%	7	10%	16	85%	139	X15
5	0.116	0.558	4.816	1%	1	0%	0	4%	7	7%	12	88%	143	X16
13	0.122	0.582	4.791	1%	1	0%	0	5%	8	9%	14	86%	140	X17
6	0.117	0.561	4.791	1%	1	0%	0	4%	6	11%	18	85%	138	X18
12	0.121	0.579	4.798	1%	1	1%	1	3%	5	10%	16	86%	140	X19
7	0.118	0.565	4.804	1%	1	1%	1	2%	4	10%	17	86%	140	X20
22	0.147	0.701	4.761	1%	2	1%	1	6%	10	5%	8	87%	142	X21
21	0.142	0.677	4.755	1%	1	1%	2	6%	10	6%	10	86%	140	X22

ترتيب الأهمية	معامل اختلاف	انحراف معياري	وسط حسابي	لا اتفق تماما		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماما		الأسئلة
				نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	
16	0.124	0.593	4.791	1%	1	1%	1	4%	6	9%	15	86%	140	X23
	0.105	0.503	4.779	الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للمحور الثاني										

تبين إن الوسط الحسابي الموزون لهذا البعد هو 4.779 وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض بلغ 0.503 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.105، وهذا يدل على ان هناك تقاربا كبيرا في الآراء حول تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

وعلى المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح ان جميع فقرات هذا البعد كانت اوساطها الحسابية المحسوبة أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالسؤال السابع المتضمن (التزم مراقبي الحسابات بمعايير العمل الميداني يرتبط بخطوط تنفيذ عملية التدقيق والإجراءات الفنية التي تبين نقاط الضعف والقوة في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا البعد وبلغ 0.102 مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان



الوسط الحسابي لها بمقدار 4.810 وبنحرف معياري 0.491 وهذا ما يشير الى ان الافراد عينة الاستبيان يرون ضرورة قيام مراقبي الحسابات بالالتزام بمعايير العمل الميداني لان ذلك يرتبط بخطط تنفيذ عملية التدقيق والإجراءات الفنية التي من شأنها تحديد نقاط الضعف والقوة عند استخدام المحاسبة الالكترونية والسحابية.

في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال الاول المتضمنة (تمتلك مكاتب التدقيق في العراق الخبرة الكافية والفهم المعقول بطبيعة الأدلة الالكترونية والسحابية ونظم تشغيلها) قد حققت اعلى معامل اختلاف في هذا البعد وبلغ 0.184 وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.650 وهو اعلى من الوسط الافتراضي للمقياس والبالغ 3 درجات وبنحرف معياري 0.857 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه على الرغم من ان مكاتب التدقيق في العراق تمتلك الخبرة الكافية ولديها الفهم المعقول لطبيعة الأدلة الالكترونية والسحابية ونظم تشغيلها الا انها اقل من باقي فقرات الحوكمة في هذا المحور من حيث اتفاق اطراف العينة.

اما بالنسبة لبقية الأسئلة في هذا المحور فقد كانت إجاباتها كالاتي:-

- الفقرة المتمثلة بالسؤال الثامن المتضمن (تساعد الحاسبات الالكترونية في كشف الاختراقات التي تمت على الأنظمة المالية في الجهات الخاضعة للرقابة بجودة عالية من الأداء ) قد حققت المرتبة الثانية من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.112 مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,779 وبنحرف معياري 0.533 وهذا يدل على ان الحاسبات الالكترونية تساعد المدققين في كشف الاختراقات التي تمت على الأنظمة المالية في الجهات الخاضعة للرقابة بجودة عالية من الأداء من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال الخامس المتضمن (يعد التدقيق باستعمال النظم الالكترونية أداة فعالة في دقة الاختبارات ومعالجة البيانات و يساعد المدقق في انجاز عملية التدقيق في الوقت المناسب) قد حققت المرتبة الثالثة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.113 مما يعكس درجة الاتفاق في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,785 وبنحرف معياري 0.541 وهذا يدل على ان التدقيق باستعمال النظم الالكترونية يمكن اعتباره أداة فعالة في اجراء الاختبارات بشكل دقيق وسرعة معالجة البيانات و يساعد المدقق في انجاز عملية التدقيق في الوقت المناسب من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال العاشر المتضمن (يؤدي تطبيق المحاسبة الالكترونية والسحابية في الوحدات الى توسيع نطاق أدلة الاثبات لتشمل الأدلة الالكترونية) قد حققت المرتبة الرابعة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.116 الذي يعكس درجة الاتفاق في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,816 وبنحرف معياري 0.558 وهذا يدل على ان تطبيق المحاسبة الالكترونية والسحابية في الوحدات الاقتصادية يمكن ان ينتج عنه توسيع في نطاق أدلة الاثبات لتشمل الأدلة الالكترونية ايضا، من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

- الفقرة المتمثلة بالسؤال السادس عشر المتضمن (يقوم مراقب الحسابات على جمع الأدلة الكافية والمناسبة من أجل تحديد مستوى مخاطر التدقيق المقبولة) قد حققت المرتبة الخامسة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.116 مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات أفراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4,816 وبانحراف معياري 0.558 وهذا يدل على أن الأفراد عينة الاستبيان يرون أنه ينبغي على مراقب الحسابات أن يحرص على جمع أدلة التدقيق الكافية والمناسبة ذلك من أجل تحديد مستوى مخاطر التدقيق المقبولة.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال الثامن عشر المتضمن (يتأكد مراقب الحسابات من وجود أو عدم وجود خطر التلاعب في إدخال البيانات المالية في ظل المحاسبة الإلكترونية والسحابية) قد حققت المرتبة السادسة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.117 التي تعكس درجة الاتفاق في إجابات أفراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.791 وبانحراف معياري 0.561 وهذا يدل على أن الأفراد عينة الاستبيان يرون أنه من الضروري أن يقوم مراقب الحسابات بالتأكد من وجود أو عدم وجود مخاطر التلاعب عند إدخال البيانات المالية في ظل المحاسبة الإلكترونية والسحابية.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال العشرين المتضمن (يترتب على استخدام المحاسبة الإلكترونية والسحابية قيام مراقب الحسابات بالتأكد من مخرجات الحاسوب في حال كانت مزيفة) قد حققت المرتبة السابعة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.118 التي تعكس درجة الاتفاق في إجابات أفراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.804 وبانحراف معياري 0.565 وهذا يدل على أن الأفراد عينة الاستبيان يرون أنه من الضرورة بمكان أن يترتب على استعمال المحاسبة الإلكترونية والسحابية قيام مراقب الحسابات أو المدقق الخارجي بإجراءات للتأكد من أن مخرجات الحاسوب تنطوي على عمليات مزيفة أو مضللة.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال الخامس عشر المتضمن (يحرص مراقب الحسابات بتحديد المخاطر الجوهرية في نظم المحاسبة الإلكترونية والسحابية) قد حققت المرتبة الثامنة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.119 والتي تعكس درجة الاتفاق في إجابات أفراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.791 وبانحراف معياري 0.571 وهذا ما يدل على أن الأفراد عينة الاستبيان يرون أنه من الضرورة بمكان أن يحرص مراقب الحسابات على تحديد المخاطر المادية والجوهرية المترتبة على استعمال نظم المحاسبة الإلكترونية والسحابية.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال الحادي عشر المتضمن (تؤثر بيئة المحاسبة الإلكترونية والسحابية في إجراءات المدقق للحصول على فهم للنظام المحاسبي المتبع ونظام الرقابة الداخلية.) قد حققت المرتبة التاسعة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.120 التي تعكس درجة الاتفاق في إجابات أفراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.804 وبانحراف معياري 0.576 وهذا يدل على أن الأفراد عينة الاستبيان يرون أن بيئة المحاسبة

الإلكترونية والسحابية لها تأثير في إجراءات المدقق الواجب أداؤها للحصول على الفهم الكافي للنظام المحاسبي المطبق ونظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية قيد التدقيق.

- الفقرة المتمثلة بالسؤال السادس المتضمن (يتمكن المدقق باستعمال برامج التدقيق الإلكترونية من جمع الأدلة التي يعتمد عليها من خلال هذه البرامج) قد حققت المرتبة العاشرة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.120 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.767 وبانحراف معياري 0.573 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان استعمال برامج التدقيق الإلكترونية تمكن المدقق من الحصول على عدد أكبر من الأدلة التي يعتمد عليها من خلال هذه البرامج.

- الفقرة المتمثلة بالسؤال الرابع عشر المتضمن (يجب على مراقب الحسابات بالتأكد من الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة في معالجة العمليات المالية الإلكترونية المرتبطة بأعمال الوحدة لغرض جمع أدلة اثبات مناسبة) قد حققت المرتبة الحادية عشرة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.121 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.785 وبانحراف معياري 0.585 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه ينبغي على مراقب الحسابات ان يقوم بالتأكد من الطرق والسياسات المحاسبية التي يتم اتباعها في الشركة لمعالجة العمليات المالية الإلكترونية المرتبطة بأعمال الشركة التي يكون الهدف منها جمع أدلة اثبات مناسبة.

- الفقرة المتمثلة بالسؤال التاسع عشر المتضمن (يترتب على استخدام المحاسبة الإلكترونية والسحابية قيام مراقب الحسابات بالتأكد من المرور غير الشرعي للموظفين غير المخولين) قد حققت المرتبة الثانية عشرة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.121 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.798 وبانحراف معياري 0.585 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه ينبغي ان يترتب على استعمال المحاسبة الإلكترونية والسحابية ان يقوم مراقب الحسابات بالتأكد من المرور او الدخول الإلكتروني غير الشرعي للموظفين غير المخولين قانونا بذلك من قبل الشركة.

- الفقرة المتمثلة بالسؤال السابع عشر المتضمن (يقوم مراقب الحسابات بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بهدف تقييم إجراءات التدقيق المخطط لها في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية والسحابية) قد حققت المرتبة الثالثة عشر من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.122 والتي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.791 وبانحراف معياري 0.582 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه ينبغي ان يقوم مراقب الحسابات بتحديد مخاطر الأخطاء المادية لغرض الوصول الى تقييم إجراءات التدقيق المخطط لها في ظل استعمال النظم المحاسبية الإلكترونية والسحابية.

- الفقرة المتمثلة بالسؤال الثالث عشر المتضمن (يجب على مراقب الحسابات التعرف على طبيعة الوحدة والقطاع الذي تنتمي إليه) قد حققت المرتبة الرابعة عشرة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.122 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.785 وبانحراف معياري 0.585 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه يجب على مراقب الحسابات ان يحصل على الفهم والمعرفة الكافية لطبيعة عمل الوحدة الاقتصادية والقطاع الذي تنتمي اليه.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال الثاني عشر المتضمن (تؤدي مخاطر المحاسبة الالكترونية والسحابية الى تضليل (إيجابي، سلبي) في تقرير مراقب الحسابات) قد حققت المرتبة الخامسة عشرة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.123 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.779 وبانحراف معياري 0.588 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان مخاطر المحاسبة الالكترونية والسحابية يمكن ان تؤدي الى تضليل (إيجابي، سلبي) في تقرير مراقب الحسابات.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال الثالث والعشرين المتضمن (يترتب على استخدام المحاسبة الالكترونية والسحابية قيام مراقب الحسابات بالتأكد من عمليات تسجيل المعلومات بصورة خاطئة يؤدي الى عدم دقة عملية تدقيق القوائم المالية) قد حققت المرتبة السادسة عشر من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.124 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.791 وبانحراف معياري 0.593 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان يترتب على استعمال المحاسبة الالكترونية والسحابية ضرورة قيام مراقب الحسابات بالتأكد من عمليات التسجيل الخاطيء للمعلومات لان ذلك يؤدي الى عدم الدقة في عملية تدقيق القوائم المالية.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال التاسع المتضمن (ان استخدام المحاسبة الالكترونية والسحابية في الوحدات يساعد مراقبي الحسابات من ابداء الرأي بالبيانات المالية ضمن التوقيعات المحددة) قد حققت المرتبة السابعة عشرة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.125 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.767 وبانحراف معياري 0.594 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون ان استخدام المحاسبة الالكترونية والسحابية في الوحدات الاقتصادية يمكن ان يساعد مراقبي الحسابات من ابداء الرأي بالبيانات المالية ضمن التوقيعات المحددة.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال الثاني المتضمن (تنظيم دورات في التدقيق الالكتروني داخل مكاتب التدقيق يسهم في رفع جودة أداء مراقبي الحسابات) قد حققت المرتبة الثامنة عشرة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.125 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.779 وبانحراف معياري 0.599 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه يمكن رفع جودة أداء مراقبي الحسابات من خلال تنظيم دورات في التدقيق الالكتروني داخل مكاتب التدقيق.

- الفقرة المتمثلة بالسؤال الثالث المتضمن (يحرص مكتب التدقيق على توظيف مدققين ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية في المحاسبة الالكترونية والسحابية للحصول على أدلة الكترونية يمكن الاعتماد عليها) قد حققت المرتبة التاسعة عشرة من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.129 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.767 وبانحراف معياري 0.614 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه ينبغي على مكتب التدقيق ان يحرص على توظيف المدققين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية في مجال المحاسبة الالكترونية والسحابية لغرض الحصول على أدلة الكترونية يمكن الاعتماد عليها.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال الرابع المتضمن (يتم اتباع إجراءات خاصة لمراقبة استمرارية التأهيل المهني لمراقبي الحسابات في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية يعزز من أدائهم المهني) قد حققت المرتبة العشرين من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.130 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.742 وبانحراف معياري 0.615 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه ينبغي ان يتم اتباع إجراءات خاصة لغرض مراقبة استمرارية التأهيل المهني لمراقبي الحسابات في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية لان ذلك يسهم في التعزيز من أداءهم المهني.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال الثاني والعشرين المتضمن (يترتب على استخدام المحاسبة الالكترونية والسحابية قيام مراقب الحسابات بالتأكد من وجود خطر الزلازل والفيضانات للبيانات) قد حققت المرتبة الحادية والعشرين من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.142 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.755 وبانحراف معياري 0.677 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه ينبغي ان يترتب على استخدام المحاسبة الالكترونية والسحابية ان يقوم مراقب الحسابات بالتأكد من وجود خطر الزلازل والفيضانات للبيانات.
- الفقرة المتمثلة بالسؤال الحادي والعشرين المتضمن (يترتب على استخدام المحاسبة الالكترونية والسحابية قيام مراقب الحسابات بالتأكد من وجود خطر الحريق الكهربائي للبيانات) قد حققت المرتبة الثانية والعشرين من الأهمية في هذا البعد بمعامل اختلاف بلغ 0.147 التي تعكس درجة الاتفاق في اجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار 4.761 وبانحراف معياري 0.701 وهذا يدل على ان الافراد عينة الاستبيان يرون انه ينبغي ان يترتب على استخدام المحاسبة الالكترونية والسحابية ان يقوم مراقب الحسابات بالتأكد من وجود خطر الحريق الكهربائي للبيانات.

## المبحث الثالث

## اختبار الفرضيات

قبل الشروع باختبار فرضيات البحث قامت الباحثة بالتأكد من بيانات تتبع التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار One-Sample Kolmogorov-Smirnov لأن ذلك يحدد نوع الاختبارات الواجب إجراؤها وباستعمال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS كانت النتائج كالآتي:-

## جدول (3-15)

## اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات البحث

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test			
		مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الإلكترونية والسحابية	تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الإلكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي
N		163	163
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	4.7912	4.7794
	Std. Deviation	.46010	.50299
Most Extreme Differences	Absolute	.045	.042
	Positive	.038	.032
	Negative	-.045	-.042
Kolmogorov-Smirnov Z		.570	.532
Asymp. Sig. (2-tailed)		.901	.939
a. Test distribution is Normal.			
b. Calculated from data.			

تشير النتائج في الجدول اعلاه إلى أن معنوية (Sig) جميع المتغيرات هي أكبر من 0.05 هذا يعني انها تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي فإنه من المناسب إجراء الاختبارات الإحصائية المعلمية للتحقق من صحة الفرضيات الموضوعية.  
الفرضية الأولى: - هناك ارتفاع في مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الإلكترونية والسحابية

سيتم اختبار هذه الفرضية باستخدام التحليل الإحصائي one sample T-test وتقوم فكرة هذا الاختبار على اكتشاف مدى وجود اختلاف معنوي لمتوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة عن قيمة ثابتة constant, فضلا عن امكانية تقدير مدة الثقة لمتوسط المجتمع، وسيتم اعتماد الوسط الحسابي الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي والبالغ 3 درجات كقيمة اختبارية Test Value لإجراء تحليل T- test، وسيتم استخدام متوسط إجابات افراد العينة للمحور الأول من الاستبيان، وبالإستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS كانت النتائج كالآتي:-

## جدول (16-3)

## نتائج اختبار الفرضية الأولى

One-Sample Statistics						
مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية	n	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean		
	163	4.7912	.46010	.03604		
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
	49.704	162	.000	1.79123	1.7201	1.8624

يبين الجدول اعلاه ان قيمة T المحسوبة بلغت 49.704 وهي اكبر بكثير من قيمتها الجدولية عند درجة حرية 162 (n-1) والبالغة 1.598, وان متوسط الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error Mean بلغ 0.03604 وهو قيمة منخفضة جدا وكما قل هذا النوع من الخطأ كان ذلك افضل, ويبين الجدول ايضا ان مستوى معنوية الاختبار (Sig. (2-tailed) كانت عالية جدا وبلغت 0.00 وهي اقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا يعني ان بيانات العينة وفرت دليلا مقنعا على قبول فرضية البحث وهذا يعني ايضا أن هناك ارتفاعا في مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية.

الفرضية الثانية:- " هناك تباين ذو دلالة إحصائية بين مدققي ديوان الرقابة المالية وشركات ومكاتب التدقيق الخاصة حول تقييم مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية".

وان الغرض من هذه الفرضية هو اختبار: هل هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات مدققي ديوان الرقابة المالية وبين مدققي شركات ومكاتب التدقيق الخاصة حول تقييم مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية، او بمعنى اخر: هل هناك تأثير لاختلاف مدققي ديوان الرقابة المالية عن مدققي شركات ومكاتب التدقيق الخارجي في تقييم مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية، ولغرض اختبار هذه الفرضية سيم استعمال اختبار T للعينات المستقلة Independent Samples Test لان لدينا عينتين مستقلتين عن بعضهما البعض وهما مدققو ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومدققو مكاتب وشركات التدقيق الخارجي، وبلاستعانة ببرنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS كانت النتائج كالآتي:-

## جدول (17-3)

## احصائيات المجموعات لعينة الفرضية الثانية

Group Statistics					
	Factor	n	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تقييم مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية	مدققي ديوان الرقابة المالية	72	4.9955	.03479	.00410
	مدققي مكاتب وشركات التدقيق الخاصة	53	4.6296	.56595	.05933

يلاحظ من الجدول أعلاه ان الوسط الحسابي لتقييم مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة لعينة مدققي ديوان الرقابة المالية قد بلغ 4.9955 وهو اعلى من الوسط الحسابي لمدققي مكاتب وشركات التدقيق الخاصة والبالغ 4.6296 وهذا يعني ان تقييم عينة مدققي الديوان لمخاطر غياب التوثيق اعلى من تقييم مدققي الشركات والمكاتب الخاصة، وان الانحراف المعياري لعينة مدققي الديوان قد بلغ 0.03479 وهو اقل بكثير من الانحراف المعياري لعينة مدققي شركات ومكاتب التدقيق الخارجي والبالغ 0.56595 وهذا يعني ان إجابات العينة الأولى (مدققي الديوان) كانت اكثر تقاربا في الآراء المتعلقة ب تقييم مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية مقارنة بالعينة الثانية (مدققي الشركات والمكاتب الخاصة).

## جدول (18-3)

## نتائج اختبار الفرضية الثانية

Independent Samples Test									
	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
Equal variances assumed	142.494	.000	5.474	161	.000	.36590	.06684	.23390	.49790
Equal variances not assumed			6.153	90.859	.000	.36590	.05947	.24777	.48403



يبين الجدول اعلاه ان قيمة T المحسوبة بلغت 5.474 وهي اكبر بكثير من قيمتها الجدولية عند درجة حرية 161 (n-1) والبالغة 1.982، وبين الجدول ايضا ان مستوى معنوية الاختبار Sig. (2-tailed) كانت عالية جدا وبلغت 0.00 وهي اقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا يعني ان بيانات العينة وفرت دليلا مقنعا على قبول فرضية البحث وهذا يعني أيضا أن هناك تباينا ذا دلالة إحصائية بين مدقي ديوان الرقابة المالية وشركات ومكاتب التدقيق الخاصة حول تقييم مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية.

**الفرضية الثالثة: - هناك تأثير ذو دلالة احصائية لمخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي.**

وسيتم اختبار هذه الفرضية باستخدام التحليل الاحصائي one sample T-test وسيتم استخدام متوسط إجابات افراد العينة للمحور الثاني من الاستبيان، وبلاستعانة ببرنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS كانت النتائج كالاتي:-

### جدول (3-19)

#### نتائج اختبار الفرضية الثالثة

One-Sample Statistics						
هناك تأثير ذو دلالة احصائية لمخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي.	n	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean		
	163	4.779	.50299	.03940		
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Differenc e	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
	45.166	162	.000	1.77941	1.7016	1.8572

يبين الجدول اعلاه ان قيمة T المحسوبة بلغت 45.166 وهي اكبر بكثير من قيمتها الجدولية عند درجة حرية 162 (n-1) والبالغة 1.598، وان متوسط الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error Mean بلغ 0.03940 وهو قيمة منخفضة جدا وكلما قل هذا النوع من الخطأ كان ذلك افضل، وبين الجدول ايضا ان مستوى معنوية الاختبار Sig. (2-tailed) كانت عالية جدا وبلغت 0.00 وهي اقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا يعني ان بيانات العينة وفرت دليلا مقنعا على قبول فرضية البحث وهذا يعني أيضا أن هناك تأثير ذو دلالة احصائية لمخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي.

الفرضية الرابعة: - " هناك تباين ذو دلالة إحصائية بين مدققي ديوان الرقابة المالية وشركات ومكاتب التدقيق الخاصة حول تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي

ان الغرض من هذه الفرضية هو اختبار هل هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات مدققي ديوان الرقابة المالية وبين مدققي شركات ومكاتب التدقيق الخاصة حول تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي ، او بمعنى اخر هل هناك تأثير لاختلاف مدققي ديوان الرقابة المالية عن مدققي شركات ومكاتب التدقيق الخارجي في تقييم تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي ، ولغرض اختبار هذه الفرضية سيتم استعمال اختبار T للعينات المستقلة Independent Samples Test لان لدينا عينتين مستقلتين عن بعضهما البعض وهما مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومدققي مكاتب وشركات التدقيق الخارجي وبالاستعانة ببرنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS كانت النتائج كالآتي:-

### جدول (3-20)

#### احصائيات المجموعات لعينة الفرضية الرابعة

Group Statistics					
	Factor	n	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي	مدققو ديوان الرقابة المالية	72	4.9807	.13630	.01606
	مدققو مكاتب وشركات التدقيق الخاصة	53	4.6202	.61862	.06485

يلاحظ من الجدول أعلاه ان الوسط الحسابي لتأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي لعينة مدققي ديوان الرقابة المالية قد بلغ 4.9807 وهو اعلى من الوسط الحسابي لمدققي مكاتب وشركات التدقيق الخاصة والبالغ 4.6202 وهذا يعني ان تقييم عينة مدققي الديوان لتأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي اعلى من تقييم مدققي الشركات والمكاتب الخاصة ، وان الانحراف المعياري لعينة مدققي الديوان قد بلغ 0.13630 وهو اقل بكثير من الانحراف المعياري لعينة مدققي شركات ومكاتب التدقيق الخارجي والبالغ 0.61862 وهذا يعني

ان إجابات العينة الأولى (مدققي الديوان) كانت اكثر تقارب في الآراء المتعلقة بتأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في أداء المدقق مقارنة بالعينة الثانية (مدققي شركات والمكاتب الخاصة).

### جدول (21-3)

#### نتائج اختبار الفرضية الرابعة

Independent Samples Test									
	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
Equal variances assumed	101.453	.000	4.850	161	.000	.36051	.07434	.21372	.50731
Equal variances not assumed			5.396	100.902	.000	.36051	.06681	.22798	.49305

يبين الجدول اعلاه ان قيمة T المحسوبة بلغت 4.850 وهي اكبر بكثير من قيمتها الجدولية عند درجة حرية 161 (n-1) والبالغة 1.982, وبين الجدول ايضا ان مستوى معنوية الاختبار Sig. (2-tailed) كانت عالية جدا وبلغت 0.00 وهي اقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا يعني ان بيانات العينة وفرت دليلا مقنعا على قبول فرضية البحث وهذا يعني ايضا أن هناك تباينا ذا دلالة إحصائية بين مدققي ديوان الرقابة المالية وشركات ومكاتب التدقيق الخاصة حول تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي

## الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول: الاستنتاجات

المبحث الثاني: التوصيات

## المبحث الاول

## الاستنتاجات Conclusions

من خلال ما أسفر عنه البحث في جانبه النظري والتطبيقي أمكن تحديد اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الباحثة وهي كالآتي:

1. مفهوم واهداف عملية التدقيق بصورة عامة في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية تختلف عن المفهوم والاهداف في ظل النظام التقليدي اليدوي من حيث الإجراءات التفصيلية.
2. أثر استخدام الحاسوب في شكل وطبيعة المجموعة المستندية وأدى استعمال الحاسوب الى الدقة في الأداء وتحقيق السرعة في اعداد التقارير وعرضها بشكل أفضل مما هي عليه في النظام التقليدي.
3. لقد مكن وجود تكنولوجيا المعلومات المدقق من تعزيز ادلته بأدلة أكثر تفصيلا ودقة في شكل أقراص مرنة ومضغوطة وكذلك على شكل أدلة مطبوعة.
4. ان المدقق اثناء عملية التدقيق يتأكد من سلامة البرامج الالكترونية المستخدمة في الشركات ولديه القدرة على التعامل مع تكنولوجيا المعلومات.
5. ان استعمال مكاتب التدقيق برامج معينة في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية يرفع من جودة التدقيق.
6. ان تنظيم الدورات الخاصة في مجال المحاسبة الالكترونية والسحابية للمدققين الخارجيين يرفع من جودة أداء المدققين وبالتالي تقلل المخاطر المتوقعة في عملهم.
7. ان المحاسبة الالكترونية والسحابية تقلل من الأخطاء مثل (أخطاء الكتابة او عمليات النقل) لان تلك العمليات تتم بشكل تلقائي قياسا مع المحاسبة التقليدية.
8. تعمل المحاسبة الالكترونية والسحابية على الحفاظ على امن البيانات بشكل أكبر من المحاسبة التقليدية، ذلك لان البيانات تكون محفوظة على السحابة وليست على أجهزة مادية.
9. ان التقارير المالية التي توفرها المحاسبة الالكترونية والسحابية تكون دقيقة ويمكن الرجوع اليها بشكل أسرع ولهذا فأنها تكون مفيدة لعمليات اتخاذ القرارات الرشيدة لأنها موجودة عند الطلب ومن السهولة تزويد متخذ القرار بها في كل المراحل.
10. لكي تكون الأدلة الالكترونية سليمة وكافية وملائمة في الشركات التي تستخدم المحاسبة الالكترونية والسحابية بشكل كامل في اعمالها المحاسبية توجب ان يكون التدقيق حول ومن خلال وبواسطة الحاسوب معاً.
11. ان التعامل الفعلي مع المحاسبة الالكترونية والسحابية يحتاج الى المزيد من الاهتمام بالضوابط الداخلية وتعتبر الرقابة الداخلية من الأمور المهمة سواء بالتدقيق في بيئة مستنديه(ورقية) ام في بيئة الكترونية.
12. ان استخدام أدلة الاثبات الالكترونية يؤدي الى تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال الإفادة من المزايا التي تقدمها المحاسبة الالكترونية والسحابية في عملية

التدقيق والمساهمة في تطوير وتقديم مهنة التدقيق ومواكبتها للتطورات التكنولوجية المتعلقة بالمهنة.  
13. هناك تأثير لكفاءة نظام المحاسبة الالكترونية والسحابية على جودة التدقيق الخارجي في ظل البيئة المحيطة اما بالمدقق او بالوحدات محل التدقيق.

## المبحث الثاني

## التوصيات Recommendations

في ضوء الاستنتاجات التي توصلت إليها الباحثة في المبحث السابق فإنها توصي بالآتي:

- 1) ضرورة استخدام برامج تدقيق الكترونية حديثة عند تدقيق النظم المحاسبية الالكترونية والسحابية لان لها تأثيرا في زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وذلك من خلال تخفيف الجهد والوقت المبذول وبالتالي تخفيف كلفة عملية التدقيق.
- 2) ضرورة القيام بأعداد دورات تدريبية متخصصة، من اجل تأهيل المدقق الخارجي ليصبح قادرا على القيام بمهام التدقيق في ظل المحاسبة الالكترونية.
- 3) ضرورة تضمين قانون الاثبات العراقي رقم 107 لسنة 1979 المعدل وقانون المرافعات المدنية رقم 83 لسنة 1969 المعدل او معيار مهني يعطي الحجية القانونية لأدلة الاثبات الالكترونية، من خلال تحديد مفهومها او نوعها او كيفية الاحتفاظ بها واعتمادها من قبل المدقق الخارجي.
- 4) ضرورة التأكد من أدلة الاثبات الالكترونية الصالحة لإصدار الحكم وبالتالي لكي تسهم في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق من خلال توفير الخصائص الجيدة لأدلة الاثبات.
- 5) ضرورة اصدار معيار مهني يلزم المدقق الخارجي بالاعتماد على مدخل الخطر لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وذلك لحماية مستعمل القوائم المالية من خلال معرفته بحجم الخطأ المسموح به وقدرة مدقق الحسابات على اكتشاف الأخطاء الجوهرية وبارتفاعها خاصة في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية.
- 6) العمل على تبني نظام كامل للمحاسبة الالكترونية والسحابية يعمل على جمع كافة الظروف المتعلقة بالنظم الالكترونية للتدقيق في ظل احترام محددات وضوابط مهنة التدقيق.
- 7) العمل على برامج التدقيق الالكترونية لأنها تعد أداة مهمة لاكتشاف الأخطاء والتحريرات في المعلومات المالية ومن ثم تعمل على تحسين الأداء المهني وضرورة اتباع خطة تدقيق جيدة للوصول الى النتائج المرجوة.
- 8) ضرورة بتوفير الدعم الفني للمدققين في مكاتب التدقيق للمحافظة على كفاءتهم المهنية، وذلك يرفع من مستوى جودة التدقيق.
- 9) مراعاة توافق التطبيقات المحاسبية على الانترنت مع شروط الخصوصية وسلامة المعالجة وحماية خصوصية العملاء والامن في حفظ معلومات وبيانات الوحدات.
- 10) الاستفادة من الخبرات في مجال التدقيق في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية الموجودة في الدول الأخرى لتوظيفها والإفادة منها للمدققين العراقيين.

- 1- محمد منصور عبدالله, شعلة أبو القاسم الابيض. (2020). "الصعوبات التي تواجه نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وأثرها على جودة الخدمات المصرفية بالمصارف التجارية العاملة بمدينة طرابلس" مجلة الجامعي ، العدد(29) ، طرابلس ، ليبيا .
- 2- ابتسام بنت سعيد الشهومية, و رقية بنت خلفان العبدلية. (2020). "متطلبات دخول المكتبات العمانية في عالم الثورة الصناعية الرابعة والتحديات التي تواجهها" المكتبة الرئيسية بجامعة السلطان قابوس أنموذجا، مجلة دراسات وتكنولوجيا المعلومات ، المجلد (2) العدد (8)، عمان ، الأردن.
- 3- أسماء ، علي السلامية, ماريا ، عبدالله المعمرية. (2020). "تحليل النتاج الفكري لمصطلح إنترنت الأشياء في قاعدة بياناتScopus" ، مجلة دراسات وتكنولوجيا المعلومات المجلد (2) العدد (1)، دمشق، سوريا.
- 4- أنيس ، كلينات محمد ، عمر ، بنية ، (2016)" مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية وأثرها على فاعلية التدقيق في الجزائر " ، مجلة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات ، جامعة باجي مختار ، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير ، العدد (40) الجزائر.
- 5- الموسوي ،حسين جليل محسن (2021). " اثر المحاسبة الالكترونية في ترشيد القرارات الإدارية" مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (64)، بغداد ، العراق.
- 6- الشويرف, عبد الله مفتاح, الجديد, مختار محمد. (2019). " نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ودورها في تحقيق ريادة الأعمال"، مستودع الأصول الرقمية لمخلصات المؤتمرات والندوات جامعة مصراتة، العدد(7)، ليبيا.
- 7- الطائي ، بشرى مهدي صالح ، ومحمد ، إيمان شاكر .(2017) "متطلبات الرقابة المصرفية الداخلية وأثرها في تطوير نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية"- بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة - ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، المجلد (12)، العدد(40)، بغداد العراق.
- 8- عبد الله بن عوض القرني، م.، و متعب. (2019). فاعلية برنامج قائم على تطبيقات الحوسبة السحابية في تنمية مهارات قواعد البيانات وعلاقتها بالدافعية للإنجاز لدى طلاب المرحلة الثانوية. مجلة كلية التربية (أسيوط)، المجلد(35)، العدد (9.2) ، مصر.
- 9- فودة ، شوقي السيد واخرون (2019) ، " أثر كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية على تحسين تقييم الأداء في البنوك التجارية مع دراسة ميدانية " ، مجلة التجارة المعاصرة ، جامعة كفر الشيخ ، كلية التجارة، العدد (6)، مصر.
- 10- موري سفيان. (2021). "مدى التزام الشركات التجارية لمعايير الوقاية من الفساد"-دراسة مقارنة- مجلة مركز سيادة القانون ومكافحة الفساد ، العدد (1)، ليبيا.
- 11- الهادي محمد. (2021). " تطوير إطار عمل نموذج حوكمة الذكاء الاصطناعي". مجلة الجمعية المصرية لنظم المعلومات وتكنولوجيا الحاسوبات، المجلد(25) العدد(25)، مصر.



- 12- المنوفي، رويدا السيد علي. (2021). "المراجعة عن بعد في ظل وسيط الحوسبة السحابية ومدى إيجابيتها لمستخدميها والمستفيدين من تقاريرها". مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد (2) العدد (22)، مصر.
- 13- السامرائي، عمار عصام، الشريدة، نادية عبد الجبار. (2020) "دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجته من وجه نظر مدققي الحسابات"-دراسة ميدانية في شركات تدقيق الحسابات في مملكة البحرين، المجلة العالمية للاقتصاد والاعمال، المجلد ( 2519 ) العدد (9293)،البحرين.
- 14- حسين، سارة محمود، احمد، نضال رؤوف. (2020). "التدقيق والفحص الضريبي لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية"- انموذج مقترح بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب". مجلة دراسات محاسبية ومالية؛ المجلد (16) العدد(54) بغداد، العراق.

### ثانياً: الرسائل والاطاريح

- 1- پهيمان ابراهيم احمد. (2020). "العوامل المؤثرة على توجه الشركات لاعتماد على المحاسبة السحابية". رسالة ماجستير منشورة في مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع، العدد ( 54 )، إقليم كردستان، العراق.
- 2- تماضر أحمد بابكر محمد. (2021). "دور التدقيق الداخلية في تقييم أنظمة المحاسبة الالكترونية"-دراسة ميدانية على المصارف العاملة بمدينة ودمدني -أطروحة دكتوراه، أطروحة منشورة في مجلة مستودع جامعة القران الكريم وتأسيس العلوم الرقمي، العدد ( 1256 )، السودان.
- 3- جبريل، أحمد إبراهيم. (2015) " اثر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في أداء التدقيق "، رسالة ماجستير منشورة في مستودع SUST، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، العدد(11338)، السودان .
- 4- جنقر، أسامة عياد، ضو، و مرعي علي. (2021). "واقع المهارات الفردية والبرمجيات التقنية لتطبيق المحاسبة الالكترونية"-دراسة ميدانية على المصارف التجارية بمدينة ترهونة- رسالة ماجستير غير منشورة، ليبيا.
- 5- دليل. لخضر حمينة سفيان.(2021)،"دور أدلة الثبات الالكترونية في فاعلية التدقيق"-دراسة حالة شركة ALGAL - رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بو ضيف بالمسيلة، الجزائر.
- 6- الشمري. علي اياد علي.(2020)"ابعد مساهمة الإفصاح المالي لبيئة نظم المعلومات المحاسبية وانعكاسها على أداء مراقب الحسابات"-دراسة تحليلية-رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة كربلاء، العراق.
- 7- الكايخ، فيصل الطاهر. (2019). " أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في تحسين أداء العاملين - دراسة ميدانية على مصرف شمال أفريقيا - طرابلس، مجلة كلية التربية، جامعة الزاوية، كلية الاقتصاد، العدد(20)، طرابلس.
- 8- نجيب، دريدي، رزق الله، جروني، اسماعيل، زين. (2019). "واقع وآفاق نظام المعلومات المحاسبية الالكترونية في الجزائر"رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر

- 9- معاش. محسن مرتضى عبد الرسول، (2020). "توظيف المحاسبة السحابية في إدارة البيانات وانعكاسها على عملية اتخاذ القرارات" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة كربلاء، العراق.
- 10- المين، علون محمد، (2016) دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة / ديوان الترقية والتسيير العقاري " ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير ، الجزائر.

## Foreign sources

### **First: Accounting legislation and standards**

- 1- Financial Reporting Council (FRC), 2013, "International Standard on Auditing (UK and Ireland) 700– The Independent Auditor's Report on Financial Statements", Standard. International Auditing and Assurance Standards Board (IASB), 2015b, "Final Pronouncements – Reporting on Audited Financial Statements - New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments.", International Standards on Auditing™ (ISAs™).
- 2- International Auditing and Assurance Standards Board (IASB), 2015c, "Final Pronouncements – The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information and Related Conforming Amendments", International Standard on Auditing™ (ISA™) 720 (Revised).
- 3- International Auditing and Assurance Standards Board (IASB), 2016, "The New Auditor's Report: A Comparison between the ISAs and the US PCAOB Reproposal".
- 4- PricewaterhouseCoopers (PwC), 2017, "Delivering the Value of the Audit - New Insightful Audit Reports".
- 5- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2017, "The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards", Release No. 1.

**Second: periodicals,Articles**

- 1- Abid, A., Shaique, M., & Anwar ul Haq, M. (2018). Do big four auditors always provide higher audit quality? Evidence from Pakistan. *International Journal of Financial Studies*, Vol.2, No.6,Pp58.
- 2- Agbo, E.I., & Nwadiakor, E.O. (2020). E-Commerce and Tax Revenue. *Noble International Journal of Economics and Financial Research*, Vol. 5, No.8,Pp80-91
- 3- Alathamneh, M. (2020). The impact of accounting information systems reliability on enhancing the requirements of planning process at Jordanian commercial banks. *Management Science Letters*, Vol. 10, No.5,Pp 43-50.
- 4- Al-Fatlawi, Q. A., Al Farttoosi, D. S., & Almagtome, A. H. (2021). Accounting information security and it governance under cobit 5 framework: A case study. *Webology*, 18(Special Issue on Information Retrieval and Web Search) Vol. 1, No.89,Pp 29-35.
- 5- Ali, Khalid, S., Mohaisen, Hussein, A. & Hameed, Ayad, A.,(2019) "Joint Audit and the Financial Reporting Quality: Empirical Study on Iraqi Voluntary Joint Audits", *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, Vol. 7, No. 2, Pp: 43-59.
- 6- ALMAHARMEH, M. I., SHEHADEH, A. A., ISKANDRANI, M., & SALEH, M. H. (2021). Audit Quality and Stock Price Synchronicity: Evidence from Emerging Stock Markets. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, Vol. 8, No.3,Pp33-43.
- 7- Al-Maqtari, Moaz Taher .(2018). the importance of the professional specialization of the auditor The review: A field study in the Republic of Yemen, Syria, Damascus University *Journal of Economic Sciences And Law*, Vol. 94, No.2, pp. 22-48.
- 8- Al-mulla, M., & Bradbury, M. E. (2018). Auditor, client and investor consequences of the enhanced auditor's report. *International Journal of Auditing* Vol. 14, No.622,Pp11-19.
- 9- Al-Najjar, F.J., al-Najjar, N.J. & al-Zaabi, M.R. (2020). *Methods of Scientific Research and an Applied Perspective*, (Dar Al-Hamed for Publishing & Distribution, Amman, Jordan, Vol. 1, No.9 ,Pp 49-50.

- 10- Al-Sayyed, S., Al-Aroud, S., & Zayed, L. (2021). The effect of artificial intelligence technologies on audit evidence. *Accounting*, Vol. 7, No.1,Pp 81-88.
- 11- Al-Shaer, H. (2020). Sustainability reporting quality and post-audit financial reporting quality: Empirical evidence from the UK. *Business Strategy and the Environment*, Vol. 29, No.6,Pp 55-73.
- 12- Altawalbeh, M., & Alhajaya, M. (2019). The investors reaction to the disclosure of key audit matters: empirical evidence from Jordan. *International Business Research*, Vol. 12, No.3,Pp50-57.
- 13- Arundel, A., Bloch, C., and Ferguson, B. ( 2019). Advancing innovation in the public sector: Aligning innovation measurement with policy goals. *Res. Policy*, Vol. 1, No.7,Pp 48, 87–98.
- 14- Atanassova, A. (2018). Accounting problems in e-commerce. *Ekonomiczne Problemy Usług*, Vol. 131, No.1/12,Pp 19-30.
- 15- Baalouch, F., Ayadi, S. D., & Hussainey, K. (2019). A study of the determinants of environmental disclosure quality: evidence from French listed companies. *Journal of Management and Governance*, Vol. 23, No.4,Pp39-71.
- 16- Barati, A., Khalaf, W. S., Jarullah, O. F., Atiyah, S. H., & Atiyah, S. H. (2022). THE EFFECT OF USING INTERNAL CONTROL UNDER THE ELECTRONIC OPERATING SYSTEM. *World Bulletin of Management and Law*, Vol. 1, No.7,Pp80-91.
- 17- Baratov, D. (2021). Functional features of the automated accounting and control system of signalling, centralization and blocking devices. In *E3S Web of Conferences EDP Sciences* Vol. 242, No.63,Pp 6-16.
- 18- Barr-Pulliam, D., Brown-Liburd, H. L., & Sanderson, K. A. (2022). The effects of the internal control opinion and use of audit data analytics on perceptions of audit quality, assurance, and auditor negligence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 41, No.1.Pp25-48.
- 19- BENS Aid, A., ABDERRAHIM, N., & MAKHLOOF, A. (2018). The future of accounting information systems in light of cloud computing technology: The future of accounting information

- systems under cloud computing technology. JOURNAL OF AL MAYADINE AL IKTISSADIA, Vol. 1, No.63, Pp7-20.
- 20- Bergström J., van Winsen R., and Henriqson E. ( 2017). On the rationale of resilience in the domain of safety: A literature review Reliability Engineering and System Safety, Vol. 1, No.141,pp. 31-41.
- 21- Brasel, K. R., Hatfield, R. C., Nickell, E. B., & Parsons, L. M. (2019). The effect of fraud risk assessment frequency and fraud inquiry timing on auditors' skeptical judgments and actions. Accounting Horizons, Vol. 33, No.1Pp1-15.
- 22- Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. Journal of Contemporary Accounting & Economics, Vol. 15, No.1,Pp 1-19.
- 23- Chatterjee, B., Tooley, S., Fatseas, V., Brown, A., 2017, "An Analysis of the Qualitative Characteristics of Management Commentary Reporting by New Zealand Companies, AAFBJ", Vol. 5, No. 4.pp4
- 24- Christensen, B. E., Eilifsen, A., Glover, S. M., & Messier Jr, W. F. (2020). The effect of audit materiality disclosures on investors' decision making. Accounting, Organizations and Society, Vol. 82, No. 101168.Pp15-33
- 25- Chudasama, D. M., Sharma, L. K., & Sharma, N. S. P. (2019). A comparative study of information systems auditing in Indian context. facilities Vol. 1, No.6, Pp 1-7.
- 26- Chukwuemeka, I. (2019). Problems and prospects of auditing in a computerised accounting system. Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences, Vol. 10, No.6, Pp94-99.
- 27- Colquhoun H, Michie S, Sales A, Ivers N, Grimshaw JM, Carroll K.(2017).Reporting and design elements of audit and feedback interventions: a secondary review. BMJ Qual Saf., Vol. 26, No.10,Pp54–60.
- 28- Damanik, D. N. (2020). Taxation Policy on E-Commerce Transactions. In Proceedings of the International Seminar, Vol. 1, No.1,Pp20-24.

- 29- de Beer W, DeWitt B, Schofield J, Clark H, and Gibbons V. (2018). An audit of risk assessments for suicide and attempted suicide in ED: a retrospective review of quality. N Z Med J. Vol. 131, No.633,Pp14-21.
- 30- De Fuentes, C., & Porcuna, R. (2019). Predicting audit failure: Evidence from auditing enforcement releases. Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. 48, No. 3 ,Pp 27-30.
- 31- El-dalabeeh, A. E. R. K. (2019). The impact of accounting information systems development on improving e-commerce in the jordanian public shareholding industrial companies. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol. 23, No.2.Pp 1-11.
- 32- El-Said, H. M. (2017). Investigating Impact of Egyptian Macro-economic Changes on Auditors' Assessments of Audit Risk: An Empirical Study. International Conference on business sciences:Roadmaps for Sustainable Businesses, Cairo: Cairo University.
- 33- Franklin, M., & Ojekudo, N. A. (2021). Cloud Computing: Review of Architecture, Security Risks, Threats and Countermeasures.
- 34- Frey, C., Osborne,M. ( 2017). The future of employment: How susceptible are jobs to computerization? Technol. Forecast Soc. Chang., Vol. 1, No.63,Pp 54–80.
- 35- Garcia M., Alejandro K., Sáenz A. & Sánchez H., 2017, " Does an IFRS adoption increase value relevance and earnings timeliness in Latin America?", Emerging Markets Review, Vol. 30,No.7, PP. 55-68.
- 36- Giovanni, N., Mina, N. P., Llanes, C. S., & Oreo, J. H. (2019). Electronic Accounting: Electronic Journal and Ledger with Decision Support System. In 2019 IEEE 11th International Conference on Humanoid, Nanotechnology, Information Technology, Communication and Control, Environment, and Management (HNICEM) Vol. 1, No.69,pp. 1-6.
- 37- Gold, A., Heilmann, M., Pott, C., & Rematzki, J. (2020). Do key audit matters impact financial reporting behavior?. International Journal of Auditing, Vol. 24, No.2,Pp 32-44.

- 38- Green, W. J., & Cheng, M. M. (2019). Materiality judgments in an integrated reporting setting: The effect of strategic relevance and strategy map. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, No.6 Pp73, 1-14.
- 39- Gude WT, Roos-Blom MJ, van der Veer SN, de Jonge E, Peek N, Dongelmans DA. ( 2017) . Electronic audit and feedback intervention with action implementation toolbox to improve pain management in intensive care: protocol for a laboratory experiment and cluster randomised trial. *Implement Sci*. Vol. 51, No.63,12:68.
- 40- Hashem,B.&Sujud,H.(2020). The Impact of using IT on the Quality of Auditing in Lebanon.*International Research Journal Of Finance and Economics*. Vol. 1, No.6.
- 41- Hedda M, Malin BA, Yan C, Fabbri D. (2018). Evaluating the Effectiveness of Auditing Rules for Electronic Health Record Systems. *AMIA Annu Symp Proc: Published 2018 Apr 16* Vol. 1, No.63.Pp66-75.
- 42- Hilorme, T., Shurpenkova, R., Kundrya-Vysotska, O., Sarakhman, O., and Lyzunova, O. (2019). Model of energy saving forecasting in entrepreneurship. *Journal of Entrepreneurship Education*, Vol. 22, No.1 Pp22-26.
- 43- Hosseiniakani, S. M., Inacio, H., & Mota, R. (2017). A review on audit quality factors. *International Journal of Academic Research in Accounting. Finance and Management Sciences*, Vol. 4, No.2,Pp 43-54.
- 44- hottoli, Mohammed Muneerali ,(2020). " Knowledge and use of accounting software: evidence from Oman", *Journal of Industry-University*, Vol. 1, No.63,Pp12-24.
- 45- Hovlid E, Teig IL, Halvorsen K, Frich JC. Inspecting teams' and organisations' .(2020). expectations regarding external inspections in health care: a qualitative study. *BMC Health Services Research*. Vol. 1, No.20,Pp1–12.
- 46- Hurst JR, Quint JK, Stone RA, Silove Y, Youde J, and Roberts CM. (2020). National clinical audit for hospitalised exacerbations of COPD. *ERJ Open Res*. Vol. 21, No. 3,Pp20.
- 47- Hut-Mossel L, Welker G, Ahaus K, Gans R. ( 2017). Understanding how and why audits work. protocol for a realist

- review of audit programmes to improve hospital care. *BMJ Open* Vol. 1, No.63, Pp19.
- 48- IDOGHO, A. M., & DANIEL, K. E. (2021). Effect of Audit Quality on Organizational Performance in Nigeria Vol. 1, No.4 Pp11-27.
- 49- Indriyani, S, & Hakim, L (2021) Pengaruh Pengalaman Audit, Skeptisme Profesional dan Time Pressure Terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud. *Jurnal Akuntansi Dan Governance*, Vol. 1, No.1, Pp 113-120.
- 50- Iriyadi, I. (2019). Prevention of Earnings Management through Audit Committee and Audit Quality in the Award-Winning and Non-Winning Companies. *Journal of Accounting Research, Organization and Economics* Vol. 2, No.2, Pp55-69.
- 51- Januszewski, A., Kujawski, J., & Buchalska-Sugajska, N. (2021). Benefits of and obstacles to RPA implementation in accounting firms. *Procedia Computer Science*, Vol. 1, No.63, Pp 192.
- 52- Jasim, Y.A & Raewf, M.B. (2020). Impact of the Information Technology on the Accounting System. *Cihan University-Erbil Journal Of Humanities and Social sciences*. Vol. 1, No.63, Pp50-57
- 53- Jeppesen, K. K. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*, Vol. 51, No.5, Pp11-18.
- 54- Joyce, Edward J., Libby, R., Sunder, S., 2017, "A Model for Evaluating the Impacts of Qualitative Characteristics on the Usefulness of Financial Reporting", *International Journal of Management, Accounting & Economics*, Vol. 2, No. 4, pp95.
- 55- Kaminski, Kathleen A., 2017, "Accounting Conceptual frameworks: a Comparison of FASB and IASB approaches", *International Journal of Business, Accounting, and Finance*, Vol. 5, No. 1, pp. 18-19.
- 56- Kampstra NA, Zipfel N, van der Nat Paul B, Westert GP, van der Wees Philip J, Groenewoud AS. (2018). Health outcomes measurement and organizational readiness support quality improvement: a systematic review. *BMC health services research.*, Vol. 1, No.18, Pp1–14.



- 57- Kanakriyah, R. (2020). Model to determine main factors, used to measure audit fees, *Acadey of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 24, No.2,pp1-13.
- 58- Kao, M.-F. Shiue, M.J., & Tseng, C.-H. (2021). Voluntary audit committees, auditor selection and audit quality: evidence from Taiwan. *Managerial Auditing Journal* Vol. 12, No.64,pp5
- 59- Kassem, R. (2019). Understanding financial reporting fraud in Egypt: evidence from the audit field. *Third world quarterly*, Vol. 40, No.11,Pp 96-115.
- 60- Kertarajasa, A. Y., Marwa, T., & Wahyudi, T. (2019). The effect of competence, experience, independence, due professional care, and auditor integrity on audit quality with auditor ethics as moderating variable Vol. 1, No.63,Pp5-21.
- 61- Khanom, T. (2017). Cloud accounting: a theoretical overview. *IOSR Journal of Business and Management*, Vol. 19, No.6,Pp38.
- 62- Khudhair, D., Al-Zubaidi, F., & Raji, A. (2019). The effect of board characteristics and audit committee characteristics on audit quality. *Management Science Letters*, Vol. 9, No.2,Pp71-82.
- 63- Kim-Gina, J. (2018). External verifiability of accounting information and intangible asset transactions. Available at SSRN,Vol,8 No,3186175 ,Pp11.
- 64- Knechel, W., Vanstraelen, A. & Zerni, M., 2016, "Does the Identity of Engagement Partners Matter? An Analysis of Audit Partner Reporting Decisions", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 32, No. 4, pp. 43-78.
- 65- Konewarakantha B., Ménard T., Rolo D., Barmaz Y., and Bowling R. (2020). Harnessing the power of quality assurance data: can we use statistical modeling for quality risk assessment of clinical trials? *Ther Innov Regul Sci*. Vol. 11, No.60 Pp35-36.
- 66- Kuraesin, A. D., Yadiati, W., Sueb, M., & Fitrijanti, T. (2019). The Effect of Management Support on the Quality of Accounting Information Systems and Its Impact on the Quality of Accounting Information (In Private Higher Education in Bandung City). *International Journal of Mechanical Engineering and Technology*, Vol. 1, No.10 ,Pp3.

- 67- Larasati, D. A., Ratri, M. C., Nasih, M., & Harymawan, I. (2019). Independent audit committee, risk management committee, and audit fees. *Cogent Business & Management*, Vol. 6, No.1.Pp18-23.
- 68- Lennox, C., Schmidt, J. & Thompson, A., 2017, "Is the Expanded Model of audit Reporting Informative to Investors? Evidence from the UK", Working Paper
- 69- Li, J. (2021). Application of Computer Software Development Technology in Accounting Audit Work. Paper presented at the Journal of PhysicN: Conference
- 70- Liao, L., Minutti-Meza, M., Zhang, Y., & Zou, Y. (2019). Consequences of the adoption of the expanded auditor's report: Evidence from Hong Kong. University of Miami Business School Research Paper, Vol. 1, No.63 .
- 71- Lim, C. Y., Lobo, G. J., Rao, P., & Yue, H. (2022). Financial capacity and the demand for audit quality. *Accounting and Business Research*, Vol. 52, No.1,Pp1-37.
- 72- Limb C, Fowler A, Gundogan B, Koshy K, and Agha R. (2017).How to conduct a clinical audit and quality improvement project. *Int J Surg Oncol (N Y)*; Vol. 2, No.6,Pp24.
- 73- Liu, X. (2018, May). Research on Audit Risk Issues in Accounting Information System. In 2018 International Conference on Advances in Social Sciences and Sustainable Development (ASSSD 2018) Vol. 1, No.6,Pp. 55-58
- 74- Loeb, S., Dynarski, L., McFarland, D., Morris, P., Reardon, S., and Reber, S. (2017). *Descriptive Analysis in Education: A Guide for Researchers*. Institute of Education Sciences (IES), U.S. Department of Education. Washington DC: National Center for Education Evaluation and Regional Assistance. Vol. 1, No.63,Pp56.
- 75- Lyubenko, A., Kundrya-Vysotska, O., Demko, I., & Vagner, I. (2021). Markers of expanding the information infrastructure accounting system in the system of modern business communications. *Herald of Economics*, Vol. 3, No.55,Pp25-36.
- 76- Ménard T, Barmaz Y, Koneswarakantha B, Bowling R, and Popko L. (2019). Enabling data-driven clinical quality assurance:

- predicting adverse event reporting in clinical trials using machine learning. *Drug Saf* ; Vol. 42, No.9,PP 45–53.
- 77- Meraghni, O., Bekkouche, L., & Demdoum, Z. (2021). Impact of Digital Transformation on Accounting Information Systems Evidence from Algerian Firms. *Economics and Business*, Vol. 35, No.1,Pp 49-64.
- 78- Mohammed, A. M. (2018). The impact of audit committee characteristics on firm performance: Evidence from Jordan. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 22, No.5, Pp1-7.
- 79- Niemi, L. & Sundgren, S., 2018, “Are Modified Audit Opinions Related to the Availability of Credit? Evidence from Finnish SMEs”,*European Accounting Review*, Vol. 21, No. 4, pp. 76-79.
- 80- Parker, L. D., Jacobs, K., & Schmitz, J. (2018). New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 1, No.63, Pp2-7.
- 81- Paul, L. R., & Sadath, L. (2019, December). Choosing the right accounting software for organised retail environment. In 2019 International Conference on Computational Intelligence and Knowledge Economy , Vol. 6, No.26, Pp 50-51
- 82- Polezharova, L.V., & Krasnobaeva, A.M. (2020). E-Commerce Taxation in Russia: Problems and Approaches. *Journal of Tax Reform*, Vol. 6, No.2, Pp 104-123.
- 83- Prewett KW, Prescott GL, and Phillips K .(2019). Blockchain adoption is inevitable— Barriers and risks remain. *J Corp Acct Fin.*;1–8.
- 84- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2011, “Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards Notice of Roundtable”, Release No. 2011-003.
- 85- Rashedi, E. (2018). Identifying Influencing Factors of Audit Risk Model: A Combined Fuzzy ANP-DEMATEL Approach. *The International Journal of Digital Accounting Research*, Vol. 1, No.18,Pp 69-117.

- 86- Rashid b. C, A, & Howardar, Information Technology (2021). Related party transactions and audit risk. Cogent Business & Management, Vol. 8, No.1.
- 87- Reid, L., Carcello, J., Li, C. & Neal, T., 2017, "Are Auditor and Audit Committee Report Changes Useful to Investors? Evidence from the United Kingdom", Working Paper.
- 88- Remenarić, B., Kenfelja, I., & Mijoč, I. (2018). Creative accounting-motives, techniques and possibilities of prevention. Ekonomski vjesnik, Vol. 31, No.1,Pp93-99.
- 89- Sardasht, M. S., & Rashedi, E. (2018). Identifying Influencing Factors of Audit Risk Model: A Combined Fuzzy ANP-DEMATEL Approach. The International Journal of Digital Accounting Research, Vol. 18, No.24,Pp69-117
- 90- Schäuble, J. (2019). The impact of external and internal corporate governance mechanisms on agency costs. Corporate Governance: The International Journal of Business in Society Vol. 1, No.60.pp 20-27
- 91- Sekaran, U., & Bougie, R., (2016). Research Methods for Business: A Skill Building Approach, (7thed). NY: John Wiley & Sons Inc, New York, Vol. 14, No.60 Pp 95-96
- 92- Shan, Y. G., Troshani, 1, & Tarca, A. (2019). Managerial ownership, audit firm size, and audit fees: Australian evidence, Journal of International Accounting. Auditing and Taxation, Vol. 10, No.8 pp35, 18-36.
- 93- Sigidov, Y. I., & Pershin, S. P. (2018).Economic Space United Accounting System??" The Conceptual Direction of Regional Economy's Development. In International Scientific Conference" Competitive, Sustainable and Secure Development of the Regional Economy: Response to Global Challenges" Atlantis Press Vol. 1, No.63. pp. 16-20.
- 94- Smith, K., 2017, "Tell Me More: A Content Analysis of Expanded Auditor Reporting in the United Kingdom", Working Paper.
- 95- Stanciu, M. A. (2021). Implications of adopting CLOUD accounting on the quality of information provided by the accounting model. Journal of Financial Studies, Vol. 10, No.6.

- 96- Super, S. O., & Shil, N. C. (2019). Effect of Audit Delay on the Financial Statements. *Sumerianz Journal of Economics and Finance*, Vol. 2, No.4, Pp 37-43.
- 97- Suryanto, R. , Indriyani, Y., & Sofyani, H. (2017) Determinan Kemampuan Auditor [7] dalam Mendeteksi Kecurangan, *Jurnal Akuntansi Dan Investasi*, Vol. 18, No.1, Pp102-118.
- 98- Tarasova, T., Usatenko, O., Makurin, A., Ivanenko, V., & Cherchata, A. (2020). Accounting and features of mathematical modeling of the system to forecast cryptocurrency exchange rate. *Accounting*, Vol. 16, No. 3, Pp 57-64.
- 99- Thottoli, M. M., & Thomas, K. V. (2020). Characteristics of information communication technology and audit practices: evidence from India. *VINE Journal of Information and Knowledge Management Systems* Vol. 1, No.63, Pp11-15.
- 100- Thu, P. A.. & Khanh, T. H. T. (2022). Determinants of Auditor Choice in Non-Financial Listed Firms on the Vietnamese Stock Market. *International Journal of Asia Business and Information Management (IJABIM)*, Vol. 13, No.2, Pp 1-17.
- 101- Vakilifard, h., nikoomaram, h., rostami, v., salehi, m., 2016, "Information asymmetry gap analysis between users and preparers of accounting information under qualitative characteristic of financial reporting: evidences of iran", *international journal of academic research*, vol. 3. No. 2. Pp5-9
- 102- van Noortwijk, K. (2017). Integrated legal information retrieval; new developments and educational challenges. *European Journal of Law and Technology*, Vol. 8, No.1, Pp1–18.
- 103- Vanstraelen, A., & Schelleman, C. (2017). Auditing private companies: what do we know? *Accounting and business research*, Vol. 47, No.5, Pp 65-84.
- 104- Virgil, Chiriac Silviu, 2018, "The importance of the accounting information for the decisional process", *International Management Review*, Vol. 3, No. 2. pp15
- 105- Vysochan, O., Vysochan, O., Yasinska, A., & Hyk, V. (2021). Selection of Accounting Software for Small and Medium Enterprises Using the Fuzzy Topsis Method. *TEM Journal*, Vol. 10, No. 3, Pp 48-56.

- 106- Wahhab, A. M. A., Abdulhussein, A. S., & Al-Shammar, M. T. A. (2020). THE INFLUENCE OF CLOUD ACCOUNTING APPLICATIONS ON THE ACCOUNTING AND AUDITING PROFESSION IN IRAQ. *PalArch's Journal of Archaeology of Egypt/Egyptology*, Vol. 17, No. 3.
- 107- Wali, K., & Darwish, B. K. (2021). Electronic Accounting Services and their Effect on Enhancing the Efficiency of Financial Institutions. *Journal of University of Babylon for Pure and Applied Sciences*, Vol. 1, No.63,Pp 21-39.
- 108- Waluyo, W. (2019). Does computerized accounting system increase the supply chain accuracy? An empirical evidence from Indonesian supply chain companies. *Uncertain Supply Chain Management*, Vol. 7, No.3,Pp54-55.
- 109- Wang, M., Wu, Q., Qin, B., Wang, Q., Liu, J., & Guan, Z. (2018). Lightweight and manageable digital evidence preservation system on bitcoin. *Journal of Computer Science and Technology*, Vol. 33, No. 3, Pp68-86.
- 110- Xue, J., Xu, C., Zhao, J., & Ma, J. (2019). Identity-based public auditing for cloud storage systems against malicious auditors via blockchain. *Science China Information Sciences*, Vol. 62, No. 3Pp1-16.
- 111- Yasser, S., & Soliman, M. (2018). The effect of audit quality on earnings management in developing countries: The case of Egypt. *International Research Journal of Applied Finance*, Vol. 9, No.4,Pp 16-31.
- 112- Yongguo, J., Qiang, L., Changshuai, Q., Jian, S., and Qianqian, L. (2019). Message-oriented middleware: A review. In 2019 5th International Conference on Big Data Computing and Communications (BIGCOM), Vol. 2, No.6,Pp 88 –97. IEEE.
- 113- Yüksel, B., Küpçü, A., and Özkasap, Ö. (2017). Research issues for privacy and security of electronic health services. *Future Generation Computer Systems*, Vol. 1, No.63,Pp1-13.
- 114- Zoto, E., Tole, D., 2016, "The main factors that influence Data Quality in Accounting Information Systems", *International Journal of Science, Innovation & New Technology*, Vol. 1, No. 9,pp11.

- 115- Zoubi, Ziyad Ahmed . (2018). “The Perception of Certified Public Accountants in Jordan to Test the Effectiveness of Internal control when auditing financial statements in public shareholding companies, Journal of Commercial Sciences. Vol. 1, No.7,Pp 37-12

### **Third letters and Theses**

- 1- Agiel, A. M. H. (2021). The impact of electronic accounting information systems on the quality of financial statements in commercial banks in Libya (Doctoral dissertation, Universiti Sains Islam Malaysia).Pp27-29
- 2- Shaheen, Essa Turki, (2018), “The Impact of Audit Risk Assessment on Audit Quality - An Applied Study”, (Unpublished PhD thesis in Accounting), Faculty of Economics, Damascus University, Syria.Pp45

ملحق رقم (1)



كلية الادارة والاقتصاد  
قسم المحاسبة

((استمارة استبانة))

الأستاذ .....المحترم

تحية طيبة .....

في إطار اعداد رسالة ماجستير بعنوان ((مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية وتأثيرها في أداء المدقق الخارجي))، نرجو من سيادتكم التفضل بالتعبير عن رأيكم فيما يتعلق بموضوع الدراسة من خلال الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة، لما لها من أهمية في الوصول إلى نتائج دقيقة تفيد الباحثة في تحقيق أهداف الدراسة، وتخدم أغراض البحث العلمي، ومؤكدين لسيادتكم أن جميع الإجابات سوف تكون موضع ثقة، وسوف تعامل بسرية تامة، ولن تستعمل لغير أغراض البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير ....

المشرف

أ.د اسعد محمد علي وهاب العواد

الباحثة

بنين حسون جواد الطائي



البيانات والمعلومات								ت	
أنثى				ذكر				الجنس	
50 - فأكثر		49-40		39-30		من 29-21		2	الفئة العمرية
26- فأكثر		25-21		20-16		15-11		3	سنوات الخبرة (الخدمة)
أخرى		ماجستير		دبلوم عالي		دبلوم		4	التحصيل الدراسي
دكتوراه او ما يعادلها									
أخرى		مدقق لدى مكتب تدقيق		مدقق في شركة تدقيق		مدقق في ديوان الرقابة المالية		5	العنوان الوظيفي
أخرى		ممتاز		جيد جدا		جيدة		6	الخبرة في مجال المحاسبة والإلكترونية والسحابية
دورات أخرى في أدلة التدقيق داخل		عدد الدورات في برامج التدقيق		عدد الدورات في برامج التدقيق		عدد الدورات في المحاسبة السحابية خارج العراق		6	الدورات التدريبية في المحاسبة الإلكترونية
						عدد الدورات في المحاسبة الإلكترونية			عدد الدورات في المحاسبة السحابية
									عدد الدورات في المحاسبة الإلكترونية داخل العراق

وخارج العراق	الالكتروني خارج العراق	الالكتروني داخل العراق		خارج العراق	داخل العراق		والسحابية داخل العراق وخارجه

### ثانيا: البيانات الموضوعية

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) في الاختيار المعبر عن رأيكم:

### المحور الأول: مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية:

ت	الفقرات	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1	في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية لا يمكن الحصول على التوثيق للعمليات المحاسبية كما هو الحال في النظام اليدوي					
2	يؤدي عدم القدرة على رؤية قيود اليومية والترحيلات الى الأستاذ العام وميزان المراجعة في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية الى فقدان مسار التدقيق وبالتالي زيادة المخاطر					
3	يؤدي غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية الى مخاطر الاحتيال والتلاعب في البيانات					
4	يؤدي غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية الى مخاطر في تدقيق البيانات للمدقق الداخلي والخارجي على حد سواء					

					5 يؤدي غياب الدورة المستندية في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية الى مخاطر في عملية التدقيق
					6 يؤدي غياب مسار التدقيق في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية الى صعوبة في جمع أدلة الاثبات وبالتالي زيادة المخاطر
					7 تساعد المحاسبة الالكترونية والسحابية على تنفيذ عملية معالجة البيانات بكفاءة عالية مما تقلل من مخاطر التدقيق
					8 تحمي المحاسبة الالكترونية والسحابية البيانات وعدم التلاعب بها وتؤدي الى تقليل من مخاطر التدقيق
					9 تساعد المحاسبة الالكترونية والسحابية على توفير التقارير اللازمة لأصحاب العلاقة وتقلل من مخاطر التدقيق
					10 توفر المحاسبة الالكترونية والسحابية معلومات صادقة للمدقق تفيد في تقليل مخاطر التدقيق
					11 تتيح المحاسبة الالكترونية والسحابية مجموعة من الإجراءات الرقابية لضمان صحة ومعالجة البيانات المالية وسلامتها وتقلص المخاطر
					12 تراعي المحاسبة الالكترونية والسحابية الأهمية النسبية للمعلومات التي يتم عرضها ضمن التقارير والقوائم المالية والتي تخلق من المخاطر المتنوعة
					13 تتيح المحاسبة الالكترونية اجراء مقارنات بين بيانات الوحدة وبيانات الوحدات الأخرى مما تساعد المدقق في تخفيض المخاطر
					14 تحقق المحاسبة الالكترونية والسحابية في ثبات واتساق استعمال ونشر المعلومات

					المالية بالوقت المناسب دون وجود مخاطر تذكر
15					المحاسبة الالكترونية والسحابية لها إمكانية ادخال البيانات لمن يمتلك صلاحيات الدخول فقط وهذا بحد ذاته يحد من المخاطر
16					تلتزم أدلة التدقيق العراقية الوحدات المطبقة المحاسبة الالكترونية والسحابية عن الإفصاح عن بياناتها الكترونيا
17					يؤدي التزوير الالكتروني في البيانات الى فقدان عدم مطابقة القوائم المالية
18					يجب ان يتمتع الموظفون بمستوى من المهارات يتناسب مع متطلبات المحاسبة الالكترونية والسحابية لغرض تبييد المخاطر المتعلقة بسوء التعامل مع السحابة وفقدان البيانات
19					يجب ان تتوفر المعرفة لدى المحاسبين عن القواعد والمعايير المحاسبية الالكترونية لكي يتجنبوا مخاطر سوء التعامل مع الحوسبة السحابية
20					يجب ان يتلقى المحاسبون الجدد التدريب اللازم على الأجهزة والبرامج الحديثة لتقليل المخاطر
21					تؤدي متابعة المحاسبين للمستجدات في مجال تخصصهم الى تقليل المخاطر
22					يجب ان تتوفر القدرة لدى المحاسبين على اكتشاف أي خلل في نظام المحاسبة الالكترونية والسحابية وتقليل مخاطر التدقيق
23					يؤدي التحديث المستمر للبرامج المستخدمة من قبل المتخصصين الى تقليل مخاطر التدقيق

					24	يقلل استخدام برامج حديثة تتناسب مع طبيعة المحاسبة الالكترونية والسحابية من مخاطر التدقيق
					25	يقلل تفعيل دور الرقابة الداخلية على برامج المحاسبة الالكترونية والسحابية من مخاطر التدقيق
					26	تقلل الرقابة الجيدة على عملية ادخال البيانات في أنظمة برامج المحاسبة الالكترونية والسحابية من مخاطر التدقيق
					27	يقلل استخدام برامج حماية للبرامج المستخدمة في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية من مخاطر التدقيق
					28	يقلل التأكد من الفصل بين المهام والوظائف المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة الالكترونية والسحابية من مخاطر التدقيق
					29	يؤثر ضعف وعدم كفاءة النظم الرقابية المطبقة على مخرجات الحاسوب في زيادة مخاطر التدقيق
					30	يؤدي عدم وجود سياسات واضحة ومكتوبة فيما يختص بأمن المحاسبة الالكترونية السحابية الى مخاطر التدقيق
					31	تتابع إدارات الوحدات موظفي تكنولوجيا المعلومات في تنفيذ إجراءات الحماية المطلوبة لتقليل المخاطر
					32	تقوم وحدات الإدارة بوضع قواعد خاصة بحماية امن المعلومات ومعاقبة الموظفين المخلين بهذه القواعد يؤدي الى تقليل المخاطر
					33	تطبق إدارات الوحدات اهداف حماية امن المعلومات مثل العائد المتوقع مقابل تكاليف الإجراءات المضادة لتقليل المخاطر

					تقوم إدارات الوحدات باكتشاف حوادث الاختراق من خلال التقارير وتحديد ووصف نوع الاختراق لتقليل المخاطر	34
--	--	--	--	--	---	----

**المحور الثاني: قياس تأثير مخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية في أداء المدقق الخارجي:**

ت	الفقرات	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1	تمتلك مكاتب التدقيق في العراق الخبرة الكافية والفهم المعقول بطبيعة الأدلة الالكترونية والسحابية ونظم تشغيلها					
2	يسهم تنظيم دورات في التدقيق الالكتروني داخل مكاتب التدقيق في رفع جودة أداء مراقبي الحسابات					
3	يحرص مكتب التدقيق على توظيف مدققين ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية في المحاسبة الالكترونية والسحابية للحصول على أدلة الكترونية يمكن الاعتماد عليها					
4	يعزز اتباع إجراءات خاصة لمراقبة استمرارية التأهيل المهني لمراقبي الحسابات في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية من أدائهم المهني					
5	يعد التدقيق باستعمال النظم الالكترونية أداة فعالة في دقة الاختبارات ومعالجة البيانات ويساعد المدقق في انجاز عملية التدقيق في الوقت المناسب					
6	يتمكن المدقق باستعمال برامج التدقيق الالكترونية من جمع الأدلة التي يعتمد عليها من خلال هذه البرامج					

					7	التزام مراقبي الحسابات بمعايير العمل الميداني يرتبط بخطوط تنفيذ عملية التدقيق والإجراءات الفنية التي تبين نقاط الضعف والقوة في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية
					8	تساعد الحسابات الالكترونية في كشف الاختراقات التي تمت على الأنظمة المالية في الجهات الخاضعة للرقابة بجودة عالية من الأداء.
					9	ان استخدام المحاسبة الالكترونية والسحابية في الوحدات يساعد مراقبي الحسابات من ابداء الرأي بالبيانات المالية ضمن التوقيتات المحددة.
					10	يؤدي تطبيق المحاسبة الالكترونية والسحابية في الوحدات الى توسيع نطاق أدلة الاثبات لتشمل الأدلة الالكترونية
					11	تؤثر بيئة المحاسبة الالكترونية والسحابية في إجراءات المدقق للحصول على فهم للنظام المحاسبي المتبع ونظام الرقابة الداخلية.
					12	تؤدي مخاطر المحاسبة الالكترونية والسحابية الى تضليل (إيجابي، سلبي) في تقرير مراقب الحسابات
					13	يجب على مراقب الحسابات التعرف على طبيعة الوحدة والقطاع الذي تنتمي اليه
					14	يجب على مراقب الحسابات التأكد من الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة في معالجة العمليات المالية الالكترونية المرتبطة بأعمال الوحدة لغرض جمع أدلة اثبات مناسبة
					15	يحرص مراقب الحسابات على تحديد المخاطر الجوهرية في نظم المحاسبة الالكترونية والسحابية

					16	يقوم مراقب الحسابات بجمع الأدلة الكافية والمناسبة من اجل تحديد مستوى مخاطر التدقيق المقبولة
					17	يقوم مراقب الحسابات بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بهدف تقييم إجراءات التدقيق المخطط لها في ظل النظم المحاسبية الالكترونية والسحابية
					18	يتأكد مراقب الحسابات من وجود او عدم وجود خطر التلاعب في ادخال البيانات المالية في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية
					19	يترتب على استخدام المحاسبة الالكترونية والسحابية قيام مراقب الحسابات بالتأكد من المرور غير الشرعي للموظفين غير المخولين
					20	يترتب على استخدام المحاسبة الالكترونية والسحابية قيام مراقب الحسابات بالتأكد من مخرجات الحاسوب في حال كانت مزيفة
					21	يترتب على استخدام المحاسبة الالكترونية والسحابية قيام مراقب الحسابات بالتأكد من وجود خطر الحريق الكهربائي للبيانات
					22	يترتب على استخدام المحاسبة الالكترونية والسحابية قيام مراقب الحسابات بالتأكد من وجود خطر الزلازل والفيضانات للبيانات
					23	يترتب على استخدام المحاسبة الالكترونية والسحابية قيام مراقب الحسابات بالتأكد من عمليات تسجيل المعلومات بصورة خاطئة يؤدي الى عدم دقة عملية تدقيق القوائم المالية

نرجو ذكر أي ملاحظات او معلومات إضافية تتعلق بمخاطر غياب التوثيق المستندي في ظل المحاسبة الالكترونية والسحابية وتأثيرها في أداء المدقق الخارجي ان وجدت؟



---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

مع خالص الشكر والتقدير لحسن تعاونكم



ملحق رقم (2) أسماء السادة المحكمين

ت	اسم الاستاذ	اللقب العلمي	الاختصاص	موقع العمل
1	د. طلال محمد علي الجبوري	استاذ	نظرية ودولية	كلية التراث الجامعة
2	د. صلاح مهدي الكواز	استاذ	محاسبة كلفة وإدارية	جامعة كربلاء / الإدارة والاقتصاد
3	د. عواد كاظم شعلان الخالدي	استاذ	احصاء	جامعة وارث الأنبياء – كلية الإدارة والاقتصاد
4	د. محمد محمود الطائي	أستاذ	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة بابل / الإدارة والاقتصاد
5	د. أشرف هاشم عبدون الجبوري	أستاذ مساعد	تدقيق	جامعة تكريت / كلية الإدارة والاقتصاد
6	د. عادل صبحي الباشا	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	الجامعة العراقية / الإدارة والاقتصاد
7	د. كرار سليم عبد الزهرة	أستاذ مساعد	محاسبة مالية وتدقيق	جامعة الكوفة / الإدارة والاقتصاد
8	د. حاسم عيدان براك	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	جامعة كربلاء / الإدارة والاقتصاد
9	د. احمد سعد جاري	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	الجامعة المستنصرية / الإدارة والاقتصاد
10	د. الاء شمس الله نور الله	أستاذ مساعد	محاسبة مالية وتدقيق	الجامعة المستنصرية / الإدارة والاقتصاد
11	د. اسعد منشد محمد	أستاذ مساعد	تدقيق ونظرية	جامعة بابل / الإدارة والاقتصاد

ملحق رقم (3)  
رابط استمارة الاستبيان

العنوان	الرابط
استمارة الاستبيان	<a href="https://docs.google.com/forms/d/14jCwzsVSFv8x2gr-KnHolKjiezJ_tcQeBR7UdyNcr6s/edit?chromeless=1">https://docs.google.com/forms/d/14jCwzsVSFv8x2gr-KnHolKjiezJ_tcQeBR7UdyNcr6s/edit?chromeless=1</a>

## Abstract

The research aims to identify audit risks in light of electronic and cloud accounting and to identify the most important challenges facing the external auditor in the absence of documentary documentation with a statement of the theoretical framework for electronic and cloud accounting and to address manual and electronic audit evidence and their impact on the performance of the external auditor.

Were distributed 163 questionnaires to respondents from auditors and Chartered accountants in auditing offices, the Office of Financial Supervision and university professors, T-test and F-test in addition to Path Analysis, using both the SPSS and Eviews statistical program in addition to the AMOS statistical program for the purpose of testing hypotheses. The research reached many conclusions, including: The concept and objectives of the audit process in general under electronic and cloud accounting differ from the concept and objectives under the traditional system, and that the use of the computer affected the form and nature of the documentary group, and that the presence of electronic audit programs enabled the auditor to enhance evidence in light of electronic and cloud accounting.

Based on the results and conclusions reached by the research, the research recommends the need to ensure that electronic evidence is valid for issuing a judgment, and thus will contribute to improving the quality of the auditor's professional performance by providing good characteristics of the evidence and the need to issue a professional standard that requires the external auditor to rely on the entrance to the risk to plan and implement the process Auditing in order to protect the user of the financial statements through their knowledge of the size of the permissible error and the ability of the auditor to discover fundamental errors, especially their rise in light of electronic and cloud accounting.

**The Republic of Iraq**  
**Ministry of Higher Education and  
Scientific Research**  
**Karbala University**  
**College of Administration and  
Economics - Department of  
Accounting**



**The risks of the absence of documentary documentation in  
light of electronic and cloud accounting and its impact on  
the performance of the external auditor**

**Master's thesis submitted to**

**The Council of the College of Administration and Economics  
- University of Karbala, which is part of the requirements  
for obtaining a master's degree in accounting**

**Submitted by**

**Baneen Hassoun Jawad AL-taayiy**

**Supervised by**

**Prof.Dr. Asaad Muhammad Ali Wahab Al-Awwad**

