

**أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسة في تقرير
مراقب الحسابات الخارجي على المحتوي المعلوماتي للتقرير
دراسة ميدانية في البيئة المصرية**

د. أمل محمود عبد المجيد الغايش *
د. دعاء محمد حامد النجار **

(*) د. أمل محمود عبد المجيد الغايش: مدرس بقسم المحاسبة- كلية التجارة- جامعة طنطا، لها اهتمامات بحثية بالمحاسبة والمراجعة، نظم المعلومات المحاسبية، المحاسبة الإدارية، لها عدة مؤلفات في المحاسبة الإدارية والمراجعة وبحوث العمليات في المحاسبة ومبادئ محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

E-mail: amal.elghaish@commerce.tanta.edu.eg

(**) د. دعاء محمد حامد النجار: مدرس بقسم المحاسبة- كلية التجارة- جامعة طنطا، لها اهتمامات بحثية بالمحاسبة والمراجعة، المحاسبة الإدارية. لها عدة مؤلفات في المحاسبة المالية، المراجعة، تطبيقات محاسبية باستخدام الحاسب الآلي، مبادئ محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية.

E-mail: Doaa.elnager@commerce.tanta.edu.eg

ملخص البحث:

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في دراسة وتحليل أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات الخارجي على المحتوى المعلوماتي للتقرير في البيئة المصرية. وقد اعتمد البحث على استقراء آراء عينة من أعضاء هيئة التدريس، مراقبي الحسابات الخارجيين، طلاب الدراسات العليا. وقد تم الإعتماد على أسلوب العينة العشوائية في اختيار عينة الدراسة الميدانية والمكونة من ٢٠٠ فرد.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: سوف يؤدي الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية إلى تحسين الشفافية بشأن عملية المراجعة، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومراقب الحسابات وأصحاب المصالح المختلفة. كما سيؤدي الإفصاح إلى زيادة ملائمة وقيمة تقرير المراجعة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية؛ حيث يؤدي إلى تخفيض فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية من خلال تقديم تقرير مراجعة غير نمطي وأكثر تفصيلا. كما سيؤدي إلى زيادة اهتمام كل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالإفصاحات ذات الصلة بفقرة أمور المراجعة الرئيسية في القوائم المالية، وبالتالي تحسين جودة التقارير المالية. كما قد يكون لها تأثيرا على جودة المراجعة نتيجة زيادة درجة المساءلة.

كما أثبتت الدراسة الميدانية وجود تأثير معنوي للإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات الخارجي على تقليل المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات وبالتالي علي زيادة المحتوى المعلوماتي للتقرير.

الكلمات المفتاحية:

معيان المراجعة الدولي (٧٠١)، أمور المراجعة الرئيسية، التحول الرقمي، خطر التحول الرقمي.

Abstract:

The main objective of this research is to discuss the The Impact of Disclosure of Digital Transformation Risk within the Key Audit Matters paragraph in the External Auditor's Report on the Informational Content of the Report in the Egyptian business Environment.

The research was based on a questionnaire distributed to a sample of academics, external auditors, and post graduate students. The sampling method was relied upon in selecting the field study sample, which consisted of 200 individuals.

The results showed that: Disclosure of Digital Transformation Risk within the Key Audit Matters paragraph in the External Auditor's Report should contribute to improving Audit transparency, reduction of Information Asymmetry between Management, Auditors, and all Stakeholders. Disclosure will also increase relevance and value of the auditor's report to the Financial Statements users; as it may contribute to the reduction of expectation gap between the auditor and the Financial Statements users through introducing non standardized and more detailed audit report. It will also increase the attention of both management and those charged with governance of Disclosures related to Key Audit Matters in the Financial Statements, hence improved quality of Financial reporting. They may also have an impact on the audit quality as a result of increased accountability.

The Field study has proved that there is a statistically significant effect of disclosing of Digital Transformation Risk within the main audit matters section of the external auditor's report on reducing the auditor's legal responsibility and thus on increasing the informational content of the report.

KEY words:

International Standard on Auditing (701), Key Audit Matters (KAMs), Digital Transformation, Digital Transformation Risk

القسم الأول

الإطار العام للبحث

أولاً: المقدمة:

تؤثر التقنيات التكنولوجية الحديثة على منشآت الأعمال وتحمل العديد من الفرص والتحديات، حيث تلعب دوراً هاماً في الاستجابة للأسواق وفي الوقت ذاته تفرض تحديات مستمرة على المنشآت؛ هذه التغيرات التي لا يمكن تجنبها تشكل جزءاً مما يطلق عليه الثورة الصناعية الرابعة. وكنتيجة حتمية للتطورات التكنولوجية المتلاحقة وزيادة التحدي المعلوماتي المقترن بعوامل الوقت والتكلفة لمعالجة البيانات بصورة ملائمة، أصبحت الطرق التقليدية لمعالجة البيانات وتحليلها والاستفادة منها غير ملائمة. مما دفع الشركات نحو تبني تقنيات حديثة لتخزين ومعالجة البيانات من أجل تحسين جودة التقارير المالية لتلبية حاجة المستخدمين المختلفين من خلال ضمان توافر البيانات والمعلومات المحاسبية لهم في الوقت المناسب مع ضمان أمن وخصوصية تلك البيانات والمعلومات (Setty&Bakhshi,2013).

كما أن ظهور هذه التقنيات الحديثة يترتب عليه مخاطر جديدة للشركات التي تحتاج بالتبعية إلى رأي مراقبي الحسابات مما يتضمن آثاراً هامة على مراقبي الحسابات وعلى تقرير المراجعة (Rosati et al., 2020).

ولقد أوضح (Han et al., 2016) أن درجة تعقد التكنولوجيات المتقدمة يحمل مخاطر غير تقليدية ليس للشركات فقط ولكن أيضاً لمراقبي الحسابات؛ حيث يجب على المراقب أن يتمتع بالرؤية المستقبلية ليستجيب للتغيرات السريعة في مجال التكنولوجيا، لذلك فإن مهنة المراجعة في حاجة للتكيف مع هذه التغيرات لكي تبقى ملائمة.

مما سبق يتضح أن تقنيات التحول الرقمي تحمل آثاراً هامة على الشركات وعلى مراقبي حساباتها. لذلك وجدت الباحثان أهمية إختبار أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسة في تقرير مراقب الحسابات الخارجي على المحتوى المعلوماتي للتقرير.

ثانياً: مشكلة البحث:

إن الثقة هي القيمة الأساسية التي توفرها مهنة المراجعة، ودور تقرير مراقب الحسابات هو توفير درجة الثقة المطلوبة من خلال تقريره عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها وبذلك تصبح

القوائم المالية التي تمت مراجعتها مصدراً موثقاً للمعلومات لمستخدمي القوائم المالية (Rusmin&Evans,2017).

وبذلك يوفر تقرير المراجعة التأكيد اللازم بشأن القوائم المالية مما يتيح للمستخدمين إمكانية الاعتماد عليها.

ولقد كانت الأزمة المالية العالمية هي المحرك الرئيس لظهور إنتقادات عديدة من جانب أصحاب المصالح لمهنة المراجعة بصورة عامة ولتقرير المراجعة بصورة خاصة، وذلك لفشلها في توصيل المعلومات الكافية التي تساعد على فهم المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية فهما صحيحا وإمكانية الاعتماد عليها فيما بعد لإتخاذ القرارات المختلفة (مطوع، ٢٠٢١).

هذه الانتقادات تشمل وجود فجوة التوقعات في المراجعة (توقعات مستخدمي تقرير المراجعة فيما يتعلق بواجبات مراقبي الحسابات، حيث تحدث الفجوة عندما تتجاوز التوقعات مسئوليات المراقب الفعلية التي تحدها المهنة). وبجانب فجوة التوقعات، تم توجيه انتقاد آخر لتقرير المراجعة النمطي وهو إنخفاض المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة، وإستخدام تقرير مراجعة نمطي موحد لجميع الشركات. بالإضافة إلى أن تقرير المراجعة السابق لا يتضمن الكثير بشأن الموقف المالي للعميل أو جودة عملية المراجعة (Comperthwaite,2012).

وللتغلب على أوجه القصور السابقة أصدر المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد المعيار الدولي رقم ٧٠١ بعنوان "الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية Communicating Key Audit Matters (KAMs)" وذلك للتغلب على فجوة التوقعات، وانخفاض المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة، وإستخدام التقرير النمطي الموحد. وذلك من خلال إضافة فقرة غير نمطية وهي الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.

كما أصدر مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة مقترح معيار بعنوان "الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة" Communicating Critical Audit Matters(CAMs).

وسوف يؤدي الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية إلى تحسين الشفافية والافصاح وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومراقب الحسابات وأصحاب المصالح المختلفة، زيادة ملاءمة وقيمة تقرير المراجعة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية؛ حيث يؤدي إلى تخفيض فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية من خلال تقديم تقرير مراجعة غير نمطي وأكثر تفصيلا. كما يؤدي إلى زيادة اهتمام كل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالإفصاحات ذات

- الصلة بفقرة أمور المراجعة الرئيسية في القوائم المالية، وبالتالي تحسين جودة التقارير المالية. كما قد يكون لها تأثيراً على جودة المراجعة نتيجة زيادة درجة المساءلة والمحاسبة (IAASB,2015a).
- ويعطي المستخدمون أهمية كبيرة للمعلومات الإضافية التي يوفرها تقرير المراجعة والتي تتعلق بأمور المراجعة الرئيسية، كما أن المستخدمين أكثر اهتماماً بالفقرة الخاصة بأمور المراجعة الرئيسية عن غيرها من الفقرات التي يشتمل عليها تقرير المراجعة (Sirois et al.,2018).
- وعلى الرغم من المنافع السابقة لتعديل تقرير مراقب الحسابات إلا أن هناك بعض الآراء المعارضة لهذا التعديل وذلك للأسباب الآتية:
- أن المعلومات الإضافية التي يشتمل عليها التقرير الجديد لا تقدم سوى القليل، حيث يرى المستثمرون أن هذه المعلومات غير ضرورية عند اتخاذ قراراتهم (Gutierrez et al.,2018).
 - عند اشتغال تقرير المراجعة على العديد من أمور المراجعة الرئيسية فإن هذا يدفع المستخدمين إلى إعطاء اهتمام أقل للأجزاء الأخرى في القوائم المالية التي لم يرد ذكرها في التقرير (Sirois et al.,2018).
 - الإفصاح عن هذه المعلومات في تقرير المراجعة الجديد قد يدفع المستخدمين إلى الاعتماد عليها بدلاً من قراءة القوائم المالية (Sirois et al.,2018).
- ولقد شهدت بيئة الأعمال الحالية العديد من التغييرات وخاصة التغييرات التكنولوجية (فيما يطلق عليه التحول الرقمي) والتي فرضت على معظم الشركات ضرورة انتهاجها لكي تتمكن من البقاء والاستمرار في دنيا الأعمال. وهذا التحول انعكس على رقمنة عمليات عملاء مهنة المراجعة الذي من شأنه أن يسهم في تحقيق مزايا تنافسية لتلك المنشآت ويحقق لها النجاح في الأجل القصير والطويل، يؤدي إلى زيادة كفاءة عمليات التشغيل، يُمكنها من تقديم منتجات وخدمات عالية الجودة بتكلفة منخفضة وفي الوقت المناسب بما يؤدي إلى زيادة درجة رضا العملاء ويساهم في تحقيق القيمة لهم. وعلى الرغم من تلك المزايا إلا أن هذا التحول يحمل في طياته العديد من المخاطر مثل المخاطر التكنولوجية والتشغيلية والتنظيمية التي قد تتعرض لها الشركات التي تطبق تقنيات التحول الرقمي والتي قد تتجم عن اختراق نظام الأمن السيبراني لديها بما يحد من قدرته على تحقيق المزايا المرجوة منه مثل مخاطر انتهاك أمن وسرية وسلامة البيانات، الوصول غير المصرح به لتلك البيانات (Lindsay et al., 2019).

هذه المخاطر تمثل تحدياً أمام مراقب الحسابات يتعين عليه مواجهته وتفرض عليه مسؤوليات جديدة مثل مراجعة معاملات محددة، التحقق من وجود الأصول الرقمية، وتقديم كل المعلومات الهامة عن نظام المعلومات بالشركة في تقرير المراجعة، التحقق من نظم الأمن والسلامة للشبكة التي تتعامل عليها الشركة. (Rosati et al.,2020).

وفي ظل تلك البيئة المتغيرة عالية المخاطر التكنولوجية ستزداد أهمية الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بتقنيات التحول الرقمي وذلك لأهميتها للمستثمرين ولأصحاب المصالح المختلفة في الشركة.

لذلك ستزداد أهمية قيام مراقبي الحسابات بتوجيه المزيد من الاهتمام للمناطق مرتفعة المخاطر مثل الأمن السيبراني؛ حيث أنه عند إعطاء الأمن السيبراني مزيداً من الاهتمام، فإنه يمكن لمراقبي الحسابات تحسين عملية الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات (Sneller et al.,2016).

وتعتبر المعلومات عن تقنيات التحول الرقمي هامة جداً لجميع أصحاب المصالح؛ حيث أوضحت الدراسات أنها تتسبب في مخاطر قد تعوق استمرارية الشركة أو تضر بدقة وسلامة القوائم المالية. لذلك تعتبر المعلومات عن تقنيات التحول الرقمي الخاصة بالشركة ملائمة ومفيدة، ولكنها أيضاً نادرة وقليلة حيث لا يوجد متطلب إجباري يلزم الشركات بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتقنيات التحول الرقمي. لذلك فإن المعلومات عن أمور المراجعة الرئيسية المتعلقة بتقنيات التحول الرقمي يمكن أن تسد جانباً من فجوة إتاحة المعلومات لأصحاب المصالح المختلفة كالمستثمرين، ومراقبي الحسابات، والأكاديميين.

يتضح مما سبق أهمية قيام مراقب الحسابات بإضافة فقرة في تقريره الجديد الذي يشتمل على فقرة أمور المراجعة الرئيسية تتضمن الإفصاح عن مخاطر التحول الرقمي نظراً لأهمية وجوهية هذا الإبلاغ لمستخدمي تقرير المراجعة. وذلك في ظل اعتبار أن خطر التحول الرقمي من المخاطر الجوهرية التي تتضمنها أي شركة حيث يعتبر فهم وتحديد هذا الخطر ضرورياً للمكلفين بالحوكمة ولمراقبي الحسابات أيضاً، وبذلك قد يكون من الأفضل لمراقب الحسابات الإفصاح عن خطر التحول الرقمي في تقرير المراجعة.

ومما سبق تتمثل مشكلة البحث فيما يلي:

يتم توصيل العناصر الجوهرية من وجهة نظر مراقب الحسابات بصورة منفصلة من خلال فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الجديد، ونظراً لاعتبار خطر التحول الرقمي من المخاطر الجوهرية التي تتضمنها أي شركة، ويعتبر فهم وتحديد هذا الخطر ضرورياً للمكلفين بالحوكمة ولمراقب الحسابات أيضاً؛ ويعتمد مستخدمي القوائم المالية على تقرير المراجعة من أجل تقديم التأكيد بشأن عملية المراجعة. كما يؤدي الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية إلى تحسين الشفافية والإفصاح وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومراقب الحسابات وأصحاب المصالح المختلفة، زيادة ملاءمة وقيمة تقرير المراجعة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالي. ولذلك فإن الدراسة الحالية سوف تركز على كيفية إفصاح مراقب الحسابات عن خطر التحول الرقمي في تقرير المراجعة، وبالتالي تستكشف وتختبر أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على المحتوى المعلوماتي للتقرير.

ثالثاً: هدف البحث:

يكمّن الدافع الرئيس لإجراء الدراسة الحالية بسبب حاجة بيئة الأعمال المصرية إلى الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات، في ظل عدم تناول أي دراسة عربية - في حدود علم الباحثين - لهذا الموضوع خاصة في البيئة المصرية على الرغم من أهميته وقيام الحكومة المصرية بتطبيق إستراتيجيات التحول الرقمي منذ عام ٢٠١٧.

وتتمثل أهداف البحث في:

- دراسة وتحليل أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي - في منشأة عميل المراجعة - في تقرير المراجعة ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية على المحتوى المعلوماتي للتقرير في البيئة المصرية.
- تقييم أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات.

رابعاً: أهمية البحث:

على الرغم من أن موضوع التحول الرقمي نال جانبا كبيراً من البحث والاهتمام حيث بدأ الاهتمام به من قبل العديد من القطاعات الصناعية، إلا أن الدراسات التي أجريت على تأثير التحول الرقمي على مهنة المراجعة وخاصة في العالم العربي وجمهورية مصر العربية تكاد تكون

نادرة ويمكن إرجاع ذلك إلى حداثة سياسات وإجراءات تطبيق التحول الرقمي. ومن هذا المنطلق تتبع أهمية البحث في إلقاء الضوء على أثر الإفصاح عن مخاطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات؛ بما يشمل التحول الرقمي من تقنيات مختلفة مثل (سلسلة الكتل، البيانات الضخمة، الحوسبة السحابية، وغيرها من التقنيات الرقمية). خاصة في ظل الاتجاه للتحول إلى الاقتصاد الرقمي.

خامسا: منهج البحث:

المنهج الاستنباطي: من خلال دراسة وتحليل ما ورد بالدراسات السابقة المرتبطة بمتغيرات البحث، واصدارات المنظمات المهنية بشأن تقرير مراقب الحسابات وبشأن التحول الرقمي للإستفادة منها في صياغة الإطار النظري واشتقاق فروض البحث.

المنهج الاستقرائي: سيتم الإعتماد على هذا المنهج في إجراء الدراسة الميدانية لاختبار فروض البحث من خلال المسح الميداني بالبيئة المصرية ومعرفة آراء مراقبي الحسابات والأكاديميين بالجامعات المصرية من خلال توزيع استمارات استقصاء لاستبيان آرائهم، ثم تحليلها إحصائيا.

أداة البحث: استمارات الاستقصاء لاستبيان آراء عينة الدراسة.

سادسا: حدود البحث:

١. اقتصرت عينة البحث على مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة، والأكاديميين بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية.
٢. اقتصر البحث على عرض تقنيات التحول الرقمي فيما يتعلق بتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات وبصورة أكثر تحديداً وما يتعلق بتداعيات تطبيق تلك التقنيات على فقرة أمور المراجعة الرئيسية، ويخرج عن نطاق البحث الجوانب الفنية والتكنولوجية لتلك التقنيات.

سابعا: عرض وتحليل الدراسات السابقة:

يمكن عرض الدراسات السابقة من حيث ارتباطها بمتغيرات البحث وتأكيداً على أهميته واشتقاقاً لفروضه على النحو التالي:

١- دراسات تناولت أمور المراجعة الرئيسية:

دراسة (Backof et al.,2014)

استهدفت الدراسة اختبار كيف يؤثر - توضيح المقصود بالتأكيد المعقول، إدراج فقرة إجبارية في تقرير المراجعة لتحديد أمور المراجعة الحرجة - على تقييم القضاة للمسئولية القانونية لمراقب الحسابات. وتوصلت الدراسة إلى أن توضيح المقصود بالتأكيد المعقول في تقرير المراجعة يؤدي إلى تقليل احتمال تعرض مراقب الحسابات للمساءلة القانونية. كما توصلت إلى أن تحديد أمور المراجعة الحرجة في التقرير لا يؤثر بصورة جوهرية على احتمال اتهام مراقب الحسابات بالإهمال بالمقارنة بتقرير المراجعة النمطي. ولكن عندما يفصح تقرير المراجعة عن الإجراءات التي تم تنفيذها لمعالجة أمور المراجعة الحرجة المتعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها يكون هناك احتمال كبير بأن يواجه مراقب الحسابات مستوى مرتفع من الإهمال الجسيم. وعلى الرغم من مخاوف مراقبي الحسابات فإن الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة لا يؤدي إلى زيادة جوهرية في احتمال تعرض مراقب الحسابات لمخاطر التقاضي حيث أوضحت الدراسة أن توضيح المقصود بالتأكيد المعقول بالإضافة إلى فقرة أمور المراجعة الحرجة يقلل بصورة جوهرية من احتمال اتهام مراقب الحسابات بالإهمال، كما يقلل بصورة جوهرية من الآثار السلبية غير المقصودة لإدراج فقرة أمور المراجعة الحرجة في تقرير المراجعة.

دراسة (Christensen et al., 2014)

هدفت الدراسة لإختبار مدى استجابة المستثمرين غير المحترفين لإضافة فقرة أمور المراجعة الحرجة في تقرير المراجعة والتي تركز على مراجعة تقديرات القيمة العادلة. وتوصلت الدراسة إلى وجود احتمال كبير بأن يقوم المستثمرون الذين يحصلون على إفصاح عن أمور المراجعة الحرجة بتغيير قرارهم الاستثماري عن هؤلاء الذين يحصلون على تقرير المراجعة النمطي (تأثير إعلامي فقط)، وأيضاً عن المستثمرين الذين يحصلون على نفس المعلومات الخاصة بأمر المراجعة الحرجة ولكن من خلال ملاحظات الإدارة (تأثير مصداقية وموثوقية المصدر). كما توصلت الدراسة إلى أن تأثير فقرة أمور المراجعة الحرجة ينخفض عندما تتبعها فقرة تقدم حلاً لأمر المراجعة الحرج.

دراسة (Kachelmeier et al., 2014)

تناولت الدراسة اختباراً إذا كان إفصاح مراقب الحسابات عن أمور المراجعة الحرجة في تقريره يؤثر على مستوى التأكيد المتوقع الذي توفره المراجعة، وعلى مسئولية مراقب الحسابات عن التحريفات في القوائم المالية. ويعد هذا الأمر في غاية الأهمية حيث أن زيادة مستوى التأكيد والمسئولية المتوقعة قد تزيد من احتمال تعرض مراقب الحسابات للمساءلة القانونية. في حين أن

النقص قد يعني أن الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة يعد بمثابة تخلي مراقب الحسابات عن مسؤوليته بصورة جزئية. ولقد توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة يخفض من مستوى التأكيد المتوقع كما يخفض من المسؤولية المتوقعة لمراقب الحسابات في حالة وجود تحريف يتعلق بهذه الأمور. هذه النتائج لا تختلف في حالة الإفصاح أو عدم الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة وإجراءات المراجعة المتعلقة بها.

دراسة (Reintjes,2015)

قامت الدراسة بطرح بعض التساؤلات المتعلقة بأمر المراجعة الرئيسية والتي كان من ضمنها كيف يقرر مراقب الحسابات ما يجب توصيله والإفصاح عنه كأمر من أمور المراجعة الرئيسية. وأوضحت أنه على مراقب الحسابات أن يحدث توازنا بين الملاءمة والاتساق عند اختيار تلك الأمور؛ أي تكون أمور المراجعة الرئيسية خاصة بالوحدة محل المراجعة ويتم التعبير عنها بصورة مبسطة غير نمطية، حيث أنه وفقا لمدخل المراجعة على أساس الخطر فإن عملية المراجعة يجب أن تتم بصورة مختلفة بين الوحدات المتشابهة في الظروف والخصائص، لذلك فإن أمور المراجعة الرئيسية يجب أن تختلف فيما بين المنشآت المتشابهة.

كما أوضحت أنه يجب على مراقب الحسابات أن يراعي عند اختيار أمور المراجعة الرئيسية الجوهرية التي تحتاج اهتمام خاص منه ارتباطها بعوامل مثل طبيعة الوحدة، بيئتها، حجمها، ودرجة تعقدها، خصائص وظروف عملية المراجعة وإجراءاتها. كما أوضحت أنه من النادر ألا يقوم مراقب حسابات الشركات المدرجة بتحديد أمر واحد على الأقل كأمر من أمور المراجعة الرئيسية والإفصاح عنه في تقريره.

دراسة (Brasel et al.,2016)

اهتمت الدراسة باختبار أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة على مسؤولية مراقب الحسابات عندما يفشل في اكتشاف التحريفات الجوهرية. وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة يترتب عليها تخفيض مسؤولية مراقب الحسابات من وجهة نظر القضاة فيما يتعلق فقط بالأخطاء الجوهرية التي لم يتم اكتشافها وهناك صعوبة نسبية في التنبؤ بها ولم يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة، وأوضحت أن الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة يعتبر بمثابة حماية لمراقب الحسابات من الأخطاء الجوهرية ومخاطر الغش التي لم يتم اكتشافها وهو ما يمثل دافعا قويا لمراقب الحسابات للإفصاح عن تلك الأمور. وأوضحت الدراسة أيضا أنه من المحتمل أن

يتغير تأثير فقرة أمور المراجعة الحرجة على مسئولية مراقب الحسابات وفقاً لخصائص الحسابات المرفوع بصدها دعاوى قضائية على مراقب الحسابات والتي يتم الزعم بأنها خاطئة؛ بمعنى مدى دقة المعايير المحاسبية المرتبطة بتلك الحسابات، ففي مجال اكتشاف الغش يختلف تأثير فقرة أمور المراجعة الحرجة بين الأمور المحاسبية التي يكون من السهل مراجعتها والمجالات التي يزيد فيها احتمالات التحريفات الجوهرية مثل الالتزامات البيئية.

دراسة (منصور، ٢٠١٧)

استكشفت الدراسة مدى فائدة الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لمستخدمي القوائم المالية في بيئة الأعمال المصرية. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- وجود عدة اعتبارات ينبغي على مراقب الحسابات أن يأخذها في اعتباره عند تحديده لأمور المراجعة الرئيسية وعند الإعلام عنها، ومن هذه الاعتبارات أهمية الإفصاح عن تلك الأمور لفهم القوائم المالية لعميل المراجعة، مدى قانونية الإفصاح عن تلك الأمور في تقريره، مدى سرية أمور المراجعة الرئيسية، وأن يقوم المراقب بوصف تلك الأمور في تقريره بصورة قابلة للفهم.
- من أهم الأمور التي ينبغي على مراقب الحسابات الإفصاح عنها في تقريره العناصر ذات الخطر المرتفع، الأمور التي تمثل تحدياً له عند حصوله على أدلة المراجعة وعند تكوين رأيه في القوائم المالية.
- من أهم أسباب الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة هو زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقرير، مساعدتهم على فهم عملية المراجعة بصورة أفضل، وتخفيض فجوة المعلومات بينهم وبين مراقبي الحسابات، زيادة مستوى الشفافية بشأن عملية المراجعة، وزيادة درجة رضا عملاء المراجعة.
- من أهم أسباب معارضة الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية هو تخوف عملاء المراجعة من خطر الإفصاح عن معلومات تتسم بالسرية، تخوف مراقبي الحسابات من المساءلة القانونية المحتملة.

وخلصت الدراسة إلى أن بيئة الأعمال المصرية في حاجة إلى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات.

دراسة (Kachelmeier et al.,2018)

استهدفت الدراسة اختبار ما إذا كان الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة يوفر الحماية لمراقب الحسابات من خلال تحذير المستخدمين بخصوص خطر التحريف الجوهري. وتوصلت الدراسة إلى انخفاض مسئولية مراقب الحسابات بدرجة كبيرة عندما يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة مقارنة بعدم الإفصاح عن تلك الأمور؛ ويرجع ذلك إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة يستخدم كإشارة تحذيرية للمستخدمين، وبالتالي تعتبر بمثابة إخلاء لمسئولية مراقب الحسابات عن المجالات ذات درجة المخاطر المرتفعة والتي تم الإفصاح عنها في فقرة أمور المراجعة الحرجة.

دراسة (Sirois et al.,2018)

قامت الدراسة بالتحقق مما إذا كان إضافة فقرة إلزامية في تقرير مراقب الحسابات من أجل تسليط الضوء على أمور المراجعة الرئيسية، يؤثر على عملية وصول المستخدمين للمعلومات وخاصة تلك المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية وذلك باستخدام تقنية التتبع العيني Eye-tracking.

وأوضحت الدراسة أن أمور المراجعة الرئيسية توفر معلومات لتوجيه الانتباه مما يساعد المستخدمين على الوصول للمعلومات المتعلقة بالإفصاح عن تلك الأمور بصورة أسرع مع إعطاء مزيد من الاهتمام لها وذلك عندما يتم عرضها في تقرير المراجعة. كما أوضحت أن المستخدمين أكثر اهتماماً بالفقرة الخاصة بأمر المراجعة الرئيسية عن غيرها من الفقرات التي يشتمل عليها تقرير المراجعة. كما أشارت الدراسة إلى أنه يجب على مراقب الحسابات اختيار الأمور التي يقوم بالإبلاغ عنها ضمن أمور المراجعة الرئيسية بعناية حيث أن المستخدمين قد يدركوا أن مستوى جودة المراجعة منخفض خاصة إذا تم الإفصاح عن أمر واحد فقط في تقرير المراجعة.

وأبرزت الدراسة دور تقرير المراجعة الجديد في مساعدة المستخدمين على فهم القوائم المالية المعقدة والتركيز على الأمور الرئيسية التي أبرزها المراقب في تقريره. وعلى الرغم من أن هذا قد يؤثر على تشتيت انتباه المستخدمين عن المعلومات الأخرى المعروضة في القوائم المالية وبطريقة تزيد من فجوة التوقعات خاصة إذا أفصح التقرير عن العديد من أمور المراجعة الرئيسية.

دراسة (Gutierrez et al.,2018)

بحثت ما إذا كان تطبيق تقرير مراقب الحسابات الجديد يؤدي إلى حدوث تغيير في الإفصاح في التقرير السنوي، أتعاب المراجعة، وجودة المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن التعديلات في تقرير

المراجعة لا تؤثر بدرجة كبيرة على رد فعل المستثمرين، أتعاب المراجعة، وجودة المراجعة. كما توصلت إلى أنه يوجد ارتباط إيجابي بين المخاطر والجهد المبذول من جانب مراقب الحسابات، إلا أن مجرد الإفصاح عن المخاطر لا يتسبب في تغيير أتعاب المراجع أو جودة عملية المراجعة. واقترحت الدراسة ضرورة أن يقوم مراقبي الحسابات بتقديم معلومات تفصيلية محددة عن مخاطر مهمة المراجعة، وتوضيح كيف يتم تصميم وإعداد خطة المراجعة كل عام من أجل تخفيف تلك المخاطر. حيث أنه من غير الواضح ما إذا كان مراقبو الحسابات في المملكة المتحدة يحتلوا الصدارة في مجال تحديد المخاطر الرئيسة في التقرير الجديد.

دراسة (محمود، ٢٠١٨)

تناولت الدراسة طبيعة العلاقة بين آليات الحوكمة (المراجعة الخارجية، المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة) وعدد أمور المراجعة الرئيسة التي يقوم مراقب الحسابات بالإفصاح عنها في تقريره، حيث ربط الباحث بين آليات الحوكمة وعدد أمور المراجعة الرئيسة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير مراقب الحسابات من خلال مجموعة محددات رئيسية تتعلق بالشركة محل المراجعة، مراقب الحسابات، لجنة المراجعة، والمراجعة الداخلية. بالإضافة إلى محددات فرعية تتعلق بكل محدد رئيس. اعتمد الباحث في دراسته على عينتان؛ عينة من مراقبي الحسابات (٦٥ مفردة) وعينة من الأكاديميين (٩٢ مفردة). وتوصلت الدراسة إلى:

- بالنسبة للمحددات الفرعية المرتبطة بالشركة محل المراجعة: اتفقت العينتان على عدم وجود اختلاف جوهري لتأثير الرافعة المالية، نوع القطاع، وأوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية، على عدد أمور المراجعة الرئيسة.
- بالنسبة للمحددات الفرعية المرتبطة بمراقب الحسابات الخارجي: اتفقت العينتان على عدم وجود اختلاف جوهري لتأثير جميع المتغيرات الفرعية على عدد أمور المراجعة الرئيسة ماعدا عدد الدعاوى القضائية.
- بالنسبة للمحددات الفرعية المرتبطة بلجنة المراجعة: اتفقت العينتان على عدم وجود اختلاف جوهري لتأثير جميع المتغيرات الفرعية على عدد أمور المراجعة الرئيسة.
- بالنسبة للمحددات الفرعية المرتبطة بالمراجعة الداخلية: اتفقت العينتان على عدم وجود اختلاف جوهري لتأثير جميع المتغيرات الفرعية على عدد أمور المراجعة الرئيسة.

دراسة (حسين، ٢٠١٨)

هدفت الدراسة تحديد أثر المعيار الدولي ٧٠١ الخاص بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في البيئة المصرية من خلال استطلاع وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير هام لأثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تقليل احتمال تعرض مراقب الحسابات للمسئولية القانونية، كما توصلت إلى أن الإفصاح يؤدي إلى تضييق فجوة المعلومات وبالتالي تضييق فجوة التوقعات بسبب تحسين عملية الاتصال بين مستخدمي القوائم المالية ومراقب الحسابات من خلال جعل التقرير أكثر شفافية.

دراسة (Reid et al.,2018)

اختبرت الدراسة أثر التعديلات الجديدة على تقرير مراقب الحسابات على جودة التقرير المالي وتكاليف المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن التعديلات على تقرير المراجعة ترتبط بزيادة جودة التقرير المالي (معبراً عنها بالانخفاض الجوهري في الاستحقاق غير العادي)، ولم تتوصل الدراسة لوجود زيادة جوهريّة في أتعاب المراجعة أو تأخير لعملية المراجعة.

دراسة (Ismail,2019)

استهدفت الدراسة استكشاف ما إذا كان إدراج أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات سيضيف محتوى اعلامي للتقرير أم لا، بالإضافة إلى دراسة تأثير أمور المراجعة الرئيسية على جودة إجراءات المراجعة، استكشاف التأثير المحتمل لعدد أمور المراجعة الرئيسية على المحتوى المعلوماتي للتقرير، واستكشاف العوامل التي قد تؤثر على عدد أمور المراجعة الرئيسية. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة والمحتوى المعلوماتي للتقرير، وكذلك بين أمور المراجعة الرئيسية وجودة إجراءات المراجعة، وعدم وجود علاقة جوهريّة بين عدد أمور المراجعة الرئيسية والمحتوى المعلوماتي للتقرير. وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن من العوامل المحددة لعدد أمور المراجعة الرئيسية: حجم الشركة، نوع قطاع الشركة، ربحية الشركة، الرافعة المالية، عدم تماثل المعلومات، مخاطر الدعاوى القضائية ضد مراقب الحسابات، مستوى المخاطر المقبول من جانب مراقب الحسابات، نقص فاعلية الرقابة الداخلية للشركة، وحجم مكتب المراجعة.

دراسة (Li et al.,2019)

استهدفت الدراسة اختبار أثر التغيرات الحادثة على تقرير المراجعة الجديد بإضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية على جودة وأتباع عملية المراجعة في نيوزيلاندا. وتم قياس جودة المراجعة عن طريق القيمة المطلقة للاستحقاقات غير العادية. وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ينعكس على زيادة جودة عملية المراجعة من خلال انخفاض الاستحقاقات غير العادية، كما توصلت أيضا إلى حدوث زيادة جوهرية في أتباع عملية المراجعة. وأوضحت الدراسة أن الزيادة في أتباع عملية المراجعة قد ترجع لأسباب منها:

(أ) محاولة مراقبي الحسابات تعظيم منفعتهم الشخصية (على الرغم من أن الإفصاح الإضافي قد لا يتطلب مجهوداً إضافياً من مراقبي الحسابات).
(ب) الإفصاح الإضافي يتطلب مجهودات إضافية بصورة جوهرية تنعكس على زيادة أتباع عملية المراجعة.

(ج) قد يميل مراقبي الحسابات لزيادة أتباع عملية المراجعة خوفاً من الزيادة المحتملة في المسؤولية القانونية (حيث يتطلب التعديل الإفصاح عن المزيد من المعلومات التي ربما قد تكون سرية).

دراسة (Segal,2019)

قامت الدراسة باختبار ما إذا كان قيام مراقبي حسابات الشركات المقيدة في البورصة بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يدعم الشفافية في تقارير المراجعة أم لا، ما هي المخاطر الإضافية التي يواجهونها، وكيف يتم إدارة تلك المخاطر وما هو تأثيرها على علاقتهم مع عملاء المراجعة. واستخدمت الدراسة المنهج التفسيري من خلال إجراء مقابلات تفصيلية مع بعض خبراء المراجعة البارزين في جنوب أفريقيا من أجل إبراز وجهة نظرهم حول تأثير أمور المراجعة الرئيسية على شفافية وجودة تقارير المراجعة وبيئة المراجعة.
وتوصلت الدراسة إلى أن:

- 1- المخاطر المرتبطة بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية تشمل:
 - الاختلاف بين شركاء المراجعة حول تحديد ما هو الأمر الذي يعد رئيساً.

- الإفصاحات الإضافية في تقرير المراجعة عن أمور المراجعة الرئيسة قد يساء تفسيرها حيث أنه من الصعوبة بمكان تقديم محتوى كاف من خلال فقرة مختصرة، كما قد يرجع سوء الفهم لقصور معرفي لدى المستخدم يتعلق بما هو الأمر الذي يعد رئيساً.
- قد يؤدي الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسة إلى ازدياد احتمال تعرض مراقب الحسابات للمساءلة القانونية.
- ٢- لا تؤدي أمور المراجعة الرئيسة إلى زيادة الشفافية وذلك بسبب فجوة التوقعات وإدراك المستخدمين لدور مراقب الحسابات.
- ٣- تجاهل العملاء لتقارير أمور المراجعة الرئيسة.

دراسة (Vinson et al., 2019)

اختبرت الدراسة أثر استبعاد أمر من أمور المراجعة الحرجة- وكذلك استمرارية الإفصاح عنه لعدة سنوات -على اتهام مراقب الحسابات بالإهمال والتقصير. توصلت الدراسة إلى أنه عند استبعاد أمر من أمور المراجعة الحرجة يزداد احتمال اتهام مراقب الحسابات بالإهمال والتقصير. ويزداد احتمال اتهام مراقب الحسابات بالإهمال عندما يقوم باستبعاد أمر من أمور المراجعة الحرجة بعد استمرار الإفصاح عنه لعدة أعوام. مما يعني أن مراقب الحسابات سيواجه مشكلة في الأعوام التالية للإفصاح عن أمر من أمور المراجعة الحرجة لعدة سنوات ثم استبعاده، أو في حالة استبعاد أمر ما من أمور المراجعة الحرجة حيث سيزداد احتمال تعرضه للمساءلة القانونية ولمخاطر التقاضي.

دراسة (Wu et al., 2019)

استهدفت الدراسة استكشاف ما إذا كان الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة المرتبطة باضمحلال الأصول يعكس ارتفاع جودة المعلومات المالية التي تمت مراجعتها؛ حيث أن الاضمحلال يعكس تدهور الوضع الاقتصادي للمنشأة. وتتطلب المراجعة على أساس الخطر أن يقوم مراقب الحسابات بتقييم مخاطر التحريف الجوهرية وتوفير تأكيد معقول بشأن المخاطر المحتملة والتي يشير إليها أمور المراجعة الحرجة التي تم الإبلاغ عنها.

باستخدام أمور المراجعة الحرجة المرتبطة باضمحلال الأصول لوحظ أن العلاقة بين اضمحلال الأصول والوضع الاقتصادي المتدهور كانت قوية في المنشآت التي يتوافر لديها الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة المرتبطة باضمحلال الأصول في تقرير المراجعة الخاص بها

عن تلك المنشآت التي لا يتوافر لديها مثل هذا الإفصاح، مما يكشف عن وجود علاقة ارتباط إيجابية بين الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة وجودة المعلومات التي تمت مراجعتها.

دراسة (العمامي، ٢٠٢٠)

تناولت الدراسة تحليل منافع ومعوقات التعديلات الجديدة على تقرير مراقب الحسابات التي أصدرها المجلس الدولي لمعايير المراجعة وخدمات التأكيد عام ٢٠١٥ في جمهورية مصر العربية. وتوصلت الدراسة إلى أهمية الأخذ بتلك التعديلات في البيئة المصرية؛ حيث تؤدي إلى تحقيق عدة منافع منها: زيادة المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة، تحسين عملية الاتصال بين مراقب الحسابات والإدارة والمكلفين بالحوكمة من جهة والمستخدمين من جهة أخرى، تخفيض المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات، زيادة درجة تماثل المعلومات بين المستخدمين والإدارة ومراقب الحسابات، وتحسين جودة عملية المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى وجود معوقات لتطبيق التعديلات على تقرير المراجعة في البيئة المصرية ومنها: التأخير في إصدار تقرير المراجعة، زيادة الجهد المبذول من قبل مراقب الحسابات وبالتالي زيادة أتعاب المراجعة، زيادة تكلفة تدريب الأفراد، حجب المعلومات الهامة عن المستخدمين، انخفاض قابلية قراءة تقارير المراجعة، وأخيراً احتمال قيام الإدارة بحجب المعلومات السرية عن مراقب الحسابات.

دراسة (Abdullatif & Al-Rahahleh, 2020)

حاولت الدراسة استكشاف نطاق تطبيق معيار (٧٠١) أمور المراجعة الرئيسية في الأردن، وأوضحت الدراسة أن مكاتب المراجعة لا تتفق على طبيعة ومحتوى وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يجب التقرير عنها للعميل، كما أن البعض يفضل المزيد من التفاصيل عن تلك الأمور كمؤشر على جودة المراجعة، بينما يفضل البعض الآخر القليل من التفاصيل وذلك لتقليل المسؤولية وتجنب المساءلة القانونية وحتى يكون من السهولة بمكان على المستخدمين فهم محتوى فقرة أمور المراجعة الرئيسية.

كما أوضحت أنه يوجد قدر كبير من جوانب عدم الاتفاق يرجع إلى هل يتم اعتبار أمور المراجعة الرئيسية خاصة بالصناعة أم بالوحدة؛ حيث يعارض البعض التقرير عن الأمور المرتبطة بالحوكمة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية (أمور مرتبطة بالوحدة) لأن مراقب الحسابات غير مسئول

عن التقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وأن مثل هذا الإفصاح قد يثير غضب العميل بالإضافة إلى صعوبة تحديد وقياس مقدار تلك المخاطر. وتوصلت الدراسة إلى انخفاض عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في التقرير، وأن الأمور التي تم الإفصاح عنها خلال عامي ٢٠١٧، ٢٠١٨ في الأردن تتعلق بحسابات المدنيين، المخزون، الاستثمارات العقارية، الالتزامات المحتملة، الأصول المالية، والاعتراف بالإيراد، وكان هناك نقصاً في الإفصاح عن أمور المراجعة التي تتعلق بخطر الغش وضعف نظام الرقابة الداخلية. بينما اشتملت أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في الدول الأكثر تقدماً على اضمحلال الشهرة، نظم تكنولوجيا المعلومات والرقابة عليها. كما اتضح أنه خلال العامين المذكورين قامت شركات المراجعة الكبرى بالإفصاح عن عدد أكبر من أمور المراجعة الرئيسية بالمقارنة بالشركات صغيرة الحجم.

دراسة (Kitiwong&Sarapaivanich, 2020)

اهتمت الدراسة باختبار ما إذا كان الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تايلاند منذ عام ٢٠١٦ قد أدى إلى زيادة جودة المراجعة، ولقد تم اختبار جودة المراجعة لمدة عامين قبل تطبيق معيار ٧٠١ وعامين بعده من خلال تحليل ١٥١٩ ملاحظة تم تجميعها من ٣١٢ منشأة. ولم تستخدم الدراسة الاستحقاق الاختياري كمقياس بديل لجودة المراجعة في دراسة علاقتها بأمر المراجعة الرئيسية ولكنها استخدمت مقياس حدوث تعديلات في القوائم المالية.

توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- يوجد دليل ضعيف على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة؛ حيث يبذل مراقبي الحسابات المزيد من الجهد في عملية المراجعة بعد تنفيذ معيار ٧٠١ المتعلق بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية.
- عدد أمور المراجعة الرئيسية الشائعة التي تم الإفصاح عنها لا ترتبط بجودة المراجعة. وأن الأمور التي تم الإفصاح عنها والمرتبطة بالاستحواذ هي ذات القيمة المعلوماتية الأكبر حيث أن وجود هذا النوع من أمور المراجعة يشير بدرجة كبيرة إلى احتمال حدوث تعديلات في القوائم المالية في العام السابق.
- يختلف نوع وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها من قطاع لآخر.

- يوجد شك يتعلق بكون المعلومات عن تلك الأمور عامة جدا ونمطية (معيارية) ويتم استخدامها بصورة متكررة من جانب مكاتب المراجعة. مما يجعل الإفصاح عن تلك الأمور ذو قيمة معلوماتية أقل بمرور الوقت؛ ويستدعي قيام واضعي المعايير بتقديم إرشاد واضح يساعد في ألا يصبح الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية أمرا نمطيا متكررا. فأمر المراجعة الرئيسية التي يقوم مراقب الحسابات بالإفصاح عنها يجب أن تختلف في كل عملية ارتباط حتى لو كانت المنشآت محل المراجعة تعمل في نفس الصناعة. ويستدعي أن يكون الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية خاصا بكل عملية مراجعة مما يجعل الإفصاح عنها ذو قيمة للمستخدمين.
- قد يؤدي الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لزيادة احتمال تعرض مراقب الحسابات لخطر التقاضي وذلك في حالة حدوث تحريف جوهري فيما بعد، ولتجنب هذا الخطر على المراقب أن يقوم ببذل العناية المهنية الواجبة، إعطاء مزيدا من الشك المهني عند جمع أدلة الإثبات وعند تنفيذ عملية المراجعة، زيادة ساعات عمل فريق المراجعة، وتكريس المزيد من الوقت لمناقشة أمور المراجعة الرئيسية مع إدارة العميل ومع لجنة المراجعة؛ مما يؤدي في النهاية لزيادة جودة المراجعة بعد تطبيق المعيار.

دراسة (Pratoomsuwan&Yolrabil, 2020)

تناولت الدراسة اختبار أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على مسؤوليته القانونية في حالات الغش والأخطاء المرتبطة بالتحريفات وتم إجراء الدراسة على ١٧٤ من مراقبي الحسابات المهنيين في تايلاند. توصلت الدراسة إلى ازدياد المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات عندما تكون التحريفات ناتجة عن الأخطاء بينما تنخفض المسؤولية عندما تكون التحريفات ناتجة عن الغش. وأثبتت النتائج أيضا أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يخفف من المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات فقط في حالات الغش وليس الأخطاء.

دراسة (Wuttichindanon& Issarawornrawanich, 2020)

هدفت الدراسة فحص العوامل المحددة لعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة للمنشآت في تايلاند في الفترة من ٢٠١٦-٢٠١٧. ولقد توصلت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة الأربع الكبرى- حيث ينخفض احتمال تعرض مراقب الحسابات للمقاضاة- ترتبط إيجابيا بزيادة عدد أمور المراجعة الرئيسية. كما توصلت أيضا إلى أن هناك عوامل جوهريّة تؤثر في

الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وهي: درجة تعقد المنشأة، الربحية، ونوع الصناعة؛ فالمنشآت متعددة الفروع وتلك التي تعمل في مجال التكنولوجيا، التشييد، العقارات، والمؤسسات المالية لديها عدد كبير من أمور المراجعة الرئيسية، بينما المنشآت ذات الربحية المرتفعة يوجد عدد أقل من أمور المراجعة الرئيسية في تقارير المراجعة الخاصة بها.

دراسة (Zhang & Greg, 2020)

استكشفت الدراسة ما إذا كان قيام مراقب الحسابات بتضمين مخاطر التحريفات الجوهرية الجديدة التي لم يسبق الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الموسع يؤدي إلى زيادة جهد المراجعة المبذول وبالتبعية يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة، وما إذا كان استبعاد مخاطر التحريفات الجوهرية السابق الإفصاح عنها يؤدي إلى انخفاض مجهود المراجعة وبالتبعية انخفاض أتعاب المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط بين زيادة مخاطر التحريف الجوهرية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الموسع وزيادة أتعاب المراجعة. وأشارت الدراسة إلى أن السبب في زيادة أتعاب المراجعة نتيجة تضمين مخاطر التحريفات الجوهرية الجديدة يرجع إلى عدم تحديد مراقب الحسابات أو لجنة المراجعة لتلك المخاطر في العام السابق. بينما إضافة المخاطر التي سبق لمراقب الحسابات تحديدها وتم تضمينها في تقرير لجنة المراجعة السابق فليس لها تأثير جوهري على زيادة أتعاب المراجعة وعلى جهد المراجعة المبذول من جانب مراقب الحسابات.

دراسة (Nguyen and Kend, 2021)

هدفت الدراسة اختبار أثر التعديلات على تقرير المراجعة في أستراليا وما إذا كان الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يضيف قيمة إلى تقارير المراجعة ويؤدي لزيادة جودة المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يضيف قيمة إلى عمليات المراجعة وتقارير المراجعة ويؤدي إلى زيادة القيمة المعلوماتية لتقرير المراجعة. كما يقدم لمستخدمي التقارير المالية المزيد من المعلومات عن نطاق عملية المراجعة. كما توصلت إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤدي إلى تحسين عملية الاتصال بين عملاء المراجعة ومراقبي الحسابات وفيما بين مراقبي الحسابات أنفسهم مما يؤدي إلى تخفيض فجوة الاتصال.

بالإضافة إلى ذلك فقد توصلت الدراسة إلى أن خوف مراقبي الحسابات من التعرض للمساءلة القانونية يجعلهم أكثر حذرا في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة وعند تنفيذ عملية المراجعة، يدفعهم لزيادة التركيز، تحسين عملية توصيل المعلومات، إعادة التحقق من أعمالهم أو أحكامهم، وإلى

إجراء المزيد من الاختبارات للتحقق من جودة هيكل الرقابة الداخلية، وإلى إجراء المزيد من المناقشات الداخلية بشأن مجالات المخاطر الرئيسية التي يقوموا بمراجعتها.

دراسة (Özcan, 2021)

تناولت الدراسة اختبار العوامل التي تؤثر على أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإفصاح عنها في إسطنبول عام ٢٠١٩ وقد تم جمع البيانات من القوائم المالية التي تمت مراجعتها لعدد ١٦٤ شركة صناعية مدرجة في بورصة إسطنبول. ولقد أثبتت الدراسة أن أمور المراجعة الرئيسية تتأثر بدرجة كبيرة بخصائص عميل المراجعة؛ حيث أوضحت النتائج ما يلي:

- يقوم مراقبو الحسابات من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى بالإفصاح عن العديد من أمور المراجعة الرئيسية.

- تؤدي زيادة درجة تعقد المنشأة إلى زيادة الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية.
- لا يؤثر نوع رأي المراجعة على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها.
- يميل مراقبو الحسابات بدرجة كبيرة إلى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية للمنشآت كبيرة الحجم وتلك التي تحقق نموا كبيرا في حجم مبيعاتها.

دراسة (Ma et al.,2021)

اكتبرت الدراسة كيف يؤثر متطلب الإفصاح الاجباري لمراقبي الحسابات - عن أمور المراجعة الرئيسية المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة وكذلك متطلب افصاح الإدارة عن تلك الأمور في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية - على إدراك مراقبي الحسابات لمسئولياتهم وقراراتهم اللاحقة المتعلقة بالقيمة العادلة. وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود اختلاف بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة من خلال تقرير المراقب أو من خلال الإيضاحات المتممة على إدراك مراقبي الحسابات لمسئوليتهم، وهذا ما يدفع مراقبي الحسابات إلى الاعتقاد بانخفاض مسئوليتهم سواء تم الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في تقرير المراجعة أو قامت الإدارة بهذا الإفصاح من خلال الإيضاحات المتممة. وعلى الرغم من ذلك فإن مراقبي الحسابات يتخذوا قرارات بعمل تعديلات أكثر تحفظا للقيمة العادلة عند قيام المراقب أو الإدارة بالإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة؛ حيث أنه في تلك الحالة يقوم مستخدمي القوائم المالية بالتقليل من دور مراقبي الحسابات في تقديم تلك الإفصاحات مما يدفع المراقبين إلى محاولة تحسين دورهم في عملية الإفصاح وذلك من خلال اتخاذ قرارات بعمل تعديلات أكثر تحفظا للقيمة العادلة.

٢- دراسات تناولت العلاقة بين التحول الرقمي والمراجعة وتقرير المراجعة

دراسة (Setty&Bakhshi,2013)

اهتمت الدراسة بمتابعة العديد من اقسام تكنولوجيا المعلومات، حيث تقوم أقسام تكنولوجيا المعلومات بتسجيل كميات هائلة جدا من الأحداث والعمليات والمعلومات المتعلقة بها بصورة مستمرة، كما تقوم بتسجيل الأحداث المتعلقة بالأمن والسلامة، إتاحة البيانات، التعديلات والموافقات عليها، وذلك من أجل عمليات المساءلة والمحاسبة ولأغراض المراجعة.

ولاحظت التحول الهائل في حجم البيانات المخزنة التي توفرها البيانات الضخمة يحتاج لتغيير طريقة معالجتها، وتحليلها. ومن هذه الطرق المستخدمة مستودع البيانات Big Data Refinery، ومستودع البيانات قادر على تخزين، تجميع، نقل قدر كبير من البيانات في أشكال قابلة للاستخدام، وهي توفر نظام يحتفظ بكميات هائلة من البيانات لفترات زمنية طويلة مع إمكانية تحليلها بتكلفة معقولة.

وأوضحت أن هناك عدة طرق يمكن لمراقبي الحسابات من خلالها الاستفادة من مستودع البيانات الضخمة منها:

- تحليل السجلات التي أنتجتها أنظمة الحماية والأمن حيث توفر آلاف الإشارات التحذيرية يوميا؛ فيمكن أن يتعاون مراقبي الحسابات مع قسم تكنولوجيا المعلومات لوضع إشارات تحذيرية بشأن أحداث معينة واتخاذ إجراءات مضادة من أجل الاستجابة لتلك الأحداث. ومن غير المحتمل أن يتمكن الأفراد من تفقد تلك الإشارات التحذيرية بطريقة يدوية واستخلاص نتائج ذات معنى من هذا القدر الهائل من البيانات.
- كما يمكن استخدام مستودع البيانات الضخمة من أجل تحليل الغش المتعلق بالبيانات الخاصة بالمعاملات كبيرة الحجم؛ حيث يمكن من خلال التعاون مع الأقسام الأخرى وضع إشارات تحذيرية خاصة بمعاملات محددة يحتمل تعرضها للغش لكي يتم فحصها.

دراسة (Chou,2015)

أوضحت الدراسة أن الحوسبة السحابية اكتسبت شهرة واسعة في بيئة الأعمال الحديثة، وعلى الرغم من ذلك فإنها تتضمن بعض المخاطر مثل ضعف الحماية وإجراءات الأمان، وإمكانية انتهاك الخصوصية وذلك بسبب اعتباري التباعد المكاني وبعد الاتصال، ولذلك فإن عملية مراجعة تلك

التقنية تمثل تحدياً. وتركز الدراسة على القضايا المتعلقة بمخاطر الحوسبة السحابية ومهام المراجعة في مثل تلك الظروف.

ولقد أوضحت الدراسة أن عملية مراجعة الحوسبة السحابية يجب أن تحقق الأهداف التالية:

- توفير تقييم لأصحاب المصالح بشأن فاعلية وأمان نظام الرقابة الداخلية لدى مقدم خدمة الحوسبة السحابية.

- تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية في منشأة العميل وعلاقتها بمقدم الخدمة.
- توفير تقييم لأصحاب المصالح بشأن مدى جودة التأكيدات التي يوفرها مقدم الخدمة بشأن نظام الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد عليه.

وذكرت الدراسة أنه بعد انتهاء عملية المراجعة على المنشأة أن تدرك مزايا تطبيق الحوسبة السحابية، وأن تدرك نقاط القوة والضعف الناتجة من التحول إليها. كما توصلت إلى أن المخاطر الناتجة عن تطبيقها كاختراقات الأمن والأمان والقصور فيها يمكن أن يكشفها ويفصح عنها تقرير المراجعة.

دراسة (Sneller et al., 2016)

قامت الدراسة باختبار ما إذا كانت أمور المراجعة الرئيسة المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات تعتبر مصدراً مفيداً للمعلومات الخاصة بالمنشأة. قامت الدراسة بفحص عدد ٧٥ من تقارير المراجعة عن القوائم المالية للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية في ألمانيا. وتوصلت الدراسة إلى أنه تم تحديد ٢٥٥ أمراً من أمور المراجعة الرئيسة؛ ٣٩ منها مرتبط بتكنولوجيا المعلومات وعدد ٤ منها متعلق بخطر الأمن السيبراني.

وتوقعت الدراسة أنه في ظل التحول الرقمي وازدياد الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات ستزداد أهمية الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسة المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات وذلك لأهميتها للمستثمرين ولأصحاب المصالح المختلفة في المنشأة. وذكرت الدراسة أن شركتين - على الأقل من الشركات محل الدراسة والتي لم تدرج مخاطر الأمن السيبراني كأحد أمور المراجعة الرئيسة- قد تعرضتا لهجمات سيبرانية، وتوقعت أنه خلال العشر سنوات القادمة ستزداد الهجمات السيبرانية بصورة كبيرة. وأوصت الدراسة بمراقبي الحسابات بتوجيه المزيد من الاهتمام للمناطق مرتفعة المخاطر مثل الأمن السيبراني؛ حيث أنه عند إعطاء الأمن السيبراني مزيداً من الاهتمام، فإنه يمكن لمراقبي الحسابات تحسين عملية الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسة المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات.

وأوضحت الدراسة أن المعلومات عن أمور المراجعة الرئيسية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات مفيدة كما يلي:

- للمستثمرين حيث تساعدهم في اتخاذ القرارات بصورة أفضل.
- لمهنة المراجعة حيث يمكنها أن تحسن من جودتها من خلال الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات مستقبلياً في تقرير المراجعة.
- وحددت مجموعة من أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات كما يلي:
- استمرارية تكنولوجيا ونظم المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها؛ وتشير إلى المخاطر التشغيلية التي تواجهها المنشآت حين تعتمد على تكنولوجيا المعلومات في عملياتها اليومية.
- برامج التحول ونماذج الأعمال الجديدة؛ وتشير إلى المخاطر الناتجة عن التحول الرقمي.
- رسملة وتقييم الأصول التكنولوجية.
- الارتباط المبدئي بمهمة المراجعة.
- أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات التي حددها مراقبي الحسابات.
- الحصول على خدمات تكنولوجيا المعلومات من مصدر خارجي؛ تحويل العمليات وجزء من بيئة تكنولوجيا المعلومات لمقدم خدمة خارجي.

دراسة (Solms & Willett, 2017)

- هدف الدراسة تقديم إرشادات لعمليات التأكيد المتعلقة بالحوسبة السحابية من وجهة نظر حوكمة تكنولوجيا المعلومات، حيث أوضحت الدراسة ما يلي:
- يعتبر التأكيد عنصراً أساسياً للحوكمة حيث يتضمن وجود العمليات والآليات الرقابية من أجل ضمان كفاءة عمل الحوسبة السحابية، والتأكد من إدارة المخاطر ومن عمليات الالتزام.
 - التأكيد هو جزء من حوكمة عمليات المنشأة ويضيف قيمة للمنشأة؛ فمن خلاله توفر الإدارة المعلومات الصحيحة لأصحاب المصالح بخصوص كفاءة وفاعلية عملياتها وسياساتها والتزامها بالتشريعات.
 - ينتج عن عملية التأكيد تعزيز الثقة والمصادقية في الحوسبة السحابية ومساعدة المنشأة من التأكيد من بذل العناية المهنية الواجبة.

- يعتبر مجلس الإدارة مسئولاً عن تقديم التأكيد المناسب بأن الفرص التي توفرها تكنولوجيا المعلومات يتم استغلالها بطريقة تضيف قيمة للمنشأة، يتوفر فيها عنصر الأمان، تتوافق مع التشريعات والسياسات والمعايير وأفضل الممارسات.
 - تلعب المعايير وأفضل الممارسات دوراً هاماً في عملية التأكيد؛ حيث تمت الإدارة بإرشادات لفهم الحوسبة السحابية ونتائجها وماهي مسؤولية الإدارة تجاهها. كما تساعد في عملية إيجاد حلول لتطبيق الحوسبة السحابية بطريقة كفاء، كما تساعد في تحديد المخاطر وخاصة المخاطر القانونية ومخاطر الالتزام وتحديد العمليات الرقابية اللازمة لإدارتها.
- دراسة (Dempsey,2018)**

قامت الدراسة باختبار خطر تكنولوجيا المعلومات وأثره على تقرير مراقب الحسابات وهل يتم اعتباره أمراً من أمور المراجعة الرئيسية أم لا. وقام الباحث بتحليل نتائج الدراسات السابقة وتوصل إلى أنه يجب أن يتم الإفصاح في تقرير المراجعة عن خطر تكنولوجيا المعلومات باعتباره أمراً من أمور المراجعة الرئيسية. بينما توصلت الدراسة الميدانية - من خلال تحليل المحتوى لعدد ٤٠ من المنشآت المقيدة - إلى إدراك المكلفين بالحوكمة في هذه المنشآت أن خطر تكنولوجيا المعلومات يعتبر خطراً جوهرياً، حيث أنه في ٣٩ من هذه المنشآت يتم الإفصاح عن خطر تكنولوجيا المعلومات باعتباره خطراً جوهرياً كما يتم الإفصاح عن حوكمة تكنولوجيا المعلومات وأي تفاصيل متعلقة بلجان تكنولوجيا المعلومات. وعلى الرغم من ذلك لم يتم أي من مراقبي الحسابات بتحديد تكنولوجيا المعلومات على أنها أمراً يستوجب اهتماماً خاصاً وبالتالي لم يتم الإفصاح عن خطر تكنولوجيا المعلومات باعتباره أمراً من أمور المراجعة الرئيسية. فعلى الرغم من أنه تم تحديد ١٣٠ أمراً من أمور المراجعة الرئيسية في تلك المنشآت إلا أنه لا يوجد أي من تلك الأمور مرتبط بتكنولوجيا المعلومات. مما يشير إلى وجود انفصال بين المكلفين بحوكمة تكنولوجيا المعلومات والدراسات النظرية من ناحية، ومراقبي الحسابات من ناحية أخرى. وبناء على تلك النتائج استنتجت الدراسة عدم قيام مراقبي الحسابات بالإفصاح عن خطر تكنولوجيا المعلومات في المنشأة وعدم اعتباره أمراً من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.

دراسة (Liu et al.,2019)

هدفت الدراسة لتوضيح آثار استخدام سلسلة الكتل الرقمية على المحاسبة والمراجعة. حيث أوضحت أن السلسلة ستوفر أعمالاً جديدة لمراقبي الحسابات مثل مراجعة معاملات محددة، التحقق

من وجود الأصول الرقمية، والتأكيد على الاتساق بين المعلومات على سلسلة الكتل وفي العالم الواقعي.

ويحتاج مراقبي الحسابات إلى تنمية خبراتهم في مجال مراجعة نظم تكنولوجيا المعلومات من أجل ابتكار أساليب متطورة لإنجاز مهمة المراجعة. وأوضحت الدراسة أن سلسلة الكتل يمكن أن تغير من عملية المراجعة؛ حيث أنه يمكن تخزين سجل كامل للمعاملات على سلسلة الكتل، ومن ثم لن يحتاج مراقبي الحسابات إلى طلب البيانات والمستندات وانتظار تقديمها. بالإضافة إلى ذلك فإنه في ظل سلسلة الكتل ستختفي عملية أخذ العينات التقليدية وسوف يتاح إجراء المراجعة المستمرة لأي معاملة على السلسلة في أي فترة محددة. ومن ثم فإن تطبيق سلسلة الكتل سيؤدي إلى تحرير الموارد التي كان يتم انفاقها في السابق لتجميع الأدلة والتحقق منها مع إمكانية توجيه تلك الموارد إلى عمليات تحليل البيانات داخل السلسلة. كما أنه في ظل سلسلة الكتل سيتحول تركيز مراقبي الحسابات إلى التحقق من فاعلية عمليات الرقابة الداخلية المتعلقة بالسلسلة وذلك من أجل الحصول على تأكيد معقول بأن المعاملات داخل السلسلة صحيحة، بالإضافة إلى تقييم فاعلية عملية إدارة المخاطر.

دراسة (نخال، ٢٠٢٠)

هدفت الدراسة تحديد أثر استخدام سلسلة الكتل الرقمية على مسؤولية مراقبي الحسابات، حيث تم تقسيم المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات إلى: مسؤولية تجاه عميل المراجعة، مسؤولية تجاه المستفيد الأصلي، مسؤولية تجاه المستفيد المتوقع المعلوم، مسؤولية تجاه المستفيد المتوقع غير المعلوم. وقد توصلت الدراسة إلى أن استخدام تكنولوجيا سلسلة الكتل الرقمية سوف يؤدي إلى زيادة مسؤولية مراقبي الحسابات تجاه جميع الأطراف سواء تجاه عميل المراجعة أو المستفيد الأصلي من القوائم المالية أو المستخدم المتوقع المعلوم وغير المعلوم. كما وأوضحت الدراسة أن سلسلة الكتل تضيف مسؤوليات جديدة لمراقبي الحسابات وهي:

- مراجعة المعاملات بصورة فورية وذلك لوجوده على السلسلة.
- ضرورة التحقق من الأصول الرقمية لعميل المراجعة.
- ضرورة اختبار وتحديد أي ثغرات في النظام والشبكة.
- مسؤوليته عن منع حفظ أي معاملات غير صحيحة في الكتلة الرقمية الخاصة بها.
- مسؤوليته عن تقديم شرح مبسط في التقرير للتطبيقات والبرامج التي تستخدمها المنشأة.

- مسؤوليته عن تقديم كل المعلومات الهامة عن نظام المعلومات بالمنشأة في تقرير المراجعة.
- ضرورة التأكد من توافق المعلومات على السلسلة مع تلك الموجودة في الواقع الفعلي؛ مثل معاملات المخزون قد تكون تمت على السلسلة ولكن لم يتم استلام المخزون بعد.
- التحقق من فاعلية نظام الرقابة الداخلية للتأكد من الحصول على ضمان مناسب بشأن المعاملات على السلسلة بدلا من اختبار المعاملات مباشرة.
- التحقق من نظم الأمن والسلامة للسلسلة والشبكة التي تتعامل عليها المنشأة.
- القيام بالمراجعة المستمرة والشاملة حيث أن المعاملات يتم تخزينها على السلسلة مما يتيح لمراقب الحسابات الحصول على البيانات بصورة فورية فور طلبها.

دراسة (الزكي، ٢٠٢٠)

هدفت الدراسة لقياس أثر العلاقة بين جودة المراجعة ودقة تنبؤات المحللين الماليين بأسعار الأسهم في ظل التحول الرقمي بما يشمل من تقنيات مختلفة مثل (الحوسبة السحابية، البيانات الضخمة، سلسلة الكتل، نظم تخطيط الموارد، وغيرها من التقنيات الرقمية) للشركات المقيدة في البورصة المصرية. وأشارت الدراسة إلى أنه يوجد مقاييس متعددة لجودة المراجعة يمكن تصنيفها على أساس مخرجات عملية المراجعة (مثل سلامة الحكم على استمرارية المنشأة، التحريفات الجوهرية، إعادة إصدار القوائم المالية، خصائص جودة التقرير المالي، والمقاييس التي تعتمد على الإدراك وأتعاب المراجعة)، أو على أساس مدخلات عملية المراجعة (مثل حجم مكتب المراجعة، خبرة وكفاءة مراقب الحسابات، استقلال المراقب، ونظم الرقابة على الجودة بمكتب المراجعة). وأوضحت الدراسة أن التحول الرقمي أثر على نموذج العمل والإجراءات والعمليات بالشركات مما أدى إلى حدوث تغيير جوهري في أساليب ومنهجية ونظم المراجعة مما انعكس بدوره على جودة عملية المراجعة وبالتبعية على دقة تنبؤات المحللين الماليين بأسعار الأسهم، ولكنه سيفرض أيضا تحديات على مراقبي الحسابات لفهم التقنيات المختلفة التي تستخدمها الشركات والتكيف مع التغيرات في نماذج أعمالهم.

دراسة (Li et al.,2020)

استهدفت الدراسة اختبار أثر حوادث الأمن السيبراني على أتعاب عملية المراجعة وخاصة ما

يلي:

- (١) ما إذا كان مراقب الحسابات الخارجي يستجيب لحوادث الأمن السيبراني من خلال المطالبة بزيادة أتعاب عملية المراجعة.
- (٢) ما إذا كان مراقب الحسابات الخارجي يتوقع المخاطر السيبرانية قبل حدوث الحوادث السيبرانية.
- (٣) ما إذا كانت الزيادة في أتعاب المراجعة في المنشآت التي لديها حوادث سيبرانية في الفترة الحالية ترتبط بوقوع حوادث سيبرانية في فترة لاحقة.
- وتوصلت الدراسة إلى مايلي:
- حوادث الأمن السيبراني ترتبط فقط بزيادة أتعاب المراجعة.
 - الزيادة في أتعاب المراجعة أقل في المنشآت التي كانت تقوم بالإفصاح عن خطر الأمن السيبراني بعد عام ٢٠١١ عندما أصدرت هيئة البورصة والأوراق المالية الأمريكية إرشادات الإفصاح عن الأمن السيبراني.
 - ترتبط الزيادة في أتعاب المراجعة للمنشآت التي تعاني من وقوع حوادث سيبرانية في الفترة الحالية بانخفاض احتمال حدوث حوادث سيبرانية في فترة لاحقة.
 - في حالة وقوع حوادث سيبرانية فإنه من المتوقع أن يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره أثرها على نظام الرقابة الداخلية؛ حيث أن وجود حوادث الأمن السيبراني يعتبر بمثابة إشارة لمراقب الحسابات بوجود ضعف في هيكل الرقابة الداخلية مما يترتب عليه زيادة اختبارات عملية المراجعة، زيادة الوقت والجهد المبذول في عملية المراجعة مما ينعكس بالتالي في زيادة أتعاب عملية المراجعة في الفترة الحالية، وانخفاض احتمال تكرار الحوادث السيبرانية في الفترات اللاحقة.
 - إذا كان الانتهاك بصورة مباشرة للنظم الحاسوبية للمنشأة، فإن المشكلة قد تتضمن خطر التلاعب في دفاتر وسجلات المنشأة.

دراسة (Garanina et al., 2021)

استعرضت الدراسة عددا من الدراسات السابقة المرتبطة باستخدام تقنية سلسلة الكتل الرقمية في مجال المحاسبة حيث قامت بتحليل وانتقاد الاتجاهات الحالية وتناولت الاتجاهات المستقبلية في هذا المجال.

وأوضحت أن قدرة سلسلة الكتل الهائلة على تخزين السجلات يجعلها هدفا للهجمات السيبرانية المحتملة، لذلك وللتحقق من أمن المعلومات في السلسلة هناك حاجة لتنفيذ إجراءات رقابية على الأمن السيبراني الذي يأخذ في الاعتبار قضايا الحفاظ على الخصوصية.

وحددت ٣ أنواع من المخاطر تتعلق بسلسلة الكتل:

- النوع الأول: مركزية التحكم في عمليات الحوسبة في سلسلة الكتل؛ في هذه الحالة يقوم المتحكم في العمليات باستبعاد رابط سليم، أو استبدال كتلة سليمة بأخرى غير سليمة.
 - النوع الثاني: مرونة المعاملات؛ وتحدث عندما يقوم المخترق بنسخ معاملة ما والتعديل فيها من أجل الحصول على مدفوعات ثم الادعاء بعدم حصوله على تلك المدفوعات.
 - النوع الثالث: يرجع إلى العقود الذكية المعيبة flawed smart contracts - (العقود الذكية هي إحدى تطبيقات تقنية سلاسل الكتل تقوم بالتنفيذ تلقائياً وفقاً لقواعد وشروط محددة ومبرمجة سلفاً، ويطلق عليها عقود ذكية لأنها تظل غير نشطة في انتظار تحقق تلك الشروط والقواعد) - التي يمكن أن تخفي كوداً خبيثاً، أو أي عقد آخر به نقاط ضعف.
- هذا الخطر يلقي الضوء على ضرورة الحاجة إلى مراقب الحسابات المستقل للموافقة على المعاملات قبل دخول العقد في سلسلة الكتل، بالإضافة إلى المتابعة والرقابة لعملية التنفيذ.
- كما أوضحت الدراسة أن الدور الجوهري لمراقبي الحسابات في المستقبل سيكون التحقق من مصداقية، موثوقية عملية التصريح بالدخول لمعاملات سلسلة الكتل.

تحليل الدراسات السابقة:

تعقيباً على الدراسات السابقة ترى الباحثتان ما يلي:

- يؤدي الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسة في تقرير المراجعة إلى تحقيق عدة منافع منها: زيادة المحتوى الإعلامي لتقرير المراجعة، تحسين عملية الاتصال بين مراقب الحسابات والإدارة والمكلفين بالحوكمة من جهة والمستخدمين من جهة أخرى، تخفيض المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات، زيادة درجة تماثل المعلومات بين المستخدمين والإدارة ومراقب الحسابات، وتحسين جودة عملية المراجعة.
- سوف يؤدي استخدام تكنولوجيا سلسلة الكتل الرقمية إلى زيادة مسؤولية مراقب الحسابات تجاه جميع الأطراف سواء تجاه عميل المراجعة أو المستفيد الأصلي من القوائم المالية أو المستخدم المتوقع المعطوم وغير المعطوم. ومن تلك المسؤوليات مسؤوليته عن تقديم كل المعلومات الهامة

- عن نظام المعلومات بالمنشأة في تقرير المراجعة، التحقق من نظم الأمن والسلامة للسلسلة والشبكة التي تتعامل عليها المنشأة.
- أن المخاطر الناتجة عن تطبيق بعض آليات التحول الرقمي كالحوسبة السحابية مثل اختراقات الأمن والأمان والقصور فيها يمكن أن يكشفها ويفصح عنها تقرير المراجعة.
 - في ظل سلسلة الكتل سيتحول تركيز مراقب الحسابات إلى التحقق من فاعلية عمليات الرقابة الداخلية المتعلقة بالسلسلة وذلك من أجل الحصول على تأكيد معقول بأن المعاملات داخل السلسلة صحيحة، بالإضافة إلى تقييم فاعلية عملية إدارة المخاطر.
 - ستوفر سلسلة الكتل أعمالاً جديدة لمراقبي الحسابات مثل مراجعة معاملات محددة، التحقق من وجود الأصول الرقمية، والتأكيد على الاتساق بين المعلومات على سلسلة الكتل وفي العالم الواقعي.
 - أثر التحول الرقمي على نموذج العمل والإجراءات والعمليات بالمنشآت مما أدى إلى حدوث تغيير جوهري في أساليب ومنهجية ونظم المراجعة مما انعكس بدوره على جودة عملية المراجعة ولكنه سيفرض أيضاً تحديات على مراقبي الحسابات لفهم التقنيات المختلفة التي تستخدمها المنشآت.
 - الزيادة في أعاب المراجعة أقل في المنشآت التي كانت تقوم بالإفصاح عن خطر الأمن الإلكتروني بعد عام ٢٠١١ عندما أصدرت هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية إرشاد الإفصاح عن الأمن الإلكتروني.
 - تتضمن مخاطر سلاسل الكتل الرقمية خطر العقود الذكية المعيبة التي يمكن أن تخفي كودا خبيثا، أو تلك التي تشمل على نقاط ضعف. ويجب على مراقب الحسابات في تلك الحالة الموافقة على المعاملات قبل دخول العقد في سلسلة الكتل، بالإضافة إلى المتابعة والرقابة لعملية التنفيذ.
- وعلى الرغم من أن بعض الدراسات أوضحت منافع الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، كما أوضح البعض الآخر أن المخاطر الناتجة عن تطبيق تقنيات التحول الرقمي كاختراقات الأمن والأمان والقصور فيها يمكن أن يكشفها ويفصح عنها تقرير المراجعة، إلا أنها لم توضح تحديداً كيفية الإفصاح عن تلك المخاطر ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية ومدى تأثير هذا

الإفصاح على المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة خاصة في البيئة المصرية، وهذا ما سوف نتناوله الدراسة الحالية.

ثامنا: فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث، تحقيقا لأهدافه، واستنادا على تحليل الدراسات السابقة يمكن اشتقاق فروض البحث على النحو التالي:

الفرض الأول: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات.

الفرض الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات.

تاسعا: تنظيم البحث:

في ضوء مشكلة البحث، تحقيقا لأهدافه، ولاختبار فروضه تم تنظيم محاور البحث على النحو التالي:

القسم الأول: الإطار العام للبحث

القسم الثاني: مفهوم التحول الرقمي وهل يلقي بمسئوليات جديدة على مراقب الحسابات

القسم الثالث: مفهوم أمور المراجعة الرئيسية ومسئولية مراقب الحسابات في الإفصاح عنها في تقرير المراجعة

القسم الرابع: أثر خطر التحول الرقمي على تقرير مراقب الحسابات

القسم الخامس: الدراسة الميدانية واختبار الفروض

القسم السادس: النتائج والتوصيات والمقترحات للأبحاث المستقبلية

وفيما يلي عرضا تفصيليا لباقي محاور البحث

القسم الثاني

مفهوم التحول الرقمي وهل يلقي بمسئوليات جديدة على مراقب الحسابات

في ظل سعي المنشآت نحو تحقيق التمايز وزيادة قدراتها التنافسية، وفي ظل النمو الهائل في حجم البيانات التي تتعامل معها تلك المنشآت مما يمثل عائقا نحو قدرتها على التحكم في هذا الكم الضخم من البيانات بالإضافة إلى مشاكل تخزين واسترجاع تلك البيانات؛ فلقد اتجهت إلى البحث عن حلول لتلك المشاكل، ومن ضمن هذه الحلول تقنيات التحول الرقمي مثل البيانات الضخمة، الحوسبة السحابية، نظم تخطيط الموارد، سلسلة الكتل، نظم الذكاء الاصطناعي، العملات الرقمية المشفرة، وغيرها من التكنولوجيات المتطورة (الحداد، ٢٠٢٢).

ويشير التحول الرقمي في صورة مبسطة إلى تحويل البيانات من الصورة الورقية إلى الصورة الرقمية باستخدام الحاسب الآلي؛ مثل التحول من الفواتير الورقية إلى الفواتير الرقمية أي التحول من مصادر المعلومات الحالية إلى أنظمة الحاسب الآلي بالاعتماد على الوسائل التكنولوجية الحديثة وتقنيات التحول الرقمي في تجميع كميات هائلة من البيانات وتخزينها (Parviainen et al., 2017).

ولا يشير التحول الرقمي إلى التغييرات التكنولوجية فقط ولكن أيضا إلى آثارها على المنظمة نفسها؛ حيث تؤثر التغييرات التي تأتي مع الرقمية على المنظمات ككل وتؤدي إلى تغييرات في طرق أداء العمل وتنظيمه وفي نماذج أعمال الشركات (Parviainen et al., 2017).

ولقد تم تعريف التحول الرقمي لمنشآت عملاء مهنة المحاسبة على أنه "عملية تغيير هيكلية في نماذج أعمال تلك المنشآت وذلك من خلال تبني الأساليب التكنولوجية والرقمية الحديثة عند أداء عمليات التشغيل وبناء العلاقات مع العملاء والموردين من جهة، وكذلك أثناء تعاملها مع أصحاب المصالح المختلفين من جهة أخرى" (على، ٢٠٢٢).

وعرف (شحاتة، ٢٠٢٠) التحول الرقمي بصورة أكثر شمولاً بأنه السعي نحو تحقيق استراتيجية المنشأة، تطوير نماذج الأعمال والتشغيل المتطورة والمرنة من خلال الاستثمار في التقنيات وتطوير الكفاءات الإدارية، وإعادة تنظيم العمليات وإدارة عمليات التغيير من أجل خلق القيمة للعملاء والعاملين ولجميع أصحاب المصالح.

ويُعرف التحول الرقمي بأنه عملية تطبيق التقنيات الرقمية لتجديد طريقة إنجاز الأعمال من خلال التحول إلى نموذج عمل يتضمن الأنظمة والتقنيات الرقمية لتطوير الأداء والوصول به إلى

المستوى الأفضل، وإبداع قيمة جديدة وتقديمها، ابتكار مزيد من المنتجات، وتقديم المزيد من الخدمات من خلال بناء استراتيجية رقمية.

ويؤدي استخدام تقنيات التحول الرقمي إلى تحقيق العديد من المنافع منها: تحسين كفاءة عمليات التشغيل، تحسين جودة المنتجات والخدمات المقدمة للعملاء، زيادة درجة رضا العملاء، تحقيق مزايا تنافسية، تحسين العلاقة بين الشركة والعملاء والموردين، زيادة درجة المرونة في الاستجابة للتغيرات البيئية، تقليل الوقت المستنفذ في أداء العمليات، وتحليل البيانات المحاسبية بصورة فورية (Khanom,2020).

كما أشار (نصير، ٢٠٢١) إلى أنه ينتج عن التحول الرقمي العديد من المزايا كما يلي:

- يساهم التحول الرقمي في ظهور نماذج أعمال جديدة لم تكن متاحة من قبل تعتمد بصورة كلية على منصات التقنيات الرقمية.
- يؤدي إلى زيادة مستويات الكفاءة والإنتاجية لدى الشركات التي اتجهت للتحول الرقمي بصورة أكبر من تلك الشركات التي لم تتجه للتحول الرقمي؛ حيث يساهم التحول الرقمي في تحسين العمليات وتطويرها مما يساهم في رفع درجة الاستدامة والكفاءة لدى تلك الشركات.
- يساهم التحول الرقمي في تحسين بيئة العمل من خلال تدعيم عمليات السلامة المهنية في مواقع العمل؛ حيث يمكن الاستفادة من أجهزة الاستشعار الموجودة في مواقع العمل في إخطار العاملين بالمخاطر المتوقع حدوثها مقدما.
- يساهم التحول الرقمي في زيادة مرونة الشركات في التكيف والاستجابة السريعة للتغيرات في البيئة المحيطة من خلال مساعدتها على تعديل عملياتها، منتجاتها/خدماتها بسرعة من أجل الاستجابة السريعة لمتطلبات السوق والعملاء المتغيرة وتخفيض زمن وصولها للسوق وبالتالي تحقيق مزايا تنافسية تساهم في دعم مركزها التنافسي في السوق.
- يساهم التحول الرقمي في دعم عمليات اتخاذ القرارات الإدارية وزيادة جودتها ومنفعتاتها؛ من خلال توفير العديد من المعلومات الجديدة متعددة المصادر.

نبذة مختصرة عن بعض تقنيات التحول الرقمي

البيانات الضخمة Big Data

البيانات الضخمة عبارة عن كميات هائلة من البيانات الالكترونية متاح للمستخدم ويمكنه تحليلها، تقييمها، وتحويلها لمعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة؛ فالبيانات

الضخمة هي أصول معلوماتية تتميز بكمها وسرعتها الكبيرة وتتنوع مصادرها (Brown & Vasarhely, 2015).

إنترنت الأشياء (IoT) Internet of Things

هو أحد التقنيات التكنولوجية الذي يهدف إلى ربط أي شيء، أي شخص، في أي وقت وأي مكان باستخدام أي شبكة أو خدمة. ويهدف إلى التحول إلى العالم الذكي من خلال مستخدم أكثر ذكاء في تلبية احتياجاته والخروج من العالم المادي الحقيقي إلى العالم الافتراضي القائم على التكنولوجيا في تلبية الاحتياجات المادية (عيد، ٢٠٢٠).

ويعبر إنترنت الأشياء عن فكرة اتصال مختلف الأجهزة المادية بشبكة الإنترنت وقدرة كل جهاز على تعريف الأجهزة الأخرى بنفسه؛ فهو شبكة افتراضية تجمع بين مختلف الأشياء المصنفة ضمن الالكترونيات، البرمجيات، أجهزة الاستشعار، وتصل بينها عن طريق شبكة الإنترنت الأمر الذي يتيح لهذه الأشياء إمكانية تبادل البيانات فيما بينها. ولا يقتصر مصطلح "الأشياء" في إنترنت الأشياء على الأجهزة فحسب بل يمكن أن يكون "شيء" شخصاً يحمل معه جهازاً لمراقبة نبضات القلب مثلاً، أو طفلاً يحمل جهاز تتبع، سيارة مزودة بأجهزة استشعار، أنظمة الإضاءة في المنازل ومراكز التسوق الكبرى. وعلى المستوى التقني فإن إنترنت الأشياء يتضمن جمع كميات ضخمة من البيانات العشوائية من مختلف الأشياء الموصولة بشبكة الإنترنت، تحليلها، ومن ثم التنبؤ بسلوكها في المستقبل. ويشتمل ذلك على العديد من البروتوكولات ولغات البرمجة (Lindsay et al., 2019).

الذكاء الاصطناعي Artificial Intelligence

عرف (الحداد، ٢٠٢٢) الذكاء الاصطناعي بأنه أحد تطبيقات الحاسب الذي يعتمد على الذكاء ويهتم ببناء البرامج التي تستطيع دراسة الأنشطة التي يقوم بها الإنسان ومحاولة محاكاتها، ويمكنه أداء مهام ووظائف تتطلب الذكاء البشري والتفكير والتعلم من الخبرات مثل حل عمليات محاسبية في وقت قصير مما قد ينتج عنه استبدال العنصر البشري بالحاسب الآلي في بعض الوظائف. والهدف من تلك التقنية هو الوصول للأنظمة التي لديها عنصر الذكاء وتعمل بنفس الأسلوب البشري بالاعتماد على التعلم والفهم لتقديم لمستخدميها خدمات مختلفة بدقة وسرعة عالية.

الحوسبة السحابية Cloud Computing

عرف (ربيع، ٢٠١٨) الحوسبة السحابية بأنها " تقنية يتم من خلالها تخزين، استرجاع، تشغيل، وتعديل البيانات والمعلومات من خلال الخادم الذي يقدم خدمة الاتصال المباشر لمستخدمي الخدمة من خلال الدفع والمحاسبة على حسب الاستخدام"

وتتيح الحوسبة السحابية تجميع قدر هائل من البيانات داخل سحابة واحدة كبيرة يتم الاحتفاظ بها على الإنترنت مع إمكانية استعادتها وقت الحاجة إليها مما يساعد في تخفيض التكلفة.

سلسلة الكتل Block Chain

سلسلة الكتل هي دفتر أستاذ رقمي موزع يستخدم لتسجيل المعاملات وتفاصيلها (التاريخ، المبلغ، المكان، المشاركون وتوقيعاتهم) والتحقق منها. ويتم تشفير كل معاملة مكتملة وبعد فترة معينة تصبح المعاملة جزءا من الكتلة، وترتبط كل كتلة بالكتلة السابقة لها ثم يتم توزيعها على جميع الأطراف المرتبطة بالشبكة.

وبمجرد تسجيل معاملة على سلسلة الكتل لا يمكن تغييرها أو إلغاؤها مما يساعد على الحفاظ على الأمن والخصوصية والسرية لتلك المعلومات مما يؤدي لزيادة جودة المعلومات المحاسبية الناتجة عن تبني تلك التقنية (Morabito,2017).

وهناك نوعان من سلاسل الكتل (Bonson& Bednárová,2019):

النوع الأول: سلاسل الكتل العامة (غير المصرح بها) وهي تتيح مشاركة السجلات من قبل جميع مستخدمي الشبكة، تحديثها، ومراقبتها، مثل العملات المشفرة.

النوع الثاني: هو سلاسل الكتل الخاصة (المصرح بها) التي تتيح لمستخدمين محددين فقط إمكانية إضافة بيانات للسلسلة وكذلك تتيح للأعضاء فقط الاطلاع على البيانات والوصول إلى السلسلة.

وهناك مزايا متعددة لاستخدام سلسلة الكتل منها: تخفيض تكاليف الوكالة وعدم تماثل المعلومات، زيادة الشفافية وتسهيل الوصول للمعلومات بشكل أفضل، تحسين جودة المعلومات (اكتمالها، قابلية التفسير والوضوح، الملاءمة، القابلية للمقارنة، الدقة، التوقيت المناسب) (Bonson& Bednárová,2019).

ومن المتوقع أن تؤثر التكنولوجيات الحديثة مثل سلسلة الكتل على عمليات إعداد التقارير والمراجعة؛ فالاستخدام المتزايد لسلسلة الكتل يؤثر على طبيعة ونطاق المعلومات المتاحة لمراقبي الحسابات وعلى كيفية تنفيذ عملية المراجعة.

تداعيات تطبيق تقنيات التحول الرقمي بمنشآت عملاء المراجعة على تقرير مراقب الحسابات

هناك العديد من التداعيات المهنية الناتجة عن التحول الرقمي بمنشآت عملاء المراجعة على تشكيلة الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات وعلى نطاق مسؤولياته؛ مثل ضرورة الوفاء بالمسؤولية المهنية المتعلقة بالتقييم الإلكتروني لفرض الاستمرارية، اكتشاف الغش الإلكتروني، تقديم خدمات التوكيد بشأن الإفصاح عن مخاطر الأمن السيبراني وعن إدارة تلك المخاطر، وكذلك ضرورة الالتزام بمسؤوليته المهنية المتعلقة بكشف الجرائم الإلكترونية. بالإضافة إلى ضرورة قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات التوكيد المهني التي تتعلق بالثقة في موقع المنشآت على شبكة الانترنت وكذلك المتعلقة بالثقة في نظم المعلومات الخاصة بها، ضرورة التوكيد المهني على الثقة في سلاسل الكتل الخاصة بالعمل، بالإضافة إلى تقديم خدمات التوكيد غير المالي مثل تقرير حوكمة أمن المعلومات، وتقرير مدى الالتزام بضوابط الأمن والخصوصية (علي، ٢٠٢٢).

وفي ظل البيئة التكنولوجية المتطورة، فإن مراقب الحسابات المالي هو خبير مهني معتمد موثوق به يتحقق من حدوث المعاملات، يصدق على دقة وسلامة واكتمال المعلومات التي تشمل عليها القوائم المالية. ولتحقيق هذه الأهداف، فإنه يجب على مراقب الحسابات ما يلي (Garantina, Lindsay et al., 2019), (et al., 2021):

- الفهم الجيد لمنشأة العميل يتضمن طبيعتها، بيئتها، نظام الرقابة الداخلية بها، نظم المعلومات المرتبطة بعمليات المنشأة وبإعداد التقارير المالية؛ كسلسلة الكتل في حال استخدامها.
- الأخذ في الاعتبار المخاطر الناتجة عن تطبيق التكنولوجيات المتطورة.
- الأخذ في الاعتبار ما إذا كانت المهارات المتخصصة ضرورية لتحديد أثر التكنولوجيات الجديدة، للمساعدة في تقييم المخاطر، وفهم وتصميم وتنفيذ الاجراءات الرقابية بفاعلية.
- استخدام أدوات المراجعة المختلفة مثل استخدام التقنيات الحديثة كسلسلة الكتل أو تحليل البيانات.

- الالتزام بمعايير المراجعة أثناء تنفيذ عملية المراجعة (المعايير مطلوبة لتحسين جودة عملية المراجعة، لكنها في الوقت ذاته تؤدي إلى زيادة تعقد عملية المراجعة وإلى زيادة تكاليف أنشطة الرقابة والتقرير عن عمليات المنشأة).
 - كما يجب على مراقب الحسابات أن يفهم أثر التكنولوجيا على أعمال المنشأة، نظم الرقابة الداخلية بها، وتقاريرها المالية، وبصورة أكثر تحديداً عليه القيام بما يلي (Lindsay et al., 2019):
 - الحفاظ على قدر كافٍ من الشك المهني عند القيام بمراجعة تقييم الإدارة لمخاطر النظم الجديدة.
 - فهم الآثار المباشرة وغير المباشرة للتكنولوجيا الجديدة وتحديد كيف يؤثر استخدام المنشأة لها على التقييم الشامل للمخاطر الذي يقوم به مراقب الحسابات.
 - فهم كيف تؤثر التكنولوجيات الحديثة على تدفق المعاملات، تقييم سلامة واكتمال نظم الرقابة الداخلية، وتصميم كيفية استجابة عملية المراجعة بصورة كافية وملائمة.
 - تقييم ملاءمة عمليات الإدارة لاختيار، تطوير، تشغيل، والحفاظ على العمليات الرقابية على نظم التكنولوجيا.
- ولأن المعايير بطبيعتها تنتهج سياسة رد الفعل حيث تستجيب لاحتياجات محددة بدلاً من توقعها. فسوف يحدث التغيير فيها عندما تجبر احتياجات الإدارة أو التغييرات التكنولوجية الأساليب المحاسبية على المواءمة والتغيير مما يمثل ضغطاً لكي يتم تطوير الأساليب المحاسبية، وبالتبعية ضرورة التغيير في عمليات التأكيد المطلوبة مما يدفع المعايير أن تتغير كي تتواءم مع التغييرات المطلوبة والتطورات الحادثة. فتنطبق الأساليب التكنولوجية المتطورة كالحوسبة السحابية يتطلب تطور البرامج والتطبيقات من أجل قياس الأداء، مما يؤدي إلى زيادة الطلب على عمليات التأكيد (Nicolaou et al., 2012).
- وأثناء عملية مراجعة الحوسبة السحابية يجب أن يحدد فريق المراجعة ما هو محور تركيز عملية المراجعة؛ فقد تكون عملية المراجعة مضيئة للقيمة أو قد تكون مراجعة على أساس الخطر. المراجعة التي تضيف قيمة تركز على تحقيق عائد أفضل على الاستثمار في الحوسبة السحابية والتخفيف من المخاطر. بينما تركز المراجعة على أساس الخطر على تقييم المخاطر، الأمان، وحماية البيانات. بعد ذلك يجب على فريق المراجعة إتباع معيار محدد، مجموعة معايير، أطر، أو إرشادات من أجل فحص معايير الالتزام. ثم بعد ذلك يقوم مراقب الحسابات بعمل تقرير المراجعة الذي يتضمن كل العناصر التي تم فحصها وتشمل (Chou, 2015):

- مراجعة الاتفاق على الخدمة (SLA) Service level agreement الذي يشمل مقاييس الأداء، مخصصات الأمان، معدل أجر الخدمة التي يوفرها مورد الخدمة الخارجي، واستراتيجية إلغاء عقد الخدمة.
 - الحوكمة، وفورات التكلفة، القضايا المتعلقة بالخطر والأمان، الحماية من الكوارث المتعلقة بعمليات الحوسبة السحابية لدى مقدم الخدمة أو تلك المتعلقة بمواقع العميل. وهناك ثلاثة أقسام يجب أن يشتمل عليها التقرير: الهدف، إجراءات المراجعة، النتائج.
 - قسم الهدف: ويصف أهداف المراجعة التي يجب أن تكون محور عملية المراجعة وتشمل الالتزام والتحقق من الحوسبة السحابية.
 - قسم إجراءات المراجعة: ويحدد الخطوات والمنهجية الواجب تطبيقها لتحقيق الهدف من المراجعة.
 - قسم النتائج: ويشمل نتائج عملية المراجعة التي تشمل الملاحظات الإيجابية والسلبية والاقتراحات الممكنة من أجل التطوير والتحسين.
- والغرض الرئيس من مراجعة التقنيات التكنولوجية الحديثة مثل الحوسبة السحابية هو التحقق من جودة عمليات تشغيل الخدمات الحاسوبية المقدمة من مقدم خدمة الحوسبة السحابية. بزيادة درجة تطور الحوسبة السحابية تزداد التحديات التي تواجه عملية مراجعتها بسبب تعقد البنية الأساسية للسحابة، الحاجة إلى تطوير معايير المراجعة، زيادة المخاطر المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات، وظهور تحديات استراتيجية (مثل تنوع الصناعة، اختلاف أحجام العملاء والاتفاقيات والمفاوضات مع مقدمي الخدمات) (Taha et al., 2021).
- وهناك عدم وضوح يتعلق بمعايير مراجعة التقنيات الرقمية، وهناك حاجة إلى إرشادات ومعايير تتعلق بعملية مراجعة سلسلة الكتل أو غيرها من التكنولوجيات الحديثة، وتتعلق باستخدام مكاتب المراجعة لتلك التقنيات كأدوات لعملية المراجعة. كما يوجد إبطاء متزايد من جانب المشرعين في إصدار معايير جديدة أو تعديل المعايير القائمة على الرغم من التطورات المتلاحقة في البيئة التكنولوجية، مما يؤثر سلباً على جودة، كفاءة، وفاعلية عملية المراجعة (Nicolaou et al., 2012).
- عدم وجود معايير حالية تغطي عمليات مراجعة التقنيات الرقمية كسلسلة الكتل، يعني أنه على مراقبي الحسابات استخدام حكمهم الشخصي لاتخاذ قرارات لا تدعمها أي معايير مراجعة. كما

أن عدم وجود معايير يؤدي لحدوث عدم تأكد بين مراقبي الحسابات يتعلق بما يلي (Gauthier&Brender,2021):

- ١- سلامة، اكتمال، أمن البيانات (حيث يمكن لأي متعامل على السلسلة الوصول للبيانات وتغييرها). لذلك يلقي الكثير من مراقبي الحسابات الضوء على أهمية التحقق من موثوقية البيانات على سلسلة الكتل.
- ٢- عدم وجود إرشادات فعلية لكيفية مراجعة تكنولوجيا سلسلة الكتل أو المعاملات المخزنة فيها. لذلك طالب مراقبي الحسابات واضعي المعايير بما يلي:
 - وضع إرشادات لبعض قضايا المراجعة حيث أن نطاق عملية المراجعة والمعايير الواجب تطبيقها غير واضحة بالنسبة لهم وخاصة ما إذا كان يتعين عليهم مراجعة شبكة سلسلة الكتل نفسها أم البيانات المخزنة داخلها أم كليهما.
 - وضع إرشادات عن كيفية تقييم بيئة الرقابة الداخلية أثناء مراجعة سلسلة الكتل، كيفية تعديل تقييم المخاطر المرتبط بها، كيفية التحقق من سلامة المعاملات، وكيفية تصميم نطاق عملية المراجعة لمتشأة ما.
 - وضع معايير خاصة بسلسلة الكتل يضمن اتساق عمليات المراجعة بين المنشآت.

القسم الثالث

مفهوم أمور المراجعة الرئيسية ومسئولية مراقب الحسابات في الإفصاح عنها في
تقرير المراجعة

أمور المراجعة الرئيسية:

تشير إلى الأمور التي يراها مراقب الحسابات الأكثر أهمية في عملية مراجعة القوائم المالية، ويتم تحديدها من الأمور التي يتم توصيلها للمكلفين بالحوكمة. والغرض من إدراجها في تقرير مراقب الحسابات هو تعزيز القيمة من وراء عملية التوصيل في التقرير من خلال توفير المزيد من الشفافية عن عملية المراجعة التي تم تنفيذها (الفقرة رقم ٨ من معيار المراجعة الدولي (٧٠١) (IAASB, ISA 701, 2015b, Para. 8).

ويوفر الإفصاح عن تلك الأمور معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في فهم كل ما يتعلق بعمل المراجعة، كما قد تتناول الأمور الرئيسية للمراجعة الأمور التي كانت تمثل صعوبة كبيرة لمراقب الحسابات عند حصوله على أدلة الإثبات أو عند تكوين رأيه عن القوائم المالية، وتلك الأمور التي تتصف بالتعقيد وعدم الموضوعية (Pratoomsuwan & Yolrabil, 2020, p.741).

ويجب مراعاة التفاعل الآتي بين فقرات التقرير:

- أ- في حالة ما إذا كان أحد أمور المراجعة الرئيسية سببا لتعديل الرأي، فأمور المراجعة الرئيسية ليست بديلا لإبداء رأي معدل وفقا للمعيار المعدل ٧٠٥ (الفقرة ١٢ من معيار ٧٠١).
- ب- في حالة ما إذا كان أحد أمور المراجعة الرئيسية يتعلق بعدم التأكد الجوهري المرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكا كبيرة على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة (وفقا للمعيار الدولي ٥٧٠ المعدل) يجب على مراقب الحسابات إدراج هذا الأمر ضمن فقرة الاستمرارية وليس فقرة أمور المراجعة الرئيسية (الفقرة ١٥ من معيار ٧٠١).
- ج- في حالة ما إذا امتنع مراقب الحسابات عن إبداء رأي عن القوائم المالية فيجب عليه ألا يضمن تقريره قسما عن أمور المراجعة الرئيسية وفقا لمعيار المراجعة الدولي ٧٠٥ المعدل (منصور، ٢٠١٧).

د- في حالة ما إذا استخدم مراقب الحسابات فقرات لفت الانتباه فانها ليست بديلا لوصف أمور المراجعة الرئيسة وفقا لمعيار المراجعة الدولي ٧٠٦ (منصور، ٢٠١٧).

ومن المتوقع أن يساهم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسة في تحسين عملية التواصل مع مستخدمي القوائم المالية وخاصة الأمور ذات الأهمية الجوهرية في عملية المراجعة من وجهة نظر مراقب الحسابات.

ويحدد مراقب الحسابات أمور المراجعة الرئيسة التي سيقوم بإدراجها في تقريره من خلال المعايير التالية (PwC,2014):

- (أ) الأمور التي يتم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة.
(ب) الأمور التي تتطلب اهتماما جوهريا من مراقب الحسابات أثناء عملية المراجعة.
(ج) الأمور الرئيسة للمراجعة هي الأمور التي كانت أكثر أهمية وجوهريّة أثناء عملية المراجعة.
ويأخذ مراقب الحسابات العناصر التالية في الاعتبار عند تحديد الأمور التي تحتاج منه اهتماما جوهريا أثناء عملية المراجعة:

- المجالات ذات التقييم المرتفع لمخاطر التحريفات الجوهرية، أو المخاطر الجوهرية المحددة وفقا لمعيار المراجعة الدولي المعدل رقم ٣١٥ (تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها)، يرتبط بذلك تحديد المخاطر التي أبلغها مراقب الحسابات للمكلفين بالحوكمة (منصور، ٢٠١٧)، (علي، ٢٠٢١).
- الأمور التي تمثل تحديات لمراقب الحسابات عند الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة (منصور، ٢٠١٧).
- التقديرات الجوهرية لمراقب الحسابات فيما يتعلق بعناصر القوائم المالية وتتضمن التقديرات المحاسبية الهامة التي تم تحديدها على أنها تمثل تقديرات عدم تأكيد بدرجة كبيرة، السياسات المحاسبية الهامة (منصور، ٢٠١٧)، (علي، ٢٠٢١).
- تأثير الأحداث أو المعاملات التي حدثت خلال الفترة على عملية المراجعة: مثل المعاملات التي لها تأثير كبير على القوائم المالية، والمعاملات الهامة مع الأطراف ذات العلاقة والمعاملات غير العادية والأمور الهامة الأخرى التي أثرت على أحكام الإدارة وتؤدي إلى أمر يتطلب اهتماما جوهريا من مراقب الحسابات (بخيت، ٢٠١٧).

- الأمور الأخرى كتطبيق نظام تكنولوجيا معلومات جديد خلال الفترة قد تكون مجال اهتمام جوهرى من قبل مراقب الحسابات، ولا سيما إذا كان هذا التغيير يؤثر جوهريا على استراتيجية المراجعة الشاملة لمراقب الحسابات، أو ذات صلة بخطر جوهرى (كالتغييرات في النظام التي تؤثر على الاعتراف بالإيراد)، والأحداث اللاحقة (علي، ٢٠٢١).

وتضمنت الفقرة رقم (٢٩) من معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتحديد الأهمية النسبية لأمر تم إبلاغه للمكلفين بالحوكمة وما إذا كان هذا الأمر أمراً رئيساً للمراجعة (IAASB, ISA 701,2015b, Para. 29):

- أهمية الأمر لفهم مستخدمى القوائم المالية ككل وبخاصة أهميته النسبية للقوائم المالية.
- طبيعة السياسة المحاسبية الأساسية ذات العلاقة بالأمر أو درجة التعقيد أو التقدير الشخصي في اختيار الإدارة لسياسة مناسبة بالمقارنة بالمنشآت الأخرى في نفس الصناعة.
- طبيعة التحريفات ذات العلاقة بأمر معين التي كانت نتيجة غش أو خطأ سواء كانت مصححة أم لا، أهميتها النسبية، كميتها، ونوعها.
- طبيعة ومدى جهود المراجعة اللازمة لمعالجة هذا الأمر بما في ذلك المهارات والمعرفة اللازمة لتطبيق إجراءات المراجعة لمعالجة الأمر أو تقييم نتائج تلك الإجراءات إن وجدت. وكذلك طبيعة مشاورات خارج فريق الارتباط بشأن الأمر.
- طبيعة وخطورة الصعوبات عند تطبيق إجراءات المراجعة، تقويم نتائج تلك الإجراءات، والحصول على أدلة ملائمة يمكن الاعتماد عليها وتمثل الأساس لرأي مراقب الحسابات خاصة عندما يعتمد الرأي بدرجة كبيرة على التقدير الشخصي لمراقب الحسابات.
- خطورة أي أوجه قصور تم اكتشافها في نظم الرقابة ذات صلة بالأمر.
- ما إذا كان الأمر ذو صلة بأمر أخرى منفصلة تكون محل مراجعة مثل العقود طويلة الأجل التي قد تتطلب اهتماما كبيرا من جانب مراقب الحسابات - فيما يتعلق بإثبات إيراد أو دعاوى قضائية أو التزامات أخرى محتملة - ويمكن أن يكون لها تأثير على التقديرات المحاسبية الأخرى.

وقد تضمنت الفقرة رقم (٤٥) من معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) الإشارة إلى الاعتبارات الرئيسية التي أدت بمراقب الحسابات لتحديد أن الأمر سيكون أحد أمور المراجعة الرئيسية ومنها: (IAASB, ISA 701,2015b, Para. 45)

- الأوضاع الاقتصادية التي أثرت على قدرة مراقب الحسابات في الحصول على أدلة مراجعة.

- السياسات المحاسبية المستجدة على سبيل المثال أمور منشأة معينة أو صناعة معينة التي تم استشارة فريق الارتباط بشأنها.
- التغييرات في استراتيجية أو نموذج أعمال المنشأة والتي كان لها تأثيرا جوهريا على القوائم المالية.

ويحدد المعيار الدولي رقم (٧٠١، فقرة ١٤) بعض الحالات التي لا يتم فيها الإفصاح في تقرير المراجعة عن أمر تم تحديده بأنه أحد أمور المراجعة الرئيسية؛ مثل وجود لوائح أو قوانين أو أنظمة تمنع الإفصاح عن هذا الأمر، أو إذا استنتج مراقب الحسابات في ظروف نادرة للغاية أن الأمر ينبغي ألا يتم الإفصاح عنه في تقريره وذلك لوجود تبعات سلبية للقيام بذلك من المتوقع ودرجة معقولة أن تفوق الإيجابيات المترتبة على هذا الإفصاح.

ومن الأمثلة على أمور المراجعة الرئيسية: الاستثمارات العقارية، الاضمحلال، الاستحواذ، تقييم الاستثمارات، المدينون، تقييم المخزون، المدينون، المخصصات، التقاضي والمطالبات القضائية، الاعتراف بالإيراد، الضرائب، تقييم الشهرة والأصول غير الملموسة، أثر تطبيق معيار محاسبي جديد، معاشات التقاعد، تقييم الأدوات المالية والأصول والالتزامات بالقيمة العادلة (Kitiwong&Sarapaivanich,2020).

وهناك فجوة بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مراقب الحسابات وما يستطيع مراقب الحسابات إنجازه بطريقة معقولة وهو ما يطلق عليه فجوة التوقعات في المراجعة. ولقد قام Porter,1993 بتقسيم فجوة المراجعة إلى: فجوة معقولة وتشير إلى التفاوت بين ما يتوقع المستفيدون من خدمات المراجعة من مراقب الحسابات إنجازه وبين ما يستطيع مراقب الحسابات إنجازه بصورة معقولة، فجوة أداء وتنشأ نتيجة التباين بين التوقعات المعقولة من جانب المستفيدين من خدمات المراجعة لما يجب أن يقوم به المراقب وبين الأداء الفعلي للمراقب.

كما توجد فجوات أخرى تتصل بشكل مباشر بتقرير المراجعة وهي:

أ. فجوة المعلومات: وتشير إلى المعلومات التي يعتقد المستخدمون أن ثمة حاجة إليها عند القيام باستثمارات وقرارات ائتمانية وما هو متاح لهم من خلال القوائم المالية التي تمت مراجعتها أو غيرها من المعلومات المتاحة للجمهور (Segal, 2017).

ويمكن تضيق فجوة المعلومات من خلال الإفصاح عن المعلومات التي لا تتوافر حاليا للمستخدمين. ولقد كان الهدف من تعديل معايير تقرير مراقب الحسابات هو تضيق فجوة المعلومات بين المعلومات المتاحة والمعلومات المطلوبة.

ب. فجوة الاتصال: وتعكس الاختلاف بين ما يفهمه ويرغبه المستخدمون وما يتم تبليغه من خلال المراقب. وكان الهدف من معيار المراجعة الدولي ٧٠١ (تبلغ أمور المراجعة الرئيسية) هو

تعزيز القيمة التواصلية لتقرير مراقب الحسابات وكذلك لزيادة القيمة المعلوماتية للتقرير حيث يوفر معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية مما يساعد في القضاء على فجوتي المعلومات والاتصال مما يساعد في القضاء على عدم تماثل المعلومات بين إدارة الشركة والمستثمرين. ولقد قامت دراسة (Mock et al.,2013) بتقسيم فجوة التوقعات إلى قسمين: **فجوة المعلومات** التي تتعلق بالمعلومات حول المنشأة. **فجوة الاتصال** التي تتعلق بالمعلومات حول عملية المراجعة. وأوضحت الدراسة أن مستخدمي القوائم المالية في حاجة إلى نوعين من المعلومات وهما: معلومات ترتبط ببيئة اعداد القوائم المالية وتشمل الطرق المستخدمة في تقييم الأصول والخصوم والتقديرات المحاسبية، ومعلومات تخص عملية المراجعة وتشمل استنتاجات المراجعة والاهمية النسبية وخطر المراجعة الجوهرية وإجراءات المراجعة.

ولقد قامت العديد من الدراسات بمحاولة تحديد فجوة التوقعات وتقييمها (الفجوة بين فهم وإدراك مستخدمي تقارير المراجعة للمطلوب من مراقبي الحسابات تحقيقه وبين الأداء الفعلي لهم) (Gray et al., 2011), (Gold et al.,2012).

ولقد توصلت دراسة (أحمد، ٢٠١٧) إلى أن إدراج أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ سوف يكون له تأثيرا إيجابيا على تضيق فجوة توقعات المراجعة حيث سيؤدي إلى زيادة القيمة المعلوماتية لتقرير المراجعة لدى مستخدمي التقرير من خلال إمدادهم بالمعلومات الإضافية الأكثر أهمية عن القوائم المالية محل المراجعة بما يمكنهم من فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني لمراقب الحسابات والتي اعتمد عليها عند إصدار تقريره.

وقد توصلت دراسة (حسن، ٢٠١٩) إلى نتائج مماثلة حيث أوضحت أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة يؤدي إلى تحسين عملية الاتصال بين مستخدمي القوائم المالية ومراقب الحسابات بما يؤدي إلى تضيق فجوة المعلومات وفجوة الاتصال.

القسم الرابع

أثر خطر التحول الرقمي على تقرير مراقب الحسابات

على الرغم من المزايا العديدة المصاحبة لتطبيق تقنيات التحول الرقمي إلا أنه يصاحبها العديد من المخاطر. ويمكن تناول المخاطر المصاحبة لتلك التقنيات كما يلي:

المخاطر المصاحبة للحوسبة السحابية وسلسلة الكتل:

(Moudud-Ul-Huq et al.,2020), (Gauthier&Brender,2021), (Mohamed,2017),
:(Chou,2015)

١- المخاطر المتعلقة بأمن المعلومات مثل احتمال فقدتها نتيجة حدوث أعطال غير متوقعة أو غيرها من الأسباب حيث يضع المستخدم كل معلوماته لدى الشركة مقدمة خدمة الحوسبة السحابية.

٢- مخاطر الخصوصية والوصول غير المصرح به حيث تزداد إمكانية اختراق بعض المستخدمين للحسابات الإلكترونية وإطلاعهم على البيانات والمعلومات الهامة بالإضافة إلى تزايد مخاطر حذف تلك البيانات.

٣- مخاطر عدم حماية حقوق الملكية الفكرية فلا يوجد ضمان للمستخدمين بعدم انتهاك تلك الحقوق. كما أنه عند انتقال المعلومات من خلال الأنظمة المتاحة على شبكة الانترنت فهذا يزيد من نقاط الضعف المتضمنة.

٤- مخاطر تلف البيانات أو المعلومات أو التطبيقات المستخدمة مما يتسبب في توقف النظام في شركة العميل.

٥- المخاطر الناتجة عن عدم السيطرة على البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات، والاعتماد على مزودي خدمات الحوسبة السحابية.

٦- تتضمن مخاطر سلسلة الكتل: أخطاء البرمجة، نقاط ضعف النظام، احتمال فقد أو سرقة المعلومات الهامة أو تعرضها للاختراق.

المخاطر الناشئة عن الاعتماد على البيانات الضخمة:

اعتماد المنشآت على البيانات الضخمة في أداء أعمالها وإضافة ميزة تنافسية لها يعرضها لمجموعة من المخاطر التي يجب على مراقب الحسابات أخذها في الاعتبار وهي (نخال، ٢٠٢٠ ب):

- مخاطر ترتبط بمدى التوافق بين استراتيجية المنشأة ومواردها التكنولوجية:

قد لا تمتلك المنشأة الموارد والقدرات اللازمة لتحليل البيانات الضخمة بما يخدم أهدافها الاستراتيجية فتفقد فرصا كان من الممكن ان تستغلها من تحليل البيانات الضخمة. لذلك يجب على مراقبي الحسابات تقييم الموارد التكنولوجية للمنشأة ومدى توافقها مع استراتيجية المنشأة، التأكد من وجود الموارد الكافية والمؤهلة لتحليل البيانات الضخمة واستغلالها لتحقيق مزايا تنافسية.

- مخاطر التطوير والتنفيذ:

هناك العديد من التحديات التي تواجه البيانات الضخمة تتعلق بالنطاق، التكلفة، الوقت لذلك يجب على مراقبي الحسابات التأكد من أن تطوير ومعالجة البيانات الضخمة يخضع لرقابة المسؤولين عن النظام.

- مخاطر الاعتماد على تكنولوجيا المنصات المفتوحة والحوسبة السحابية:

ينطوي الاعتماد على المنصات المفتوحة والحوسبة السحابية لطرف ثالث خارجي على مخاطر التعرض للثغرات الأمنية ويمكن معالجتها من خلال الدخول المصرح به، كما توجد مخاطر انتهاك الملكية الفكرية. ودور مراقب الحسابات هو التأكد من الالتزام بالتصاريح الأمنية للمنصة، وكذلك التأكد من توافر الضوابط الأمنية والنظم الرقابية الكافية للسحابة.

- مخاطر أمن وسرية البيانات:

وهذا النوع من المخاطر على جانب كبير من الأهمية، ويتمثل دور مراقب الحسابات في التأكد من وجود الإجراءات الأمنية اللازمة لحماية البيانات من السرقة أو التلاعب، والقيام بفحص السرية والخصوصية وذلك بالدخول على النظام والتحقق من صعوبة الاختراق.

ولقد تم تحديد أربعة مخاطر للتطورات التكنولوجية: الآثار السلبية للتطورات التكنولوجية (المتعمدة وغير المتعمدة)، الأعطال الحرجة للبنية التحتية للتكنولوجيا، ازدياد الهجمات الالكترونية، سرقة البيانات أو تعرضها لعمليات الغش بدرجة كبيرة (World Economic Forum, 2018).

كما أوضح (Lindsay et al., 2019) بعضاً من المخاطر الناتجة عن التقنيات التكنولوجية كما يلي:

- الاعتماد على النظم أو البرامج التي تقوم بتشغيل البيانات بطريقة غير سليمة، تشغيل بيانات غير سليمة، أو كلاهما.

- إمكانية حصول العاملين في قسم تكنولوجيا المعلومات على امتيازات الوصول للبيانات الأخرى بخلاف تلك اللازمة لأداء مهامهم، مما يؤدي إلى عدم الفصل الكافي بين المهام.
- الوصول غير المصرح به للبيانات والذي قد يؤدي إلى إتلاف البيانات أو حدوث تغييرات غير ملائمة لها، متضمنا التسجيل غير المصرح به للمعاملات أو التسجيل غير السليم للمعاملات (مخاطر محددة تنتج من وصول عدة مستخدمين لقاعدة بيانات مشتركة).
- التغييرات غير المصرح بها على النظم أو البرامج.
- التغييرات غير المصرح بها أو الخاطئة للبيانات في الملفات الرئيسية.
- الفشل في صنع التغييرات الهامة أو الملائمة للنظم أو البرامج.
- التدخل اليدوي غير الملائم.
- الخسارة المحتملة للبيانات أو عدم القدرة على الوصول لها كما هو مطلوب.
- المخاطر الحادثة نتيجة الاعتماد على مقدمي الخدمة.
- مخاطر الأمن السيبراني.

حيث يصاحب تبني الشركات لتقنيات التحول الرقمي العديد من المخاطر التي تتعلق بأمن المعلومات والتي تعرف بمخاطر الأمن السيبراني Cyber security Risks وهي المخاطر التكنولوجية، التشغيلية، التنظيمية التي تتعرض لها المنشآت التي تطبق تقنيات تكنولوجيا المعلومات الحديثة، وتنتج بسبب اختراق نظام الأمن السيبراني بما يمثل عائقاً يحد من قدرتها على تحقيق أهدافها (Badawy,2021).

ويشير الأمن السيبراني Cybersecurity إلى أجهزة الأمن والحماية التي تستخدمها المنشآت لحماية البيانات والمعلومات والأنظمة فيها من الدخول غير المصرح به، ويساعد استخدام الأمن السيبراني على منع الهجوم السيبراني واختراق البيانات وحماية خصوصية وسرية وسلامة البيانات (Li et al.,2020).

وعُرفت مخاطر الأمن السيبراني بأنها تلك المخاطر التي تهدد عمليات المنشأة متضمنة رؤيتها أو رسالتها أو سمعتها أو أصولها؛ نتيجة إمكانية الوصول غير المصرح به للمعلومات، أو سوء استخدام المعلومات ونظم المعلومات أو الإفصاح عنها أو تعطيلها أو تعديلها أو تدميرها (علي، صالح، ٢٠٢٢).

وعرف معهد إدارة المخاطر مخاطر الأمن السيبراني بأنها "أي خطر يتعلق بحدوث خسائر مالية أو تعطيل أو ضرر لسمعة الشركة نتيجة تعطل أحد أنظمة تكنولوجيا المعلومات الخاصة بها (Institute of Risk Management, 2014).

ويمكن تعريف مخاطر الأمن السيبراني بأنها أي مخاطر تتعلق بحدوث خسائر مالية أو تلك المخاطر التي تهدد عمليات الشركة متضمنة رؤيتها أو رسالتها أو سمعتها أو أصولها نتيجة إمكانية الوصول غير المصرح به للمعلومات، أو نتيجة تعطل أحد أنظمة تكنولوجيا المعلومات الخاصة بها (سوء استخدام نظم المعلومات أو الإفصاح عنها أو تعطيلها أو تعديلها أو تدميرها).

وتنقسم مخاطر الأمن السيبراني إلى مجموعتين هما (شحاتة، ٢٠٢٢):

١- مخاطر أداء ترتبط بتطبيق أدوات تكنولوجيا المعلومات الحديثة نتيجة فشلها في أداء المهام المحددة لها.

٢- مخاطر أمنية؛ وتتضمن ثلاثة مخاطر رئيسية:

- خطر خرق الحماية المادية ويتعلق بمخاطر اختراق البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات مثل مخاطر اختراق المكونات المادية، مخاطر التشغيل، ومخاطر التطبيقات والبرامج التي يتم استخدامها مثل خطر عدم ملاءمة الإجراءات الأمنية للبرامج الجاهزة.

- خطر خرق العاملين بالمنشأة لإجراءات الحماية مثل انتهاك الصلاحيات الناجم عن ضعف هيكل الرقابة الداخلية، الوصول غير المصرح به للبيانات والمعلومات، والقرصنة على البرامج والمعلومات الهامة.

- خطر خرق الحماية المتعلقة بالاتصالات والمعلومات ويتضمن النسخ غير المصرح به للبيانات، والهجمات على البرامج الجاهزة.

ومن هنا ينبع اهتمام مراقب الحسابات بمخاطر الأمن السيبراني حيث يعتبر وجود تلك المخاطر مؤشراً على ضعف هيكل الرقابة الداخلية بالشركة ويترتب عليها احتمال وجود مخاطر تحريفات جوهرية في القوائم المالية مما يخفض من جودة عملية إعداد التقارير المالية، مما يدفعه إلى محاولة وضع الإجراءات المناسبة للتعامل مع تلك المخاطر من خلال زيادة اختبارات عملية المراجعة وزيادة الجهد المبذول وبالتالي زيادة أتعاب عملية المراجعة (Rosati et al., 2020).

وقد تضمنت الفقرتان رقم (٢٦،٢٥) من معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) التأثير على مراجعة الأحداث أو المعاملات الهامة التي حدثت خلال الفترة وذلك كما يلي:

- الأحداث أو المعاملات التي كان لها تأثير كبير على القوائم المالية أو عملية المراجعة قد تكون مجال اهتمام كبير من مراقب الحسابات ويمكن تحديدها على أنها مخاطر جوهرية. ويقوم مراقب الحسابات بإجراء مناقشات مكثفة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة في مراحل مختلفة خلال عملية المراجعة بشأن تأثير معاملات هامة مع أطراف ذوي علاقة على القوائم المالية، أو المعاملات الهامة التي تكون خارج نطاق المسار العادي لنشاط المنشأة، أو التي تظهر بأنها غير عادية. وقد تتخذ الإدارة أحكاماً صعبة أو معقدة فيما يتعلق بالاعتراف بتلك المعاملات، قياسها، وعرضها؛ مما قد يكون له تأثيراً جوهرياً على الاستراتيجية العامة لمراقب الحسابات.
 - التطورات الاقتصادية، المحاسبية، التشريعية، والانظمة، وعلى مستوى الصناعة، أو التطورات الأخرى التي أثرت على افتراضات أو أحكام الإدارة قد تؤثر أيضاً على منهج مراقب الحسابات الشامل لعملية المراجعة وتؤدي إلى أمر يتطلب اهتماماً كبيراً من جانبه.
- ونظراً لأن الأمن السيبراني يعتبر هاماً جداً للمنشآت ولمراقبي حساباتها، لذلك من المتوقع أن يتم اعتبار مخاطر الأمن السيبراني/ التحول الرقمي ضمن المخاطر الجوهرية التي تقوم إدارة المنشآت بحوكمتها، ويجب الإفصاح عنها في تقرير مراقب الحسابات ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية- كما اتضح سابقاً من الفقرتين رقم (٢٥،٢٦) من معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) اللتان أوضحنا أن (الأحداث أو المعاملات التي كان لها تأثير كبير على القوائم المالية أو عملية المراجعة قد تكون مجال اهتمام كبير من مراقب الحسابات ويمكن تحديدها على أنها مخاطر جوهرية)- لكي يحقق التقرير الهدف المنشود منه وهو إضافة الثقة والمصداقية للقوائم المالية التي تم مراجعتها للمنشآت، وتوصيل رأي مراقب الحسابات بشأن تلك القوائم.

القسم الخامس

الدراسة الميدانية واختبار الفروض

استكمالاً لما تم تناوله بالبحث من شرح لمنهجه الدراسة والإطار النظري، سيتم من خلال الدراسة الميدانية قياس أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسة في تقرير مراقب الحسابات الخارجي على المحتوي المعلوماتي للتقرير. وتتناول الدراسة الميدانية النقاط التالية:

- فروض الدراسة الميدانية.
- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.
- خصائص عينة الدراسة الميدانية.
- تصميم أداة البحث.
- اختبار ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في الدراسة.
- الأساليب الإحصائية المستخدمة.
- نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض.

١- فروض الدراسة الميدانية:

وتتمثل أهداف البحث في:

- دراسة وتحليل أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي - في منشأة عميل المراجعة - في تقرير المراجعة ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسة على المحتوي المعلوماتي للتقرير في البيئة المصرية.

- وتقييم أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات

وفي ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهداف البحث يمكن صياغة فروض الدراسة في الصورة العدمية كما يلي:

الفرض الأول: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسة في تقرير المراجعة على المحتوى المعلوماتي للتقرير في البيئة المصرية.

الفرض الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على المسئولية القانونية لمراقب الحسابات.

٢- مجتمع وعينة الدراسة:

في ضوء تحقيق الهدف من الدراسة تم الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية في اختيار عينة الدراسة والمكونة (٢٠٠) فرد. وقام الباحثان بتوزيع عدد من قوائم الاستقصاء على مفردات العينة والتي شملت ٣ فئات هم (عضو هيئة التدريس - طالب دراسات عليا - مراقب الحسابات). وقد روعي عند اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن تكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العملية والعلمية، بالإضافة إلى القدرة على فهم الاسئلة الواردة في قائمة الاستقصاء والإجابة عنها وقد استخدمت الباحثان خدمة Google Drive في توزيع وتجميع الاستمارات من خلال الرابط التالي:

https://docs.google.com/forms/d/1rqkybhZQPw58VeMGyygdyMX8kgIalN0qTcuffymgL8/edit?usp=drive_web

٣- خصائص عينة الدراسة:

بالنسبة للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة فقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية للتعرف على خصائص عينة الدراسة كآتي:

١/٣: الحالة الوظيفية:

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع افراد عينة الدراسة وفقا للحالة الوظيفية كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (١) التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة حسب متغير الحالة الوظيفية

الفئات	عضو هيئة تدريس		طالب دراسات عليا		مراقب حسابات		إجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
إجمالي	٨٠	٤٠%	٢٨	١٤%	٨٩	٤٤.٥%	٢٠٠	١٠٠%

المصدر: نتائج التحليل الاحصائي

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص افراد عينة الدراسة وفقا للحالة الوظيفية وجد أن ٨٠ مفردة بنسبة ٤٠% من حجم العينة الدراسة يعملون كأعضاء هيئه التدريس، في حين نجد أن ٢٨ مفردة بنسبة ١٤% من حجم العينة الدراسة طلاب

دراسات عليا، كما نجد أن ٩٢ مفرد بنسبه ٤٦% من حجم العينة الدراسة يعملون كمراقب حسابات وهذا يدل على أن عينة الدراسة لديها الإلمام الكافي بموضوع الدراسة.

٢/٣: المؤهل العلمي:

استخرجت التكرارات والنسب المئوية لتوزيع افراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي كما في

الجدول التالي:

جدول (٢) التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

الفئات	بكالوريوس		دبلوم		ماجستير		دكتوراه		الإجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الإجمالي	٥١	٢٥.٥%	٣٣	١٦.٥%	٦٣	٣١.٥%	٥٣	٢٦.٥%	٢٠٠	١٠٠%

المصدر: نتائج التحليل الاحصائي

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص افراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي وجد أن ٥١ مفردة بنسبة ٢٥.٥% من حجم عينة الدراسة حاصلين علي بكالوريوس، في حين وجد أن ٣٣ مفردة بنسبة ١٦.٥% من حجم عينة الدراسة حاصلين علي دبلوم دراسات عليا ، بينما نجد أن ٦٣ مفردة بنسبة ٣١.٥% من حجم عينة الدراسة حاصلين علي ماجستير، واخيراً وجد أن ٥٣ مفردة بنسبة ٢٦.٥% من حجم عينة الدراسة حاصلين علي دكتوراه ، وهذا يدل ايضاً علي أن العينة التي تم اجراء الدراسة عليها يتوقع أن يكون لديها المعرفة المطلوبة عن موضوع الدراسة وهذا ينعكس بدوره علي قدرة افراد العينة علي فهم اسئلة الاستقصاء والإجابة عليها بدقة.

٣/٣: عدد سنوات الخبرة:

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع افراد عينة الدراسة وفقا لعدد سنوات الخبرة كما

هو موضح بالجدول التالي:

جدول (٣) التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

الفئات	أقل من خمس سنوات		من ٥-١٠ سنوات		من ١٠-٢٠ سنة		أكثر من ٢٠ سنة		الإجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الإجمالي	٢٥	١٢.٥%	٦٣	٣٤%	٥٣	٢٦.٥%	٥٤	٢٧%	٢٠٠	١٠٠%

المصدر: نتائج التحليل الاحصائي

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص افراد عينة الدراسة وفقا لعدد سنوات الخبرة وجد أن ٢٥ مفردة بنسبة ١٢.٥% من حجم عينة الدراسة خبرتهم أقل من خمس سنوات، في حين وجد أن ٦٣ مفردة بنسبة ٣٤% من حجم عينة الدراسة خبرتهم من ٥-١٠ سنوات، بينما وجد أن ٥٣ مفردة بنسبة ٣١.٥% من حجم عينة الدراسة خبرتهم من ١٠-٢٠ سنة، واخيراً وجد أن ٥٤ مفردة بنسبة ٢٧% من حجم عينة الدراسة خبرتهم أكثر ٢٠ سنة. وينعكس بدوره على قدرة افراد العينة على فهم أسئلة الاستقصاء والإجابة عليها بدقة. وهذا يدل على أن المشاركين في الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة وهو أمر مطلوب وخاصة أن الموضوع من الموضوعات الحديثة في المراجعة.

٤- أداة جمع البيانات:

تم استخدام قائمة الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة وتتكون القائمة من جزئين:

الجزء الأول: تناول البيانات العامة لأفراد عينة الدراسة تتمثل في الاسم، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية وسنوات الخبرة للمستقصي منهم.

الجزء الثاني: تناول الاسئلة المتعلقة بقائمة الاستقصاء حسب مقياس ليكرت الخماسي 5 Point Likert Scale، وتحتوي على خمس أوزان (٥) موافق بشدة، (٤) موافق، (٣) محايد، (٢) لا أوافق، (١) لا أوافق بشدة. وذلك لضمان الحصول على بيانات متصلة من اجابات المستقصي منهم ولكي تكون النتائج أكثر دقة. وقد تضمنت أسئلة قائمة الاستقصاء محورين:

المحور الأول: يهدف هذا المحور لإختبار تأثير الإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات.

المحور الثاني: يهدف هذا المحور لإختبار تأثير الإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات.

٥- إختبار تحليل المصدقية:

تم اختبار ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في الدراسة باستخدام اختبار تحليل المصدقية في المقاييس Reliability Analysis. ويتم اختبار ثبات وصدق الاستقصاء بعدة طرق أكثرها شيوعاً معامل الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) (ويعد معامل الفا كرونباخ أحد أكثر معايير الموثوقية

استخداما في العلوم الاجتماعية). ويستخدم اختبار الفا كرونباخ لقياس ثبات الاختبار وهو مقياس الاتساق الداخلي، أي مدي ارتباط مجموعة من العناصر ارتباطاً وثيقاً. والثبات يعني مدي قدرة الأداة على إنتاج قياسات متقاربة أو متساوية إذا ما تم تطبيق أداة القياس مرات متعددة على نفس العينة وتحت نفس الظروف.

أولاً: قياس مستوي الصدق في المقياس الخاص بتحديد تأثير الإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات. يوضح الجدول (٤) نتائج تحليل المصادقية بين مجموعة المتغيرات المستخدمة كما يلي:

جدول (٤)

Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	معامل الفا كرونباخ بعد الحذف	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفا كرونباخ Cronbach's Alpha	(Correlated item total correlation)	عدد المقاييس
.950	.950	-	.950	.665	X11
				.798	X12
				.807	X13
				.830	X14
				.870	X15
				.867	X16
				.828	X17
				.862	X18

المصدر: نتائج التحليل الاحصائي

يتضح أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط اعلي من ٣٠%، بالإضافة أن معامل الفا لهذا المقياس يبلغ (٠.٩٥٠) وهو معامل ثبات مرتفع وبالتالي يتمتع بدرجة عالية من التجانس والاتساق بين مجموعة المتغيرات المستخدمة.

ثانياً: قياس مستوي الصدق في المقياس الخاص بتحديد تأثير الإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات. يوضح الجدول (٥) نتائج تحليل المصادقية بين مجموعة المتغيرات المستخدمة كما يلي:

جدول (٥)

Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	معامل الفاكرونباخ بعد الحذف	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفاكرونباخ Cronbach's Alpha	Correlated item_total correlation	عدد المقاييس
.936	.930	-	.930	.684	X21
				.690	X22
				.728	X23
				.762	X24
				.771	X25
				.758	X26
				.795	X27
				.812.	X28
				.684.	X29
				.652.	X210
				.659.	X211

المصدر: نتائج التحليل الاحصائي

نجد أن جميع عبارات هذا المقياس ذات معامل ارتباط اعلي من ٣٠%، بالإضافة أن معامل الفا لهذا المقياس يبلغ (٠.٩٣٠) وهو معامل ثبات مرتفع وبالتالي يتمتع المحور الثاني بدرجة عالية من التجانس والاتساق بين مجموعة المتغيرات المستخدمة. وأيضاً يتمتع بدرجة عالية من الصدق تبلغ (٠.٩٣٦). وتبين ان قيمة اختبار تحليل المصادقية لمجموعة المتغيرات المستخدمة في الدراسة هي (٠.٩٢٧)، وبالتالي يمكن القول أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق بين مجموعة المتغيرات المستخدمة مما يدل علي حسن اختيار مجموعة المتغيرات.

٦- الرموز الاحصائية المستخدمة:

تم اعطاء رموز لأسئلة المقياس كما يلي:

X₁₁.....X₁₈ ترمز للعبارات التي تقيس المعلومات الخاصة بالفرض الاول.

X₂₁.....X₂₁₁ ترمز للعبارات التي تقيس المعلومات الخاصة بالفرض الثاني.

٧- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

وليتم اختبار فروض الدراسة والمتمثلة في قياس أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على المحتوي المعلوماتي، فقد تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS V. 23).

ولكي نقوم بتحديد نوعية الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة الدراسة الميدانية، تطلب الأمر معرفة توزيع المجتمع الذي سحبت منه العينة. واحد الاختبارات الإحصائية المستخدمة في ذلك اختبار كولموجوروف سيمرنوف Kolmogorov-Smirnov. وهذا الاختبار يختبر فرض العدم بأن المشاهدات المتعلقة بمتغير معين تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك عندما تكون قيمة مستوي الدلالة الإحصائية (Sig) أقل من مستوي المعنوية (0.05).

مما يعني رفض فرض العدم وأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وعدم صلاحية الاعتماد على الاختبارات المعلمية، والاعتماد على الأساليب الإحصائية للاختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests. ولقد تم إجراء اختبارات احصائية على عدة مستويات تتدرج من حيث عمق التحليل لآراء المشاركين في الاستبيان. فتم على المستوي الاول اجراء تحليل وصفي علي مستوي كل عينة من العينتين. ثم تم اختبار One-Sample T- Test وذلك لمقارنة آراء المشاركين في الدراسة حيث يقوم هذا الاختبار بإعطاء ترتيب لكل مجموعة من الاسئلة ويعكس هذا الترتيب الاهمية التي تعطيها كل عينة لمجموعة من الاسئلة في قائمة الاستبيان. ولاختبار الفروض استخدم كاي تربيع Chi-Square Test حيث تم الاعتماد على هذا الاختبار لدراسة الاختلافات بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة وذلك بمقارنة قيمة احصائية الاختبار مع القيمة المتوقعة فإذا كانت قيمة احصائية الاختبار أكبر من القيمة المتوقعة (5%) يتم رفض الفرض الذي يدل على عدم وجود اختلاف جوهري بين التكرار المتوقع والتكرار المشاهد والعكس صحيح، وبمستوي ثقة 95% عند حساب الاحصاءات.

٨- نتائج التحليل الاحصائي واختبار فروض الدراسة

١/٨- نتائج اختبار كولموجوروف سيمرنوف Kolmogorov-Smirnov

تم الاعتماد على اختبار كولموجوروف سيمرنوف Kolmogorov-Smirnov لمعرفة مدي تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، ويقوم اختبار كولموجوروف سيمرنوف على اختبار فرض العدم بان المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزع الطبيعي ويتم اتخاذ القرار بناء على قيمة مستوي

الدلالة الاحصائية (Sig) بالمقارنة بمستوي المعنوية (α). وذلك عندما تكون قيمة مستوي الدلالة الاحصائية (Sig) أقل من مستوي المعنوية (0.05). مما يعني رفض فرض العدم وعدم صلاحية الاعتماد على الاختبارات المعلمية وأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، والاعتماد على الأساليب الاحصائية للاختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests. وتم تطبيق هذا الاختبار على عينة الدراسة وتبين كما هو موضح في الجدول (٦):

جدول (٦)

:One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		mahwer	mahwer2
N		200	200
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	4.3713	4.2141
	Std. Deviation	0.6349	0.68377
Most Extreme Differences	Absolute	0.161	0.157
	Positive	0.161	0.125
	Negative	-0.159	-0.157
Kolmogorov-Smirnov Z		2.277	2.222
Asymp. Sig. (2-tailed)	

a. Test distribution is Normal

b. Calculated from data.

نجد من الجدول أن مستوي الدلالة الاحصائية (Sig) للمحور الاول والثاني أقل من مستوي المعنوية ($\alpha=0.05$) وبالتالي تم قبول الفرض البديل بأن البيانات الخاصة بهذه المحاور لا تتبع التوزيع الطبيعي. ولذلك تم الاعتماد على الأساليب الاحصائية الخاصة بالاختبارات اللامعلمية.

٢/٨- نتائج اختبارات التحليل الاحصائي المتعلقة بالفرض الاول:

نص الفرض على أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على المحتوى المعلوماتي للتقرير في البيئة المصرية. ويمكن من خلال تحليل البيانات اختبار صحة أو خطأ هذا الفرض، ويعتمد هذا التحليل على البيانات الاحصائية الواردة في جدول (٧):

جدول (٧)

One-Sample T- Test						
	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
mahwer	97.368	199	.000	4.37125	4.2827	4.4598

ومن نتائج الجدول (٧) فقد تم تحليل بيانات الفرض الاول لقياس دلالة الفروق بين إجابات الاطراف الرئيسية للاستبيان والتي تنحصر بين (موافق بشدة، موافق، محايد، لا موافق، لا موافق بشدة) بالاعتماد على التكرارات المشاهدة والمتوقعة ومقارنة مستوي المعنوية المحسوبة مع مستوي المعنوية المقبولة (٥%). أشارت النتائج من One-Sample T- Test بأن $T=97.368$ ، $Mean=4.37125$ ، و $p\text{-value}=0.000$ أقل من ٠.٠٠٥% وبذلك يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بالنسبة للفرض الاول. ونتائج اختبارات الأسئلة للفرض الاول يوضحها جدول (٨)

جدول (٨)

	Mean	St.D.	chi-square	Asymp.sig
X ₁₁	4.4600	.63277	147.680	.000
X ₁₂	4.4150	.66708	162.360	.000
X ₁₃	4.4150	.66708	162.360	.000
X ₁₄	4.3900	.72146	149.360	.000
X ₁₅	4.3350	.79747	127.720	.000
X ₁₆	4.3350	.79747	133.000	.000
X ₁₇	4.3000	.80825	128.320	.000
X ₁₈	4.3200	.78785	128.640	.000
Total	4.371	.63490	428.600	.000

يتضح من الجدول السابق جدول (٨) أن جميع افراد العينة تتفق على أهمية كل الاسئلة المتعلقة بالفرض الاول الخاص بالإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على المحتوى المعلوماتي للتقرير في البيئة المصرية. وهذا يدل على أن جميع أسئلة الفرض الاول لها توجه إيجابي، ويبدو ذلك واضحا لارتفاع قيمة الوسط الحسابي الاجمالي لكل العوامل (بقيمة ٤.٣٧١) وانحراف معياري (٠.٦٣٤٩٠). مما يؤكد على أهمية جميع الاسئلة من وجهة نظر كل فئات الدراسة. وجاء السؤال الاول "يوفر الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات الجديد معلومات ملائمة ودقيقة مقارنة بالتقرير التقليدي مما يساعد اصحاب المصالح علي اتخاذ قراراتهم" الاكثر أهمية في المرتبة الاولى

(٤.٤٦)، يليه في المرتبة الثانية والثالثة "يؤثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن أمور المراجعة الرئيسية علي قرارات الاستثمار التي يتخذها أصحاب المصالح (المستثمرين)" ، يوفر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن أمور المراجعة الرئيسية معلومات هامة تحقق الرضا لمتخذي القرارات" (٤.٤١٥٠) بمتوسط حسابي ، انحراف معياري(٠.٦٦٧٠٨) . وجاء السؤال السابع "إضافة خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية تجعل تقرير المراجعة غير موحد عن طريق إضافة فقرة غير نمطية مما يجعل التقرير أكثر تعبيراً عن حالة الشركة وحجمها وحالتها المادية" في المرتبة الأخيرة (٤.٣٠٠٠) بمتوسط حسابي، انحراف معياري(٠.٨٠٨٢٥).

ولاختبار مدي دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لأهمية كل سؤال من أسئلة الفرض الاول تم استخدام اختبار كاي^٢ Chi-Square. ويتضح من الجدول أن قيمة مستوي الدلالة أقل من 0.05% (كا^٢ 428.600، p-value = 0.000) لجميع الاسئلة مما يشير إلي وجود فروق ذات دلالة احصائية لصالح الآراء المؤيدة لأهمية كل سؤال. أي أن الأكاديميين والمهنيين يرون أهمية تلك الأسئلة الخاصة بالفرض الاول. وبالتالي يمكن قبول الفرض الأول وهو يعكس حقيقة أن هناك أثر جوهري للعلاقة بين الإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة وبين المحتوى المعلوماتي للتقرير في البيئة المصرية، مما يعني أن الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن أمور المراجعة الرئيسية ستحسن وتزيد من محتوى المعلومات في تقرير مراقب الحسابات وذلك من واقع اجابات المشاركين على الاسئلة الاستقصاء.

٣/٨- نتائج اختبارات التحليل الاحصائي المتعلقة بالفرض الثاني:

نص الفرض الثاني علي أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات. ويمكن من خلال تحليل البيانات اختبار صحة أو خطأ هذا الفرض، ويعتمد هذا التحليل على البيانات الاحصائية الواردة في جدول (٩)

جدول (٩)

One-Sample T-Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
mahwer2	87.159	199	.000	4.21409	4.1187	4.3094

ويوضح الجدول (٩) نتائج تحليل بيانات الفرض الثاني لقياس دلالة الفروق بين إجابات الأطراف الرئيسية للاستبيان والتي تنحصر بين (موافق بشدة، موافق، محايد، لا موافق، لا موافق بشدة) بالاعتماد على التكرارات المشاهدة والمتوقعة ومقارنة مستوى المعنوية المحسوبة مع مستوى المعنوية المقبولة (٥%)

وأشارت النتائج من One-Sample T- Test بأن $T=87.159$ ، $Mean=4.21409$ و $p\text{-value}=0.000$ أقل من ٥.٠٠٠% وبذلك يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بالنسبة للفرض الثاني.

نتائج اختبارات الاسئلة للفرض الثاني يوضحها الجدول (١٠):

جدول (١٠)

	Mean	St.D.	chi-square	Asymp .sig
X ₂₁	4.4050	.64268	173.560	.000
X ₂₂	4.3700	.65975	163.440	.000
X ₂₃	4.3450	.67695	161.320	.000
X ₂₄	4.2950	.74211	135.960	.000
X ₂₅	4.1350	.93871	170.550	.000
X ₂₆	4.1200	.97486	149.100	.000
X ₂₇	3.9350	1.16945	115.550	.000
X ₂₈	3.8550	1.15788	106.200	.000
X ₂₉	4.0700	1.0233	141.650	.000
X ₂₁₀	4.0550	1.06808	72.600	.000
X ₂₁₁	4.2150	.96615	171.550	.000
X ₂₁₂	4.4100	.73799	158.480	.000
Total	4.214	.68377	362.800	.000

ويتضح من الجدول (١٠) السابق أن جميع افراد العينة تتفق على أهمية كل أسئلة الفرض الثاني الخاص بالإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات، ويبدو ذلك واضحا لارتفاع قيمة الوسط الحسابي الاجمالي لكل العوامل (بقيمة ٤.٢١٤) وانحراف معياري (٠.٦٨٣٧٧). مما يؤكد على أهمية جميع الاسئلة من وجهة نظر كل فئات الدراسة. وجاء السؤال الاخير " يؤدي الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية إلى توسيع نطاق عملية المراجعة وتقييم المخاطر لتشمل المخاطر الناشئة نتيجة تطبيق التحول الرقمي"، الاكثر أهمية في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي (٤.٤١٠٠)، انحراف معياري (٠.٧٣٧٩٩)، يليه في المرتبة الثانية " يؤكد حرص

مراقب الحسابات على ادراج خطر التحول الرقمي ضمن أمور المراجعة الرئيسية على استقلاله وأنه لا يرضخ لأي ضغوط من جانب الإدارة " بمتوسط حسابي (٤,٤٠٥٠)، انحراف معياري (٠.٦٤٢٦٨). وجاء السؤال الثامن "يؤدي انخفاض عدد مخاطر التحول الرقمي التي يتم الإفصاح عنها ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية إلى تخفيض المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات." في المرتبة الاخيرة (٣.٨٥٥٠) بمتوسط حسابي، إنحراف معياري (١,١٥٧٨٨).

ولاختبار مدي دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لأهمية كل سؤال من اسئلة الفرض الاول تم استخدام اختبار كا^٢ Chi-Square. ويتضح من الجدول أن قيمة مستوي الدلالة أقل من 0.05% (كا^٢ = 0.000,362.800) لجميع الاسئلة مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية لصالح الآراء المؤيدة لأهمية كل سؤال. أي أن الأكاديميين والمهنيين يرون أهمية تلك الاسئلة الخاصة بالفرض الثاني. وبالتالي يمكن قبول الفرض الثاني البديل ورفض فرض العدم وهو يعكس حقيقة أن هناك أثر جوهري للعلاقة بين الإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمسئولية القانونية لمراقب الحسابات. مما يعني أن الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن أمور المراجعة الرئيسية مستقل من مسؤولية مراقب الحسابات، وتقلل بدرجة كبيرة من احتمال توجيه التصيير أو الالهال لمراقب الحسابات، وبالتالي تزيد من محتوى المعلومات في تقرير المراجعة، ذلك من واقع اجابات المشاركين على أسئلة الاستقصاء.

القسم السادس

النتائج والتوصيات والمقترحات للأبحاث المستقبلية

استنادا إلى عرض وتحليل العناصر الرئيسية التي تحقق أهداف البحث، ومن واقع البحث الميداني لعينات الدراسة، يمكن للباحثين استخلاص أهم النتائج وتقديم التوصيات والمقترحات للأبحاث المستقبلية على النحو التالي:

١ - نتائج البحث:

كشفت الدراسة النظرية عن مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

- سوف يؤدي الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية إلى تحسين الشفافية بشأن عملية المراجعة، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومراقب الحسابات وأصحاب المصالح المختلفة.
- كما سيؤدي إلى زيادة ملائمة وقيمة تقرير المراجعة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية؛ حيث يؤدي إلى تخفيض فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية من خلال تقديم تقرير مراجعة غير نمطي وأكثر تفصيلا.
- كما سيؤدي إلى زيادة اهتمام كل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالافصاحات ذات الصلة بفقرة أمور المراجعة الرئيسية في القوائم المالية، وبالتالي تحسين جودة التقارير المالية. كما قد يكون لها تأثيرا على جودة المراجعة نتيجة زيادة درجة المساءلة.
- سوف يؤدي استخدام تكنولوجيا سلسلة الكتل الرقمية إلى زيادة مسئولية مراقب الحسابات تجاه جميع الأطراف سواء تجاه عميل المراجعة أو المستفيد الأصلي من القوائم المالية أو المستخدم المتوقع المعلوم وغير المعلوم. ومن تلك المسئوليات مسئوليته عن تقديم كل المعلومات الهامة عن نظام المعلومات بالمنشأة في تقرير المراجعة، التحقق من نظم الأمن والسلامة للسلسلة والشبكة التي تتعامل عليها المنشأة.
- أن المخاطر الناتجة عن تطبيق بعض آليات التحول الرقمي كالحوسبة السحابية مثل اختراقات الأمن والأمان والقصور فيها يمكن أن يكشفها ويفصح عنها تقرير المراجعة.
- أثر التحول الرقمي على نموذج العمل والإجراءات والعمليات بالشركات مما أدى إلى حدوث تغيير جوهري في أساليب ومنهجية ونظم المراجعة مما انعكس بدوره على جودة عملية المراجعة

ولكنه سيفرض أيضا تحديات على مراقبي الحسابات لفهم التقنيات المختلفة التي تستخدمها الشركات.

كما كشف البحث الميداني عن مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

قامت الباحثتان بإجراء الاختبارات اللا معلمية اللازمة لاختبار فروض البحث وتوصلتا إلى ما يلي:

- قبول الفرض الأول: يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين الإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات.
- قبول الفرض الثاني: يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين الإفصاح عن خطر التحول الرقمي كأمر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمسئولية القانونية لمراقب الحسابات.
- وأن الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية يقلل من المسئولية القانونية ومن احتمال توجيه التقصير والاهمال لمراقب الحسابات وبالتالي يؤدي لزيادة المحتوى المعلوماتي في تقرير المراجعة.

٢- توصيات البحث:

في ضوء نتائج الدراسة النظرية والمسح الميداني، يمكن للباحثتين تقديم مجموعة من التوصيات أهمها:

- ضرورة اهتمام مهنة المراجعة بالإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية من أجل تحسن جودتها وسمعتها وخدمة أصحاب المصالح المختلفين.
- ضرورة قيام الباحثين بدراسة أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على فجوة التوقعات، فجوة المعلومات، وفجوة الاتصال المتأصلة في تقرير المراجعة.
- ضرورة التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها يعد من البديهيات والأسس التي يجب أن يقوم عليها مكتب المراجعة وهو وسيلة الدفاع الأولي والأخيرة تجاه أي اتهام بالتقصير والتلاعب أمام أي محكمة أو خبير قانوني.
- ضرورة قيام الجهات المسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة بإجراء تعديلات على معايير المراجعة المصرية لتأخذ في الاعتبار التعديلات على معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة بما يتناسب والبيئة المصرية لزيادة مستوى الإفصاح والشفافية.

- ضرورة إجراء دورات تدريبية ومؤتمرات للمراجعين الخارجيين من خلال الجامعات وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، لشرح وتفسير معايير المراجعة الدولية المتعلقة بإعداد تقرير مراقب الحسابات، وأثرها على دور ومسئولية المراجع الخارجي والممارسات الحالية للمهنة ومتابعة آخر التطورات والتعديلات.
- ضرورة إجراء مزيد من الدراسات ذات الصلة بالتعديلات التي يتضمنها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة المتعلقة بإعداد تقارير المراجعة.

التوجهات البحثية المستقبلية

- في ضوء طبيعة موضوع البحث والهدف منه وأهميته، وما انتهى إليه من نتائج وتوصيات، تقترح الباحثتان توجيه المزيد من البحوث المستقبلية في المجالات التالية:
- أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسة في تقرير مراقب الحسابات على تكاليف وأتعاب المراجعة.
 - أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسة في تقرير مراقب الحسابات على قرار الاستثمار بالأسهم.
 - أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسة في تقرير مراقب الحسابات على قرار الائتمان.
 - أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسة في تقرير مراقب الحسابات على جودة المراجعة.
 - أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسة في تقرير مراقب الحسابات على فجوة التوقعات، فجوة المعلومات، وفجوة الاتصال.
 - أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسة في تقرير مراقب الحسابات على عوائد الأسهم، توقعات إدارة الأرباح.
 - أثر الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسة في تقرير مراقب الحسابات على مسؤولية مراقب الحسابات وفقا لخصائص الحسابات المرفوع بصدها دعاوى قضائية وعددها على مراقب الحسابات.

مراجع البحث

المراجع العربية

- أحمد، وفاء يوسف. (٢٠١٧). " أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد ٢١، العدد ١، ص ٤٥٥-٥٣٠
- الحداد، رشا محمد حمدي. (٢٠٢٢). " أثر تطبيق التحول الرقمي بمنشآت المراجعة على جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية على البيئة المهنية في مصر"، *المؤتمر العلمي الدولي الأول، كلية التجارة- جامعة السادات*، رؤية الفكر المالي والإداري في عصر الرقمنة لتحقيق التنمية المستدامة ٢٠٣٠، ص ٨٨-١١٣.
- الزكي، رحاب كمال محمود. (٢٠٢٠). " قياس أثر جودة المراجعة على دقة تنبؤات المحللين الماليين بأسعار الأسهم في ظل التحول الرقمي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة- جامعة عين شمس، المجلد ٢٤، العدد ٢، ص ٥٨-١، متاحة على: <http://search.mandumah.com/Record/1065542>
- العمادي، إيمان علي فؤاد علي. (٢٠٢٠). " تحليل منافع ومعيقات تطبيق تعديلات المعايير الدولية لتقرير المراجعة في جمهورية مصر العربية دراسة ميدانية"، *دراسة ماجستير غير منشورة*، كلية التجارة - جامعة طنطا
- بخيت، محمد عبد النبي محمد. (٢٠١٧). " أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية في التقرير الجديد لمراقب الحسابات على قرار الاستثمار بالأسهم: دراسة تجريبية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، المجلد ٥٤، العدد ١، ص ٣٩١-٤٢٠
- حسن، إيمان عبد الفتاح. (٢٠١٩). " دراسة تحليلية لأثر تطوير المحتوى المعلوماتي لتقرير مراجع الحسابات على تضييق فجوة توقعات المراجعة مع دراسة ميدانية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة - جامعة المنصورة، ص ٢٦٢-٣٠٧، متاحة على: <http://search.mandumah.com/Record/1118878>

حسين، هدى طارق أحمد. (٢٠١٨). "أثر إدراج فقرة قضايا المراجعة الرئيسية بتقرير المراجع المستقل على فجوة التوقعات في المراجعة (مع دراسة ميدانية)", *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية التجارة - جامعة طنطا.

ربيع، مروة إبراهيم. (٢٠١٨). "دور المحاسب الإداري في ترشيد قرار تبني نظم تخطيط موارد المشروع المستندة على الحوسبة السحابية- مع دراسة استطلاعية على المنظمات الصناعية المصرية"، *مجلة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة - جامعة بني سويف، ص ٤٩-١ شحاتة، شحاتة السيد. (٢٠٢٢). "نحو دور فاعل للمراجع الداخلي في إدارة مخاطر الأمن السيبراني في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *المؤتمر العلمي الدولي الأول، كلية التجارة - جامعة السادات*، رؤية الفكر المالي والإداري في عصر الرقمنة لتحقيق التنمية المستدامة ٢٠٣٠، ص ٢٦-٣٧.

شحاتة، محمد موسى على. (٢٠٢٠). "قياس أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لآليات التحول الرقمي على تعزيز المساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومي مع دليل ميداني بالبيئة المصرية"، *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية*، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، المجلد ٢، العدد ١، ص ٧٠٣ - ٧٨٧

<https://www.researchgate.net/publication/354683979>

على، عبد الوهاب نصر. (٢٠٢١). "أثر جائحة كورونا على تقرير مراقب الحسابات: أثر أزمة كورونا على الاقتصاد القومي - المقترحات والحلول"، *المجلة العلمية - التجارة والتمويل*، كلية التجارة - جامعة طنطا، المجلد الأول، أبريل، ص ١٥٧ - ١٧٢

..... (٢٠٢٢). "مهنة المحاسبة في مواجهة تداعيات التحول الرقمي في مصر (قصور الممارسة وحتمية التطوير)"، *المؤتمر العلمي الدولي الأول، كلية التجارة - جامعة السادات*، رؤية الفكر المالي والإداري في عصر الرقمنة لتحقيق التنمية المستدامة ٢٠٣٠، ص ١٥-٢٥

علي، محمود أحمد أحمد، صالح علي صالح علي. (٢٠٢٢). "أثر الإفصاح عن تقرير إدارة مخاطر الأمن السيبراني على قرار الاستثمار بأسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة تجريبية"، *المؤتمر العلمي الخامس لقسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة جامعة الإسكندرية*، تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة في القرن الحادي والعشرين

عيد، عماد الدين محمود على. (٢٠٢٠). "مدخل محاسبي مقترح لتقييم دور انترنت الأشياء في تطوير الإفصاح عن التنمية المستدامة - دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية*، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، العدد الأول، الجزء الأول، ص ١١٨-١٦٤

محمود، عبد الحميد العيسوي. (٢٠١٨). "محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية المصرية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة- جامعة طنطا، العدد الأول، ص ٤٧٠-٥٣٤ متاحة على: <https://search.mandumah.com/Record/940697>

مطاوع، أحمد كمال إبراهيم. (٢٠٢١). "أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على قرارات الاستثمار في ضوء تباين خصائص الشركات ومجالس إدارتها بالمملكة العربية السعودية، دراسة تطبيقية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة- جامعة بورسعيد، المجلد ٢٢، العدد الأول، ص ١-٦١

منصور، أشرف محمد إبراهيم. (٢٠١٧). "الإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع الخارجي ومدى فائدته لمستخدمي القوائم المالية في بيئة الأعمال المصرية (دراسة ميدانية)"، *مجلة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة- جامعة بني سويف، المجلد الخامس، العدد الثالث، ص ١-٥٢

نخال، أيمن محمد صبري. (٢٠٢٠). "أثر استخدام تكنولوجيا سلسلة الكتل الرقمية "البلوك شين" على مسئولية مراجع الحسابات"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ١-٥٨.

..... (٢٠٢٠ب). "أثر البيانات الضخمة على المراجعة"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الرابع، ص ١-٤٤

نصير، عبد الناصر عبد اللطيف. (٢٠٢١). "أثر التحول الرقمي على عدم تماثل المعلومات: دليل من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية* - قسم المحاسبة والمراجعة، العدد الثاني، المجلد الخامس، ص ٤٣٨-٤٩٤.

معرف الوثيقة الرقمي: 10.21608/aljalexu.2021.186535

References:

- Abdullatif, M., Al-Rahahleh, A. S.(2020)," Applying a new audit regulation: Reporting Key Audit Matters in Jordan", *International Journal of Auditing*, 24, pp. 268–291
- Backof, A., Bowlin, K. and Goodson, B.(2014), "The Impact of Proposed Changes to the Content of the Audit Report on Jurors' Assessments of Auditor Negligence", available at: <https://pages.business.illinois.edu/accountancy/wp-content/uploads/sites/12/2014/09/Doctoral-Consortium-Session-III-Goodson-Backof-Bowlin.pdf>
- Badawy, H. A. (2021), The Impact of Assurance Quality and Level on Cybersecurity Risk Management Program on Non-Professional Egyptian Investors' Decisions: An Experimental Study”, *Alexandria Journal of Accounting Research*, 5(3),pp. 1-56.
- Bonson, E.& Bednárová, M.(2019)," Blockchain and its implications for accounting and auditing”, *Meditari Accountancy Research*,27(5),pp.725-740. DOI 10.1108/MEDAR-11-2018-0406
- Brasel, K., Doxey, M.M., Grenier, J.H., & Reffett, A.(2016)," Risk Disclosure preceding Negative outcomes: The Effects Of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of auditor liability", *The Accounting Review*, (91) 5, pp. 1345-1362.
- Brown-L.H.& Vasarhelyi, M.A.(2015),"Big Data and Audit Evidence", *Journal of Emerging Technologies In Accounting*,12,pp.1-16. doi: 10.2308/jeta-10468
- Christensen, B.E., Glover, S.M. and Wolfe, C.J. (2014), “Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors’ decision to invest?”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33 (4), pp. 71-93. doi: 10.2308/ajpt-50793
- Chou, D.C.(2015)," Cloud computing risk and audit issues", *Computer Standards & Interfaces*, 42, pp.137–142. <http://dx.doi.org/10.1016/j.csi.2015.06.005>

- Cowperthwaite, P. (2012), "Unlocking the value", *CA Magazine*, 145(2), pp. 48–49. doi: 10.1111/j.1937-5956.2007.tb00165.
- Dempsey, K.(2018)," The Impact of IT Risk on External Audit Reports", *Master's Thesis*, Johannesburg University. Published by ProQuest LLC
- Garanina, T., Ranta, M., Dumay, J.(2021)," Blockchain in accounting research: current trends and emerging topics", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2020-4991>. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4008005>
- Gauthier, M. P., Brender, N. (2021)," How do the current auditing standards fit the emergent use of blockchain?", *Managerial Auditing Journal*, 36(3), pp. 365-385
- Gold, A., Gronewold, U., Pott, C.(2012), " The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter?", *International Journal of Auditing*, 16, pp. 286–307. doi:10.1111/j.1099-1123.2012.00452.x
- Gray, G.L., Turner J. L., Coram, P. J., Mock, T. J.(2011), Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors", *Accounting Horizons*, 25(4), pp. 659–684. doi: 10.2308/acch-50060
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. (2018), "Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom", *Review of Accounting Studies*, 23(4), 15431587. <https://doi.org/10.1007/s11142-018-9464-0>
- Han, S., Rezaee, Z., Xue, L. & Zhang, J. H. (2016), "The Association between Information Technology Investments and Audit Risk", *Journal of Information Systems*, 30(1), pp. 93–116. doi: 10.2308/isys-51317
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2015a), "New and Revised Auditor Reporting Standards and Related

Conforming Amendments".

available at: <https://www.ifac.org/publications-resources/glance-new-and-revised-auditor-reporting-standards-and-related-conforming-ame>

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). IAASB.(2015b),"International Standard on Auditing 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report", Available at: <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditingisa-701-newcommunicating-key-audit-matters-i>

Ismail, A. (2019), "Examining the Informational Content of the Proposed Key Audit Matters in the Auditor's Report: A Field Study", Master's Thesis, Tanta University

Kachelmeier, S.J., Schmidt, J.J., & Valentine, K. (2014), " The Disclaimer Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor's Report", Available at: https://pcaobus.org/News/Events/Documents/10272014_CEA/Disclaimer_Effect.pdf

------(2018)," Do Critical Audit Matter Disclosures Protect Auditors by Forewarning Users of Misstatement Risk?", Available at: <https://www.semanticscholar.org/paper/Do-Critical-Audit-Matter-Disclosures-Protect-By-of-Kachelmeier-Schmidt/5400b6be2c35cdbc867cf1b60bad05cfdc71638d?sort=relavance&pdf=true>

Working paper, available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2481284

Khanom, T. (2020), "The Accountancy Profession in the Age of Digital Transformation: Challenges and Opportunities", *International Journal of Creative Research Thoughts (IJCRT)*, 8(2).

Kitiwong, W. and Sarapaivanich , N. (2020)," Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality", *Managerial Auditing Journal*, 35(8), pp. 1095-1119. DOI 10.1108/MAJ-09-2019-2410

- Li, H., Hay, D. Lau, D. (2019), "Assessing the impact of the new auditor's report", *Pacific Accounting Review*, 31(1), pp. 110-132. doi: 10.1108/PAR-02-2018-0011
- Li, H., No, W. G., Boritz, J. E.(2020)," Are External Auditors Concerned about Cyber Incidents? Evidence from Audit Fees", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(1), pp. 151–171. doi: 10.2308/ajpt-52593
- Lindsay, J.B., Dutt, A., Lde, A.(2019)," Emerging Technologies, Risk, and the Auditor's Focus", *Center for Audit Quality*, July. Available at: <https://corpgov.law.harvard.edu/2019/07/08/emerging-technologies-risk-and-the-auditors-focus/>
- Liu, M., Wu, K., Xu, J. J.(2019)," How Will Blockchain Technology Impact Auditing and Accounting: Permissionless versus Permissioned Blockchain", *Current Issues in Auditing*, 13(2), pp. A19–A29. DOI: 10.2308/ciia-52540
- Ma, J., Coram, P., Troshani, I.(2021)," The Effect of Key Audit Matters and Uncertainty Disclosures on Auditors' Accountability Perceptions and Fair Value Decisions" . Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3718508> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3718508>
- Mohamed, Hoda Hussien. (2017)," Challenges Faced External Auditor Towards the Cloud Computing: An Empirical Study", كلية التجارة-
مجلة الدراسات والبحوث التجارية pp. 703 – 731.
<http://search.mandumah.com/Record/935168>
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R. & Warne, R. C. (2013).,"The audit reporting model: Current research synthesis and implications", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), pp. 323–351. doi: 10.2308/ajpt-50294.

- Morabito, V. (2017), "Business Innovation Through Blockchain", The B³ Perspective. Switzerland: Springer International Publishing AG. doi: 10.1007/978-3-319-48478-5
- Moudud-Ul-Huq, S., Asaduzzaman, Md., Biswas, T. (2020), "Role of cloud computing in global accounting information systems", *The Bottom Line*, 33(3), pp. 231-250
- Nguyen, L. and Kend, M. (2021), "The perceived impact of the KAM reforms on audit reports, audit quality and auditor work practices: stakeholders' perspectives", *Managerial Auditing Journal*, 36 (3), pp. 437-462. doi: 10.1108/MAJ-10-2019-2445
- Nicolaou, C.A., Nicolaou, A.I. and Nicolaou, G.D. (2012), "Auditing in the cloud: challenges and opportunities", *CPA Journal*, Vol. 82 No. 1, pp. 66-70.
- Özcan, A. (2021), "What Factors Affect the Disclosure of Key Audit Matters? Evidence from Manufacturing Firms", *International Journal of Management Economics and Business*, 17(1), pp.149- 161. <http://dx.doi.org/10.17130/ijmeb.796444>
- Parviainen, P., Tihinen, M., Kääriäinen, J., and Teppola, S. (2017), "Tackling the digitalization challenge: how to benefit from digitalization in practice", *International Journal of Information Systems and Project Management*, 5(1), pp.63-77. doi: 10.12821/ijispm050104
- Porter, B. (1993), "An Empirical Study of the Audit Expectation – Performance Gap", *Accounting and Business Research*, 24(93), pp. 49-68
- Pratoomsuwan, T., Yolrabil, O. (2020), "Key audit matter and auditor liability: evidence from auditor evaluators in Thailand", *Journal of Applied Accounting Research*, 21(4), pp. 741-762
- PwC (PricewaterhouseCoopers). (2014), "Delivering the value of the audit: New insightful audit reports", available at: <https://www.pwc.com/gx/en/audit->

services/publications/assets/pwc-auditing-report-new-insightful.pdf

- Reid, L. C., Carcello, J.V., Li., C., Neal, T. L.(2018), " Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs: Evidence from the United Kingdom", <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2647507>.
- Reintjes, C.C.(2015)," Key Audit Matters: Questions and Answers", *Special Feature Influence*, July, pp. 31-34
- Rosati, P., Gogolin, F., & Lynn, T. (2020), "Cyber-security incidents and audit quality", *European Accounting Review*, pp.1-28. <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1856162>
- Rusmin, R. & Evans, J.(2017), Audit quality and audit report lag: Case of Indonesian listed companies. *Asian Review of Accounting*, 25(2), pp. 191–210. doi: 10.1108/ARA-06-2015-0062.
- Segal, M. (2017)," ISA 701: Key Audit Matters – An Explanation of The Rationale and Possible Unintended Consequences In A South African" , *Journal of Economic and Financial Sciences*, 10(2), pp. 376-391
-(2019),"Key audit matters: insight from audit experts", *Meditari Accountancy Research*, 27, (3), pp. 472-494. doi: 10.1108/MEDAR-06-2018-0355
- Setty, K.& Bakhshi, R.(2013)," What Is Big Data and What Does It Have to Do With IT Audit?", *ISACA Journal* 3, pp. 1-3. <https://www.isaca.org/resources/isaca-journal/past-issues/2013/what-is-big-data-and-what-does-it-have-to-do-with-it-audit>
- Sirois, L., Bédard, J. & Bera, P.(2018), The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-tracking Study", *Accounting Horizons*, 32(2), pp.141–162. <https://doi.org/10.2308/acch-52047>.
- Sneller, L., Bode, R., Klerkx, A.(2016)," Do IT Matters Matter? IT-related key Audit Matters in Dutch Annual Reports", *International Journal of Disclosure and Governance*, 14 (2), pp.139–151. www.palgrave.com/journals

- Solms, R. V. & Willett, M.(2016), Cloud Computing Assurance – A Review of Literature Guidance ", *Information & Computer Security*, 25 (1), pp. 26-46. doi: 10.1108/ICS-09-2015-0037
- Taha, A. A D., Ramo,W., Alkhaffaf,H.H.K.(2021)," Impact of external auditor–cloud specialist engagement on cloud auditing challenges", *Journal of Accounting & Organizational Change*,17(3),pp.309-331. doi: 10.1108/JAOC-08-2020-0111
- The Institute of Risk Management. (2014), IRM Cyber Risk: Executive Summary. <https://www.theirm.org/what-we-say/thought-leadership/cyber-risk/>
- Vinson, J.M., Robertson, J.C., Cockrell, R.C.(2019), "The effects of critical audit matter removal and duration on jurors’ assessments of auditor negligence", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38 (3), pp. 183–202. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52319>
- World Economic Forum. (2018), The global risks report 2018, 13th edition. Available from: <https://www.weforum.org/reports/the-global-risks-report-2018>.
- Wu, X., Fan, Y., Yang, Y.(2019), "Do Critical Audit Matters Signal Higher Quality of Audited Financial Information? Evidence from Asset Impairment", *China Journal of Accounting Studies*, 7(2), pp.170–183. <https://doi.org/10.1080/21697213.2019.1676037>
- Wuttichindanon, S. and Issarawornrawanich, P.(2020), “Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand”, *Pacific Accounting Review*, 32,(4), pp. 563-584. doi: 10.1108/PAR-01-2020-0004
- Zhang, P. F., Shailer, G.(2020)," Changes in audit effort and changes in auditors’ disclosures of risks of material misstatement", *The British Accounting Review*, 53, pp. 1-12. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2020.100970>

استمارة استقصاء

تعتبر هذه الاستمارة جزء من بحث بعنوان:

" أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسة في تقرير مراقب الحسابات الخارجي على المحتوى المعلوماتي للتقرير: دراسة ميدانية في البيئة المصرية "

نلتمس من سيادتكم الإجابة على الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء بدقة قدر الإمكان عن الدراسة الميدانية لموضوع بعنوان " أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسة في تقرير مراقب الحسابات الخارجي على المحتوى المعلوماتي للتقرير: دراسة ميدانية في البيئة المصرية "، علما بأن جميع المعلومات التي ستدلون بها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

المفاهيم الأساسية:

أمور المراجعة الرئيسة: تشير إلى الأمور التي يراها مراقب الحسابات الأكثر أهمية في عملية مراجعة القوائم المالية، ويتم تحديدها من الأمور التي يتم توصيلها للمكلفين بالحوكمة. والغرض من إدراجها في تقرير مراقب الحسابات هو تعزيز القيمة من وراء عملية التوصيل في التقرير وتوفير المزيد من الشفافية عن عملية المراجعة التي تم تنفيذها.

التحول الرقمي: هو عملية تطبيق التقنيات الرقمية لتجديد طريقة إنجاز الأعمال من خلال التحول إلى نموذج عمل يتضمن الأنظمة والتقنيات الرقمية لتطوير الأداء والوصول به إلى المستوى الأفضل، وإبداع قيمة جديدة وتقديمها، ابتكار مزيد من المنتجات، وتقديم المزيد من الخدمات من خلال بناء استراتيجية رقمية.

مخاطر الأمن السيبراني: أي مخاطر تتعلق بحدوث خسائر مالية؛ تلك المخاطر التي تهدد عمليات الشركة متضمنة رؤيتها أو رسالتها أو سمعتها أو أصولها نتيجة إمكانية الوصول غير المصرح به للمعلومات، أو نتيجة تعطل أحد أنظمة تكنولوجيا المعلومات الخاصة بها (سوء استخدام نظم المعلومات أو الإفصاح عنها أو تعطيلها أو تعديلها أو تدميرها).

البيانات الخاصة بالمشاركين:

- الاسم (اختياري):
- المؤهل العلمي:
- () بكالوريوس
- () دبلومة
- () ماجستير
- () دكتوراه
- الوظيفة الحالية:
- عضو هيئته تدريس
- مراقب حسابات
- محاسب
- طالب دراسات عليا
- عدد سنوات الخبرة:
- () أقل من خمس سنوات
- () من ٥ - ١٠ سنوات
- () من ١٠ - ٢٠ سنة
- () أكثر من ٢٠ سنة

يري البعض أن الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات سيؤدي إلي تحسين وزيادة المحتوى المعلوماتي للتقرير، من فضلك حدد مدى أهمية كل منها من وجهة نظرك:

الرقم	العبارة	أوافق بشدة (٥)	أوافق (٤)	محايد (٣)	لا أوافق (٢)	لا أوافق بشدة (١)
١	يوفر الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات الجديد معلومات ملائمة ودقيقة مقارنة بالتقرير التقليدي مما يساعد اصحاب المصالح علي اتخاذ قراراتهم.					
٢	يؤثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن أمور المراجعة الرئيسية علي قرارات الاستثمار التي يتخذها أصحاب المصالح (المستثمرين).					
٣	يوفر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن أمور المراجعة الرئيسية معلومات هامة تحقق الرضا لمتخذي القرارات.					
٤	يساعد الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن أمور المراجعة الرئيسية أصحاب المصالح علي فهم بعض الأمور الهامة وبالتالي التأثير علي القرارات التي سيتخذونها.					
٥	يساعد الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية علي فهم المستخدمين لعملية المراجعة ومحدداتها ومخاطرها.					
٦	يعمل الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية علي تضيق فجوة المعلومات في المراجعة نتيجة لتوفر المعلومات التي يحتاجها مستخدمي التقرير.					
٧	إضافة خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية تجعل تقرير المراجعة غير موحد عن طريق إضافة فقرة غير نمطية مما يجعل التقرير أكثر تعبيراً عن حالة الشركة وحجمها وحالتها المادية.					
٨	يؤدي الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية إلي تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومراقبي الحسابات وبالتالي تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المستخدمين والإدارة عن الأداء المالي للشركة الأمر الذي من شأنه يساعد المستخدمين علي اتخاذ قرارات علي قدر كبير من الدقة.					

وُجد أن تضمين خطر التحول الرقمي ضمن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات يؤثر على عمله بطرق مختلفة، من فضلك حدد مدى أهمية كل منها من وجهة نظرك:

الرقم	العبرة	أوافق بشدة (٥)	أوافق (٤)	محايد (٣)	لا أوافق (٢)	لا أوافق بشدة (١)
١	يؤكد حرص مراقب الحسابات على الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن أمور المراجعة الرئيسية علي استقلاله وأنه لا يرضخ لأي ضغط من جانب الإدارة.					
٢	يتوسع مراقبو الحسابات في إجراءاتهم كاستجابة لارتفاع خطر المسؤولية القانونية والسمعة المرتبطة بالإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن أمور المراجعة الرئيسية.					
٣	يُمكن الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن أمور المراجعة الرئيسية مراقب الحسابات من مراجعة وفحص استراتيجيات إدارة المخاطر المرتبطة بالتحول الرقمي ومسح الثغرات الأمنية في الشبكة وفحص مدى قابليتها للاختراق، ومراجعة البنية التحتية، ومراجعة الضوابط والإجراءات المتخذة للحد من المخاطر.					
٤	يؤكد حرص مراقب الحسابات على الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن أمور المراجعة الرئيسية علي توفير الوسائل التقنية والإجراءات الالكترونية الآمنة لتحقيق الأداء الجيد، وزيادة الثقة في التقارير المالية والتشغيلية الذكية.					
٥	يؤدي استبعاد خطر التحول الرقمي كأحد أمور المراجعة الرئيسية إلى ازدياد احتمال اتهام مراقب الحسابات بالإهمال والتقصير وبالتالي ازدياد المسؤولية القانونية.					
٦	يؤدي الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية لعدة سنوات إلى تقليل احتمال تعرض مراقب الحسابات للمساءلة القانونية.					
٧	يدفع الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية مراقب الحسابات لزيادة أتعاب عملية المراجعة خوفا من الزيادة المحتملة في المسؤولية القانونية.					
٨	يؤدي انخفاض عدد مخاطر التحول الرقمي التي يتم الإفصاح عنها ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية إلى تخفيض المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات.					
٩	يؤدي قيام مراقب الحسابات ببذل العناية المهنية الواجبة وإعطاء مزيدا من الشك المهني عند جمع أدلة الإثبات وعند تنفيذ عملية المراجعة إلى تجنب خطر التفاض.					
١٠	يؤدي إفصاح مكاتب المراجعة الكبرى عن عدد كبير من أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بخطر التحول الرقمي إلى انخفاض احتمال تعرض مراقب الحسابات للمقاضاة.					
١١	يؤدي الإفصاح عن خطر الأمن السيبراني ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة في الشركات التي تقوم بالإفصاح عن خطر الأمن السيبراني.					
١٢	يؤدي الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية إلى توسيع نطاق عملية المراجعة وتقييم المخاطر لتشمل المخاطر الناشئة نتيجة تطبيق التحول الرقمي.					

وشكرا لحسن تعاونكم معنا

الباحثان

