



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم

المعلومات المحاسبية للحد من مخاطر الأعمال

(دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية)

***The role of external auditor in assurance to support
the efficiency of accounting information systems to
reduce business risk***

(A field study in the Syrian business environment)

بحث مقدم استكمالاً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالب:

علاء الصبيحي

بإشراف الأستاذ:

الدكتور عطا الله ورّاد خليل

لجنة المناقشة و الحكم

بموجب قرار مجلس البحث العلمي و الدراسات العليا رقم (2491) المتخذ بالجلسة رقم (16) بتاريخ: 2019/ 4/29 بالموافقة على تأليف لجنة الحكم على رسالة الماجستير في قسم المحاسبة التي أعدها الطالب: علاء الصبيحي بعنوان:
(دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية للحد من مخاطر الأعمال - دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية)) بكلية الاقتصاد من السادة الأساتذة:

م	الاسم و المرتبة العلمية	الصفة	التوقيع
1	د. عطا الله وراد خليل الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً ومشرفاً	
2	د. عصام قريط الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً	
3	د. مها ربحاوي الأستاذة في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً	

آية قرآنية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَاتَّقُوا اللَّهَ وَيُعَلِّمُكُمُ اللَّهُ وَاللَّهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ ﴾

[البقرة: 282].

شكر و تقدير

الحمد لله الذي بفضلہ تتم الصالحات و تدوم النعم ، ثم الصلاة و السلام على سيدنا محمد الصادق الوعد الأمين ،المبعوث رحمة للعالمين ، و على آله و صحبه و سلم أجمعين .
أحمد الله العلي العظيم و اشكره على فضلہ بأن أتممت هذا العمل و الذي ارجوا فيه من الله أن يكون نافعا ، قيما " خالصا " لوجهه الكريم . و بعد،،،،،

تتسابق وتتزاحم العبارات، لتتنظم عقد الشكر إلى الأستاذ الدكتور عطا الله ورّاد خليل لما بذله من جهدٍ وعطاءٍ، إليك أهدي عبارات الشكر والتقدير، ولو أنني أوتيت كلّ بلاغة، وأفنيت بحر النطق في النظم والنثر، لما كنت بعد القول إلا مقصّراً، ومعتزّفاً بالعجز عن واجب الشكر .
وبمزيد من التقدير أتقدم بشكري إلى أساتذتي أعضاء لجنة المناقشة والحكم، وهي موصولة للأستاذ الدكتور عصام قريط لتفضله بالمشاركة في لجنة المناقشة والحكم، وعلى ما فاض به كليا من واسع علمه، وكرم خلقه، وإبداء ملاحظاته، التي سيكون لها كل الأثر في تصويب هذه الرسالة، لتظهر بشكلها اللائق و المطلوب، كما أتقدم بالشكر و الامتتان إلى الأستاذة الفاضلة الدكتورة مها ربحاوي لتكرمها بقراءة هذه الرسالة، وتقويمها ومناقشتها و إثرائها بأرائها القيّمة لتظهر بشكلها اللائق والمطلوب.

كما أتوجه بالشكر و الامتتان إلى هذا الصرح العلمي الشامخ جامعة دمشق و كلية الاقتصاد ممثلةً بعميدها الأستاذ الدكتور عدنان غانم ووكيلها العلمي و الإداري لطيب التعامل وما قدموه من خدمات لجيل جديد من الباحثين ليتّمتعوا بالمعرفة العلمية و المساهمة المثمرة في بناء مجتمع التقدم و الازدهار .

ولا يفوتني أن أثنى غاليا الدور البناء لأعضاء مجلس قسم المحاسبة و أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة ممثلاً بالأستاذ الدكتور إبراهيم العدي الذي كان له الدور الكبير في تسهيل مهمة طلاب الدراسات العليا و توجيهاته الأبوية، لتقديم أفضل ما يمكن لتطوير العمل الأكاديمي.

كما أتوجه بالشكر إلى كل من أسدى لي نصحا " ، أو عوناً " ، أو توجيهها و إرشادا " لكي أتم هذا العمل المتواضع .

الباحث

الإهداء

إلى أحبة تمنوا أن يروني و أنا في أفضل المراتب و أعلاها

والذي رحمه الله

إلى من أقفُ أمامها و يعجز لساني عن وصف حنانها

أمي الغالية

إلى رفاق الماضي و الحاضر

إخوتي

إلى مشاعل الفكر التي نهلت من نورها

أساتذتي

إلى من شاركتني لحظات حياتي في حلوها و مرها

زوجتي الغالية

إلى فلدات كبدي و قناديل حياتي

ابنائي

إلى إخوة وقفوا بجانبني في السراء و الضراء

زملائي

فهرس المحتويات

التسلسل	العنوان	رقم الصفحة
--	لجنة المناقشة و الحكم	--
	آية قرآنية	أ
	شكر و تقدير	ب
	الإهداء	ج
	قائمة المحتويات	د
	فهرس الجداول	ز
	فهرس الأشكال	ط
	قائمة المصطلحات باللغتين العربية و الانكليزية	ي
	الملاحق	ي
	الملخص	ك

قائمة المحتويات

التسلسل	العنوان	رقم الصفحة
--	الإطار العام للدراسة	1
1 -	المقدمة	1
1-1	مشكلة الدراسة	2
2-1	أهداف الدراسة	2
3-1	أهمية الدراسة	3
4-1	فرضيات الدراسة	4
5-1	أنموذج الدراسة	5
6-1	منهجية الدراسة	5
7-1	مجتمع وعينة الدراسة	6
8-1	حدود الدراسة	6
9-1	أسلوب جمع البيانات المتعلقة بالدراسة	6
10-1	الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات	7
11-1	الدراسات السابقة	8

22	12-1 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
24	الفصل الأول: دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة
25	المبحث الأول: ماهية وطبيعة وأهمية خدمات إضفاء الثقة
25	أولاً: ماهية وطبيعة خدمات إضفاء الثقة
28	ثانياً: طبيعة خدمات إضفاء الثقة وخصائصه
30	ثالثاً: أنواع خدمات إضفاء الثقة
36	المبحث الثاني معايير التأكيد الدولية التي تعتمد في خدمات إضفاء الثقة
37	أولاً: طبيعة و ماهية خدمات إضفاء الثقة و أهميتها وفق المعايير الدولية للتدقيق و خدمات التأكيد
39	ثانياً: محددات و ضوابط تقديم خدمة إضفاء الثقة من قبل المدقق الخارجي وفق المعايير الدولية للتدقيق و خدمات التأكيد
43	ثالثاً: أنواع عمليات خدمة إضفاء الثقة المشمولة بمعايير التدقيق الدولي وفق التعريف الصادر عن IAASB وعناصرها
51	الفصل الثاني كفاءة نظم المعلومات المحاسبية
51	المبحث الأول: ماهية وطبيعة و خصائص المعلومات المحاسبية
53	أولاً: تعريف المعلومات المحاسبية
53	ثانياً: تعريف نظام المعلومات المحاسبي
54	ثالثاً: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
55	رابعاً: الكفاءة في نظم المعلومات المحاسبية
59	المبحث الثاني: طبيعة ومكونات نظم المعلومات المحاسبية
59	أولاً: المكونات الرئيسية لنظم المعلومات المحاسبية
60	ثانياً: مقومات نظم المعلومات المحاسبية
64	ثالثاً: أنواع المعلومات المحاسبية
66	المبحث الثالث: دور خدمات إضفاء الثقة في دعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية
66	أولاً: ماهية وطبيعة خدمات إضفاء الثقة
72	ثانياً: المبادئ و الأهداف الأساسية لأمن نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية
75	المبحث الرابع: المعايير الدولية التي تنظم عمل نظم المعلومات المحاسبية
75	معايير المحاسبة الدولية التي تنظم عمل نظم المعلومات المحاسبية

76	معايير التدقيق و خدمات التأكيد الدولية التي تنظم عمل نظم المعلومات المحاسبية	2
77	أولاً: معيار التدقيق رقم 315 "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية و تقديرها من خلال فهم المنشأة و بيئتها".	
82	ثانياً: معيار التدقيق رقم 330 " استجابات المراجع للمخاطر المقدرة"	
88	الفصل الثالث مخاطر الأعمال التي يتعرض لها المدقق الخارجي أثناء ممارسته المهنة	
90	المبحث الأول: طبيعة و ماهية مخاطر الأعمال	
96	المبحث الثاني: تقييم مخاطر الأعمال و إدارتها و العوامل المؤثرة عليها	
96	أولاً:العوامل التي تؤثر على تقييم مخاطر الأعمال	
97	ثانياً: العلاقة بين مخاطر أعمال المدقق الخارجي و مخاطر عملية التدقيق الخارجي	
102	المبحث الثالث :استراتيجيات قياس و ضبط مخاطر الأعمال	
102	أولاً :الاستراتيجيات المتبعة في مواجهة مخاطر الأعمال	
104	ثانياً: آليات لمواجهة خطر الأعمال التي قد يتعرض لها المدقق الخارجي	
108	الفصل الرابع الدراسة الميدانية في بيئة الأعمال السورية	
108	مقدمة	1
108	منهج الدراسة	2
109	مجتمع الدراسة و عينتها	3
109	أداة الدراسة	4
112	صدق أداة الدراسة و ثباتها	5
121	الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة	6
125	تحليل بيانات محاور الدراسة	7
137	اختبار الفرضيات	8
144	الخاتمة	
144	أولاً : الخلاصة	
145	ثانياً : النتائج و الاستنتاجات	
147	ثالثاً: التوصيات	
149	قائمة المراجع و المصادر	

فهرس الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
31	خدمات إضفاء الثقة الحالية و خدمات إضفاء المستقبلية	1.
47	أوجه الاختلاف حول كل من خدمات إضفاء الثقة وخدمات التصديق وتدقيق القوائم المالية التقليدية	2.
98	الاختلافات بين خطر الأعمال و خطر التدقيق	3.
110	يوضح توزيع الفقرات أداة الدراسة	4.
110	تصحيح أداة الدراسة وفق مقياس (ليكرت) الخماسي	5.
111	مستويات الإجابة على فقرات الدراسة و محاورها	6.
113	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة) و الدرجة الكلية للمحور	7.
114	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (كفاءة نظم المعلومات المحاسبية) والدرجة الكلية للمحور	8.
116	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (خطر العسر المالي) والدرجة الكلية للمحور	9.
117	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (خطر تغيير المدقق الخارجي) و الدرجة الكلية للمحور	10.
118	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (خطر الغش) و الدرجة الكلية للمحور	11.
119	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (خطر المقاضاة) و الدرجة الكلية للمحور	12.
120	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	13.
121	توزيع عينة الدراسة حسب البيانات التعريفية	14.
122	توزيع العينة على أساس المؤهل العلمي	15.
123	توزيع العينة على أساس التخصص و الشهادات المهنية	16.
124	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	17.
125	توزيع العينة على أساس سنوات الخبرة	18.
126	التوزيع النسبي و المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لتقييم إجابات أفراد العينة على عبارات محور دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة	19.

128	20.	التوزع النسبي و المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لتقييم إجابات أفراد العينة على عبارات محور تقييم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية
132	21.	التوزع النسبي و المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لتقييم إجابات أفراد العينة على عبارات محور تقييم عبارات خطر العسر المالي
133	22.	التوزع النسبي و المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لتقييم إجابات أفراد العينة على عبارات محور تقييم خطر تغيير المدقق الخارجي
135	23.	التوزع النسبي و المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لتقييم إجابات أفراد العينة على عبارات محور تقييم خطر الغش
136	24.	التوزع النسبي و المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لتقييم إجابات أفراد العينة على عبارات محور تقييم خطر المقاضاة
137	25.	العلاقة بين كفاءة المعلومات و مخاطر الأعمال
138	26.	العلاقة بين تحسين مستوى كفاءة نظم المعلومات و إضفاء الثقة
138	27.	المؤشرات الإحصائية لعلاقة إضفاء الثقة و خطر العسر المالي
139	28.	المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر إضفاء الثقة و خطر العسر المالي
140	29.	المؤشرات الإحصائية لعلاقة إضفاء الثقة و تغير المدقق الخارجي
140	30.	المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر تغير المدقق الخارجي و إضفاء الثقة
141	31.	المؤشرات الإحصائية لعلاقة إضفاء الثقة و خطر الغش
142	32.	المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر إضفاء الثقة و خطر الغش
142	33.	المؤشرات الإحصائية لعلاقة إضفاء الثقة و خطر مقاضاة المدقق الخارجي
143	34.	المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر إضفاء الثقة و خطر مقاضاة المدقق الخارجي

فهرس الأشكال

رقم الشكل	العنوان	رقم الصفحة
1.	أنموذج الدراسة	5
2.	الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي	46
3.	يوضح قيام المدقق الخارجي بمراجعة القوائم المالية	48
4.	توضيح لدور المدقق الخارجي عند القيام بأداء خدمة إضفاء الثقة	48
5.	العلاقة بين المدخلات و المخرجات و آلية المعالجة	52
6.	مقومات نظم المعلومات المحاسبية	61
7.	نظام المعلومات المحاسبية الالكترونية (المحوسبة) و اليدوية (التقليدية)	63
8.	دور المدقق الخارجي في مصداقية المعلومات المحاسبية	70
9.	المخاطر التي تحد من كفاءة و فعالية نظم المعلومات المحاسبية	71

قائمة المصطلحات باللغتين العربية و الانكليزية

الاختصار	المصطلح باللغة الانكليزية	المصطلح باللغة العربية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية - في أمريكا
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المتعارف عليها و المقبولة عموماً
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
SEC	Securities and Exchange Commission	مجلس الأوراق المالية الأمريكي
ERP	Enterprise Resource Planning	برنامج إدارة عمليات الأعمال
XBRL	Extensible Business Reporting Language	لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة
FCPA	Foreign Corrupt Practices	قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board	مجلس الرقابة على المحاسبة العامة للشركات الخاص بقانون الممارسات الأجنبية الفاسدة
(CAMs)	critical audit matter	مسائل التدقيق الحرجة
(SOX)	Sarbanes-Oxley	ساربنز أوكسلي
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAPC	International auditing procedures commitment	لجنة ممارسات التدقيق الدولية
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس (IAASB) هو هيئة لوضع المعايير المستقلة
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants	مجلس المعايير الدولية للأخلاقيات للمحاسبين
HTML	Hyper Text Markup Language	لغة ترميز النص التشعبي .
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	معهد المحاسبين الكندي

الملاحق

رقم الصفحة	العنوان	التسلسل
1	الملحق رقم (1)	-
3	محاو و أسئلة الاستبيان	-
7	الملخص باللغة الأجنبية	-

الملخص

تهدف الدراسة إلى بيان دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية للحد من مخاطر الأعمال ، وبيان أنواع هذه المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها المدقق الخارجي عند ممارسته المهنة في بيئة الأعمال السورية.

لتحقيق هذا الهدف تم الرجوع إلى كتابات و أبحاث سابقة متعلقة بموضوع الدراسة، أظهرت نتائج عدة كان من أهمها:

- المعرفة الجيدة من قبل المدقق الخارجي لأهم التحديات والمخاطر المتعلقة والتي يمكن أن يواجهها بمهنته ،كمخاطر الغش والاحتيال وانتهاك الخصوصية وغيرها وسبل معالجتها.
- وجود أثر للمخاطر البيئية الخاصة بنظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على فاعلية عملية التدقيق في الشركات .
- وجود أثر لمخاطر إدخال نظم المعلومات وتشغيل البيانات ومخرجات نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على فاعلية عملية التدقيق في الشركات.
- الإشارة إلى معايير مهنية لا شخصية يمكن أن يعتمد عليها المدقق الخارجي في فحصه واختباره للبيانات التي يتم معالجتها في بيئة عمل المراجعة الالكترونية ، الأمر الذي يسهم في أن تكون المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في المنشآت ذات نظم المعلومات المحاسبية المتطورة على درجة عالية من الوثوقية و المصادقية ، لتعتمد من قبل متخذي القرارات على اختلافهم ، بالاستناد إلى تقرير المدقق الخارجي و رأيه المهني.
- كما تم تصميم قائمة استبيان لجمع البيانات الميدانية ، وجهت إلى مكاتب و شركات مزاوله مهنة التدقيق خلال الفترة الممتدة من (2013) و (2018) ، واستخدم الباحث المنهج الوصفي وعدداً من الأساليب الإحصائية المناسبة في تحليل البيانات والمعطيات للوصول إلى نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.
- و توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:
- للمدقق الخارجي دوراً عبر خدمة إضفاء الثقة يسهم في تحسين جودة المعلومات كمخرجات لنظم المعلومات المحاسبية في مواجهة مخاطر الأعمال لمهنة التدقيق الخارجي.
- إن درجة الثقة لدى المستثمرين، وتحسين مستوى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية أمران مرتبطان بقوة استقلالية المدقق الخارجي، وقدرته في الإشراف على القائمين و المستخدمين لنظم المعلومات المحاسبية.
- إن لمهارات المدقق الخارجي عبر خدمة إضفاء الثقة دوراً في الحد من مخاطر أعمال التدقيق عبر تمكنه من التنبؤ و الحدس و القدرة في الحد من خطر العسر المالي كأحد أنواع مخاطر الأعمال.
- الكلمات المفتاحية : إضفاء الثقة، كفاءة نظم المعلومات المحاسبية ، مخاطر الأعمال.

الإطار العام للدراسة

1 - المقدمة

أثّر تطور تكنولوجيا المعلومات وأساليب استخدام تطبيقاتها جوهرياً في بيئة عمل المحاسبة، حيث لم يعد دور المحاسب مقتصرًا على تسجيل البيانات و ترحيلها وإظهار نتائج الأعمال وإنما ازداد لأن تكون نتائج عمله مؤشراً تعتمد عليه الإدارة في اتخاذ قراراتها.

لذا أصبح ضرورياً تقديم هذه المعلومات وفق آلية تساعد الإدارة والعاملين في القطاع المالي من إمكانية سهولة العمل في حفظ البيانات واستخراجها وكذلك وجود الدقة في المعلومات المستخرجة وقابلية مقارنتها.

ونتيجةً لتطور تكنولوجيا المعلومات واستخداماتها و زيادة استخدامها في مجال عمل المحاسبة فُرضَ هذا بدوره على مهنة تدقيق الحسابات تطوراً عبر أربعة أساليب كان أولها أسلوب التدقيق الشامل (الفحص الشامل لكافة السجلات) ، و ثانيها أسلوب التدقيق التحليلي، الذي اعتمد فيه على استخدام المراجعة التحليلية وأسلوب العينات في تخفيض نطاق وعمق إجراءات التدقيق، ثم إلى الأسلوب الثالث أسلوب مخاطر التدقيق الذي واكبه ظهور وتطور منظور التدقيق المستند إلى سلامة النظم المحاسبية والرقابية مدعماً بمنظور التدقيق المستند إلى تقييم وتحليل المخاطر وتمييز مكوناتها وصولاً إلى الأسلوب الرابع الذي يدعى باسم التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، و كان ذلك سبباً في التوجه إلى دراسة المخاطر التي يمكن للمدقق الخارجي أن يواجهها أثناء المزاولة، حيث شملت الدراسة الفترة الزمنية من عام 2013 و لغاية العام 2018 ،مع التنويه إلى الفئة التي يمكن أن تستفيد من هذه الدراسة و هي فئة المدققين الخارجيين المزاولين للمهنة ، كما يهدف البحث إلى إبراز دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية من خلال إدارة واستخدام تكنولوجيا المعلومات التي تهدف بدورها إلى تحقيق نتائج صحيحة ورقابية لمنافذ المعلومات، والاستقلالية والأمان والكفاءة والتعاون بين موظفي نظم المعلومات، وكذلك وضع الضوابط الرقابية بهدف الحد من مخاطر الأعمال عبر خدمة إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية، و مواكبتها للتطورات و التغيرات التي تحدث على صعيد المهنة علمياً وعملياً، و لتطوير دور المدقق الخارجي و الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات الرشيدة، ليستفاد منها من قبل أصحاب المصالح.

1-1 مشكلة الدراسة

أدى تطور تكنولوجيا المعلومات و تعدد استخداماتها في مجال الخدمات المالية إلى التحول من نظم المعلومات المحاسبية التقليدية (اليدوية) إلى نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، وواكب هذا التحول إلى ظهور استخدامات و احتياجات متعددة في بيئة خدمات الأعمال المالية من قبل المدقق الخارجي، ومع تطبيق تلك الاستخدامات ظهر عدد من المشكلات تجلت في النقاط التالية:

- إن الاعتماد على نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية و توسع مجالات استخدامها مشكلة أساسية في انتشار تلك النظم وهي مخاطر بيئة الأعمال الاقتصادية ، ومخاطر البيئة الاجتماعية ، ومخاطر البيئة التقنية، والتي يمكن تمييزها حسب التالي:

- أ- مخاطر إستراتيجية تتعلق بعمل الأمور الخاطئة.
 - ب- مخاطر تشغيلية تتعلق بعمل الأمور الصحيحة بطريقة خاطئة.
 - ج- مخاطر مالية تتعلق بفقدان موارد مالية أو حدوث التزامات غير مقبولة.
 - د- مخاطر معلومات تتعلق بمعلومات غير صحيحة أو غير ملائمة ، وكذلك نظم ليست صحيحة وتقارير غير صحيحة أو مزيفة.
- لذلك كان لابد للمختصين و المعنيين في البلدان النامية ، و منها الدول العربية عامة و سورية خاصة بإيجاد آليات خاصة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة في بيئة الأعمال، من خلال الدور الذي يؤديه المدقق الخارجي في إضفاء الثقة للمساهمة في الحد من مخاطر الأعمال.
- و مما تقدم تتجلى مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية :

1. هل توجد علاقة بين دور المدقق الخارجي عبر خدمة إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية في مواجهة مخاطر الأعمال لمهنة المدقق الخارجي ؟
2. هل توجد علاقة بين درجة الثقة للمستثمرين و مستوى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية ؟
3. هل من وجود لعلاقة بين دور المدقق الخارجي في أدائه لخدمة إضفاء الثقة ومساهمته في الحد من مخاطر الأعمال ؟

2-1 أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في النقاط التالية:

1. دراسة وتحليل دور المدقق الخارجي عبر خدمة إضفاء الثقة كوسيلة معاصرة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية في مواجهة مخاطر الأعمال لمهنة التدقيق الخارجي ، عبر التعامل في بيئة الأعمال .
2. دراسة وتحليل دور المدقق الخارجي عبر خدمات إضفاء الثقة في تحسين درجة الثقة للمستثمرين و مستوى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية نوعية للمساهمة في دعم اتخاذ القرارات الاقتصادية في الشركات المطبقة لهذه الخدمات.

3. بيان دور المدقق الخارجي عبر تطبيق خدمات إضفاء الثقة في دعم كفاءة و تطوير نظم المعلومات المحاسبية في أي شركة تمارس نشاطها للحد من مخاطر الأعمال في البيئة السورية.

1-3- أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في بيان دور المدقق الخارجي عبر خدمة إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية للمساهمة في الحد من مخاطر الأعمال التي يتعرض لها المدقق الخارجي عند ممارسته لعملية التدقيق الخارجي ، من خلال :

الجانب الأول الأهمية العلمية: حيث تُظهر هذه الدراسة الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، من خلال إبراز أهمية دور المدقق الخارجي عبر تقديم خدمات إضفاء الثقة، في تعزيز كفاءة نظم المعلومات المحاسبية، و زيادة الأمان والثقة لدى المتعاملين في بيئة الأعمال المتماثلة في كل من المواقع التجارية و شركات الأعمال ونظم المعلومات المحاسبية، ومساعدة متخذي القرارات في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة، وذلك من خلال تحسين بيئة الرقابة الداخلية التي تنعكس إجراءاتها على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل متطلبات علمية و تقنية متطورة تستخدم فيها وسائل علمية مهنية متطورة، الأمر الذي ينعكس على زيادة استخدام البيانات المالية المنشورة من قبل الشركات المتخصصة العاملة في مجال التدقيق الخارجي عبر المواقع الالكترونية وتوفير محددات الأمان و التوكيدية والموثوقية في المبادئ الخاصة بخدمات إضفاء الثقة الصادرة عن المعهد الأمريكي والكندي للمحاسبين (الأمن، الإتاحة، السرية، الخصوصية، و سلامة العمليات)، كما أن هذه الدراسة تسعى في توصيل نتائج يمكن أن تفيد في مجال البحث و الجهود التي تبذل في نطاق خدمات إضفاء الثقة و أهميتها من خلال ما يلي:

أ- التمييز بين الخدمات التقليدية التي اعتاد المستخدمين الحصول عليها من المدقق الخارجي والخدمات الجديدة التي تفرضها بيئة الأعمال المتطورة و الحديثة في مجال خدمات إضفاء الثقة وعلاقتها في دعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية على المستوى المحلي.

ب- توضيح الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي عبر تقديم خدمات إضفاء الثقة في زيادة جمهور المستخدمين و المستفيدين من خدمات التدقيق الخارجي ومساهمتها في الحد من مخاطر الأعمال.

الجانب الثاني الأهمية العملية: تستمد هذه الدراسة أهميتها العملية، من خلال الممارسة المهنية لمزاولة مهنة التدقيق الخارجي، عبر دور المدقق الخارجي في تقديم خدمات إضافية تمثلت في خدمة إضفاء الثقة كمنتج جديد في قطاع أعمال مهنة التدقيق الخارجي وتوضح كيفية معالجة المشكلات المهنية المعاصرة التي تفرض على المدقق الخارجي الاستمرارية في تطوير مهاراته و قدراته المهنية في استخدام تكنولوجيا المعلومات المتقدمة التي يواجهها في بيئة الأعمال المتطورة والمتغيرة باستمرار والتي فرضت على المدقق الخارجي ضرورة الاعتماد على معايير مهنية عالمية تسعى دوماً إلى إبراز كل ما

هو جديد من تحديات و صعوبات ومخاطر تواجه هذه المهنة كغيرها من سائر المهن ، وتفرض على المدقق الخارجي التواكب والاندماج مع كل ما هو جديد في عالم الأعمال، و كذلك إظهار الدور الهام و الحيوي لطبيعة القرارات المتخذة في سائر مجالات الأعمال التي أينما أنجزت و مهما كانت فإن لها مرجعية أساسية ، تتمثل هذه المرجعية في التزام المدقق الخارجي في معايير مهنية صادرة عن منظمات مهنية معتمدة دولياً يبدي فيها رأيه بمهنية و كفاءة ، ويمثل هذا الرأي ركيزة رئيسية عند متخذي القرارات في شتى مجالات العمل و الاستثمار، حيث يؤدي تقديم خدمات إضفاء الثقة إلى المزيد من الطمأنينة في سلامة نظم المعلومات المحاسبية ، والثقة في النشاط الأساسي للشركة، وكذلك الاستعانة بتطبيق خدمات إضفاء الثقة يؤدي إلى تدعيم الفرص التسويقية الالكترونية للشركات صغيرة و متوسطة الحجم.

1-4- فرضيات الدراسة

- الفرضية الأولى:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لدور المدقق الخارجي في خدمات إضفاء الثقة و تحسين جودة المعلومات كمخرجات لنظم المعلومات المحاسبية في مواجهة مخاطر الأعمال لمهنة التدقيق الخارجي

- الفرضية الثانية :

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة الثقة للمستثمرين وتحسين مستوى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية.

- الفرضية الثالثة:

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين دور المدقق الخارجي في خدمة إضفاء الثقة في الحد من مخاطر أعمال التدقيق.

و يتفرع منها الفرضيات التالية

الفرضية الفرعية الأولى : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخدمة إضفاء الثقة وخطر العسر المالي كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق.

الفرضية الفرعية الثانية : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخدمة إضفاء الثقة وخطر تغيير المدقق الخارجي كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق.

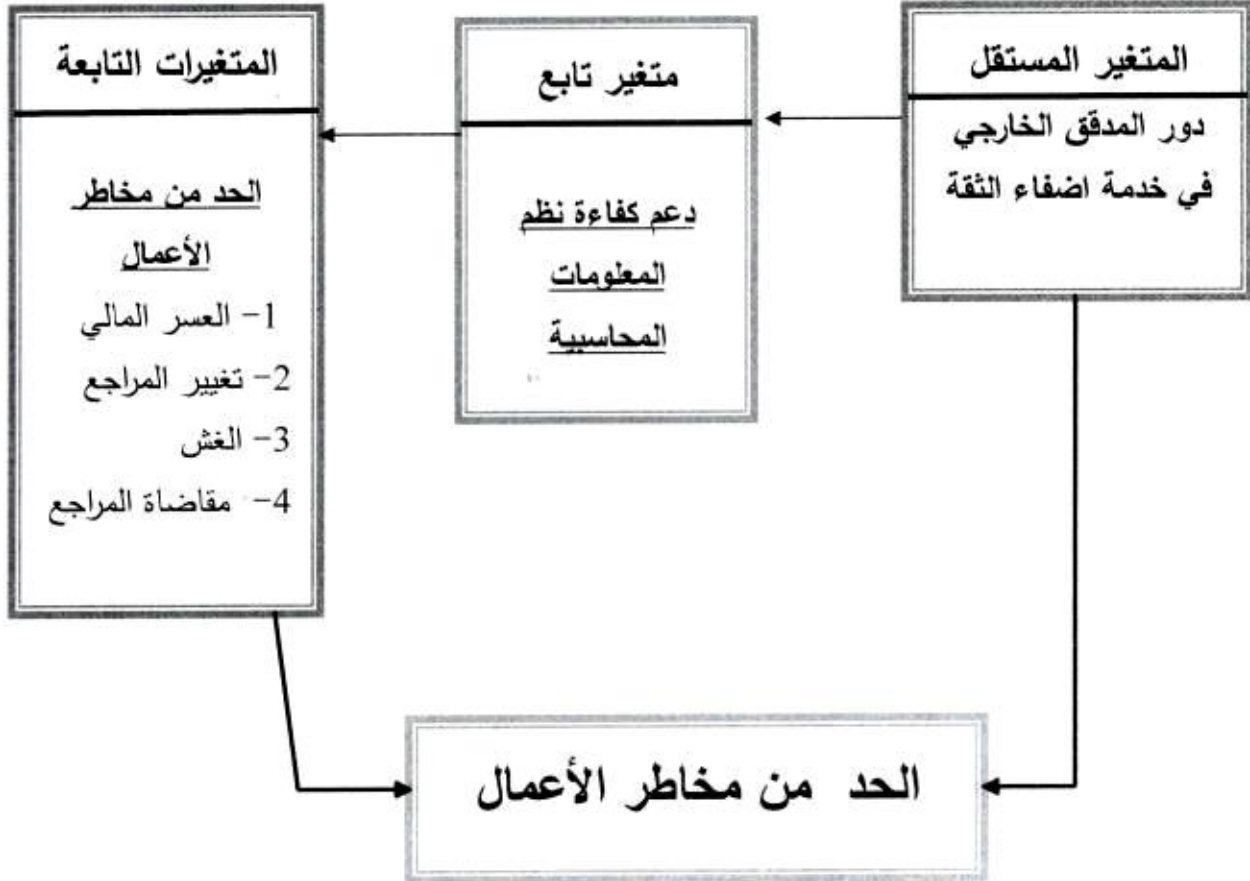
الفرضية الفرعية الثالثة : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخدمة إضفاء الثقة وخطر الغش كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق.

الفرضية الفرعية الرابعة : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخدمة إضفاء الثقة وخطر مقاضاة المدقق الخارجي كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق.

5-1 - نموذج الدراسة

لتحقيق غرض الدراسة وصياغة فرضياتها والوصول إلى أهدافها المحددة فقد تم تحديد متغيرات الدراسة وفق النموذج التالي.

الشكل (1) نموذج الدراسة



المصدر: نموذج من إعداد الباحث

6-1 - منهجية الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي ، من خلال الاعتماد على العديد من المراجع والدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع الدراسة، و بناء على ذلك تم وضع تساؤلات الدراسة، وصياغة الفرضيات واختبار صحتها ، باستخدام عدد من الأساليب الإحصائية المناسبة، للوصول إلى النتائج ، وصياغة التوصيات المناسبة .

7-1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المدققين الخارجيين المزاولين للمهنة في سورية والذين بلغ عددهم حسب سجلات جمعية المحاسبين القانونيين (882) مزاوول عند استخدام بيانات البحث و توزيع الاستبانة عليهم حيث شملت الدراسة على مزاوولين لمهنة التدقيق ، من مكاتب - أفراد عددهم (867) ثمانمائة و سبعة و ستون، و شركات عددها (15) خمسة عشر. و تم اختيار العينة وفق معادلة ستيفن ثامبسون

$$n = \frac{N \times p(1-p)}{\left[N - 1 \times \left(d^2 \div z^2 \right) \right] + p(1-p)}$$

معادلة ستيفن ثامبسون

N	حجم المجتمع = 882
z	الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 وتساوي 1.96
d	نسبة الخطأ وتساوي 0.05
p	نسبة توفر الخاصية والمحايدة = 0.50

و بالتالي سيتم الاختبار على أساس العينة عشوائياً إذ أن كلاً من الفئتين يدخل في أهم جذع مشترك في مهنة التدقيق الخارجي سواء في قطاع الأشخاص أو في قطاع الأموال. وعند تطبيق المعادلة على مجتمع الدراسة تبين أن حجم العينة هو (n=268 مدقق خارجي)

8-1 حدود الدراسة:

الزمان :اقتصرت الدراسة على الفترة ما بين عام (2013) و (2018) لنظراً للحالة التي تعيشها البلاد و التي أثرت و بشكل ملحوظ على كافة الأنشطة .
المكان : تم الاعتماد على المزاوولين لمهنة التدقيق الخارجي في الجمهورية العربية السورية بموجب تعليمات القانون الناظم لمهنة المحاسب القانوني السوري رقم 33 لعام 2009.

9-1 أسلوب جمع البيانات المتعلقة بالدراسة:

تم الاعتماد في جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة في بيئة الأعمال السورية وفق استبيان ضم العديد من الأسئلة التي يمكن الإجابة عنها بدرجة من الأهمية كالتالي:
(5: مهم جداً 4: مهم 3: محايد 2: غير مهم 1: غير مهم جداً)

10-1 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم استخدام اختبار معامل الارتباط ومعامل الانحدار لتوضيح العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل وبيان مدى تأثير كل منهما على الآخر والتحقق من طبيعة وجود علاقة وما هي طبيعتها و كذلك تم استخدام أداة الانحراف المعياري لبيان الفروقات و الاختلافات بين آراء المستقصى منهم في عينة مجتمع الدراسة و تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة.

1. دراسة " احمد ، منهل ماجد : 2011 ⁽¹⁾ : "إعادة هندسة مهنة مراقبة الحسابات في ظل تقنية تكنولوجيا المعلومات في البيئة العراقية"

هَدَفَت الدراسة إلى إعادة هندسة مهنة مراقبة الحسابات في العراق في ظل تكنولوجيا المعلومات بالنواحي التالية:

التغيير الجذري للعمليات، والتركيز على الزبائن (رغباتهم واحتياجاتهم)، تقديم أفضل الخدمات ذات الجودة العالية، السرعة في توفير المعلومات، تخفيض الكلفة عن طريق إلغاء العمليات غير الضرورية والتركيز على العمليات التي تضيف قيمة.

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط قوية جداً بين بُعدي الدراسة، البعد الأول X تكنولوجيا المعلومات، والبعد الثاني Y إعادة هندسة مهنة مراقبة الحسابات في العراق. فكانت تلك العلاقة ما قيمته 0.96 وهي قريبة من الواحد الصحيح وهذا يعطي مؤشراً جيداً حول ضرورة إعادة هندسة المهنة في ظل تكنولوجيا المعلومات .

وان ضرورة إعادة هندسة Re-Engineering مهنة مراقبة الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات لتلبية متطلبات المهنة في تلك البيئة وحسب المراحل الآتية: إعادة التفكير، الاستشراف، إعادة التصميم، إعادة الهيكلة، التحضير للتغيير، إعادة الانطلاقة. ويلزم لإنجاح عملية إعادة هندسة مهنة مراقبة الحسابات في ظل تكنولوجيا المعلومات ضرورة تبني النواحي التالية وأخذها بنظر الاعتبار:

1- زيادة التأهيل العلمي لمراقبي الحسابات تجاه العناصر والأساليب التكنولوجية المتعلقة بأداء مهامه بشكل جيد وواضح.

2- مدى اعتماده في أداء مهامه على معايير تكنولوجيا عالمية تتعلق بجودة الأداء المهني خصوصاً في مجال تحديد مسار التدقيق واستخدام أدلة الإثبات الالكترونية.

3- المعرفة الجيدة من قبل مراقبي الحسابات لأهم التحديات والمخاطر المتعلقة بمهنته كمخاطر الغش والاحتيال وانتهاك الخصوصية... وغيرها وسبل معالجتها.

4- مدى تمسكه بالقواعد الأخلاقية المهنية وقواعد السلوك المهني.

(1) احمد، منهل ماجد، إعادة هندسة مهنة مراقبة الحسابات في ظل تقنية تكنولوجيا المعلومات في البيئة العراقية، University of St Clements

Office of Mosul, World, جمهورية العراق ، بحث مقدم لاستكمال درجة الدكتوراه، 2011.

بعد الإطلاع على هذه الدراسة فقد تم الاستفادة من النتائج التي توصل إليها الباحث في دراسته وبالأخص فيما يتعلق بضرورة الاستمرارية في التفاعل الدائم مع متطلبات تكنولوجيا المعلومات التي أصبحت أمراً إلزامياً على كافة متطلبات العمل في شتى مجالاته و خصوصاً أن مهنة التدقيق الخارجي أصبحت اليوم بحاجة إلى الإثبات في كل مرة و خاصة بعد كل تطوير يظهر في عالم المعرفة الالكترونية (تكنولوجيا المعلومات) حيث يترافق هذا الأمر مع مخاطر يمكن أن تنعكس على طبيعة عمل المدقق الخارجي، من حيث إمكانية تبني إدارة المنشأة التي يتم تدقيقها، أساليب جديدة مبتكرة في التحريف والاحتيال حتى يمكن أن يطال الأمر تغيير في بيئة عمل المنشآت التي تعتمد على مواقع العمل الالكترونية في أسلوبها التجاري ، مما يستوجب العمل من قبل المدقق الخارجي في الالتزام بمعايير المهنة وقواعدها و مستجداتها، حتى لا يكون عرضة لأي أمر قد يعرضه إلى الخطر.

2. دراسة العبيدي، فاطمة ناجي "2012⁽¹⁾: " مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن"

هَدَفَت الدراسة إلى التعرف على مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة و أثرها على فاعلية عملية التدقيق في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان وتكوّن مجتمع الدراسة من ثلاث فئات ذات صلة بموضوع الدراسة وهم (المدراء الماليين ،المدققين الخارجيين، المدققين الداخليين) اللذين تم اختيارهم من مجتمع الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

وجود اثر ذو دلالة إحصائية للمخاطر البيئية الخاصة بنظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على فاعلية عملية التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية كما كشفت عن وجود اثر لمخاطر إدخال نظم المعلومات وتشغيل البيانات ومخرجات نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على فاعلية عملية التدقيق في الشركات المساهمة العامة.

بعد الإطلاع على هذه الدراسة فقد تم الاستفادة من النتائج و التوصيات التي توصلت إليها الباحثة في دراستها ، من خلال التركيز على مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات و ما ينعكس بصورة مباشرة على المدقق الخارجي عند القيام بتدقيق نتائج و بيانات أعمال منشأة العميل التي تعتمد على بيئة عمل الكترونية بحتة ، مع ضرورة استخدام مبدأ الحيطة و الحذر و الأهمية النسبية عند اختيار البيانات التي تمثل عينة التدقيق ، وكذلك التركيز على العامل الوظيفي عند تطبيق عينة الدراسة من قبل الباحثة و التي تمثلت في أشخاص ذوي مناصب حساسة و مؤهلات

(1) العبيدي، فاطمة ناجي، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن، جامعة الشرق الأوسط، المملكة الأردنية الهاشمية ، بحث مقدم لاستكمال درجة الماجستير، 2012.

عالية (المدراء الماليين ، المدققين الخارجيين ، المدققين الداخليين) وهذا دليل واضح على مدى ارتفاع نسبة خطر العمل الذي سيقدم عليه المدقق الخارجي لمثل هذا النوع من المنشآت ، و كم يتطلب منه فهم و تعمق أكثر في القواعد و المعايير النازمة لمثل هذا النوع من المنشآت.

3. دراسة " ورده ، بلعيد " ، 2014⁽¹⁾: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية وأهداف المراجعة الخارجية للحسابات مع التطرق إلى أهم الخطوات والإجراءات التي يتم الاعتماد عليها أثناء القيام بمهمة المراجعة، وكذلك إيجاد حلقة الوصل المفقودة ما بين العمل المحاسبي وعمل المراجعة فيما يخص بالتحديد التحقق من مدى توافر مستوى معين من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية، ولفت الانتباه إلى الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية للحسابات كأداة رقابية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، و توصلت إلى إن توافر مستوى معين من خصائص المعلومات المحاسبية يعتمد على الأحكام الشخصية والممارسات المهنية من قبل المحاسبين، لذا كان مدى الاعتماد عليها والوثوق بها من قبل مستخدمي هذه المعلومات موضع شك، كون هذه المعلومات والخصائص المتوافرة فيها تعكس وجهة نظر مُعديها أو درجة الالتزام بتحقيقها، إذ أنها سمات من الضروري أن تتميز بها المعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية، كي يُعول عليها لتكون الأساس السليم المعتمد لاتخاذ القرارات من طرف مستخدميها، لذا كان من الضروري وجود آليات رقابية تساعد بشكل كبير على ضمان توليد معلومات محاسبية.

بعد الإطلاع على هذه الدراسة فقد تم الاستفادة من النتائج و التوصيات التي توصل إليها الباحثة في دراستها من خلال الإشارة إلى معايير مهنية لا شخصية يمكن أن يعتمد عليها المدقق الخارجي في فحصه و اختباره للبيانات التي يتم معالجتها في بيئة عمل المراجعة الالكترونية الأمر الذي يسهم في أن تكون المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في المنشآت ذات نظم المعلومات المحاسبية المتطورة ، ذات درجة عالية من الوثوقية و المصادقية ، ويمكن أن تعتمد من قبل متخذي القرارات على اختلافهم ، بالاستناد على تقرير المدقق الخارجي و رأيه المهني .

⁽¹⁾ ورده ، بلعيد، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جمهورية الجزائر، دراسة معدة لاستكمال درجة الماجستير، 2014.

4. دراسة " الجرد، رشا: 2014 " (1) : " اثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية و فعاليتيه "

هَدَفَت الدراسة إلى التعرف على اختبار اثر استخدام المدقق الخارجي لمدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية و فاعليته في سورية ، وذلك وفق المعيار الدولي رقم 315 من معايير التدقيق ، الذي يتضمن نموذج خطر التدقيق و بيان فعالية استخدام المحاكمة المنطقية للمدقق الخارجي في تقدير مكامن الخطر، و قد استندت الدراسة إلى بيانات جمعت من 27 عقد تدقيق منفذ من قبل إحدى شركات التدقيق الأربع الكبرى في سوريا خلال عامي 2010 و 2011 وبعد التحليل تم التوصل إلى نموذج مقترح لعملية التدقيق يشمل مدخلات و مخرجات عملية التدقيق ، و توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها:

يؤثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية سورية ، تأثيراً "متوسطاً" ايجابياً" وفق مؤشري الكفاءة الفنية المتمثل بالعائد على الحجم الثابت و العائد على الحجم المتغير . لا يوجد اختلاف في مستويات الخطر المقدر باختلاف القطاع الذي ينتمي إليه العميل ، ما عدا: الخطر الملازم للخطأ، و الخطر الملازم للاحتيال ، و خطر الرقابة ، و خطر التحريفات الجوهرية و كان الاختلاف بالنسبة لهذه المخاطر هو القطاع المصرفي (البنوك) فقد كانت مستويات تلك المخاطر هي الأعلى .ومن بين التوصيات التي أوصت بها هذه الدراسة :

- ضرورة العمل على رفع كفاءة مهنة التدقيق، فهناك بعض عمليات التدقيق مازالت دون مستوى الكفاءة التام، وأن تحسين كفاءة التدقيق من شأنه أن ينعكس إيجاباً في خفض تكاليف عملية التدقيق ، ومن ثم إمكانية انخفاض أتعاب عملية التدقيق ، و كذلك زيادة القدرة التنافسية لشركات التدقيق.
- ضرورة العمل على رفع مستويات فاعلية التدقيق و الاهتمام بشكل جدي بمحاولة الكشف عن التحريفات الجوهرية .

بعد الإطلاع على هذه الدراسة فقد تم الاستفادة من النتائج و التوصيات التي توصل إليها الباحثة في دراستها من خلال التمييز بين التدقيق كمدخل و إستراتيجية و منهج وحيث بينت أن إستراتيجية التدقيق هي الخطة التي يضعها المدقق الخارجي لانجاز عملية التدقيق خلال مدة محددة بحيث يتم تقديم منتج التدقيق النهائي ، أما التدقيق كمنهج فهو مجموعة القواعد التي يتبعها العقل للوصول إلى حقائق العلم في أي مجال ، و أما المدخل فهو تطبيق الخطوات الأساسية للمنهج ، و بالتالي فان مفهوم الاستراتيجية هو الاشمل و الأعم ، إضافة إلى معرفة التركيز على

(1) الجرد، رشا بشير ، اثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية و فعاليتيه ،دراسة تطبيقية ، الجمهورية العربية السورية ، جامعة دمشق ، دراسة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في تدقيق الحسابات ، 2014.

أن خطر التدقيق هو خطر إبداء المدقق لرأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية محرفة جوهرياً ، و هذا ما جاء في المعيار رقم (315) الذي تم فيه تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم المنشأة و بيئتها وفق ما جاء في معايير التدقيق و خدمات التأكيد في آخر تحديث لعام 2016-2017 و كذلك التطرق إلى خطر الأعمال و الذي نتج من تطور تطبيق مدخل خطر التطبيق الممتد من بداية السبعينيات و الثمانينيات حتى تسعينيات من القرن العشرين و ذلك للتأكيد على ضرورة جودة الخدمات المقدمة من قبل المدقق الخارجي و هو ما أتناوله في دراستي هذه لبيان مدى الدور الذي يؤديه المدقق الخارجي من أهمية لمنح المزيد من الثقة في البيانات و المعلومات المستخلصة من أعمال المنشأة (العميل موضوع التدقيق) و كيف يمكن أن تدعم هذه الخدمات نظم المعلومات المحاسبية في كفاءتها للتغلب على خطر الأعمال وهذا ما جاءت فيه المعايير الدولية التدقيق و خدمات التأكيد و أفرادها معايير خاصة في معالجة الخطر مثل المعيار رقم 240- مسؤولية المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية والمعيار 315- تحديد مخاطر التحريف الجوهري و تقديرها من خلال فهم المنشأة و بيئتها و المعيار 330 - استجابات المراجع للمخاطر المقدر و المعيار 3000 ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية .

5. دراسة " العقيلي، منافع موفق، محمد علي: 2015 ⁽¹⁾ " اثر تطبيق مبادئ موثوقية

الموقع الالكتروني (Web-Trust) على كفاءة أداء نظام المعلومات المحاسبي في البنوك التجارية الأردنية

هدفت الدراسة إلى التعرف على اثر تطبيق مبادئ موثوقية الموقع الالكتروني (web-Trust) على كفاءة أداء نظام المعلومات المحاسبي في البنوك التجارية الأردنية وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها:

- وجود اثر لتطبيق مبادئ موثوقية الموقع الالكتروني (Web-Trust) على كفاءة أداء نظام المعلومات المحاسبي في البنوك التجارية الأردنية.
- وجد أن عملية تطبيق مبادئ موثوقية الموقع الالكتروني (Web-Trust) تساهم في إخراج معلومات محاسبية تتمتع بالدقة و التوقيت المناسب.

(1) العقيلي، منافع موفق، محمد علي، اثر تطبيق مبادئ موثوقية الموقع الالكتروني (Web-Trust) على كفاءة أداء نظام المعلومات المحاسبي في البنوك التجارية الأردنية، المملكة الأردنية الهاشمية ، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة/ كلية الاقتصاد والأعمال في جامعة جدارا - اربد- الأردن، 2015

- اتفقت عينة الدراسة أن (مبدأ السرية) كان الأكثر تأثيراً من بين المبادئ على كفاءة نظام المعلومات المحاسبي في البنوك التجارية الأردنية بينما كان مبدأ الخصوصية على الشبكة هو الأقل تأثيراً من بين جميع مبادئ موثوقية الموقع الالكتروني.

- وجدت أن السياسات التي تستخدمها مثل هذه الشركات في نطاق عليها تمنح لكل مستخدم إمكانية الحصول على أداة تعريف و رقم سري خاص به للتسجيل بالنظام و استخدامه لها عند الدخول و ذلك من مبدأ الحماية و الذي يطبق في مثل هذه الأنظمة و بهذه الصلاحية فإنها تعطي كفاءة لنظام المعلومات المحاسبي في البنوك التجارية الأردنية ، بينما تبقى في النظام جاهزية العمل و الحماية لخصوصية المستخدمين سواء المسموح لها بالدخول كمستخدمين من العاملين في المنشأة و كذلك كمستخدمين خارجيين لبيانات الشركة المسموح بالتعامل و التفاعل معها عبر شبكة الانترنت ، مثل الحسابات الالكترونية للمصارف - حساب البنك الالكتروني - .

بعد الإطلاع على هذه الدراسة فقد تم الاستفادة من النتائج و التوصيات التي توصل إليها الباحث في دراسته عبر إثبات و تسجيل النتائج التي تمت من خلال تطبيق مبادئ الموثوقية للموقع الالكتروني للمنشأة (عميل التدقيق) ، و كفاءة نظم المعلومات المحاسبية المرتبطة في هذا التطبيق ، و الذي فيه إشارة إلى استخدام التقنية المتقدمة لبيان خدمات التأكيد و إضفاء الثقة المقدمة من قبل المدقق الخارجي كوسيلة للتعريف في مدى اعتماد نتائج أعمال الشركات التي تستخدم من المواقع الالكترونية مكان لممارسة الأعمال، و استخدام تكنولوجيا المعلومات عبر نظم المعلومات المحاسبية، و هذا اعتبر كجزء من اعتماد إحدى الجهات المحاسبية المتخصصة، للقيام بتدقيق نظام الشركة الخاص والذي يربط بين نظام الشركة المحاسبي وموقعها على الانترنت كطرف ثالث محايد ، بحيث يتيح له التأكيد على سلامة وصحة الإجراءات والسياسات المتبعة في ذلك النظام ، و هذا كله في ظل التجارة الإلكترونية وما يرافقها من تقنيات تكنولوجية عالية ومتغيرة بشكل متسارع، حيث أصبحت التغيرات في التجارة الإلكترونية ذات طابع معقد جداً وسريع، وأصبح محتوماً على مهنة الأعمال ومهنة التدقيق وفي العالم ككل أن تحدث وتطور من تقنياتها وتقييمها بسرعة مماثلة .

6. دراسة " فاضل، عبد الكريم، محمد يحيى: 2018 ⁽¹⁾ " تقييم مخاطر امن المعلومات المحاسبية المحوسبة لدى البنوك التجارية في الجمهورية اليمنية"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مخاطر أمن نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة لدى البنوك التجارية في الجمهورية اليمنية ، من خلال التعرف على أهم المخاطر الجوهرية التي تحدث و تهدد امن تلك النظم ، و تحديد التهديدات الداخلية و الخارجية المسببة لحدوث مخاطر امن تلك النظم ، وقياس التأثير لتلك المخاطر على العناصر الرئيسية المكونة لأمن تلك النظم المتمثلة بـ (صحة و سلامة و تكامل التشغيل، و سرية و خصوصية مخرجات تلك النظم ، و عدم إنكار حدوث العمليات من الأطراف المتعاملة) ، و التحقق من مدى تطبيق البنوك التجارية في الجمهورية اليمنية لأساليب و إجراءات الحماية وفق القواعد المحلية و الأسس و المعايير الدولية لأمن نظم المعلومات ، و قياس تأثير تلك الأساليب و الإجراءات على المخاطر الأمنية في تلك البنوك ، بهدف تشخيص نقاط القوة و الضعف في امن نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة بالإضافة إلى بيان مدى اختلاف تلك المخاطر بين البنوك التجارية في اليمن باختلاف ملكية البنك و نوعية النظام المستخدم و مستوى ارتباط نظم المعلومات المحاسبية بشبكة الاتصالات . و توصلت الدراسة إلى نتائج كان من أبرزها ما يلي :

- 1- لا تعد مخاطر جوهرية ذات أهمية نسبية تهدد أمن تلك النظم بل كانت محدودة نتيجة حدودية التقنية المستعملة في البيئة اليمنية و لان تلك البنوك التجارية في الجمهورية اليمنية تمتلك وسائل و مجموعة من إجراءات الحماية المختلفة تمكنها من السيطرة على تلك المخاطر .
- 2- يؤثر حدوث مخاطر أمن نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة لدى البنوك التجارية على العناصر المكونة لأمن تلك المنشآت .
- 3- يوجد اختلاف في حجم تلك المخاطر التي تتعرض لها البنوك التجارية في الجمهورية اليمنية باختلاف نوعية القطاع الذي تنتمي إليه تلك البنوك ، حيث ترتفع بشكل تصاعدي في بنوك القطاع الخاص ثم القطاع المشترك ثم القطاع العام.

بعد الإطلاع على هذه الدراسة فقد تم الاستفادة من النتائج و التوصيات التي توصل إليها الباحث في دراسته عبر إثبات و تسجيل النتائج الذي تمت من خلال تلك الدراسة إلى ضرورة الالتزام من قبل الإدارات التنفيذية و الإدارات العليا بالتقييم الدوري و المستمر لمخاطر امن المعلومات و وضع الأساليب اللازمة و الدقيقة للتنبؤ بحدوثها و كذلك ضرورة وضع استراتيجيات شاملة و متكاملة قابلة للتطبيق و التقييم في ظل بيئة الرقابة المحاسبية الفعالة .

(1) فاضل، عبد الكريم، محمد يحيى، تقييم مخاطر امن المعلومات المحاسبية المحوسبة لدى البنوك التجارية في الجمهورية اليمنية، دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه في تخصص المحاسبة، كلية الاقتصاد جامعة دمشق ، 2018

7. دراسة " شوقل، سامر: 2018 ⁽¹⁾ متطلبات استخدام مدخل خطر الأعمال لتعزيز كفاءة تدقيق الحسابات في المؤسسات المالية السورية"

هدفت الدراسة إلى بيان دور مدخل خطر الأعمال في تعزيز كفاءة التدقيق للحسابات في المؤسسات المالية السورية ، و دراسة المتطلبات الضرورية لتطبيق هذا المدخل و دراسة الصعوبات التي تحول دون تطبيقه حتى الآن في البيئة السورية .
و توصلت الدراسة إلى نتائج من أبرزها ما يلي:

1- إن استخدام مدخل خطر الأعمال يساعد على رفع كفاءة عملية التدقيق ، لاسيما عند تدقيق المؤسسات المالية .

2- يعتبر توافر نظام الرقابة الداخلية القوي و الفعال من أولى المتطلبات الضرورية و المتوافر في بيئة الأعمال السورية عند تدقيق المؤسسات المالية .

بعد الإطلاع على هذه الدراسة فقد تم الاستفادة من النتائج و التوصيات التي توصل إليها الباحث في دراسته عبر إثبات و تسجيل النتائج الذي تمت من خلال تلك الدراسة إلى ضرورة الارتقاء بمهنة التدقيق عبر التطوير المستمر للمزاولين في مجال هذه المهنة و الاستفادة من الكفاءات المهنية المتوافرة محليا و دولياً عبر مراكز البحث العلمي و المنظمات المهنية و النقابات المتخصصة عبر ورشات العمل المهنية المتخصصة و وضع أسس علمية مهنية تعتبر بمثابة معايير تخصصية للتدقيق في مجال المؤسسات المالية بما ينسجم مع معايير العمل الدولية في ذات المجال للمحافظة على سوية التصنيف الائتماني العالي للقطاع المصرفي و كافة المنشآت المالية التي تعتبر رديفة للقطاع المصرفية .

ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية

1. دراسة (Wright, 2016)⁽²⁾: نماذج أعمال العميل، وعملية مخاطر الأعمال ومخاطر

التحريفات الجوهرية للاعتراف بالإيرادات".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اختبار فهم لنظرية التدقيق القائم على خطر الأعمال، وذلك من خلال التركيز على التقييم لخطر الأعمال على مستوى تنفيذ عملية واحدة من أعمال المنشأة في بيئة عملها في مرحلة محددة بدلا" من تنفيذ عمل يشمل نشاط المنشأة ككل ، و اختيرت هذه

(1) شوقل، سامر، متطلبات استخدام مدخل خطر الأعمال لتعزيز كفاءة تدقيق الحسابات في المؤسسات المالية السورية، دراسة تحليلية، رسالة

ماجستير في المحاسبة، تخصص تدقيق الحسابات ، كلية الاقتصاد جامعة دمشق ، 2018

(2) Wright, W.F.(2016). Client business models , process business risks and the risk of material misstatement of revenue . accounting, Organizations and Society , 48, 43-55 .

العملية لبيان النتيجة في تقييم خطر الأعمال ضمن إستراتيجية للأعمال و عمليات التشغيل الرئيسية لدى شركتين متماثلتين في نفس القطاع ،حيث كان نشاط كل من الشركات (محل الدراسة للمقارنة) تعمل في مجال تصنيع و تسويق لوحات الجرافيك للأجهزة الالكترونية ، وأجهزة الحاسوب في الولايات المتحدة الأمريكية، و طبقت على عينة مكونة من 133 طالب و طالبة من مرحلة الدراسات العليا و الذين كانوا قد شاركوا في اختبار فرضيات هذه الدراسة كما تم تقييم مخاطر العمل باستخدام إستراتيجية التفاضل و مقارنة هذا التقييم مع التقييمات التي قام بها العميل باستخدام إستراتيجية التشغيل .

وركزت فرضيات هذه الدراسة على النتائج للأحكام المتعلقة بمخاطر أعمال العميل ومخاطر التحريفات الجوهرية للإيرادات .

وقد عرفت هذه الدراسة خطر الأعمال المرتبط بمستوى عملية واحدة من نشاط المنشأة على انه: الخطر الذي لا يسمح لهذا الجزء من النشاط (العملية) بأن يتم على مستوى من الفاعلية يمكن أن ينتج عنها هدف استراتيجي واحد أو أكثر .

واستنادا إلى مشاركة عينة الدراسة كونهم على دراية و معرفة في التدقيق القائم على خطر الأعمال واستراتيجيات الأعمال و آليات العمل التجاري فقد تم في هذه الدراسة التوصل إلى النتائج التي من أهمها :

- يعد تقييم مخاطر الأعمال على مستوى العملية الواحدة كجزء من نشاط المنشأة أكثر تحديا من تقييم مخاطر الأعمال على مستوى المنشأة ككل .
- التدقيق الذي يعتمد على خطر الأعمال يعزز من الكفاءة المهنية لدى المدقق الخارجي .
- هناك علاقة طردية ذات منحى ايجابي متعلقة بالأحكام المرتبطة بتقييم مخاطر الأعمال وذلك على مستوى العملية الواحدة و بين الأحكام المتعلقة بتقييم المخاطر المتعلقة بالتحريفات الجوهرية على مستوى المنشأة ككل.
- و بعد الإطلاع على هذه الدراسة فقد تم الاستفادة من النتائج و التوصيات التي توصل إليها الباحث في دراسته الموسومة بعنوان " نماذج أعمال العميل،وعملية مخاطر الأعمال ومخاطر التحريفات الجوهرية للاعتراف بالإيرادات " في التعرف على طبيعة مخاطر الأعمال التي ليس من الضروري أن تتم على مستوى نشاط المنشأة ككل و إنما يكفي أن تتم على مستوى جزء من هذا النشاط حتى تكون سببا في وجود تحريف أو احتيال ، و بالتالي انعكاس تجربة هذه الدراسة على شركات أخرى، يمكن أن تؤثر في خدماتها ، و معمم لأن يكون بمثابة إرشاد أو توجيه يتم تفاديه في حين تم مصادفة أو اكتشاف مثل هذا النوع من المخاطر للأعمال المبنية على أساس عملية واحدة و ليس على مستوى النشاط الكلي للمنشأة .

2. دراسة (Andreas Caringe, Erik Holm, 2017) ⁽¹⁾. " دور المدقق الخارجي في عالم

الرقمية - دراسة تجريبية لبيان دور المدققين الخارجيين في تحقيق التبرير للوكيل الرئيسي "

هَدَفَتْ هذه الدراسة إلى التحقق من دور المدقق الخارجي وتأثيره في التكنولوجيا الرقمية (المعلومات) ، فهناك العديد من المواضيع المتعلقة بأدبيات مهنة التدقيق الخارجي و الطلب المتزايد في دور المدقق الخارجي أيضا" ل يبقى على تفاعل دائم مع تكنولوجيا المعلومات بما يلبي حاجة طالبي هذه الخدمة (خدمة التدقيق) .

وأن هذه التكنولوجيا تقتصر أيضا" رغم وجودها البارز إلى هذه الخدمة و جودتها و إن بعض الدراسات والتقارير التي نشرت قد وضحت أن أعمال مهنة التدقيق الخارجي و خاصة التدقيق للبيانات المالية (المراجعة المالية) كانت واحدة من الأمور التي ستواجه تغييرات بشكل كبير للغاية ، وذلك فيما لو اعتقدنا أن التقارير المقدمة تجاه التكنولوجيا الرقمية (المعلومات الالكترونية) و آثارها على مهنة التدقيق الخارجي .

وأن التبرير من وجهة نظر مشكلة الإدارة بالوكالة قد أشبعت بانتقادات خلال العقد الماضي ، و قد تم النقاش مطولا" حول إيجاد التفسيرات و توضيحات لاحتياجات مهنة التدقيق الخارجي و متطلباتها المهنية كغيرها من المهن التي تتطلب دوما و باستمرار التحديث و إمكانية الاستفادة التفسيرات في كيفية الاستفادة بشكل متبادل ما بين تطور تكنولوجيا المعلومات و خاصة أنظمة المعلومات المحاسبية ، وتطور مهنة التدقيق الخارجي للاستفادة و الإثراء لما تصل إليه هذه الأنظمة حيث برز في الآونة الأخيرة أهمية التدقيق الخارجي و الدور الذي تؤديه في المنشآت التي تستخدم في التخطيط لموارد المؤسسات نظام ال Enterprise Resource Planning (ERP) هو برنامج إدارة عمليات الأعمال التي يسمح للمنظمة لاستخدام نظام التطبيقات المتكاملة لإدارة الأعمال وأتمتة العديد من المهام المكتب الخلفي المتعلقة بالتكنولوجيا والخدمات والموارد البشرية ، و كذلك XBRL لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة

. Extensible Business Reporting Language

و من ضمن التوصيات التي توصلت إليها هذه الدراسة :

- من وجهة نظر عملية ، فإن النتائج المشتركة عادة من قبل المدققين الذين تمت مقابلتهم هي وتوصلوا إلى ضرورة تغيير الكفاءات المطلوبة لمواجهة التحديات الجديدة التي تفرضها التكنولوجيا على التدقيق و في الوقت نفسه تصبح تلك النظم بالتفاعل مع المدققين الخارجيين أكثر كفاءة ، مع مهارات جديدة مطلوبة . وهذا يعني أن العمل يصبح أكثر تأهيلاً لأن دور المعلومات أكثر حضوراً والذي يتطلب المزيد من الحكم ، أي ، هناك حاجة إلى مزيد من الخبرة.

⁽¹⁾Andreas Caringe ,Erik Holm, The Auditor's Role in a Digital World – Empirical evidence on auditors' perceived role and its implications on the principal-agent justification, Master's Thesis ,Department of Business Studies, Uppsala University ,Spring Semester of 2017.

و بعد الإطلاع على هذه الدراسة فقد تم الاستفادة من النتائج و التوصيات التي توصل إليها الباحث في دراسته الموسومة بعنوان " دور المدقق الخارجي في عالم الرقمية - دراسة تجريبية لبيان دور المدققين الخارجيين في تحقيق التبرير للوكيل الرئيسي " من خلال كيفية الاستفادة من نظام (ERP) في مجال التخطيط لموارد المؤسسات و امكانية التمييز في مستويات لعمليات الأعمال التي يسمح للمنظمة لاستخدام نظام التطبيقات المتكاملة لإدارة الأعمال وأتمتة العديد من المهام المكتب الخلفي المتعلقة بالتكنولوجيا والخدمات والموارد البشرية ، و كذلك XBRL لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة الذي فيه إشارة إلى مرونة في تلبية طلبات المستخدمين على تعدد مستوياتهم و اختلاف أهدافهم .

3. دراسة (Bradley P. Lawson Gerald Martin, Leah Muriel, Michael S.)

Wilkins (2018)⁽¹⁾ "كيف يستجيب مدققوا الحسابات لمخاطر قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة "

هذفت هذه الدراسة إلى تحديد الظروف التي تحكم عمل المدققين الخارجيين عند قيامهم بتدقيق البيانات للشركات المسجلة في هيئة سوق الأوراق المالية (SEC) ، وفيما إذا كانت هذه الشركات قد استفادت من تمويل غير شرعي حسب ما يقتضيه قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة ، و يتمثل هدف هذا القانون في منع الشركات وضباطها من التأثير على المسؤولين الأجانب بأي دفعات شخصية أو مكافآت شخصية حيث ينطبق قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة على أي شخص لديه درجة معينة من الاتصال بالولايات المتحدة وينخرط في ممارسات فاسدة في الخارج ، وكذلك في الشركات الأمريكية والشركات الأجنبية التي تتاجر في الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية والمواطنين الأمريكيين والمواطنين والمقيمون الذين يعملون من أجل ممارسة الفاسدين الأجانب ، سواء كانوا حاضرين بدنيا أم لا في الولايات المتحدة.

حيث يشمل قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة أي شركة أمريكية أو أجنبية لديها فئة من الأوراق المالية المسجلة ، أو التي تكون مطلوبة لتقديم التقارير بموجب قانون الأوراق المالية والصرف لعام 1934، كما يشير إلى أي فرد أو مواطن أو مقيم في الولايات المتحدة وأي شركة أو كيان تجاري آخر منظم بموجب قوانين الولايات المتحدة أو أي دولة يكون مقر عمله الرئيسي في الولايات المتحدة . وتعتبر هيئة الأوراق المالية والبورصات (SEC) ووزارة العدل كلاهما مسؤولتان عن تطبيق قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة (FCPA) ، هذا لأن قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة يعدل قانون SEC والقانون الجنائي .

(1) Bradley P. Lawson Gerald Martin, Leah Muriel, Michael S. Wilkins, How Do Auditors Respond to FCPA Risk? - SSRN ,June 2018 , <https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm?abstractid=3127265>.

وتنفذ هيئة الأوراق المالية والبورصات هذا القانون للشركات التي تقوم بتنظيمها وتقوم وزارة العدل بتنفيذ القانون فيما يتعلق بجميع الشركات المحلية الأخرى والأفراد .

حيث أفادت هذه الدراسة بأن على الشركات العاملة اخذ كافة التدابير الوقائية تجاه كل من منتهكي وغير المنتهكين لقانون الممارسات الأجنبية الفاسدة ، و هذا بدوره يستوجب درجة عالية من المهنية في كيفية استجابة المدققين لمخاطر FCPA ، الأمر الذي أدى إلى زيادة رسوم التدقيق و بشكل أعلى لمخالفات قانون FCPA مع زيادة إضافية في الفترة التي تحدث فيها التحقيقات التنظيمية للتأكد من وجود مثل هذه المخالفات في تلك المنشآت.

حيث تم اخذ عينة من تلك الشركات و كانت النتيجة أن المدققين الخارجيين يولون وجود درجة من الحساسية أكبر لحسابات الدائنين والنفقات لمخالفات (FCPA قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة) من غير المخالفين ، مما يوحي بأن تكيف المدققين الخارجيين و إجراءاتهم للحسابات التي لدى مرتكبي مخالفة قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة أعلى خطراً ، كما نجد لذلك سبباً في زيادة رسوم التدقيق بين أقران غير منتهكين من منتهكي FCPA .

كما أن مخاطر المراجعة ومخاطر قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة (FCPA) وتسعير خدمة التدقيق تؤدي إلى إمكانية تعرض المدقق الخارجي إلى خطر الاحتيال (الغش) و أن رسوم المراجعة هي إحدى وظائف التكاليف لاستكمال المراجعة (بما في ذلك الربح العادي) وعنصر القيمة الحالية المتوقع الذي يمثل التقاضي أو التكاليف المستقبلية الأخرى التي قد تحدث في حالة وجود أوجه قصور في البيانات المالية المراجعة، و يشير عنصر الخسارة المحتمل إلى مخاطر أعمال المدقق ومخاطر التقاضي وأضرار السمعة ، والتكاليف الأخرى التي قد يتحملها المدققون بسبب ارتباطهم بالعملاء وبياناتهم المالية . كما تشير هذه الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات يزدون الرسوم للعملاء الذين لديهم مخاطر أعلى في العادة، يُعتقد أن قسط الرسوم يرتبط بجهد المدقق و الاختبار الموضوعي المتزايد استجابة لمخاطر السيطرة الأعلى (أو زيادة الجهد بشكل عام كدالة لخطر التقاضي المتوقع والمتمثل بخطر انتهاك قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة FCPA) و كذلك مخاطر خاصة بالعميل والتي قد تتطلب استجابة من المدقق الخارجي لهذه المخاطر، كما توفر معايير التدقيق توجيهات للمدقق فيما يتعلق ببنود محددة قد تزيد من احتمال حدوث احتيال أو أعمال غير قانونية .

أشارت الدراسة إلى أن المدققين يجب أن يكونوا مدركين لقضايا مثل المدفوعات الكبيرة للخدمات غير المحددة إلى الاستشاريين ، وعمولات المبيعات التي تبدو مفرطة ، ومدفوعات كبيرة غير عادية نقدًا ومدفوعات غير مفسرة للمسؤولين الحكوميين من المهم أيضاً التأكيد على أن قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة ليس له حد جوهري محدد ، والتي يمكن أن يكون الدفع غير القانوني لمبلغ غير مادي .

وتعطي الأدلة المتواترة إلى أن المدققين الخارجيين يدركون المخاطر المرتبطة بعدم امتثال عملائهم المحتمل للوائح الصادرة بالقرار رقم (AU-C 250; PCAOB AS 2405) الصادرة عن مجلس

الرقابة على المحاسبة العامة للشركات (PCAOB) الخاص بقانون الممارسات الأجنبية الفاسدة، و في ذلك إشارة إلى ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المدقق الخارجي إضافة إلى المحافظة على استقلاليته و حياديته رأيه .

و بعد الإطلاع على هذه الدراسة فقد تم الاستفادة من النتائج و التوصيات التي توصل إليها الباحث في دراسته الموسومة بعنوان "

(كيف يستجيب مدققوا الحسابات لمخاطر قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة FCPA) "

في الأمور التالية :

- كفاءة استجابة المراجعين لمخاطر FCPA ، باستخدام رسوم المراجعة كدليل لجهد التدقيق.
- بذل العناية المهنية العالية وفق قواعد السلوك المهني كون مثل هذه القضايا لها ارتباط بأمر سيادية وفق ما تمليه القوانين الصادرة عن مجلس الرقابة على المحاسبة العامة للشركات (PCAOB) كون مثل هذه القضايا يكثر فيها الاحتيال و الغش الأمر الذي قد يعرض المدقق الخارجي في مساره المهني إلى خطر الإفلاس .
- تتطلب معايير مراجعة الحسابات أن ينظر المدققون في إمكانية إجراء أعمال غير مشروعة من قبل عملائهم من ذوي المخاطر الأعلى التي تم تقييمها وهذا ما يؤدي إلى زيادة خطر تعرض المدقق الخارجي إلى التقاضي كون مثل هذه الأخطار هي من أكثر القضايا الجنائية لارتباطها بوزارة العدل العليا و هيئة الأوراق المالية.
- ضرورة استخدام التغيير الدوري للمدقق الخارجي وفق القوانين النافذة في الولايات المتحدة الأمريكية خشية التعامل غير المشروع لمصالح قد تمس البعض من أصحاب السيادة و الوقوع في حادثة إخلال بمستوى مهنة التدقيق الخارجي وذلك بعد صدور قانون Sarbanes-Oxley و الذي أصبح يتطلب خضوع مراجعي الشركات العامة الأمريكية لرقابة خارجية ومستقلة لأول مرة في التاريخ حيث كانت مهنة التدقيق الخارجي في السابق مهنة ذاتية التنظيم و منح الكونجرس الأمريكي مجلس الرقابة على المحاسبة العامة للشركات سلطة مراقبة موسعة على عمليات التدقيق التي قام بها الوسطاء والتجار المسجلين لدى SEC في عام 2010 من خلال قانون (Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act).
- أصبح لدى الـ PCAOB أربع وظائف أساسية في الإشراف على المدققين الخارجيين بدءاً من : التسجيل ، والتفتيش ، وتحديد المعايير والإنفاذ، حيث يقوم PCAOB سنوياً بتفتيش ما لا يقل عن 5 في المائة من جميع الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية التي تلعب دوراً جوهرياً في مهنة التدقيق لإصدار تقارير من قبل شركات أخرى غير المصدرة لتقارير التدقيق في مثل هذه القضايا -- حيث يعتبر هذا الأمر من باب الرقابة على جودة الخدمات المقدمة

بقصد إضفاء الثقة على الخدمات المقدمة من قبل مثل هذه الشركات .
حيث اعتمد المجلس برنامج تفتيش مؤقت لعمليات التدقيق الخاصة بالمتداولين للأعمال في سوق الأوراق المالية و شركات التدقيق ، في حين أن المجلس ينظر في نطاق وعناصر أخرى لبرنامج التفتيش الدائم .

- في عام 2017 ، بدأ المدققون في تقديم المعلومات حول أسماء شركاء المشاركة وشركات التدقيق الأخرى التي تشارك في عمليات تدقيق الشركات العامة الأمريكية حيث أنشئ PCAOB قاعدة بيانات قابلة للبحث تسمى **Auditor Search** للمستثمرين وغيرهم لمعرفة المزيد حول من يقود والمشاركة في عمليات التدقيق من خلال هذه الإبداعات ، وإضافة المزيد من نقاط البيانات المحددة إلى مزيج من المعلومات التي يمكن استخدامها عند تقييم جودة المراجعة .

- كما تبني برنامج PCAOB معيارًا جديدًا في عام 2017 لتعزيز فائدة تقرير المدقق القياسي من خلال توفير معلومات إضافية ومهمة للمستثمرين ، مثل مسائل التدقيق الحرجة (CAMS) التي يقوم المدققون بإبلاغها إلى لجان التدقيق في الشركات العامة التي يقومون بمراجعة حساباتها، هذه هي الأمور المتعلقة بالحسابات أو الإفصاحات التي تعتبر جوهرية للبيانات المالية ، وتتعلق بصفة خاصة بحسابات مدققة صعبة أو ذاتية أو معقدة حيث يبدأ سريان مرسوم CAMs في 2019 و 2020. يتضمن تقرير المدقق المحدث أيضًا فترة عمل المدقق في تلك الشركة .

1- 12 : ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من خلال خصوصيتها وفق البعد المكاني و الزماني والدراسة الميدانية .

وتناولت دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم لمعلومات المحاسبية للحد من مخاطر الأعمال في بيئة الأعمال السورية (خصوصية مكانية) ، وذلك بما يتلاءم مع القانون الناظم لمهنة التدقيق الخارجي وفق قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 ، فضلاً عن خصوصية هذه الدراسة التي استمدتها من التفرد في قطاع مهنة التدقيق الخارجي (مزاولي المهنة) لما لهذا القطاع من حساسية خاصة وتختلف متغيرات هذه الدراسة عن متغيرات الدراسات السابقة و فق ما هو مبين في فقرة أنموذج الدراسة وذلك (لكونها اقرب الدراسات إلى الدراسة الحالية) ، حيث تم الإطلاع على العديد من الدراسات العربية والأجنبية، و تم الوصول إلى معرفة الصعوبات التي تواجه المدقق الخارجي المزاول لمهنة التدقيق التي تعتمد على الخبرة التراكمية لأسلوب العمل ، و ذلك في محاولة إلى الربط بين المشكلة و السبب و الحل لهذه المشكلة، إضافة إلى الربط بين التطورات التي تحصل في قطاع تكنولوجيا المعلومات و توظيفها في خدمة مهنة التدقيق الخارجي عند المزاول ، كما هو الحال في تقرير الأعمال الموسع XBRL و برنامج إدارة عمليات الأعمال ERP في الوصول إلى نظام رقابة داخلية مميز، يوفر الوقت و التكلفة و دقة التقارير المستخرجة من بيئة عمل نظم المعلومات المحاسبية ، هذا إضافة إلى المحاولة في تفعيل دور مجلس المحاسبة و التدقيق العامل في سورية في وضع منهاج علمي و عملي ، يكون بمثابة قواعد للسلوك المهني للمزاوول و كذلك محاولة دخول هذا المنهاج إلى الحياة المهنية و الأكاديمية معاً ، والسبب هو اختلاف المجتمع الذي وقعت عليه الدراسة ، فضلاً عن خصوصية تطبيقها على قطاع مهنة تدقيق الحسابات ، و في الفترة الزمنية التي تمت فيها الدراسة في ظل ظروف تتطلب فيها التحديث و الاستمرارية (خصوصية زمانية) و ذلك كوننا مقبلين على مرحلة إعادة الاعمار مع امكانية قدوم مستثمرين جدد في قطاعات مختلفة ، و حاجة هذه الفئة الجديدة إلى تقارير مالية و مشورة قد تختلف عما كان في السابق تتميز بالشفافية و الالتزام بقواعد السلوك المهني - محلياً و دولياً، و بالأخص فيما يتعلق بعرض القوائم المالية و تقلبات أسعار الصرف و الاندماج و معالجة مشكلة التضخم و تكوين الشركات متعددة الجنسية وغيرها من القضايا المحاسبية المعاصرة التي من الممكن أن يواجهها المدقق الخارجي .

الفصل الأول

دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة

رقم الصفحة	العنوان
24	الفصل الأول: دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة
25	المبحث الأول: ماهية و طبيعة وأهمية خدمات إضفاء الثقة
25	أولاً: ماهية و طبيعة خدمات إضفاء الثقة
28	ثانياً: طبيعة خدمات إضفاء الثقة و خصائصه
30	ثالثاً: أنواع خدمات إضفاء الثقة
36	المبحث الثاني معايير التأكيد الدولية التي تعتمد في خدمات إضفاء الثقة
37	أولاً: طبيعة و ماهية خدمات إضفاء الثقة و أهميتها وفق المعايير الدولية للتدقيق و خدمات التأكيد
39	ثانياً: محددات و ضوابط تقديم خدمة إضفاء الثقة من قبل المدقق الخارجي وفق المعايير الدولية للتدقيق و خدمات التأكيد
43	ثالثاً: أنواع عمليات خدمة إضفاء الثقة المشمولة بمعايير التدقيق الدولي وفق التعريف الصادر عن IAASB وعناصرها

الفصل الأول

دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة

مقدمة:

تعد مهنة التدقيق من المهن الخدمية التي تهدف إلى خدمة المجتمع ،عبر قيامها بتزويد أفراد ومنشآت المختلفة بما يحتاجونه من المعلومات التي تبين صحة بياناتهم المنشورة عن الأعمال التي يمارسونها وبالتالي فإن تطور المجتمع وحاجته إلى المعلومات المتطورة أصبح أمراً إلزامياً ، و الذي انعكس بدوره على لزوم تطوير مهنة التدقيق الخارجي، فقد أصبح يطالب المدقق الخارجي بتقديم مستوى ملائم من إضفاء الثقة على تلك المعلومات ومدى ملاءمتها لأغراض اتخاذ القرارات، إضافة إلى فحص المعلومات المالية التاريخية وتقييمها وإبداء الرأي بشأنها ، وكذلك تلبية حاجات متخذي القرارات المختلفة الذين يطالبون بدورهم منشآت الأعمال بتزويدهم بمعلومات متعددة ذات طبيعة مالية وغير مالية وتاريخية ومستقبلية وتقليدية والإلكترونية، وان يتم فحص جميع تلك المعلومات وتقييمها من قبل طرف ثالث محايد (مستقل).

وإن عدم تطور مهنة التدقيق الخارجي أمام هذه المتطلبات يُعرضها إلى فقدان الثقة لدى عملائها الحاليين وعدم قدرتها على الاحتفاظ بحصتها في سوق العمل والمنافسة، مما ينعكس ذلك سلباً على طبيعة المعلومات عند متخذي القرارات، وبالتالي عدم وجود فرصة لاكتساب عميل جديد نظراً لانعدام الثقة بتطوير واقع مهنة التدقيق مقابل المتطلبات المتزايدة.

لذلك أدى هذا كله إلى ظهور مجموعة من الخدمات المهنية الجديدة التي عرفت بخدمات إضفاء الثقة كما يعتمد نجاح أي مهنة في تحقيق أهدافها والقدرة على الاستمرار والنمو على مدى فاعليتها في مواكبة حاجات عملائها مع القدرة على جذب عملاء جدد مع الدخول إلى الأسواق الجديدة. فالهدف من خدمات إضفاء الثقة هي خدمة متخذي القرارات عبر تحسين جودة القرارات المتخذة وكذلك التغلب على المخاطر التي تواجه خدمات التدقيق الخارجي التقليدية.

المبحث الأول

ماهية و طبيعة وأهمية خدمات إضفاء الثقة

أولاً : ماهية و طبيعة خدمات إضفاء الثقة

يرتكز اهتمام التدقيق الخارجي التقليدي على تدقيق القوائم المالية التاريخية وهو يُعد سبباً في نشوء الحاجة إلى تطوير خدمات التأكيد والتي تهدف إلى إبداء الرأي المهني في مدى صدق وعدالة القوائم المالية المنشورة من قبل المنشآت، وتوصيل ذلك الرأي من خلال تقرير مكتوب إلى مستخدمي القوائم المالية كالمستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين والجهات الحكومية.

وعلى الرغم من قيام المدقق الخارجي بتقديم بعض الخدمات التقليدية المعتادة، كالاستشارات الإدارية أو خدمة مسك الدفاتر وإعداد الحسابات، إلا أن هذه الخدمات تُعد خدمة مباشرة يتم تقديمها إلى إدارة المنشأة ولا تنطوي على إضفاء الثقة للمعلومات التي تقدمها الإدارة إلى المستخدمين في سوق المعلومات. إذ تُعرف هذه الخدمات بأنها خدمات غير إضفاء الثقة (none assurance services) ⁽¹⁾، وبالتالي فإن تقرير المدقق الخارجي يُعد بمثابة المنتج النهائي لخدمات التدقيق التقليدية والذي يقدم إلى المستخدمين بهدف إضفاء الثقة على المعلومات المقدمة إليهم من قبل المنشأة.

يُقصد بإضفاء الثقة: تقديم مستوى ملائم من الثقة إلى مستخدمي المعلومات بأنها متطابقة مع مقاييس محددة، حيث يُبدي المدقق في تقريره رأياً فنياً مهنيّاً محايداً حول مدى تطابق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المعترف عليها GAAP، وتعد هذه المبادئ بمثابة المقاييس المهنية المعتمدة في تقييم مدى صحة وعدالة القوائم المالية. ⁽²⁾

فقد عرّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) خدمة إضفاء الثقة على أنها: خدمة مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة ⁽³⁾. وعرفت أيضاً لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأنها: خدمة مهنية تهدف إلى خدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة وتقوم بتحسين الثقة في المعلومات التي تعتبر مسؤولية طرف ثالث عن طريق تقديم تلك المعلومات وفقاً لمقاييس مناسبة ⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ حسين ، علي كاظم ، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني ، جامعة بغداد، العراق ، السنة 2013 _ ص 352 .

⁽²⁾ القاضي، حسين يوسف، دحدوح ، حسين، قريط، عصام، أصول المراجعة الجزء الأول ، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد

2006، 2007 ص 341.

⁽³⁾ حسين ، علي كاظم، مرجع سابق، ص 355.

⁽⁴⁾ M. Glover ,Steven, F Messier, William Jr, Prawitt, Douglas F., Loose-Leaf for Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach, McGraw-Hill Education, 2016,P208.

وتحتوي تلك القوائم على معلومات ذات طبيعة واحدة ونمط واحد، وهي معلومات مالية تعكس حقائق محددة بحيث تمثل نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية وحقوق المساهمين.

إن تقرير المدقق الخارجي كونه المنتج النهائي الرئيسي بغض النظر عن نوعه فإن هذا المنتج يُعد تقليدياً ولا يقدم إضفاءً للثقة على المعلومات التي يجب تسليط الضوء والإفصاح عنها. وذلك وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تُقدم في شكل قوائم تُعد خصيصاً لهذا الغرض، وبشكل عام في اعتبارات تلبية حاجات فردية للمستخدمين⁽¹⁾.

حيث أصبح المستخدمون يطالبون بمعلومات مالية وغير مالية إضافية مثل الحاجة إلى مدى قابلية الرقابة الداخلية وتطبيقها في إعداد القوائم المالية كون هناك انتشار لحالات الغش والتضليل في القوائم المالية المنشورة من قبل بعض الشركات، وكذلك مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية أو التعاقدية وغيرها من المعلومات الأخرى.

ونتيجة لذلك فقد قامت المنظمات المهنية في منتصف الثمانينات من القرن العشرين في العمل على تطوير نموذج جديد لتقديم الخدمات المهنية ، التي تسمح للمدقق الخارجي في استثمار معرفته وخبرته المهنية في الجوانب المالية والإدارية، وكذلك الرقابية في تقديم خدمات متعددة عرفت بخدمات إضفاء الثقة، حيث تشمل بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية إلى تقديم خدمات أخرى مثل مراجعة الالتزام والتي يبرز من خلالها المدقق الخارجي في التأكد من مدى الالتزام المنشأة بمتطلبات قانونية أو تعاقدية ومدى تطابقها مع سياسات المنشأة والبرامج وكذلك تدقيق ومراجعة العمليات التشغيلية والتي يطلق عليها المراجعة التشغيلية بحيث يتم من خلال تلك المراجعة التأكد من مدى كفاءة وفعالية الأداء التشغيلي لبعض أو كافة أنشطة المنشأة، ومدى تحسين وتطوير الأداء بالإضافة إلى مدى إمكانية قيام المدقق الخارجي في تقديم خدمة الفحص بقصد غرض محدد بناءً على طلب المنشأة، أو تلبية لأي طرف من الأطراف المتعاملة مع المنشأة أو أي جهة رقابية رسمية مثل الفحص الخاص بقصد الحصول على قرض من المصرف أو الفحص لاكتشاف الغش والتلاعب⁽²⁾.

وكل هذا كان نتيجة للتطور الذي واكبته إجراءات التدقيق الخارجي و الانتقال من طبيعة تقليدية لمهنة التدقيق الخارجي إلى مهنة حديثة و عصرية تتطلب على الدوام التحديث والتنوع في طبيعة ومحتوى ما يحتاجه المستخدمون المتعددين من المعلومات الملائمة والمعتمدة حيث أدى إلى انعكاسات جوهرية وهامة على مهنة التدقيق الخارجي و قد بدأ التطور و الاهتمام في خدمات إضفاء الثقة منذ بداية التسعينات من القرن العشرين حيث ازداد الطلب على خدمة إضفاء الثقة من قبل المنظمات المهنية بقصد تطوير الأنواع المختلفة من خدمات إضفاء الثقة. حيث تمثلت عملية تطوير تلك الخدمات في صياغة المفاهيم الأساسية

(1) النواس، رافد عبید، جودة التدقيق الخارجي في ظل مخاطر التدقيق وحوكمة الشركات، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية و التدقيق، جمهورية العراق، المجلد 24، العدد 50، كانون الأول (ديسمبر)، 2017، ص 8.

(2) القاضي، حسين يوسف، وآخرون، مرجع سابق ص 341.

المتعلقة بها ، من خلال إعداد إطار نظري لكل منها ،متضمنًا الأسس والمبادئ والمتطلبات اللازمة لقيام المدقق الخارجي بأداء الخدمة المهنية بالمضمون الذي يحقق الأهداف المرجوة من وراء هذا التطور بالإضافة إلى،تطور معايير المحاسبة المهنية المتعلقة بخدمات إضفاء الثقة التي تهدف إلى تنظيم صلاحيات ومسؤوليات وواجبات المدقق الخارجي عند قيامه بمثل هذه الخدمات.

فكانت البداية في عام 1994 حيث شُكلت لجنة خاصة بخدمات إضفاء الثقة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، كخطوة عملية أولى في سبيل تطوير خدمة إضفاء الثقة ، وقد توصلت هذه اللجنة إلى أساس معرفي كافٍ حول الواقع المهني وما يواجهه من فرص وتحديات لطبيعة وأنواع خدمات إضفاء الثقة ، مما يفرض بذلك الاستمرارية في تطويرها حتى يضمن تحقيق الاستجابة المهنية الملائمة لتلك الفرص والتحديات.

ثم تلى ذلك دراسة مقدمة من قبل مجموع من الباحثين في *Weil and Tannenbaum* في عام 2001، أكدت دراستهم أن عملية التدقيق التقليدية قد أصبحت بحاجة إلى تطوير و قد تفقد أهميتها إذا بقيت تركز على منتجها التقليدي المتمثل في إبداء الرأي للمدقق الخارجي من خلال تقريره ، وكذلك دراسة شاهين في عام 2003 التي أكدت قيام المدقق الخارجي العديد من الخدمات كالاستشارات المحاسبية والضريبية و الإدارية و بعض الاستشارات الخاصة المتعلقة بنظم المعلومات المحاسبية ، وكذلك دراسة العنقري في عام 2004 التي أكدت أن الخدمات المقدمة من قبل المكاتب العاملة في السعودية قد تعدت الخدمات التقليدية لتشمل خدمات استشارية في مجالات مالية و إدارية و اقتصادية ، ثم إلى دراسة أخرى في عام 2006 لـ *Coulier* الذي أكد فيها على وجود علاقة عكسية بين أتعاب التدقيق المالي وأتعاب تأدية الخدمات الاستشارية كتعويض للجهد المبذول ، ثم إلى دراسة شملت 322 مؤسسة صغيرة الحجم في السويد عام 2012 و أظهرت أن فترة ارتباط العمل مع العميل تزداد مدتها بالتوازي مع الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي للمنشأة (عميل التدقيق) (1) .

ورافق ذلك قيام بعض المنظمات المهنية في العديد من البلدان إلى إعادة هيكلة العمل بقصد إصدار معايير مهنية لخدمة إضفاء الثقة بالإضافة إلى معايير التدقيق مثل مجلس المعايير الاسترالية الذي أصبح يُعرف باسم مجلس معايير المراجعة والتأكيد الاسترالي وكذلك مجلس معايير خدمات التأكيد الكندي. ولعل من ابرز تلك الانعكاسات هو:

- أ- تزايد الطلب على أنواع جديدة من الخدمات المهنية المقدمة من قبل المدقق الخارجي.
- ب- إتاحة الفرصة في الدخول إلى أسواق جديدة بقصد كسب عملاء جدد والمحافظة على العملاء القدامى وزيادة المكانة السوقية لمنشآت التدقيق الخارجي وتطوير واقع المهنة.

(1) أربعة، صلاح، الخدمات الاستشارية الإدارية و تأثيرها على استقلالية المدقق ، مجلة الدراسات الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير ، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس ، الجزائر، 2012، العدد 27، ص 69.

ثانياً: طبيعة خدمات إضفاء الثقة و خصائصها

تُعد خدمة إضفاء الثقة من الخدمات المهنية الحديثة التي يقوم بها المدقق الخارجي إلى جانب خدماته المهنية التقليدية ، و ترتبط هذه الخدمة بقواعد السلوك المهني للمدقق الخارجي و معايير العمل الميداني الصادرة عن المنظمات الدولية النازمة لمهنة التدقيق الخارجي ، حيث اتضحت طبيعة هذه الخدمة من خلال التعاريف السابقة التي جاء بها كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ولجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، بأنها تتمتع بخصائص هي⁽¹⁾:

(أ) _ خدمة مهنية:

تتطلب ممارسة الحكم المهني من قبل المدقق الخارجي بناءً على الإجراءات التي يتبعها والمعلومات التي يقوم المدقق الخارجي بجمعها في ظل الاعتبارات التالية:

1. تمتع المدقق الخارجي بالتأهيل العلمي والمهني اللازم والذي يمكنه من ممارسة هذه الخدمة.
2. العناية المهنية اللازم بذلها من قبل المدقق الخارجي.
3. التخطيط اللازم والإشراف الدقيق في عملية إضفاء الثقة.
4. كافة البيانات التي يقوم المدقق الخارجي بجمعها يجب أن تحقق الكفاية و الملاءمة لإعطاء الأساس المقبول والمعقول للاستنتاجات المهنية والتوصيات المتعلقة في تقديم خدمة إضفاء الثقة اللازمة.

(ب) _ الاستقلالية :

يجب أن يتمتع المدقق الخارجي الذي سيؤدي تلك الخدمات بالاستقلالية وهذا يتماشى مع قواعد ومبادئ السلوك المهني، فلا يجوز أن يرتبط المدقق الخارجي بعلاقة يتبع لها في عمله مع المنشأة قد تؤدي إلى خلل في استقلاليته وحياديته وموضوعيته.

(ج) _ هادفة:

يجب أن تهدف خدمة إضفاء الثقة إلى تلبية حاجات مستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات سواء كان متخذ القرار من الأطراف الخارجية التي تعتمد في قراراتها المتخذة على المعلومات المقدمة من قبل المدقق الخارجي والمنشأة في مختلف جوانبها والتي تبنى عليها القرارات الاستراتيجية والرقابية واختلاف كل نوع من المستخدمين للمعلومات وأنواع القرارات التي سيقومون باتخاذها.

⁽¹⁾ Timothy J Louwers; Allen Blay; David Sinason Associate Professor; Jerry R Strawser; Jay C.

Thibodeau Associate Professor, Auditing & Assurance Services 7e , Publisher: McGraw-Hill Education,

2017.PP 82-104.

(د) التركيز وتحسين المحتوى:

تركز خدمة إضفاء الثقة على تحسين وتطوير المحتوى المعلوماتي للبيانات المقدمة والتي تلزم متخذي القرار لتمكينهم من اتخاذ القرار اللازم في الوقت الملائم وهذا يؤكد بدوره على خصائص المعلومات التي تتمثل في:

- 1- **الاعتمادية:** فهي تتصف بالتمثيل الحقيقي الصادق للحقائق.
- 2- **الملائمة:** تعني أن تكون المعلومة التي تُقدم ملائمة في حد ذاتها ومُفيدة لمتخذي القرارات بحيث تعطي الفهم وإمكانية الاستخدام والكمالية مع إمكانية التقييم.
- 3- **التوقيت (الزمنية):** تعني وصول المعلومة إلى متخذ القرار في الوقت اللازم عند حاجته لها وليس بعد اتخاذ القرار.

4- **تحسين المحتوى :** فالمقصود به أن محتوى المعلومات المقدمة والمرتبطة بشكل مباشر مع موضوع القرار وبشكل لا يتعارض مع نموذج القرار كأن يكون قرار بالنسبة للمستهلك الذي يرغب في إجراء عملية شراء عبر الشبكة العنكبوتية (الانترنت) لمنشأة تجارية إلكترونية فهذا يتعلق بدوره في الشراء أو عدم الشراء لخدمة معروضة من قبل تلك المنشأة على موقعها الإلكتروني.

(هـ) - القياسية:

يتطلب تقديم المعلومات المعتمدة والملائمة بقصد اتخاذ القرار من قبل المستخدمين أن تكون معدة ومقيمة وفق مقاييس مناسبة وموضوعية.

يقصد بالمقاييس : مجموعة من المبادئ والمعايير التي يجب ان يتطابق معها الموضوع محل الثقة للعمل المهني (التأكيد)، كما هو الحال في ظل تدقيق القوائم المالية، حيث يعتبر الـ GAAP المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بمثابة مقاييس يعتمد عليها المدقق الخارجي عند القيام بفحص المعلومات ومدى تطابق إعدادها وعرضها مع القوائم المالية التي تحتويها في شكل محدد، تفيد في تمكن المعلومة من الخضوع للتأكيد وإضفاء الثقة من قبل المدقق الخارجي ليبني عليها رأيه وخدماته المهنية الأخرى.

ونظراً لوجود عدد من الخدمات المهنية المتعلقة بالتأكد وإضفاء الثقة فإن تلك المعلومات يجب أن تتناسب مع المقاييس ، وعلى سبيل المثال: يتم تقييم موضوع خدمات التأكيد وإضفاء الثقة عند اعتماد نظم المعلومات الإلكترونية باستخدام مقاييس مهنية تتعلق بالنظم في حين يتم تقييم الموضوع الخاضع لتقرير بيئة العمل باستخدام قوانين أخرى تفرض عليه من قوانين وسياسات نظم بيئة العمل المعمول فيها⁽¹⁾.

(1) القاضي. حسين يوسف. وآخرون. مرجع سابق ، ص 231.

ثالثاً: أنواع خدمات إضفاء الثقة:

نتيجة للجهد الذي يبذله المدقق الخارجي لمواجهة التحديات المهنية في سوق المنافسة ضمن قطاع مهنة التدقيق الخارجي، و تزايد الطلب على الخدمات الإضافية التي يقدمها المدقق الخارجي بالتزامن مع متطلبات العصر و تطور تكنولوجيا المعلومات ، و أهمية دور المدقق الخارجي في تقديم خدمات إضافية ، فقد تم وضع الإطار العام للخدمات المهنية منذ عام 1997 من قبل لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، حيث أشتمل ذلك الإطار على أنواع من خدمات إضفاء الثقة ، بالإضافة إلى خدمة إبداء الرأي و تدقيق القوائم المالية للمنشأة (عمل التدقيق) ، إلى أن تضمنت احتياجات أخرى يجب أن تلبيها مهنة التدقيق الخارجي و التي تغطي العديد من الجوانب مثل :

- المعلومات المالية المستقبلية التي تبنى عليها العديد من القرارات الاستشارية و الاستثمارية الهامة.
- الرقابة الداخلية و مقوماتها مع التوجه إلى كيفية معالجة الأخطاء و تجاوز نقاط الضعف و تطوير بيئتها .

- الالتزام بالقوانين والأنظمة التي لطالما طالبت كافة التشريعات و قواعد السلوك المهنية بضرورة الالتزام بها حتى تضمن الاستقلالية و بذل العناية المهنية اللازمة و الإفصاح بشفافية .
- قواعد البيانات الإلكترونية التي تأتي نتيجة ملحة لعملية التطوير و توسع آفاق العمل في قطاع مهنة التدقيق الخارجي.

- الأداء البيئي للمنشأة وضرورة تحقيق التوازن بين مصالح المنشأة ورغبتها في تحقيق الأرباح و بين ما يترتب على هذا الأداء من بيئة عمل ملتزمة بالقوانين و الأنظمة التي تسير وفقها لمثل هذا النمط من المنشأة و مثيلاتها في ذات القطاع المهني .
- الوظائف و العمليات التي يتم تنفيذها في مختلف الصعد وفي كافة الأنشطة ضمن بيئة العمل .
و يمكن تقسم خدمات إضفاء الثقة بالاستناد إلى مدى امكانية وضع إطار نظري يمكن أن يلبي الاحتياجات المذكورة أعلاه إلى قسمين هما (1):

1: خدمات إضفاء الثقة الحالية

يعتمد هذا النوع من خدمات إضفاء الثقة على تقديم خدمات فورية آنية من قبل المدقق الخارجي إلى مختلف فئات العملاء ، حيث تتمثل هذه الخدمات في (2):

(1) Johnson, Raymond N., CPA Understanding the Business and Industry Key ,Portland Sate University John Wiley & Sons, Inc. William C. Boynton, Modern Auditing 7th Edition : Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting 2015.p.1.32.

(2) Henghan,John,Exploring Corporate Governance and Financial Accounting in small Irish , Kemmy business school university of limerick,Ireland, thesis submitted for doctor of philosophy 2015,p.300,337 .

- أ- خدمات إضفاء الثقة بالموقع للمنشآت التي تمارس بيع السلع و الخدمات.
- ب- خدمات إضفاء الثقة في نظم المعلومات الالكترونية.
- ج- خدمات إضفاء الثقة في المعلومات المالية المستقبلية.
- د- خدمات إضفاء الثقة في التقرير البيئي.

2: خدمات إضفاء الثقة المستقبلية

يعتبر هذا النوع من خدمات إضفاء الثقة بمثابة تطوير لخدمات إضفاء الثقة الحالية (الآنية) والتي يمكن للمدقق الخارجي أن يقدمها مستقبلياً و يعد من هذا النوع :

أ- خدمات إضفاء الثقة في مقاييس الأداء.

ب- خدمة إضفاء الثقة في نظام الرقابة الداخلية.

ج- خدمة إضفاء الثقة في إدارة مخاطر الأعمال.

وفيما يلي التوضيح لكل من خدمات إضفاء الثقة الحالية و خدمات إضفاء الثقة المستقبلية كما هي موضحة في الجدول رقم (1) التالي:

الجدول رقم (1)

خدمات إضفاء الثقة الحالية و خدمات إضفاء الثقة المستقبلية⁽¹⁾

نوع الخدمة	اسم الخدمة	البيان
خدمات إضفاء الثقة الحالية	خدمة إضفاء الثقة بالموقع	هي خدمة مهنية مستقبلية تقوم على جمع الأدلة الخاصة بالإدارة ومزاعمها وتقييم تلك الأدلة التي من شأنها إضفاء الثقة بموقع المنشأة على مواقع الشبكة العنكبوتية (الانترنت) وذلك للتحقق من مدى تماشي وتوافق تلك الادعاءات مع المقاييس المهنية وبعد ذلك إيصال النتائج إلى الإدارة ومن يدخلون إلى موقع المنشأة إلكترونياً.

من إعداد الباحث بعد الإطلاع على عدد من المراجع⁽¹⁾

- Louwers , timotlay , J : ramsay , robtr , j , sinason , david , H:and staweser , jerry , r : auditing and assurance services 7th edition . Mc Graw Hill Education , . 2018 , p.p 235,255.

-IFAC ,hand book & international quality control :auditory ,review ,other Assurances , and Related services , Pronouncements , part 1 . http://www.ifac.org_2010.p.p33.39.

- القاضي . حسين يوسف ، وآخرون ، مرجع سابق ،صفحة 315.

و تتصف هذه الخدمة بخصائص وهي : -تقديم معلومات ملائمة ومعتمدة بهدف خدمة متخذي قرار الشراء أو التداول للمعلومات عبر موقع المنشأة الالكتروني على شبكة الانترنت. -الاعتماد على المقاييس و المبادئ المهنية المعتمدة و المستخدمة في تقييم المعلومات و التحقق من مدى صدق بيانات الإدارة. -تقديم التقرير من قبل المدقق الخارجي إلى الإدارة و الذي يُعد بمثابة مخرجات لهذا النوع من الخدمة. -إن موضوع الثقة يتمثل بهذه الخدمة في إضفاء الثقة من قبل المدقق الخارجي بموقع المنشأة وليس على جودة السلع والخدمات التي تقدمها هذه المنشأة.		
وهي خدمة مهنية مستقبلية تقوم على تجميع وتقييم الأدلة حول نظم المعلومات الالكترونية الخاصة بالإدارة ومدى تحقيقها وتوافقها مع المقاييس المهنية المعتمدة أصولاً بحيث توصل النتائج إلى الأطراف المستفيدة على اختلاف فئاتها و مستوياتها. وتتميز بخصائص هي: -تقديم المعلومات الملائمة التي تضيفي الثقة على نظم المعلومات الالكترونية المستخدمة في المنشأة من قبل الإدارة بقصد خدمة الأطراف المستفيدة وهم متخذو القرار الداخلي أو الخارجي الذي يعتمد على مخرجات تلك النظم في عملية اتخاذ القرار. -فحص كافة نظم المعلومات الالكترونية المستخدمة من قبل المنشأة بناء على ما هو متفق عليه في كتاب التكاليف المقدم من قبل الإدارة. -يتمثل موضوع إضفاء الثقة في هذا النوع من الخدمة في ادعاءات الإدارة باعتمادها على نظم المعلومات الالكترونية	خدمة إضفاء الثقة على نظم المعلومات الالكترونية	خدمات إضفاء الثقة الحالية

		الخاص بها استناد إلى مقاييس الثقة والاعتمادية على تلك النظم الصادرة من المنظمات المهنية المختصة.
خدمات إضفاء الثقة الحالية	خدمة إضفاء الثقة على المعلومات المالية المستقبلية	حيث يقوم المعيار الدولي رقم (3400) بتعريف هذه الخدمة على أنها خدمة مهنية تقوم على فحص تلك المعلومات المالية المستقبلية والافتراضات التي بُنيت عليها تلك المعلومات من خلال جمع الأدلة الكافية والملائمة لتقييم وكفاية الإفصاح عن تلك المعلومات وسلامة إعداد وعرض المعلومات المستقبلية وفق تلك الافتراضات وذلك من خلال الاعتماد على المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية بهدف زيادة الثقة في تلك المعلومات والاعتماد عليها. وتتميز تلك الخدمة بخصائص وهي: زيادة الثقة بالتأكد على المعلومات المالية المستقبلية و إضفاء الثقة بها من قبل المستفيدين الحاليين و المستقبلين الجدد. تتم هذه الخدمة من خلال قيام المدقق الخارجي بإجراءات الفحص و المعاينة للأدلة التي قام بجمعها و قياس مدى ملائمة و كفاية تلك الأدلة. الصفة المستقبلية للدليل الذي يحصل عليه المدقق الخارجي حول الافتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات المستقبلية ، وهذا ما يجعل رأي المدقق الخارجي مقتصرًا على مدى ملائمة و معقولية الافتراضات و صحة الإفصاح عنها و عن المعلومات المالية مع عدم شمولية رأي المدقق الخارجي عما إذا كانت النتائج التي تعكسها المعلومات المالية المستقبلية ستتحقق أم لا .
خدمات إضفاء الثقة الحالية	خدمة تأكيد التقرير البيئي	فتُعرف على أنها: خدمة مهنية مستقلة تقوم على مراجعة الأنشطة والأحداث والنظم للتحقق من مدى مطابقتها للمقياس المحدد و إضفاء الثقة على شكل تقرير مكتوب يقدم إلى إدارة المنشأة والمتعاملين معها بشأن بيان مدى صدق التقرير البيئي الذي أعدته الإدارة وتتميز هذه الخدمة بخصائص وهي:

تتم عملية التدقيق الخارجي من قبل المدقق الخارجي و ذلك بصفة متكاملة للأنشطة والإجراءات والأنظمة الرقابية والإدارية والمعلوماتية المستخدمة في إدارة الأداء البيئي داخل المنشأة. إن عملية التدقيق الخارجي وفق هذه الخدمة تقوم على التقييم الخاص بموضوع التدقيق وفقاً لمقياس محدد يتم تعيينه وفق القوانين و السياسات و المعايير البيئية المحلية أو وفق ما تتفق عليه إدارة المنشأة مع المدقق الخارجي وفق ما يتطابق مع المقاييس التي تتخذ من قبل الهيئات والمنظمات المهنية المختلفة. و يتمثل الهدف في هذا النوع من الخدمة في تقديم معلومات معتمدة و ملائمة بشأن مدى صدق تأكيدات الإدارة حول أدائها البيئي و الإفصاح عنها في تقريرها البيئي المقدم إلى متخذي القرارات لخدمتهم في اتخاذ قراراتهم حول المعلومات المتعلقة بذلك الأداء و من أهم المستخدمين: (المستثمرين، المقرضين، العمال والمستهلكين، المنظمات الرسمية، الحكومية وأفراد المجتمع).		
تعني قيام المدقق الخارجي في تقديم إضفاء الثقة على مقاييس الأداء المستخدمة من قبل الإدارة في المنشأة وهذا بدوره سيقدم تعزيزاً بأن مقاييس الأداء في المنشأة تتم وفق مقاييس ملائمة و ذات اعتمادية عالية و هذا سينعكس على تقديم تقييماً عن مدى تحقيق أهداف المنشأة وسياساتها الاستراتيجية وكذلك تزويد متخذي القرارات بالمعلومات التي تشمل المعلومات المالية وغير المالية التي تقيس مختلف العمليات والأنشطة الرئيسية التي تركز على عوامل النجاح الهامة للأنشطة الهامة للغاية في المنشأة ضمن كافة العمليات .	خدمات تأكيد مقاييس الأداء	خدمات إضفاء الثقة المستقبلية
يلزم المدقق الخارجي وفق هذه الخدمة بلفت الانتباه إلى المسؤولين عن تطبيق إجراءات حوكمة الشركات كحالة القصور والضعف في الرقابة الداخلية، و هذا يتفق مع تأكيدات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) و الذي صدر عنه معيار للتأكيد	خدمة تأكيد نظام الرقابة الداخلية	خدمات إضفاء الثقة المستقبلية

		على نظم الرقابة الداخلية و ذلك كون القيام بمثل هذا النوع من الخدمات ضمن المنشأة سيوفر المتطلبات الأساسية التي تمكن المدقق الخارجي من القيام بتقديم خدمات مهنية جديدة للمنشأة (محل التدقيق) .
خدمات إضفاء الثقة المستقبلية	خدمة تأكيد إدارة مخاطر الأعمال	إن الحاجة لقيام المدقق الخارجي في تقييم نظم وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر لدى المنشأة يفيد الإدارة في التحقق من زيادة الفعالية للأداء في كل نشاط لها و كذلك تفيد الأطراف الخارجية ذات العلاقة في اتخاذ القرارات المختلفة بهدف تحقيق منفعة مستمرة وبيان مدى اعتمادهم على تلك المعلومات سواء في الوقت الراهن أو المستقبل.

المبحث الثاني

معايير التأكيد الدولية التي تعتمد في خدمات إضفاء الثقة

مقدمة

تمثل خدمات إضفاء الثقة نقلة نوعية في أسلوب عمل المدقق الخارجي حيث اتجه المدقق الخارجي بذلك من خدمة إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية إلى التزامات جديدة لها إطار خاص ومضمون مختلف عن الخدمات النوعية التي ينص عليها العقد ، و ذلك من خلال مضمون كتاب الارتباط مع المنشأة (موضوع التدقيق) والتي تُسمى بخدمات إضفاء الثقة حيث تتمثل خدمات إضفاء الثقة في تقديم خدمات مستقلة تهدف إلى تحسين جودة ومصداقية وملائمة المعلومات عند متخذي القرارات.

كما أن تقديم خدمة إضفاء الثقة يتم من خلال الاتفاق بين المدقق الخارجي وبين المنشأة (عميل التدقيق) على مستوى التأكيد المطلوب من خلال عقد التكليف .

وقد أشار المعيار الدولي رقم (3000) الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد IAASB بشأن خدمات التأكيد و إضفاء الثقة إلى إرشادات معينة يتطلب الالتزام بها عند إعداد تقرير التأكيد ومن أمثلة خدمات إضفاء الثقة هي⁽¹⁾:

أ- خدمات الإعدادات والفحص.

ب- خدمات التدقيق بأنواعها.

ج- الخدمات الاستشارية الإدارية.

د- الخدمات الضريبية .

هـ- خدمات التقييم .

و- خدمات إعداد أنواع التقارير .

(1) ياسين، أ.م.د. سمير طه، البكوع ، أ.م.د. فيحاء عبد الخالق، دراسة تعريفية بخدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات المستقل، العراق، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد (4) العدد(2) 2014، ص 18.

أولاً: طبيعة و ماهية خدمات إضفاء الثقة و أهميتها وفق المعايير الدولية للتدقيق و خدمات التأكيد:

إن استمرار المدقق الخارجي في تقديم الخدمات مثل إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية أصبحت أمراً بديهياً لعمل التدقيق (المنشأة موضوع التدقيق) ، مما انعكس ذلك سلباً على تحديد الإيراد المتحصل لمكتب التدقيق الخارجي ، ولم يعد لدور المنافسة في السوق أي أثر يؤدي إلى زيادة دخل المدقق الخارجي ، ثم ظهرت حاجات أساسية أخرى يتطلبها نظام العمل في بنية عمل واسعة انتشرت فيها أنظمة العمل المحاسبي الالكتروني، وأدى بذلك إلى ظهور الحاجة إلى خدمات نوعية أخرى يطلبها عميل التدقيق وهي الاتجاه إلى طلب خدمات أخرى تتعلق بمعلومات غير مالية بدأت تتحسر في الملاءمة والموثوقية في المعلومات، كما أثبتت العديد من الدراسات التي أجريت حول خدمات إضفاء الثقة أن هذا النوع من الخدمات يلاحظ فيها زيادة الوقت المصروف على الاستشارات الإدارية وخدمات التصديق والتخطيط المالي الشخصي وخدمات الضرائب وقابلها ذلك بنقص في الوقت المصروف على خدمات إعداد القوائم المالية ومسك الدفاتر وخدمات تدقيق القوائم المالية⁽¹⁾.

وقد عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) عملية إضفاء الثقة بأنها:

عملية يُبدي فيها المدقق الخارجي استنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع ما، مقابل المعايير التي تحكم ذات الموضوع وفق مقاييس ذات قبول عام، ونتيجة لذلك التقييم أو القياس للموضوع المحدد (محل القياس أو التقييم) يصدر عنه نتيجة تتمثل في المعلومات الناتجة عن تطبيق مثل ذلك المقياس⁽²⁾.

نستنتج من التعريف السابق لخدمات إضفاء الثقة بأنها ركزت على الأمور التالية:

- أ- نوعية المعلومات المالية وغير المالية التي يتوقف عليها اتخاذ القرارات.
- ب- تحسين جودة المعلومات وصياغتها وزيادة في درجة المصداقية.
- ج- الاستقلالية الخاصة بالمدقق الخارجي عند أداء خدمة إضفاء الثقة.
- د- إن خدمة إضفاء الثقة خدمة مهنية تخضع للحكم المهني للمدقق الخارجي فيما يتعلق بمعلومة الخدمة المؤداة .

(1) المرجع السابق، ص 184.

(2) IFAC ,hand book & international quality control ;auditory ,review ,other Assurances , and Related services . Pronouncements , part 1 , <http://www.ifac.org>.,2010.page17.

وقد انتصبت جهود كبرى شركات مهنة التدقيق الخارجي في سوق الخدمات المقدمة من قبل المدققين الخارجيين عبر دراسة حديثة أجرتها AICPA من قبل Pew Research و التي كان بعنوان مستقبل مهنة التدقيق في دائرة النقاش، و التي تمت في تشرين الأول / لعام 2018 ، عقدت مجلة CPA مائدة مستديرة حول الماضي والحاضر والمستقبل لمهنة التدقيق في مكاتب NYSSCPA حضر المناقشة سكوت مارتنيلو ، نائب رئيس التدقيق في KPMG توماس راي ، المحاضر المتميز في التدقيق في كلية باروخ ورئيسة التدقيق السابقة ومدير المعايير المهنية في PCAOB ؛ دوغ كارمايكل ، كلير وإيلي ماسون أستاذ المحاسبة في كلية باروخ ، نائب الرئيس السابق في مراجعة الحسابات في AICPA ، والمدير السابق للحسابات في PCAOB ؛ جيم بيترسون ، مستشار سابق وشريك سابق في آرثر أندرسون ؛ سريدهار رامامورتي ، أستاذ مساعد في المحاسبة في جامعة ولاية كينيديساو وعضو في المجموعة الاستشارية الدائمة لـ PCAOB ؛ سلفاتوري كوليمي ، العضو المنتدب ومؤسس شركة كولمي للاستشارات والخدمات الاستشارية ، ومدير شركة NYSSCPA ؛ وبيروس نيرون ، المدير الوطني السابق لتدقيق تكنولوجيا المعلومات في CohnReznick .

و كان مسار الدراسة ينصب في اتجاهين (1) :

الاتجاه الأول :

إجراءات التطوير المستمر في التدقيق نفسه مثل تطوير المعايير واستخدام العينات واعتماد نموذج المخاطر وغيرها حيث سيؤدي ذلك كله إلى تحسين التقارير والقوائم المالية وجودة المعلومات والتأكيد على أن قيام المدقق الخارجي بعمله لتقديم أفضل الخدمات يجب أن لا ينظر إليه كأية سلعة يقابلها ثمن معين .

الاتجاه الثاني :

التوسع في وظيفة التدقيق الخارجي في مجالات غير تدقيق القوائم المالية وهي خدمة التدقيق وإضفاء الثقة على المعلومات المالية المستقبلية المالية و استخدام تكنولوجيا المعلومات في التوجه إلى ندرة الاهتمام بالمعلومات و ليس ندرة المعلومة بحد ذاتها إذا أن الكثير ممن لا يزال يعتقد بأن مهمة المدقق الخارجي تتوقف فقط على كشف الاحتيال و الغش و أن من يفهم حقيقة و أهمية عمل المدقق الخارجي هم نسبة قليلة جدا" تصل فقط إلى 5% مع التأكيد التام على ضرورة تطور المدقق الخارجي و مؤهلاته و معرفته في ظل عالم الأرقام الافتراضية و تكنولوجيا المعلومات الرقمية.

(1) <https://www.cpajournal.com/2017/02/14/the-future-of-auditing-a-roundtable-discussion>.

وتتبع أهمية دور المدقق الخارجي في تقديم خدمة إضفاء الثقة بما يتفق مع معايير التأكيد الدولية التي تعتبر البوصلة التي توجه و تحكم عمله إلى تقديم منافع نذكر من أهمها :

1. إن معايير التأكيد الدولية تسهم في إتاحة الفرصة لإمكانية المقارنة بين نماذج التقارير المقدمة من قبل المدققين الخارجيين لمختلف منشآت الأعمال في جميع دول العالم .

2. سهولة تفسير المعلومات المقدمة من قبل المدقق الخارجي في تقريره إلى جميع المستفيدين و متخذي القرارات في أي مجال وعلى مستوى دولي .

3. إتاحة الفرصة للشركات المتعددة الجنسية في طرح أسهمها في أسواق الاستثمار للدول التي تطبق في عملها المعايير الدولية و ذلك لتوفر المزيد من الثقة و المصداقية في المعلومات و القوائم التي تصدر عن تلك المنشآت التي تعتمد تطبيق المعايير الدولية في عملها.

4. إن الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و معايير التدقيق و خدمات التأكيد الدولية يعتبر من الشروط الأساسية لأي دولة حتى تكتسب صفة العضوية في منظمة التجارة العالمية ، و لا يمنع ذلك من وجود معايير وطنية لدى تلك الدول شريطة إضافة الأساسيات التي تتطلبها الخصوصية الثقافية و الاجتماعية في تلك الدول.

5. تعمل على تحسين و تطوير نوعية المعايير الوطنية التي يتم وضعها من قبل الدول التي تعتمد معايير وطنية فيما يتعلق بخدمات التأكيد و إضفاء الثقة عبر توفير أساسا "معقولا" للخدمات الاسترشادية من قبل أعضاء المنظمات المهنية الواضحة للمعايير الدولية.

ثانياً: محددات و ضوابط تقديم خدمة إضفاء الثقة من قبل المدقق الخارجي وفق المعايير الدولية للتدقيق و خدمات التأكيد:

تعتبر معايير التأكيد الدولية المتعلقة بخدمات إضفاء الثقة و ما تنص عليه من تشريعات ناظمة لمهنة المدقق الخارجي في تأدية مثل هذه الخدمات استناداً إلى معيارين أساسيين هما :

1. معيار التأكيد الدولي رقم 3000⁽¹⁾ و الذي يعنون بـ (ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات التدقيق أو فحص المعلومات المالية التاريخية).

⁽¹⁾ Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition, IAS 3000 ,<http://www.ifac.org> .

و يتضح من خلال عنوان المعيار انه يتضمن المتطلبات الأساسية من اجل القيام بعمليات التأكيد عموماً" و كذلك التعليمات و البيانات التفصيلية المتعلقة في تطبيقات هذا المعيار فيما يخص الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي التي تتمثل في خدمة إضفاء الثقة.

حيث تعتبر هذه التعليمات بمثابة القواعد و المبادئ الرئيسة التي تنظم مهمة تقديم خدمات إضفاء الثقة و شروط تقديمها، مع تحديد الواجبات و المسؤوليات التي تلقى على عاتق المدقق الخارجي عند قيامه بتقديم هذه الخدمات بدءاً من عملية القبول للتكليف إلى ما تشمله العملية من تخطيط و تنفيذ مع الإشارة إلى الاستفادة من عمل الخبير و جمع الأدلة و التوثيق و إعداد التقرير الذي سيتقدم به المدقق الخارجي إلى الإدارة متضمناً ما هو متفق عليه و على هيئة تقرير مطبوع ورقياً و موقع أصولاً" إضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار إلى الأحداث اللاحقة .

2. معيار التأكيد الدولي رقم 3400⁽¹⁾ و الذي يعنون بـ (اختبار المعلومات المالية المستقبلية) .

يعتبر هذا المعيار هو أول معيار تأكيد دولي نوعي مخصص لتنظيم و خدمة التأكيد و إضفاء الثقة فيما يخص المعلومات المالية المستقبلية .

تعني " المعلومات المالية المستقبلية " معلومات مالية مبنية على افتراضات عن أحداث تقع في المستقبل وتصرفات محتملة للمنشأة، وهي غير موضوعية في طبيعتها إلى حد كبير، ويتطلب إعدادها ممارسة اجتهادات كبيرة، ويمكن أن تكون المعلومات المالية المستقبلية على شكل تنبؤ أو توقع أو مزيج من الاثنين، على سبيل المثال، تنبؤ لسنة واحدة بالإضافة لتوقع لخمس سنوات . كما يقصد بالتنبؤ وفق ما جاء في هذا المعيار يعني " التنبؤ " المعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس افتراضات لأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها، وتصرفات الإدارة المتوقعة حيالها في تاريخ إعداد المعلومات (افتراضات أفضل تقدير) .

يتضمن المعيار الدولي رقم 3400 متطلبات أساسية لتأدية خدمات إضفاء الثقة وفق معايير

التدقيق و خدمات التأكيد الدولية ، و تتمثل هذه المتطلبات في :

أ- قبول العملية بناء على الشروط و التعليمات الواردة في هذا المعيار وفق التالي :

- الاستخدام المستهدف للمعلومات .

- توزيع المعلومات سيكون موزع توزيعاً عاماً" أم محدداً" حول فكرة مع توضيح طبيعة

الافتراضات، أي ما إذا كانت تعد افتراضات أفضل تقدير أو افتراضات نظرية.

⁽¹⁾ Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition] IAS 3400 .<http://www.ifac.org> .

- العناصر التي سيتم تضمينها في المعلومات.
- الفترة التي تغطيها المعلومات
- ب- قبول أعمال العميل : بعد أن يتم التعرف على طبيعة أعماله و فهم سياق الصناعة التي ينتمي إليها مع التخطيط الدقيق للتنفيذ بشكل احترافي بقصد الوصول إلى استنتاجات سليمة وملائمة ، يجب على المدقق الخارجي أن يفهم الخصائص الاقتصادية لمنشأة العميل لتقديم معلومات ذات محتوى مالي اقتصادي يخدم كافة تطلعات المستخدمين .
- ج- تحديد الفترة التي تغطيها المعلومات المستقبلية ، حيث تعتبر افتراضات إدارة المنشأة (محل التدقيق) قريبة و أكثر واقعية و موضوعية كلما كانت هذه المدة قصيرة .
- د- العرض و الإفصاح : عند عرض المعلومات المالية المستقبلية و الإفصاح عنها يجب توفر شروط في ذلك الإفصاح تتمثل بالوضوح و الدقة و بيان الافتراضات التي بنيت عليها تلك الافتراضات لعرض مثل تلك المعلومات المالية المستقبلية ، و أن السياسات المحاسبية قد تم الإفصاح عنها بشكل واضح في الإيضاحات المرفقة مع المعلومات المالية المستقبلية.
- و بناء على ما تم ذكره أعلاه من متطلبات فإن خدمات إضفاء الثقة تتحدد أهميتها بالأمور التالية .
- يمكن للمدقق الخارجي عبر دوره في تقديم خدمات إضفاء الثقة أن يحول البيانات الأولية إلى معلومات موثقة و تحسن إنتاج عملية صنع القرار .
- تمكن خدمات إضفاء الثقة في تسهيل عملية اتخاذ القرارات من خلال الملاءمة والموثوقية في المعلومات، كما تسهم خدمات إضفاء الثقة في تحسين قرارات المستخدمين عن طريقة تطوير معرفتهم.
- إن خدمة إضفاء الثقة تمثل خدمة مهنية تهدف إلى تحسين نوعية المعلومات لمتخذي القرارات، وتزداد أهمية خدمات إضفاء الثقة من خلال تمتع الجهات التي تقدمها بالاستقلال وعدم التحيز بالنسبة للمعلومات التي يتم فحصها، كما تمثل خدمة الشهادة في تقييم المدقق الخارجي إلى إصدار شهادة حول مصداقية القضايا التي شاهدها وهي من مسؤولية طرف آخر عبر واحدة من أنواع التقارير التي يقدمها المدقق الخارجي في شهادته والتي تتمثل في:
- أ- تدقيق القوائم المالية التاريخية.
- ب- الإطلاع على القوائم المالية التاريخية.
- ج- الشهادة بالرقابة الداخلية.
- د- خدمات أخرى تتمثل في خدمات إضفاء الثقة التي تركز على قابلية تصديق المعلومات وعلاقتها بالهدف المقصود مثل: خدمة إضفاء الثقة حول تكنولوجيا المعلومات فيما يتعلق بنظم لمعلومات المحاسبية والتي تضم :

- الخصوصية: يُقصد بها خصوصية المعلومات الشخصية المقدمة من قبل أشخاص مثل كلمة سر للمستخدم في نظم المعلومات المحاسبية.
 - الحماية: تعني أن أشخاص محددين في نظم المعلومات المحاسبية هم المخولين حصرياً في تأدية خدمة معينة أو وظيفة محددة.
 - التشغيل التام: حيث يقدم تأكيد بأن العمليات في النظام تُشغل بشكل كامل ودقيق.
 - الجاهزية: تعني تقديم تأكيد بأن النظم والبيانات ستكون متاحة للمستخدمين عند حاجتهم إليها.
 - الثقة: حيث تعطي تأكيد بأن المعلومات التي تتم حمايتها ذات طابع سري.
 - الصلاحيات (السماحيات): وتعني التأكيد على كفاية وفعالية الرقابة المستخدمة من قبل السلطات الخاصة والمتمثلة في مسؤوليتها عن التحقق من العمليات الالكترونية.
- أوضح الإطار الدولي نطاق عملية إضفاء الثقة لدى المدقق الخارجي لتشمل الخدمات ذات العلاقة مثل عمليات الإجراءات المتفق عليها وجمع المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى و إعداد البيانات الضريبية والعمليات الاستشارية (الإدارية) وذلك في ظل المبادئ الرئيسة التي يجب على المدقق الخارجي مراعاتها أثناء تأدية خدمة إضفاء الثقة وهي⁽¹⁾:
- أ- النزاهة.
 - ب- الموضوعية.
 - ج- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة.
 - د- السرية.
 - هـ- السلوك المهني.
 - و- تطبيق المعايير الفنية.

⁽¹⁾ Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition, IAS 3000., <http://www.ifac.org>, p 21.

ثالثاً: أنواع عمليات خدمة إضفاء الثقة المشمولة بمعايير التدقيق الدولي وفق التعريف الصادر عن IAASB وعناصرها:

وفقاً لما ورد من تعريف لخدمة إضفاء الثقة حسب IAASB و على المتطلبات التي أظهرت فيها الأسس و المبادئ التي أبرزت المزايا التي تقدمها للمستخدمين ومتخذي القرارات عبر خدمة إضفاء الثقة فإننا نجد نوعين رئيسيين من خدمات إضفاء الثقة التي يسمح للمدقق الخارجي أن يمارسهما وهي⁽¹⁾:

أ- عمليات تقديم خدمات إضفاء الثقة المعقولة أو المحدودة

ب- عمليات تقديم خدمة التصديق أو الخدمة المباشرة

و فيما يلي توضيح لأنواع خدمات إضفاء الثقة :

1- خدمة إضفاء الثقة المعقولة:

فهي خدمة يتبلور فيها دور المدقق الخارجي في تقليل خطر تأدية هذه الخدمة إلى مستوى منخفض لدرجة مقبولة من خطر تقديم هذه الخدمة لمنشأة العميل (محل التدقيق) ، وبذلك يكون قد توفر للمدقق الخارجي أساس لإبداء الرأي بناء على ما قام به ، كما يتضمن هذا الرأي في نتيجته لقياس أو تقييم موضوع محدد و منح الثقة فيه وفقاً للضوابط النازمة لأصول المهنة.

2- خدمة إضفاء الثقة المحدودة :

هو ارتباط تأكيد يقلل فيه المدقق الخارجي من خطر خدمة إضفاء الثقة إلى مستوى مقبول بحسب ظروف تقديم هذه الخدمة، ولكن عندما يكون ذلك الخطر أكبر منه في خدمة إضفاء الثقة المعقولة كأساس لإبداء رأي المدقق الخارجي في شكل يتضمن ما إذا كان المدقق الخارجي قد قام بذلك على أساس الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها تجاه حادثة لفتت انتباه المدقق الخارجي بحيث جعلته يعتقد أن معلومات تلك الحادثة التي تمت محرفة بشكل جوهري و تؤدي إلى خطر كبير. إن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة في خدمة إضفاء الثقة المحدودة هي محدودة مقارنة بتلك الإجراءات اللازمة في تقديم خدمة إضفاء الثقة المعقولة ، ولكن يتم تخطيطها للوصول إلى مستوى من خدمة إضفاء الثقة والتأكيد الذي يكون جوهرياً و ذو مغزى بحسب الحكم المهني للمدقق الخارجي . و كلما كان الرأي المقدم من قبل المدقق الخارجي هاماً يحمل توجيهها و خدمة ذا مغزى، فإنه من المحتمل أن يعزز مستوى الثقة الذي تم الحصول عليه من قبل المدقق الخارجي مما ينعكس بصورة ايجابية على ثقة المستخدمين المعنيين حول معلومات الموضوع لدرجة مهمة بشكل واضح.

3- خدمة التصديق :

⁽¹⁾ IFAC , Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition, p.p.4, <http://www.ifac.org>.

يتم بموجب هذه الخدمة قياس أو تقديم الخدمة من قبل طرف آخر بخلاف المدقق الخارجي الذي قام بعملية التدقيق للمنشأة (محل التدقيق) و هذا الأمر يكون بمثابة تعزيز لعمل المدقق الخارجي الذي قام بعملية التدقيق الرئيسية ، مما يمنح مستوى عالي لدرجة الثقة لرأي المدقق الخارجي وفقاً للضوابط وقواعد السلوك المهني .

وفي خدمة التصديق، يتناول رأي المدقق الخارجي امراً هاماً¹ يبين فيما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من تحريف جوهري.

وقد يتم صياغة و تقديم رأي المدقق الخارجي من حيث:

أ- الموضوع محل التدقيق و إضفاء الثقة وفق الضوابط المنطبقة.

ب- معلومات الموضوع محل التدقيق و إضفاء الثقة والضوابط المنطبقة.

ج- بيان أعده الطرف المناسب.

4- خدمة تقديم إضفاء الثقة المباشر⁽¹⁾ :

حيث يقيس فيه المدقق الخارجي الموضوع محل التدقيق بقصد إضفاء الثقة وفقاً للضوابط المنطبقة ، ويعرض المدقق الخارجي معلومات الموضوع الناتجة كجزء من تقرير التدقيق وإضفاء الثقة أو مرفقة به، و في هذا النوع من الخدمة لإضفاء الثقة المباشر من قبل المدقق الخارجي ، فإن رأي المدقق الخارجي يكون هو النتيجة التي تم التقرير عنها لقياس أو تقويم الموضوع محل التدقيق و تقديم الثقة وفقاً للضوابط.

وأما الهدف من كلا النوعين فهو أن يكون دور المدقق الخارجي في خدمة إضفاء الثقة عبارة عن جزء من عملية اكبر فيما يتعلق بالمعلومات المالية التاريخية والمستقبلية تتمثل في ادوار وعمليات تضع ضوابط² لخدمات إضافية تطلب من المدقق الخارجي و يحدد فيها دوره بشكل واضح و دقيق و لا يؤدي إلى الإخلال بمعايير العمل المهني و قواعد أخلاقيات المهنة .

فقد يطلب من المدقق الخارجي القيام بأعمال تتضح من خلال التالي:

1- قيام المدقق الخارجي في خدمة للإدلاء بالشهادة في إجراءات قانونية تتعلق بالتدقيق والضرائب وأمور أخرى ذات العلاقة.

2- قيام المدقق الخارجي بعملية تتضمن آراء مهنية أو صياغة مهنية يمكن للمستخدمين الاعتماد عليها في جزء من عملية التأكيد و إضفاء الثقة وفق الشروط التالية:

أ- إذا كان ذلك الرأي أو الصياغة هو جزء ثانوي من عملية شاملة.

ب- تقريراً خطياً صادراً ومحددًا بشكل صريح لاستعماله من قبل مستخدمين محددين في التقرير .

ج- تفاهم خطي مع مستخدمين محددين وبشرط أن لا يكون القصد بالعملية أنها عملية إضفاء للثقة.

¹ IFAC , Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition, p.5, <http://www.ifac.org>.

3- قيام المدقق الخارجي في تقديم الخدمات الاستشارية و المهارات الفنية والتعليم والملاحظات والخبرة والمعرفة بالعملية الاستشارية، مع العلم بأن ليست كل عملية إضفاء ثقة هي عملية استشارية. حيث تعرف العملية الاستشارية بأنها عملية تحليلية وتشمل مزيجاً من الأنشطة التي تتعلق بما يلي:

أ - تحديد الهدف منها.

ب - إيجاد الحقائق.

ج - تعريف المشكلات أو الفرص.

د - تقييم البدائل وتطوير التوصيات بما في ذلك الإجراءات و إبلاغ النتائج.

هـ - التنفيذ والمتابعة وكل ذلك يتم بشكل عام في كتابة التقرير و بأسلوب مسهب (سرد).

و بناء على ذلك نجد انه حتى لا يتم اللبس بين عمليات إضفاء الثقة وغيرها من الخدمات ، فإن الخدمات المقدمة من قبل المدقق الخارجي من غير خدمة إضفاء الثقة يمكن أن تُذكر في التقرير وبشكل يوضح فيه ما تم الاتفاق فيه وفق معايير التدقيق و خدمات التأكيد و إضفاء الثقة الصادرة عن المنظمات المهنية بينما خدمة إضفاء الثقة يجب أن تتوافر فيها شروط حتى تُعد أنها عملية مستقلة تعتمد على معرفة المدقق الخارجي الأولية لظروف العملية و هذه الشروط هي:

1. المتطلبات الأخلاقية المناسبة مثل الاستقلالية والكفاءة المهنية العالية .

2. خصائص العملية المطلوب حولها تقرير خدمة إضفاء الثقة والتي تتضمن:

أ- الموضوع مناسب.

ب- المقاييس التي سيتم استخدامها متوفرة للمستخدمين المقصودين.

ج - توفر الإمكانية لدى المدقق الخارجي في الوصول إلى أدلة كافية ومناسبة لدعم استنتاج المدقق الخارجي.

د - استنتاج المدقق الخارجي بشكل مناسب إما لعملية إضفاء ثقة معقولة أو عملية إضفاء ثقة محدودة وذكر ذلك في تقريره الكتابي.

هـ - وجود هدف مُقنع ومقبول للمدقق الخارجي الممارس من هذه العملية وكذلك ربط الهدف بموضوع الممارسة بشكل مناسب.

وبناء على الشروط الواجب توافرها في عملية خدمة إضفاء الثقة فإن هذه العملية تتطلب توافر عناصر وفق معايير التدقيق و خدمات التأكيد تتمثل في :

1. العلاقة بين ثلاثة أطراف تشمل المدقق الخارجي والجهة المسؤولة والمستخدمين المقصودين.

2. موضوع مناسب.

3. مقاييس مناسبة.

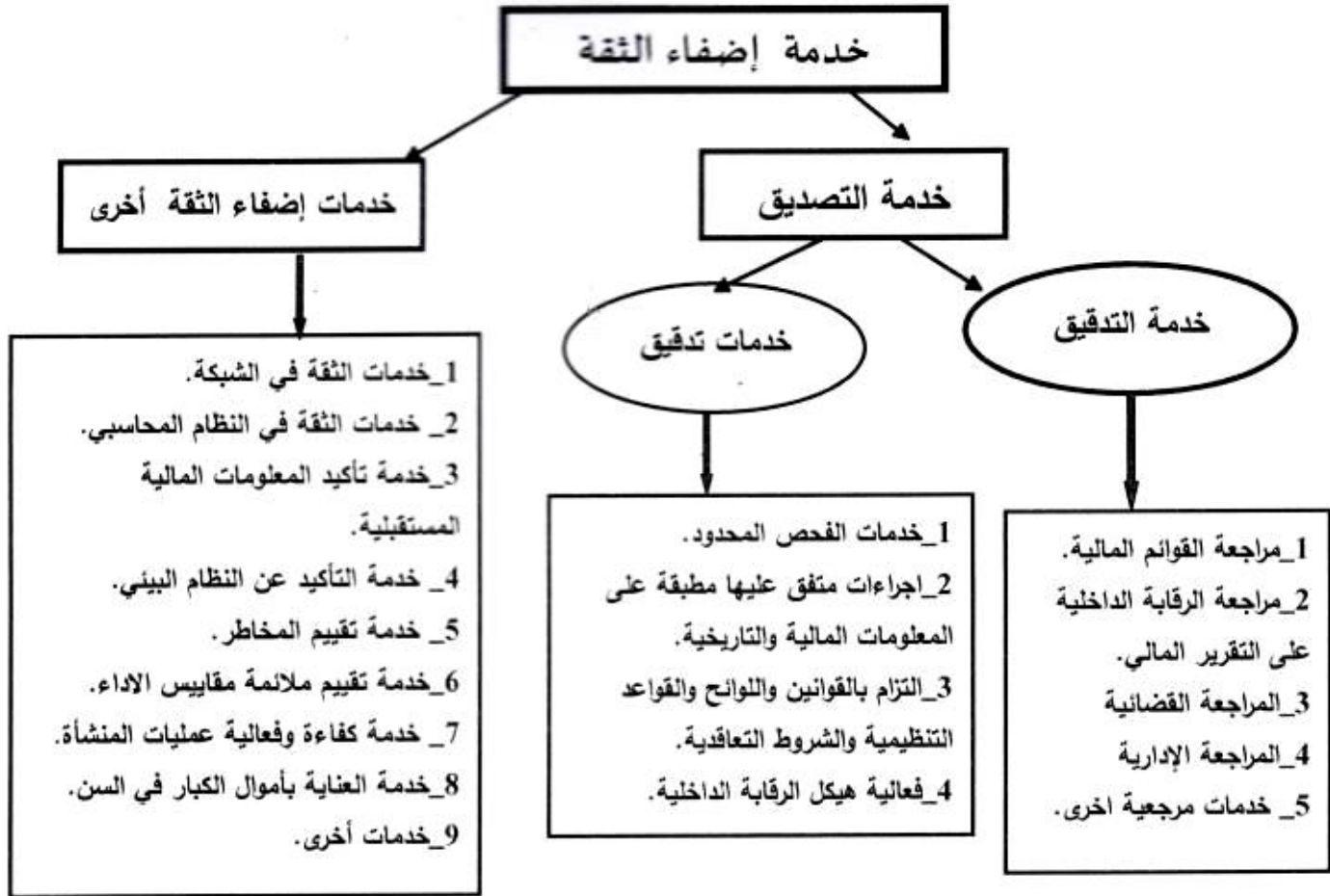
4. أدلة كافية ومناسبة.

5. تقرير تأكيد كتابي بالشكل المناسب لعملية تقديم خدمة إضفاء الثقة المعقولة أو عملية تقديم خدمة إضفاء للثقة المحدودة.

وفي الخلاصة نبين الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي وفق الشكل التالي:

شكل رقم (2)

الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي



المصدر : الشكل من تصميم الباحث استناداً إلى عدة دراسات

- حسين، علي كاظم، مرجع سابق، ص356.

- ربيعة، صلاح، مرجع سابق، ص78.

- ياسين، أ.م.د. سمير طه، البكوع، و آخرون، مرجع سابق، ص33.

-Timothy J Louwers;Allen Blay. O.P.p105.

ونتيجة لما سبق كان لا بد من التمييز وبيان أوجه الاختلاف حول كل من خدمات إضفاء الثقة وخدمات التصديق وتدقيق القوائم المالية التقليدية:

جدول رقم (2)

أوجه الاختلاف حول كل من خدمات إضفاء الثقة وخدمات التصديق وتدقيق القوائم المالية التقليدية

وجه المقارنة	خدمات إضفاء الثقة	خدمات التصديق	مراجعة القوائم المالية التقليدية
الهدف	تحسين جودة ومحتوى الخدمة لمتخذي القرارات	خدمات إصدار تقرير عن عملية فحص محدودة أو إجراءات متفق عليها عن موضوع الارتباط	إبداء رأي مهني بشأن صدق وعدالة القوائم المالية
المخرجات	أي شكل من أشكال الاتصال التي تحقق الهدف سواء تقرير أو إبداء الرأي أو إضفاء الثقة أو غيرها	تقرير مكتوب	تقرير مكتوب ومتعارف عليه
المستخدم	مختلف متخذي القرارات الذين يعتمدون على معلومات ملائمة عن مختلف جوانب أداء المنشأة	طالب الخدمة من مستخدمي المعلومات المالية	مستخدمو المعلومات المالية الفعلية
طبيعة المعلومات	مالية وغير مالية - وتاريخية ومستقبلية - تقليدية - يدوية والكترونية	معلومات مالية وتاريخية وخدمات أخرى مرتبطة	مالية وتاريخية
المقاييس	عدة مقاييس خاصة بعمليات أو نظم أو سلوك بحسب نوع الخدمة المقدمة	معايير مناسبة أو معقولة على حسب الخدمة المقدمة	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP ومعايير المراجعة المتعارف عليها

المصدر : الجدول من تصميم الباحث استناداً إلى عدة دراسات و مراجع

-pre. reference IFAC , *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, <http://www.ifac.org>.

- WOO .E, and koh, H,(2011) " factors Associated with Auditor changes " *Accounting and Business Research*,pp146.148.

وكذلك توضيح الاختلاف بين خدمات التصديق ومراجعة القوائم المالية التقليدية عبر الشكل رقم (3) والشكل رقم (4) .

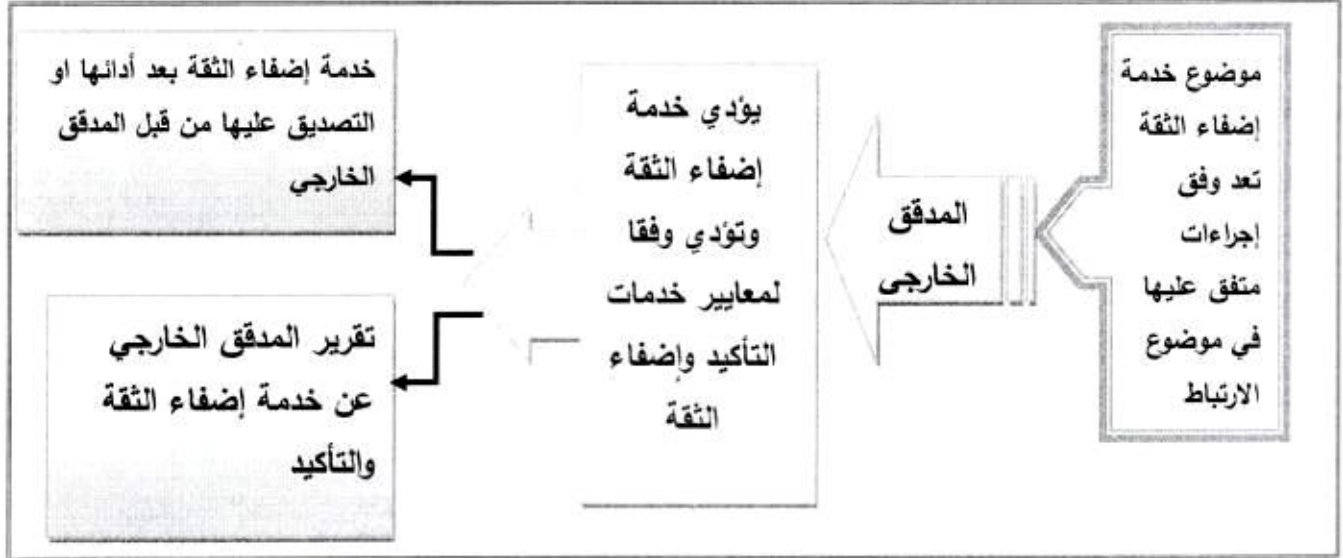
الشكل (رقم 3)

يوضح قيام المدقق الخارجي بمراجعة القوائم المالية



الشكل (رقم 4)

توضيح لدور المدقق الخارجي عند القيام بأداء خدمة إضفاء الثقة



المصدر : من تصميم الباحث بتصرف بالاستناد الى مراجع

-pre. reference IFAC , Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, <http://www.ifac.org>.

-pre. reference, WOO .E. and koh, H.pp184.188.

الخلاصة

بعد دراسة و تحليل دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة يتضح الاختلاف بين خدمات إضفاء الثقة ومراجعة القوائم المالية التقليدية حيث تعد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة (GAAP) وتخضع إلى أعمال التدقيق من قبل المدقق الخارجي وفقاً لمعايير المراجعة (GAAS)، ومن ثم تنتج القوائم المالية المدققة وتقرير المدقق الخارجي عن تلك القوائم المالية، بينما عندما يقوم المدقق الخارجي بأداء خدمة إضفاء الثقة (خدمات التأكيد الأخرى) فإن الموضوع (محل التدقيق) ، يعد وفقاً لمعايير مقبولة عموماً" وتخضع إلى أعمال الفحص وفقاً لمعايير الفحص وخدمات التأكيد حتى ينتج عنها موضوع الفحص أو التأكيد وتقرير المدقق الخارجي عن هذا الموضوع وفق الشكل رقم (4) .

وفقاً لما تم بيانه في الشكل التوضيحي رقم 3 ورقم 4 فإن خدمات إضفاء الثقة تُعد أشمل وتحتوي ضمنها خدمات مالية وغير مالية وكذلك تحتوي على المعلومات التاريخية والمستقبلية كما تشمل خدمات التصديق والخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي بشأن القوائم المالية التاريخية.

فالقوائم المالية الختامية تخضع إلى استخدام أساليب التجميع والتلخيص والتبويب للوصول إلى مجموعات متجانسة متشابهة ذات معنى وهدف محدد وهو ما يُعرف بتبويب القوائم المالية وهذا التبويب يهدف بدوره إلى مساعد مستخدمي القوائم المالية إلى استنتاج المعلومات التي تخدم قراراتهم الاقتصادية والمالية الهادفة وهذا ما يتطلب الدور الأساسي للمدقق الخارجي في مدى الاستفادة من نظم المعلومات المحاسبية و دعم كفاءتها.

الفصل الثاني

كفاءة نظم المعلومات المحاسبية

رقم الصفحة	العنوان
51	الفصل الثاني كفاءة نظم المعلومات المحاسبية
51	المبحث الأول: ماهية و طبيعة و خصائص المعلومات المحاسبية
53	أولاً : تعريف المعلومات المحاسبية
53	ثانياً: تعريف نظام المعلومات المحاسبي
54	ثالثاً: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
55	رابعاً : الكفاءة في نظم المعلومات المحاسبية
59	المبحث الثاني: طبيعة ومكونات نظم المعلومات المحاسبية
59	أولاً: المكونات الرئيسية لنظم المعلومات المحاسبية
60	ثانياً :مقومات نظم المعلومات المحاسبية
64	ثالثاً: أنواع المعلومات المحاسبية
66	المبحث الثالث: دور خدمات إضفاء الثقة في دعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية
66	أولاً : ماهية و طبيعة خدمات إضفاء الثقة
72	ثانياً: المبادئ و الأهداف الأساسية لأمن نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية
75	المبحث الرابع: المعايير الدولية التي تنظم عمل نظم المعلومات المحاسبية
75	معايير المحاسبة الدولية التي تنظم عمل نظم المعلومات المحاسبية
76	معايير التدقيق و خدمات التأكيد الدولية التي تنظم عمل نظم المعلومات المحاسبية
77	أولاً: معيار التدقيق رقم 315 "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية و تقديرها من خلال فهم المنشأة و بيئتها".
82	ثانياً: معيار التدقيق رقم 330 " استجابات المراجع للمخاطر المقدرة"

الفصل الثاني

كفاءة نظم المعلومات المحاسبية

المبحث الأول

ماهية و طبيعة و خصائص المعلومات المحاسبية

مقدمة

بداية لابد لنا من التطرق إلى بعض المفاهيم و المصطلحات المحاسبية و التقنية حتى نصل إلى ما يقيدنا بهدف معرفة ماهية و طبيعة و خصائص المعلومات المحاسبية ، بدءاً من التمييز ما بين البيانات و المعلومات و مدى الاستفادة منهما .

إذ أن معيار الأساس في الحكم للتمييز بين البيانات و المعلومات هو مدى الاستفادة ، و حتى يستفيد المستخدم من البيانات فلا بد من توافر خاصيتين أساسيتين في البيانات هما: ⁽¹⁾

1- الإضافة المعرفية : و التي تعني أول معرفة للمستخدم من تلك البيانات إذا لم يكن يعلم قبل تلك اللحظة، و هي تعتمد بذلك على الحكم الشخصي للمستخدم ، لذلك يطلق على هذا الأساس في الحكم المعيار الشخصي .

2- الارتباط : و يعني تحول البيانات إلى معلومات عندما تكون هذه البيانات مرتبطة بمشكلة معينة تم على أساسه اتخاذ قرار بناء عليها .

و تعرف البيانات على أنها : مجموعة من الأعداد و الأحرف الأبجدية و الرموز التي تمثل حقائق ومفاهيم بشكل ملائم يمكن من إيصالها و ترجمتها و معالجتها من قبل العنصر البشري أو عبر أجهزة لتتحول إلى نتائج .

أما المعلومات فتعرف على أنها : "البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملاً" بالنسبة لمستخدم ما ، مما يمكنه من استخدامها في العمليات الجارية و المستقبلية لاتخاذ القرارات .

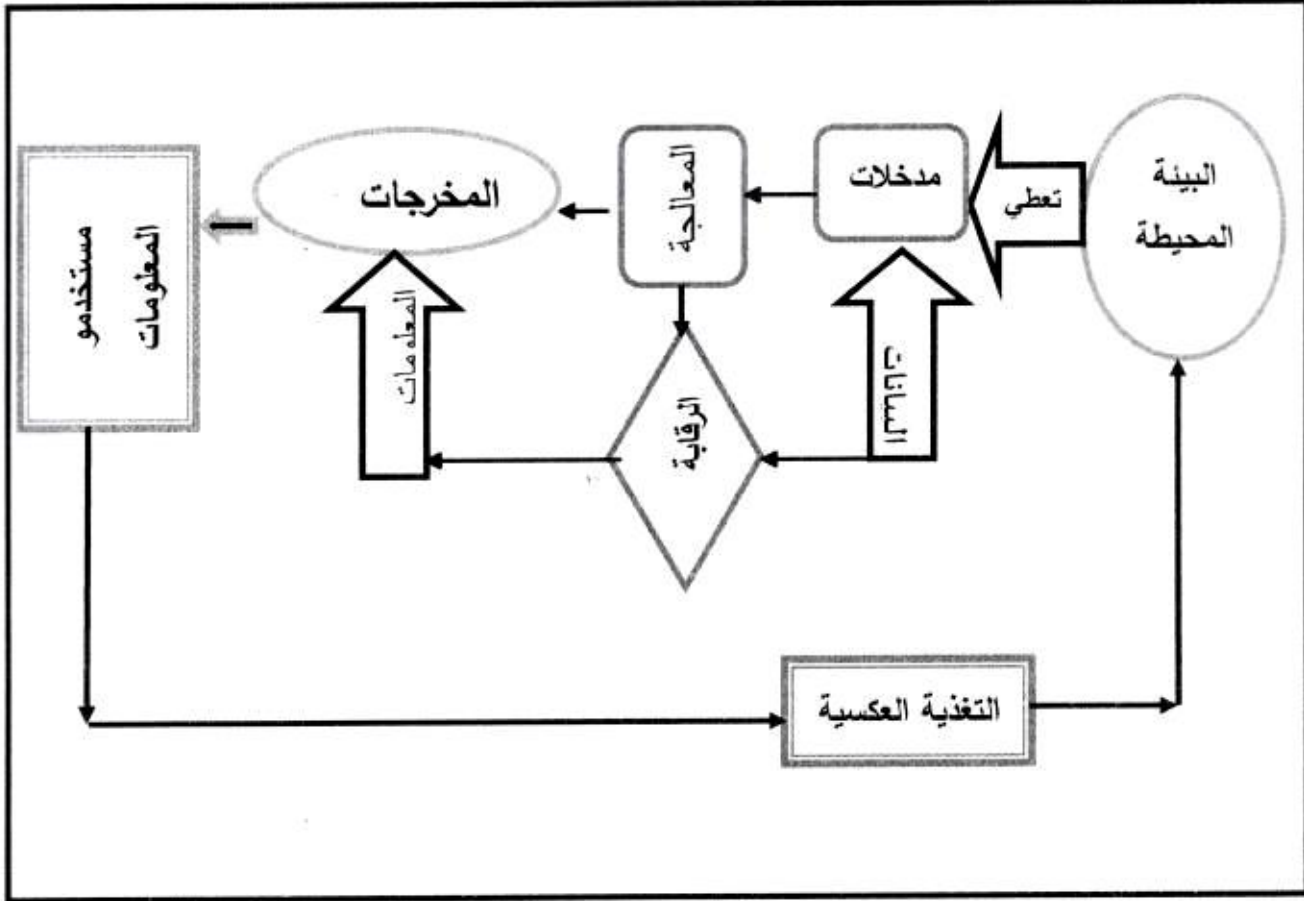
و يُعرف النظام : على أنه مجموعة من العناصر المترابطة فيما بينها بعلاقات متكاملة متفاعلة من أجل تحقيق هدف محدد أو وظيفة معينة.

و يُعرف نظام المعلومات: على أنه مجموعة من العاملين والإجراءات والموارد التي تقوم بجمع البيانات ومعالجتها، والذي يتضمن مجموعة من الفعاليات والأنشطة حيث تتمثل هذه الأنشطة بالمدخلات، حول واقعة معينة لمعالجتها والحصول على مخرجات لتصل إلى المستخدمين منها والشكل التالي يوضح تبسيط هذه العلاقة والمعالجة:

(1) القاسم، عبد الرزاق محمد ، المصري كيسيير ، الطويل ،بيلي ، نظم المعلومات المحاسبية - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق ، 2017 ، ص.ص. 16.14 .

الشكل رقم (5)

العلاقة بين المدخلات و المخرجات و آلية المعالجة



المصدر الشكل من تصميم الباحث بتصرف استنادا إلى عدة مراجع...

-فاضل،محمد يحيى عبد الكريم،مرجع سابق،ص29.

-Marma,venkata et al(2012)'A Study of risk management of an information System by Assessing Threat,Vulnerability and Ccountermeasure'.OP.Cit.pp.55.56

- https://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_information_system. *Accounting Information Systems: Information on Collection, Storage and Processing of Financial and Accounting Data*. Accounting Information Systems. Retrieved 7 December 2012.

أولاً : تعريف المعلومات المحاسبية:

- "المعلومات بمفهومها البسيط هي عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل النظام المحاسبي، كما أن المعلومات تمثل لغة وأداة الاتصال ما بين معدها الذي يجب عليه أن يحدد هدفها بوضوح وبين مستلمها الذي يتطلب ان تكون فعالة و ذات قيمة ومفيدة لمتخذي القرارات"⁽¹⁾.
- كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي يتم معالجتها والإعلان عنها عبر نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة إلى الجهات ذات العلاقة سواء الخارجية منها أو الداخلية و في خطط التشغيل و التقارير المستخدمة سواء داخليا أو خارجيا"⁽²⁾
- و مما نستنتج من التعاريف السابقة أن المعلومات المحاسبية هي نتاج معالجة للبيانات في ظل نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بتلك البيانات سواء من البيئة المحيطة بحيث يتم إدخالها وتسجيلها ومعالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية تكون الغاية منها بمثابة توجيه الإدارة لاستخدامها في إدارة استثماراتها و يكون لها الفاعلية والأثر في قرارات الإدارة عبر ما توفره هذه المعلومات المحاسبية من مؤشرات و بيانات للتخطيط والتوجيه.

ثانياً: تعريف نظام المعلومات المحاسبي:

- يُعرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه مجموعة من الإجراءات المتعلقة بتحليل العمليات المالية بعد تبويبها و إجراء عمليات الفحص و القياس ، و إنتاج المعلومات التي تؤدي إلى إشباع حاجات متعددة لدى مختلف المستخدمين بعد أن تم تحويل البيانات من مادة خام إلى معلومات بعد أن مرت بمراحل أوامر تشغيل معينة، مع تقديمه لتقارير التغذية الراجعة بهدف تحسين التشغيل واستثمار المعلومات لتحقيق جودة الإنتاج"⁽³⁾.
- و يعرف أيضا "على انه ⁽⁴⁾: هو ذلك الجزء الأساسي و الهام من نظم المعلومات الإداري في المؤسسة في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر و تجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل المؤسسة ثم يقوم بتشغيل و معالجة هذه البيانات و تحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات سواء داخل المنشأة أو خارجها حسب مستوى و طبيعة المستخدمين.

(1) الحياي، وليد، آل غزوي، حسين عبد الجليل، حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مركز الكتاب الأكاديمي، 2015، ص 52.

(2) حامد، عبد الله محمد، نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، الماهل <http://platform.almanhal.com>، 2015، ص 155.

(3) الشباني، وليد محمد، مبادئ المحاسبة و التقرير المالي، العبيكان للنشر بجامعة الملك سعود، السعودية، 2014 ص 578.

(4) الحسين، عطا الله احمد: نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2013، ص 35.

نستخلص من التعاريف السابقة بأن نظم المعلومات المحاسبية هو المنظم و الضابط لعملية إدخال البيانات المالية والمحاسبية ومعالجتها واستخدامها من قبل صنّاع القرار . وفي العموم فإن نظام المعلومات المحاسبية قائم على الحاسوب وذلك لتتبع النشاط المحاسبي والتزامن مع موارد تكنولوجيا المعلومات والتقارير الناتجة حتى يتمكن من استخدامها داخلياً من قبل الإدارة أو خارجياً من قبل الأطراف المعنية بما في ذلك المقرضين والمستثمرين والدائنين والسلطات الضريبية.

ثالثاً: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

تتمتع المعلومات المحاسبية بخصائص نوعية تعطي صاحب القرارات اختيار البدائل وتصويب الفائدة المرجوة من القرار المتخذ.

وقد توصل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في إصداره لمفهوم المحاسبة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عبر إصدار المفهوم المحاسبي رقم (2) الذي تضمن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و الذي جاء لسد الفجوة بين المفهوم المحاسبي رقم (1) و المفاهيم اللاحقة ، و الذي قام بتغطية شاملة لآلية الاعتراف و القياس و الإفصاح لعناصر القوائم المالية الصادرة عن إدارة المنشأة موضوع التدقيق حيث تمثلت تلك الخصائص ب⁽¹⁾ :

1- الملائمة للمعلومات (Relevance) :

فالملائمة: تعني وجود ارتباط منطقي بين المعلومات المقدمة وبين متخذ القرار وبالتالي تقديم معلومة لها القدرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار .

وحتى تكون المعلومة ملائمة لابد من توافر مجموعة من الخصائص الفرعية وهي:

أ- التوقيت الملائم للمعلومة بحيث تصل في الوقت المناسب.

ب- التنبؤ: بحيث تكون للمعلومة القدرة على التنبؤ .

ج- قدرة المعلومة على التغذية الراجعة (العكسية) .

2- إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات ودرجة الثقة بها (Reliability).

والموثوقية: تعني الأمانة في المعلومة ومدى إمكانية الاعتماد عليها .

وكذلك حتى يُعد أن للمعلومة درجة ثقة في الاعتماد عليها لابد من توافر خصائص فرعية هي:

أ- إعداد المعلومة: بحيث تعطي الصفة في تمثيل الظاهرة أو الحدث.

ب- إمكانية التحقق من صحة المعلومة وقابلية الثبات.

ج- الحيادية في المعلومة وعرض الحقيقة الكاملة.

(1) حامد، عبد الله محمد، مرجع سابق ص 26 ص 97-98.

وكلا الخاصتين تؤثران في جودة المعلومات المحاسبية كما أن درجة الاستفادة منها تتوقف أيضاً على استخدام هذه المعلومات ، لذا فإن على عاتق المصمم والمعد للتقارير المالية مهمة التوافق بين الرغبات والصفات المتعددة والمختلفة لمستخدمي هذه التقارير ، و هذا يفرض بدوره على المعلومات المحاسبية المفصح عنها أن تتوفر فيها الخصائص التالية⁽¹⁾ :

- 1- **القبالية للفهم** : وتتوقف هذه الخاصية على طبيعة المعلومات التي تحتويها التقارير المحاسبية و كذلك طريقة عرضها بما يتلاءم مع طبيعة المستخدمين لها ، سواء داخل المنشأة أو خارجها وسواء المختصين منهم في المحاسبة و التدقيق أو غير المختصين .
- 2- **الملائمة** : و تعني أن تكون المعلومات مفيدة و قادرة على إحداث تأثير ملحوظ لدى متخذ القرارات، و بالتالي تؤدي إلى تأكيد و قدرة على التنبؤ بالأحداث أو تصحيح التوقعات بحيث تكون متوفرة بالوقت المناسب و تبقى محافظة على قدرتها في التأثير على متخذ القرار.
- 3- **إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية** : حيث تتوفر هذه الخاصية في هذه المعلومات مشروطاً بخلوها من الأخطاء ، و بالتالي فإن هذه الخاصية تعتبر هامة جداً و حتى تتحقق لا بد من تحقيق ما يلي :

- أ- **أمانة التعبير** : و التي تعني أن تكون المعلومات المتوفرة في القوائم المالية معروضة بصدق و أمانة و تعبر عن الأحداث و العمليات المالية و الأحداث الأخرى و التي طرأت على المنشأة بصورة عقلانية .
- ب- **الحيادية** : و التي تعني خلو المعلومات المحاسبية من أي تحيز لأي جهة كانت من مستخدمي القوائم المالية على حساب جهة أخرى.

رابعاً : الكفاءة في نظم المعلومات المحاسبية⁽²⁾

- يشير مفهوم الكفاءة إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحقيق قيمة مضافة ضمن سلسلة القيم في المنظمة.
 - والكفاءة مفهوم نسبي يتم قياسه من خلال نسبة مخرجات النظام إلى مدخلاته أو نسبة المنفعة المتحققة إلى التكلفة والتضحية المبذولة .
- ويمكن قياسها من خلال الصيغة الرياضية التالية:

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}} = \frac{\text{المنفعة}}{\text{التكلفة}}$$

وبالتالي فإن كفاءة نظم المعلومات المحاسبية تقاس من خلال المنافع المكتسبة نتيجة لاستخدام مخرجات النظام المحاسبي مقارنة بالتكاليف التي يتم التضحية بها لبناء وتصميم النظام المحاسبي وتشغيله.

و للتحقق من كفاءة نظم المعلومات المحاسبية فان هذا الأمر يستلزم توفر معايير محددة لقياس تلك الكفاءة، و تتمثل تلك المقاييس في :

أ- التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بغرض تحقيق قيمة مضافة ضمن سلسلة القيمة المضافة في المؤسسة.

ب- مدى تحقيق الأهداف المطلوبة بأقل التكاليف الممكنة وبأقل مستوى من الموارد المستخدمة ودون المساس بالأهداف، لأن الكفاءة مفهوم نسبي يتم قياسه من خلال نسبة مخرجات النظام إلى مدخلاته أو نسبة المنفعة المتحققة إلى التكلفة.

ج- قياس وتحليل إمكانية الاستثمار الرشيد لموارد هذا النظام مع تعظيم مخرجاته لأن مخرجات تلك النظم تعتبر وسيلة مناسبة لبلوغ درجة الكفاءة العالية.

د- الفصل ما بين الكفاءة والفاعلية بصورة واضحة فالعلاقة بينهما علاقة توافقية مما يتطلب دراستهما كمقياس مشترك، وفي الواقع فإن الكفاءة والفاعلية هما وجهان متلازمان عندما يتعلق الأمر بقياس الإنجازات و الحكم على نظام المعلومات المحاسبي إن كان كفؤاً أو فعالاً أو أنه يحمل الصفتين معاً، فإن ذلك يتطلب التعرف على خصائص المعلومات التي ينتجها النظام كأحد الجوانب الهامة في تقييم الكفاءة.

هـ - الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي تؤثر في البيئة التنظيمية والإدارية الداعمة للنظام: و التي تتمثل في :

- الموارد البشرية .

- المستلزمات البرمجية المستخدمة في تشغيل وإدارة الأجهزة وتطبيقاتها.

- درجة توفر القواعد والمعايير التي تحكم أداء العمل المحاسبي.

- درجة تفويض الصلاحيات والسلطات إلى المستويات الإدارية .

- وجود توصيف وظيفي مكتوب يحدد المهام والصلاحيات والإجراءات الواجب تطبيقها.

- مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على جميع المستويات الإدارية.

- درجة تحقيق التكامل بين الإدارات والأقسام وتجنب التعارض بين الأنشطة في الأقسام المختلفة.

و- الأوضاع الاقتصادية السائدة وانعكاساتها على الأداء المهني والتي يتم قياسها من خلال المؤشرات التالية:

- مؤشرات الاستقرار والنمو الاقتصادي.

- درجة تباين الأسواق التي يتعامل معها القطاع.
- درجة المنافسة القطاعية والقدرة على التنبؤ بتصرفات المنافسين.
- ز- البيئة القانونية والضوابط المهنية المطبقة: ويتمثل في
 - القوانين والأنظمة الحاكمة للعمل: كالنظام الأساسي للمؤسسة والقانون التجاري والضوابط والإجراءات المنظمة للعمل المحاسبي والتي تؤثر على نظام المعلومات المحاسبي.
 - تحديد أثر تطبيق الأنظمة والتشريعات القانونية على نظام المعلومات المحاسبي سواء كان ذلك بصورة مباشرة كالقانون التجاري أو بصورة غير مباشرة كالأنظمة والتعليمات المنظمة للأداء في المؤسسات الاقتصادية.
- قياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وغيرها من القواعد والمعايير المهنية على نظام المعلومات المحاسبي.
- ح - البيئة التقنية: ويقصد بها توفر البيئة التقنية الداعمة، وتتضمن الأجهزة ومكوناتها المادية والعناصر القادرة على جمع وتخزين البيانات ومعالجتها وتوصيل المعلومات اللازمة إلى مستخدميها، ويمكن قياس تأثير تلك الوسائل من خلال:
 - مدى توفر الوسائل التقنية التي يركز عليها نظام المعلومات المحاسبي واللازمة لتحقيق الرقابة على مكوناته المادية والبرمجية ومخرجاته المعلوماتية.
 - مدى مساهمة الوسائل التقنية المستخدمة في تحقيق الترابط والتنسيق والتكامل اللازم بين أقسام المؤسسة الاقتصادية.
 - مدى مساهمة الوسائل التقنية على تطوير وظائف الإدارة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات.
 - مدى توفر خصائص جودة المعلومات المحاسبية التي يتعين توافرها في نظام المعلومات الفعال.
- ط- العوامل الاجتماعية والثقافية: وتشمل الأنماط السلوكية والرضا الوظيفي للعاملين داخل المؤسسة والرضا من قبل مستخدمي مخرجات النظام، مما يستوجب مراعاة العديد من تلك العوامل مثل القيم الاجتماعية والأخلاقية والفنية السائدة في المجتمع، بالإضافة إلى الإطار الثقافي والاتجاه الفكري نحو التعامل مع المنتجات، وبالتالي فإن هذه العوامل سيكون لها تأثيراً مباشراً على أداء المؤسسة الاقتصادية ومن ثم على نظام المعلومات المحاسبي كمخرجات لهذا الأداء من خلال قياس درجة رضا المستخدم لهذه المعلومات والمنفعة التي تعود عليه من تلبية مطالبه، وسهولة استخدام النظام وقدرته على التعامل مع تطبيقاته والاستفادة منها.

و مما سبق فإننا نستخلص ما يلي:

- إن التعددية في مستخدمي التقارير المالية واختلاف أهدافهم يجعل من مهمة المدقق الخارجي أمراً "مُحلاً" ببذل المزيد من العناية المهنية بهدف إضفاء الثقة على تلك المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية لتحقيق المصداقية و الدقة في التعبير والشفافية و عدم التحيز، وذلك من خلال تسليط الضوء على كيفية استثمار نظام المعلومات المحاسبية في استخراج المعلومة المفيدة والنافعة وتوجيهها إلى مستخدميها بشكل يضيف عليها الصدق في التعبير والصراحة في العرض وعدم التحيز.
- إن استخدام نظم المعلومات المحاسبية كأداة وسيطة من قبل المدقق الخارجي لبيان دوره عبر خدمة إضفاء الثقة و أهمية هذا الدور للمساهمة في الحد من مخاطر الأعمال تتمثل في:
 - أ- التأكد من إمكانية التحقق في مدى التطابق والاتفاق لنتائج القياس بين المكلفين المختلفين بعملية القياس وباستخدام مفاهيم أخرى لقابلية التحقق.
 - ب- وجود إثباتات يتم الرجوع إليها في حال التأكد من صحة المعلومات والأرقام الصادرة عن نظم المعلومات المحاسبية عبر تقارير مالية، وهنا تكمن أهمية هذا الدور للمدقق الخارجي في الخاصية الجوهرية المتمثلة في الوثوقية في هذه المعلومات عبر خدمة إضفاء الثقة للحد من مخاطر الأعمال.
- إن التركيز على خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية تتحقق عبر الخصائص الفرعية التي تتمثل في التمثيل الصادق (الحقيقي) والجوهري في المضمون أكبر من الشكل والحيادية والحيطة والحذر عبر التحفظ في إبداء الرأي.
- إن التزام المدقق الخارجي بمقدار معقول دون مبالغة بقواعد السلوك المهني و ممارسته للشك المهني في عمله يؤدي إلى جعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية يتحقق فيها خاصية الموثوقية.

المبحث الثاني

طبيعة ومكونات نظم المعلومات المحاسبية

مقدمة

يتكون نظام المعلومات المحاسبية كأى نظام من مجموعة عناصر لتحقيق هدفه الذي قام لأجله و هذه العناصر هي⁽¹⁾ :

1. المستندات و الأوراق و الثبوتيات اللازمة لإثبات العمليات المالية التي تحدث خلال العمل اليومي في المنشأة .
2. قواعد البيانات التي تخزن فيها البيانات التي أدخلت و المتعلقة بالعمليات المالية.
3. البرامج و التطبيقات الحاسوبية التي تعالج البيانات المدخلة لتحويلها إلى معلومات موضوعة ذات فائدة و ملائمة.
4. الإجراءات المحاسبية المخططة و المرسومة لبيان تسلسل العمليات المالية في المنشأة.
5. الأفراد المتعاملين مع عناصر نظام المعلومات المحاسبية.
6. الوسائل الالكترونية و وسائل الاتصال التكنولوجي المستخدمة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية.

أولاً: المكونات الرئيسية لنظم المعلومات المحاسبية

و مما سبق يمكن تلخيص المكونات الرئيسية لنظم المعلومات في أربع مكونات رئيسية هي :

1- المدخلات

2- المعالجة

3- المخرجات

4- التغذية العكسية

فالمدخلات: هي عبارة عن الأحداث والمعطيات التي يتم إدخالها للنظام لغاية معالجتها. المعالجة: هي مجموعة العمليات الحسابية والمنطقية التي تجري على المدخلات بغرض إعدادها و تهيئتها للمرحلة الثالثة من النظام.

المخرجات: هي عبارة عن المعلومات التي نتجت عن المعالجة للمدخلات عبر النظام وفق طريقة مناسبة. و إن نظام المعلومات المحاسبي يحكمه سياسة و إجراءات صارمة لا يجوز تجاوزها أو تخطي أيأ منها لأي سبب سواء كان النظام إلكترونياً أم يدوياً.

التغذية العكسية : هي نتيجة تفاعل متخذي القرارات و مستخدمي المعلومات في التأثير على البيئة المحيطة و إعادة إدخال البيانات مجدداً.

ثانياً: مقومات نظم المعلومات المحاسبية

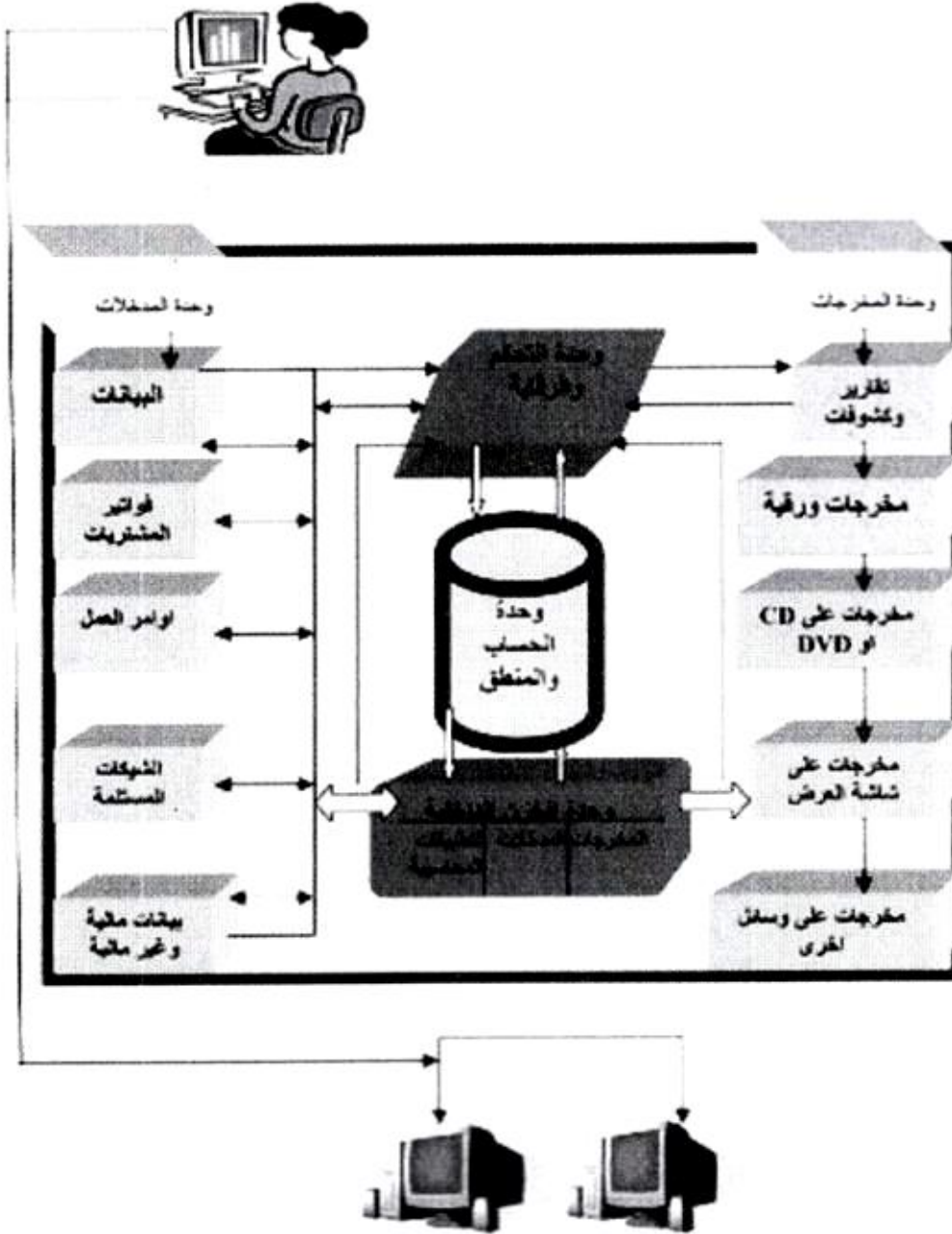
(1) بريخ، نبيلة إبراهيم ، تقييم نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة- دراسة ميدانية، دراسة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل-الجامعة الإسلامية -غزة- كلية التجارة -قسم المحاسبة و التمويل بـفلسطين، 2013، ص.28

في ظل نظم المعلومات المحاسبية المتطورة و التي تعتمد في صلب عملها على الأنظمة الإلكترونية العالية الأمان (security) و الجودة في الأداء ، نجد أنها تبني على مقومات أساسية تعتمد في هذه المقومات مجموعة من المعايير و القواعد في التصميم و الهيكلية و الوسائل التي يمكن استخدامها بدءاً من المستندات و المجموعة الدفترية انتقالات الى الموارد البشرية التي تعتبر العنصر الأساسي و الهام في إدخال البيانات وصولاً إلى النتائج المتمثلة في مخرجات هذا النظام ، و تتمثل هذه المقومات في كلاً من (1):

- أ- الأفراد المؤهلون للعمل على التطبيقات و البرامج الحاسوبية.
 - ب- الأجهزة و المكونات المادية للنظام المحاسبي.
 - ج- البرمجيات المستخدمة في بيئة عمل نظم المعلومات المحاسبية
 - د- البيانات التي يتم جمعها و إدخالها إلى نظم المعلومات المحاسبية حتى يتم معالجتها و استخراج المعلومات الملائمة ذات الموثوقية .
 - هـ- الشبكات المستخدمة في طرق التواصل بين الإدخال و حتى المعالجة و الاستخراج للمعلومات .
- و الشكل التالي رقم (6) يبين تلك المقومات .

(1) وهاب، اسعد محمد علي ، التقنيات المحوسبة في تحقيق البيانات المالية دار اليازوري للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 2013، ص.ص. 29، 32، 33.

الشكل رقم (6) ⁽¹⁾
مقومات نظم المعلومات المحاسبية



⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 35.

وحتى يكون النظام المحاسبي ذو كفاءة يجب ان يعتمد على مجموعة من المقومات التي يجب أن تحتوي على ما يلي⁽¹⁾:

1- الحدث الداخلي والخارجي.

2- العملية وهي تسجيل الحدث من الطرفين.

3- الحسابات الميزانية العمومية وقائمة الدخل.

4- دفتر الأستاذ ودفتر اليومية.

5- الترحيل.

6- ميزان المراجعة.

6- قيود التسوية.

8- القوائم المالية والتي تمثل أهم مخرجات نظم المعلومات المحاسبية.

9- قيود الإقفال.

10- المعادلة الأساسية للقيد.

وإن جميع الأنظمة المحاسبية بغض النظر عن طبيعة أعمال منشأتها لابد من أن تتحقق فيها الدورة المحاسبية والإجراءات الرقابية التي تكفل استقلالية وحماية ذلك النظام، إضافة إلى المكونات التي تم ذكرها.

و مما سبق نستخلص أن هناك اختلافا بين طريقة العمل في كل من نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية (المحوسبة) و بين نظم المعلومات المحاسبية التقليدية (اليدوية) نوضحها في الشكل التالي رقم (7):

⁽¹⁾ بريخ، نبيلة إبراهيم ، مرجع سابق ، ص.ص. 29، 32.

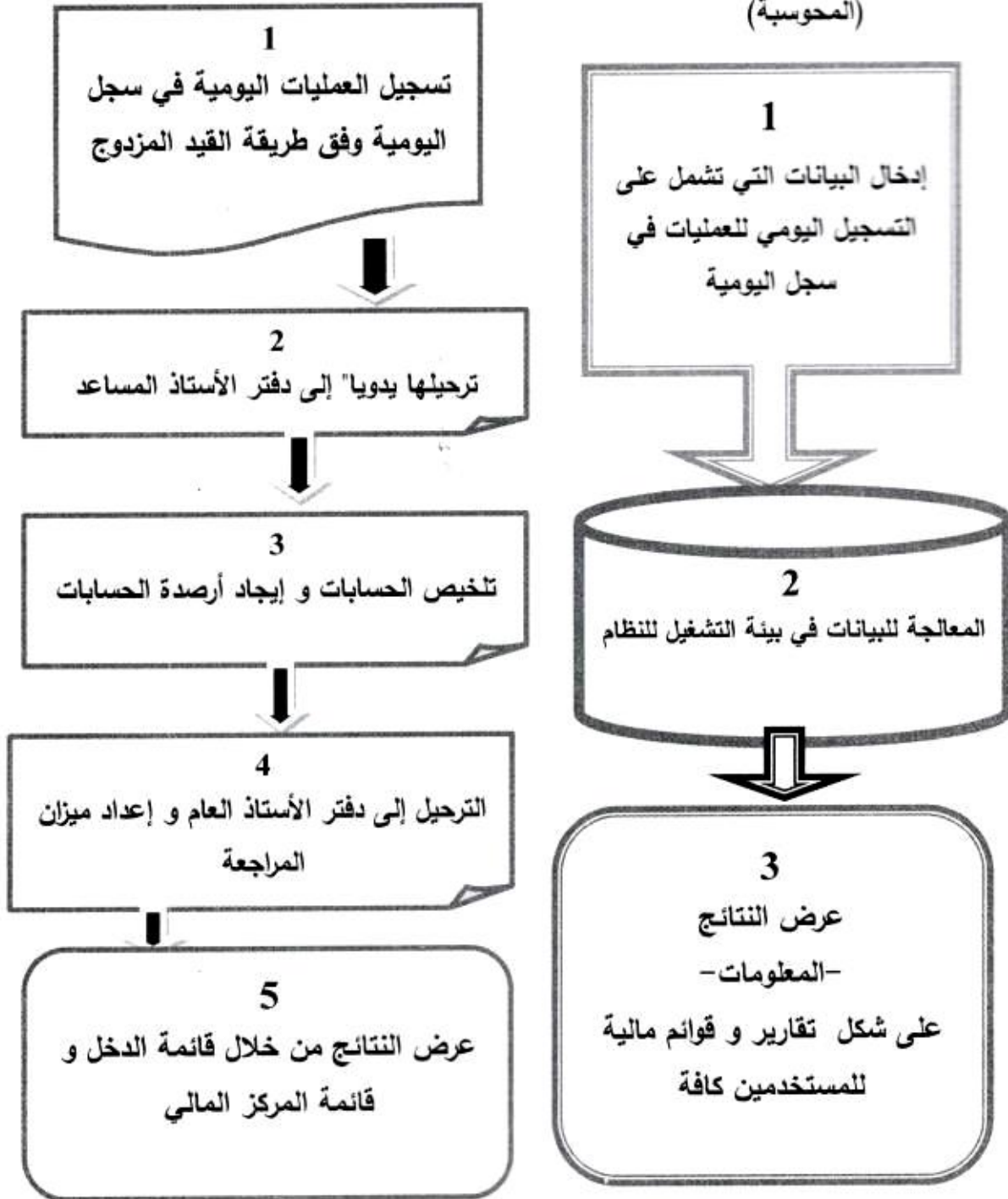
الشكل رقم (7)

نظام المعلومات المحاسبية الالكترونية (المحوسبة) و اليدوية (التقليدية)

نظام المعلومات المحاسبية اليدوية (التقليدية)

نظام المعلومات المحاسبية الالكترونية

(المحوسبة)



المصدر : الشكل من تصميم الباحث بتصرف

ثالثاً: أنواع المعلومات المحاسبية

تعتبر التقارير المحاسبية الشكل الأكثر شيوعاً في الاستخدام لتقديم مخرجات نظم المعلومات المحاسبية إلى المستخدمين من قبل المستخدمين لهذه التقارير ، كما أن هذه المخرجات (التقارير) تمثل أداة الاتصال بين نظام المعلومات المحاسبي و كذلك بين مختلف المتعاملين سواء داخل المؤسسة أو خارجها ، لذلك فإن فعالية و كفاءة ذلك النظام تقاس من خلال تلك التقارير و مدى الاستفادة منها ، كما أنها تعتبر مقياس لمدى جودة النظام المحاسبي عبر المعلومة الملائمة و الموضوعية بين كافة المستويات الإدارية في المنشأة من جهة و بين كافة فئات المستخدمين لمستخدمي هذه التقارير من خلال محتويات هذه التقارير ، ودقتها و موضوعيتها في الإفصاح و بشكل تفصيلي حسب درجة المستخدمين لها .

و يمكن إبراز المعلومات المحاسبية المستخرجة من نظم المعلومات المحاسبية عبر التصنيفات التالية ⁽¹⁾:

1- معلومات تشغيلية (تقارير تشغيلية) :

وهي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية ، لتحديد وقياس نتيجة النشاط (من ربح أو خسارة) عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة الوحدة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزاماتها و بيان أرصدة الحسابات على كافة المستويات التفصيلية و الإجمالية .

2- معلومات الرقابة (تقارير رقابية) :

وهي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب ، و إعداد المقارنات بين النتائج الفعلية مع النتائج المخططة و المحددة مسبقاً، و تحدد الانحرافات الجوهرية و تحليلها و معرفة أسبابها .

3- معلومات تخطيطية (تقارير تخطيطية) :

وهي تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار بينها ، و يتم اشتقاقها من الموازنات التخطيطية ،و تعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية أي التي تتطلب إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة ،وعادة ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط طويل الأجل مثل : قرار تصنيع أجزاء معينة من السلعة داخلياً أو شرائها أو إضافة أو استبعاد منتج معين من خط الإنتاج أو شراء موجودات ثابتة جديدة بدلا من المستهلكة وغيرها من القرارات الأخرى.

ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام معلومات المحاسبية والإدارية بالدرجة الأساسية . و بناء على ما تم التوصل إليه من تعاريف لنظم المعلومات المحاسبية و خصائص المعلومات المحاسبية و أنواعها مع التأكيد الدائم على ضرورة التحقق من الخاصيتين الرئيسيتين للملائمة و الموثوقية بالنسبة للمعلومات المحاسبية و كذلك التأكيد على الفاعلية و الكفاءة في نظم المعلومات المحاسبية فإننا نؤكد على ضرورة أن يكون النظام في بيئة التشغيل مخطط وفق مراحل و إجراءات تخدم الهدف من إقامتها لان

⁽¹⁾ شطم ، محمد الجموعي، مرجع سابق، ص 21.

الغاية في الإيجاز هو الوصول إلى النتيجة بطريقة سهلة و بسيطة تحتفظ بالتفاصيل الدقيقة و لا تحتفظ في العرض لأي خصوصية ، و كذلك التأكيد على أن البساطة في العرض يجب أن لا تضيع المضمون وأن لا يؤدي الاختصار إلى حذف أي معلومة مهما كانت ، فما هو ضروري لغيرك ليس من الضروري أن يكون لك ضروريا ، وهذا فعلا" ما يميز النظم الحديثة في استعراض البيانات و الإقصاد عنها ، وبذلك يتضح أن هناك عدة أمور يتطلب مراعاتها عند تقرير كفاءة نظام المعلومات المحاسبية والتي تتعلق بكل من الإدراك والاتصال معاً أهمها:

1. أن تستخدم اللغة المفهومة من قبل المستفيد أو أكبر عدد ممكن من المستفيدين المحتملين، لأن هذا يؤدي إلى تقليل احتمالات التفسير لديه.

2. شمول وسيلة الاتصال لكافة البيانات والمعلومات التي يمكن أن يستقبلها المستفيد ويستفاد منها عند اتخاذ قرار معين ، وبما يعني ضرورة احتوائها على أكبر كمية من البيانات التي يمكن أن يستفاد منها متخذ القرار مع ضرورة بيان وتوضيح العلاقات التبادلية مع بعضها البعض.

3. أن تحتوي وسيلة الاتصال على بيانات يمكن استخدامها من قبل أكبر عدد ممكن من المستفيدين بالشكل الذي يمكن أن يخدم أهدافهم المختلفة مما يعني تقديم معلومات مختلفة لأغراض مختلفة.

4. أن تتصف وسائل الاتصال بالتكرار والدورية ، إذ أثبتت الدراسات العلمية بأن دورية إعداد التقارير يؤثر على إدراك الأفراد ومدى اهتمامهم بمحتوى التقارير .

5. مراعاة الأمور التالية المتعلقة بوسائل الإيضاح و الاتصال و هي :

- إن الدور الذي يقوم به متلقي الرسائل (المستفيد) واحتياجاته وخبرته والظروف المحيطة به ، كلها لها أثر في نوع القرار الذي يتخذه ، وأنه يمكن أن تزيد من فاعلية قراره المهني بما يخدم مصلحته من جهة و مصلحة الجهة المرتبطة به من جهة أخرى.
- كلما ازداد عدد الرسائل وصغر حجم الرسالة وقلت الفترة الزمنية بين كل رسالة وأخرى ، كلما زاد من فاعلية نظام المعلومات المحاسبية وزاد تأثيره على متخذي القرارات.
- إن درجة الوضوح في عرض المعلومات والترتيب الذي تنقل به الرسائل إلى الجانب الآخر له أثر في قابلية وتفهم محتويات الرسالة من جانب مستخدم المعلومات.
- إن قنوات الاتصال المختلفة لها آثار مختلفة في فهم واستيعاب محتويات الرسالة ومن ثم اتخاذ القرارات.

- ضرورة وجود نظام للتغذية العكسية في عملية الاتصال.

وهذا كله سيتم إيضاحه و ملاحظته في المبحث التالي .

المبحث الثالث

دور خدمات إضفاء الثقة في دعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية

مقدمة

يتمثل دعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية عبر إمكانية الاستفادة من الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي في خدمة إضفاء الثقة على نظم المعلومات المحاسبية لخدمات العملاء و ذلك بقصد استخدام خصائص المعلومات المحاسبية و مقومات نظم المعلومات المحاسبية و أنواع التقارير الصادرة عن تلك النظم في المساهمة للحد من مخاطر الأعمال المهنية التي قد يتعرض لها المدقق الخارجي أثناء ممارسته لعمله ، من خلال استخدام الربط بين الدراسات التي قُمت بالإطلاع عليها و النتائج التي توصلتُ إليها بهدف تحقيق الربط بين تكنولوجيا المعلومات كأداة خاضعة رغم تطورها إلى قدرة المدقق الخارجي و خدماته الإضافية عبر مدى إمكانية الربط بين كل من ERP , XBRL, HTML , SOX , وبذلك يتوقع الباحث انه حقق اندماجاً ما بين تكنولوجيا المعلومات في إظهارها نظم المعلومات المحاسبية كمنتج أصبح فرضاً على المنشآت حتى تواكب متطلبات العمل في سوقها و قطاعها التنافسي، وبين ما تفرضه التغيرات على مهنة التدقيق الخارجي وفق متغيرات دولية ، و ما تمليه معايير التدقيق و خدمات التأكيد الصادرة عن AICPA .

أولاً : ماهية و طبيعة خدمات إضفاء الثقة :

حيث توصل الباحث في دراسته هذه إلى أن المنشأة التي تستخدم إدارة عمليات الأعمال التي تسمح لها باستخدام نظام التطبيقات المتكاملة لإدارة الأعمال وأتمتة العديد من المهام المتعلقة بالتكنولوجيا والخدمات والموارد البشرية قد حسنت من جودة المعلومات المالية ، وهذا يصبح أكثر إثارة للاهتمام عند النظر إلى استخدام XBRL لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة⁽¹⁾ حيث يحدد XBRL البيانات المالية بالإضافة إلى البيانات غير المالية في تنسيق متوافق مع الآلية التي تسمح فيها للمدقق الخارجي و لمستخدمي البيانات في تحليل البيانات آلياً ، ويمكن بسهولة تبادل هذه المعلومات بين الأنظمة.

وهذا الأمر يظهر من خلال استخدام الملفات و الواجهات للاستعراض وفق لغة ترميز النص التشعبي (Hyper. Text Markup Language : HTML)⁽²⁾ و التي هي لغة ترميز حيث

⁽¹⁾<https://en.wikipedia.org/wiki/XBRL>

⁽²⁾ <https://en.wikipedia.org/wiki/HTML>

تستخدم في إنشاء وتصميم صفحات ومواقع الويب، وتعتبر هذه اللغة من أقدم اللغات وأوسعها استخداماً في تصميم صفحات الويب و هذا بدوره يدعم و بثقافية المعلومات المالية ويوفر التوافق مع SOX (Sarbanes-Oxley) ساربينز أوكسلي ، والذي يوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية ، من خلال أنظمة الرقابة الداخلية، حسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي CEO ومدير القطاع المالي CFO المسؤولية الشخصية عن إعلان بيانات مالية خاطئة .

وبذلك تتكامل الصورة في كيفية دعم المدقق الخارجي لنظم المعلومات المحاسبية التي يمكن أن تتطور، وتتضح معلوماتها بصورة صادقة وعادلة ويمكن أن تضفي المزيد من الثقة على بيانات المنشأة(عمل التدقيق) في المصادقية و التوقيت المناسب .

حيث تضمن هذا القانون إنشاء مجلس للإشراف على المحاسبة بالشركات المقيدة في البورصة ، و حدد الهدف من إنشاء المجلس بالإشراف و المراقبة على أعمال التدقيق في هذه الشركات بقصد حماية مصالح المستثمرين وعموم المستخدمين عند إعداد التقارير من قبل المدقق الخارجي بأن يتصف بالاستقلالية والدقة وتوفيرها للمعلومات المطلوبة .

كما وضح هذا القانون مجالات عمل المجلس و التي من أهمها⁽¹⁾ :

- 1- مسك سجل بمكاتب المحاسبة القانونية التي تعد تقارير التدقيق حول الشركات المسجلة في سوق البورصة للأوراق المالية .
- 2- إعداد أو تعديل المعايير و اللوائح الخاصة بالتدقيق و مراقبة الجودة و مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة و الاستقلالية و أية معايير أخرى مرتبطة بإعداد تقارير التدقيق عن الشركات المقيدة في سوق البورصة للأوراق المالية.
- 3- القيام بالتفتيش على مكاتب التدقيق المسجلة لدى هذا المجلس .
- 4- القيام بالتحقيق و اتخاذ إجراءات تأديبية و فرض العقوبات الملائمة في الحالات التي تتطلب ذلك بحق كل من مكاتب و شركات التدقيق المسجلة لدى ذلك المجلس و الأشخاص المرتبطين بهذه المكاتب .
- 5- الالتزام التام بكافة المعايير و القواعد الصادرة عن هذا المجلس و كذلك قوانين هيئة الأوراق المالية التي كان منها ما تناولته المادة رقم 201 فيما يخص دعم استقلالية المدقق الخارجي و حياديته في البنود التالية :

⁽¹⁾https://en.wikipedia.org/wiki/Sarbanes%E2%80%93Oxley_Act

أ- خدمات مسك السجلات المحاسبية : اذ نصت على عدم السماح للمكتب الذي يدقق سجلات شركة ما إن يقوم ذات المكتب بالتسجيل و مسك السجلات المحاسبية لتلك الشركة (العميل محل التدقيق)

ب-خدمات تصميم و تطبيق نظم المعلومات المحاسبية : فقد نصت القواعد التنفيذية على منع مكاتب التدقيق من تقديم أية خدمات بشأن نظم المعلومات المحاسبية الخاص بعميل التدقيق إذا كانت نتائج هذه الخدمات تتطلب القيام بإجراءات التدقيق و المراجعة خلال عملية تدقيق القوائم المالية لعميل التدقيق.

ج- خدمات التقييم : فقد منعت القواعد التنفيذية مكتب التدقيق من تقديم خدمات تقييم الأصول أو الالتزامات أو الحصص العينة و إبداء رأي حول قيم تبادل الأسهم أو الاستحواذ عليها إذا كانت نتائج هذه الخدمات تتطلب القيام بإجراءات مراجعة خلال قيام المدقق الخارجي لعملية تدقيق القوائم المالية للعميل .

د- الخدمات الاكتوارية: تمنع القواعد التنفيذية مكاتب التدقيق من تقديم خدمات لعميل التدقيق تتضمن أي استشارات اكتوارية تتعلق بمبالغ مسجلة في القوائم المالية لهذا العميل .

و للتوضيح الأكتوري⁽¹⁾ أو المخمن بالإنجليزية (Actuary) :هو صاحب مهنة تجارية يتعامل مع الأثر الاقتصادي للخطر وعدم اليقين، فالأكتوريون يوفرّون تقديرات تتطلب خبرة في أنظمة الأمن المالي ورياضيتها وآلياتها .

فالأكتوريين يقيمون رياضياً احتمالية وقوع الأحداث وقياس النتائج الطارئة في سبيل تقليل الخسائر المالية المرتبطة بالأحداث غير المؤكدة و غير المرغوب فيها، حيث لا يمكن تجنب العديد من الأحداث مثل الوفاة فلذلك من المفيد اتخاذ تدابير للحد من الآثار المالية المترتبة على حدوثها، فيمكن لمثل هذه المخاطر أن تؤثر على كلا جانبي الميزانية العمومية، وتتطلب إدارة للاستثمارات، والالتزامات، ومهارات التقييم. فالمهارات التحليلية والمعرفة الاقتصادية والإدراك العام للسلوكيات البشرية والتغيرات في نظم المعلومات كلها أشياء مطلوبة لتصميم و إدارة البرامج التي تتحكم في إدارة تلك المخاطر .

وقد صنفت هذه المهنة علي أنها واحدة من أكثر المهن المرغوب فيها في مختلف الدراسات التي أجريت على مر السنين، ففي عام 2006 أجرت مجلة يو أس نيوز أند ورلد ريبورت تقريراً تضمن ان الخبراء الأكتوريين هم من أفضل 25 مهنة يتوقع لها رواجاً في المستقبل ، وفي عام 2010 نشرت دراسة أجريت بواسطة موقع جوب سيرش أن مهنة الخبير الأكتوري هي المهنة التي تحتل المرتبة الاولى في الولايات المتحدة ، وتستخدم هذه الدراسة خمسة معايير رئيسية لتصنيف الوظائف هي:

⁽¹⁾ <https://en.wikipedia.org/wiki>

البيئة، والدخل، وتوقعات التوظيف، و المتطلبات البدنية والإجهاد، وفي عام 2012 أتت المهنة في المرتبة الثانية كأفضل وظيفة .

د- خدمات الإمداد بوظيفة التدقيق و الرقابة الداخلية : حيث منعت القواعد التنفيذية المدقق الخارجي من تقديم أي خدمات تدقيق داخلية لعميل التدقيق فيما يتعلق بنظم الرقابة المحاسبية والداخلية أو النظم المالية أو القوائم المالية إذا كانت نتائج هذه الخدمات تتطلب القيام بإجراءات مراجعة خلال عملية مراجعة القوائم المالية ، و لا يعتبر قيام المدقق الخارجي بتقديم النصيح أو التوصيات لعميل التدقيق بشأن سبل تدعيم نظم الرقابة لديه و من خلال قيامه بواجبه طبقاً لمعايير التدقيق متعارضاً مع هذه القواعد .

و- وظيفة الإدارة : منعت القواعد التنفيذية المدقق الخارجي من العمل بصفة مؤقتة أو دائمة كعضو مجلس إدارة أو مدير أو موظف لدى عميل التدقيق أو أن يشارك بأي شكل في اتخاذ قرارات أو في أي عمل رقابي أو إشرافي لدى عميل التدقيق ، كما أنها تمنع المدقق الخارجي من القيام بالتفاوض باسم العميل (محل التدقيق) أو لحسابه أو الاشتراك في تقييم و اختيار المرشحين للوظائف أو تقديم التوصيات لعميل التدقيق بشأن تعيين شخص ما في وظيفة محددة.

ز- خدمات الوساطة و الترويج للاستثمارات : منعت القواعد التنفيذية المدقق الخارجي من العمل كوسيط (سمسار) أو مروج للاستثمارات لحساب عميل التدقيق و أية أنشطة مماثلة أخرى نظراً لتأثيرها السلبي على حيادية المدقق الخارجي .

ح- الخدمات القانونية : منعت القواعد التنفيذية المدقق الخارجي من تقديم خدمات لعميل المراجعة فيما يتعلق بالقوانين و إن القيام بهذه الخدمات هي منوطة فقط بشخص مؤهل و مرخص له بالعمل في المجال القانوني.

ط- خدمات الاستشارات : منعت القواعد التنفيذية المدقق الخارجي من تقديم خدمات استشارية لعميل التدقيق فيما يخص قضايا دفاعية أو في نزاع قانوني أو تحقيق أو إجراءات إدارية بمعرفة إحدى الجهات الرقابية ، و لا يعتبر تقديم المدقق الخارجي لبيانات العميل (محل لتدقيق) من واقع الحسابات أو الإدلاء بشهادته أو شرح لموقف أو استنتاجات معينة توصل إليها من خلال أدائه لأي نوع من الخدمات المهنية مؤثراً على استقلاليتة.

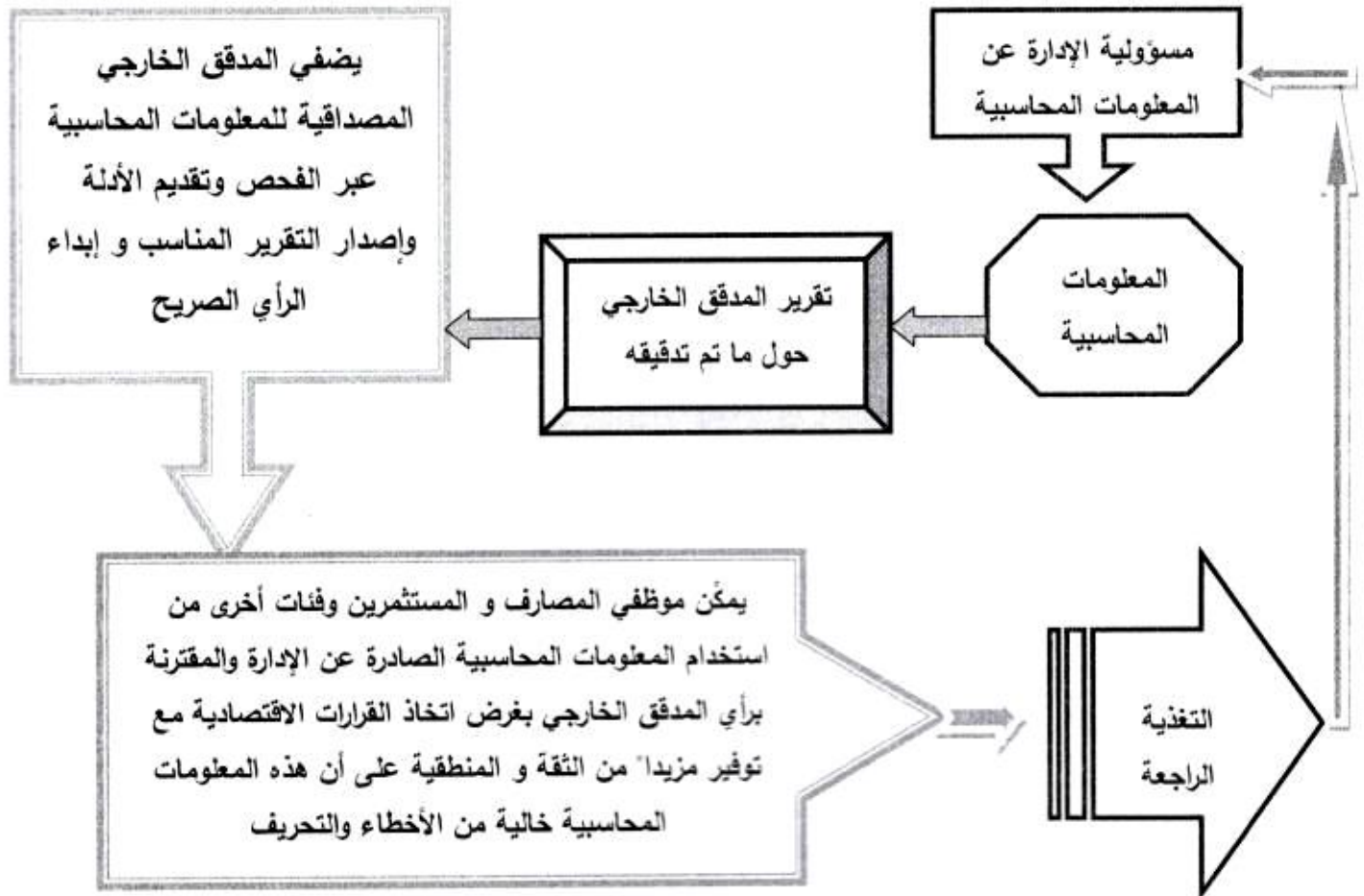
ومهنة التدقيق الخارجي هي جزء من شيء يتغير باستمرار، فإذا كانت المهنة لا تقبل التغيير والتكيف مع المتطلبات الجديدة للمجتمع ، فإن ذلك ينذر بوجود خطر على مهنة التدقيق و بالتالي سيتم تهميشها لشيء آخر أو حتى تختفي.

حيث تُنتج منتجات هذه الأنظمة المصممة وفق معايير دولية قابلة للخضوع إلى معايير المحاسبة والتدقيق العالمية، بهدف تقديم خدمة لشريحة واسعة من المستفيدين (المساهمين - مستثمرين جدد - باحثين - دارسين) وكل ما يلزم من بيانات ومعلومات توضع بصورة دقيقة وتستخدم في أي وقت كلما دعت الحاجة إليها ويمكن ان توضع في الاستخدام الفعال والمباشر، وفي وقت تكون الحاجة فيه كبيرة لاستخدام شبكة الإنترنت لأغراض نشر وتوزيع البيانات والقوائم المالية، ومدى إمكانية تعزيز هذا الدور لتحقيق جودة التقارير المالية والاستجابة لاحتياجات أصحاب المصلحة، وتوصيلها إلى مختلف الجهات التي تحتاجه ، وهذا يتفق مع الملاءمة و التوقيت المناسب و الموضوعية و الدقة في الإفصاح .

إن دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية يكون مرهوناً لعدة عوامل أخرى تتمثل في مستخدمي هذا النظام ومؤهلاتهم وخبراتهم ومستوياتهم الأكاديمية والعلمية والعملية إضافة إلى مكوناتهم الديموغرافية ويتضح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (8)

دور المدقق الخارجي في مصداقية المعلومات المحاسبية



المصدر : الشكل من إعداد الباحث بتصرف.....

كما نوضح من خلال الشكل رقم (9) المخاطر التي تواجه نظم المعلومات المحاسبية وتحد من كفاءته .

الشكل رقم (9)

المخاطر التي تحد من كفاءة و فعالية نظم المعلومات المحاسبية:



المصدر: الشكل من إعداد الباحث بتصريف بالاستناد الى عدة مراجع...

-فاضل. عبد الكريم، محمد يحيى ، مرجع سابق، ص.ص.66.56.

ويمكن للمدقق الخارجي المؤهل تأهيلاً مناسباً أن يقدم أثناء قيامه بمهامه المكلف بها بموجب التكليف وكتاب الارتباط الموضح فيه و بشكل صريح بما يتفق مع المعايير المهنية و قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق و خدمات التأكيد الدولية في تقديم الاستشارات المهنية للحد من هذه المخاطر وفق كل نوع منها استناداً إلى المبادئ و الأهداف الأساسية لأمن نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية.

ثانياً: المبادئ و الأهداف الأساسية لأمن نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية

يتضمن الإطار العام لخدمات الثقة (sys trust) الذي قام بإعداده كلاً من مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA) و معهد المحاسبين الكندي (CICA) خمسة مبادئ أساسية لتحقيق سلامة و موثوقية نظام المعلومات المحاسبية لمواجهة المخاطر في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات و التقنيات الحديثة تمثلت تلك المبادئ في (1):

أ- السرية .

ب- التكامل و سلامة التجهيزات.

ج- التوفر و الإتاحة.

د- الخصوصية.

هـ- عدم الإنكار (عدم التصل) .

و تبلورت تلك المبادئ بأهداف رئيسية هي (2):

1- سرية النظام (Confidentiality)

2- سلامة و تكامل التجهيز (Integrity)

3- إتاحة و توفر النظام (Availability)

تستخدم هذه الأهداف على نطاق واسع في مجال سلامة و موثوقية نظم المعلومات المحاسبية بحيث توفر الحماية الكافية لتلك النظم من المخاطر التي تهددها، كما تعتبر هذه الأهداف على نفس الدرجة من الأهمية حيث تستعمل من قبل معايير الأيزو ISO (ISO-2700) كدليل من خلال تطبيق نظم ادارة و حماية و تطوير امن نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية (3).

و فيما يلي التوضيح للمبادئ الخمس التي سبق ذكرها أعلاه.

(1) Shamala, Palaniappan & Ahmad, Rabiah & Yousff, Mariana, "A conceptual framework of info structure for information security risk assessment ISRA .2013 .OP.Cit.PP:45-49.

(2) Shamala, Palaniappan & Ahmad, Rabiah & Yousff, Mariana, 2013 .PP50-52

(3) Von Solms, Rossouw & Niekerk, Johan van, "From Information Security to Cyber Security ".computers & security, No.38, Elsevier Ltd, All right reserved, 2013, pp:97-102.

أ- السرية (Confidentiality)⁽¹⁾: تعني أن النظام يجب أن يكون محمياً و مؤمناً ضد أي دخول مادي أو منطقي غير مصرح به ، من خلال منع الإطلاع أو الاستخدام السيء و تبديل أوامر تدمير المعلومات و البرمجيات أو سرقة مواد النظام و بالتالي فهو يعني أن المعلومات في هذا النظام هي سحمة و لا يمكن لغير المعنيين الدخول إلى هذا النظام .

ب - سلامة و تكامل التجهيزات (Integrity)⁽²⁾ : و تعني أن تكون معالجة النظام مكتملة لأحداث حقيقية وقعت فعلاً و غير وهمية ، و أن النظام يتم تشغيله بشكل كامل و بشكل تام و دقيق يظهر النتائج في الوقت الملائم ، و يمكن الاعتماد على تلك المعلومات (النتائج) من خلال التأكيد على أن هذه المعلومات لم يتم تغييرها أو العبث بها وفق القواعد الناظمة لأصول العمل ، و بالتالي يمكن اعتمادها من قبل المستخدمين على مختلف الفئات .

ج - إتاحة و توفر النظام (Availability)⁽³⁾ : و تعني التأكد من أن نظم المعلومات متاحة للاستخدام من قبل الأشخاص المخولين بذلك في الوقت المناسب للاستخدام ،و بما يضمن استمرار النشاط للمنشأة واستمرار عمل النظم دون توقف أو انقطاع .

و مبدأ التوافر كمصطلح واسع ينطوي على جوانب كثيرة بحيث يرتبط مع مبدأ قابلية التطوير، فالنظام من الممكن تحديثه عند الحاجة ليكون مرناً و سهلاً في الاستعمال ، يوفر مبدأ الحماية و السرية و الدقة.

د- مراعاة الخصوصية (Privacy)⁽⁴⁾ : و تتمثل بحسن الاستخدام و الإفصاح عن المعلومات الشخصية التي تم جمعها عن العملاء الخاصين بالمنشأة ، بحيث تكون بعيد عن استخدام الأشخاص غير المصرح لهم بالدخول إلى النظام، فالخصوصية و السرية كلاهما يعتنيان بأمن النظام و سلامته وكلاهما يلزم المستخدمين للنظام باتباع خطوات و إجراءات يتم من خلالها تحديد السماحيات للمستخدمين و توجب المسؤولية عليهم بذات الوقت مع التوثيق الدقيق ، و كذلك وضع إجراءات يمكن من خلالها تلبية حاجات العملاء المتجددة .

(1) Romney, Marshall B & Steinbart, Paul J , 'Accounting Information System' 2015, OP.Cit, P 225.

(2) الحكيم ، سليم " امكانية الرقابة على نظم المعلومات المحاسبية المؤتمنة للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية " مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، جامعة دمشق، سورية، مجلد 26، العدد 1 ، 2010، ص ص: 563-592 .

(3) National institute of standard and technology : NIST, " management information security Risk-Organization ,Mission and information system view", special publication (SP) 800-39.2011, available at <http://csrc.nist.gov/publication / nistpubs/ 800-39/ SP800-39-final.pdf>.

(4) امشيتي، صبري حمدان ، علّام ،شكر طلال "مدى موثوقية نظم المعلومات المحاسبية و اثرها في تحسين مؤشرات الاداء المصرفي دراسة مقارنة على المصارف الاردنية و الفلسطينية المدرجة في بورصتي عمان و نابلس" دراسات -العلوم الادارية، المجلد 38 ، العدد 1 ، الجامعة الاردنية عمان ، 2011 ، ص 21-46.

هـ - عدم إنكار التصرفات - عدم التنصل - (Non-Repudiation)⁽¹⁾ : و يقصد به ضمان عدم إنكار الشخص المستخدم للنظام لأي تصرف قام به ، و هذا يعتبر من أهم خصائص نظم المعلومات الالكترونية و التي تتميز بخاصية التتبع للمستخدمين ، و هذا أمر هام جداً و خاصة في حين تبادل البيانات و المعلومات عبر الشبكات الحاسوبية .

(1) الخطيب، محمد " امن المعلومات"، الاجتماع الثاني لرؤساء الادارات المختصة بتقنية المعلومات بالنيابات العامة العربية ، المركز العربي للبحوث القانونية و القضائية، مجلس وزراء العدل العرب، جامعة الدول العربية ببيروت، لبنان، 5-7 أيار 2012.

المبحث الرابع

المعايير الدولية التي تنظم عمل نظم المعلومات المحاسبية

مقدمة

تهدف المعايير الدولية إلى توحيد طريقة العرض والقياس والتصنيف والإفصاح والمحاسبة من أجل إصدار التقارير المالية ذات النفع العام مما يوفر معلومات مالية عن المنشأة المعدة للتقرير بصفة مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين لتساعدهم في اتخاذ قرارات حول تقديم موارد للمنشأة⁽¹⁾، فالعديد من المستثمرين، والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين لا يستطيعون أن يطلبوا من المنشآت المعدة للتقرير أن توفر لهم معلومات بشكل مباشر، ويجب عليهم أن يعتمدوا على التقارير المالية ذات الغرض العام في الحصول على كثير من المعلومات المالية التي يحتاجونها، وبالتالي، فإنهم يُعدون المستخدمين الأساسيين الذين توجه إليهم التقارير المالية ذات الغرض العام.

1: معايير المحاسبة الدولية التي تنظم عمل نظم المعلومات المحاسبية

إن أهمية صياغة معيار محاسبي خاص بنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية ضمن معايير الإبلاغ المالي الدولية من وجهة نظر الأطراف ذوي العلاقة بمهنة المحاسبة له ميزة خاصة تتبع من أهمية نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة للتقنيات الحديثة في بيئة الأعمال سواء المحلية منها و الدولية على صعيد كبير ليتيح بذلك امكانية القيام بأعمال المنشآت المختلفة والمتنوعة في الأحجام والنشاطات بكل كفاءة وفعالية، و هذا بدوره يبرز أهمية دور المدقق الخارجي من امكانية إضفاء الثقة للبيانات و المعلومات الصادرة عن تلك الأنظمة التزاماً بمضمون معيار المحاسبة الدولي رقم (1) -عرض القوائم المالية- الذي يسهم في توضيح و تغطية نطاق عمل تلك النظم وأهدافها، و يوضح كيفية معالجة المشاكل و العقبات التي تواجهها و يوفر الأدلة التي تفيد في تحديد العقبات المتعلقة في تطبيق واستخدام نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية الحديثة، والتي تؤثر بدورها في جوهر عمل المحاسبة مثل آلية الاعتراف بالإيراد و توثيق العمليات .

⁽¹⁾ مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي IAASB، "إطار المفاهيم"، تشير مصطلحات التقارير المالية والتقرير المالي إلى التقارير المالية ذات الغرض العام والتقرير المالي ذي الغرض العام، معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IFAC، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017، ص 4 .

2: معايير التدقيق و خدمات التأكيد الدولية التي تنظم عمل نظم المعلومات المحاسبية

انسجاماً مع معايير المحاسبة الدولية فقد تم من خلال معايير التدقيق الدولية و خدمات التأكيد الصادرة في العام 2016-2017 استبدال المعيار الدولي رقم 401 ISA الذي كان يُعنى بالتدقيق للمعلومات في بيئة العمل الالكترونية والاستعاضة عنه في مضمون و فقرات المعيارين (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها) والمعيار (330 استجابات المراجع للمخاطر المقدرة) .

كما أن الإجراءات التي تتم من قبل المدقق الخارجي تساعده في توفير فهم كاف عن طبيعة المنشأة (عمل التدقيق) و بالتالي تمكنه من تقييم الخطر الحتمي و خطر الرقابة، و وضع الاختبارات الجوهرية لهذه الأدلة المجموعة بقصد إعطاء درجة من الثقة تؤكد فيها على مدى مصداقية وعدالة المعلومات وكفاءة نظم المعلومات المحاسبية.

وبالتالي فإن الهدف من عملية التدقيق الخارجي لنظم المعلومات المحاسبية يتبلور في بنود هي⁽¹⁾:

- أ- الثقة .
- ب- الإجراءات .
- ج- الدقة .
- د- الكفاءة و الفعالية.

فالثقة تعني إعطاء درجة من الاعتمادية بأن كافة العمليات التي تتم في نظام المعلومات المحاسبية هي دقيقة وصحيحة.

أما الإجراءات : فهي تعني أن المعالجة للبيانات المدخلة تتم وفق آلية صحيحة و فعالة ومنطقية. أما الدقة فهي أن النظام يُنتج معلومات مالية وأخرى غير مالية تتميز بالدقة والفعالية في تلبية احتياجات مستخدميها على اختلاف طبقاتهم وتعدداتهم. أما الكفاءة والفعالية: فهي مقارنة بين المدخلات والمخرجات من حيث مقارنة تكلفة الكفاءة والفعالية للنظام و أن النظام يؤدي نتائج مفيدة وبتكلفة مقبولة.

و تعتبر معايير تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية الصادرة في العام 2017 عن IAASB بمثابة البوصلة التي توجه المدقق الخارجي أثناء عمله في جمع الأدلة و توثيقها و التأكد من أن العمل في بنية نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية تتم وفق هذه المعايير التي تمثلت في معايير التدقيق و خدمات التأكيد التالية:

⁽¹⁾ https://www.icsi.edu/media/webmodules/publications/CorporateComplianceManagement_CentralPublicSectorEnterprises_Manual.pdf view & valuable at 23-8-2018.

أولاً - معيار التدقيق رقم 315 "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى و تقديرها من خلال فهم المنشأة و بيئتها".

أن هدف المدقق الخارجى وفق هذا المعيار هو التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى و تقديرها سواء كان هذه المخاطرة ناتجة عن غش أو خطأ عند كل من مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرار، و فهم المنشأة و بيئتها و الرقابة الداخلية فيها و نظم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالى و وسائل الاتصال بما فى ذلك آليات الأعمال ذات الصلة.

وقىما يلى البيانات و الإيضاحات لما يتعلق بالهدف من هذا المعيار كما يلى:

1) فهم المنشأة و بيئتها وذلك فيما يتعلق بكل من

- أ- صناعة المنشأة واللوائح والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة و فى إطار التقرير المالى.
- ب- طبيعة المنشأة حتى يتمكن المدقق الخارجى من فهم فئات المعاملات و أرصدة الحسابات و الإفصاحات الممكنة و المتوقعة فى القوائم المالية وذلك عبر كل من :
 - العمليات التى تتم فى المنشأة .
 - شكل الملكية فى المنشأة و هيكل الحوكمة فيها .
 - أنواع الاستثمارات التى تقوم بها المنشأة وتخطط للقيام بها مستقبلاً، بما فى ذلك الاستثمارات فى المنشآت ذات الغرض الخاص .
 - الهيكل التنظيمى للمنشأة وطريقة تمويلها (ذاتى أم خارجى).
- ج- اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها، بما فى ذلك أسباب التغيير فيها فيما لو حدثت ويجب أن يقوم المدقق الخارجى للتحقق ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لأعمالها، وتتسق مع إطار التقرير المالى المنطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة فى الصناعة ذات الصلة.
- د- أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال المرتبطة بذلك، والتى قد تؤدي إلى مخاطر للتحريف للجوهرى.
- هـ- قياس وفحص الأداء المالى للمنشأة.

2) الرقابة الداخلية للمنشأة⁽¹⁾: و التى تعرف على أنها "آلية يصممها وينفذها ويحافظ عليها المكلفون بالحوكمة والإدارة وموظفون آخرون، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بموثوقية التقرير المالى، وكفاءة وفعالية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة.

(1) المرجع السابق، ص 422.356.

ويشير مصطلح "أدوات الرقابة" إلى جانب واحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية"، إذ تظهر مكونات الرقابة الداخلية في :

أ- بيئة الرقابة : إذ يجب على المدقق الخارجي أن يحصل على الفهم الكافي لبيئة الرقابة بهدف التحقق من أن الإدارة قد قامت بإيجاد ثقافة الالتزام بالضوابط الأخلاقية و المهنية في ظل إشراف المكلفين بالحوكمة ، و كذلك لبيان مدى توفر أساس موضوعي في بيئة الرقابة لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى.

ب-آلية المنشأة لتقدير الخطر : وهذا يفرض بدوره على المدقق الخارجي معرفة و فهم ما إذا كان لدى المنشأة آلية لـ :

- تحديد مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي.

- تقدير أهمية المخاطر .

- تقدير لاحتمالية حدوث هذه المخاطر .

- اتخاذ قرارات للعمل على مواجهة تلك المخاطر .

يجب أن تتضمن إجراءات تقدير الخطر الاستفسارات من الإدارة وأفراد وظيفة الرقابة الداخلية المناسبين (إن كانت الوظيفة موجودة)، ومن آخرين داخل المنشأة، والذين هم بحسب حكم المدقق الخارجي قد تكون لديهم معلومات، من المحتمل أن تساعد في تحديد مخاطر التحريف الجوهرية بسبب غش أو خطأ والإجراءات التحليلية و الملاحظة والتقصي.

ج- نظام المعلومات ذو الصلة بالتقرير المالي والاتصال، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة : حيث يفرض على المدقق الخارجي فهم معمق لنظام المعلومات ذو الصلة بالتقرير المالي والاتصال،(نظام المعلومات المحاسبية و علاقاتها بالأطراف الأخرى من مستفيدين و مشغلين و إدارة) بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة، وذلك في المجالات التالية :

- فئات المعاملات التي تتضمنها عمليات المنشأة المهمة للقوائم المالية .

- الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي تم بها بدء من المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة ونقلها إلى الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية.

- السجلات المحاسبية ذات العلاقة، والمعلومات المؤيدة، والحسابات المحددة في القوائم المالية التي تستخدم في بدأ وتسجيل ومعالجة المعاملات والتقرير عنها ، ويتضمن ذلك تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى الأستاذ العام، وهذه السجلات قد تكون يدوية أو في شكل إلكتروني.

- كيفية استيعاب نظام المعلومات للأحداث والظروف بخلاف المعاملات التي تعد مهمة للقوائم المالية.

- آلية التقرير المالي المستخدمة في إعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية المهمة و الإفصاحات.

- أدوات الرقابة المحيطة بقيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير العادية، المستخدمة لتسجيل المعاملات غير المتكررة وغير العادية أو التعديلات .

- ويجب أن يتضمن هذا الفهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي الجوانب الخاصة بذلك النظام والمتعلقة بالمعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، التي يتم الحصول عليها من داخل أو خارج الأستاذ العام و المساعد.

- يجب علي المراجع أن يفهم كيف تُبلغ المنشأة الأدوار والمسؤوليات والأمور المهمة ذات العلاقة بالتقرير المالي، بما في ذلك الاتصالات بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة والاتصالات الخارجية، مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية.

د- أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة⁽¹⁾ :

يجب على المدقق الخارجي أن يفهم أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة التي يعتقد ضرورة فهمها، لتقدير مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرار، ولتصميم إجراءات تدقيق إضافية، استجابة للمخاطر المقدرة ولا تتطلب عملية التدقيق فهماً لجميع أنشطة الرقابة ذات العلاقة بكل فئة مهمة من المعاملات، وبكل رصيد حساب، وبكل إفصاح في القوائم المالية، أو بكل إقرار ذي صلة بهم عند فهم أنشطة الرقابة في المنشأة كما يجب على المدقق أن يفهم كيف استجابت المنشأة للمخاطر الناتجة عن تقنية المعلومات.

هـ - متابعة أدوات الرقابة :

يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم للأنشطة الرئيسة، التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتقرير المالي، بما في ذلك تلك التي لها علاقة بأنشطة الرقابة ذات الصلة بعملية التدقيق ، وكيف تبادر المنشأة بالتصرفات التصحيحية لأوجه القصور في أدواتها الرقابية، إذا كان لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية فيجب على المدقق الخارجي أن يحصل على فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفة الرقابة الداخلية ووضعها التنظيمي والأنشطة المنفذة، أو التي سيتم تنفيذها ، كما يجب على المدقق الخارجي أن يحصل على فهم لمصادر المعلومات المستخدمة في أنشطة المنشأة للمتابعة، والأساس الذي بموجبه ترى الإدارة أن تلك المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لهذا الغرض.

(1) المرجع السابق، ص 425.429.

(3) طبيعة المخاطر الناتجة من تقنية المعلومات:

إن استخدام تقنية المعلومات يؤثر على الطريقة التي يتم من خلالها تطبيق الأنشطة الرقابية ، ومن منظور المدقق الخارجي، فإن أدوات الرقابة تكون ذات فعالية على تقنية نظم المعلومات المحاسبية الحديثة عندما تحافظ هذه النظم على :

أ- سلامة المعلومات

ب- أمن البيانات التي تعالجها هذه النظم.

وفيما يخص نظم المعلومات المحاسبية في بيئة الرقابة الداخلية فإن أدوات الرقابة تتضمن نوعين هما :

النوع الأول: أدوات رقابة عامة فعالة على تقنية المعلومات :

و تتمثل في السياسات والإجراءات التي تتعلق بالعديد من التطبيقات، وتدعم العمل الفعال لأدوات الرقابة على التطبيقات، وتطبق هذه الإجراءات على الأطر الرئيسية والأطر المصغرة وبيئات المستخدم النهائي، كم أن أدوات الرقابة العامة لتقنية المعلومات التي تحافظ على سلامة المعلومات وأمن البيانات تتضمن بشكل عام ما يلي:

- مركز بيانات وعمليات الشبكة.

- اقتناء برمجيات النظام وتغييرها والمحافظة عليها.

- تغيير البرنامج.

- أمن الوصول إلى النظام.

- اقتناء وتطوير نظام التطبيقات والمحافظة عليه.

و بشكل عام يتم تطبيق أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات للتعامل مع المخاطر في الرقابة

الداخلية للمنشأة و المشار إليها في الفقرة (أ) 64 من ذات المعيار و التي تتمثل في :

- الاعتماد على النظم أو البرامج التي تعالج البيانات بشكل غير دقيق، أو تعالج بيانات غير دقيقة، أو كليهما.

- الوصول غير المصرح به للبيانات، قد يؤدي إلى إتلاف هذه البيانات، أو تغييرات غير

مناسبة فيها، بما في ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة، أو تسجيل

غير دقيق للمعاملات ، وقد تتجم مخاطر معينة عندما يتمكن عدة مستخدمين من الوصول لقاعدة بيانات مشتركة.

- إمكانية حصول موظفي تقنية المعلومات على امتيازات تتعدى تلك اللازمة لأداء المهام

الموكلة إليهم، وبذلك يتعطل فصل المهام.

- تغييرات غير مصرح بها للبيانات في الملفات الرئيسية.

- تغييرات غير مصرح بها في النظم والبرامج.

- القصور في إجراء التغييرات اللازمة في النظم والبرامج.

- تدخل يدوي غير مناسب.

- فقد محتمل للبيانات أو عدم القدرة على الوصول إلى البيانات حسبما هو مطلوب.

النوع الثاني : أدوات رقابة على التطبيقات⁽¹⁾ :

هي إجراءات يدوية أو آلية، تعمل بشكل نموذجي عند مستوى آليات الأعمال، وتطبق لمعالجة المعاملات من خلال التطبيقات الفردية .

ويمكن أن تكون أدوات الرقابة على التطبيقات مانعة أو كاشفة بطبيعتها، ويتم تصميم أدوات الرقابة على التطبيقات لضمان سلامة السجلات المحاسبية، لذلك فإن أدوات الرقابة على التطبيقات تتعلق بالإجراءات المستخدمة لبدأ وتسجيل ومعالجة المعاملات أو البيانات المالية الأخرى والتقرير عنها .

وتساعد تلك الأدوات الرقابية في ضمان حدوث المعاملات والتصريح عنها وتسجيلها ومعالجتها بدقة ، وتتضمن الأمثلة على ذلك اختبارات تدقيق المدخلات، واختبارات التسلسل العددي مع المتابعة اليدوية لتقارير الاستثناءات أو التصحيح عند نقطة إدخال البيانات.

4) توفير أساس لتصميم وتنفيذ استجابات للمخاطر المقدرة للتحريف الجوهري وفي ذلك إشارة إلى الأخطار التي تواجه المدقق الخارجي أثناء ممارسته لمهنته و ما ينعكس ايضاً على نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة في المنشأة (محل التدقيق) وما يتم استخلاصه من إقرارات فئات المعاملات و أرصدة الحسابات و الإفصاحات المتعلقة بها وفق التالي:

أ_ إقرارات بشأن فئات المعاملات والأحداث و الإفصاحات المتعلقة بها، للفترة الخاضعة لعملية التدقيق و تشمل على :

- الحدوث :أن المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها قد حدثت وتخص المنشأة.
- الاكتمال :أن جميع المعاملات والأحداث التي ينبغي تسجيلها قد سُجلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها، والتي ينبغي تضمينها في القوائم المالية، قد ضُمنت.
- الدقة :أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات قد سُجلت بشكل مناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها قد تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.
- الحد الفاصل :أن المعاملات والأحداث قد سُجلت في الفترة المحاسبية الصحيحة.
- التصنيف :أن المعاملات والأحداث قد سُجلت في الحسابات المناسبة.

(1) المرجع السابق، ص.ص 430-432.

- العرض : أن المعاملات والأحداث تم تجميعها أو تصنيفها بشكل مناسب وتوصيفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق .

ب: إقرارات بشأن أرصدة الحسابات و الإفصاحات المتعلقة بها في نهاية الفترة وتتضمن:

- الوجود :أن كل الأصول والالتزامات وحصل الملكية موجودة.
- الحقوق والالتزامات :أن المنشأة تحتفظ بالحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، وأن الالتزامات هي التزامات على المنشأة.
- الاكتمال :أن جميع الأصول والالتزامات وحصل الملكية التي ينبغي تسجيلها قد سُجلت وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها، والتي ينبغي تضمينها في القوائم المالية، قد ضُمّنت.
- الدقة والتقويم والتخصيص :أن الأصول والالتزامات وحصل الملكية، قد تم إدراجها في القوائم المالية بالمبالغ المناسبة، وأنه تم تسجيل أي تعديلات تتعلق بالتقويم أو التخصيص بالشكل المناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها قد تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب .
- التصنيف :أن الأصول والالتزامات وحصل الملكية، قد تم تسجيلها في الحسابات المناسبة.
- العرض :أن الأصول والالتزامات وحصل الملكية، تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتوصيفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

ثانياً- معيار التدقيق رقم 330 " استجابات المراجع للمخاطر المقدرة".

يوضح هذا المعيار أن هدف المدقق الخارجي هو الحصول على ما يكفي من أدلة عملية التدقيق المناسبة، بشأن المخاطر المقدرة للتحريف الجوهرى، من خلال تصميم وتطبيق استجابات مناسبة لتلك المخاطر⁽¹⁾.

إذ يجب على المدقق الخارجي أن يُصمم ويُطبق استجابات عامة لمواجهة المخاطر المقدرة لتحريف جوهرى على مستوى القوائم المالية و ذلك كله بهدف الحصول على ما يضمن دوره الأساسي في إضفاء الثقة لكل ما يسهم بدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية من واقع بيئة التشغيل للنظام و مخرجاته ، يجب على المدقق الخارجي أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة

(1) المرجع سابق، ص. 438 .

إضافية تستند في طبيعتها وتوقيتها ومداهها للمخاطر المقدرة لتحريف جوهري على مستوى الإقرار وتستجيب لها، وقد تتضمن الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر المقدرة للتحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية ما يلي:

- التأكيد على فريق التدقيق بضرورة المحافظة على نزعة الشك المهني.
 - تعيين موظفين أكثر خبرة، أو ذوي مهارات معينة، أو استخدام خبراء.
 - توفير مزيد من الإشراف.
 - إدخال عناصر إضافية للمفاجأة عند اختيار إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتم القيام بها.
- و فيما يخص إجراءات التدقيق كاستجابة للمخاطر المقدرة لتحريف جوهري على مستوى الإقرار يجب على المدقق الخارجي أن يصمم وينفذ إجراءات تدقيق إضافية تستند في طبيعتها وتوقيتها ومداهها للمخاطر المقدرة لتحريف جوهري على مستوى الإقرار وتستجيب لها و يتم تنفيذها، و هنا يجب على المدقق الخارجي أن يقوم بما يلي:

- يأخذ في الحسبان الأسباب التي أدت إلى التقدير الذي تم التوصل إليه لخطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرار لكل فئة من المعاملات، وكل رصيد حساب وكل إفصاح، بما في ذلك احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الخصائص المعينة لفئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح (أي الخطر الملازم)، و فيما إذا كان تقدير الخطر قد اخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة (أي خطر الرقابة)، مما يتطلب من المدقق الخارجي الحصول على أدلة تدقيق لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية .
- يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما تزايد تقدير المراجع للخطر .

وإن اختبار فاعلية تشغيل أدوات الرقابة هو أمر يختلف عن الحصول على فهم بشأن تقويم تصميم وتطبيق تلك الأدوات، ومع ذلك يتم استخدام أنواع إجراءات التدقيق نفسها ، وهذا بدوره يفرض على المدقق الخارجي أن يقرر هل من الكفاءة أن يختبر فاعلية تشغيل أدوات الرقابة في نفس الوقت الذي يتم فيه تقويم تصميمها وتحديد أنه تم تطبيقها.

وبالرغم من أن بعض إجراءات تقدير الخطر لم يتم تصميمها بشكل خاص لاختبار أدوات الرقابة، إلا أنها قد تعد بمثابة دليل تدقيق بشأن فاعلية تلك الأدوات، وبالتالي تعمل كاختبار لتلك الأدوات، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتضمن إجراءات المدقق الخارجي لتقدير الخطر ما يلي:

- الاستفسار بشأن استخدام الإدارة للموازنات.
 - النظر في مقارنة الإدارة للمصروفات المخططة والفعلية شهرياً.
 - التقصي عن التقارير المتعلقة بالتحقق من الانحرافات بين المبالغ المخططة والفعلية.
- وتوفر إجراءات التدقيق تلك، المعرفة اللازمة بشأن تصميم سياسات إعداد الموازنات في المنشأة، وما إذا كان قد تم تطبيقها، ولكنها قد توفر أيضاً أدلة تدقيق حول فاعلية عمل سياسات إعداد الموازنة في منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية في تصنيف المصروفات.
- بالإضافة لما سبق، قد يصمم المدقق الخارجي اختبارات لأدوات الرقابة يتم تنفيذها بالتزامن مع تنفيذ اختبارات التفاصيل لنفس المعاملة على الرغم من أن الغرض من اختبار أدوات الرقابة يختلف عن الغرض من اختبار التفاصيل، إلا أنه قد يتم الانتهاء من كليهما من خلال أدائهما لنفس المعاملة في نفس الوقت وهو ما يعرف أيضاً بالاختبار مزدوج الغرض.
- فعلى سبيل المثال يمكن للمدقق الخارجي أن يصمم اختباراً ما لفحص فائزورة معينة ويقوم بنتائجه، لتحديد ما إذا كان قد تم اعتمادها، ولتقديم أدلة تدقيق مهمة لمعاملة معينة، ويتم تصميم وتقييم الاختبار مزدوج الغرض من خلال الأخذ في الحسبان الغرض من كل اختبار بشكل منفرد.
- و فيما يتعلق بخصوص تقانة المعلومات و اختبارات الأدوات الرقابية فان أداة الرقابة على دقة المعلومات في التقارير تصنف على أنها أداة رقابية غير مباشرة .⁽¹⁾

وبناء على ما تقدم من المعلومات حول معايير التدقيق الدولية الناضجة لعمل و رقابة الأنظمة المحاسبية الالكترونية (نظم المعلومات المحاسبية) ، و كيفية جمع و اختبار الأدلة المرافقة للعمل بناء على ما يقوم به المدقق الخارجي ، والذي يتمحور الهدف حوله بقصد أن هذه المعلومات الصادرة عن نظم المعلومات المحاسبية في بيئة التشغيل الخاصة بالمنشأة - عميل التدقيق - قد تم اخذ التدابير اللازمة من بداية مرحلة التخطيط للعمل في هذه الأنظمة و حتى أثناء مرحلة التشغيل و التنفيذ وصولاً إلى المرحلة النهائية التي يتمخض عنها إصدار النتائج و التقارير الدورية و النهائية ، فهي خاضعة لإجراءات و تدابير منفذة بدقة ، و يمكن الاعتماد على النتائج الصادرة عن هذه الأنظمة لتمتعها بالدقة و الموضوعية و التوثيق و التوقيت و اللحظية في الاستخراج و تتبع مصادر البيانات و كل ما يفيد ، و يؤكد بان الإدارة هي المسؤولة في ظل بيئة التشغيل و بالتالي توجيهها للاستفادة من العمل بأقل التكاليف و بأفضل النتائج، مع التأكيد على التزامها بمعايير بيئة العمل و أخلاقيات السلوك المهني في كل مستوى من مستويات التشغيل والإدارة

(1) المرجع السابق ، ص.438،450

وهذا كله يوفر الأساس الذي يمكن المدقق الخارجي من إضفاء الثقة على نظم المعلومات المحاسبية عبر ما تقدم من الشروط والأدلة والإجراءات ، بهدف تحقيق كل من الأهداف التالية:

1- حماية الأصول.

2- منع الخطأ والغش واكتشافهما.

3- الدقة والاكتمال في السجلات المحاسبية .

4- الإعداد المناسب للبيانات المالية التي يمكن الاعتماد عليها .

5- الحاجة إلى ضمان الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة.

6- مواجهة خطر انتشار سرقة المعلومات المالية عبر الفيروسات و الاختراقات الالكترونية .

7- التوسع المستمر في استخدام الأجهزة الالكترونية في نظم المعلومات المحاسبية.

8- التقييم الصحيح لإجراءات الرقابة الداخلية في بيئة عمل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية للوصول إلى النتائج و التطبيقات الصحيحة التي تنعكس على نتائجها التي تمكنه من دعم و كفاءة تلك النظم و التي تنعكس على مدى قدرته في الحد من مخاطر أعمال التدقيق.

9- مواجهة المخاطر التي تضعف نظم الرقابة الداخلية و تهدد فاعلية نظم المعلومات المحاسبية والتي نذكر منها :

- احتمال فقد جزء من البيانات.

- عدم مرونة نظام المعلومات المحاسبية عند حدوث تغييرات جوهرية في بيئة عمل النظام .

- قيام أشخاص غير مصرح لهم بالدخول إلى النظام أو قيامهم بتغييرات ضارة في بيئة عمل النظام.

- تغيير في بيانات لملفات رئيسية من قبل أشخاص غير مصرح لهم بذلك .

- ضعف في بنية عمل النظام عند قيامه بمعالجة البيانات بشكل غير صحيح.

- بذل العناية المهنية اللازمة و التعليمات الواجب الاسترشاد بها والتي تعتمد على عناصر ضمنية منها التأهيل العلمي العملي في ظل هذه البيئة و كذلك العوامل الديموغرافية و الخبرة المهنية و كذلك العمر الزمني للقائمين في العمل ضمن بيئة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية.

10- الالتزام بمضمون معايير العمل الميداني : حيث يرتبط مضمون هذه المعايير بالضوابط و التوجيهات التي يفترض أن يلتزم بها المدقق الخارجي و فريقه و من خلالها يمكن التأكد من أنه أدى واجبه المهني بشكل يليق بالمهنة و التي تتعلق في:

- التخطيط السليم لعملية التدقيق الخارجي مع الإشراف الدقيق على فريق العمل.

- دراسة و تقييم نظم الرقابة الداخلية.

- جمع أدلة الإثبات و التأكيد على توفير المبادئ التي يشملها تقرير المدقق الخارجي ليتم من خلالها الحكم على تقرير المدقق الخارجي و هي :

- أ- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- ب- مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي تمكن المدقق الخارجي من إجراء المقارنة بين فترات زمنية مختلفة.
- ج- مدى كفاية الإفصاح.
- د- إبداء الرأي في القوائم المالية.

الخلاصة

بعد أن تم التطرق إلى المعايير الدولية التي تنظم عمل نظم المعلومات المحاسبية و التأكيد على وجوب إصدار التقارير المالية ذات الطابع و النفع الذي يلبي حاجة جميع المستخدمين على اختلاف أهدافهم ومستوياتهم ، إضافة إلى الرغبة في إيجاد معيار محاسبي خاص بنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وذلك انسجاما مع المعيار الدولي رقم (1) الذي يوضح كيفية عرض القوائم المالية و تصنيف البيانات وإمكانية تطبيق إضفاء الثقة في بيئة الأعمال السورية على نظم المعلومات المحاسبية من جهة ثم إضافة الثقة على أعمال المدقق الخارجي بهدف المحاولة في الحد من مخاطر أعمال المهنة التي ترافق مزاوليها و المساهمة في توضيح كيفية معالجة المشاكل و التحديات التي تواجه مزاولي مهنة التدقيق مع وجوب توفر الأدلة التي تفيد في تحديد العقوبات المتعلقة في تطبيق واستخدام نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية الحديثة و التي توفر بذلك جوهر لعمل المحاسبة المتمثلة في آلية الاعتراف بالإيراد و توثيق العمليات و بالتالي فان ذلك يمكن بدوره أن يساهم في الحد من مخاطر أعمال المهنة - مهنة التدقيق - التي يواجهها المدقق الخارجي التي سنتناولها في الفصل التالي .

الفصل الثالث

مخاطر الأعمال التي يتعرض لها المدقق الخارجي أثناء ممارسته المهنة

رقم الصفحة	العنوان
88	الفصل الثالث مخاطر الأعمال التي يتعرض لها المدقق الخارجي أثناء ممارسته المهنة
90	المبحث الأول: طبيعة و ماهية مخاطر الأعمال
96	المبحث الثاني: تقييم مخاطر الأعمال و إدارتها و العوامل المؤثرة عليها
96	أولاً:العوامل التي تؤثر على تقييم مخاطر الأعمال
97	ثانياً: العلاقة بين مخاطر أعمال المدقق الخارجي و مخاطر عملية التدقيق الخارجي
102	المبحث الثالث: استراتيجيات قياس و ضبط مخاطر الأعمال
102	أولاً: الاستراتيجيات المتبعة في مواجهة مخاطر الأعمال
104	ثانياً: آليات لمواجهة خطر الأعمال التي قد يتعرض لها المدقق الخارجي

الفصل الثالث

مخاطر الأعمال التي يتعرض لها المدقق الخارجي أثناء ممارسته المهنة

مقدمة

بعد أن تم تعريف خدمة إضفاء الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي، ونظم المعلومات المحاسبية وكيف يمكن أن يؤثر دور المدقق الخارجي عبر خدمة إضفاء الثقة في دعم كفاءة تلك النظم، ومدى مساهمة تلك الخدمة التي يقدمها المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الأعمال التي يتعرض لها ، والتي تبرز في علاقتها مع مخاطر عملية التدقيق عبر دراسة ميدانية أخذت الحيز المكاني في بيئة الأعمال السورية من عام 2013 و لغاية 2018 ، و شملت المكاتب و الشركات العاملة في الجمهورية العربية السورية، و قد تم الاعتماد على فرضية عدم وجود تأثير لدور المدقق الخارجي في خدمة إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية في الحد من مخاطر الأعمال.

فالمنتبع لتاريخ تطور مهنة المراجعة في معظم دول العالم يجد أن هناك تطور في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة ، و حاجتهم إلى دراسة العلاقة بين مخاطر الأعمال ومخاطر المراجعة التي يتعرض لها، حيث كان من أبرز تلك المخاطر في بيئة الأعمال المعاصرة ما حدث من انهيار في شركة Enron ، التي تبعها طرح العديد من التساؤلات حول دور مهنة المحاسبة والمراجعة في تلك الأزمات ، وكان من نتائج تلك الحادثة ارتفاع مخاطر الأعمال للمدقق الخارجي من خلال ارتفاع المخاطر المحتملة لتعرض المدقق الخارجي للتقاضى والعقوبات التي تُفرض من قبل الهيئات الخاصة والعامة التي تنظم طبيعة المهنة، وكذلك تعقد طبيعة بيئة أعمال المراجعة وتنوع الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي، إضافة إلى تعاظم المنافسة بين المدققين الخارجيين في ظل توسع و تطور بيئة الأعمال .

حيث فرضت متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة في ظل الأزمات الحاصلة فجوة في مصداقية المعلومات المحاسبية، وتؤكد ذلك من خلال إصدار التقارير عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حول إعادة الثقة بالتقرير الصادر عن المدقق الخارجي في شقه المالي، والتوصيات التي تصدر عنه من خلال الخدمات التي يقدمها عبر عمليات الرقابة على جودة التدقيق والمراجعة .

فهناك العديد من الجوانب ذات العلاقة بمخاطر الأعمال، يكون لها أثر على كثير من محددات أداء المدقق الخارجي لمهنته وهذا بدوره يوجه الاهتمام إليها و بشكل أكثر أهمية، بحيث يمكن

تحديد تلك المؤثرات و وضع الضوابط لها بما يكفل الارتقاء بمستوى جودة الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي.

و مما تقدم فإن الغرض الأساسي من هذه الدراسة هو بيان دور المدقق الخارجي في خدمة إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية في الحد من مخاطر الأعمال في بيئة الأعمال السورية.

و تبرز هنا التساؤلات التالية :

هل تساهم خدمة إضفاء الثقة في الحد من مخاطر الأعمال؟.

ما هي تلك المخاطر التي يتعرض لها المدقق الخارجي؟.

للإجابة عن التساؤلات السابقة سننتقل إلى التساؤلات التالية:

الأخطار التي يتعرض لها المدقق الخارجي هي:

- خطر العسر المالي.
- خطر التغيير في المدقق الخارجي.
- خطر الغش.
- خطر المقاضاة.

و للإجابة عن تلك التساؤلات تم أخذ عينة من مكاتب و شركات التدقيق العاملة في سورية و تم طرح التساؤلات في استبيان مقسمة على فئات تضمنت كفاءات مختلفة وفئات عمرية مختلفة سيتم عرضها في الدراسة الميدانية من هذا البحث.

المبحث الأول

طبيعة و ماهية مخاطر الأعمال

إن التطورات الهائلة في مجتمع الأعمال تفرض تبني مدخل جديد يلائم تلك التطورات و التعقيدات التي ولجت إلى بيئة الأعمال، وذلك بغية حماية المجتمع المالي من جهة ، والارتقاء بمهنة التدقيق وحمايتها من جهة أخرى، وحتى يتسنى لهذه المهنة الصمود في ظل بيئة الأعمال المعقدة و المتطورة لابد من مواجهة المخاطر المتفشية مثل حادث الغش ، والاحتيايل ، والإفلاس المالي، فكان هذا المدخل هو مدخل خطر الأعمال أو التدقيق ، و توضيحا لأغراض الدراسة فقد تم التطرق إلى التعاريف ومصطلحات تخصصية تهدف غرض البحث والتمييز فيما بين هذه المصطلحات.

1. تعريف مخاطر الأعمال⁽¹⁾.

يُقصد بها وجود احتمال تعرض للمدقق الخارجي لخسائر أو أضرار مادية، عدا عن ذلك تعرضه لفقدان سمعته نتيجة لمواجهته في دعاوى قضائية من قبل عملاء المكتب الواحد أو من قبل الغير، والتي قد توقع به بعض العقوبات أو الجزاءات التأديبية من قبل المنظمات النازمة لهذه المهنة.

وقد عرفت أيضا" بأنها مجموعة المخاطر الناتجة عن أوضاع أو أفعال أو عدم القيام بأفعال قد تؤثر بشكل سلبي على قدرة منشأة ما على تحقيق أهدافها أو تنفيذ استراتيجياتها أو وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.

ويشير مصطلح مخاطر الأعمال إلى : مخاطر تدهور الوضع الاقتصادي للمنشأة مع مرور الوقت (إما على المدى القصير أو المدى الطويل) إلى درجة لا تستطيع تحقيق الأرباح المستهدفة أو الوفاء بالتزاماتها⁽²⁾.

و مما تقدم نميز بين أنواع عدة لتلك المخاطر على سبيل المثال حسب تقسيمات شركة هانوفر الألمانية و تقسيمات شركة KPMG و فق أسباب ظهورها.

⁽¹⁾IFAC ,hand book & international quality control ;auditory ,review ,other Assurances , and Related services . Pronouncements.2017.pp22-282

⁽²⁾Chang,C.J.,&Hwang,N.C.(2003).the impact of retention incentives and client business risk on auditors' Decisions involving aggressive reporting practices auditing A Journal of practice &theory ,22(2)207-218.p209.

أولاً: أنواع مخاطر الأعمال وفق تقسيمات شركة هانوفر الألمانية⁽¹⁾

1. المخاطر العالمية (Global Risks) :

وهي المخاطر التي تقع خارج دائرة التأثير المباشر على الشركة ، وتتأني هذه المخاطر من تغيير في التشريعات و الممارسات القضائية ، و الأحداث السياسية ، و التغييرات الاجتماعية ، و القضايا القانونية ، و الكوارث الطبيعية ، و التغييرات البيئية .
إن مثل تلك المخاطر نادرا ما يمكن إيقافها و الحد منها ، لكن يمكن التخفيف من وطأتها ، و ذلك باكتشافها مبكرا بحسب المعايير التالية :

- مراقبة الادعاءات و الشكاوي و تحليلاتها (مثل : تحليل الخسائر الناجمة عن الكوارث الطبيعية و التغييرات المناخية).
- استعراض السياسات المعدة للمستقبل أو إعادة تقييمها أو تعديلها.
- مواكبة التطورات في المجالات القانونية ذات العلاقة و التغييرات في المعايير المحاسبية .

2. المخاطر الاستراتيجية (strategic risks) :

وهي مخاطر ناتجة أساساً عن عدم وجود توازن أو توائم بين استراتيجيات الشركة و عدم تغييرها باستمرار بما يلائم الأوضاع الاقتصادية المحيطة.

3. المخاطر التشغيلية الفنية (Technical operating risks) :

حيث ترتبط هذه المخاطر في الدرجة الأولى حقيقة بالتدفقات النقدية الواردة لضمان أعمال المنشأة و عملياتها و اختلاف تلك التدفقات النقدية الفعلية عن المتوقعة و يكون ذلك ناتجا اما عن تقلبات عشوائية او تقديرات خاطئة او مخاطر التبدلات في التغييرات .

ثانياً: مخاطر الاعمال وفق تبويبات KPMG⁽²⁾:

تصنف المخاطر وفق KPMG من منظور البيئة التي ينبع منها كل نوع من أنواع المخاطر حسب المجموعات التالية:

⁽¹⁾Hannover re's annual report 2006.p64.

⁽²⁾Bell,t.Marrs,F.&Solomon,I.(1997).Auditing organization through a strategic-system Lens.KPMG
peat Marwick,LLP&university of Illinois.p28.

المجموعة الأولى : الظروف و المخاطر ضمن البيئة الداخلية للمنظمة :

تتمثل في الهيكل التنظيمي غير الملائم إذ أن زيادة التعقيدات في الهياكل التنظيمية تشكل تهديدا في تلك الهياكل و مثال ذلك هو الاستراتيجيات و آليات العمل التي تبنى بأسلوب غير صحيح في المنظمة بسبب توجيهات الإدارة التنفيذية و مركزية الهيكل التنظيمي كالخلل في الثقافة الداخلية للمنظمة بسبب الخطط و الأوامر و القرارات الموجهة من الإدارة العليا إلى الإدارة التنفيذية و التي تقيد فيها مرونة العمل و تحد من كفاءة الموظفين و كذلك صعوبة الاتصال بين الإدارات و العاملين في إيصال المعلومات و احتكاكها في بعض الأحيان.

المجموعة الثانية : المخاطر الناتجة عن البيئة المحلية و الخارجية :

- المنافسة المباشرة : حيث يقوم المنافسون بشكل مباشر بتعديل عملياتهم و تطويرها

و تعديلها و تحسينها بصفة مستمرة حتى يبقى لهم حصة السوق العظمى في قطاع المهنة .

- أسواق العمالة المحلية : و هنا يقوم المنافسون بصورة مباشرة في الحصول على أفضل الإمكانيات المتاحة بقصد السيطرة على سوق المهنة.

- علاقة الزبائن و الموردين : و تعنى بها قطاع الخدمات المقدمة إلى الزبائن .

- ابتكارات المنافسين في تقنيات الأعمال : و هذا يساهم بخلق مزايا ايجابية للمنافسين في سوق المهنة .

المجموعة الثالثة : مخاطر البيئة العالمية :

حيث تعتبر المخاطر الخارجية ذات تأثير قوي على بيئة العمل المحلية و تحفز المنشآت القادرة و الراغبة في التطور على إعادة النظر في استراتيجياتها من خلال :

- تعديل الضوابط التنظيمية في قطاع المنافسة
- ربط المصادر الطبيعية بطبيعة المنافسين المباشرين عبر علاقتهم المتينة مع الموردين ذوي الصلة المباشرة بها .
- المنافسة العالمية عبر استخدام تكنولوجيا المعلومات و اجبار المنظمات على اتباعها و ادخالها في اعمالها.

2. العلاقة بين خطر الأعمال و عناصر خطر التدقيق

حتى نتمكن من توضيح العلاقة بين خطر الأعمال و عناصر خطر التدقيق لا بد لنا أولاً من التمييز بين المفاهيم التالية : التدقيق ، خطر التدقيق، العسر المالي ،تغيير المدقق الخارجي ،المخاطر الحتمية ،مقايضة المدقق الخارجي ، أداء العمليات ، كفاءة و فعالية التدقيق.

أ- التدقيق

هي عملية منظمة ومنهجية تقوم على خطوات متسلسلة و منطقية لجمع الأدلة اللازمة و بشكل غير متحيز والتي تكون ذات علاقة بنتائج الأنشطة الأساسية للعميل (موضوع المراجعة) و تبليغ الأطراف ذات العلاقة بشكل تسهم فيه إلى حماية أصول المنشأة و تؤكد سلامة و صحة بياناتها.

ب- خطر التدقيق :

إخفاق المدقق -دون قصد- في إبداء رأي غير سليم حول بيانات مالية محرفة جوهرياً.

و يشمل هذا الخطر على ثلاث عناصر هي :

- الخطر المتأصل (الملازم) و هو قابلية رصيد أو حساب محدد أو مجموعة من المعاملات على أن تكون خاطئة و بشكل جوهري ، منفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو في مجموعات أخرى بافتراض عدم وجود رقابة داخلية .
- خطر الرقابة : يمثل خطر الرقابة مقياساً لتقدير المدقق باحتمال حدوث تحريفات تزيد عن القيمة المحتملة في مجموعة فرعية من الحسابات ، ولن يتم منعه أو اكتشافه بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل.

- خطر الاكتشاف : هو الخطر الذي لا يمكن لإجراءات التدقيق الجوهريّة التي يقوم بها المدقق الخارجي أن تكشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب، أو مجموعة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهريّة منفردة ، أو عندما تجتمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أخرى.

ج- العسر المالي

يهدف المدقق الخارجي إلى تحسين دالة المنفعة الاقتصادية مع السعي الدائم للمحافظة على عملائه الحاليين وجذب عملاء جدد في سوق المنافسة حيث توجد مجموعة من المقاييس المستخدمة في دراسة أتعاب المدقق الخارجي مثل العائد على الاستثمار و نسبة السيولة، لذا فإن عمله يكون مصاحباً لاحتمال دخول المنشأة محل المراجعة إلى عسر مالي.

د- تغيير المدقق الخارجي

فرضت طبيعة المهنة على المنشآت محل المراجعة تغيير المدقق الخارجي خلال فترة دورية من الزمن وإحلال مدقق خارجي آخر و لكن المشكلة تكمن في إخفاء المدقق الخارجي مواضيع تثير الشك أو تهدد المنشأة في مرحلة الإفصاح نتيجة عدم التعاون مع العميل (محل المراجعة).

هـ- الغش :

مصطلحاً يعني التحريف، والتحريف يختلف عن الخطأ من حيث وجود النية في ارتكاب هذا الخطأ و الفرق بين الخطأ و التحريف هو أن الثاني يتم العمل به عمداً عن قصد حيث يُعد هذا من الأمور الصعبة خصوصاً في مجالات المحاسبة التي يتم العمل بها وفق التقدير الشخصي للمحاسب.

و- المخاطر الحتمية :

تعني قابلية رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات لحدوث خطأ جوهري، ويكون الخطأ جوهرياً إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة الحسابات أو المعاملات المالية التي تتطلب حكماً مهنيّاً في تقييمه وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية.

ز- مقاضاة المدقق الخارجي

حيثُ يشير إلى أقصى درجة من مستويات مخاطر التدقيق المسموح بها طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ثم يقوم بعد ذلك بناء على الحكم المهني للمدقق الخارجي بالوصول إلى هذا المستوى من مخاطر التدقيق الخارجي، وهذا ما ينجم عنه من منازعات قضائية وعقوبات تأديبية.

ح- أداء العمليات

يقصد بها وصول المدقق الخارجي بعد أن قام بتوفير الأدلة والضمان المعقول لتنفيذ المهام الأساسية في عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية للعمل المهني مع مراعاة الضوابط القانونية وأصول المهنة. حيثُ تشمل كافة الإجراءات والعمليات المتعلقة بعملية التدقيق الخارجي والتي تُغطي كافة الجوانب من عمليات التخطيط والأداء والإشراف والتحليل والتوثيق.

ط- كفاءة وفعالية المراجعة

يُقصد بالكفاءة للمدقق الخارجي قدرته في استثمار إمكانياته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها بأفضل شكل. أما الفعالية فتعني أداء الأعمال الصحيحة لتحقيق أهداف المدقق الخارجي لعمله في استغلال الفرص المتاحة له.

و مما سبق نستخلص بان من الانتقادات التي توجه إلى خطر التدقيق هي :

- 1- عدم احتوائه على خطر التعاقد أو خطر الاحتيال.
- 2- لا يُعبر خطر التدقيق بدقة عن حالة الشك المتزايدة الناتجة عن العمليات والأحداث المحاسبية بشكل كافٍ ودقيق.
- 3- لا يتضمن أسباب إخفاق عملية التدقيق الفعلية وهي الأسباب التقنية وكذلك عدم قدرة المدقق الخارجي في المحافظة على استقلاليتته.
- 4- ينطلق من القوائم المالية التاريخية التي يقوم المدقق الخارجي في إبداء رأيه فيها عبر تقريره فهو ينتقل من الأدنى إلى الأعلى أي من الأرصدة للحسابات إلى إجمالي النتائج .

بينما نجد في خطر الأعمال التوجه إلى :

- 1- الأخذ بعين الاعتبار المخاطر التي تؤثر بتراكمها على البيانات المالية عبر النظر إلى الميزانيات والحسابات وكذلك أنواع الصفقات المعقودة التي من المحتمل أن تؤدي إلى تضليلها في ظل وجود رقابة داخلية ضعيفة .

2- ينظر خطر الأعمال إلى المخاطر التي يمكن أن تعيق المنشأة في تحقيق أهدافها دون ربط ذلك بصورة مباشرة في البيانات المالية و هنا يتضح بان خطر الأعمال ينطلق من الأعمال و عملياتها وصولاً إلى البيانات المالية .

3- يمثل خطر الأعمال المخاطر التي تصيب المنشأة (موضوع التدقيق) لأسباب منها ما يرتبط بالقوائم المالية و منها ما يرتبط بظروف لا تنعكس على القوائم المالية نفسها ،وإذا أدت هذه الظروف إلى حدوث إفلاس للعميل (موضوع المراجعة) أو عسره مالياً فإن ذلك يؤدي إلى تعرض المدقق الخارجي إلى خطر المقاضاة.

4- إن خطر الأعمال يتحرر من قيود العمليات المالية ،وما تنعكس فيه القوائم المالية ، ليخرج إلى كافة المخاطر التي قد تؤدي إلى تراجع نشاط المشروع أو إفلاسه و بالتالي فهو يحكم على أداء العمليات للمدقق الخارجي و يلزمه باتخاذ إجراءات تنطلق من تقانة المعلومات المستخدمة في بيئة عمل العميل (موضوع التدقيق) و يتجه إلى دراسة مؤشرات اقتصاديه للمشروع حتى يحكم من خلالها على استمرارية العميل و ربحيته.

و مما سبق فإن الباحث يؤكد أن خطر الأعمال هو أشمل و أعم من خطر التدقيق و أن خطر الأعمال ينطلق من الأعلى إلى الأدنى أي ينطلق من المخاطر المحيطة بالمشروع وصولاً إلى القوائم المالية.

المبحث الثاني

تقييم مخاطر الأعمال و إدارتها و العوامل المؤثرة عليها

مقدمة

تُعرف المخاطر بأنها احتمال تعرض المدقق الخارجي سواءً كان مكتباً أو شركة إلى خسائر مستقبلية غير متوقعة و لم يخطط لها بما يؤثر ذلك سلباً على نجاح المدقق الخارجي و في بعض الأحيان قد تؤدي إلى عدم قدرة المدقق الخارجي في السيطرة عليها عند حدوثها و قد توصله إلى نتائج سلبية⁽¹⁾. وقد عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي إدارة المخاطر بأنها⁽²⁾:

مفهوم يستخدم كأداة لقياس حالة عدم التأكد في حالات التشغيل التي قد تؤثر على قدرة المنشأة في تحقيق أهدافها، وأكثر الأصول عرضة للخطر هي الأصول النقدية والأصول المادية وغير المادية مثل المعلومات والسياسات التي تعمل بها المنشأة.

أي أن إدارة المخاطر هي نظام متكامل وشامل لإدارة الظروف والبيئة المناسبة مع الأدوات اللازمة للمخاطر المحتملة وتحديد إمكانية قياسها ومقدار أثرها.

و نخلص من خلال ما سبق بأن مخاطر الأعمال: مخاطر يمكن أن تجعل المنشأة التي تم تدقيقها قد تفشل في تحقيق أهدافها ، و أنها مخاطر يمكن أن تواجه المدقق الخارجي نتيجة وجود علاقة مع العميل (موضوع التدقيق) حتى و إن كان تقرير المدقق الخارجي صحيحاً، وإن مخاطر الأعمال بالنسبة للمدقق هي أن عملية التدقيق ستعرضه لخسائر محتملة تنتج عن ارتباطه بعمل التدقيق، فقد تكون عملية الارتباط هذه ذات مردود مادي أو قد تجلب له التقاضي مستقبلاً.

أولاً- العوامل التي تؤثر على تقييم مخاطر الأعمال :

تتمثل العوامل التي تؤثر على تقييم مخاطر الأعمال والتي يأخذها المدقق الخارجي في الحسبان كالتالي:

- 1- استمرارية التغيرات خلال الفترات السابقة للمدقق الخارجي من قبل المنشأة موضوع التدقيق.
- 2- زيادة عدد الدعاوي القضائية بالنسبة للعميل موضوع التدقيق.
- 3- العرض الأولي عن الديون و حقوق الملكية للعميل موضوع التدقيق.
- 4- القوائم المالية التي يستخدمها المدقق الخارجي والمقدمة من قبل العميل موضوع التدقيق ومدى إمكانية الاستغناء عن بعض الأعمال⁽³⁾.

(1) سارة، عراب، محمد، زيدان ، " مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية" مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، الجزائر، جامعة الشلف، العدد التاسع، 2018، ص481.

(2) <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Arabic.pdf>.p25.

(3) https://pcaobus.org/.../PCAOB_Auditing_Standards_as_of_December_14_2017.pdf.

ثانياً- العلاقة بين مخاطر أعمال المدقق الخارجي و مخاطر عملية التدقيق الخارجي

تختلف مخاطر الأعمال عن مخاطر التدقيق الخارجي فإذا كانت مخاطر الأعمال عبارة عن احتمال حدوث خسارة قد تلحق الضرر بالسمعة المهنية للمدقق الخارجي نتيجة تقديمه رأياً مهنيّاً حول قوائم مالية تحتوي على تحريف مادي على أنها صحيحة و هذا يعرضه إلى المقاضاة.

فكل رأي مهني يصدر عن المدقق الخارجي يجب أن يحتوي على قدر كافٍ من الثقة والتأكيد وفقاً للمعايير المهنية الصادرة عن الهيئات النازمة لمهنة التدقيق.

بينما تتكون مخاطر التدقيق وفق المعيار الأمريكي رقم (47) من ثلاث عناصر هي:

1- المخاطر الحتمية.

2- مخاطر الرقابة.

3- مخاطر الاكتشاف.

حيث تُستخدم هذه العناصر الثلاثة مع بعضها البعض مُشكلة ما يُعرف بنموذج المخاطر Risk model .

و يقوم المدقق الخارجي بإتباع هذا النموذج بقصد الحصول على تأكيد معين حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية ويتمثل هذا النموذج بمعادلة:

$$\text{مخاطر التدقيق} = \text{المخاطر الحتمية} \times \text{مخاطر الرقابة} \times \text{مخاطر الاكتشاف}$$

فارتفاع تلك المخاطر يفرض على المدقق الخارجي مزيداً من الحيطة و العناية المهنية اللازمة وهذا بدوره يوجهه إلى رفض الأعمال ذات المخاطر المرتفعة أو أن يعمل على زيادة الاختبارات في عملية التدقيق وهذا يكون عبارة عن نتيجة سببية لمضمون الخطر الناشئ في المعادلة الرياضية لمخاطر التدقيق و ما يتوافق مع مبدأ الأهمية النسبية .

وإن الزيادة في اختبارات عملية التدقيق إما للرد على مخاطر التحريف المادي أو ليكون المدقق الخارجي قادراً على الدفاع عن سمعته المهنية في أي لحظة، و طالما أن هناك مخاطر مرتفعة فإن هذا بدوره سيؤدي إلى رفع تكاليف عملية التدقيق و ستكون عبئاً إضافياً على العميل (موضوع التدقيق) و هذا كنتيجة حتمية لأن طبيعة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي تكون مبنية لاعتبارات الحكم الشخصي و ما يضمن له مع فريق التدقيق بارتفاع التكاليف مقابل السمعة المهنية و احترافية العمل.

و حتى يتم التوصل إلى تقييم شامل للمخاطر التي قد يتعرض لها المدقق الخارجي سواء كانت مخاطر تدقيق أم مخاطر أعمال فقد تم استخدام مفاهيم إدارة المخاطر و نظرية المحفظة و إدارة الجودة الشاملة، حيث قامت جميع النماذج الموضوعية بالوصول إلى إطار متكامل للربط بين المخاطر

ومصادرها المختلفة مع عملية التدقيق ككل حتى كانت تخص قرار القبول لعميل التدقيق وحتى التخطيط و برنامج المراجعة وتحديد الإجراءات.

و فيما يلي ندرج الجدول التالي الذي يوضح الاختلافات بين خطر الأعمال و خطر التدقيق

جدول رقم (3)

(1) الاختلافات بين خطر الأعمال و خطر التدقيق

خطر الأعمال	خطر التدقيق
ينطلق من المخاطر المحيطة بالمشروع وصولاً إلى القوائم المالية أي يتبنى مدخل أعلى أدنى (Top-Down)	يتبنى مدخل أدنى أعلى (فينطلق من القوائم المالية Down-Top)
يأخذ في الحسبان المخاطر المتعلقة بالمشروع ، إضافة إلى المخاطر المتعلقة بالقوائم المالية	تكمّن حدوده في المخاطر المتعلقة بالقوائم المالية بشكل أساسي
يتحرر من قيود العمليات و ما ينعكس على القوائم ليشمل كافة المخاطر المحيطة بالمشروع و التي قد تؤدي إلى تراجعه و إفلاسه	يبنى على إجراءات التدقيق المالية التي تشكل أرصدة الحسابات
يخرج عن معايير التدقيق و يطالب بتعديلها	يبقى ضمن معايير التدقيق الدولية و المعايير المقبولة عموماً (GAAS,ISA)
يدرس مؤشرات المشروع بصورة عامة (اي مخاطر المشروع و ما يحيط به ايضاً)	يدرس مؤشرات المشروع بصورة خاصة (اي مخاطر المشروع)
تقدير خطر الأعمال أولاً، ثم تقدير المخاطر الأخرى (خطر التدقيق)	تقدير خطر التدقيق و المخاطر الأخرى المتعلقة به ، كخطر الرقابة و الخطر الملازم و خطر الاكتشاف)
يغطي التحريفات الجوهرية و خطر الإخفاق المالي	يغطي التحريفات الجوهرية لدى العميل
توجهه شمولي أي يبنى على أساس السياق الواسع و غير معني بالأجزاء الصغيرة	يتوجه نحو الصفقات اي يبنى على أساس ان الكل يمكن ان يكون معروفاً من خلال فحص الاجزاء
يركز على معالجة الاعمال من خلال تمحيص الاستراتيجيات و على مؤشرات المعالجة كما يركز على جميع النواحي التي يمكن ان تكون مصدراً للخطر	يركز على معالجة المعلومات من خلال فهم العلاقات المتبادلة بين المعلومات المعدة للتقارير كما يركز على النواحي التي يمكن ان تؤدي الى تحريفات جوهرية في البيانات المالية

(1) شوقل. سامر ، مرجع سابق ، ص 66، 67.

يقوم على المعرفة التخصصية للمحاسبة و التدقيق	يقوم على المعرفة التخصصية للمحاسبة و التدقيق فضلاً عن المعرفة التخصصية للتعامل مع الاخذ في الحسبان الفهم الواسع للمنشأة و بيئتها ، الامر الذي ينتج و بشكل ملحوظ التحقق من الاتساق و اكتشاف الأمور الشاذة
يؤدي إلى حل مشكلة انخفاض أتعاب التدقيق	يقدم حلاً لمشكلة تدني أتعاب التدقيق من خلال القيمة المضافة التي يقدمها للتعامل

و حتى يتمكن المدقق الخارجي من القيام بإستراتيجية رئيسية لمواجهة تلك المخاطر فإن الباحث يرى انه من المنطقي أن يتبع المدقق الخارجي ما يلي:

1- تجنب المخاطر : عبر عدم قبول العملاء ذوي المخاطر المرتفعة ، وهذا يركز على سياسة المدقق الخارجي و حكمه المهني في قبول عميل ما أو رفضه.

2- استبعاد المخاطر: و ذلك باتخاذ القرارات على عدم إبقاء أي علاقة قائمة مع العملاء ذوي مخاطر غير مقبولة كونها عالية، و هذا يعزز من مكانه المدقق الخارجي و يجنبه الكثير من المخاطر المستقبلية .

3- تخفيض المخاطر: من خلال التغيير في طبيعة و توقيت و مدى إجراءات التدقيق أو من خلال استخدام التأمين ضد المخاطر .

4- قبول المخاطر : بحيث يتساوى القبول في المخاطر مع العائدات المتوقعة والقيام بإدارة تلك المخاطر، و هذا يتوافق من الأهمية النسبية و مبدأ العائد و التكلفة.

و حتى يستطيع المدقق الخارجي القيام بتقييم ملائم للمخاطر ومن ثم كيفية الاستثمار عند اتخاذ قرار القبول لعميل التدقيق فإن ذلك سيشمل على ثلاثة أنواع من المخاطر وهي⁽¹⁾:

- 1- مخاطر الأعمال الخاصة بعميل التدقيق.
- 2- مخاطر التدقيق.
- 3- مخاطر الأعمال ذات العلاقة بالمدقق الخارجي.

⁽¹⁾ Johnston , karla , M ,client acceptance decisions : simultaneous effects of client Business risk , auditor business risk , and risk adaptation Auditing :A Journal of practice & theory , VOI . 19 . and NO .1.(2000) P5-25.

و مما سبق فإن استراتيجيات إدارة المخاطر تُسهل رقابة عمل المدقق الخارجي من خلال:

1- سياسات الإدارة الذاتية للمدقق الخارجي التي تتمثل بالتشجيع والتطوير المهني والتخصص الدقيق في العمل لفريقه.

2- السياسة المتبعة من قبل المدقق الخارجي في قبول عميل ما أو الاستمرارية معه.

3- سياسة الإشراف والمراقبة والمتابعة.

4- التنفيذ الدقيق للمدقق الخارجي في الارتباط بعميل المراجعة كسهولة التخطيط والأداء والفحص والتوثيق وتوصيل النتائج المطلوبة بدقة وموضوعية⁽¹⁾.

و هنا ندرج مراحل خطر الأعمال التي قد تواجه المدقق الخارجي عند القبول بالتكليف وإن التقييم الفعال لمخاطر الأعمال في المراجعة يتطلب المعرفة في مجالين في أداء عمليات التدقيق والارتباط بالعميل هما⁽²⁾:

1- مظاهر متميزة عن عميل المراجعة وطبيعة نشاطه ووضع العميل المالي والخصائص الإدارية والبيئة الرقابية.

2- مدى إمكانية تحقيق العائد المادي من الارتباط بعميل التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار خفض المراجعة و مخاطرها إلى مستوى معقول وكذلك التكاليف بالتقاضي المحتمل والسمعة المهنية حيث يواجه المدقق الخارجي ثلاث مستويات من مخاطر الأعمال التي قد يتعرض لها عند قبوله لعميل ما وهي⁽³⁾:

1- عميل التدقيق قد يترتب على قبوله مستويات منخفضة من مخاطر الأعمال حيث يمكن قبول هؤلاء العملاء في ضوء ما تنص عليه معايير المهنة المتعارف عليها عموماً.

2- عملاء قد يترتب على قبولهم مستوى مرتفع من مخاطر الأعمال حيث يمكن رفض هؤلاء العملاء أو قبولهم و في حين تم قبولهم يقرض ذلك بدوره زيادة في أعمال ومستوى التدقيق.

3- عملاء قد يترتب عند قبولهم مستوى مرتفع من مخاطر الأعمال و بالتالي يتوجب على المدقق الخارجي القيام بمهام خاصة إضافية ولكن قد تتسبب في بعض الأحيان إلى أضرار مهنية سلبية جداً.

و قد يواجه المدقق الخارجي بعد قبوله التكليف مخاطر، إذ يُمكن للمدقق الخارجي في هذه المرحلة أن يقوم بإعادة التقدير لحجم مخاطر الأعمال على مستوى أعلى مما قدره سابقاً وبالتالي ينعكس ذلك على برنامج المراجعة وأتعاب المدقق الخارجي حيث تؤخذ مخاطر الأعمال في الاعتبار عند تقدير كل من

⁽¹⁾ Bell .T.B.J.C.Bedard .k .M .Johnstone , and E.F . smith , k, Risk : A Computerized Decision Aid for client Acceptance Risk Assessments , Auditing :a journal of practice and theory , VOI 21 ,NO.2.(2002) PP: 97-113.

⁽²⁾ Bell .T.B.J.C.Bedard .k .M .Johnstone , and E.F . smith , k, Risk.op.cit.2002.p28.

⁽³⁾ عوض، أمال محمد ، مرجع سابق، ص.ص 21.7.

الأتعاب التي سوف تستخدم عند إعداد المطالبات بأتعاب المدقق الخارجي، ومقدار التغطية للتأمين المناسب لمواجهة الالتزامات المحتملة نتيجة قبول عميل مادي ذو مستوى معين من مخاطر الأعمال. و فيما بعد مرحلة القبول يتم الأخذ بعين الاعتبار مرحلة التخطيط لعملية التدقيق حيث لا يقدم المدقق الخارجي مستويات متفاوتة من إضفاء الثقة و التأكيد عبر رأيهم المهني المتعلق بعملية التدقيق علماً بأن مستوى الثقة الذي يقدمه المدقق الخارجي يجب أن لا يتأثر في ضوء مخاطر الأعمال، أما الرأي للمدقق الخارجي فيتم فيه ذكر أن تغير حجم و إجراءات المراجعة في ظل الحد الأدنى الذي تتطلبه معايير التدقيق المتعارف عليها عموماً تبعاً لمخاطر الأعمال، وهنا يتطلب من المدقق الخارجي جمع المزيد من الأدلة وبذل العناية المهنية بصورة مباشرة و شاملة، وأن يقوم بفحص أعمال التدقيق التي تتم بصورة مباشرة و شاملة وذلك بالأخص في العمليات التي تتصف بالمخاطرة العالية كالتعرض للمشكلات القانونية والمقاضاة⁽¹⁾.

وفي مرحلة تنفيذ المراجعة فإن ما يؤخذ هو مخاطر الأعمال عند تحديد حجم إجراءات التدقيق التي يتوجب على المدقق الخارجي القيام بها لإتمام عملية المراجعة وفق المستوى المهني المطلوب وعند إدراك المدقق الخارجي لوجود خطر ما؛ يجب على المدقق زيادة مستوى حجم العمل المطلوب منه في عمل المراجعة لإتمام ما ينبغي فعله كاستجابة سريعة مطلوبة للمحافظة على النتائج المطلوبة منه. وأما عن مرحلة التقييم لعملية التدقيق وما يصاحبها من خطر أعمال فقد يواجه المدقق الخارجي في هذه المراحل أو مرحلة ما بعد إعداد التقرير نوعين من الخسائر المادية وأضرار أدبية يعود منشأ الأضرار المادية إلى مصدرين هما الدعاوى القضائية والجزاءات الأدبية. وأما الأضرار الأدبية فتنتشأ عن احتمال فقدان المدقق لسمعته المهنية نتيجة تعرضه للدعاوى القضائية والجزاءات التأديبية وما يترتب على ذلك من أثر سلبي على عمله و فريقه أيضاً⁽²⁾.

(1) الخطيب وصبحي، دراسة تحليلية لتأثير تقييم المرجع الخارجي لدرجة المخاطرة على درجة اعتماده على إدارة المراجعة الداخلية،

مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الثاني (2001) ص 39-57.

(2) صلاح، أحمد ، هل تتفق أحكام المراجعين في مصر مع نموذج خطر المراجعة ، مجلس الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 2002 ، ص 97.

المبحث الثالث

استراتيجيات قياس و ضبط مخاطر الأعمال

مقدمة

حتى يتمكن المدقق الخارجي من إبراز دوره في إضفاء الثقة و توظيفها في دعم وكفاءة نظم المعلومات المحاسبية للمساهمة في الحد من مخاطر الأعمال لابد من إتباع تخطيط سليم مبني على تنفيذ إجراءات و بدائل تؤكد وجود الملاحظات التي قام المدقق الخارجي فيها بعد جمع الأدلة وتقييم بنية الرقابة الداخلية في المنشأة (موضوع التدقيق) وصولاً إلى النتائج التي تعطي الفكرة الواضحة و المعلومة المفيدة في مجتمع أصبح مليء بالشائعات و مخاطر الأعمال التي في كل يوم يظهر منها ما هو جديد في عالم كل مهنة

أولاً - الاستراتيجيات المتبعة في مواجهة مخاطر الأعمال

تتمثل الاستراتيجيات المتبعة من قبل المدقق الخارجي في مواجهة مخاطر الأعمال التي يواجهها المدقق الخارجي في تأديته لمهمته في التدقيق للعميل (موضوع التدقيق) بالاستراتيجيات التالية:

1- إستراتيجية المخاطر الحتمية

يقيس هذا المتغير احتمال وجود خطأ مادي في القوائم المالية قبل تنفيذ عملية المراجعة في ظل بقاء العوامل الأخرى ثابتة، حيث يبذل المدقق الخارجي أقصى درجات الجهد والعناية المهنية بما يلائم الدرجة الأعلى من المخاطر بحيث يؤدي ذلك إلى زيادة قدرته على اكتشاف الأخطاء المادية، إذ ربما ينتج عنها درجة عالية من خطر المقاضاة مقارنة بالمستوى المبذول من العناية المهنية والجهد وبذلك فإن المخاطر الحتمية تُمكن المدقق الخارجي من قياس خطر المنازعات القضائية كواحد من خطر الأعمال التي قد يتعرض لها المدقق الخارجي⁽¹⁾.

2- إستراتيجية الغش

كنا قد ميزنا بين الخطأ والغش من حيث النية في ارتكاب الخطأ أم لا و مقدار ما يعتمد ذلك على الحكم الشخصي للمدقق الخارجي ولكن هناك أربعة متغيرات لخطر الغش يمكن أن يؤثر عليها المدقق الخارجي فيما لو اتبع ما يلي:

(1) عوض ، محمد أمال، مرجع سابق ، ص 85.

1- الحيلة والحذر عند فحص القوائم المالية والمرتبطة بدورها بمقدار الجهد المبذول من المدقق الخارجي خشية الوقوع في المقاضاة فيما لو لم يكتشف ذلك الخطأ الحاصل في القوائم المالية المقدمة إليه.

2- قدرة المدقق الخارجي وكفاءته المهنية التي يوظفها في مهمته وفق معايير و متطلبات المراجعة والتي تعكس بذلك مسؤوليته لاكتشاف الغش والتحريلات الأخرى.

3- يُمكن للمدقق الخارجي عبر إجراءات الرقابة الداخلية الفعالة أن يعطي مزيداً من الثقة فيما إذا اكتشف أن ضوابط العمل تتم بصورة تمنع من وقوع الغش أو كشفه فيما إذا تم.

4- تؤثر الخبرة المهنية للمدقق الخارجي وما ينعكس عليها من أتعاب للتحفيز والعمل بطاقة قصوى ودرجة من المهنية والاحترافية حتى يبقى محافظاً على عملائه الحاليين وكسب عملاء جدد عبر كشف ما يتم من أخطاء بقصد الغش.

3- إستراتيجية خطر العسر المالي:

أما عند دراسة أتعاب المدقق الخارجي عبر ما يقوم به من خدمات وإجراءات في عملية المراجعة فإن القياس الملائم لخفض خطر العسر المالي كالرافعة المالية ومعدل العائد على الاستثمار والسيولة وغيرها من المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها لتجنب الشركة من أن تكون ضحية للدخول في حالات العسر المالي حيث أعدت دراسات للتنبؤ بمعدل الاستمرارية في الفترة السابقة خشية الوقوع في خطر الإفلاس⁽¹⁾.

4- إستراتيجية تغير المدقق الخارجي

قد تعتمد المنشأة على تغيير مدقق خارجي بدلاً عن آخر وذلك لتحقيق أمور ترغب في إيفائها أو قد يكون نتيجة عدم قدرة المدقق الخارجي في اكتشاف ما يحدث من أخطاء و رغبتها في الحصول على جودة في التدقيق ولكن بكلا الحالتين فإن ذلك يهدد الإفصاح للقوائم المالية المنشورة، وبالتالي لا يمكن منح تلك القوائم المالية أي درجة أو تعزيز من الثقة.

و إن خطر تغيير المدقق الخارجي هو مقياس غير مباشر لقياس خطر الأعمال حيث يوجد عدة أمور تتعلق بذلك:

الأول: تعرض المدقق الخارجي لضغوط مادية مما يؤثر على استقلالية المدقق الخارجي ولا يمكنه من إبداء الرأي بشكل واضح وسليم مما ينعكس ذلك على عدم منح القوائم المالية درجة التأكيد والثقة، وبالتالي فإن هذا يؤثر على حجم العميل ودرجة نموه الاقتصادية.

(1) عوض، محمد أمال، مرجع سابق، ص 80.

الثاني: مدى التزام المدقق الخارجي في المعايير المتعلقة بإصدار التقرير المهني والذي يعكس بذلك مدى ثقته بالمعلومات المنشورة من قبل المدقق الخارجي السابق وما يمكن أن يُبنى عليه من مصداقية لمدقق لاحق وذلك بقصد تفادي الإهمال والتقصير الذي يكون قد حصل أو سيحصل.

الثالث: مقدار الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي فكلما كانت الأتعاب تكافئ إلى حد ما المقدار المبذول من العناية ينعكس ذلك على تقرير المدقق الخارجي والعمل بإيجابيه⁽¹⁾.

ثانياً- آليات لمواجهة خطر الأعمال التي قد يتعرض لها المدقق الخارجي⁽²⁾

1- الإرشادات و التوصيات المهنية في ظل اتخاذ القرارات القانونية

حيث اتفق كل من مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA ، ولجنة بورصة الأوراق المالية SEC من خلال وجهات نظر مختلفة عبر المعايير المهنية التي تنظم مهنة التدقيق الخارجي في مواجهة مخاطر الأعمال، حيث يوصي مجمع المحاسبين الأمريكي عبر مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً GAAP وكذلك معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS ، بأن المسؤولية المهنية للمدقق الخارجي يجب أن يتم الحكم عليها عبر كل من GAAS و GAPP .

وفي حين غياب تلك المعايير والمبادئ فإن آراء الخبراء ويجب أن تؤخذ في الحسبان وهذا من وجهة نظر مجمع المحاسبين الأمريكي.

أما لجنة الأوراق المالية،فإنها ترى أن المدققين الخارجيين يقع على عاتقهم مسؤولية إيصال المعلومات في ضوء ما يتوافق مع متطلبات المعايير المتعارف عليها سواء ما هو متعلق بعملية التدقيق أو بالمحاسبة⁽³⁾. وحتى يتم تقليل احتمال تعرض المدقق الخارجي لخطر الأعمال ومكوناتها ، يجب العمل على مجموعة المتطلبات عبر خطوات، تتمثل في كيفية الاعتراف بالمسؤولية الإضافية التي تلقى على عاتق المدققين الخارجيين في تقديم خدمة إضفاء الثقة عند مزاولتهم مهنتهم كالأتي⁽⁴⁾؛

1- الالتزام بالمتطلبات المستحدثة لمهنة التدقيق الخارجي ووضع معايير مهنية لها.

⁽¹⁾ WOO .E, and koh, H, " factors Associated with Auditor changes " Accounting and Business Research(VOI .31 , NO .2) ; 2001 ,P133-144.

⁽²⁾ Marshall ,R;et.al." auditors and the detection of fraud " journal of accountancy ,may ,2008 , p63-69

⁽³⁾ Hall ,w, and Renner ,A," lessons that auditor longer their own risk" journal of accountancy,july,1998,pp50-58.

⁽⁴⁾ عوض، آمال محمد ، مرجع سابق، ص 87

- 2- إجراء المقارنات وعمليات الفحص المتبادل فيما بين مكاتب التدقيق للاستفادة من التجارب ووضع إجراءات موضحة و دقيقة لمكاتب التدقيق الخارجي.
- 3- وجود قسم خاص لمجمع المحاسبين الأمريكي يضم كافة مكاتب وشركات التدقيق والمحاسبة القانونية التي تزاوّل المهنة لدى الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية و إكسابها صفات خاصة و مميزة.
- 4- القيام بالدراسات والدوريات و الأبحاث في مهنة المراجعة بقصد اكتشاف وأفضل الطرق و أسهلها للتمكن من كشف أخطاء العش و التضليل.
- 5- التعليم المستمر للمزاوّلين في مجال التدقيق حتّى يمكن تقديم ما هو أفضل على الدوام للمستثمرين والأطراف الأخرى المستفيدة عند قراءة القوائم المالية وتقارير المدققين الخارجيين بحيث تتوضح لديهم حدود خدمات المدققين الخارجيين ومسؤوليتهم.
- 6- المساهمة في توفير الحماية ومتطلباتها للمدققين الخارجيين عبر مجمع المحاسبين الأمريكي والالتزام بها.
- 7- التعامل بحزم مع الأعضاء المزاوّلين لمهنة التدقيق فيما يخص السلوك المهني ومعرفة التغيرات القانونية التي تخدم مصالحها أصولاً.

2- الضوابط للأفعال وردودها على مكاتب المحاسبة والتدقيق في أداء خدمة إضفاء الثقة:

- لطالما كان هناك حاجة مستمرة و متزايدة لتجنب المدقق الخارجي خطر المقاضاة و الدعاوى القضائية فلا بد من وضع إجراءات وضوابط تهدف إلى تخفيف تلك المسؤولية والالتزام القانوني المتوقع والناشئ عن التعامل في ظل زيادة الخدمات المطلوبة من المدقق الخارجي ولعل أبرز تلك الضوابط هي:
- 1- استقلالية المدقق الخارجي و حياديته.
- 2- السرية في العمل والعلاقات الناشئة عن التعامل مع (موضوع المراجعة).
- 3- فهم طبيعة نشاط العميل (موضوع المراجعة).
- 4- الوضوح في كتاب المخاطبة مع عميل المراجعة في كافة الخدمات المطلوبة من المدقق الخارجي أثناء عملية المراجعة والنتائج المراجعة من العمل في التدقيق.
- 5- الالتزام بالمعايير المهنية .
- 6- المحافظة على العملاء الحاليين ومحاولة كسب عملاء جدد في سوق المنافسة والشفافية.
- 7- العمل و الالتزام الدائم من قبل المدقق الخارجي في حماية سمعته المهنية وحصته في سوق العمل.

الخلاصة :

تبين من خلال هذا الفصل الدور الذي يؤديه المدقق الخارجي عبر تقديم خدمة إضفاء الثقة ، لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية في الحد من مخاطر الأعمال التي يتعرض لها المدقق الخارجي أثناء مزاوله مهنة التدقيق الخارجي في ظل بيئة الأعمال السورية ، حيث تم التطرق إلى أربعة من المخاطر و هي :

- خطر العسر المالي .
- خطر تغيير المدقق الخارجي .
- خطر الغش .
- خطر المقاضاة .

كما تم طرح التعاريف و المصطلحات التخصصية التي تم من خلالها التمييز بين خطر الأعمال وفق تقسيمات شركة هانوفر الألمانية و شركة KPMG ، و ماهية العلاقة بين خطر الأعمال وكل عنصر من العناصر المكونة لخطر التدقيق المتمثلة في خطر الاكتشاف وخطر الرقابة والخطر المتأصل، واستخلاص الانتقادات التي وجهت الى خطر التدقيق ، مع تحديد طبيعة مسار و اتجاه كل من خطر التدقيق و خطر الأعمال ، حيث تبين ان خطر الأعمال هو الأعم و الأشمل ، مقارنة مع خطر التدقيق ، حيث ينطلق خطر الأعمال من الأعلى الى الأدنى، اي من مخاطر البيئة المحيطة بالمشروع (منشأة عميل المراجعة) وصولاً الى القوائم المالية. إضافة الى تحديد الاستراتيجية الرئيسية التي يقوم بها المدقق الخارجي تجاه تلك المخاطر، التي تمثلت في :

- تجنب المخاطر .
- استبعاد المخاطر .
- تخفيض المخاطر .
- قبول المخاطر .

وذلك وفق كل طبيعة كل خطر من المخاطر التي ذكرت من العسر المالي ، وتغيير المدقق الخارجي والغش، والمقاضاة، مع وضع الضوابط للأفعال و ردودها على المدقق الخارجي بما يتوافق مع قواعد وإرشادات السلوك المهني، و ذلك في سبيل الدراسة الميدانية التي شملت قطاع الأعمال السوري، واختبار صحة الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة الميدانية ، للوصول الى نتائج و توصيات تسهم في دعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية ، و الحد من مخاطر الأعمال ، و التي سيتم إيضاحها في الفصل التالي.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية في بيئة الأعمال السورية

رقم الصفحة	العنوان	التسلسل
108	الفصل الرابع الدراسة الميدانية في بيئة الأعمال السورية	
108	مقدمة	1
108	منهج الدراسة	2
109	مجتمع الدراسة و عينتها	3
109	أداة الدراسة	4
112	صدق أداة الدراسة و ثباتها	5
121	الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة	6
125	تحليل بيانات محاور الدراسة	7
137	اختبار الفرضيات	8
144	الخاتمة	
144	أولاً : الخلاصة	
145	ثانياً : النتائج و الاستنتاجات	
147	ثالثاً: التوصيات	
149	قائمة المراجع و المصادر	

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية في بيئة الأعمال السورية

1- مقدمة:

يتناول هذا البحث وصفاً مفصلاً للمنهج والإجراءات التي اتبعتها الباحثة في تنفيذ الدراسة، وتحديد أفراد مجتمع الدراسة وعينتها وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها وصدقها وثباتها.

كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث ومن ذلك منهجية الدراسة ووصف مجتمع الدراسة وعينة الدراسة، وإعداد أدوات الدراسة، التأكد من صدق وثبات أداة الدراسة بين إجراءات الدراسة والمعالجات الإحصائية التي استخدمت في معالجة نتائج الدراسة.

2- منهج الدراسة:

استخدم الباحث المنهج الوصفي الذي حاول من خلاله وصف (دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية للحد من مخاطر الأعمال) كما هي على أرض الواقع ، و وصفها و التعبير عنها كمأ و كيفاً ، و تحليل العلاقات و كشف أبعادها المختلفة من أجل تفسيرها و الوصول إلى استنتاجات تسهم في حل المشكلة التي هي قيد الدراسة أو تسليط الضوء عليها بشكل صحيح، وتحليل البيانات وأن يقارن ويفسر ويقيم ويهدف في التوصل إلى تعميمات ذات معنى يزيد ويثري بها رصيد المعرفة عن الموضوع و استخدام المصادر التالية لجمع البيانات:

• المصادر الأولية : تم جمع البيانات من خلال البحث الميداني، وذلك من خلال استبانة تم

توزيعها على مكاتب و شركات التدقيق العاملة في سورية

• المصادر الثانوية : تم الاعتماد على: الكتب، والدوريات ، والأبحاث العلمية ، والمجلات

المهنية المتخصصة ، والمقالات ، والمواقع المتخصصة على الشبكة.

واستخدم الباحث عدداً من الأساليب الإحصائية المناسبة في تحليل البيانات و المعطيات

لإيجاد ماهية العلاقة بين المتغيرات و إثبات الفرضيات أو نفيها ، و ذلك من خلال البرنامج

الإحصائي (SPSS) ، إذ تم استخدام الأساليب التالية:

1- اختبار الثبات و الصدق.

2- الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث الممثلة : بعبارة الاستبيان، والتوزيعات التكرارية

النسبية.

- 3- اختبار المحاور لتقييم العبارات عبر استخدام متوسط متحول كمي مع متوسط معروف مسبقاً ومقارنة هذه القيم المعيارية مع القيم الحسابية لدراسة إذا هناك اختلاف معنوي أم لا.
- 4- اختبار المقارنات التي تقوم على مقارنة الاختلافات في تقييم مؤشرات الدراسة حسب البيانات التعريفية (المؤهل العلمي ، و العمر ، و المسمى الوظيفي).
- 5- اختبار المقارنات البعدية لتحديد جهة الفروقات في التقييم بين الفئات .

وقام الباحث بالدراسة الإحصائية لعبارات الدراسة و محاورها و ربط بعضها بالواقع العملي، والإجابة على التساؤلات بعد تحديد درجة القياس لأراء عينة الدراسة التي يلي ذكرها.

3- مجتمع الدراسة و عينتها :

تم توزيع 268 استمارة من الاستبيان و تم استعادة 190 استمارة أي بنسبة 71% وعدد الاستبانات غير المستردة 78 ونسبتها 29%، ويعزى عدم استرداد جميع الاستبانات الموزعة لأسباب، تبينت لدى الباحث نتيجة التحقق و التحري عن إلى وجود ضغط في العمل في المكاتب والشركات حسب إفادة مدير الشركة أو المكتب و كذلك نتيجة خروج البعض عن الخدمة بسبب الظروف الخاصة لكل مكتب .

4- أداة الدراسة :

تم استخدام الاستبانة كأداة لدراسة و تحليل متطلبات دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية للحد من مخاطر الأعمال ،وذلك من خلال مراجعة الأدبيات السابقة و الاستفادة منها في بناء الاستبانة ذات الصلة بالموضوع ، و من ثم اعد الباحث مسودة أولية من اجل تحكيمها و ذلك بعرضها على الأستاذ المشرف و عدد من الأساتذة الجامعيين من أهل الاختصاص في مجال المحاسبة و التدقيق و منهجية البحث العلمي في جامعة دمشق للتأكد من قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة و تتألف من:

- خطاب موجه للشخص المعني بالإجابة، يوضح نطاق الدراسة و أهمية مساهمته في الإجابة على الاستبيان.
- مجموعة من الأسئلة العامة مثل : العمر ، المؤهل العلمي ، المنصب الوظيفي ، سنوات الخبرة ، و ذلك من اجل توصيف العينة ، حيث يتم اعتماد نموذج الأسئلة ذات النهاية المغلقة (أو ذات الخيارات المحدودة) .

- مجموعة من الأسئلة حول توافر تطبيق دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة في بيئة الأعمال السورية .
 - مجموعة من الأسئلة حول دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال السورية .
 - مجموعة من الأسئلة حول مهارات المدقق الخارجي في بيئة الأعمال السورية عند ممارسته عملية التدقيق للحد من مخاطر الأعمال.
 - مجموعة من الأسئلة حول مخاطر الأعمال التي يتعرض لها المدقق الخارجي في بيئة الأعمال السورية عند ممارسته عملية التدقيق .
- ويوضح الجدول التالي توزيع الفقرات -أداة الدراسة-.

الجدول رقم (4)

يوضح توزيع الفقرات أداة الدراسة:

المتغير	عدد العبارات
دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة	7
كفاءة نظم المعلومات المحاسبية	12
خطر العسر المالي	5
خطر تغيير المدقق الخارجي .	5
خطر الغش	4
خطر المقاضاة	5

وقد تم إعطاء قيم للإجابات من حيث: (مهم جداً ، مهم ، محايد ، غير مهم ، غير مهم جداً) و تم تطبيق القياس التالي :

مقابل كل فقرة خمس إجابات تحدد مستوى موافقة أفراد الدراسة عليها ، و تعطى فيه الإجابات أوزاناً رقمية تمثل درجة الإجابة على الفقرة كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول رقم (5)

تصحيح أداة الدراسة وفق مقياس (ليكرت) الخماسي

المعيار	مهم جداً	مهم	محايد	غير مهم	غير مهم جداً
الدرجة	5	4	3	2	1

حيث يتضح من الجدول رقم (5) أعلاه بأن الفقرات التي تتم الإجابة عليها بمهم جداً تأخذ الدرجة رقم (5) والفقرة التي تتم الإجابة عليها بمهم تأخذ الدرجة رقم (4) والفقرة التي تتم الإجابة عليها محايد تأخذ رقم

(3) والفقرة التي تتم الإجابة عليها بغير مهم تأخذ الدرجة (2) و الفقرة التي تتم الإجابة عليها بغير مهم جداً تأخذ الدرجة (1) ، و لتحديد مستوى الإجابة على كل فقرة من الفقرات و كل محور من المحاور ضمن أداة الدراسة ، تم الاعتماد على قيمة الوسط الحسابي و قيمة الوزن النسبي ، و الجدول رقم (6) أدنا يوضح مستويات الإجابة استناداً إلى خمس مستويات : (منخفض جداً،متوسط،مرتفع ، مرتفع جداً) .

الجدول (6)

مستويات الإجابة على فقرات الدراسة و محاورها

التقييم	الوزن النسبي المقابل له	طول الفئة
منخفض جداً	من 20% — 36%	من 1.80—1
منخفض	أكبر من 36% — 52%	أكبر من 1.80 — 2.60
متوسط	أكبر من 52% — 68%	أكبر من 2.60 — 3.40
مرتفع	أكبر من 68% — 84%	أكبر من 3.40 — 4.20
مرتفع جداً	أكبر من 84% — 100%	أكبر من 4.20 — 5

وهذا يُعطي دلالة واضحة على أن المتوسطات التي تقل عن (1.80) تدل على وجود درجة منخفضة من الموافقة على الفقرة أو المحور، بمعنى وجود درجة مرتفعة من عدم الموافقة، أما المتوسطات التي تتراوح بين (1.80 — 2.59) ، فهي تدل على وجود درجة منخفضة من الموافقة بمعنى درجة مرتفعة من عدم الموافقة على الفقرات أو المحور ، بينما المتوسطات التي تتراوح بين (2.60—3.39) ، فهي تدل على وجود درجة متوسطة من الموافقة أو وجود درجة حيادية تجاه الفقرة أو المحور المقصود ، كما أن المتوسطات التي تتراوح بين (3.40 — 4.19) تدل على وجود درجة مرتفعة من الموافقة ، في حين أن المتوسطات تساوي أو تزيد على (4.20) تدل على وجود درجة مرتفعة جداً من الموافقة ، و هذا التقسيم تم تحديده وفق مقياس (ليكرت) الخماسي الذي تم اعتماده في تصحيح الدراسة .

علماً بأن طول الفئة في مقياس ليكرت الخماسي قد تم تحديده من خلال حساب المدى بين درجات المقياس (5-1=4) (أكبر قيمة في تدرج المقياس - أقل قيمة في تدرج المقياس) ، و بالتالي طول الفئة يساوي (عدد فئات المقياس ÷ المدى) ، أي $5/4 = 0.80$ ، و بعد ذلك تمت إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس و هي الواحد الصحيح (وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الفئة ، و هكذا أصبح طول الفئات كم هو موضح في الجدول رقم (6) أعلاه .

وتم حساب الوزن النسبي لتحديد اتجاه المتغير من خلال المتوسط و درجة القياس الكلية/5/ ، و بالتالي يكون الاتجاه ايجابياً عندما يكون الوزن النسبي أقل من 60%، و يكون حيادياً عند الوزن النسبي 60% حيث يحسب الوزن النسبي بقسمة المتوسط على درجة المقياس الكلية ، و بحسب مقياس (ليكرت) فإن المتوسط هو (3)، و درجة المقياس الكلية (5)، لذا فإن المتوسط هو $5/3 = 0.6$ أي (60%) و هي درجة الحياد.

5- صدق أداة الدراسة و ثباتها

5-1 - صدق المحتوى (الصدق الظاهري) :

للتحقق من صدق محتوى أداة البحث و التأكد من أنها تخدم أهداف البحث ، تم عرضها على الأستاذ المشرف و على هيئة من المحكمين الأكاديميين المختصين من أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق ، اختصاص المحاسبة و التدقيق ، و طلب إليهم دراسة الأداة، و إبداء رأيهم فيها من حيث مدى مناسبة العبارات للمحتوى ، و طلب إليهم أيضاً النظر في مدى كفاية أداة البحث من حيث : عدد العبارات و شموليتها ، و تنوع محتواها ، و تقويم مستوى الصياغة اللغوية ، و التعديلات الموضوعية و الشكلية على بعض العبارات و الفقرات ، و إضافة البعض لها ، و استبعاد بعضها الآخر ، و أية ملاحظة أخرى يرونها مناسبة فيما يتعلق بالتعديل، أو التغيير أو الحذف وفق ما يراه المحكم مناسباً ، وتم القيام بدراسة ملاحظات المحكمين و اقتراحاتهم، وأجريت التعديلات في ضوء توصياتهم و آرائهم، حتى أخذت الاستبانة شكلها النهائي .

وقد عدَّ الباحث الأخذ بملاحظات المحكمين و إجراء التعديلات المطلوبة بمثابة الصدق الظاهري ، وصدق محتوى الأداة ، و بذلك عدَّ الأداة صالحة لقياس ما وضعت لأجله ، وأصبحت بصورتها النهائية كما هي موضحة في ملاحق الدراسة .

5-2 - صدق الاتساق الداخلي " Internal Validity "

يقصد بصدق الاتساق الداخلي " :مدى اتساق كل عبارة من عبارات المقياس مع المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للمقياس، وذلك من خلال حساب معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات مجالات للمقياس، والدرجة الكلية للمحور نفسه حيث اعتمد الباحث في استخراج صدق الاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة على العينة الاستطلاعية (35) مفردة وكانت النتائج كالتالي:

1-2-5 محور (دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة)

جدول (7)

معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة)

و الدرجة الكلية للمحور

العبارة	الدلالة و المعامل	دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة
تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية.	Correlation Coefficient	.883**
	Sig. (2-tailed)	0.000
تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من إحداث الغش والتضليل في التقارير المالية	Correlation Coefficient	.756**
	Sig. (2-tailed)	0.000
تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من الأزمات المالية العالمية التي تكرر حدوثها في الآونة الأخيرة	Correlation Coefficient	.974**
	Sig. (2-tailed)	0.000
تؤدي خدمة إضفاء الثقة عبر التخطيط المستمر وفقاً لأي متغير جديد في سوق المهنة إلى وجود خدمات متقدمة متطورة	Correlation Coefficient	.936**
	Sig. (2-tailed)	0.000
تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى تحسين مستوى مخرجات نظم المعلومات المحاسبية عبر وجود أدلة ملائمة وكافية	Correlation Coefficient	.787**
	Sig. (2-tailed)	0.000
يؤدي استقلال المدقق الخارجي إلى زيادة درجة إضفاء الثقة	Correlation Coefficient	.897**
	Sig. (2-tailed)	0.000
يؤدي التأهيل العملي والمهني للمدقق الخارجي إلى زيادة درجة الثقة في القوائم المالية ومخرجات نظم المعلومات المحاسبية	Correlation Coefficient	.838**
	Sig. (2-tailed)	0.000

يوضح الجدول (7) أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة) عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95 % تراوحت بين القيمة (0.75) في الفقرة الثانية التي تنص على " تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من إحداث الغش والتضليل في التقارير

المالية والقيمة (0.97)) للفقرة الثالثة التي تنص على " تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من الأزمات المالية العالمية التي تكرر حدوثها في الآونة الأخيرة " وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور .

ومن خلال الجدول السابق يتضح أننا لم نلجأ إلى حذف أي عبارة من التحليل ، و بالتالي يُعطي تأكيداً و مصداقية على أن عبارات المحور الأول مترابطة و تم تحكيمه بدرجة عالية من الدقة ، إذا بلغت جميع مستويات الدلالة اقل من (5%) .

2-2-5 محور (كفاءة نظم المعلومات المحاسبية)

جدول رقم (8)

معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (كفاءة نظم المعلومات المحاسبية)

و الدرجة الكلية للمحور

العبارة	الدلالة و المعامل	كفاءة نظم المعلومات المحاسبية
ضمان قوة واستقلالية المدقق الخارجي يؤدي إلى الدقة في نتائج معلومات نظم المعلومات.	Correlation Coefficient	.923**
	Sig. (2-tailed)	0.000
الإشراف من قبل المدقق الخارجي على القائمين من مستخدمي النظام المعلومات المحاسبية يؤدي إلى دقة مخرجات المعلومات المحاسبية.	Correlation Coefficient	.602**
	Sig. (2-tailed)	0.005
توضيح وتقسيم المسؤولية يمكن من زيادة درجة الثقة في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية وتعزز ثقة متخذي القرارات	Correlation Coefficient	.907**
	Sig. (2-tailed)	0.000
الالتزام المهني للمدقق الخارجي يؤدي إلى زيادة كفاءة استخدام مستخدمي نظم المعلومات المحاسبية ودقة النتائج	Correlation Coefficient	.907**
	Sig. (2-tailed)	0.000
قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف أهم نقاط الضعف في بنية الرقابة الداخلية لبنية العمل يؤدي إلى تصويب الأخطاء	Correlation Coefficient	.907**
	Sig. (2-tailed)	0.000
عدم خضوع المدقق الخارجي لضغوط الشركة وتأثيراتها يؤدي الى زيادة درجة الثقة و يعزز من قدرة المستخدمين	Correlation Coefficient	.883**
	Sig. (2-tailed)	0.000

.602**	Correlation Coefficient	تؤدي خدمات إضفاء الثقة إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة
0.005	Sig. (2-tailed)	
.950**	Correlation Coefficient	تزداد الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي نتيجة التوسع في خدمة إضفاء الثقة والتي تحتاج دعماً من الباحثين والمنظمات المهنية
0.000	Sig. (2-tailed)	
.868**	Correlation Coefficient	يؤدي التوسع في خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من المخاطر التقنية الحديثة
0.000	Sig. (2-tailed)	
.966**	Correlation Coefficient	لا يوجد حاجة إلى خدمة إضفاء الثقة في القوائم المالية إذا لم تؤدي إلى خدمة متخذي القرارات وكسب عملاء جدد.
0.000	Sig. (2-tailed)	
.507*	Correlation Coefficient	لخدمة إضفاء الثقة دور فعال في تنشيط سوق المهنة في سورية
0.023	Sig. (2-tailed)	
.784**	Correlation Coefficient	تتطور بيئة العمل في مجال تقديم الاستشارات المهنية للمدققين الخارجيين مع التطور المتسارع لتكنولوجيا المعلومات.
0.000	Sig. (2-tailed)	

يوضح الجدول رقم (8) أن معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (كفاءة نظم المعلومات المحاسبية) عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95% تراوحت بين القيمة (0.50) للفقرة 11 التي تنص على " لخدمة إضفاء الثقة دور فعال في تنشيط سوق المهنة في سورية" والقيمة (0.96) للفقرة رقم 10 التي تنص على " لا يوجد حاجة إلى خدمة إضفاء الثقة في القوائم المالية إذا لم تؤدي إلى خدمة متخذي القرارات وكسب عملاء جدد" وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور.

ولأن كل عبارة من عبارات هذا المحور لم يقل مستوى الدلالة فيها عن (5%) ، لم نلجأ إلى حذف أي عبارة ، و بالتالي هذا يعطي تأكيداً و مصداقية على أن عبارات المحور الثاني مترابطة ، و تم تحكيمة بدرجة عالية من الدقة.

5-2-3 محور (خطر العسر المالي)

جدول رقم (9)

معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (خطر العسر المالي) و الدرجة الكلية للمحور

العبارة	الدلالة و المعامل	خطر العسر المالي
يمكن أن يؤثر العائد على الاستثمار في أتعاب المدقق الخارجي.	Correlation Coefficient	.935**
	Sig. (2-tailed)	0.000
يمكن أن تؤثر السيولة النقدية في أتعاب المدقق الخارجي	Correlation Coefficient	.927**
	Sig. (2-tailed)	0.000
تتأثر أتعاب المدقق الخارجي في مدى ارتباطه بالعميل (محل التدقيق).	Correlation Coefficient	.827**
	Sig. (2-tailed)	0.000
قد تؤثر أتعاب المدقق الخارجي في تحديد مستوى جودة الخدمات لإضفاء الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي	Correlation Coefficient	.900**
	Sig. (2-tailed)	0.000
تتأثر أتعاب المدقق الخارجي في الخسائر المتتالية للعميل (محل المراجعة)	Correlation Coefficient	.890**
	Sig. (2-tailed)	0.000

يوضح الجدول (9) أن معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (خطر العسر المالي) عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95% تراوحت بين القيمة (0.82) للفقرة (3) و التي تنص على " تتأثر أتعاب المدقق الخارجي في مدى ارتباطه بالعميل (محل التدقيق)"، و القيمة (0.93) للفقرة الأولى التي تنص على " يمكن أن يؤثر العائد على الاستثمار في أتعاب المدقق الخارجي " وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور .

و لان كل عبارة من عبارات هذا المحور لم يقل مستوى الدلالة فيها عن (5%) ، لم نلجأ إلى حذف أي عبارة ، و بالتالي هذا يعطي تأكيداً و مصداقية على أن عبارات المحور الثالث مترابطة ، و تم تحكيمة بدرجة عالية من الدقة.

5-2-4 محور (خطر تغيير المدقق الخارجي)

جدول رقم (10)

معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (خطر تغيير المدقق الخارجي) و الدرجة الكلية للمحور

العبارة	الدلالة و المعامل	خطر تغيير المدقق الخارجي
تؤدي خدمة إضفاء الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي إلى وضع أسس وضوابط في تحديد مهام المدقق الخارجي ودواعي تغييره	Correlation Coefficient	.905**
	Sig. (2-tailed)	0.000
قد تضطر المنشأة إلى تغيير المدقق الخارجي لإخفاء جزء أو كل من مشاكل قام بها المدقق الحالي.	Correlation Coefficient	.731**
	Sig. (2-tailed)	0.000
قد تعتمد المنشأة على تغيير المدقق الخارجي الحالي عند وجود ما يهدد صحة الإفصاح بالمعلومات في بنية الأعمال المقدمة	Correlation Coefficient	.781**
	Sig. (2-tailed)	0.000
لدى قيام المنشأة بتغيير المدقق الخارجي الحالي قد يؤدي إلى عدم التعارف مع العميل في إصدار تغيير التدقيق المطلوب.	Correlation Coefficient	.590**
	Sig. (2-tailed)	0.006
إن وجود خدمة إضفاء الثقة يعزز من دور المدقق الخارجي في سوق المهنة.	Correlation Coefficient	.923**
	Sig. (2-tailed)	0.000

يوضح الجدول (10) أن معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (خطر تغيير المدقق الخارجي) عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95 % تراوحت بين القيمة (0.59) للفقرة رقم (4) والتي تنص على (لدى قيام المنشأة بتغيير المدقق الخارجي الحالي قد يؤدي إلى عدم التعارف مع العميل في إصدار تغيير التدقيق المطلوب) و القيمة (0.92) للفقرة رقم (5) التي تنص على " أن وجود خدمة إضفاء الثقة يعزز من دور المدقق الخارجي في سوق المهنة "وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور .

و لان كل عبارة من عبارات هذا المحور لم يقل مستوى الدلالة فيها عن (5%) ، لم نلجأ إلى حذف أي عبارة ، و بالتالي هذا يعطي تأكيداً و مصداقية على أن عبارات المحور الرابع مترابطة ، و تم تحكيمة بدرجة عالية من الدقة.

5-2-5 محور (خطر الغش)

جدول رقم (11)

معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور(خطر الغش) و الدرجة الكلية للمحور

العبارة	الدلالة و المعامل	خطر الغش
تعكس متطلبات معايير التدقيق مهارات التي تم وضعها يمكن أن تؤثر في مسؤولية المدقق الخارجي في كشف الغش	Correlation Coefficient	.906**
	Sig. (2-tailed)	0.000
تعكس نتيجة عدم إضفاء الثقة إلى وجود أخطاء وغش غير مكتشفة	Correlation Coefficient	.703**
	Sig. (2-tailed)	0.001
قد تؤدي الأخطاء الكتابية غير المقصودة في القوائم المالية والتي يجب على المدقق الخارجي فحصها الى زعزعة ثقة المستخدمين القوائم المالية	Correlation Coefficient	.940**
	Sig. (2-tailed)	0.000
تتعرض الأخطاء على وقوع خسائر مادية يمكن ان تعرض المدقق الخارجي الى المقاضاة بسبب عدم اكتشاف الغش	Correlation Coefficient	.609**
	Sig. (2-tailed)	0.004

يوضح الجدول رقم (11) أن معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور(خطر الغش) عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95 % تراوحت بين القيمة (0.60) للفقرة رقم (4) التي تنص على " تنعكس الأخطاء على وقوع خسائر مادية يمكن ان تعرض المدقق الخارجي الى المقاضاة بسبب عدم اكتشاف الغش " و القيمة (0.94) للفقرة رقم (3) التي تنص على " قد تؤدي الأخطاء الكتابية غير المقصودة في القوائم المالية والتي يجب على المدقق الخارجي فحصها الى زعزعة ثقة المستخدمين القوائم المالية " وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور .

و لان كل عبارة من عبارات هذا المحور لم يقل مستوى الدلالة فيها عن (5%) ، لم نلجأ إلى حذف أي عبارة ، و بالتالي هذا يعطي تأكيداً و مصداقية على أن عبارات المحور الخامس مترابطة ، و تم تحكيمه بدرجة عالية من الدقة.

5-2-6 محور خطر المقاضاة

جدول رقم (12)

معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (خطر المقاضاة) و الدرجة الكلية للمحور

العبارة	الدلالة و المعامل	خطر المقاضاة
إن خطر المنازعات القضائية تضيق الثقة لدى المدقق الخارجي وتؤثر على حصته في المنافسة المهنية	Correlation Coefficient	.877**
	Sig. (2-tailed)	0.000
إن وجود معايير مهنية صارمة تقلل من خطر تعرض المدقق الخارجي للمقاضاة عبر بذل العناية المهنية اللازمة	Correlation Coefficient	.891**
	Sig. (2-tailed)	0.000
إن خطر المقاضاة قد يفقد المدقق الخارجي في بعض القضايا إلى سمعته المهنية	Correlation Coefficient	.817**
	Sig. (2-tailed)	0.000
تعرض المدقق الخارجي للمحاكمة قد يكون ناتجا عن أعمال غير مرتكبة	Correlation Coefficient	.739**
	Sig. (2-tailed)	0.000
قد يتعرض المدقق الخارجي للمحاكمة نتيجة ارتباطه بأعمال تصب في مصلحة الإدارة	Correlation Coefficient	.855**
	Sig. (2-tailed)	0.000

يوضح الجدول رقم (12) أن معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور (خطر المقاضاة) عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95 % تراوحت بين القيمة (0.73) للفقرة رقم (4) التي تنص على " تعرض المدقق الخارجي للمحاكمة قد يكون ناتجا عن أعمال غير مرتكبة " والقيمة (0.89) للفقرة رقم (2) التي تنص على " إن وجود معايير مهنية صارمة تقلل من خطر تعرض المدقق الخارجي للمقاضاة عبر بذل العناية المهنية اللازمة " وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور .

و لان كل عبارة من عبارات هذا المحور لم يقل مستوى الدلالة فيها عن (5%) ، لم نلجأ إلى حذف أي عبارة ، و بالتالي هذا يعطي تأكيدا و مصداقية على أن عبارات المحور السادس مترابطة ، و تم تحكيمة بدرجة عالية من الدقة.

5-3- ثبات فقرات الاستبانة:

انه لمن الضروري جداً استخدام مقاييس دقيقة وثابتة في مجال البحوث الميدانية التي تعتمد على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات ، لان المقاييس غير الثابتة لا تعطي صورة صادقة عن الوضع الراهن موضع الاهتمام ، أي أن نتائج المقاييس غير الثابتة لا تساعد الباحث على الوقوف على حقيقة الظاهرة التي يدرسها ، مما تجعله عاجزاً عن اتخاذ أي قرار مناسب أمام النتائج التي توصل إليها .

والثبات يختص بمدى الوثوقية في البيانات التي نحصل عليها من خلال تطبيق أداة الدراسة على عينة البحث ، بمعنى أن النتائج التي يتم الحصول عليها من خلال تحليل بيانات أداة الدراسة يجب أن لا تتأثر بالعوامل التي تعود إلى أخطاء المصادقة ، فهو يعني دقة أداة الدراسة ، و بصورة مختصرة يمكن وصف الثبات بأنه ضمان للحصول على نتائج دقيقة و ذاتها في كل مرة إذا قام الباحث بإعادة تطبيق نفس الأداة على المجموعة نفسها ، ويقدم برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) العديد من طرق ثبات أداة الدراسة، وفي هذه الدراسة اعتمد الباحث على معامل ألفا كرونباخ في حساب الثبات :

- الثبات معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، حيث يعبر عن متوسط الارتباط الداخلي بين العبارات التي يقيسها وتتراوح قيمته ما بين 0 - 1 وتعتبر القيمة المقبولة له 0.60 فأكثر وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما ارتفعت درجة ثبات الأداة وصلاحياتها للاستخدام وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (13).

جدول رقم (13)

يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المتغير	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة	7	0.95
كفاءة نظم المعلومات المحاسبية	12	0.96
خطر العسر المالي	5	0.91
خطر تغيير المدقق الخارجي	5	0.82
خطر الغش	4	0.80
خطر المقاضاة	5	0.88

من النتائج الموضحة في جدول (13) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت جيدة ومرتفعة وتراوحت بين القيمة (0.80) للمحور الخامس " خطر الغش " و القيمة (0.96) للمحور الثاني " كفاءة نظم المعلومات المحاسبية " وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة و أن جميع النتائج السابقة في الجدول أعلاه تشير إلى وجود درجة مرتفعة من الثبات في البيانات التي تم جمعها من أفراد عينة الدراسة وعليه يمكن الاعتماد على تلك البيانات و تحليلها و تفسير نتائجها ، و اختبار فرضياتها، مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها.

6- الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة :

6-1- توزيع العينة حسب الفئة العمرية :

تم توزيع الاستبانة على أفراد عينة الدراسة ، حيث كانت أعمارهم كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (14)

توزيع عينة الدراسة حسب البيانات التعريفية

النسبة %	العدد	الفئة	العمر
7.04	13	30 سنة فأقل	
8.45	16	31-35 سنة	
42.25	80	من 36 سنة إلى 40	
16.90	32	من 41 سنة إلى 45	
25.35	49	أكبر من 45 سنة	
100.00	190	المجموع	

نلاحظ من خلال الجدول السابق رقم (14) أن حوالي 42.25% من أفراد العينة أعمارهم من 36 سنة إلى 40 سنة وهذا يعطي مؤشرا ايجابيا حول موثوقية الاستجابات التي حصلنا عليها ، لان هذه الفئة العمرية تمثل فئة النخبة من الشباب و التي قد بلغت نسبة عالية ، و نظراً لان فريق التدقيق يعتمد على الفئات العمرية الشابة المقبلين و القادرين على مواولة المهنة و الذين يتمتعون بالنشاط و الحيوية و القدرة على تحمل ضغوطات العمل ، و لديهم القدرة على مواكبة التطورات التي قد تطرأ على مهنة التدقيق ، و أن النسبة الثانية التي تتضح من الجدول هي 25.35% وتخص الفئة العمرية لمن هم أكبر من 45 سنة ، فان هذا الأمر يؤكد و بشدة على أن المستجيبين هم نخبة حقيقة من خبراء التدقيق و العاملين في ذات المجال ، مما يزيد الثقة في صحة و دقة البيانات التي تم جمعها ، و بالتالي صحة النتائج (موضوع التدقيق) ، كما أن الغالب في هذه الفئة هم من يشغلون المناصب الإدارية في مكاتب و شركات التدقيق (مدير).

2-6 : توزيع العينة حسب المؤهل العلمي :

يظهر الجدول رقم (15) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (15)

توزيع العينة على أساس المؤهل العلمي

النسبة %	العدد	الفئة	المؤهل العلمي
61.1	116	إجازة	
11.1	21	دبلوم	
22.2	42	ماجستير	
5.6	11	دكتوراه	
100.0	190	المجموع	

نلاحظ من الجدول رقم (15) أن الغالبية العظمى من المستجيبين (61.1%) يحملون درجة الإجازة الجامعية ، أما الذين يحملون درجة الدبلوم من المستجيبين فنسبتهم (11.1%) ، و نسبة حملة درجة الماجستير من المستجيبين هي (22.2%) ، و نسبة حملة درجة الدكتوراه من المستجيبين هي (5.6%) ومن خلال التوزيع السابق للمؤهل العلمي ، نلاحظ أن هناك مؤشر جيداً و عالياً حول موثوقية الاستجابة التي حصلنا عليها ، و أن مهنة المحاسبة و التدقيق تتزايد نسبتها من حملة درجة الدبلوم إلى الماجستير وهذا ما يشكل بدوره وعياً إلى ضرورة ترافق المهنية مع الوعي و التطور العلمي لمهنة التدقيق ، و في ذلك إشارة إلى استمرارية وحيوية هذه المهنة و قابلية ازدياد الطلب عليه أكثر فأكثر مستقبلاً مع متطلبات تكنولوجيا المعلومات وهذا بدوره يتواءم مع أهمية مواجهة و الحد من مخاطر الأعمال لمهنة التدقيق عبر الاهتمام المتزايد من قبل كافة المؤهلات و تزايدها لدى حملة الشهادات و المؤهلات العليا و كذلك رفد سوق المهنة بالكوادر العلمية العالية.

3-6 : توزيع العينة حسب التخصص و الشهادة المهنية :

يظهر الجدول التالي رقم (16) توزيع عينة الدراسة على أساس التخصص و الشهادة المهنية الحاصلين عليها .

الجدول رقم (16)

توزيع العينة على أساس التخصص و الشهادات المهنية

النسبة %	العدد	الفئة	التخصص
83.3	158	محاسبة	
4.2	8	علوم مالية و مصرفية	
1.4	3	إدارة مالية	
11.1	21	أخرى	
100.0	190	المجموع	
النسبة %	العدد	الفئة	الشهادات المهنية
4.2	8	CMA	
1.4	3	CPA	
1.4	3	CIA	
93.1	176	محاسب قانوني	
0.0	0	شهادات مهنية أخرى	
100.0	190	المجموع	

ويبين الجدول رقم (16) توزيع العينة حسب الاختصاص أن النسبة الأعلى هي للمتخصصين في المحاسبة بنسبة (83%) و في هذا مؤشر على أن من يعملون في مجال التدقيق يكونون في الغالب من اختصاص المحاسبة و في ذلك دليل على قدرتهم الأعلى في مواكبة متطلبات المهنة لما يكسبه اختصاص المحاسبة من معرفة أكثر تعمقاً في مجال التخصص الدقيق لمهنة التدقيق ويكسب مفردات عينة الدراسة موثوقة في إجابات المستجيبين و يعزز من صدق النتائج و موضوعيتها و يأتي في الدرجة الثانية باقي التخصصات غير المحاسبة بنسبة (11.1%) كاختصاص الإدارة أو الاقتصاد أو غيرها ، يأتي بالدرجة الثالثة اختصاص العلوم المالية و المصرفية بنسبة (4.2%) بينما تخصص الإدارة المالية بنسبة (1.4%) و السبب قد يعزى إلى انخفاض نسبة الميول و الرغبة لقبول الدخول في مجال مهنة التدقيق .

بينما يظهر الجدول اعلاه بان النسبة الاعلى حسب الشهادات المهنية هي (93.1 %) للمحاسب القانوني السوري، و يأتي في المرتبة الثانية بنسبة (4.2%) لحملة شهادة المحاسب الإداري (CMA) ثم شهادة المحاسب القانوني الأمريكي (CPA) بنسبة (1.4%) ثم شهادة المدقق الداخلي (CIA) بنسبة

(1.4%) أيضاً و في ذلك ما يدل على أن كافة الإجابة من المستجيبين هم حملة الشهادة المهنية السورية التي تشمل في امتحاناتها على المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتدقيق و المحاسبة الضريبية إضافة إلى قانون الشركات و قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 و هذا يعزز بدوره إجابات المستجيبين و دقة اختيارهم لفهمهم المعمق في كل عبارة أو فقرة في الاستبيان المقدم إليهم وفق كل محور .

4-6 : توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي :

الجدول رقم (17)

توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة%
مدير تدقيق	48	25.35
مدقق رئيسي	45	23.94
مدقق	43	22.53
شريك /مدير	29	15.50
مدقق متمرّن	25	12.68
المجموع	190	100.00

يوضح الجدول رقم (17) توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي إلى أن النسبة العظمى هي (25.35%) كانت لشاغلي وظيفة مدير التدقيق ، ثم تلاها المدقق الرئيسي بنسبة (23.94%) ، ثم شاغلي وظيفة المدقق بنسبة (22.53%)، و من ثم نسبة شاغلي وظيفة شريك/مدير بنسبة (15.50%) ، و من ثم نسبة شاغلي المدقق المتمرّن بنسبة (12.68%) ، وهذا بدوره يعزز صدق و صحة البيانات التي تم الإجابة عليها من قبل المستجيبين من واقع خبرتهم المهنية و العلمية .

5-6 : توزيع العينة حسب سنوات الخبرة في مهنة التدقيق الخارجي:

جدول رقم (18)

توزيع العينة على أساس سنوات الخبرة

النسبة %	العدد	الفئة	سنوات الخبرة
8.33	16	أقل من 5 سنوات	
11.11	21	من 6 - 10 سنوات	
25.00	48	من 11 - 15 سنة	
55.56	105	أكثر من 16 سنة	
100.00	190	المجموع	

يوضح الجدول (18) توزيع عينة الدراسة على أساس سنوات الخبرة و كانت النسبة الأعلى هي (55.56%) لذوي الخبرة الأكثر من 16 سنة خبرة ، و هذا أمر في غاية الأهمية ليؤكد أن البيانات التي تم الإجابة عنها من قبل المستجيبين تمتع بمصداقية و مهنية عاليتين ، و هذا يؤكد إلى دور خبرة المدقق الخارجي من خلال المهارات التي اكتسبها عبر سنوات الخبرة المهنية في مساهمته للحد من مخاطر الأعمال التي قد يتعرض لها أثناء ممارسة مهنة التدقيق، و يأتي في النسبة التالية (25.00%) للمستجيبين ممن لديهم الخبرة المهنية ما بين (11 سنة إلى 15 سنة خبرة مهنية) ، و من ثم (11.11%) لمن لديهم خبرة مهنية من (6 سنوات إلى 10 سنوات)، ومن ثم نسبة (8.33%) لمن لديهم خبرة مهنية اقل من خمس سنوات.

7- تحليل بيانات محاور الدراسة :

يهدف تحليل نتائج إجابات عينة الدراسة الأساسية إلى اخذ صورة أولية عن تقييمهم لمحاور الدراسة، والتي يتم من خلالها الوقوف على أهمية كل من المتغيرات المرشحة للتحليل والتي وردت في المحاور التي تناولها الاستبيان، ومدى توافق الآراء تجاه كل من هذه المتغيرات وربط معظمها بالواقع العملي للمهنة .

فقد تم إجراء استعراض عام لنتائج التحليل الوصفي باعتماد المتوسط الحسابي ، و الأهمية النسبية لمتوسط تلك المتغيرات ، و كذلك الانحراف المعياري لمعرفة درجة توافق الآراء أو تباينها بين أفراد عينة الدراسة تجاه كل من متغيرات الدراسة ، و بالتالي الإجابة على تساؤلات الدراسة وكانت حصيلة التحليل على النحو الآتي:

7-1 النتائج المتعلقة بالمحور الأول "دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة"

فيما يلي نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الأول "دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة" حيث تم حساب الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات المحور، ومن ثم حساب المتوسط العام، والانحراف المعياري، والوزن النسبي للدرجة الكلية للمحور، والجدول رقم (19) يوضح نتائج التحليل.

الجدول رقم (19)

التوزيع النسبي و المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لتقييم إجابات أفراد العينة على عبارات محور دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة

الترتيب	الدلالة المعنوية	الوزن النسبي	الدالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
1	0.000	88	13.883	0.855	4.41	7- يؤدي التأهيل العملي والمهني للمدقق الخارجي إلى زيادة درجة الثقة في القوائم المالية ومخرجات نظم المعلومات المحاسبية
2	0.000	79	6.728	1.182	3.94	4- تؤدي خدمة إضفاء الثقة عبر التخطيط المستمر وفقاً لأي متغير جديد في سوق المهنة إلى وجود خدمات متقدمة متطورة
3	0.000	79	9.466	0.853	3.96	6- يؤدي استقلال المدقق الخارجي إلى زيادة درجة إضفاء الثقة
4	0.000	74	6.588	0.901	3.70	1- تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية.
5	0.004	70	2.941	1.453	3.51	3- تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من الأزمات المالية العالمية التي تكرر حدوثها في الآونة الأخيرة
6	0.000	69	4.049	0.938	3.45	2- تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من إحداث الغش والتضليل في التقارير المالية
7	0.004	67	2.991	1.031	3.37	5- تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى تحسين مستوى مخرجات نظم المعلومات المحاسبية عبر وجود أدلة ملائمة وكافية

يبين الجدول (19) تقييم و ترتيب دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة ضمن بيئة الأعمال السورية للحد من مفهوم مخاطر الأعمال، حيث احتلت المرتبة الأولى في هذا التقييم والأهمية عبارة (يؤدي التأهيل العملي والمهني للمدقق الخارجي إلى زيادة درجة الثقة في القوائم المالية ومخرجات نظم المعلومات المحاسبية) حيث المتوسط (4.41) والوزن النسبي لهذا التقييم عالي (88 %) أي أنها تعطي تقييماً ذو أهمية عالية جداً، و أن أفراد عينة الدراسة يجمعون على أن التأهيل والتدريب يزيد من درجة الثقة في القوائم المالية و مخرجات نظم المعلومات المحاسبية ، وهم يؤكدون على أنها مطلب متوافر ليبرهن على دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة للحد من مخاطر الأعمال ، و احتلت المرتبة الثانية في أهمية عبارات إضفاء الثقة عبارة (تؤدي خدمة إضفاء الثقة عبر التخطيط المستمر وفقاً لأي متغير جديد في سوق المهنة إلى وجود خدمات متقدمة متطورة) حيث المتوسط الحسابي 3.94 والوزن النسبي 79 % وأن أفراد عينة الدراسة يجمعون على أن تؤدي خدمة إضفاء الثقة عبر التخطيط المستمر وفقاً لأي متغير جديد في سوق المهنة إلى وجود خدمات متقدمة متطورة ، وهم يؤكدون على أنها مطلب متوافر ليؤكد على دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة للحد من مخاطر الأعمال، وفي المرتبة الثالثة من حيث العبارات الأكثر أهمية في الأدبيات عبارة (يؤدي استقلال المدقق الخارجي إلى زيادة درجة إضفاء الثقة) حيث المتوسط الحسابي 3.96 بوزن نسبي 79 % ذا أهمية عالية، و أن أفراد عينة الدراسة يجمعون على أن يؤدي استقلال المدقق الخارجي إلى زيادة درجة إضفاء الثقة، وهم يؤكدون على أنها مطلب متوافر وفعال لدور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة للحد من مخاطر الأعمال.

أما المؤشرات التي احتلت التقييم الأدنى من حيث أهمية أدبيات مهنة التدقيق الخارجي نجد أن عبارة " تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية" قد أتت في المرتبة الرابعة حيث بلغ المتوسط 3.70 و الوزن النسبي 74 %، و هو تقييم يبدي الموافقة العالية على أن تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية وهو مطلب هام في كافة الشركات (عميل التدقيق) ، بينما عبارة " تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من الأزمات المالية العالمية التي تكرر حدوثها في الآونة الأخيرة" كانت في المرتبة الخامسة بمتوسط 3.51 و بوزن نسبي 70 % و هو تقييم ذو أهمية عالية يؤكد على أن خدمة إضفاء الثقة تؤدي إلى الحد من الأزمات المالية العالمية التي تكرر حدوثها في الآونة الأخيرة ، وهو مطلب هام في كافة الشركات (عميل التدقيق)، و كانت عبارة " تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من إحداث الغش والتضليل في التقارير المالية" في المرتبة السادسة بمتوسط 3.45 و بوزن نسبي 69 % ، و هو تقييم ذو أهمية عالية يؤكد على أن خدمة إضفاء الثقة تؤدي إلى الحد من إحداث الغش والتضليل في التقارير المالية و كانت العبارة " تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى تحسين مستوى مخرجات نظم المعلومات المحاسبية عبر وجود أدلة ملائمة وكافية" قد أخذت المرتبة السابعة بمتوسط (3.37) بوزن نسبي 67 % و هو تقييم ذو أهمية عالية

يؤكد على أن خدمة إضفاء الثقة تؤدي إلى تحسين مستوى مخرجات نظم المعلومات المحاسبية عبر وجود أدلة ملائمة وكافية.

و في الخلاصة نجد أن العبارات التي تم تحليل إجاباتها حازت على تقدير عالي جداً من حيث الأهمية في التقييم فقد كانت تتراوح بين متوسط حسابي للعبارة الأولى 4.41 و العبارة السابعة (3.37) و بوزن نسبي للعبارة الأولى 88% و العبارة السابعة 67 % ، وفي تفسير للمقاييس التي استخدمت تأكيد بأهمية دور المدقق الخارجي عبر خدمة إضفاء الثقة في بيئة الأعمال السورية لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية و المساهمة في الحد من مخاطر الأعمال التي تواجه المدقق الخارجي في تأدية مهامه.

7-2 : النتائج المتعلقة بالمحور الثاني " كفاءة نظم المعلومات المحاسبية "

فيما يلي نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثاني كفاءة نظم المعلومات المحاسبية حيث تم حساب الوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، و الوزن النسبي لكل فقرة من فقرات المحور ، ومن ثم حساب المتوسط العام ، والانحراف المعياري ، و الوزن النسبي للدرجة الكلية للمحور ، و الجدول رقم (20) يوضح نتائج التحليل.

الجدول رقم (20)

التوزع النسبي و المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لتقييم إجابات أفراد العينة على عبارات محور تقييم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية

الترتيب	الدلالة المعنوية	الوزن النسبي	Tدالة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
1	0.000	83	6.469	1.486	4.14	12- تتطور بيئة العمل في مجال تقديم الاستشارات المهنية للمدققين الخارجيين مع التطور المتسارع لتكنولوجيا المعلومات.
2	0.000	83	16.219	0.593	4.14	1- ضمان قوة واستقلالية المدقق الخارجي يؤدي إلى الدقة في نتائج معلومات نظم المعلومات المحاسبية
3	0.000	80	9.050	0.918	3.99	2- الإشراف من قبل المدقق الخارجي على القائمين من مستخدمي نظم المعلومات المحاسبية يؤدي إلى دقة مخرجات نظم المعلومات المحاسبية.
4	0.000	79	9.595	0.816	3.93	3- توضيح وتقسيم المسؤولية يمكن من زيادة درجة الثقة في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية وتعزيز ثقة متخذي القرارات

5	0.000	79	9.396	0.834	3.93	4- الالتزام المهني للمدقق الخارجي يؤدي إلى زيادة كفاءة استخدام مستخدمي نظم المعلومات المحاسبية ودقة النتائج
6	0.000	79	9.466	0.853	3.96	6- عدم خضوع المدقق الخارجي لضغوط الشركة وتأثيراتها يؤدي إلى زيادة درجة الثقة و يعزز من قدرة المستخدمين
7	0.000	79	12.520	0.654	3.97	9- يؤدي التوسع في خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من المخاطر التقنية الحديثة
8	0.000	78	8.959	0.848	3.90	5- قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف أهم نقاط الضعف في بنية الرقابة الداخلية لبنية العمل يؤدي إلى تصويب الأخطاء
9	0.000	77	8.689	0.833	3.86	11- لخدمة إضفاء الثقة دور فعال في تنشيط سوق المهنة في سورية
10	0.000	75	6.141	1.024	3.75	7- تؤدي خدمات إضفاء الثقة إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة
11	0.000	71	5.465	0.825	3.54	10- لا يوجد حاجة إلى خدمة إضفاء الثقة في القوائم المالية إذا لم تؤدي إلى خدمة متخذي القرارات وكسب عملاء جدد.
12	0.000	70	4.831	0.860	3.49	8- تزداد الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي نتيجة التوسع في خدمة إضفاء الثقة وتحتاج دعماً من الباحثين والمنظمات المهنية

يبين الجدول (20) تقييم مفهوم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية ضمن بيئة الأعمال السورية للحد من مخاطر الأعمال حيث احتلت المرتبة الأولى في هذا التقييم والأهمية عبارة "تتطور بيئة العمل في مجال تقديم الاستشارات المهنية للمدققين الخارجيين مع التطور المتسارع لتكنولوجيا المعلومات" حيث المتوسط 4.14 والوزن النسبي لهذا التقييم عالي 83 % أهمية عالية جداً فالتطور السريع في تكنولوجيا يقابله تطور في بيئة العمل، و هو تقييم ذو أهمية عالية ويظهر فيه مدى صدق و موضوعية إجابات أفراد عينة الدراسة في التأكيد على أن تطور بيئة العمل في مجال تقديم الاستشارات المهنية للمدققين الخارجيين

يتوازي مع التطور المتسارع لتكنولوجيا المعلومات، واحتلت المرتبة الثانية في أهمية كفاءة نظم المعلومات المحاسبية و تأثرها بخدمة إضفاء الثقة عبارة "ضمان قوة واستقلالية المدقق الخارجي يؤدي إلى الثقة في نتائج معلومات نظم المعلومات المحاسبية" حيث المتوسط الحسابي 4.14 والوزن النسبي 83 % وهو تقييم ذو أهمية عالية ويظهر فيه مدى صدق و موضوعية إجابات أفراد عينة الدراسة في التأكيد على انه كلما كانت هناك دقة في نتائج نظم المعلومات المحاسبية فان ذلك مرتبط بمقدار ضمان قوة واستقلالية المدقق الخارجي وفي المرتبة الثالثة من حيث العبارات الأكثر أهمية في كفاءة نظم المعلومات المحاسبية عبارة "الإشراف من قبل المدقق الخارجي على القائمين من مستخدمي نظم المعلومات المحاسبية يؤدي إلى دقة مخرجات نظم المعلومات المحاسبية" حيث المتوسط الحسابي 3.99 بوزن نسبي 80 % ذا أهمية عالية، وهو تقييم ذو أهمية عالية ويظهر فيه مدى صدق و موضوعية إجابات أفراد عينة الدراسة في التأكيد على أن الإشراف من قبل المدقق الخارجي على القائمين من مستخدمي نظم المعلومات المحاسبية يؤدي إلى دقة مخرجات المعلومات المحاسبية ، و ذلك من مبدأ اختبار العناصر المشغلة لنظام المعلومات المحاسبية في بيئة عمل المنشأة (عمل التدقيق) و هو مطلب أساسي لصحة و دقة النتائج، بينما احتلت المرتبة الرابعة عبارة " توضيح وتقسيم المسؤولية يمكن من زيادة درجة الثقة في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية وتعزز ثقة متخذي القرارات " بمتوسط حسابي 3.93 و بوزن نسبي 79% وهو تقييم ذو أهمية عالية ويظهر فيه مدى صدق و موضوعية إجابات أفراد عينة الدراسة في التأكيد على أن توضيح وتقسيم المسؤولية يمكن من زيادة درجة الثقة في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية وتعزيز ثقة متخذي القرارات و هو مطلب أساسي لكافة المستخدمين و يتوافق مع طبيعة التقارير و المعلومات الصادرة في المنشأة (عمل التدقيق)، بينما احتلت المرتبة الخامسة من حيث الأهمية اعتماداً على إجابات المستجيبين العبارة التي تنص " الالتزام المهني للمدقق الخارجي يؤدي إلى زيادة كفاءة استخدام مستخدمي نظم المعلومات المحاسبية ودقة النتائج " و بمتوسط حسابي 3.93 و بوزن نسبي 79%، وهو تقييم ذو أهمية عالية ويظهر فيه مدى صدق و موضوعية إجابات أفراد عينة الدراسة في التأكيد على أن الالتزام المهني للمدقق الخارجي يؤدي إلى زيادة كفاءة استخدام مستخدمي نظم المعلومات المحاسبية ودقة النتائج ، و هو مطلب متوافر في كل الشركات التي تقوم بممارسة المهنة و يؤكد دوماً بان الالتزام هو طوق الأمان الذي يسور به المدقق الخارجي عند ممارسة مهنته، و أتى في المرتبة السادسة العبارة التي تنص " عدم خضوع المدقق الخارجي لضغوط الشركة وتأثيراتها يؤدي إلى زيادة درجة الثقة و يعزز من قدرة المستخدمين " ، و بمتوسط حسابي 3.96 ،وبوزن نسبي 79% ، وهو تقييم ذو أهمية عالية ويظهر فيه مدى صدق و موضوعية إجابات أفراد عينة الدراسة، في الإجابة التي تمت من قبل أفراد العينة للمستجيبين قد كانت موضوعية و ذات مهنية و احترافية ، وهذا يتطابق مع مضمون العبارة التي تؤكد أن عدم خضوع المدقق الخارجي لضغوط الشركة وتأثيراتها يؤدي إلى زيادة درجة الثقة و يعزز من قدرة المستخدمين وهذا مطلب أساسي من قواعد السلوك المهني لكل المزاويلين لمهنة التدقيق الخارجي ، و جاء في المرتبة السابعة

بمتوسط حسابي 3.97 و بوزن نسبي 79% ، العبارة التي تنص على " يؤدي التوسع في خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من المخاطر التقنية الحديثة" وهو تقييم ذو أهمية عالية ويظهر فيه مدى صدق و موضوعية إجابات أفراد عينة الدراسة، في الإجابة التي تمت من قبل أفراد العينة للمستجيبين قد كانت موضوعية وذات مهنية و احترافية ، وهذا يتطابق مع مضمون العبارة التي تدل على أن التوسع في خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من المخاطر التقنية الحديثة، و هو مطلب أساسي حتى يكون المدقق الخارجي قد مكن نفسه من كافة الأمور التي تواجهه في مهنة و خاصة ما يتطلب التعرف الجديد و المستمر على كل ما يتعلق بمهنة التدقيق من جانب تكنولوجيا المعلومات و وسائل الاتصال ، و جاء في المرتبة الثامنة العبارة التي تنص " قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف أهم نقاط الضعف في بنية الرقابة الداخلية لبنية العمل يؤدي إلى تصويب الأخطاء " و بمتوسط حسابي (3.90) و بوزن نسبي (78%) و في هذا تأكيد أن هذا التقييم ذو أهمية عالية يظهر فيه مدى صدق و موضوعية إجابات أفراد عينة الدراسة، في الإجابة التي تمت من قبل أفراد العينة للمستجيبين قد كانت موضوعية و ذات مهنية و احترافية ، وهذا يتطابق مع مضمون العبارة التي تدل على أن قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف أهم نقاط الضعف في بنية الرقابة الداخلية لبنية العمل يؤدي إلى تصويب الأخطاء، و هو مطلب متوافر في بيئة عمل المنشأة (عميل التدقيق) ، و من احد المطالب الرئيسية في تحسين بيئة عمل المنشأة و تتبع مواطن الخلل حتى يتم القضاء عليها ، و جاء في المرتبة التاسعة العبارة التي تنص على " لخدمة إضفاء الثقة دور فعال في تنشيط سوق المهنة في سورية " بمتوسط حسابي (3.86) و بوزن نسبي (77%) و في هذا يظهر التقييم ذو الأهمية المرتفعة والتي يبدي فيها المستجيبين تأكيدهم بأن لخدمة إضفاء الثقة دور فعال في تنشيط سوق المهنة في سورية وهذا في ظل ما تفرضه التكنولوجيا و واقع الحال المقبل عليه في سورية لمرحلة إعادة الإعمار و ما يشهده القطاع الخدمي من احتياجات أساسية في تفعيل دور المدقق الخارجي لإعادة الثقة للمستثمرين المحليين و الجانب في سوق الاستثمار السورية.

بينما تظهر في المرتبة العاشرة العبارة التي تنص على " تؤدي خدمات إضفاء الثقة إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة " و بمتوسط حسابي (3.75) و بوزن نسبي (75%) ، و في هذه العبارة تقييم ذو أهمية عالية، و يبدي إجابات المستجيبين بموضوعية حول أهمية تؤدي خدمات إضفاء الثقة إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة، و هذا مطلب متوافر في بيئة الأعمال السورية ، بينما أتت في المرتبة الحادية عشر العبارة التي تنص " لا يوجد حاجة إلى خدمة إضفاء الثقة في القوائم المالية إذا لم تؤدي إلى خدمة متخذي القرارات وكسب عملاء جدد" بمتوسط حسابي (3.54) و بوزن نسبي (71%) ، و في هذه العبارة تقييم ذو أهمية عالية، و يبدي إجابات المستجيبين بموضوعية حول أهمية الحاجة إلى خدمة إضفاء الثقة في القوائم المالية التي ستؤدي إلى خدمة متخذي القرارات وكسب عملاء جدد ، و هو مطلب متوافر في بيئة الأعمال السورية ، بينما احتلت المرتبة الأخيرة العبارة التي تنص على " تزداد الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي

العسر المالي، و احتلت المرتبة الثانية في أهمية عوامل خطر العسر المالي عبارة " تتأثر أتعاب المدقق الخارجي في مدى ارتباطه بالعمل (محل التدقيق)"، حيث المتوسط الحسابي 4.38 والوزن النسبي 88 %، وفي المرتبة الثالثة من حيث العبارات الأكثر أهمية لدى مهارات المدقق الخارجي عبارة " يمكن أن تؤثر السيولة النقدية في أتعاب المدقق الخارجي" حيث المتوسط الحسابي 4.15 بوزن نسبي 83 % ذا أهمية عالية، أما المؤشرات التي احتلت التقييم الأدنى من حيث أهمية مخاطر العسر المالي نجد عبارة "قد تؤثر أتعاب المدقق الخارجي في تحديد مستوى جودة الخدمات لإضفاء الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي" حيث المتوسط 3.85 والوزن النسبي 77 % أهمية متوسطة والمرتبة الرابعة بينما كانت العبارة "يمكن أن يؤثر العائد على الاستثمار في أتعاب المدقق الخارجي"، حيث المتوسط 3.35 والوزن النسبي 67 % أهمية متوسطة والمرتبة الأخيرة، فالعائد على الاستثمار قد يزيد في أتعاب المدقق الخارجي.

4-7 نتائج تحليل المحور الرابع "خطر تغيير المدقق الخارجي".

الجدول رقم(22)

التوزع النسبي و المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لتقييم إجابات أفراد العينة على عبارات محور تقييم خطر تغيير المدقق الخارجي

الترتيب	الدلالة المعنوية	الوزن النسبي	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
1	0.000	91	20.083	0.650	4.55	3- قد تعدد المنشأة إلى تغيير المدقق الخارجي الحالي عند وجود ما يهدد صحة الإفصاح بالمعلومات في بنية الأعمال المقدمة
2	0.000	84	16.171	0.624	4.20	2- قد تضطر المنشأة إلى تغيير المدقق الخارجي لإخفاء جزء أو كل من مشاكل قام بها المدقق الحالي.
3	0.000	82	10.083	0.906	4.08	5- إن وجود خدمة إضفاء الثقة يعزز من دور المدقق الخارجي سوق المهنة.
4	0.000	77	12.603	0.584	3.87	1- تؤدي خدمة إضفاء الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي إلى وضع أسس وضوابط في تحديد مهام المدقق الخارجي ودواعي تغييره

5	0.000	75	5.077	1.239	3.75	4- لدى قيام المنشأة بتغيير المدقق الخارجي الحالي قد يؤدي إلى عدم التعارف مع العميل في إصدار تغيير التدقيق المطلوب.
---	-------	----	-------	-------	------	--

يبين الجدول (22) تقييم خطر تغيير المدقق الخارجي ضمن بيئة الأعمال السورية حيث احتلت المرتبة الأولى في هذا التقييم والأهمية عبارة (قد تعتمد المنشأة إلى تغيير المدقق الخارجي الحالي عند وجود ما يهدد صحة الإفصاح بالمعلومات في بنية الأعمال المقدمة)، حيث المتوسط 4.55 والوزن النسبي لهذا التقييم عالي 91 % أهمية عالية فأفراد عينة الدراسة يرون أهمية انعكاس تغيير المدقق على صحة الإفصاح ، و احتلت المرتبة الثانية في أهمية عوامل خطر تغيير المدقق الخارجي عبارة (قد تضطر المنشأة إلى تغيير المدقق الخارجي لإخفاء جزء أو كل من مشاكل قام بها المدقق الحالي)، حيث المتوسط الحسابي 4.20 والوزن النسبي 84 %، وفي المرتبة الثالثة من حيث العبارات الأكثر أهمية لدى خطر التغيير عبارة (إن وجود خدمة إضفاء الثقة يعزز من دور المدقق الخارجي سوق المهنة) حيث المتوسط الحسابي 4.08 بوزن نسبي 82 % ذا أهمية عالية، أما المؤشرات التي احتلت التقييم الأدنى من حيث أهمية مخاطر تغيير المدقق الخارجي نجد عبارة (تؤدي خدمة إضفاء الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي إلى وضع أسس وضوابط في تحديد مهام المدقق الخارجي ودواعي تغييره) ،حيث المتوسط 3.87 والوزن النسبي 77 % أهمية عالية والمرتبة الأخيرة، عبارة (لدى قيام المنشأة بتغيير المدقق الخارجي الحالي قد يؤدي إلى عدم التعارف مع العميل في إصدار تغيير التدقيق المطلوب)، بمتوسط 3.75 والوزن النسبي 75 % فتغيير المدقق ينعكس أيضا على عدم تعارف العميل في تغيير التدقيق المطلوب.

5-7 نتائج تحليل المحور الخامس "خطر الغش"

الجدول رقم (23)

التوزع النسبي و المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لتقييم إجابات أفراد العينة على عبارات محور تقييم خطر الغش

الترتيب	الدالة المعنوية	الوزن النسبي	Tدالة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
1	0.000	90	25.220	0.504	4.51	4- تنعكس الأخطاء على وقوع خسائر مادية يمكن أن تعرض المدقق الخارجي إلى المقاضاة بسبب عدم اكتشاف الغش
2	0.000	85	10.312	1.024	4.25	3- قد تؤدي الأخطاء الكتابية غير المقصودة في القوائم المالية والتي يجب على المدقق الخارجي فحصها إلى زعزعة ثقة المستخدمين القوائم المالية
3	0.000	79	9.115	0.885	3.96	2- تعكس نتيجة عدم إضفاء الثقة إلى وجود أخطاء وغش غير مكتشفة
4	0.000	72	4.368	1.141	3.59	1- تعكس متطلبات معايير التدقيق مهارات تم وضعها يمكن أن تؤثر في مسؤولية المدقق الخارجي في كشف الغش

يبين الجدول (23) تقييم خطر الغش ضمن بيئة الأعمال السورية حيث احتلت المرتبة الأولى في هذا التقييم والأهمية هذا الخطر عبارة (تنعكس الأخطاء على وقوع خسائر مادية يمكن أن تعرض المدقق الخارجي إلى المقاضاة بسبب عدم اكتشاف الغش) ،حيث المتوسط 4.51 والوزن النسبي لهذا التقييم عالي 90 % أهمية عالية فأفراد عينة الدراسة يرون أهمية انعكاس الأخطاء على المدقق ، و احتلت المرتبة الثانية في أهمية عوامل خطر الغش عبارة (قد تؤدي الأخطاء الكتابية غير المقصودة في القوائم المالية والتي يجب على المدقق الخارجي فحصها إلى زعزعة ثقة المستخدمين القوائم المالية)، حيث المتوسط الحسابي 4.25 والوزن النسبي 85 %، وفي المرتبة الثالثة من حيث العبارات الأكثر أهمية لدى خطر الغش عبارة (تعكس نتيجة عدم إضفاء الثقة إلى وجود أخطاء وغش غير مكتشفة) حيث المتوسط الحسابي 3.96 بوزن نسبي 79 % ذا أهمية عالية، أما المؤشرات التي احتلت التقييم الأدنى من حيث أهمية مخاطر الغش نجد عبارة (تعكس متطلبات معايير التدقيق مهارات تم وضعها يمكن أن تؤثر في

مسؤولية المدقق الخارجي في كشف الغش)، حيث المتوسط 3.59 ، والوزن النسبي 72 % ، أهمية عالية والمرتبة الأخيرة .

6-7 نتائج تحليل المحور السادس "خطر المقاضاة"

الجدول رقم (24)

التوزع النسبي و المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لتقييم إجابات أفراد العينة على عبارات محور تقييم خطر المقاضاة

الترتيب	الدالة المعنوية	الوزن النسبي	Tدالة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
1	0	90	15.232	0.826	4.49	5- قد يتعرض المدقق الخارجي للمحاكمة نتيجة ارتباطه بأعمال تصب في مصلحة الإدارة
2	0	88	24.094	0.497	4.42	3- ان خطر المقاضاة قد يفقد المدقق الخارجي في بعض القضايا إلى سمعته المهنية
3	0	79	5.689	1.419	3.96	2- ان وجود معايير مهنية صارمة تقلل من خطر تعرض المدقق الخارجي للمقاضاة عبر بذل العناية المهنية اللازمة
4	0	77	7.536	0.961	3.86	1- ان خطر المنازعات القضائية تصيف الثقة لدى المدقق الخارجي وتؤثر على حصته في المنافسة المهنية
5	0	75	9.052	0.721	3.77	4- تعرض المدقق الخارجي للمحاكمة قد يكون ناتجا عن أعمال غير مرتكبة

يبين الجدول (24) تقييم خطر المقاضاة ضمن بيئة الأعمال السورية حيث احتلت المرتبة الأولى في هذا التقييم والأهمية هذا الخطر عبارة (قد يتعرض المدقق الخارجي للمحاكمة نتيجة ارتباطه بأعمال تصب في مصلحة الإدارة)، حيث المتوسط 4.49 والوزن النسبي لهذا التقييم عالي 90 %، أهمية عالية فأفراد عينة الدراسة يرون أهمية تعرض المدقق للمحاكمة نتيجة ارتباطه بالإدارة، و احتلت المرتبة الثانية

في أهمية عوامل خطر المقاضاة عبارة (ان خطر المقاضاة قد يفقد المدقق الخارجي في بعض القضايا الى سمعته المهنية) ،حيث المتوسط الحسابي 4.42 والوزن النسبي 88 %، وفي المرتبة الثالثة من حيث العبارات. الأكثر أهمية من مخاطر المقاضاة عبارة (ان وجود معايير مهنية صارمة تقلل من خطر تعرض المدقق الخارجي للمقاضاة عبر بذل العناية المهنية اللازمة) ،حيث المتوسط الحسابي 3.96 بوزن نسبي 79 % ذا أهمية عالية، أما المؤشرات التي احتلت التقييم الأدنى من حيث أهمية مخاطر الغش نجد عبارة (ان خطر المنازعات القضائية تضيق الثقة لدى المدقق الخارجي وتؤثر على حصته في المنافسة المهنية) حيث المتوسط 3.86 والوزن النسبي 77 % أهمية عالية والمرتبة الأخيرة نجد عبارة (تعرض المدقق الخارجي للمحاكمة قد يكون ناتجا عن أعمال غير مرتكبة) ،بمتوسط 3.77 ووزن نسبي 75 % أهمية عالية.

8- اختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة و تحسين جودة المعلومات كمخرجات لنظم المعلومات المحاسبية في مواجهة مخاطر الأعمال لمهنة التدقيق الخارجي.

جدول رقم (25)

العلاقة بين كفاءة نظم المعلومات و مخاطر الأعمال

Correlations			
كفاءة نظم المعلومات المحاسبية			
.927**	Correlation Coefficient	إضفاء الثقة	Spearman's rho
0.000	Sig. (2-tailed)		
71	N		
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

يبين الجدول أن قيمة دالة الاختبار $R=0.927$ وهي قيمة كبيرة والدلالة المعنوية $Sig=0.000$ وهي أصغر من الدلالة القياسية 0.05 إذا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية لخدمة إضفاء الثقة في تحسين جودة المعلومات كمخرجات لنظم المعلومات المحاسبية في مواجهة مخاطر الأعمال لمهنة التدقيق الخارجي.

- الفرضية الثانية :

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بين درجة الثقة للمستثمرين وتحسين مستوى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية.

جدول رقم (26)

العلاقة بين تحسين مستوى كفاءة نظم المعلومات و إضفاء الثقة

تحسين مستوى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية			
.902**	Correlation Coefficient	إضفاء الثقة	Spearman's rho
0.000	Sig. (2-tailed)		
71	N		

يبين الجدول أن قيمة دالة الاختبار $R=0.90$ وهي قيمة كبيرة والدلالة المعنوية $Sig=0.000$ وهي أصغر من الدلالة القياسية 0.05 إذا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين درجة الثقة للمستثمرين وتحسين مستوى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية.

- الفرضية الثالثة:

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية لآراء المستقصى منهم بين مهارات المدقق الخارجي وخدمة إضفاء الثقة في الحد من مخاطر أعمال التدقيق.

و يتفرع منها الفرضيات التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى

لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لخدمة إضفاء الثقة وخطر العسر المالي كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق تم إجراء اختبار العلاقة بين المتغير المستقل ممثلاً بالبعد خدمة إضفاء الثقة والتابع خطر العسر المالي كما يلي:

جدول رقم (27)

المؤشرات الإحصائية لعلاقة إضفاء الثقة و خطر العسر المالي

Model Summary					
Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.000 ^b	978.39	0.933	0.934	.966 ^a	1
a. Predictors: (Constant)، إضفاء الثقة					

يبين الجدول معامل الارتباط R والذي قيمته % 96.6 عالية و مقياس معامل التفسير الذي قيمته % 93.4 وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير 93.4 % على المتغير التابع (خطر العسر المالي) مما يعني أن المتغير المستقل (إضفاء الثقة) استطاع أن يفسر 93.4 % من التغيرات الحاصلة في التابع والباقي يعزى إلى عوامل أخرى ، كما يبين الجدول تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على القوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي 978.39 ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.000) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية sig=0.05 مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

جدول رقم (28)

المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر إضفاء الثقة و خطر العسر المالي

Coefficients ^a					
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	16.963		0.085	1.449	(Constant) 1
0.000	31.279	0.966	0.022	0.690	إضفاء الثقة
a. Dependent Variable: خطر العسر المالي					

من خلال الجدول نجد أن متغير إضفاء الثقة كمؤشر مستقل له دلالة معنوية في هذا النموذج بحسب نموذج T الدالة المعنوية حيث $\text{sig} < 0.05$ وقيمته $\text{sig} = 0.000$ وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$y = a + bx$$

$$\text{إضفاء الثقة} = 1.44 + (0.69) \text{ خطر العسر المالي}$$

تدل المعادلة السابقة أن كل زيادة في تقييم إضفاء الثقة بمقدار وحدة واحدة يقابله تزايد في قيمة الأثر في (خطر العسر المالي) بمقدار 0.69 وهو تأثير إيجابي مما يدل على أثر ذو دلالة إحصائية.

فالنتيجة (بؤثر إضفاء الثقة في الاهتمام بخطر العسر المالي كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق)

- الفرضية الفرعية الثانية

لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لخدمة إضفاء الثقة وخطر تغيير المدقق الخارجي كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق.

جدول رقم (29)

المؤشرات الإحصائية لعلاقة إضفاء الثقة و تغيير المدقق الخارجي

Model Summary					
Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.000 ^b	454.7	0.866	0.868	.932 ^a	1
a. Predictors: (Constant)، إضفاء الثقة					

يبين الجدول معامل الارتباط R والذي قيمته 93.2% عالية و مقياس معامل التفسير الذي قيمته 86.8 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير 86.8 % على المتغير التابع (تغيير المدقق الخارجي) مما يعني أن المتغير المستقل (إضفاء الثقة) استطاع أن يفسر 86.8 % من التغيرات الحاصلة في التابع والباقي يعزى إلى عوامل أخرى ، كما يبين الجدول تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على القوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي F=454.7 ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.000) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية sig=0.05 مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

جدول رقم (30)

المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر تغيير المدقق الخارجي و إضفاء الثقة

Coefficients ^a					
Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	16.450		0.110	1.811	(Constant) 1
0.000	21.324	0.932	0.028	0.606	إضفاء الثقة
a. Dependent Variable: خطر تغيير المدقق الخارجي					

من خلال الجدول نجد أن متغير إضفاء الثقة كمؤشر مستقل له دلالة معنوية في هذا النموذج بحسب نموذج T الدالة المعنوية حيث $sig < 0.05$ وقيمتها $sig = 0.000$ وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$y = a + bx$$

$$\text{إضفاء الثقة} = 1.81 + (0.60) \text{ خطر تغيير المدقق الخارجي}$$

تدل المعادلة السابقة أن كل زيادة في تقييم إضفاء الثقة بمقدار وحدة واحدة يقابله تزايد في الاهتمام في (خطر تغيير المدقق الخارجي) بمقدار 0.60 وهو تأثير ايجابي مما يدل على أثر ذو دلالة إحصائية. فالنتيجة (يوجد أثر ذو دلالة معنوية لخدمة إضفاء الثقة وخطر تغيير المدقق الخارجي كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق)

- الفرضية الفرعية الثالثة

لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لخدمة إضفاء الثقة وخطر الغش كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق

جدول رقم (31)

المؤشرات الإحصائية لعلاقة إضفاء الثقة و خطر الغش

Model Summary					
Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.000 ^b	495.9	0.876	0.878	.937 ^a	1
a. Predictors: (Constant)، إضفاء الثقة					

يبين الجدول معامل الارتباط R والذي قيمته 93.7% عالية و مقياس معامل التفسير الذي قيمته 87.8% وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير 87.8% على المتغير التابع (خطر الغش) مما يعني أن المتغير المستقل (إضفاء الثقة) استطاع أن يفسر 87.8% من التغيرات الحاصلة في التابع والباقي يعزى إلى عوامل أخرى ، كما يبين الجدول تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على القوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي $F = 495.9$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($sig = 0.000$) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية $sig = 0.05$ مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

جدول رقم (32)

المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر إضفاء الثقة و خطر الغش

Coefficients ^a						
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	10.336		0.128	1.318	(Constant)	1
0.000	22.270	0.937	0.033	0.733	إضفاء الثقة	

a. Dependent Variable: خطر الغش

من خلال الجدول نجد أن متغير إضفاء الثقة كمؤشر مستقل له دلالة معنوية في هذا النموذج بحسب نموذج T الدالة المعنوية حيث $\text{sig} < 0.05$ وقيمتها $\text{sig} = 0.000$ وتكون معادلة الانحدار المقدرة

$$y = a + bx$$

هي:

$$\text{إضفاء الثقة} = 1.31 + (0.73) \text{ خطر الغش}$$

تدل المعادلة السابقة أن كل زيادة في تقييم إضفاء الثقة بمقدار وحدة واحدة يقابله تزايد في الاهتمام بأثر في (خطر الغش) بمقدار 0.73 وهو تأثير ايجابي مما يدل على أثر ذو دلالة إحصائية.

فالنتيجة (يوجد أثر ذا دلالة معنوية لخدمة إضفاء الثقة وخطر الغش كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق) - الفرضية الفرعية الرابعة

لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لخدمة إضفاء الثقة وخطر مقاضاة المدقق الخارجي كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق

جدول رقم (33)

المؤشرات الإحصائية لعلاقة إضفاء الثقة و خطر مقاضاة المدقق الخارجي

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.000 ^b	645.100	0.902	0.903	.950 ^a	1
a. Predictors: (Constant)، إضفاء الثقة					

يبين الجدول معامل الارتباط R والذي قيمته 95.0% عالية و مقياس معامل التفسير الذي قيمته 90.3 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير 90.3 % على المتغير التابع (خطر

مقايضة المدقق الخارجي) مما يعني أن المتغير المستقل (إضفاء الثقة) استطاع أن يفسر 90.3 % من التغيرات الحاصلة في التابع والباقي يعزى إلى عوامل أخرى ، كما يبين الجدول تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على القوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي $F=645.1$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = sig$) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$ مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

جدول رقم (34)

المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر إضفاء الثقة و خطر مقايضة المدقق الخارجي

Coefficients ^a						
Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	11.020		0.115	1.266	(Constant)	1
0.000	25.399	0.950	0.030	0.753	إضفاء الثقة	

a. Dependent Variable: خطر المقايضة

من خلال الجدول نجد أن متغير إضفاء الثقة كمؤشر مستقل له دلالة معنوية في هذا النموذج بحسب نموذج T الدالة المعنوية حيث $sig<0.05$ وقيمته $sig=0.000$ وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$y=a+bx$$

$$\text{إضفاء الثقة} = 1.26 + (0.75) \text{ خطر المقايضة}$$

تدل المعادلة السابقة أن كل زيادة في تقييم إضفاء الثقة بمقدار وحدة واحدة يقابله تزايد في قيمة الاهتمام في (خطر المقايضة) بمقدار 0.75 وهو تأثير ايجابي مما يدل على أثر ذو دلالة إحصائية. فالنتيجة (يوجد أثر ذو دلالة معنوية لخدمة إضفاء الثقة وخطر مقايضة المدقق الخارجي كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق)

الخاتمة

أولاً : الخلاصة

بناءً على الدراسة التحليلية واختبار الفروض ، فإننا نتوصل إلى أهمية دور المدقق الخارجي في خدمة إضفاء الثقة عبر الإرشادات والتوصيات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ، و ما رافق ذلك من تطورات لمعايير المحاسبة الدولية، ومعايير التدقيق الدولية إلى أن أصبحت بتسميتها الجديدة ، معايير التدقيق الدولية و خدمات التدقيق، مما يؤكد دوماً على أن مهنة التدقيق هي مهنة متجددة مستمرة في التحديث استناداً على المبادئ و الفروض المحاسبية ، إضافة إلى ما توصلت إليه من وضع معايير خاصة في تحديد القواعد و المعايير النازمة لسلوك المدقق الخارجي ، و تقديمه للخدمات الاستشارية و تنوع الخدمات الإضافية له ، و فق ما يحدده كتاب التكاليف و الارتباط، وكذلك ما تفرضه طبيعة التطورات التي ترافق نمط تغير استخدامات المنشأة لطبيعة عملها، وما يرافق ذلك من تغيرات في بيئة الأعمال و استخدام التكنولوجيا المتطورة في العمل ، الأمر الذي ألزم مدققي الحسابات أن يغيروا من نمط استخداماتهم اليدوية إلى الالكترونية، ورافق ذلك تطوراً في استنتاج قواعد لبيئة عمل المدقق الخارجي عبر استخدام نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية ، وكأمر بديهي ، فإن أي شيء جديد يدخل في أي مهنة يواجه تحديات ، كما هو الحال في خدمة إضفاء الثقة، وانعكاس ذلك على كفاءة نظم المعلومات المحاسبية، وعبر انجاز المهام المطلوبة بوقت أقل ، و دقة أعلى، و سرعة في النتائج ، و أسلوب متطور في العصر ، يمكن أن يستفيد منه جميع المستخدمين، لكل حسب حاجته، و كذلك الصفات الخاصة بمشغلي تلك النظم، وبيئة العمل و ديموغرافية التشكيلة التي تنفذ إجراءات نظم الرقابة الداخلية فيها، وصولاً إلى ما يفيد في الحد من مخاطر الأعمال التي يتعرض لها المدقق الخارجي و التي عرضنا منها ، خطر الغش ، و خطر تغيير المدقق الخارجي ، و خطر المقاضاة، و خطر العسر المالي ، عبر إظهار مهارات المدقق الخارجي ، و كذلك إظهار كفاءة و فعالية المدقق الخارجي من خلال :

- 1- استيفاء المدقق الخارجي لإجراءات عملية التدقيق و مساهمته في إضفاء الثقة لنتائج عمله.
- 2- استغلاله الفرصة في تحقيق أهداف عملية التدقيق.
- 3- قدرة المدقق الخارجي وخبرته المهنية تساهم في كشف الأخطاء والمخالفات للنظام المحاسبي في منشأة العمل.
- 4- السياسات والإجراءات المتعلقة بعمل المدقق الخارجي التي يبنها على أسس سليمة تساهم في دقة الأدلة التي جمعها وصحة النتائج التي توصل إليها.
- 5- إن توفير الحد المعقول من قبل المدقق الخارجي في بذل العناية المهنية وفقاً للمعايير المهنية يفيد في تلبية المتطلبات المهنية القانونية.
- 6- إعداد التقارير من قبل المدقق الخارجي بالوقت المناسب.

- 7- الدقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية تحت إشراف المدقق الخارجي و التي
تفيد متخذي القرارات عند استخدامها.
- 8- المصداقية والعدالة في عرض القوائم المالية و إبداء الرأي بمهنية واحترافية عالية.

ثانياً : النتائج و الاستنتاجات :

استناداً إلى نتائج فرضيات البحث فقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج و الاستنتاجات التي
نذكرها كما يلي :

1- للمدقق الخارجي عبر خدمة إضفاء الثقة دور في دعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية عبر
تحسين جودة المعلومات كمخرجات لنظم المعلومات المحاسبية في مواجهة مخاطر الأعمال لمهنة
التدقيق الخارجي ، وذلك من خلال التأهيل العلمي والمهني للمدقق الخارجي ، إضافة إلى التخطيط
المستمر وفقاً لأي متغير جديد في سوق المهنة يفرضه وجود خدمات متقدمة متطورة، و تعزيز ذلك
من خلال استقلال المدقق الخارجي، مما يؤدي إلى تعزيز درجة ثقة مستخدمي مخرجات نظم
المعلومات المحاسبية، والمساهمة في الحد من الأزمات المالية العالمية التي تكرر حدوثها في الآونة
الأخيرة، إضافة إلى الحد من إحداث الغش والتضليل في التقارير المالية، عبر وجود أدلة ملائمة وكافية
و مترابطة، وهذا يؤدي بدوره إلى زيادة درجة الثقة في القوائم المالية ومخرجات نظم المعلومات
المحاسبية.

2- إن درجة الثقة للمستثمرين وتحسين مستوى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية أمران مرتبطان بقوة
واستقلالية المدقق الخارجي ، و قدرته في الإشراف على القائمين من مستخدمي نظم المعلومات
المحاسبية وكذلك الوضوح في تحديد وتقسيم المسؤولية ، و الالتزام المهني للمدقق الخارجي الذي
يساعده في اكتشاف أهم نقاط الضعف في بنية الرقابة الداخلية لبنية العمل ويمكنه من تصويب
الأخطاء ، و كذلك عدم خضوع المدقق الخارجي لضغوط الشركة وتأثيراتها ، إضافة إلى ازدياد
الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي نتيجة التوسع في خدمة إضفاء الثقة والتي تحتاج دعماً من
الباحثين والمنظمات المهنية ، فالتوسع في خدمة إضفاء الثقة يلزم المدقق الخارجي إلى الأخذ بعين
الاعتبار أهمية المخاطر التقنية الحديثة، وبالتالي كسب عملاء جدد، مع تزايد الدور الفعال للمدقق
الخارجي في تنشيط سوق المهنة في سورية مع ما يناسب تطور بيئة العمل في مجال تقديم الاستشارات
المهنية للمدققين الخارجيين في ظل التطور المتسارع لتكنولوجيا المعلومات ، الأمر الذي يؤدي إلى
الدقة في نتائج معلومات نظم المعلومات، وزيادة كفاءة مستخدمي نظم المعلومات المحاسبية ودقة
النتائج ، و بالتالي يؤدي إلى زيادة درجة الثقة و يعزز من قدرة مستخدمي مخرجات نظم المعلومات
المحاسبية و تحسين جودة المعلومات المحاسبية و يعزز ثقة متخذي القرارات لخدمة أغراضهم المختلفة.

3- إن لدور المدقق الخارجي عبر خدمة إضفاء الثقة إسهاماً في الحد من مخاطر أعمال التدقيق عبر تمكنه من التنبؤ والحدس والقدرة في الحد من خطر العسر المالي كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق، وذلك من خلال قدرته على ربط العائد من عملية التدقيق بمقدار المخاطرة التي قد ينتج عنها، أخذاً بعين الاعتبار إمكانية أثر السيولة النقدية في أتعابه ومدى ارتباط تلك الأتعاب في إدارة المنشأة (عميل التدقيق)، وكذلك أثرها في تحديد مستوى جودة الخدمات لإضفاء الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي وما قد ينجم عن ذلك من خسائر متتالية للعميل (محل التدقيق).

4- لخدمة إضفاء الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي دوراً في الحد من خطر تغيير المدقق الخارجي كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق، حيث تفرض هذه الخدمة التي يقدمها المدقق الخارجي إلى وضع أسس وضوابط في تحديد مهامه، ودواعي تغييره عندما تقترح إدارة المنشأة (عميل التدقيق) أو تضطر إلى تغيير المدقق الخارجي لإخفاء جزء أو كل من مشاكل قام بها المدقق الحالي، إذ أن في بقاء هذا المدقق ما قد يهدد صحة الإفصاح بالمعلومات في بنية الأعمال المقدمة، وفي هذه الحالة قد يؤدي إلى عدم التعاون مع العميل (المنشأة محل التدقيق) في إصدار تقرير التدقيق المطلوب، وهنا نجد إن وجود خدمة إضفاء الثقة تعزز من دور المدقق الخارجي سوق المهنة.

5- إن لخدمة إضفاء الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي دوراً في هاماً في الحد من خطر الغش كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق، حيث تعكس متطلبات معايير التدقيق التي يتم وضعها إلى تسليط الضوء على مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء وأعمال الغش غير المكتشفة مثل الأخطاء الكتابية غير المقصودة في القوائم المالية، والتي يجب على المدقق الخارجي فحصها وكشفها حتى لا يخلق زعزعة في ثقة المستخدمين للقوائم المالية، وبالتالي من المحتمل أن تؤدي هذه الأخطاء إلى وقوع خسائر مادية يمكن أن تعرض المدقق الخارجي إلى المقاضاة بسبب عدم اكتشاف الغش.

6- إن لخدمة إضفاء الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي دوراً حيوياً في الحد من خطر المقاضاة كأحد أنواع مخاطر أعمال التدقيق، فخطر المنازعات القضائية تضعف الثقة لدى المدقق الخارجي وتؤثر على حصته في المنافسة المهنية، كما أن وجود معايير مهنية صارمة تقلل من خطر تعرض المدقق الخارجي للمقاضاة عبر بذل العناية المهنية اللازمة، وكذلك التنويه إلى الأعمال التي تصب في مصلحة الإدارة عند الممارسة المهنية وفقاً للمعايير الأساسية النازمة لعمله من خلال تقدير الأهمية النسبية و التقييمات التي يقوم بها لتزوده من الكشف عن الأفعال والتصرفات الخاطئة التي قد تؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية مادية في القوائم المالية مع التأكيد على استقلاليته ونزاهته، وبالتالي تعزيز الثقة بنتائج أعمال المراجعة التي قام بها عبر إجراءات المراجعة الدقيقة التي تساعد في الابتعاد عن الوقوع في الأخطاء المؤكدة، وبذلك يحرص المدقق الخارجي على توفير الاهتمام والدعم الشخصي لحاجة العملاء مما يزيد من ثقتهم وولائهم للمنشأة، ويوفر لهم الأدلة الموثقة ليضفي مزيداً من الثقة على المعلومات المستخرجة من نظم المعلومات المحاسبية، بهدف إصدار الرأي المهني للمدقق الخارجي

المبني على الموضوعية والحيادية وهذا يكسب القوائم المالية المصدرة ثقة إضافية، إضافة إلى أن احتفاظ المدقق الخارجي للسجلات والأدلة والقيود يعطي الدقة في العمل وأعمال المنشأة (محل المراجعة)، إضافة إلى التزام المدقق الخارجي للمواعيد والدقة ، والتزام المدقق الخارجي في التواصل مع العميل (موضوع المراجعة) والعملاء فيها يكسب العمل ثقة إضافية و يزيد من الثقة والمحافظة على حصته في قطاع العمل المهني.

ثالثاً: التوصيات

بناء على نتائج الدراسة ، يوصي الباحث بما يأتي:

• على المستوى المهني و التطبيقي :

1. تشجيع المدققين الخارجيين على ضرورة تطبيق أساليب التدقيق الحديثة و أهميتها في عملية التدقيق ، وهذا ما يجعل المدقق الخارجي مؤهلاً تأهيلاً علمياً و مهنياً ، و يساهم في كسب المعارف و المعلومات المهنية ، و يساعده في الحد من مخاطر أعمال المهنة التي قد يواجهها في مسيرته المهنية ، و يمكنه من تعزيز دوره في بناء المجتمعات المالية التي تتجه اليوم جميعها إلى الحداثة و التقنية و استخدام أحدث وسائل الاتصال و التكنولوجيا الرقمية .
2. العمل على طرح المشكلات المهنية التي تواجه المدققين الخارجيين المزاولين وفق ورشات عمل بالتعاون مع الأساتذة الجامعيين من ذوي الاختصاص، و ذلك لإثراء الجانب النظري في كل ما هو جديد في مجال المهنة والاستفادة منها فيما يدعم الجوانب العملية و التطبيقية عند ممارسة المهنة في بيئة الأعمال السورية.
3. ضرورة تنمية القدرات المهنية ، و المهارات الفنية لدى المدققين الخارجيين ، و تشجيع حالات الارتباط فيما بين مكاتب التدقيق العاملة في سورية بقصد تبادل الخبرات و الكفاءات ، وإيجاد أفضل الأساليب في وضع الأسس و المبادئ لمواجهة مخاطر الأعمال و كيفية معالجتها عند وقوعها.
4. وجود آلية لرقابة الجودة في أعمال مكاتب و شركات التدقيق بما يضمن استمرارية العمل لمهنة التدقيق و محاولة تجنب الخسائر التي قد تقع نتيجة وجود خطر ما ، مع التأكيد على ضرورة الالتزام التام بقواعد السلوك المهني بما يعزز عمل المدقق الخارجي .

• على المستوى الأكاديمي :

1. الاهتمام المستمر بقيام دورات مهنية تخصصية في الجامعات و المعاهد ذات العلاقة ، بحيث تنتقل الطلبة و الباحثين إلى الواقع المهني و الاستفادة من ذوي الاختصاص و المزاولين في مزج الخبرة العملية مع الجانب الأكاديمي ، بهدف تكوين قاعدة لنقل الخبرات العملية إلى الحياة الأكاديمية بما يوافقها مع وضع الأسس النظرية لمواجهة المخاطر ذات الشأن في سوق العمل .

2. المساهمة في تطوير المناهج التعليمية التي تهتم بالقضايا والمشكلات المعاصرة في قطاع مهنة التدقيق الخارجي ، عبر التعديلات المستمرة في المناهج و مواكبة القوانين و التشريعات النازمة لقطاع مهنة التدقيق الخارجي ، مع المتغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال وطرح كيفية معالجتها عند الوقوع في تلك المخاطر و خاصة فيما يتعلق بمكاتب التدقيق العاملة في سورية.

قائمة المراجع و المصادر

أولا : الكتب العربية

1. الجبوري ، طلال محمد علي ، الجبوري ، فؤاد عبد المحسن ،نظم المعلومات المحاسبية وفاعليتها في ظل الدور الإستراتيجي لمنظمات الأعمال ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن، 2013، ص 57.
2. حامد، عبد الله محمد ، نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، المناهل <http://platform.almanhal.com>، 2015، ص،155
3. الحسبان ،عطا الله احمد: نظم المعلومات المحاسبية ، دار اليازوري للنشر والتوزيع ، عمان،الأردن ، 2013، ص،35
4. الحيايلى، وليد، آل غزوي ، حسين عبد الجليل ، حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية،مركز الكتاب الأكاديمي، 2015، ص 52،
5. دباغية،محمد ،السعدي ،إبراهيم خليل، اثر العوامل البيئية على كفاءة و فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين:دراسة تحليلية في شركات التأمين الأردنية ،مجلة الإدارة و الاقتصاد ، السنة الرابعة و الثلاثون،العدد التسعون ،عمان ،الأردن، 2011، ص 60
6. الشباني ، وليد محمد ، مبادئ المحاسبة و التقرير المالي ، العبيكان للنشر ،جامعة الملك سعود ، السعودية ، 2014 ص 578
7. القاسم، عبد الرزاق محمد ، المصري ،تيسير ، الطويل ،ليلى ، نظم المعلومات المحاسبية ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، 2017 ، ص ص 14،15.
8. القاضي،حسن محمد ، الإدارة المالية العامة ،2014الأكاديميون للنشر و التوزيع ،لأردن-عمان شارع الجامعة الأردنية مجمع 267 ،ص.ص،235. 240.
9. القاضي، حسين يوسف، دحدوح ، حسين، قريط، عصام، أصول المراجعة الجزء الأول ، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد ،2006،2007 ص 341
10. مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي *IAASB* ، "إطار المفاهيم" ، تشير مصطلحات التقارير المالية والتقرير المالي إلى التقارير المالية ذات الغرض العام والتقرير المالي ذي الغرض العام، معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن *IFAC* ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،2017، ص4
11. وهاب،اسعد محمد علي ، التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية،دار اليازوري للنشر و التوزيع ،عمان الأردن ،2013، ص.ص،29،32،33.

الدوريات و المجلات العربية

12. حسين ، علي كاظم ، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني ، جامعة بغداد، العراق ، السنة 2013 _ ص 352 .
13. الحكيم ، سليم "امكانية الرقابة على نظم المعلومات المحاسبية المؤتمتة للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية " مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ،جامعة دمشق،سورية، مجلد 26،العدد 1 ، 2010، ص. ص:563-592
14. الخطيب وصبحي، دراسة تحليلية لتأثير تقييم المرجع الخارجي لدرجة المخاطرة على درجة اعتماده على إدارة المراجعة الداخلية، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،المجلد الثامن والثلاثون،العدد الثاني (2001) ص39-57.
15. الخطيب،محمد " امن المعلومات"،الاجتماع الثاني لرؤساء الإدارات المختصة بتقنية المعلومات بالنيابات العامة العربية ، المركز العربي للبحوث القانونية و القضائية ،مجلس وزراء العدل العرب، جامعة الدول العربية ببيروت ،لبنان،5-7 ايار ،2012.
16. ربيعة، صلاح،الخدمات الاستشارية الإدارية و تأثيرها على استقلالية المدقق ، مجلة الدراسات الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير ،جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر،2012،العدد 27، ص69.
17. سارة،عرب،محمد،زيدان ، " مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية" مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ،الجزائر،جامعة الشلف،العدد التاسع ،2018، ص481.
18. صلاح، أحمد ، هل تتفق أحكام المراجعين في مصر مع نموذج خطر المراجعة ، مجلس الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 2002 ، ص 97
19. مشتهى، صبري حمدان ، علّام ،شكر طلال "مدى موثوقية نظم المعلومات المحاسبية و أثرها في تحسين مؤشرات الأداء المصرفي -دراسة مقارنة على المصارف الأردنية و الفلسطينية المدرجة في بورصتي عمان و نابلس" دراسات -العلوم الإدارية،المجلد 38 ، العدد 1 ، الجامعة الأردنية عمان، 2011، ص 21-46.
20. النواس،رافد عبيد ،جودة التدقيق الخارجي في ظل مخاطر التدقيق و حوكمة الشركات،مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية و التدقيق ،جمهورية العراق، المجلد 24،العدد 50 ،كانون الأول ،2017، ص 8 .
21. ياسين، أ.م.د. سمير طه، البكوع ، أ.م.د. فيحاء عبد الخالق، دراسة تعريفية بخدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات المستقل، العراق، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد (4) العدد(2) ،2014، ص 18.

الدراسات العربية

22. احمد، منهل ماجد، إعادة هندسة مهنة مراقبة الحسابات في ظل تقنية تكنولوجيا المعلومات في البيئة العراقية، *Office of Mosul, University of St Clements World*، جمهورية العراق ، بحث مقدم لاستكمال درجة الدكتوراه، 2011.
23. بريخ، نبيلة إبراهيم ، تقييم نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة- دراسة ميدانية، دراسة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية - غزة- كلية التجارة - قسم المحاسبة و التمويل ، فلسطين ، 2013، ص، 28.
24. الجرد، رشا بشير ، اثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية و فعاليته ،دراسة تطبيقية ، الجمهورية العربية السورية ، جامعة دمشق ، دراسة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في تدقيق الحسابات ، 2014.
25. شطم ، محمد الجموعي ، الممارسات المهنية لمحافظ الحسابات في مراجعة البرنامج المعلوماتي للمحاسبة - دراسة ميدانية ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الاكاديمي تخصص - تدقيق محاسبي - جامعة الوادي ،كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير -قسم علوم التسيير، الجزائر، 2014، ص، 5.
26. شوقل. سامر، متطلبات استخدام مدخل خطر الأعمال لتعزيز كفاءة تدقيق الحسابات في المؤسسات المالية السورية- دراسة تحليلية، دراسة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في تدقيق الحسابات، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2018، ص 66، 67.
27. العبيدي، فاطمة ناجي، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن، جامعة الشرق الأوسط ،المملكة الأردنية الهاشمية ، بحث مقدم لاستكمال درجة الماجستير، 2012.
28. العقيلي، مناف موفق، محمد علي، اثر تطبيق مبادئ موثوقية الموقع الالكتروني (Web-Trust) على كفاءة أداء نظام المعلومات المحاسبي في البنوك التجارية الأردنية، المملكة الأردنية الهاشمية ، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة/ كلية الاقتصاد والأعمال في جامعة جدارا - اريد- الأردن، 2015.
29. عوض، آمال محمد ، الاختيار التكيفي لاستراتيجيات قياس و ضبط مخاطر الأعمال و تأثيره على جودة الأداء المهني في المراجعة ، المعهد العالي للإدارة و التكنولوجيا ،المملكة العربية السعودية، أكاديمية المدينة ، 2004، ص7.
30. وردة، بلعيد، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية، جمهورية الجزائر ،دراسة معدة لاستكمال درجة الماجستير، 2014.

31. Hall ,w, and Renner ,A, " lessons that auditor longer their own risk" *journal of accountancy*,july,1998,pp50-58.
32. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition,IAS.3000* ,<http://www.ifac.org> .
33. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition]* IAS.3400 ,<http://www.ifac.org> .
34. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition, IAS 3000,,* <http://www.ifac.org>,p 21.
35. Henghan,John,Exploring Corporate Governance and Financial Accounting in small Irish , Kemmy business school university of limerick,Ireland, thesis submitted for doctor of philosophy 2015,p.p300,337 .
36. IFAC , *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition]*,p.p.4,5, <http://www.ifac.org>.
37. IFAC ,*hand book & international quality control ;auditory ,review ,other Assurances , and Related services . Pronouncements , part 1* , <http://www.ifac.org>.,2010.p-p33.39.
38. IFAC ,*hand book & international quality control ;auditory ,review ,other Assurances , and Related services . Pronouncements , part 1* , <http://www.ifac.org>.,2010.page17.
39. Johnson. Raymond N., *CPA Understanding the Business and Industry Key* ,Portland Sate University John Wiley & Sons, Inc. William C. Boynton, *Modern Auditing 7th Edition.:* Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting 2015.p.p1,32.
40. M. Glover ,Steven, F Messier, William Jr, Prawitt, Douglas F., *Loose-Leaf for Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach*, McGraw-Hill Education, 2016,P208
41. Marshall ,R;et.al. " auditors and the detection of fraud " *journal of accountancy* ,may ,2008 , p63-69
42. Timothy J Louwers; Allen Blay; David Sinason Associate Professor; Jerry R Strawser; Jay C. Thibodeau Associate Professor, *Auditing & Assurance Services7e* , Publisher: McGraw-Hill Education, 2017.PP 82-104.

43. *Andreas Caringe ,Erik Holm, The Auditor's Role in a Digital World – Empirical evidence on auditors' perceived role and its implications on the principal-agent justification, Master's Thesis ,Department of Business Studies, Uppsala University ,Spring Semester of 2017*
44. *Bell .T.B.J.C.Bedard .k .M .Johnstone , and E.F . smith , k, Risk : A Computerized Decision Aid for client Acceptance Risk Assessments , Auditing :a journal of practice and theory , VOI 21 ,NO.2.(2002) PP: 97-113.*
45. *Bell,t.Marrs,F.&Solomon,I.(1997).Auditing organization through a strategic-system Lens.KPMG peat Marwick,LLP&university of Illiois.p28.*
46. *Bradley P. Lawson Gerald Martin, Leah Muriel, Michael S. Wilkins, How Do Auditors Respond to FCPA Risk? - SSRN ,June 2018
<https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm?abstractid=3127265>.*
47. *Johnston , karla , M ,client acceptance decisions : simultaneous effects of client Business risk , auditor business risk , and risk adaptation Auditing ;A Journal of practice & theory , VOI . 19 , and NO .1.(2000) P5-25.*
48. *Louwers , timotlay , J : ramsay , robrt . j , sinason , david. H:and staweser . jerry . r : auditing and assurance services 7th edition . Mc Graw Hill Education , , 2018 , p.p 235,255.*
49. *Marma,venkata et al(2012)"A Study of risk management of an information System by Assessing Threat,Vulnerability and Ccountermeasure".OP.Cit.pp55.56.*
50. *National institute of standard and technology : NIST," management information security Risk-Organization ,Mission and information system view", special publication (SP) 800-39,2011, available at <http://csrc.nist.gov/publication/nistpubs/800-39/SP800-39-final.pdf>.*
51. *Rommey,Marshall B & Steinbart,Paul J , "Accounting Information System"2015,OP.Cit,P 225.*
52. *Shamala, Palaniappan & Ahmad, Rabiah & Yousff, Mariana, "A conceptual framework of info structure for information security risk assessment ISRA .2013 ,OP.Cit.PP:45-49.*
53. *Von Solms,Rossouw &Niekerk,Johan van,"From Information Security to Cyber Security ".computers & security,No.38,Elsevier Ltd.All right reserved,2013, pp:97-102*
54. *WOO .E* and koh, H, " factors Associated with Auditor changes " Accounting and Business Research (VOI .31 , NO ,2) ;2011 ,pp146.148.*
55. *Wright, W.F.(2016). Client business models , process business risks and the risk of material misstatement of revenue . accounting, Organizations and Society , 48, 43-55 .*

ثالثاً: مواقع و صفحات من الانترنت

- 56 <https://en.wikipedia.org/wiki>
- 57 https://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_information_system. *Accounting Information Systems: Information on Collection, Storage and Processing of Financial and Accounting Data. Accounting Information Systems. Retrieved 7 December 2012.*
- 58 <https://en.wikipedia.org/wiki/HTML>
- 59 https://en.wikipedia.org/wiki/Sarbanes%E2%80%93Oxley_Act
- 60 <https://en.wikipedia.org/wiki/XBRL>
- 61 <https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Arabic.pdf>.p25
- 62 https://pcaobus.org/.../PCAOB_Auditing_Standards_as_of_December_14_2017.pdf
- 63 <https://www.cpajournal.com/2017/02/14/the-future-of-auditing-a-roundtable-discussion>
- 64 https://www.icsi.edu/media/webmodules/publications/CorporateComplianceManagement_CentralPublicSectorEnterprises_Manual.pdf view & valuable at 23-8-2018.

الملاحق

الأساتذة المحكمون الاستبانة من ذوي الاختصاص

الاسم و الشهرة	مكان العمل	القسم
الأستاذ الدكتور عصام قريط	أستاذ في كلية الاقتصاد جامعة دمشق	قسم المحاسبة
الأستاذ الدكتور طالب العلي	أستاذ في كلية الاقتصاد جامعة دمشق	قسم المحاسبة

الملحق رقم (1)

الاستبيان



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

الدراسات العليا

قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

الأستاذ الفاضل / الأستاذة الفاضلة

تحية طيبة و بعد

أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي تم إعداده بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لرسالة الماجستير التي يعدها الباحث ، تحت عنوان :

**دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية للحد من مخاطر الأعمال
(دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية)**

علماً أن مشاركتكم في هذه الدراسة ضروري جداً لنجاحها ، إذ أن رأيكم و خبرتكم في هذا المجال هما احد مرتكزات هذه الدراسة و عامل رئيسي من عوامل نجاحها .

وما من شك أن اختياركم للإجابة المناسبة مع توشي الدقة سيكون له بالغ الأثر في انجازها و الوصول إلى نتائج مفيدة و واقعية ، علماً أن جميع الأسئلة المطروحة ضمن هذا الاستبيان هي لأغراض البحث العلمي وإجاباتكم ستكون محاطة بالسرية التامة ، و سيتم تزويدكم بنتائج البحث إذا رغبتم بالإطلاع عليها .

يسر الباحث تلقي أي إضافات أو ملاحظات علمية يمكن تدوينها على الصفحات الخلفية للاستبيان وسيكون على استعداد للإجابة على أي استفسار يتعلق بالاستبيان و المصطلحات الواردة فيه .

شاكرين حسن تعاونكم

الباحث

علاء الصبيحي

القسم الأول: البيانات الشخصية

1- العمر:

- ☐ 30 سنة فأقل ☐ 31-35 سنة
☐ 36-40 سنة ☐ 41 - 45 سنة
☐ 45 سنة فأكثر

2- الخبرة بالسنوات:

- ☐ أقل من 5 سنوات ☐ 6-10 سنوات
☐ 11-15 سنة ☐ أكثر من 16 سنة

3- المؤهل العلمي:

- ☐ إجازة ☐ دبلوم
☐ ماجستير ☐ دكتوراه

4- التخصص:

- ☐ محاسبة ☐ مالية ومصرفية ☐ إدارة مالية ☐ أخرى

5- الشهادات المهنية

- ☐ CIA ☐ CMA ☐ CPA ☐ محاسب قانوني ☐ أخرى ☐

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

العبارات الواردة في هذه القائمة تمثل متغيرات الدراسة، يرجى قراءتها وبيان رأيكم في كل منها، وذلك بوضع إشارة (x) على الإجابة المحاذية لكل عبارة.

محاور و أسئلة الاستبيان

المحور الأول محور دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة

المحور الأول					
محور دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة					
م	العبارة	مهم جداً	مهم	محايد	غير مهم
1	تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية.				
2	تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من إحداث الغش والتضليل في التقارير المالية				
3	تؤدي خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من الأزمات المالية العالمية التي تكرر حدوثها في الآونة الأخيرة				
4	تؤدي خدمة إضفاء الثقة عبر التخطيط المستمر وفقاً لأي متغير جديد في سوق المهنة الى وجود خدمات متقدمة متطورة				
5	تؤدي خدمة إضفاء الثقة الى تحسين مستوى مخرجات نظم المعلومات المحاسبية عبر وجود أدلة ملائمة وكافية				
6	يؤدي استقلال المدقق الخارجي الى زيادة درجة إضفاء الثقة				
7	يؤدي التأهيل العملي والمهني للمدقق الخارجي الى زيادة درجة الثقة في القوائم المالية ومخرجات نظم المعلومات المحاسبية				

المحور الثاني كفاءة نظم المعلومات المحاسبية

المحور الثاني

كفاءة نظم المعلومات المحاسبية

م	العبارة	مهم جداً	مهم	محايد	غير مهم	غير مهم جداً
1	ضمان قوة واستقلالية المدقق الخارجي يؤدي إلى الدقة في نتائج معلومات نظم المعلومات المحاسبية.					
2	الإشراف من قبل المدقق الخارجي على القائمين من مستخدمي النظام المعلومات المحاسبية يؤدي إلى دقة مخرجات نظم المعلومات المحاسبية.					
3	توضيح وتقسيم المسؤولية يمكن من زيادة درجة الثقة في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية وتعزز ثقة متخذي القرارات					
4	الالتزام المهني للمدقق الخارجي يؤدي إلى زيادة كفاءة استخدام مستخدمي نظم المعلومات المحاسبية ودقة النتائج					
5	قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف أهم نقاط الضعف في بنية الرقابة الداخلية لبنية العمل يؤدي إلى تصويب الأخطاء وسلامة مخرجات نظم المعلومات المحاسبية					
6	عدم خضوع المدقق الخارجي لضغوط الشركة وتأثيراتها يؤدي إلى زيادة درجة الثقة ويعزز من قدرة المستخدمين على اتخاذ القرارات المناسبة					
7	تؤدي خدمات إضفاء الثقة إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة					
8	تزداد الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي نتيجة التوسع في خدمة إضفاء الثقة وتحتاج دعماً من الباحثين والمنظمات المهنية لإرساء قواعدها وتطويرها.					
9	يؤدي التوسع في خدمة إضفاء الثقة إلى الحد من المخاطر التقنية الحديثة					
10	لا يوجد حاجة إلى خدمة إضفاء الثقة في القوائم المالية إذا لم تؤدي إلى خدمة متخذي القرارات وكسب عملاء جدد.					
11	لخدمة إضفاء الثقة دور فعال في تنشيط سوق المهنة في سورية					
12	تتطور بيئة العمل في مجال تقديم الاستشارات المهنية للمدققين الخارجيين مع التطور المتسارع لتكنولوجيا المعلومات.					

المحور الثالث مخاطر الأعمال جزء أول "خطر العسر المالي"

المحور الثالث جزء أول خطر العسر المالي					
م	العبارة	مهم جداً	مهم	محايد	غير مهم
1	يمكن أن يؤثر العائد على الاستثمار في أتعاب المدقق الخارجي.				
2	يمكن أن تؤثر السيولة النقدية في أتعاب المدقق الخارجي				
3	تتأثر أتعاب المدقق الخارجي في مدى ارتباطه بالعميل (محل التدقيق).				
4	قد تؤثر أتعاب المدقق الخارجي في تحديد مستوى جودة الخدمات لإضفاء الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي				
5	تتأثر أتعاب المدقق الخارجي في الخسائر المتتالية للعميل (محل المراجعة)				

المحور الثالث مخاطر الأعمال الجزء الثاني "خطر تغيير المدقق الخارجي"

المحور الثالث الجزء الثاني خطر تغيير المدقق الخارجي .					
م	العبارة	مهم جداً	مهم	محايد	غير مهم
1	تؤدي خدمة إضفاء الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي إلى وضع أسس وضوابط في تحديد مهام المدقق الخارجي ودواعي تغييره				
2	قد تضطر المنشأة إلى تغيير المدقق الخارجي لإخفاء جزء أو كل من مشاكل قام بها المدقق الحالي.				
3	قد تعتمد المنشأة على تغيير المدقق الخارجي الحالي عند وجود ما يهدد صحة الإفصاح بالمعلومات في بنية الأعمال المقدمة				
4	لدى قيام المنشأة بتغيير المدقق الخارجي الحالي قد يؤدي إلى عدم التعارف مع العميل في إصدار تغيير التدقيق المطلوب.				
5	إن وجود خدمة إضفاء الثقة يعزز من دور المدقق الخارجي في سوق المهنة.				

المحور الثالث مخاطر الأعمال الجزء الثالث "خطر الغش"

المحور الثالث الجزء الثالث خطر الغش					
م	العبارة	مهم جداً	مهم	محايد	غير مهم
1	تعكس متطلبات معايير التدقيق مهارات تم وضعها يمكن أن تؤثر في مسؤولية المدقق الخارجي في كشف الغش				
2	تعكس نتيجة عدم إضفاء الثقة إلى وجود أخطاء وغش غير مكتشفة				
3	قد تؤدي الأخطاء الكتابية غير المقصودة في القوائم المالية والتي يجب على المدقق الخارجي فحصها إلى زعزعة ثقة المستخدمين القوائم المالية				
4	تتعاكس الأخطاء على وقوع خسائر مادية يمكن أن تعرض المدقق الخارجي إلى المقاضاة بسبب عدم اكتشاف الغش				

المحور الثالث مخاطر الأعمال الجزء الرابع "خطر المقاضاة"

المحور الثالث الجزء الرابع خطر المقاضاة					
م	العبارة	مهم جداً	مهم	محايد	غير مهم
1	إن خطر النزاعات القضائية تضيق الثقة لدى المدقق الخارجي وتؤثر على حصته في المنافسة المهنية				
2	إن وجود معايير مهنية صارمة تقلل من خطر تعرض المدقق الخارجي للمقاضاة عبر بذل العناية المهنية اللازمة				
3	إن خطر المقاضاة قد يفقد المدقق الخارجي في بعض القضايا إلى سمعته المهنية				
4	تعرض المدقق الخارجي للمحاكمة قد يكون ناتجاً عن أعمال غير مرتكبة				
5	قد يتعرض المدقق الخارجي للمحاكمة نتيجة ارتباطه بأعمال تصب في مصلحة الإدارة				

(Abstract)

This study has aimed to clarify the role of the external auditor in assurance to support the efficiency of accounting information systems to reduce business risks, and to indicate the types of risks that may be exposed to the external auditor when practicing in the Syrian business environment.

and to achieve this goal, has been analyzed the literature of the accounting and auditing , by writings ,and previous research that related with the subject of study, and it issued several results as follow:

- Good knowledge by the external auditor of the most important challenges and risks that related with tasks and he can be fined , such as the risks of fraud, fraud and violation of privacy, and other ways to treatment .
- There is impact for the environmental risks of computerized accounting information systems on the effectiveness of the audit process in companies.
- There is impact for the introduction of information systems, data processing and the outputs of computerized accounting information systems on the effectiveness of the auditing process in companies
- Reference to professional standards; non-personal on which the external auditor may rely on the examination and testing of data processed in the electronic audit environment, which contributes to the fact that information disclosed in enterprises with advanced accounting information systems is highly reliable and Credibility, to be adopted by different decision makers, based on the external auditor's report and professional opinion.

And design the questionnaire to collect field data, It was sent to offices and companies of auditing during the period from 2013 until 2018 , The researcher used the analytical descriptive method and a group of appropriate statistical methods in analyzing data, and references to get the results of the study and test hypotheses.

The study reached a number of results that it the most important :

- The external auditor through the assurance and trust service has a role in improving the quality of information as outputs of accounting information systems in Confrontation the business risks of the profession's external auditor.
- The confidence of investors and the improvement of the efficiency of accounting information systems are closely linked to the external auditor's independence and ability to supervise on the observer and users of accounting information systems.
- The external auditor's skills through the assurance service has role in reducing the risk of audit by enabling him to predict, ability and be able to reduce the risk of financial hardship as a business risk type.

Key words: assurance , efficiency of accounting information systems, business risk

Syrian Arab Republic
Damascus University
College of Economic
Accounting Department



***The role of external auditor in assurance to support
the efficiency of accounting information systems to
reduce business risk
(A field study in the Syrian business environment)***

Research Submitted for Master's Degree in Accounting

prepared By
Alaa ALsbehe

Supervisor By Professor
Dr. Atta Aullah Warrad Khlil

2019