



SCREENED BY

iThenticate®
Professional Plagiarism Prevention

Journal of Contemporary Business Research

Print ISSN 3062-56C

Online ISSN 3062-56I



THE EFFECT OF THE CONTINUOUS AUDIT ON THE QUALITY OF EXTERNAL AUDIT IN THE DIGITAL TRANSFORMATION ENVIRONMENT

Amr A. Sadek^{1*}; O.M.Y. Farag² and A.A. Mahmoud³

1. Dept. Accounting, Higher Inst. E-Commerce Systems, Sohag, Egypt.

2. Dept. Financial Accounting, Fac. Commerce, South Valley Univ., Egypt.

3. Dept. Financial Accounting, Fac. Commerce, Sohag Univ., Egypt.

ARTICLE INFO

Article history:

Received: 04/09/2024

Revised: 14/10/2024

Accepted: 27/11/2024

Keywords:

Continuous Audit,
Quality of External Audit,
Digital Transformation
Environment.

ABSTRACT

Most previous studies have ignored the crucial role of electronic continuous auditing in developing and improving the quality of external auditing and in addressing deficiencies. The main objective of this study is to conduct a theoretical analysis to determine the role of electronic continuous review in developing and improving the quality of external review considering the digital transformation environment, by extrapolating and analyzing previous studies related to the research variables and review and analyze its most important findings. The researcher concluded that there is a positive impact of digital transformation technologies (block chain - big data - cloud computing - artificial intelligence) on the quality of the review process, as well as the suitability of using electronic continuous review compared to traditional review in light of the digital transformation environment, as electronic continuous review enables planning and implementing new programs to review companies' websites on the Internet as the most important immediate means to meet the needs of users. In addition, the use of the continuous review methodology contributes to discovering fraud and errors in business report information published electronically in a timely manner, thus improving the efficiency and quality of the external review process.

المقدمة

وتأثير التحول الرقمي لا يمكن تجنبه في مهنة المراجعة حيث تتطور باستمرار استجابة لتأثيرات تكنولوجيا المعلومات، وذلك لكي تضمن زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية، ونتيجة للتنافسية الشديدة والرغبة في التمايز يجب على منظمات الأعمال بصفة عامة ومكاتب المراجعة بصفة خاصة أن تطور من نفسها؛ لمواكبة تلك التغيرات الناشئة عن التحول الرقمي وذلك كي تتمكن من الإستمرارية. وبالتالي أصبح لزاماً على المحاسبين والمراجعين في الوقت الحاضر الاعتماد على أجهزة الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات في أداء مهامهم استجابة للتغيرات بالبيئة المحيطة، ويعد الذكاء الاصطناعي، وتحليلات البيانات الضخمة، والحوسبة السحابية، والروبوتات من الأدوات التكنولوجية المتقدمة التي يعتمد عليها التحول الرقمي والتي تساعد بشكل كبير في تجميع وتحليل البيانات، وتظهر أهمية تكنولوجيا التحول الرقمي في اعتبارها أداة للحصول على

شهد العالم تقدماً ملموساً في مجال تكنولوجيا المعلومات، حيث أصبحت مطلباً أساسياً ومقوماً جوهرياً من متطلبات ومقومات بيئة الأعمال المعاصرة؛ لدورها الكبير في إنجاز المهام بشكل أفضل في كافة أنشطة الشركات، وذلك نتيجة لقدرة تلك المهام وإنجاز الأعمال بكفاءة عالية، وأدت التغيرات والتطورات المتلاحقة في البيئة العالمية إلى دفع الشركات لتعمل من أجل مواكبة الثورة الرقمية، وتطلب ذلك البحث عن أفضل الطرق لتلبية متطلبات السوق المتزايدة بجودة وسرعة أفضل، وتطوير أنظمة العمل الرئيسية هو مفتاح تحويل التحديات إلى فرص وتحقيق نتائج أعمال إيجابية للشركات، وأصبحت هذه التطورات من أساسيات العمل في الشركات، ومن الوسائل الهامة التي تساعد على بقائها واستمرارها (Rittenberg et al., 2021).

* Corresponding author: E-mail address:

<https://doi.org/10.21608/jcbre.2024.422434>

3/2- دراسات تناولت المراجعة المستمرة وجودة المراجعة الخارجية.

دراسات تناولت التحول الرقمي وجودة المراجعة الخارجية

دراسة (ضيف، 2023)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى تأثير تكنولوجيا التحول الرقمي من البيانات الضخمة، والحوسبة السحابية، والذكاء الاصطناعي، وسلاسل الكتل على جودة أعمال المراجعة الخارجية، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على استقصاء آراء المهتمين بمهنة المراجعة لإختبار الفروض من خلال توزيع (107) قائمة استقصاء على عينة من مجتمع الدراسة المتمثل في (الأكاديميين بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، والمراجعين بمكاتب المراجعة) وتحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

وخلصت الدراسة إلى كثير من النتائج أهمها وجود تأثير ذو دلالة معنوية لاستخدام أدوات التحول الرقمي من البيانات الضخمة، والذكاء الاصطناعي، والحوسبة السحابية، وسلاسل الكتل على كفاءة وفعالية عملية المراجعة بما ينعكس على جودة أعمال المراجعة.

كما أوصت الدراسة بضرورة تطوير أدوات وإجراءات المراجعة، بما يتناسب مع تكنولوجيا التحول الرقمي، وقيام المنظمات المهنية المختصة بإجراء التعديلات اللازمة على معايير المراجعة؛ حتى تلائم عمل المراجع في ظل بيئة التحول الرقمي.

دراسة (الحداد، 2022)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى تأثير استخدام تقنيات التحول الرقمي بمنشآت المراجعة على جودة عملية المراجعة، وتحديد أثر التحول الرقمي على زيادة كفاءة وفعالية أداء المراجع في بيئة الأعمال المصرية، وسعيًا لتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، واستقصاء آراء المعنيين بمهنة المراجعة لإختبار الفروض، من خلال عمل مسح ميداني وتوزيع قوائم استقصاء على مراجعين بمكاتب المراجعة، وأكاديميين بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، وتمثلت عينة الدراسة في (108) مفردة، كما تم استخدام التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج SPSS.

وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك تأثير ذو دلالة معنوية لاستخدام تقنيات التحول الرقمي بمنشآت المراجعة على كفاءة أداء المراجع وفعالية عملية المراجعة، بما ينعكس على جودة عملية المراجعة. وأوصت الدراسة بضرورة مواكبة مهنة المراجعة للتطورات التكنولوجية بالبيئة المحيطة، وتطوير أدوات وإجراءات المراجعة بما

المعلومات اللازمة لمساعدة المراجع في أداء مهامه بكفاءة وفعالية (Tarek et al., 2017).

وتتمثل جودة المراجعة في قيام المراجع الخارجي بالالتزام بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً والمتعارف عليها في أداء عملية المراجعة، وبذل العناية المهنية اللازمة للكشف عن التحريفات في القوائم المالية، ومن ثم تحسين جودة المراجعة من جودة المعلومات التي يحصلون عليها، وتزويد من ثقتهم في الشركة وضمان بقائها واستمرارها.

ويمكن لمنهجية المراجعة التي تتم بها مراجعة البيانات أن تعزز من جودة المراجعة. ويجب أن يكون للمراجعين دور في تبنى التغيير؛ نظراً لأن التحول الرقمي له فوائد كبيرة بالنسبة لجودة المراجعة، وخلق الفرص، ولكنه ينطوي أيضاً على مخاطر فيما يتعلق بعملية المراجعة، وللتعامل مع هذه التحديات والمخاطر يحتاج المهنيون في مجال المراجعة إلى معرفة كيفية التعامل مع التغير في كمية البيانات التي يتطلب مراجعتها بصفة مستمرة وفورية حتى يمكن تجنب مخاطرها، وهو ما يستدعي ضرورة استخدام المراجعة المستمرة، حيث تعد بمنهجها ووسائلها هي الأداة الملائمة في بيئة الأعمال الحديثة التي اختفت فيها الأدلة الورقية وحلت محلها الأدلة الإلكترونية (Aditya et al., 2018).

وتعرف المراجعة المستمرة بأنها: "نوع من أنواع المراجعة التي تقوم باستخلاص نتائج عملية المراجعة باستخدام تقرير أو سلسلة من التقارير بطريقة متزامنة مع حدوث الأحداث أو بعد حدوثها بفترة زمنية قصيرة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة في وقت قصير" (Chiu et al., 2014, P.41; Line et al., 2016, P.891; Kogan, 1999, P.88). بالإضافة إلى قدرتها على اكتشاف وتصحيح الأخطاء أولاً بأول، حيث تنقل المراجعة من مرحلة المراجعة اللاحقة إلى مرحلة المراجعة المستمرة، فضلاً عن قدرتها على تحسين جودة المراجعة وجودة المعلومات المحاسبية المتمثلة في ملائمة المعلومات ومدى مصداقيتها وتوقيتها الملائم.

وهكذا، تظهر للباحث أهمية الحاجة لدراسة الدور الذي تقوم به "المراجعة المستمرة الإلكترونية"، وأثر ذلك على جودة المراجعة الخارجية.

الدراسات السابقة

تستمد أي دراسة أصولها من الدراسات السابقة، والتي تعبر عن جهود تمت في مجال البحث، ويمكن تقسيم الدراسات السابقة المرتبطة بالدراسة الحالية إلى الآتي:

1/2- دراسات تناولت التحول الرقمي وجودة المراجعة الخارجية.

2/2- دراسات تناولت المراجعة المستمرة والتحول الرقمي.

الصناعية الرابعة مثل تقنية سلاسل الكتل، والحوسبة السحابية، والروبوتات، والذكاء الاصطناعي.

دراسة (Almaleeh, 2021)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تقنيات التحول الرقمي بما فيها سلاسل الكتل، الذكاء الاصطناعي، البيانات الضخمة، الروبوتات على جودة المراجعة الخارجية، وذلك من خلال إتباع منهجية دلفي (Delphi) للتنبؤ بأثر التحول الرقمي على محددات جودة المراجعة (مدخلات، إجراءات، مخرجات عملية المراجعة).

وأظهرت نتائج الدراسة أن مراجعي الحسابات يتوقعون بعض التغيرات المهمة في محددات جودة المراجعة، وذلك نتيجة للتحول الرقمي خاصة فيما يتعلق بمؤهلات المراجعين، وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، وإجراءات المراجعة المطبقة، ومن المتوقع ألا تظل عملية المراجعة كما هي؛ لأن تقنيات التحول الرقمي سيكون لها دور في تقليل العنصر البشري.

دراسة (الزكي، 2020)

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر جودة المراجعة الخارجية (معبراً عنها بنوع المراجعة، حجم مكتب المراجعة، وتحفظ تقرير المراجع عند عدم تحقق جودة الأرباح) على دقة تنبؤات المحللين الماليين بأسعار الأسهم في ظل التحول الرقمي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك في عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية التي تطبق تقنيات التحول الرقمي خلال فترة الدراسة، ولتحقيق هدف الدراسة قامت الباحثة بإتباع أسلوب تحليل المحتوى، من خلال تحليل البيانات الفعلية الواردة بالقوائم والتقارير المالية لعينة من الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية، خلال الفترة من (2014-2019).

وأظهرت نتائج الدراسة أن في ظل وجود تأثيرات التحول الرقمي فإن جودة المراجعة تؤثر بدرجة كبيرة جداً في دقة تنبؤات المحللين الماليين بأسعار الأسهم للشركات المقيدة في البورصة المصرية. كما أوصت هذه الدراسة بأهمية تغيير أساليب المراجعة التقليدية بأساليب مستحدثة تعتمد على أساليب تكنولوجية حديثة لتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية.

دراسة (القنبري، 2020)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر التقنيات الحديثة للثورة الصناعية الرابعة متضمنة سلسلة الكتل، البيانات الضخمة، والروبوتات على مهنتي المحاسبة والمراجعة، ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي الوثائقي، لمراجعة الوثائق المتوفرة من بحوث ومؤلفات وتحليلها لاستخلاص النتائج.

يتناسب مع آليات التحول الرقمي، كذلك يجب على واضعي المعايير والمنظمات المهنية تحديد التعديلات اللازمة لمعايير المراجعة بما يضمن ملاءمتها لأداء عمل المراجع في ظل التحول الرقمي.

دراسة (الشناوي، 2022)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى تأثير استخدام تقنية سلسلة الكتل الرقمية على جودة عملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلال بعض محددات جودة عملية المراجعة وهي (تخفيض مخاطر المراجعة – الحد من التحريفات الجوهرية – الحد من ممارسة إدارة الأرباح)، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم قائمة استبيان وتوزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في عدد (141) مفردة وقد شملت ثلاثة فئات هم (مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب مراجعة كبيرة الحجم "لها شريك اجنبي" – مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب محاسبة ومراجعة محلية – أعضاء هيئة التدريس).

وتوصلت الدراسة إلى وجود اتفاق معنوي بين أفراد عينة الدراسة بشأن أهم مزايا تقنية سلسلة الكتل كأحد أدوات تكنولوجيا المعلومات، ووجود أثر معنوي لاستخدام سلسلة الكتل الرقمية على كل من عملية المراجعة، والحد من التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، والحد من ممارسة إدارة الأرباح، وتخفيض مخاطر الشركة، ومن ثم وجود أثر معنوي لاستخدام سلسلة الكتل الرقمية على جودة عملية المراجعة. كما أوصت الدراسة بضرورة عقد برامج تدريبية لمراجعي الحسابات على التكنولوجيا الحديثة وتطبيقاتها، وضرورة قيام الجهات التنظيمية بإصدار معايير وإرشادات تحكم تطبيق سلسلة الكتل الرقمية في نظم المعلومات المحاسبية.

دراسة (نافع، 2022)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر تقنيات الثورة الصناعية الرابعة على مهنة المحاسبة والمراجعة، ولتحقيق هذا الهدف تم توزيع (110) قائمة استقصاء على عينة من مجتمع الدراسة المتمثل في (مكاتب المحاسبة والمراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات الشركات التي تطبق تقنيات الثورة الصناعية الرابعة – والمحاسبين العاملين بتلك الشركات – والأكاديميين من أساتذة المحاسبة والمراجعة ببعض الجامعات المصرية).

وخلصت الدراسة إلى الكثير من النتائج أهمها أن تقنيات الثورة الصناعية الرابعة حسنت جودة المراجعة، غيرت مفاهيم تخطيط وتحليل نظم المعلومات المحاسبية، وساعدت على ظهور مجالات جديدة كالمراجعة بالإستثناء والمراجعة التلقائية والتحليل المالي للبيانات الضخمة، وتقليص المهام التقليدية واستبدالها بمهام تحليلية واستشارية، كما أوصت الدراسة بضرورة أن تتكيف مهنة المحاسبة والمراجعة مع التطورات التي تطرأ على بيئة أعمال الشركات نتيجة تبني تقنيات الثورة

السعودية، وتحديدًا أثرها على كلا من إجراءات، وكفاءة، ومخاطر عملية المراجعة، ولتحقيق هدف الدراسة تم اعداد استبانة ووزعت على مكاتب المراجعة المرخص لهم بمزاولة المهنة في مدينة جدة والبالغ عددها (47) مكتب مراجعة.

أظهرت نتائج الدراسة أن هناك تأثيراً إيجابياً للحوسبة السحابية على إجراءات عملية المراجعة الخارجية، واتضح من ذلك أن الحوسبة السحابية ستسهم في تسهيل إجراءات عملية المراجعة، وستزيد من كفاءة عملية المراجعة، وستسهم في تقليل التكاليف، والوقت، والجهد المبذول لإجرائها، وللحوسبة السحابية تأثير إيجابي على مخاطر المراجعة، وخاصة فيما يتعلق بتخزين المعلومات سحابياً.

دراسة (Adiloglu and Gungor, 2019)

هدفت هذه الدراسة إلى فحص الوضع الحالي لمهنة المراجعة في تركيا، وتحديد أثر التحول الرقمي على أدوات وأساليب عمل مهنة المراجعة، وذلك من خلال فحص (235) موقع الكتروني لشركات المراجعة المسجلة لدى هيئة معايير المحاسبة والمراجعة، وذلك لمعرفة الخدمات التي تقدمها شركات المراجعة بعد التطورات التكنولوجية.

وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك أثر لتقنيات التحول الرقمي مثل البيانات الضخمة، الحوسبة السحابية، سلاسل الكتل، الذكاء الاصطناعي على أدوات وأساليب عمل المراجع، وأن شركات المراجعة الكبرى (BIG 4) فقط هي التي تقدم التعليم المتعلق بالتحول الرقمي لمراجعيها، وشركات المراجعة الأخرى لم تقدم التعليم اللازم لمراجعيها لمواكبة التطورات الحديثة، وأن (٩٠) من شركات المراجعة لا تقدم خدمات في هذه المجالات، بالإضافة الي أنها لا تقوم باستثمارات في البنية التحتية والموارد البشرية.

دراسة (Liu et al., 2019)

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة الآثار المترتبة على سلسلة الكتل للمراجعة الخارجية وتوضيح الفرص والتحديات للمراجعين. وأظهرت نتائج الدراسة أن سلسلة الكتل تقدم طريقة جديدة بشكل كبير لتسجيل المعاملات والمعلومات المالية، ومعالجتها وتخزينها، ولديها القدرة على تغيير المشهد بشكل أساسي لمهنة المحاسبة، وإعادة تشكيل النظام البيئي للأعمال.

وقدمت توصيات للمراجعين بشأن استخدام تقنية سلسلة الكتل، فيجب أن يكون المراجعون قادرين على تقييم تكاليف وفوائد تبني سلاسل محددة، وتقديم المشورة بشأن تنفيذ سلسلة الكتل لعملائهم. ويمكن لشركات المراجعة أن تحقق هذا الهدف عن طريق تعديل إستراتيجيتها للتوظيف والتدريب، والمشاركة في تطوير

وأظهرت نتائج الدراسة أن تقنيات التحول الرقمي تعمل على إحداث تغييرات جوهرية في تخطيط عملية المراجعة الخارجية، وتقييم المخاطر، وإجراءات المراجعة التحليلية، وتحسين جودة التقارير المالية. وأوصت الدراسة بضرورة مواكبة مهنتي المحاسبة والمراجعة التطورات في بيئة الأعمال الحديثة.

دراسة (حسن وآخرون، 2020)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر استخدام سلاسل الكتل على مهنة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، وافترضت الدراسة أن هناك تأثير لاستخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل على تطوير عملية المراجعة الخارجية، وتغيير دور المراجع الخارجي، وتوفير أدلة المراجعة المناسبة، وسعيًا لتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي واستقصاء آراء المعنيين بمهنة المراجعة لاختبار الفروض، من خلال عمل مسح ميداني وتوزيع قوائم استقصاء على مراجعين بمكاتب المراجعة لتحديد مدى تأثير استخدام سلاسل الكتل على المراجعة الخارجية.

وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك تأثيراً لتكنولوجيا سلاسل الكتل على مهنة المراجعة، يتمثل في تخفيض الوقت، وإمكانية إجراء مراجعة مستمرة، كما أدت الي تغيير طريقة عمل المراجع من خلال تحسين عملية جمع البيانات إنشاء عملية المراجعة، وكذلك تسمح للمراجعين بتنفيذ إجراءات المراجعة الإلكترونية.

دراسة (Manita et al., 2020)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير التحول الرقمي على مهنة المراجعة، وفهم كيف يمكن تحسين دور المراجعة كآلية للحكمة، وذلك من خلال إجراء مقابلات مع مراجعين من أكبر خمس شركات للمراجعة في فرنسا، أظهرت نتائج الدراسة أن التحول الرقمي سوف يسمح لشركات المراجعة بتحسين جودة المراجعة الخارجية، مما ينعكس على تحسين حوكمة الشركات وذلك من خلال تحسين أهمية المراجعة، والسماح لشركات المراجعة توسيع نطاق عروضها باقتراح خدمات جديدة، وتحسين جودة المراجعة من خلال إجراء أكثر ملاءمة لجميع بيانات العملاء، وتوضيح الأخطاء في القوائم المالية وأنظمة الرقابة، وتبرز صورة جديدة للمراجع لتلبية احتياجات شركات المراجعة على وجه أفضل، ودعمها في تحولها الرقمي حيث سيتعين على المراجع توسيع كفاءاته المهنية وتطوير مهارات محددة، وأخيراً، تتيح ثقافة الابتكار داخل شركات المراجعة التي يجب أن تبتكر باستمرار وتطور عملياتها وأدواتها للمراجعة؛ لتلبية الاحتياجات المتغيرة لعملائها.

دراسة (الشمراي، 2019)

هدفت هذه الدراسة إلى تناول أثر الحوسبة السحابية على عملية المراجعة الخارجية في المملكة العربية

التي تتحملها الجهات التنظيمية مما يسمح لها بالتركيز على عينة أصغر للتفتيش.

دراسة (Karlsen & Wallberg, 2017)

هدفت هذه الدراسة إلى تناول التأثيرات الرقمية على الأدوات وأساليب العمل لمهنة المراجعة، وحققت ذلك من خلال (14) مقابلة شبه منظمة مع المراجعين. وأظهرت نتائج الدراسة أن التأثير على أساليب عمل المراجعين يكون أكثر تأثيراً من الأدوات، وذلك بسبب أساليب العمل غير الورقية والمرونة المتزايدة. وأكدت الدراسة على أهمية التعليم بين المراجعين، وكذلك يجب على المنشآت التعليمية الاهتمام بتطوير التعليم ليتناسب مع المؤهلات والخبرات المطلوبة، وبالرغم من أن الكفاءة دائماً أساسية في مهنة المراجعة، إلا أن المطلوب الآن نوع جديد من الكفاءة، ولذلك فإن من الآثار الإضافية زيادة الطلب على الكفاءة، مما يؤدي إلى زيادة الحاجة إلى التعليم، ويتعين على المراجعين أن يعززوا كفاءتهم باستمرار في التطور جنباً إلى جنب مع المجتمع؛ ليكونوا قادرين على إنتاج عمليات مراجعة عالية الجودة. وبما أن مهنة المراجعة في تغيير مستمر نتيجة للتحويل الرقمي، يمكن النظر إلى تعزيز الكفاءة والتعليم على أنهما نتيجتان طبيعيتان لتغير كبير في أدوات المهنة وأساليب عملها.

دراسة (Nurhajati, 2016)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم التأثير الحالي لتكنولوجيا الحوسبة السحابية على عملية المراجعة الخارجية، ومناقشة الآثار المستقبلية للاتجاهات التكنولوجية على مهنة المراجعة، أظهرت نتائج الدراسة أن المراجعة في بيئة الحوسبة السحابية هي مزيج من مراجعة نظم المعلومات ومراجعة تكنولوجيا المعلومات (مراجعة البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات)، وفهم عملية النهج القائم على المخاطر للحوسبة السحابية، كما تبين وجود اختلافات في إطار المراجعة الذي أجرته كل شركة مراجعة. والحوسبة السحابية هي تقنية من المتوقع أن تستمر في النمو، وستكون حاسمة في السنوات المقبلة، وينبغي أن يكون المراجع قادراً على مراقبة عملية تقييم المخاطر.

دراسات تناولت المراجعة المستمرة والتحول الرقمي

دراسة (شحاته وسالم، 2022)

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مدخل مقترح لتفعيل منهجية المراجعة المستمرة في ضوء توظيف تقنيات تكنولوجيا المعلومات، ودورها في تحسين جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية، سعياً نحو تحسين مستوى فحص التقارير المالية الإلكترونية، وضمان سبل تعزيز جودتها وقدرتها على توفير معلومات فورية عبر المنصات التقنية تلبية لاحتياجات المستخدمين.

سلسلة الكتل مع التركيز على التحكم في المخاطر، وينبغي لشركات المراجعة أن تحول تركيزها لتقييم كفاءة إدارة المخاطر، وتقديم المشورة بشأن الحلول والضمانات المتعلقة بالرقابة الداخلية، فالتكنولوجيا المتنامية بسرعة تجلب فرصاً هائلة للمراجعين، ومن أجل تعزيز الخدمات عالية الجودة يجب على المراجعين أن ينظروا على المدى الطويل في الانتقال إلى المراجعة المستمرة للحسابات بسبب الوصول في الوقت الفعلي إلى سجلات المعاملات، وزيادة الخدمات الاستشارية.

دراسة (Aditya et al., 2018)

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إرشادات عملية لتحديد دور مراجعة تكنولوجيا المعلومات في عصر التحول الرقمي، وشرح كيف أن التحول الرقمي سيؤثر تلقائياً على دور مراجعة تكنولوجيا المعلومات. وأوضحت أنه في عصر التحول الرقمي سوف تشارك مراجعة تكنولوجيا المعلومات بشكل متزايد؛ لضمان أن تنفيذ تكنولوجيا المعلومات لا يخلق مخاطر غير مقبولة للأعمال التجارية.

وأظهرت نتائج الدراسة أن للتحويل الرقمي أثر على ممارسات مراجعة حسابات تكنولوجيا المعلومات، وذلك من خلال الطلب المتزايد على مراجعة حسابات تكنولوجيا المعلومات، وفتح الفرص لمراجعة حسابات تكنولوجيا المعلومات لتحسين أدوارها من أجل تقديم مساهمة حقيقية في تطوير الأعمال التجارية. ومن ناحية أخرى، يوفر التحول الرقمي عدداً من القضايا والتحديات التي تواجه مراجعة حسابات تكنولوجيا المعلومات، مما يؤدي إلى زيادة تعقيد ممارسات مراجعة تكنولوجيا المعلومات، وزيادة الحاجة إلى مراجعين مؤهلين في مجال تكنولوجيا المعلومات، فضلاً عن الافتقار إلى الدعم من الأطر القائمة لمراجعة حسابات تكنولوجيا المعلومات.

دراسة (Cao et al., 2018)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح آثار تقنية سلاسل الكتل على المراجعة الخارجية، وذلك من خلال دراسة كيفية أداء تقنية سلسلة الكتل لعمليات المراجعة، وإمكانية تعاون المراجعين، ومدى التغيير في إجراءات المراجعة في ظل النظم المحاسبية المعتمدة على سلسلة الكتل الرقمية، وأظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق تقنية سلاسل الكتل الرقمية في النظم المحاسبية، يساهم في توفير الوثائق في المعلومات المالية وغير المالية الواردة بالقرارات المالية، وتعمل على تغيير التسعير التقليدي للمراجعة، كما يقلل اعتماد سلسلة الكتل من حوافز العملاء للتقارير الخاطئة وتكاليف أخذ العينات من المراجعين للقيام بعملية المراجعة. وبالتالي فإنه من المحتمل أن تسهل تقنية سلسلة الكتل المراجعة الآلية والتعاونية لتقليل تكاليف المراجعة، كما أن انتشار تقنية سلاسل الكتل على نطاق واسع يقلل من تكلفة المراقبة

البيانات اللازمة، واستناداً إلى عينة مكونة من (70) مفردة من مجتمع الدراسة المتمثل في (أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية والمحاسبين القانونيين) خلصت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها لا يوجد أثر لتحليلات البيانات الضخمة على جوانب المراجعة المختلفة، كما أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية بتطوير معايير المراجعة الحالية أو إصدار معايير جديدة بشأن بيئة البيانات الضخمة.

دراسة (محمد، 2016):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور المراجعة المستمرة في بيئة التجارة الإلكترونية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لدراسة وتوضيح المراجعة المستمرة في ظل التجارة الإلكترونية ومدى تأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتوزيع عدد (80) استبانة على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بالخرطوم، وأظهرت نتائج الدراسة أن المراجعة المستمرة في ظل التجارة الإلكترونية تساهم في ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، والإفصاح الفوري عن المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب.

وأوصت الدراسة بضرورة تأهيل وتدريب مراجعي الحسابات في مجالات تكنولوجيا المعلومات، والمراجعة في بيئة التجارة الإلكترونية للوفاء بالمتطلبات الجديدة المصاحبة لها، وضرورة الاهتمام بتنظيم الندوات والمؤتمرات العلمية التي تناقش المستجدات في تكنولوجيا المعلومات وآليات التطوير للمراجعين الخارجيين.

دراسة (فؤاد، 2016)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تكامل نظم (ERP) ومدخل المراجعة المستمرة بواسطة المراجع الخارجي في تحسين جودة تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً في بيئة الأعمال المصرية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتصميم قائمة استقصاء استهدف من خلالها عينة (123) مفردة من مجتمع الدراسة المتمثل في (المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة - مستخدمي تقارير الأعمال الإلكترونية - المديرين الماليين)، وأظهرت نتائج الدراسة أن الاعتماد على أداء المراجعة المستمرة بواسطة المراجع الخارجي في بيئة نظم (ERP) يساهم في تحسين جودة تقارير الأعمال الإلكترونية، وأن هناك تأثير إيجابي لتكامل نظم (ERP) ومدخل المراجعة المستمرة في تحسين خصائص جودة تقارير الأعمال الإلكترونية، وأوصت الدراسة بضرورة تحقيق التكامل بين النظم الإلكترونية لمنشآت الأعمال والمراجع الخارجي لتحقيق جودة تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً.

دراسة (Chan et al., 2011)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية تنفيذ مدخل المراجعة المستمرة ومراحل تطبيقها بواسطة المراجع الخارجي في ظل بيئة الأعمال الحديثة، بالإضافة إلى

وأظهرت نتائج الدراسة أن التكامل بين تقنيات تكنولوجيا المعلومات وتقنية الحوسبة السحابية أسهم في تحسين جودة التقارير المالية، كما يساهم تطوير منهجية المراجعة المستمرة في ظل بيئة التحول الرقمي في تنفيذ برامج منهجية لمراجعة مواقع الشركات على الإنترنت باعتبارها أهم الوسائل الفورية في توصيل المعلومات المحاسبية، كما تساعد تقنيات المراجعة المستمرة في تقييم مدى كفاءة نظم المحاسبة الفورية، ومدى دقة المعلومات الناتجة عن هذه النظم.

وأوصت الدراسة بضرورة تأهيل جيل جديد من المحاسبين والمراجعين، بامتلاك المعارف والمهارات الكافية بشأن استخدام تقنيات التحول الرقمي لتحسين كفاءة وفعالية النظم المحاسبية بمؤسسات الأعمال، ومنهجية وبرامج المراجعة الداخلية والخارجية.

دراسة (مسعود، 2020)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل العلاقة بين المراجعة المستمرة والبيانات الضخمة وأثرها على جودة التقارير المالية الإلكترونية في مصر، وسعيًا لتحقيق هذا الهدف، تم إجراء دراسة ميدانية من خلال توزيع قائمة استقصاء على (138) مفردة من مجتمع الدراسة (أعضاء هيئة التدريس، المراجعين الخارجيين، المديرون الماليون والمحاسبون، مستخدمو التقارير المالية الإلكترونية)، وباستخدام بعض أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي المناسبة وتطبيقها من خلال برامج (SPSS)، خلصت الدراسة إلى جودة علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المراجعة المستمرة والبيانات الضخمة، بالإضافة إلى وجود ارتباط معنوي للعلاقة بين المراجعة المستمرة والبيانات الضخمة على تحسين جودة التقارير المالية الإلكترونية.

كما أكدت الدراسة على ضرورة قيام المنظمات والهيئات المهنية المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة والمراجعة المصرية بإصدار معايير جديدة تتضمن منهجية تحليلات البيانات الضخمة كأحدث تقنيات عصر تكنولوجيا المعلومات، بالإضافة إلى إصدار معايير جديدة تحكم أداء المراجعة المستمرة في عصر البيانات الضخمة (BD) لزيادة فعاليتها عند مراجعة التقارير المالية الإلكترونية، بالإضافة إلى ضرورة تنفيذ الكثير من الدورات التدريبية لزيادة معرفة فريق المراجعة المستمرة بتكنولوجيا المعلومات المتعلقة بالبيانات الضخمة وأهمية استخدام تحليلات البيانات الضخمة عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة.

دراسة (حامد، 2019)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة التأثيرات المختلفة للبيانات الضخمة على مراجعة القوائم المالية في بيئة الأعمال المصرية، وسعيًا لتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على أسلوب قائمة الاستبيان في الحصول على

عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني في المراجعة، ووجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني في المراجعة، واقتراح إطار لتقييم أثر فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني في المراجعة.

دراسة (موسي، 2020)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر المراجعة المستمرة على مخاطر المراجعة وجودة الاداء المهني للمراجع الخارجي، والتعرف على أثر المراجعة المستمرة في الحد من تكاليف المراجعة، وبيان أثر المراجعة المستمرة على اكتشاف الأخطاء بالتقارير المالية، وتوضيح أثر المراجعة المستمرة على تقليل الفترة الزمنية لعملية المراجعة، وسعيًا لتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت استمارة الاستبيان لجمع البيانات اللازمة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، وتحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS، أظهرت نتائج الدراسة أن تبني مدخل المراجعة المستمرة أدى إلى اكتشاف مخاطر المراجعة من خلال أنظمت المراجعة ضد المخاطر، وزيادة جودة الاداء المهني للمراجع الخارجي بمكاتب المراجعة الخارجية، وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل مدخل المراجعة المستمرة وتوفير المتطلبات اللازمة لذلك، كما أكدت الدراسة على ضرورة تخصيص ميزانية لدعم البنية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات بمكاتب المراجعة، وتدريب المراجعين على أدوات وأساليب وبرامج تكنولوجيا المعلومات.

دراسة (اميرهم، 2019)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال تحليل ودراسة مفهوم المراجعة المستمرة وفي ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ودراسة وتحليل العلاقة بين التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة وجودة المراجعة الداخلية، سعيًا لتحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية من خلال توزيع (190) استمارة استبيان على عينة من مجتمع الدراسة المتمثل في (المراجعين الداخليين ومسؤولي تكنولوجيا المعلومات بالإضافة إلى لجان المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية التي تعتمد على نظم معلومات المحاسبية الفورية في تنفيذ عملياتها اليومية).

وتوصلت الدراسة إلى الكثير من النتائج أهمها تساهم المراجعة الداخلية المستمرة في التشغيل الفوري للبيانات الأمر الذي يترتب عليه الحد من الأخطاء المحاسبية، وأن تطبيق المراجعة المستمرة الداخلية ينتج عنه زيادة كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية، كما أوصت الدراسة

استخدام مدخل المراجعة المستمرة محل المراجعة التقليدية للقوائم المالية؛ لتوفير التأكيدات المستمرة بشأن مصداقية المعلومات بتقارير الأعمال التي يتم نشرها إلكترونياً.

وأظهرت نتائج الدراسة أن على مراجعي الحسابات استخدام المراجعة المستمرة محل المراجعة التقليدية للقوائم المالية لمواكبة التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات، وحاجة متخذ القرار في الحصول على تأكيد فوري ومستمر بشأن مصداقية معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً، كما يسهم مدخل المراجعة المستمرة على اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب في معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً في التوقيت المناسب، مما يساهم في زيادة جودة المراجعة الخارجية.

دراسة (Vasarhelyi & Chan, 2011)

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام مدخل المراجعة المستمرة محل المراجعة الدورية التقليدية؛ لتوفير التأكيدات المستمرة بشأن مصداقية معلومات تقارير الأعمال التي يتم نشرها إلكترونياً، بالإضافة إلى التعرف على الابتكارات التكنولوجية المتعلقة بتنفيذها ومراحل تطبيقها في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

واعتمدت الدراسة على الدراسة النظرية التحليلية لنموذج ومراحل المراجعة المستمرة، وأظهرت نتائج الدراسة أن المراجعة المستمرة تعمل على تطوير المراجعة التقليدية من خلال سبعة أبعاد هي: المراجعة الفورية، التفاعلات الآلية، مراجعة الاستثناءات، والرقابة المستمرة، ووضع البيانات في نماذج، وإعداد التقرير المستمر. كما يسهم مدخل المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات الغش والتلاعب في معلومات تقارير الأعمال التي يتم نشرها إلكترونياً. وينبغي على المراجع الخارجي أن يقوم باتباع مراحل المراجعة المستمرة والمتمثلة في (إجراءات المراجعة الآلية، نماذج البيانات، تحليل البيانات، إعداد تقارير الأعمال)، بشكل منتظم حتى يتأكد من أن البيانات والمعلومات الناتجة من النظام خالية من أية أخطاء أو تحريفات. كما أوصت الدراسة بضرورة التعاون المستمر بين الممارسين والباحثين الأكاديميين؛ لتطوير منهجية وتكنولوجيا المراجعة المستمرة.

دراسات تناولت المراجعة المستمرة وجودة المراجعة الخارجية

دراسة (الجمال، 2020)

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح إطار لتقييم أثر كفاءة عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني لمعايير المراجعة الدولية، وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من (164) مفردة من المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الكبرى في مصر، وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين

تكنولوجيا المعلومات، وكذلك ضرورة اهتمام المعنيين بمهنة المراجعة بطرح برامج تدريبية توضح آلية تطبيق المراجعة المستمرة وليس فقد الاكتفاء بإصدار إرشادات ومعايير تحكم تقديم هذه الخدمة.

دراسة (الأمين، 2009)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مقدرة استخدام النظم الإلكترونية في المراجعة على زيادة سرعة ودقة إنجاز عمليات المراجعة، وتقليل التكاليف مقارنة بالنظام التقليدي، كذلك توضيح زيادة درجة الثقة في تقرير المراجع من قبل مستخدمي القوائم والتقارير المالية، استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي، والاستقرائي والوصفي التحليلي، كما أظهرت نتائج الدراسة أن استخدام النظم الإلكترونية في عملية المراجعة يحسن من كفاءة الأداء المهني للمراجع في ظل مراجعة أنظمة محاسبية إلكترونية، كذلك تقرير المراجع في ظل استخدام النظم الإلكترونية في عملية المراجعة يكون أكثر كفاءة وجودة في نظر المستخدمين مقارنة بالنظم التقليدية.

التعليق على الدراسات السابقة

من خلال استعراض نتائج الدراسات السابقة يتضح للباحث ما يلي:

1/4/2- هناك اتفاق في الدراسات الخاصة بالعلاقة بين التحول الرقمي وجودة المراجعة الخارجية على وجود تأثير إيجابي لتقنيات التحول الرقمي على جودة المراجعة الخارجية، وأن استخدام تلك التقنيات سوف يغير من أساليب وإجراءات المراجعة.

2/4/2- هناك اتفاق في نتائج الكثير من الدراسات على ملائمة المراجعة المستمرة مقارنة

بالمراجعة التقليدية في ظل بيئة التحول الرقمي، حيث تستهدف تقنيات المراجعة المستمرة في ظل البيئة الرقمية تخطيط وتنفيذ برامج منهجية مستحدثة لمراجعة مواقع الشركات على الانترنت والوسائل التكنولوجية الأخرى باعتبارها أهم الوسائل الفورية لتوصيل المعلومات المحاسبية، بالإضافة لتلبية احتياجات المستخدمين في الحصول على معلومات فورية.

3/4/2- هناك اتفاق في نتائج الكثير من الدراسات على أن تطبيق أسلوب المراجعة المستمرة يسهم في اكتشاف الغش، والأخطاء، والتلاعب في معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً في التوقيت المناسب، مما يؤدي إلى تحسين كفاءة وجودة المراجعة الخارجية.

وقد لاحظ الباحث أن جميع الدراسات التي تناولت أثر تطبيق تكنولوجيا التحول الرقمي على (مهنة المراجعة، جودة المراجعة، منشآت المراجعة، جودة الحكم المهني للمراجع، جودة التقرير المهني للمراجع...)، جميع هذه الدراسات حديثة، فقد تم إجراؤها في الفترة من 2022

بضرورة زيادة التأهيل والتعلم وتنظيم عدد ساعات العمل لفريق المراجعة حق تتمكن من الالتزام بمتطلبات المراجعة المستمرة مما يزيد من جودة المراجعة الداخلية.

دراسة (محمد، 2017)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مشاكل ومعوقات مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية واقتراح الحلول المناسبة لها، ودراسة العلاقة بين أساليب مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية وجودة عملية المراجعة الخارجية، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، المنهج التاريخي، المنهج الوصفي التحليلي.

وتم استخدام استمارة الاستبانة كأداة لجمع البيانات من بعض مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم، وأظهرت نتائج الدراسة أن تنفيذ عملية المراجعة باستخدام برامج المراجعة العامة بالحاسوب يؤدي إلى جودة المراجعة الخارجية.

دراسة (إبراهيم، 2013)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية المراجعة المستمرة كمدخل من مداخل المراجعة الخارجية يمكن من خلاله التأكيد الإيجابي الفوري على جود المعلومات، وسرعة التقرير عن استمرارية الشركات، وزيادة جودة المراجعة في بيئة الأعمال المعاصرة، وأظهرت نتائج الدراسة أن التطورات المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات تمكن من استخدام المراجعة الإلكترونية المستمرة التي تساعد على المنع والوقاية من كافة مستويات الأخطاء والخداع في القوائم المالية، وتقليل فجوة التوقعات وزيادة جودة المراجعة.

دراسة (رويشد، 2013)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان ماهية مدخل المراجعة المستمرة، ومراحل تطبيقها لعناصر النظام المحاسبي الإلكتروني لعمل المراجعة، ومعرفة مدى ملائمة المراجعة المستمرة في التحقيق من مصداقية معلومات التقارير المالية المنشورة إلكترونياً باستخدام لغة التقارير المتكاملة (XBRL)، ودورها في تحسين جودة ومصداقية معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً، وذلك لزيادة الثقة في معلومات تقارير الأعمال عن طريق التحول من المراجعة التقليدية إلى المراجعة المستمرة.

وأظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق مراجعي الحسابات للمراجعة المستمرة يعمل على تحسين سلامة ومصداقية معلومات تقارير الأعمال، وأن استخدام مدخل المراجعة المستمرة ضروري لمواجهة الآثار المهنية الجوهرية الناتجة عن تكنولوجيا المعلومات، كما أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية والتشريعية المسؤولة عن مهنة المراجعة في مصر بإصدار إرشادات ومعايير توضح آلية تقديم خدمات المراجعة المستمرة في ظل بيئة

استعراض أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة وتحليلها بهدف التعرف على أثر تطبيق مدخل المراجعة المستمرة الإلكترونية على جودة عملية المراجعة في ظل بيئة التحول الرقمي.

مصادر جمع البيانات

تتمثل في الكتب والمراجع والرسائل العلمية العربية والأجنبية بكافة أنواعها والدوريات والمؤتمرات وشبكة المعلومات الدولية (الإنترنت).

توصيف متغيرات الدراسة

يمكن توصيف متغيرات الدراسة كما يلي:

- المتغير المستقل: المراجعة المستمرة.
- المتغير الوسيط: بيئة التحول الرقمي.
- المتغير التابع: جودة المراجعة الخارجية.

حدود الدراسة

تقتصر الدراسة على الدراسة النظرية فقط دون إجراء دراسة تطبيقية أو ميدانية.

أهمية الدراسة

تكتسب الدراسة أهمية علمية وعملية كما يلي:

الأهمية العلمية للدراسة

- تأتي الأهمية العلمية للدراسة في ظل الندرة النسبية للدراسات التي تناولت العلاقة بين المراجعة المستمرة وجودة المراجعة الخارجية في بيئة التحول الرقمي، وتأتي هذه الدراسة للإسهام في تقييم وتطوير الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة المستمرة لتحسين جودة المراجعة الخارجية في بيئة التحول الرقمي.

- تقديم إضافة علمية إلى الأدب المحاسبي، ومسايرة هذه الدراسة للتطورات الحديثة في مجال المراجعة الخارجية، حيث يعتبر موضوع جودة المراجعة الخارجية في ظل بيئة التحول الرقمي من الموضوعات التي تزايد الاهتمام بها في السنوات الأخيرة سواء من قبل الجهات التنظيمية والمهنية أو من قبل الباحثين والأكاديميين، خاصة بعد حالات الفشل والانحيار التي تعرضت لها الكثير من الشركات العملاقة على المستوى الدولي، وكذلك الاهتمام المتزايد بجودة المراجعة الخارجية.

الأهمية العملية للدراسة

- تبرز حاجة البيئة المصرية إلى مثل هذا النوع من الدراسات، في ظل التوجه نحو سياسات وإجراءات التحول الرقمي، لمواكبة التطورات في بيئة الأعمال الحديثة. بالإضافة إلى تقديم دليل عملي من البيئة المصرية - وذلك في ظل التوجه نحو سياسات وإجراءات التحول الرقمي- يوفر معلومات مفيدة عن أثر المراجعة

(2018)، وكذلك تنوعت أماكن إجراء هذه الدراسات، فضلاً عن اختلاف مناهج البحث المتبعة، حيث اعتمدت الدراسات السابقة على المنهج الوصفي، المنهج التنبؤي، والمنهج الاستقرائي. وكذلك تنوع عينة الدراسة، فبعض الدراسات كانت على مكاتب المحاسبة والمراجعة، وبعضها على البنوك.

وفي ضوء ما اتضح من نتائج الدراسات السابقة ظهرت الفجوة البحثية التي تمثل مشكلة الدراسة الحالية.

مشكلة الدراسة

وعليه، تتلخص مشكلة الدراسة في كيفية معالجة أوجه القصور المشار إليها أعلاه، وذلك من خلال تقييم وتطوير دور الأساليب التقليدية للمراجعة الخارجية في بيئة التحول الرقمي المصرية، حيث أن معظم الدراسات السابقة أهملت تحديد دور المراجعة المستمرة الإلكترونية في تطوير وتحسين جودة المراجعة الخارجية، أو أنها أجريت على فترات زمنية تختلف عن الفترة الزمنية الخاصة بالدراسة الحالية، وفي بيئات ومجالات مختلفة وبمتغيرات مختلفة، أو أنها اعتمدت فقط على قوائم الاستقصاء في التحقق من نتائجها، فضلاً عن استخدامها مناهج بحثية أو أساليب إحصائية مختلفة في تحليل نتائجها. ولتحديد مشكلة الدراسة بشكل أكثر دقة فقد طرح الباحث التساؤلات التالية: -

السؤال الأول: هل هناك إمكانية لتحديد مزايا استخدام تقنيات التحول الرقمي على أساليب المراجعة الخارجية، ومن ثم على كفاءتها وجودتها؟

السؤال الثاني: هل هناك إمكانية لاستخدام المراجعة المستمرة الإلكترونية كأداة لتطوير وتحسين جودة المراجعة الخارجية؟

أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيس لهذا البحث في قياس أثر المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الخارجية في ظل بيئة التحول الرقمي، ويمكن أن يقسم هذا الهدف الرئيس إلى مجموعة من الأهداف الفرعية، على النحو التالي:

1/4- القيام بدراسة تحليلية لتحديد أثر تقنيات التحول الرقمي على أساليب العمل في مهنة المراجعة الخارجية.

2/4- إجراء تحليل وتقييم لتحديد دور المراجعة المستمرة الإلكترونية في تطوير وتحسين جودة المراجعة الخارجية.

أسلوب الدراسة

منهج البحث

يتمثل منهج البحث في عرض وتحليل الإطار المفاهيمي والدراسات السابقة ذات الصلة، بهدف

مراقبي الحسابات من تقديم تأكيد مكتوب على مجال مراجعة معين، باستخدام سلسلة من تقارير المراجعة التي تصدر في نفس توقيت التأكيد على الأحداث المرتبطة بمجال المراجعة المعين أو بعد حدوث هذا التأكيد بفترة قصيرة".

في حين عرفها كل من (على، 2009؛ غوينم، 2013) بأنها عملية منظمة لتجميع الأدلة الإلكترونية لإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق وعدالة التقارير المعدة في ظل نظم محاسبية فورية غير ورقية. كما تعرف بأنها منهجية منظمة تمكن مراجعي الحسابات من إضفاء المصادقية بشكل مستمر على المعلومات المحاسبية المنشورة إلكترونياً، عن طريق إصدار تقارير فورية لخدمة أصحاب المصالح (rezaee et al., 2018).

وفي نفس السياق أشارت دراسة الجمال (2020) على أنها مراجعة خارجية إلكترونية مباشرة تتضمن مجموعة من الخطوات حيث تبدأ بقبول التكاليف والتخطيط لعملية المراجعة، وتنتهي بإصدار تقرير مراجعة بشكل فوري بعد وقوع الأحداث بفترة قصيرة، وتعتمد على أساليب وتقنيات المراجعة الحديثة في جمع أدلة الإثبات الإلكترونية، بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدي صحة وسلامة المعلومات المعدة والمنشورة إلكترونياً. كما عرفها مسعود (2020) بأنها عملية منظمة تمكن المراجع الخارجي من تقديم أدلة وتقارير فورية عن أحداث المراجعة بصورة متزامنة مع وقوع تلك الأحداث، والإفصاح عنها بصورة إلكترونية على شبكة الإنترنت.

في حين عرفها Zhang (2015) بأنها عبارة عن منهج إلكتروني يعتمد على ادخال برامج صغيرة في النظام المحاسبي للعميل، يتم من خلاله الربط بين شبكة الحاسب للمراجع والنظام المحاسبي للعميل، وذلك حتى تتمكن هذه البرامج من تحديد العمليات الاستثنائية (المعاملات غير العادية) في معاملات العميل وبما يسمح لها بالمراقبة والمتابعة المستمرة.

ويخلص الباحث من التعريفات السابقة أن أدلة الإثبات في ظل المراجعة المستمرة هي أدلة إثبات إلكترونية وليست ورقية، بالإضافة الي أن عملية المراجعة المستمرة ليست مجرد فحص لذلك يجب أن تنتهي برأي فني محايد.

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن المراجعة المستمرة هي عبارة منهجية تمكن مراجعي الحسابات من التحقق المستمر وإضفاء المصادقية على المعلومات المحاسبية المنشورة إلكترونياً، من خلال عمل نظام موازي لمراقبة ومتابعة العميل محل المراجعة، وذلك عن طريق زرع برامج صغيرة في النظام المحاسبي لدى العميل محل المراجعة، لها القدرة على تحديد العمليات الاستثنائية في معاملات العميل؛ وذلك للحد من المخاطر الناتجة عن التحول الرقمي.

المستمرة على جودة المراجعة الخارجية في بيئة التحول الرقمي.

- توجيه اهتمام كل من الوحدات الاقتصادية ومكاتب المراجعة الخارجية التي تعمل في بيئة تنافسية إلى أهمية وضرورة التحول من المراجعة التقليدية التي يتم القيام بها في نهاية العام إلى المراجعة المستمرة في ظل التغيرات التي فرضها الاقتصاد الرقمي بصورة ملحوظة لإنجاز مهام المراجعة في الوقت المناسب دون تأخير، وبالجودة والكفاءة المطلوبة مما يحسن من جودة المراجعة الخارجية.

تبويب البحث

انطلاقاً من مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه، سوف يتم تقسيم البحث للمحاور التالية:

المحور الأول

ماهية: المراجعة المستمرة، جودة المراجعة الخارجية، بيئة التحول الرقمي (تحليل نظري).

المحور الثاني

تقييم الأساليب التقليدية للمراجعة الخارجية في بيئة التحول الرقمي.

المحور الثالث

المراجعة المستمرة الإلكترونية كأداة لتطوير وتحسين جودة المراجعة

الخارجية.

المحور الأول

ماهية: المراجعة المستمرة، جودة المراجعة الخارجية، بيئة التحول الرقمي (تحليل نظري).

ماهية: المراجعة المستمرة

مفهوم المراجعة المستمرة

يتضمن مصطلح المراجعة المستمرة صفتين من صفات المراجعة هما: الاستمرارية والنشر الفوري لتقرير المراجعة، وهذا ما يتضح من تعريفات المراجعة المستمرة في أدبيات المراجعة حيث عرفها كل من (Chiu et al., 2014; line et al., 2016; Kogan,) (1999) بأنها: "نوع من أنواع المراجعة التي تقوم باستخلاص نتائج عملية المراجعة باستخدام تقرير أو سلسلة من التقارير بطريقة متزامنة مع حدوث الأحداث أو بعد حدوثها بفترة زمنية قصيرة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة في وقت قصير".

كما عرفها كل من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والمجمع الكندي للمحاسبين القانونيين CICA على أنها (CICA, 1999): "منهجية تمكن

أهداف المراجعة المستمرة

باعتبار المراجعة المستمرة الفورية مدخلاً معاصراً في ظل التحول الرقمي يمكن استخدامه لتطوير عملية مراجعة الحسابات في شكلها التقليدي، فإن الهدف الأساسي من المراجعة المستمرة هو إبداء رأي فني محايد يعبر عن مدى صدق وعدالة القوائم والتقارير المالية الناتجة عن نظم محاسبية فورية غير ورقية، ويمكن أن يشتق من هذا الهدف العام للمراجعة المستمرة مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل فيما يلي: (مهلهل، 2023؛ على وشحاته، 2014؛ Chan And Vasarhely, 2018).

(1) مساعدة أصحاب المصالح (المستثمرين والمساهمين، هيئة سوق المال، وكافة زوار موقع الشركة) في ممارسة الرقابة الفورية من خلال توفير معلومات دقيقة ذات موثوقية في الوقت المناسب في ظل نظام محاسبي فوري غير ورقي، والحفاظ على ممتلكات المنشأة من الغش والإختلاس، والحماية من الإلزامات المالية وذلك من خلال تحسين جودة المعلومات والإفصاح عنها في التوقيت المناسب.

(2) مساعدة المراجعين على اختيار عينة أكبر، أي التحول من المراجعة التقليدية أسلوب العينات إلى أسلوب المراجعة الشاملة لكل عمليات العمل، مما يؤدي إلى زيادة الثقة والمصداقية في التقارير المالية.

(3) تقديم تقارير المراجعة في التوقيت المناسب مقارنة بالمراجعة التقليدية التي تتم في نهاية السنة المالية، حيث أن التأخير في تقديم التقارير المراجعة يجعل المعلومات التي تحتوي عليها تقارير المراجعة أقل فائدة، وأقل ملائمة لمستخدمي التقارير المالية (رويشد، 2013).

(4) اكتشاف وتصحيح الأخطاء أول بأول فالمراجعة المستمرة تنقل عملية المراجعة من مرحلة المراجعة اللاحقة إلى المراجعة المستمرة، وهذا يساعد على زيادة جودة المعلومات المحاسبية المتمثلة في الملائمة، والمصداقية، والتوقيت المناسب (سالم، 2014).

(5) توفير الشفافية في العمليات والإفصاح عنها في الوقت المناسب، والحكم على مدى صحة وصدق القوائم والتقارير المالية المعدة في ظل نظام معلومات فوري، وحماية أصول المنشأة من الغش والإختلاس (موسي، 2020؛ حامد، 2018).

مما سبق يتضح للباحث أن التطورات الهائلة التي طرأت على البيئة الحالية أدت إلى قصور في الأساليب التقليدية للمراجعة الخارجية، وانخفاض قدرة المعلومات المتوفرة من خلالها على تلبية احتياجات أصحاب المصالح، مما أدى إلى ظهور المراجعة المستمرة كأداة ملائمة في بيئة الأعمال الحديثة، حيث تنتقل المراجعة من

مرحلة المرحلة اللاحقة في نهاية العام إلى المراجعة المستمرة، بالإضافة إلى قدرتها على تحسين جودة المراجعة وجودة المعلومات المحاسبية المتمثلة في ملائمة ومصداقية المعلومات وتوقيتها الملائم، مما يمكن من اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب وإتخاذ الإجراءات التصحيحية.

أوجه الاتفاق والاختلاف بين المراجعة المستمرة والمراجعة التقليدية

تتمثل أوجه الاتفاق بين المراجعة المستمرة والمراجعة التقليدية في الجوانب الآتية (حامد، 2018؛ كوشان، 2015؛ Appelbeum et al., 2016):

أ- تعد كل من المراجعة المستمرة والمراجعة التقليدية خدمات تأكيدية، أي خدمات مهنية مستقلة تزيد من جودة المعلومات بالنسبة لمتخذي القرار.

ب- تعد كل من المراجعة المستمرة والمراجعة التقليدية خدمات تصديقية، أي توفر تقارير عن درجة التوافق مع المعايير المحددة مسبقاً.

ج- يغطي كلاهما القوائم المالية الأساسية، كما تعد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً هي المعيار الأساسي لهما.

أما فيما يتعلق بأوجه الاختلاف يرى (Hazar, 2021) أن أوجه الاختلاف بين المراجعة المستمرة والمراجعة التقليدية تتمثل فيما يلي:

1. **أدلة الإثبات في المراجعة:** في ظل المراجعة التقليدية تكون أدلة الإثبات عبارة عن مستندات ورقية تقليدية تتمتع بدرجة عالية من الثقة وإمكانية الاعتماد عليها، أما في ظل المراجعة المستمرة **تتمثل** أدلة الإثبات في شكل إلكتروني، وتعتمد مصداقية هذه الأدلة على مدى إمكانية اعتماد المراجع على الأنظمة المستخرج منها تلك الأدلة، ومدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

2. **مجال المراجعة:** من حيث مجال المراجعة تهتم المراجعة التقليدية بالمعلومات المالية فقط الواردة في الدفاتر والسجلات، في حين المراجعة المستمرة يمتد مجالها ليشمل المعلومات غير المالية بجانب المعلومات المالية.

3. **توقيت تقرير المراجعة:** في ظل المراجعة التقليدية يكون تقرير مراجعة القوائم المالية سنوياً أو ربع سنوي، وبالتالي تفقد المعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية صلاحيتها من حيث التوقيت المناسب والذي يعتبر أحد الخصائص الهامة للمعلومات المالية عند إعداد القوائم والتقارير المالية الفورية، وهذا عكس المراجعة المستمرة حيث يكون تقرير المراجعة بشكل دائم ومستمر فوري أو يومي أو أسبوعي على الأكثر، أو تقرير عند الطلب.

وأشار (الزكي، 2022) أن جودة المراجعة حظت باهتمام كبير؛ والسبب في ذلك أن جودة المراجعة العالية عامل أساسي لثقة مستخدمي المعلومات في القوائم والتقارير المالية، وتسهم أيضاً في تحقيق النمو الاقتصادي للمجتمع، وبعد تحديد العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة أمراً ذو أهمية، ومما لا شك فيه أن دمج تكنولوجيا التحول الرقمي مثل (الدكاء الاصطناعي، تحليلات البيانات الضخمة، نظم ERP، أتمتة العمليات، الحوسبة السحابية، وغيرها من تقنيات التحول الرقمي) في جميع مجالات العمل سوف يؤثر على عملية المراجعة؛ نظراً لأن هذه التقنيات تعمل على تحسين الجودة وزيادة الكفاءة، ولكنها ستفرض تحديات على المراجعين لفهم التقنيات المختلفة التي تستخدمها الشركات، والتكيف مع التغيرات في نماذج الأعمال لدى هذه الشركات.

كما أضافت دراسة العيسوي (2023) بأن تعريف جودة المراجعة يختلف حسب وجهة نظر الأطراف المستفيدة من المراجعة (مستخدمي التقارير المالية والمراجعين والجهات التنظيمية والمجتمع)، من جهة، قد يعتقد مستخدمي التقارير المالية أن ارتفاع جودة المراجعة يعني عدم وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية التي تم مراجعتها، ومن جهة ثانية، قد تنظر الجهات التنظيمية إلى مستوى جودة المراجعة بمدى التوافق مع المعايير المهنية محل التطبيق، ومن جهة ثالثة، قد يرى المراجع الخارجي بصفته قائم على تنفيذ أعمال المراجعة، أن ارتفاع جودة المراجعة يتمثل في القيام بالمهام التي تتطلبها منهجية وخطة المراجعة بشكل مرض، وأخيراً، من وجهة نظر المجتمع أن مستوى جودة المراجعة العالي هو الذي يترتب عليه تجنب المشاكل والأزمات الاقتصادية للشركة أو السوق. يترتب على اختلاف وجهات نظر الأطراف المستفيدة حول ما تعنيه جودة المراجعة الارتكاز إلى مقاييس مختلفة لتقييمها (knechel et al., 2023).

وفي هذا الصدد فرقت دراسة كل من (Taylor, 2008; Jackson et al, 2005) بين جودة المراجعة المدركة وجودة المراجعة الفعلية، حيث تقوم جودة المراجعة المدركة على مدي إدراك ووعي مستخدمي التقارير المالية، أما جودة المراجعة الفعلية فتشير إلى مدي قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الغش والأخطاء والمخالفات المحاسبية والتقرير عنها.

ويلاحظ الباحث من خلال التعريفات السابقة تعدد الزوايا التي نظر إليها الباحثون لمفهوم جودة المراجعة، فهناك من ربط مفهوم جودة المراجعة باكتشاف الغش والأخطاء والتقرير عنها، وهناك من ربطها بتلبية احتياجات المستخدمين.

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن جودة المراجعة هي قدرة عملية المراجعة على اكتشاف التحريفات

4. إجراءات المراجعة: في ظل مدخل المراجعة المستمرة تعتمد إجراءات المراجعة على أدوات وأساليب المراجعة الآلية التي تعمل بشكل متزامن أثناء حدوث العمليات مثل برامج المراجعة المدمجة في نظم التشغيل، ونماذج المراجعة المحكمة، وأسلوب الاختبار المتكامل، عكس المراجعة التقليدية، تتم في نهاية العام بعد حدوث العمليات وتعتمد على أدوات وأساليب تقليدية (Hazar, 2021).

ويرى الباحث أن كل من المراجعة المستمرة والمراجعة التقليدية تعتبر مراجعة مستقلة، وكلاهما يهدف إلى توفير تأكيد عن مدى صدق وعدالة القوائم والتقارير المالية، وهناك بعض أوجه الاختلاف بينهما تتمثل في طبيعة أدلة الإثبات من حيث كونها إلكترونية غير ورقية متسقة مع أدوات وأساليب المراجعة الآلية في ظل المراجعة المستمرة أو ورقية في ظل المراجعة التقليدية، وتوقيت تقرير المراجعة، ونوع المعلومات التي يتضمنها التقرير من حيث كونها معلومات مالية أو غير مالية.

ماهية جودة المراجعة

مفهوم جودة المراجعة

لا يوجد اتفاق بين الباحثون في المجال المحاسبي على مفهوم واحد لجودة المراجعة، ويرجع ذلك لاختلاف وجهات نظر أصحاب المصالح حول مفهوم جودة المراجعة، وكذلك صعوبة تحديد المستوى الفعلي لجودة المراجعة (اللبايدي، 2019).

وأشارت دراسة (Bing et al. 2014) الي أنه يمكن تقسيم التعريفات التي وردت في الدراسات المحاسبية الي تعريفات مباشرة ومن أشهرها تعريف (De Angelo, 1981) حيث عرفها بأنها إدراك وتقييم السوق لمدي قدرة المراجع على اكتشاف الغش والأخطاء الموجودة بالنظام المحاسبي للتعامل والتقرير عنها، ويعد هذا التعريف من أكثر التعريفات شمولية لمكونات جودة المراجعة؛ لأنه يشير إلى الجوانب المختلفة المتعلقة بعملية المراجعة (المدخلات- عمليات التشغيل- المخرجات)، وتعريفات غير مباشرة، تعتمد على استقلال وكفاءة مراجع الحسابات، وحجم وسمعة منشأة المراجعة، وجودة أرباح العميل.

كما عرفها عمر (2020) على أنها تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية في ضوء الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية. في حين عرفها متولي (2021) بأنها القيام بأداء إجراءات المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، والتي تمكن المراجع من اكتشاف الغش والاختفاء في القوائم المالية، والإبلاغ عنها سواء أكانت بسبب خطأ أو غش أو خلل، بهدف إضفاء الثقة عليها لتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

والمحلية، وزيادة حدة المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة في تقديم خدمات ذات جودة مرتفعة (عمر، 2020).

مؤشرات قياس جودة المراجعة المستمرة

بالنظر للأدبيات المحاسبية نلاحظ تعدد المؤشرات المستخدمة لقياس جودة المراجعة حيث أشارت الكثير من الدراسات (اللابيدي، 2019، الزكي، 2020، Dang et al., 2018) أنه يمكن قياس جودة المراجعة من خلال المؤشرات التالية: طول فترة الارتباط بين منشأة المراجعة والعميل، وحجم مكتب المراجعة، وأتعاب عملية المراجعة، والتخصص في الصناعة، وسمعة المراجع، ورأى المراجع، وتقرير المراجع ومدى تحفظه على عدم جودة الأرباح. ويعد المقياس الأكثر استخداماً هو حجم مكتب المراجعة.

وفي هذا الصدد أشارت دراسة (بدوى، 2017) أن هناك تعدد لمقاييس جودة المراجعة، ولا يوجد إتفاق حول أي مقياس هو الأفضل، وبالرغم من هذا التعدد إلا أنه يمكن تبويبها على أساس مخرجات عملية المراجعة: (مثل التحريفات الجوهرية وإعادة إصدار القوائم المالية، وسلامة الحكم على الاستمرارية، المقاييس التي تعتمد على الإدراك وأتعاب المراجعة، خصائص جودة التقرير المالي)، أو مدخلات عملية المراجعة: (مثل كفاءة وخبرة مراجع الحسابات، حجم مكتب المراجعة، ومدى استقلال مراجع الحسابات، ونظام الرقابة على الجودة بالمكتب).

وفي نفس السياق أشارت دراسة نور وآخرون (2007) الي عدم اتفاق الباحثين على مفهوم واحد لجودة المراجعة، وكذلك صعوبة تحديد المستوي الفعلي لجودة المراجعة، لذلك استخدم الباحثين كثير من المؤشرات غير المباشرة لقياس الجودة المدركة، كبديل لقياس الجودة الفعلية، والتي تتمثل في (حجم منشأة المراجعة، التخصص الصناعي، عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة، المنافسة بين منشآت المراجعة، صدق تقارير المراجعة، أتعاب المراجعة).

ماهية: التحول الرقمي

مفهوم التحول الرقمي

تشير أدبيات التحول الرقمي الي وجود مصطلحين مرتبطين ارتباطاً وثيقاً بمصطلح التحول الرقمي، ويستخدمان للتعبير عن التحول الرقمي وهما، الرقمنة والمعالجة الرقمية، حيث يشير مصطلح الرقمنة الي عملية تحويل البيانات الورقية الي تنسيق رقمي باستخدام الأنظمة الثنائية، أي أن مصطلح الرقمنة يعني التحول من العمليات الورقية الي استخدام الحاسب الآلي في عمليات الشركة، أما مصطلح المعالجة الرقمية فيشير الي استخدام تقنيات التحول الرقمي لتعزيز الكفاءة والفعالية وخلق قيمة للعملاء داخل الشركات (Bartholomae, 2018).

والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والحد من عدم تماثل المعلومات، حيث يرتبط مستوى جودة المراجعة بجودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية، والسبب في عدم الاتفاق على مفهوم واحد لجودة المراجعة هو اختلاف وجهات نظر الأطراف المستفيدة من المراجعة حول ما تعينه جودة المراجعة.

أهمية جودة المراجعة الخارجية

تتضح أهمية المراجعة من خلال تقرير مراجع الحسابات والذي يعتمد عليه الكثير من المستخدمين الخارجيين في اتخاذ القرار، ومن ثم نجد أن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة، واتفقت دراسة كل من (عبد المقصود، 2022؛ Knechel & Krishnan, 2023) على أن أهمية جودة المراجعة تتمثل من خلال ما يلي:

1. تلبية احتياجات الاطراف المهتمة بجودة المراجعة الخارجية.
2. أداة تنافسية جيدة.
3. تساعد جودة المراجعة مكاتب المراجعة في الحفاظ على حصتها السوقية بالسوق المحلي، والتوسع نحو السوق العالمية في تقديم خدمات المراجعة، حيث تعد جودة المراجعة أداة تنافسية جيدة.
4. تجنب التدخل الحكومي في تنظيم المهنة.
5. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
6. تخفيض صراعات الوكالة.
7. زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصادقية القوائم.
8. المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، حيث أن انخفاض جودة عملية المراجعة يعتبر أهم أسباب وجود فجوة التوقعات، لذلك يعد تحسين جودة عملية المراجعة أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات (إسلام، 2011).
9. الحد من مشاكل الوكالة، فالصراع بين الإدارة (الوكيل) وحملة الأسهم (الموكل) يحفز الطلب على جودة المراجعة، وذلك لتحسين مصداقية وجودة المعلومات حول أداء الوكيل، وتقليل عدم التأكد المرتبط بقيمة الشركة من ناحية اخري (Ball et al, 2015).
10. تعزيز إمكانية اكتشاف الغش والأخطاء والمخالفات في القوائم المالية، وهذا الجانب قد نال اهتمام الكثير من المنظمات المهنية والباحثون وخاصة بعد انهيار الكثير من الشركات الكبرى، وذلك لأن مراجعي الحسابات ذوي الجودة المرتفعة يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية بشكل أفضل (مظهر، 2009).
11. رفع كفاءة وموثوقية التقارير، ومقاييسا يوضح مدى كفاءة وموضوعية القوانين والمعايير الدولية

الإتصال الإلكترونية في تقديم الخدمات وتصنيع المنتجات.

وفيما يتعلق بتقنيات التحول الرقمي أشارت دراسة كل من (Schmitz & Leoni, 2019; Manita, 2020) أن أهم تقنيات أو آليات التحول الرقمي تتمثل في (سلاسل الكتل، البيانات الضخمة، الحوسبة السحابية، نظم ERP، العملات الرقمية المشفرة، أدوات الذكاء الاصطناعي، تقنية التعلم بالآلة) بالإضافة إلى المنصات الإلكترونية ووسائل التواصل الاجتماعي مثل الصفحة الرسمية للمنشأة ومنافذ البيع الإلكتروني.

أهداف التحول الرقمي

اتفقت دراسة كل من (Ebert & Duarte, 2018; Nambisan et al., 2019; Fossen & Sorgner, 2020) على أن الأهداف الرئيسية للتحول الرقمي تتمثل فيما يلي:

- (1) إضافة قيمة للمنظمات والشركات والمؤسسات الحكومية وذلك من خلال تنفيذ آليات متعلقة بالتحول الرقمي.
- (2) تحسين إمكانية الوصول إلى الخدمات العامة، وتعزيز الاستفادة من تطورات نظم تكنولوجيا المعلومات.
- (3) التطوير على مستوى الأفراد والمؤسسات والمجتمع من خلال تطوير أنظمة التعليم لتوفير أشخاص ذو مهارات جديدة لمواكبة التحول الرقمي.
- (4) تطوير النظم التكنولوجية المستخدمة على مستوى الشركات والمؤسسات الحكومية.
- (5) حماية وشفافية البيانات المحملة على الشبكة والحد من عدم تماثل المعلومات من خلال إتاحتها للجميع في وقت واحد.
- (6) زيادة جودة المنتجات والخدمات المقدمة بأقل تكلفة ممكنة.
- (7) إرساء ضوابط وآليات جودة الخدمات الرقمية المقدمة للمجتمع.

وفي هذا الصدد أشار (Luna et al., 2014) أن أهم أهداف التحول الرقمي تتمثل في دعم إنشاء وإدارة وصيانة البنية التحتية للاتصالات الرقمية، وتحقيق التوازن بين جودة الخدمات المقدمة وتكاليف تقديمها، وتعزيز الثقة في العمليات التشغيلية والمالية، ومتطلبات المساءلة والشفافية، وضمان متطلبات الاستقلالية لتعزيز ودعم حماية البيانات الرقمية. في حين يرى (Nazarov, 2019) أن التحول الرقمي يهدف إلى خلق مسارات جديدة وتوفير فرص للابتكار حيث تمكن التقنيات الرقمية من إنشاء مقترحات ذات قيمة مضافة جديدة، وبالتالي تعزيز الابتكار.

كما يرى (Hausberg, et al., 2019) بأنه لا يوجد حتى الآن تعريفاً محدداً لمفهوم التحول الرقمي حيث يركز بعض الباحثين على آليات التحول الرقمي لتفسير "التحول التنظيمي" مثل نظم ERP والبيانات الضخمة، والحوسبة السحابية، بينما يركز آخرون على الآثار التي تحدثها التكنولوجيا بشكل العام فالتحول الرقمي لا يشير إلى التغيرات التكنولوجية، ولكن ينطوي أيضاً على آثار هذه التغيرات على المنظمة نتيجة التحول الرقمي حيث ينتج تغيرات في طرق أداء وتنظيم العمل، وأيضاً نماذج أعمال الشركات.

وقد اوضحت دراسة (Pavianen et al., 2017) أن عملية التحول الرقمي بمفهومها البسيط تعني تحويل البيانات من صورتها التقليدية الورقية إلى صورة رقمية باستخدام الحاسب الآلي، مثل عملية التحول من الفواتير الورقية إلى الفواتير الرقمية، أو بمعنى آخر التحول من نظم المعلومات التقليدية إلى نظم المعلومات التي تعتمد على الحاسب الآلي.

بينما يرى (Karlsen and wallber, 2017) أن التحول الرقمي هو استخدام التكنولوجيا لتغيير نماذج الأعمال وتوفير فرص جديدة لتحقيق الدخل والقيمة. كما يرى (Marcus et al, 2020) أن التحول الرقمي هو السعي إلى تحقيق أهداف المؤسسة وتطوير نماذج الأعمال والتشغيل المبتكرة، من خلال الاستثمار في التقنيات الرقمية وتطوير المواهب وإعادة تنظيم العمليات، وذلك لخلق قيمة وخبرات جديدة للعملاء وجميع الأطراف ذوي العلاقة.

كما عرفه (Matarazzo, 2021) بأنه عملية انتقال القطاعات الحكومية أو الشركات إلى نماذج أعمال تعتمد على تقنيات التحول الرقمي في ابتكار المنتجات والخدمات، والاستفادة من الإمكانيات التي توفرها التقنيات الرقمية في زيادة قيمة الشركة. في حين يرى على (2023) أن التحول الرقمي هو عملية تغيير جذري وهيكل وتطوير للبنية التحتية لنماذج أداء الأعمال، من خلال الاعتماد على التقنيات التكنولوجية الحديثة؛ لاكتساب ميزة تنافسية وخلق قيمة مضافة والسعي نحو تحقيق الأهداف المرجوة من استراتيجيات الأعمال.

وفي هذا الصدد عرفه خليفة (2023) على أنه تحويل المعلومات من الشكل التقليدي إلى شكل رقمي يسهل التعامل معه بواسطة الحاسبات الآلية من حيث التخزين والمعالجة والارسال. بينما عرفه عويس (2023) بأنه استخدام التكنولوجيا في تقديم الخدمات أو الأعمال من خلال تحويل العمليات من الشكل اليدوي إلى شكل رقمي

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أن التحول الرقمي هو التغيير الناتج عن تطبيق الشركات والمؤسسات الحكومية نموذج عمل يعتمد على التقنيات الرقمية وتكنولوجيا

الوصول المعتمد والمصادقة الثنائية والتشفير والنسخ الاحتياطي المتكرر.

وفي هذا السياق أشار Yigitbasioglu (2022) أن تطبيق التحول الرقمي في مجال المحاسبة والمراجعة يوفر الكثير من المزايا حيث يساعد على نقل البيانات والمعلومات بسرعة كبيرة مقارنة بالأنظمة التقليدية، وتوفير الوقت والجهد والسرعة في الوصول إلى تلك المعلومات، وكذلك السرعة في الإفصاح عن المعلومات، بالإضافة إلى الرقابة عليها وتتبع العمليات ومراجعة الحسابات بما يمثل قيمة مضافة كبيرة، علاوة على ذلك، يساعد في توفير التكلفة من خلال تقليل عدد المحاسبين اللازم للقيام بالمهام الروتينية، وكذلك عدم الحاجة إلى توظيف مراجعين داخليين للتحقق مرة أخرى من دقة الحسابات.

وفي هذا الصدد أكد الحداد (2022) أن أهم مزايا التحول الرقمي تتمثل في سهولة الوصول الفوري للمعلومات وإمكانية مشاركتها مع المستخدمين بسهولة وسرعة دون الحاجة إلى الرجوع للمستندات الورقية، بالإضافة إلى إمكانية تخزين قدر كبير من البيانات والمعلومات دون الخوف من فقدانها، وتوافر التطبيقات الحديثة والتي تسهل أداء عمل المحاسبين والمراجعين، فضلاً عن أن اعتماد المراجع على تقنيات التحول الرقمي في تأدية عمله يوفر له الكثير من وسائل الحصول على المعلومات سواء كانت هذه المعلومات تاريخية أو حالية أو مستقبلية مما يساعده على تأدية عمله بكفاءة وفعالية وينعكس على جودة عملية المراجعة.

وفي هذا السياق أكد بدوي (2018) أن التحول الرقمي يساعد مراجعي الحسابات على فهم أفضل لبيانات العميل، حيث تساعد البيانات المخزنة على أجهزة الحاسب المراجعين في المستقبل على فهم الأحداث في الماضي، كما يحسن صحة وموثوقية مراجعة البيانات، فضلاً عن زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة، فتقنيات التحول الرقمي تقلل من الوقت، وإنشاء أوراق عمل المراجعة، واختبار العينات كما تساعد مراجعي الحسابات على اكتشاف المعاملات غير العادية عالية المخاطر في وقت أقصر.

كما أشار نصير (2021) أن مزايا التحول الرقمي تظهر نماذج أعمال جديدة لم تكن متاحة من قبل اعتماداً على منصات التقنيات الرقمية، وتحسين العمليات وتطويرها مما يرفع من درجة الاستدامة والكفاءة لدى تلك الشركات، وزيادة مرونة الشركات في التكيف والاستجابة للتغيرات في البيئة المحيطة، حيث يساهم التحول الرقمي في عملية اتخاذ القرارات وزيادة جودتها من خلال توفير الكثير من المعلومات الجديدة متعددة المصادر.

وفي هذا السياق أكدت دراسة كلاً من (McKinsey, 2020; Janowski, 2024) أن هناك عدة أهداف للتحول الرقمي يمثل أهمها في تغيير نظام التعلم والتدريب لخلق مهارات جديدة، وتطبيق نماذج أعمال مبتكرة، وتحسين الإطار التنظيمي حتى يتمكن الأشخاص من تحقيق التميز في العمل الرقمي والمجتمعي.

في حين يرى المطيري (2022) أن من أهم أهداف التحول الرقمي تحديث نماذج الأعمال في الشركات والمؤسسات لمواكبة التطورات التكنولوجية. كما أشار (Vogelsang, 2019) أن التحول الرقمي يهدف إلى تعزيز توليد البيانات وزيادة قيمتها التشغيلية الفورية وتحسين الكفاءة التشغيلية، فالتقنيات الرقمية لديها القدرة على تحسين العمليات التجارية وكذلك توفير التكاليف.

مما سبق يرى الباحث أن أهداف التحول الرقمي تتمثل في تحديث نماذج الأعمال، ويسهم في خلق فرص جديدة؛ لتقديم خدمات ومنتجات مبتكرة بعيداً عن الطرق التقليدية في تقديم الخدمات والمنتجات، ويساعد الشركات والمؤسسات على التوسع والانتشار والوصول للعملاء على نطاق أوسع، ويعمل على زيادة جودة المنتجات والخدمات المقدمة بأقل تكلفة ممكنة.

مزايا تطبيق التحول الرقمي في المحاسبة والمراجعة

أشار كل من (Sarkar, 2018 ; Kwilinski, 2019) أن تطبيق تقنيات التحول الرقمي في المحاسبة والمراجعة يوفر الكثير من المزايا حيث يساهم التحول الرقمي في خفض التكاليف، وذلك من خلال الحد من الاحتفاظ بالسجلات التقليدية، والقضاء على الحاجة للتسويات الجردية؛ بسبب تسجيل العمليات بشكل آلي مع تحديث دفتر الأستاذ أول بأول، وسهولة الاتصال والحصول على المعلومات وتوفير الوقت والجهد اللازم لجمع المعلومات، وإمكانية إتاحة الرؤيا كاملة لجميع المعاملات لمن له مصلحة والمستفيدين، وتقليل وقت عملية المراجعة والأخطاء البشرية، حيث أن تقنيات التحول الرقمي تعمل من خلال برمج ذكية يتم التحقق من البيانات بمجرد دخولها.

كما يرى (Manita et al. (2020) التقنيات الرقمية تعمل على تعزيز الكفاءة والمصادقية في عمل المراجع من خلال تغطية ومراقبة جميع بيانات العملاء، وإجراء تحليلات أكثر صلة بمختلف العمليات والبيانات الخاصة بالعملاء، وتحديد معظم الأخطاء في القوائم المالية، ومن ثم تحسين شفافية القوائم المالية مما يمكن مجلس الإدارة من اتخاذ القرارات الصحيحة.

في حين يرى (Knechel (2021 أن مزايا تطبيق التحول الرقمي تتمثل في توفير الوقت والتكلفة، وسهولة الوصول للقرارات المالية، وتعزيز أمن البيانات حيث توفر برامج المحاسبة الحديثة مستويات أمان إضافية مثل

التحديات المرتبطة بعدم الفصل بين مهام تشغيل البيانات إلكترونياً

في ظل استخدام النظم التقليدية (المحاسبة اليدوية) عند تصميم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية يتم تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية بواسطة أشخاص منفصلين، أما في حالة إتباع النظم الإلكترونية يمكن لأي شخص القيام بإدخال البيانات على الحاسب وإجراء تعديلات، لذلك من الضروري استخدام أنواع أخرى من الرقابة المحاسبية في ظل استخدام النظم الإلكترونية؛ وذلك لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية التي يتم تنفيذها عن طريق الفصل بين المهام والإجراءات في ظل النظم التقليدية (المحاسبة اليدوية)، وتتمثل نظم الرقابة الأخرى في نظام الفصل الكامل بين المهام والوظائف غير المتجانسة عند معالجة وتشغيل البيانات إلكترونياً (حماد، 2004).

التحديات المرتبطة بزيادة احتمالات الأخطاء والمخالفات عند استخدام النظم الإلكترونية في المراجعة

حيث زادت أخطاء ومخاطر المراجعة في ظل النظام الإلكتروني؛ بسبب زيادة مستوى الأخطاء المتلازمة نتيجة التداخل الكبير في معاملات المنشأة محل المراجعة وتكاملها عملياً (يوسف، 2014).

التحديات التي تواجه المراجع عند تخطيط أعمال المراجعة إلكترونياً

يواجه المراجع مجموعة من التحديات والصعوبات عند تخطيط أعمال ومهام المراجعة إلكترونياً؛ في تسجيل الأحداث والمعاملات التجارية؛ وذلك بسبب ارتفاع خطر المراجعة الناتج عن زيادة المخاطر المرتبطة على تبادل البيانات المعلومات إلكترونياً (اليوت، 2001).

التحديات الناتجة عن أثر المراجعة الإلكترونية على محتويات تقرير المراجع الخارجي

لقد أوضحت الكثير من الدراسات في مجال التجارة الإلكترونية أهمية استخدام المراجع الخارجي أسلوب المراجعة المستمرة عند مراجعته للمنشآت التي تمارس أنشطة التجارة الإلكترونية؛ باعتبارها الأسلوب الملائم لطبيعة هذه الأنشطة (كنيث، 2013).

تحديات عامة مرتبطة بنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية

تحديات مرتبطة بالعاملين بنظم المعلومات القائمة على استخدام البرامج المحاسبية الإلكترونية

حيث يقوم بتشغيل نظم المعلومات القائمة على برامج المحاسبة الإلكترونية مجموعة من العاملين، مثل محلي النظم القائمين على التشغيل، والمسؤولين عن إدخال ورقابة البيانات، وأمناء مكاتب البرامج والملفات، ولكل هؤلاء جميعاً التحديات الخاصة بنظم المعلومات القائمة

وتؤكد جمعية المحاسبين القانونيين (ACCA) (2019) أن من مزايا الكثيرة التي وفرتها التحول الرقمي لمراجعي الحسابات سهولة الاتصال والحصول على المعلومات وتوفير الوقت اللازم لتجميع المعلومات وزيادة المرونة في انتاج المعلومات، وبالتالي تحسين عملية صنع القرار.

ويري الباحث أن تطبيق تقنيات التحول الرقمي يوفر الكثير من المزايا أهمها: خفض التكاليف، وتوفير الجهد وسهولة الاتصال، والحصول الفوري للمعلومات، وتخزين قدر كبير من البيانات والمعلومات دون الخوف من فقدها، كما يساهم في تقليل وقت عملية المراجعة، ويساعد مراجعي الحسابات على فهم أفضل لبيانات العميل، ويحسن من صحة وموثوقية البيانات.

المحور الثاني: تقييم الأساليب التقليدية للمراجعة الخارجية في بيئة التحول الرقمي

يواجه المراجع الخارجي الكثير من التحديات الناتجة عن ظروف وعوامل داخلية للمنشأة محل المراجعة، بالإضافة الى الكثير من المخاطر الناتجة عن عوامل خارجية عندما يقوم بمراجعة الشركات التي تستخدم نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، وذلك نتيجة تعاضم المسؤولية القانونية الواقعة عليه بسبب تزايد المخاطر التي فرضتها بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، وأصبح المراجع مسئولاً عن اكتشاف حالات الاحتيال والغش إذا لم يقوم ببذل العناية المهنية اللازمة.

تحديات المراجعة الخارجية في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية

التحديات التي تواجه المراجع عند استخدام النظم الإلكترونية

تحديات وصعوبات مرتبطة بأدلة الإثبات

نتج عن التطور السريع في نظم الاتصال وتكنولوجيا المعلومات ظهور أنشطة التجارة الإلكترونية التي تعتمد على نظم تكنولوجيا الحاسبات الآلية في القيام بالأنشطة الاقتصادية بشكل كبير، أي أن جميع وظائف المحاسبة في ظل النظام الإلكتروني يتم إعدادها باستخدام النظم الإلكترونية من بداية التسجيل والتسجيل والتلخيص واستخراج التقارير المالية، والقيام بعمليات البيع والشراء والسماء، الأمر الذي ترتب عليه ظهور تحديات وصعوبات واجهت المراجع الخارجي؛ بسبب اختفاء أدلة الإثبات الورقية التي كان يعتمد عليها المراجع الخارجي في حالة إتباعه نظم المراجعة التقليدية، بالإضافة إلى مخاطر اختفاء أدلة الإثبات ومخاطر عمليات التغيير والتدمير والتحريف لأدلة الإثبات، وبالتالي التأثير بشكل جوهري على دقة الأرقام والقيم الواردة بالتقارير المالية (مرتضي، 2005).

المراجعة كافة البيانات والأدلة التي تمكن مستخدميه من أداء مهامهم بشكل مرضي.

■ سواء الرقابة والإشراف على التشغيل؛ والسبب في ذلك ضعف المعايير التي تمنع من إجراء تعديلات على البيانات والبرامج.

■ سهولة دخول الأشخاص غير المصرح لهم بطرق غير شرعية والاطلاع على البيانات المحاسبية عند استخدام البرامج المحاسبية الإلكترونية التي تعمل عن بعد.

■ أخطاء البرمجة التي تؤدي الي تشغيل البيانات بشكل خاطئ.

التحديات المتعلقة بالمخرجات

عند اخراج المعلومات المحاسبية يتم عرضها على الشاشات، أو طباعتها، أو تخزينها بأسطوانات ممغنطة، وتتمثل أهم التحديات الخاصة بها في عدم وجود السجل الرقابي، وعدم إعداد ملخصات لبعض بنود البيانات، بالإضافة الي مشاكل متعلقة بسرية البيانات.

تحديات التأهيل العلمي والعمل للمراجع الخارجي

يواجه المراجع الخارجي الكثير من التحديات، وعدم التأهيل العلمي والعمل للمراجع يزيد من حدة هذه التحديات، وفرضت بيئة الأعمال الحديثة تحديات أخرى لم تكن موجودة من قبل، وهذا يستلزم ضرورة توافر التأهيل العلمي والعمل لدى المراجع الخارجي والفريق الذي يعمل معه، حتي يتمكن من اكتشاف الجرائم وحالات الغش أثناء تنفيذ عملية المراجعة، والالتزام بتوفير التأكيد المناسب لمستخدمي المعلومات، ومن ثم زادت أهمية التأهيل العلمي والعمل للمراجع بما يتواءم مع هذه التطورات إلا أن هذا التأهيل كان محاط بالكثير من التحديات في الواقع العملي وتنقسم الي مجموعتين على النحو التالي (عيسى ونور الدين، 2017؛ طه، 2018؛ طه، 2015):

تحديات مرتبطة بالتأهيل العلمي للمراجع الخارجي

ضعف اللجان المتخصصة لاعتماد المناهج الدراسية والإشراف على تطويرها بصفة مستمرة؛ لمواكبة المستجدات في بيئة الأعمال وربطها بالمشاكل العملية.

■ عدم الاهتمام بتدريب الطلاب عملياً حتى يكونوا مؤهلين علمياً وعملياً.

■ تضخم المجتمع الطلابي في الجامعات بما يفوق طاقتها مما يؤثر على الكفاءة.

تحديات مرتبطة بالتأهيل العلمي للمراجع الخارجي

وتتمثل أهم تلك التحديات فيما يلي:

■ قيام الكثير من المراجعين باستخدام أسلوب المراجعة حول الحاسب حتى الآن.

على استخدام البرامج المحاسبية الإلكترونية، ومن أهم تلك التحديات، نقص خبرة العاملين في مجال التشغيل الإلكتروني للبيانات، والتي ينتج عنها أخطاء في التشغيل أو ضعف القدرة على اكتشاف الغش وجرائم الحاسبات (عبدالله، 2017؛ البدوي، 2011).

تحديات مرتبطة باختفاء السجلات المادية

في ظل نظم التشغيل باستخدام الحاسبات الإلكترونية، تتم عمليات تسجيل وحفظ البيانات المحاسبية باستخدام التقنيات الإلكترونية في الذاكرة الرئيسية للحاسب أو على أشرطة أو أ ممغنطة خارج الحاسب، وبلغة لا يفهمها إلا الحاسب، وبالتالي أصبحت البيانات غير مرئية، وغير قابلة للقراءة ويمكن تغيير أو حذف أو إضافة أي بيانات دون ترك أثر يدل على حدوث هذه العمليات، ومن ثم يسهل من ارتكاب حالات الغش ويجعل من الصعب اكتشافها (المطارنة، 2005).

تحديات هيكل الرقابة الداخلية

يواجه تطبيق البرامج المحاسبية الإلكترونية الكثير من التحديات المتعلقة بهيكل الرقابة الداخلية ومنها ما يلي (عبدالله، 2017؛ طه، 2015؛ البدوي، 2011):

التحديات المتعلقة بأجهزة الحاسب

وهذه التحديات تتمثل في تقادم أجهزة الحاسب وعدم توافر الصيانة المناسبة لها، وعدم مراعات الدقة في التشغيل، بالإضافة الي ارتفاع تكلفة أجهزة الحاسب الآلي والحاجة الي استثمارات مالية عالية.

التحديات المتعلقة بالمدخلات

وتتمثل في التحديات المتعلقة بتسجيل البيانات المحاسبية مثل الأخطاء العفوية للمحاسبين، والغش والتلاعب، وخلل بالأجهزة، بالإضافة الي الخلل في الاتصال والقوي الكهربائية.

التحديات المتعلقة بعمليات التشغيل

وتتمثل أهم تحديات عمليات تشغيل البيانات المحاسبية في الآتي:

■ سوء تخطيط عملية التشغيل؛ ويرجع ذلك لضعف إمكانيات أجهزة الحاسب الآلي وفقاً للبرامج المحاسبية الإلكترونية، وضعف الرقابة على خطوط الاتصالات، وعدم توافر قطع الغيار المناسبة لأجهزة الحاسب الآلي، وكذلك عدم وجود معايير محددة لأساليب تشغيل البيانات المحاسبية.

■ عدم وجود سند جيد للمراجعة ويقصد بسند المراجعة وجود توثيق منطقي لتشغيل البيانات المحاسبية والذي يتيح للمراجع الخارجي تتبع العملية من مصدرها حتى نتائجها النهائية والعكس، ويجب أن يتضمن سند

المطلوبة لتأكيد وتدعيم الرأي الفني للمراجع ثم تقييم هذه الأدلة، بالإضافة التي اعتماد المراجع على الحكم الشخصي في تحديد الأساليب المستخدمة في تنفيذ مهام عملية المراجعة، ويترتب على عدم وجود معايير وقواعد تحكم التقدير الشخصي إلى وجود أحكام شخصية غير سليمة، خاصة في ظل بيئة الأعمال الحديثة في السنوات الأخيرة.

قراءة أدلة الإثبات

تتطلب تقنيات وبرامج متنوعة لقراءتها.

اكتمال أدلة الإثبات

حيث تتوفر البيانات الملائمة للدليل الواحد في ملفات مختلفة.

توقيع أدلة الإثبات

يحتاج توقيع أدلة الإثبات الإلكترونية الي تقنيات ملائمة للتوقيع الإلكتروني ومراجعتها.

صعوبة استخدام أدلة الإثبات

قد تتطلب أدلة الإثبات الإلكترونية الي تقنيات معينة لاستخراج البيانات وفهمها وتقييمها.

الاحتفاظ بأدلة الإثبات الإلكترونية لفترة زمنية قصيرة

حيث تقوم النظم المحاسبية الإلكترونية بالاحتفاظ بأدلة الإثبات لفترة زمنية قصيرة؛ نتيجة تحديث هذه النظم بصفة مستمرة وبشكل تلقائي كما في حالة ادخال عملية واحدة تؤدي الي تحديث جميع السجلات المرتبطة بهذه العملية بشكل تلقائي (السيد، 2013).

مخاطر المراجعة الخارجية في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية

نظراً للأثار البالغة التي أحدثتها نظم التشغيل الإلكترونية للبيانات المحاسبية في عملية المراجعة فقد حاز موضوع خطر المراجعة اهتمام الكثير من الجهات المهنية وخاصة أن جودة المراجعة ترتبط باكتشاف المراجع للأخطاء والتحريفات بأنواعها، فكلما زادت جودة عملية المراجعة كلما قل خطر المراجعة والغش والأخطاء، مما يعطي الثقة اللازمة للمراجع في أبداء رأيه الفني المحايد في مدى صحة وعدالة القوائم المالية المعدة في ظل نظم إلكترونية (طه، 2018).

عرفها البدوي (2003) بأنها احتمال أن يصدر المراجع الخارجي رأياً غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها، كأن يعطي المراجع رأي نظيف عن قوائم مالية محرفة تحريفاً جوهرياً، نظراً لفشلة في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية، أو أن يصدر رأياً متحفظ على قوائم مالية غير محرفة تحريفاً جوهرياً. كما عرفها محمد (2013) بأنها: فشل المراجع

■ طول الفترة الزمنية اللازمة حتى يتمكن المراجعين الخارجيين من اكتساب الخبرة العملية الكافية.

■ عدم الاهتمام بتدريب وتطوير فريق المراجعة داخل مكتب المراجعة.

■ عدم التكافؤ بين أتعاب المراجع الخارجي والدور الذي يقوم به طول الفترة الزمنية اللازمة لاكتساب الخبرة.

■ اعتماد المراجع الخارجي على التقدير المهني الشخصي كما في تخطيط عملية المراجعة، وتقويم المخاطر وتحديد الأهمية النسبية، وكذلك اعتماده على الحكم الشخصي في تحديد أساليب المراجعة المستخدمة في عملية المراجعة، ويؤدي عدم وجود معايير خاصة بالتقدير الشخصي الي وجود أحكام شخصية غير سليمة.

تحديات خاصة بجمع أدلة الإثبات الإلكترونية في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية

في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات يواجه المراجعون الكثير من التحديات المتعلقة بجمع أدلة الأثبات ومنها ما يلي (عبدالله، 2017؛ طه، 2018؛ Josiah & Izedonmi, 2013):

عدم توافر مستندات ورقية في بعض مراحل النظام المحاسبي الإلكتروني

قد لا تتوفر مستندات لبعض المدخلات نتيجة إدخال البيانات بطريقة مباشرة من داخل النظام المحاسبي الإلكتروني، مثل إدخال طلبات المبيعات، كما يقوم النظام ببعض العمليات دون وجود دليل مرئي للعمليات الفردية، مثل الخصم واحتساب بالفائدة.

اختفاء السجلات المادية

في ظل الاعتماد على برامج المحاسبة الإلكترونية يتم حفظ السجلات والملفات المحاسبية بالذاكرة الرئيسية للحاسب الآلي، أو على أشرطة واسطوانات ممغنطة خارج الحاسب الآلي، ومن ثم وجود احتمال تغيير أو إضافة أو حذف أي بيانات محاسبية.

تدمير أدلة الإثبات

عند الاعتماد على نظام محاسبي يعمل عن بعد قد يسهل الوصول الي السجلات المحاسبية وإتلافها من قبل أشخاص غير مصرح لهم بالدخول للنظام المحاسبي.

افتقار نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني للحكم المهني الشخصي

حيث تحتاج أدلة الإثبات المطلوبة الي حكم شخصي مهني لتقويمها، وإبداء المراجع لرأيه الفني يتطلب قدر من الحكم الشخصي المهني الذي يظهر في أغلب مهام عملية المراجعة، كما في تخطيط عملية المراجعة وتحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر وتحديد مقدار أدلة الأثبات

لمعالجة البيانات من قبل عدد كبير من الأشخاص من خلال محطات الاتصالات الفرعية المنتشرة في كافة فروع وأقسام المنشأة.

خطر الاكتشاف

عرفها نصر وشحاتة (2014) بأنها المخاطر الناتجة عن إمكانية اكتشاف المراجع للأخطاء الناتجة عن عدم الإظهار الصحيح للقيم في القوائم المالية. كما عرفه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنه: "الخطر الناتج من أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بمراجع الحسابات إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجوداً ويكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء أخرى من العمليات" (محمد، 2014).

كما يقصد به احتمال فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء والمخالفات كالتلاعب والغش بالقوائم المالية التي لم يتم اكتشافها من خلال نظام الرقابة المحاسبية، والجدير بالذكر، أن خطر المراجعة يمثل احتمال مشترك لمكوناته الثلاثة الخطر الحتمي، وخطر الرقابة، وخطر الاكتشاف، ويعتبر خطر الاكتشاف هو الخطر الوحيد القابل للتحكم من قبل المراجع وذلك من خلال زيادة أو تخفيض حجم الاختبارات الأساسية التي يقوم بها، حيث يستطيع المراجع التحكم في خطر الاكتشاف في مرحلتي تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة من خلال القيام بتحليل وتقييم الخطر الحتمي وكذلك فحص وتقدير خطر الرقابة، كما يمكن للمراجع تقليل نسبة خطر الاكتشاف من خلال القيام باختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية، ويقوم المراجع بهذا الاختبار عن طريق عمل زيارات متكررة لمواقع وفروع المنشأة محل المراجعة وذلك لملاحظة تشغيل أنظمة الرقابة كما تزداد أهمية القيام بهذا الاختبار كلما ازدادت النظم المحاسبية تطوراً (مصطفى، 1998).

أثر التحول الرقمي على مخاطر المراجعة الخارجية

أشارت دراسة كل من (cao et al, 2020; Sinha,) (2020) أن تقنيات التحول الرقمي سيكون لها تأثير على مخاطر عملية المراجعة، حيث سيزداد مستوى الخطر الملازم وخطر الرقابة بسبب المشاكل المتعلقة بسرقة الهوية واختراق النظام، وخطر حماية البنية التحتية المعلوماتية من سوء استخدام الغير، وخطر الاعتماد على برامج جاهزة غير سليمة والتشغيل الخاطئ للبيانات، وكذلك فقد البيانات والمستندات الإلكترونية، كذلك حادثة التكنولوجيا وعدم اكتمال التطبيقات العلمية لهذه التكنولوجيا، وزيادة مستوى الشك حول جودة أدوات الرقابة المستخدمة في هذه التكنولوجيا، بالإضافة إلى نقص خبرة الأفراد ومعرفتهم بتقنيات التحول الرقمي، وكذلك قصور برامج المحاسبة الموجودة حالياً وعدم مواكبتها للتقدم السريع في تقنيات التحول الرقمي. كل هذه العوامل من شأنها أن تزيد من مستوى الخطر المتلازم

في اكتشاف الأخطاء التي تحتوي عليها القوائم المالية ومن ثم الحكم الخاطئ عليها.

مكونات خطر المراجعة في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية

وتتمثل مكونات خطر المراجعة في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية في الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف كما يلي:

الخطر الحتمي (Inherent Risk)

ويقصد به الخطر الذي يرجع إلى طبيعة الوحدة الاقتصادية وطبيعة العنصر محل المراجعة، بالإضافة إلى طبيعة نظام التشغيل المطبق في معالجة البيانات المحاسبية فهو يحدث نتيجة لعوامل خارجية تنعكس على حساسية أرصدة الحسابات أو العمليات لحدوث أخطاء مادية أو مخالفات جوهريّة، ولاشك أن نسبة الخطر الحتمي تتأثر بالخصائص الفريدة لطبيعة أعمال المنشأة والصناعة التي تعمل فيها، فضلاً عن نظام التشغيل الإلكتروني المطبق فالنظام المباشر الفوري يفرض صعوبات فيما يتعلق بالكيفية التي يتم بها مراجعة هذا النظام، علاوة على تعقيد أداء عملية المراجعة، حيث أن التعديلات في مسار المراجعة المتعلقة بنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، تتمثل أساساً في الدليل المستندي للعملية؛ وذلك نظراً لأن المعاملات التي يتم إدخالها في مواقع بعيدة، ومن ثم قلت الحاجة إلى الأرصدة داخليا المستندات الورقية التقليدية (طه، 2018).

خطر الرقابة (Control Risk)

عرفه محمد (2013) بأنه: "عدم تمكن الرقابة الداخلية من الكشف في بعض الأحيان وفي حينه عن خطأ مادي في رصد أحد الحسابات أو في رصيد مجموعة الحسابات ولا يمكن تجنب مثل هذه الأخطاء كلياً نظراً للحدود التي يفرضها أي نظام للرقابة الداخلية". كما عرفه الصحن (2000) بأنه: "احتمال عدم منع أو كشف الأخطاء الجوهرية بواسطة هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة وما يحتويه من سياسات وإجراءات" ونظراً لأن هيكل الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات يختلف عن هيكل الرقابة في ظل التشغيل اليدوي، فإن تقدير خطر الرقابة يتم وفقاً لمناهج مختلفة، فهيكّل الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات يحتوي على بعض الضوابط الرقابية الأخرى للوقاية ضد نوعين من الأخطار هما (الصادق وآخرون، 2012؛ مصطفى، 1998):

(1) خطر ضياع مسار المراجعة بقصد إخفاء حالات التلاعب والغش بواسطة المنفذين، وذلك من خلال عمليات التحديث الفورية للملفات الرئيسية حيث يتم تحديث الملفات بصفة مستمرة

(2) خطر الوصول غير المصرح به لملفات البيانات السرية، نظراً لإمكانية الوصول إلى الوحدة المركزية

التقليدي غير قادرة على تلبية احتياجات أصحاب المصالح، حيث تطلب الأمر ضرورة تغيير الشكل التقليدي للمراجعة لتعكس تلك التطورات، وأدى ذلك إلى ظهور أساليب جديدة للمراجعة تمكن مراجع الحسابات من أداء وظيفته بسهولة في ظل تبنى الشركات لنظم المعلومات الإلكترونية والأساليب الحديثة في تخزين المعلومات، سواء في أنظمة معلومات داخل الشركة أو في حسابات مستأجرة، والتي يختفي فيها أدلة المراجعة التقليدية.

وفي نفس السياق أكدت دراسة (Paul 2020) أن معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً لم تلزم مراجعي الحسابات بإتباع مدخل معين في عملية المراجعة، إلا أن التغيير في النظم المحاسبية والانتقال من المعالجة اليدوية إلى الإلكترونية أدى ذلك إلى ضرورة إجراءات المراجعة حتى تتلاءم مع اختفاء مسار المراجعة، الأمر الذي تطلب تطبيق مدخل المراجعة المستمرة، التي تركز على مناطق الخطر واكتشاف الأخطاء والغش في الوقت المناسب، مما ينعكس على جودة عملية المراجعة.

علاقة المراجعة المستمرة الإلكترونية على جودة المراجعة

أشارت دراسة كل من (مدني، 2020؛ موسي، 2020) إلى تعريف عملية المراجعة المستمرة بأنها نظام لجمع أدلة المراجعة الإلكترونية كأساس ملائم لإبداء رأي في محاييد عن مدي صدق وعدالة القوائم المالية المعدة في ظل نظم محاسبية غير ورقية فورية، ولا شك أن القيام بعملية المراجعة على هذا النحو يؤدي إلى زيادة الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات، مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال إتاحة وسائل اتصال آمنة ومباشرة بين المراجع والعميل لها القدرة على جمع الأدلة والقرائن وتزويد من احتمال اكتشاف الغش والأخطاء وتخفيض تكاليف المراجعة، كما تتيح للمراجع إمكانية اختبار عينة أكبر من بيانات العميل بسرعة أكبر وكفاءة أعلى، وذلك بالمقارنة بالاختبارات اليدوية التي تتم في عملية المراجعة التقليدية، كل ذلك سوف ينعكس على جودة عملية المراجعة.

في حين أكدت دراسة الجمال (2020) على أن تطبيق مدخل المراجعة المستمرة يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال اكتشاف التحريفات الجوهرية، وتخفيض الأخطاء والمخاطر وتقييمها بصفة مستمرة وفورية أو بعد وقوع الأحداث بفترة قصيرة من خلال التقييم المستمر لها، وبالتالي زيادة الثقة في القوائم المالية، ورفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقرير، ومن ثم زيادة درجة الثقة والمصادقية في القوائم المالية.

وتعمل المراجعة المستمرة على تحسين جودة عملية المراجعة نتيجة إتمامها في وقت أسرع، وتخفيض حجم الانحرافات والأخطاء والتلاعب إلى أقل حد ممكن واستخدامها مجموعة من الإجراءات الخاصة بالفحص

من ناحية، ومستوي خطر الرقابة من ناحية أخرى، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة مستوي خطر المراجعة الكلي، وبالتالي يفرض على المراجع تخطيط خطر الاكتشاف عند مستوي منخفض، وذلك لتخفيض مستوي الخطر الكلي المقبول عند أدني مستوي له.

ومن ناحية أخرى أشارت دراسة Cheng & Huang (2020) على وجود تأثير سلبي لتقنيات التحول الرقمي على مخاطر التحريفات الجوهرية، حيث تعد مخاطر التحريفات الجوهرية دالة في كلاً من المخاطر المتلازمة ومخاطر الرقابة؛ ويرجع ذلك إلى أن استخدام هذه التكنولوجيا يساعد على منع حدوث تحريفات البيانات.

المحور الثالث المراجعة المستمرة الإلكترونية كأداة لتطوير وتحسين جودة المراجعة الخارجية

ملاءمة المراجعة المستمرة في بيئة التحول الرقمي

أصبحت تقنيات التحول الرقمي تدريجياً هي الاتجاه الأساسي للتغيير التكنولوجي العالمي، حيث أضافت أنماط وأشكال جديدة تسرع من عمليات وأنشطة الشركات، فتقنيات التحول الرقمي تتمتع بإمكانيات وقدرات تساعد بشكل كبير في رفع كفاءة الشركات وتحسين أدائها، وأصبح يتوجب على الشركات التحول من نظم المحاسبة التقليدية إلى نظم المحاسبة الفورية، وهذا التحول يتطلب تغييراً في إجراءات المراجعة، ويستلزم إجراء مراجعة مستمرة تتماشى مع طبيعة هذه النظم والمستندات الإلكترونية، فالمراجعة المستمرة تهتم بتوكيد المعلومات المالية والغير مالية الموجودة على الموقع الإلكتروني للعميل وبشكل مستمر تزامناً مع حدوث العمليات أبو جبل (2023).

كما أشار عبدالعال (2020) أن التطورات التكنولوجية سوف تؤثر على توقيت المراجعة، حيث أن قواعد البيانات التي تتكون من أنواع مختلفة من البيانات تتيح الانتقال من المراجعة التقليدية التي تتم في نهاية في نهاية العام إلى المراجعة المستمرة، ومراجعة العمليات والأحداث أول بأول.

وفي هذا الصدد يري متولي (2021) أن أساليب المراجعة على أساس العينة الأكثر استخداماً من قبل مراجعي الحسابات تواجه كثير من المشاكل عند التعامل مع البيانات كبيرة الحجم والعمليات المعقدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، مما يزيد من ضرورة اهتمام مراجعي الحسابات وهيئات المراجعة بالمراجعة المستمرة كمنهجية ملائمة يمكن لمراجع الحسابات الاعتماد عليها عند مراجعة آليات التحول الرقمي.

في حين أشارت دراسة (Hazar 2021) أنه في ظل التطورات الهائلة والمستمرة في تكنولوجيا المعلومات أصبحت عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية بشكلها

الأعمال المنشورة إلكترونياً في التوقيت المناسب، مما يؤدي الي تحسين كفاءة وجودة المراجعة الخارجية.

المراجع

أبو جبل، نجوى محمود أحمد. (2023). دراسة تحليلية لأثر تقنيات الثورة الصناعية الرابعة على العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية والعبء الزائد للمعلومات في بيئة الأعمال المصرية. مجلة التجارة والتمويل، 1ع، ص 5.

بدوي، هبة الله عبدالسلام. (2017). أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة بالمعلومات المحاسبية لخاصيتي الملاءمة والتمثيل العامل. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 21، العدد الثالث، ص 160، 212.

بدوي، محمود خالد. (2018). البلوك تشين ثورة في عالم الاعمال التجارية. مجلة الاهرام للمكبيوتر والإنترنت والاتصال، العدد 215، نوفمبر.

الجمال، إيمان عبد المعز. (2020). إطار مقترح لتقييم أثر فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني طبقاً لمعايير المراجعة الدولية - دراسة ميدانية- (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة المنوفية.

حامد، سمحي عبد العاطي. (2019). أثر البيانات الضخمة على جودة مهنة المراجعة في مصر- دراسة ميدانية- كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثاني.

الحداد، رشا محمد حمدي. (2022). أثر تطبيق التحول الرقمي بمنشآت المراجعة على جودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية على البيئة المهنية في مصر. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني.

حسن، محمود السيد؛ الغاتم، صابر حسن؛ المر، نرمين علي. (2020). أثر استخدام سلاسل الكتل على المراجعة الخارجية. مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد 21، العدد 1.

خليفة، آية خليفة محمد. (2023). تأثير التحول الرقمي لأعمال المراجعة الخارجية على فعالية حوكمة الشركات وانعكاسها على جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع، ص 45-68.

الزكي، رحاب كمال محمود. (2020). قياس أثر جودة المراجعة على دقة تنبؤات المحللين الماليين بأسعار الأسهم في ظل التحول الرقمي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 24، العدد 2.

التحليلي وتجميعها للبيانات إلكترونياً بصفة مستمرة، وتسمح لمراجع الحسابات بأن يولي اهتماماً أكبر لطبيعة النشاط من ناحية، وهيكّل الرقابة الداخلية لديه من ناحية أخرى، مما ينعكس على جودة عملية المراجعة (Rezaee, 2018).

كما أشار على (2013) الي أن المراجعة المستمرة مراجعة فورية للنظم غير الورقية والتبادل الإلكتروني للبيانات، وتعمل على تحقيق مراجعة شاملة لبيانات المنشأة، وبالتالي تخفيض نسبة الأخطاء وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية، وتساعد مراجعي الحسابات على زيادة جودة المراجعة من خلال التركيز أكثر على فهم طبيعة نشاط العميل وهيكّل الرقابة، كما تمكن مراجعي الحسابات من اختبار عينه أكبر من بيانات ومعاملات العميل وبسرعة أكبر وكفاءة أفضل بالمقارنة بالاختبارات اليدوية التقليدية، وتساهم بشكل أساسي في التقرير عن نتائج المراجعة بتوقيت حقيقي وهذا بدوره يساهم في زيادة درجة ملاءمة المعلومات المحاسبية.

الخلاصة والنتائج

يتمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في إجراء تحليل نظري لتحديد دور المراجعة المستمرة الإلكترونية في تطوير وتحسين جودة المراجعة الخارجية في ظل بيئة التحول الرقمي، وذلك من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بالمتغيرات البحثية، هذا، وقد خلص الباحث من خلال هذا التحليل النظري إلى النتائج التالية:

- أن التوسع في عمليات التحول الرقمي وما صاحبه من تضخم وتنوع في حجم البيانات، والاعتماد على أنظمة المعلومات الرقمية لتحليل البيانات، ترتب على ذلك قصور عمليات المراجعة التقليدية التي يتم إجراؤها على فترات دورية، وتحولت الكثير من الشركات الى مدخل المراجعة المستمرة، حيث يمكن أن يساعد مدخل المراجعة المستمرة في تحديد الأخطاء وتصحيحها أول بأول.

- وجود تأثير إيجابي لتقنيات التحول الرقمي على جودة المراجعة الخارجية، وأن استخدام تلك التقنيات سوف يغير من أساليب وإجراءات المراجعة.

- ملاءمة المراجعة المستمرة مقارنة بالمراجعة التقليدية في ظل بيئة التحول الرقمي، حيث تستهدف تقنيات المراجعة المستمرة في ظل البيئة الرقمية تخطيط وتنفيذ برامج منهجية مستحدثة لمراجعة مواقع الشركات على الانترنت والوسائل التكنولوجية الأخرى باعتبارها أهم الوسائل الفورية لتوصيل المعلومات المحاسبية، بالإضافة لتلبية احتياجات المستخدمين في الحصول على معلومات فورية.

- تطبيق أسلوب المراجعة المستمرة يساهم في اكتشاف الغش، والأخطاء، والتلاعب في معلومات تقارير

عويس، شادي أحمد زكي. (2023). أثر تقنيات التحول الرقمي على أداء عملية المراجعة في مصر- دراسة ميدانية. المجلة العلمية للدراسات التجارية، ت والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد (2)، العدد (1)، ص 251-285.

العيسوي، عبد الحميد محمود. (2023). أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات إدارة الارباح من خلال إدارة عرض بنود قائمة الدخل. (دراسة تطبيقية). على الشركات المساهمة المصرية. مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول.

فؤاد، ريمون ميلاد. (2016). أثر تكامل نظم تخطيط موارد المنشأة ومدخل المراجعة المستمرة في تحسين جودة تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً. مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد 2، العدد 2.

القنبري، محمد قيس عادل. (2020). أثر التقنيات الحديثة للثورة الصناعية الرابعة على المحاسبة والمراجعة (مراجعة نظرية للدراسات السابقة). الأكاديمية الليبية، طرابلس، ليبيا، المؤتمر الدولي الثالث للعلوم التقنية.

كوشان، حيدر مطلوب. (2015). أثر تطبيق المراجعة المستمرة على مستوى الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المالية (رسالة ماجستير غير منشورة). المنصورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة.

اللبايدى، سلام مسلم. (2019). أثر جودة التدقيق على توقيت إصدار التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - دراسة تحليلية (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك.

متولي، السيد متولي. (2021). أثر فعالية لجان المراجعة وجودة المراجعة الخارجية على توقيت إصدار التقرير المالي السنوي - دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بمؤشر Ecx100. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد الأول.

محمد، الخير صالح السمانى. (2016). المراجعة المستمرة في ظل التجارة الإلكترونية ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية. -دراسة ميدانية- على مكاتب المراجعة بالسودان (رسالة ماجستير). جامعة النيلين، السودان.

مدني، هادية بشير خلف الله. (2020). دور المراجعة المستمرة في تحقيق جودة التقارير المالية المنشورة إلكترونياً- دراسة حالة على عينة من مكاتب المراجعة. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

سالم، طاهر على. (2014). دور المراجعة المستمرة في رفع الكفاءة الفحص الضريبي في ظل برامج الضرائب الذكية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد الخامس، ص 145-197.

الشمراي، ماجدة عوضة فالح. (2019). أثر الحوسبة السحابية على عملية المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية. المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية، المؤسسة العربية للتربية والعلوم والآداب، العدد 8.

الصحن، عبد الفتاح محمد. (2000). الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر.

ضيف، ملاك فايز. (2023). تأثير تكنولوجيا التحول الرقمي على جودة أعمال المراجعة. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، مج 7، ع 1، ص 417-456.

طه، محمد المعتز المجتبى. (2018). تخطيط وتنفيذ المراجعة في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية - دراسة ميدانية لمهنة المراجعة في السودان- الواقع والتحديات، مجلة جامعة البحر الأحمر للعلوم الإنسانية، العدد 6، ص ص 83-134.

عبدالعال، ياسمين كامل ابراهيم. (2020). مستقبل مهنة المراجعة في مصر وانعكاسات التطورات العالمية عليها لزيادة فعالية دورها في الاقتصاد المصري. المؤتمر العلمي الرابع لقسم المحاسبة والمراجعة. كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة (التحول الرقمي - كورونا) في القرن الحادي والعشرين، 24 - 25 ديسمبر.

عبدالله، أحمد حسن مبارك. (2017). مشاكل ومعوقات تطبيق الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني بالمصارف السودانية. مجلة كلية التجارة العلمية، جامعة النيلين، كلية التجارة، العدد 4، ص ص 239-276.

عبدالمقصود، أحمد عبدالسلام. (2022). العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسمعة المراجع (دراسة اختبارية) على الشركات المساهمة المصرية. مجلة البحوث والتطوير، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد 44، العدد الثاني.

عمر، سيف الدين زين محمد. (2020). التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النيلين، الخرطوم، ص 1-143.

- Almaleeh, N. (2021).** The Impact Of Didital Transformation On Audit Quality Exploratory Findings From Delphi Study. Science Journal For Comercial Research. Vol. 3.
- Ball, F., Tyler, J., & Wells, P. (2015).** "Is Audit Quality Impacted by Auditor Relationship?". Journal of Contemporary Accounting & Economics, Vol.11, No.2, pp166-181.
- Bartholomae, W. (2018).** Digital transtormation international competition and specialization. cesifo forum, 19 (4): 23-28.
- Cao, S, Cong, L , & Yang ,B. (2018).** Auditing And Blockchains. Pricing, Misstatements And Regulation, PP1-41.
- Cao,S., Lin, W., Cong , H., Qixuan, H., & Baozhong ,Y. (2020).** "Blockchain Architecture for Auditing Automation and Trust Building in Public Markets". Computer Society ,vol.53,iss.7, pp.20-28.
- Chan, D., & Vasarhelyi, A .(2011).** Innovation And Practice Of Continuous Auditing". International Journal Of Accounting Information Systems,Vol.12, Iss.2, Pp.152-160.
- Chan, D., & Vasarhelyi, M. (2018).** Innovation And Practice Of Continuous Auditing Working Paper, Available At, <https://doi.org/10.1108/978-1-78743-413-420181013>
- De Angelo, L. (2018).** "Auditor Size And Audit Quality". Journal Accounting And Economics, Voi.3, No.3, (Pp. 183-199).
- Ebert, C., & Duarte, C.H.C.C. (2018).** Digital Transformation. Lee Software, 4.
- Fossena, F., & Sorgnerb, A. (2020).** Digitalization Of Work and Entry into entrepreneurship. Journal Of Business Research. Contents lists Available at science Direct, (pp. 1-16).
- مسعود، سناء ماهر محمدي. (2020).** "تحليل العلاقة بين البيانات الضخمة والمراجعة المستمرة وأثرها على جودة التقارير المالية الإلكترونية- دراسة ميدانية". المجلة العلمية للدراسات المحاسبية. كلية التجارة، جامعة بنها، مج2، ع4، ص433-529.
- المطيري، نواف بندر شريدة. (2022).** دور أليات التحول الرقمي في تفعيل مدخل المراجعة على أساس المخاطر لتعزيز جودة عملية المراجعة. المجلة العلمية والبحوث المالية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، مجلد13، ص175.
- مظهر، محمد أحمد. (2009).** "تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر". رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.
- مهلهل، أماني محمد طلبية. (2023).** أثر تفعيل المراجعة المستمرة على قرار أمناء الاستثمار في بنوك التجارية. مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث.
- موسي، مروان صديق التجاني. (2020).** المراجعة المستمرة وأثرها على مخاطر المراجعة وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي - دراسة ميدانية (رسالة ماجستير)، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
- نافع، محمود عبدالمقصود. (2022).** أثر تقنيات الثورة الصناعية الرابعة على مهنة المحاسبة والمراجعة - دراسة ميدانية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مج6، ع3، ص 397 - 429.
- نصير، عبدالناصر عبداللطيف. (2021).** "أثر التحول الرقمي على عدم تماثل المعلومات: دليل من الشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية السعودية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية- قسم المحاسبية والمراجعة، العدد الثاني، المجلد الخامس، ص 1-16.
- ACCA. (2019).** Available At:<https://www.accaglobal.com>
- Adiloglu, B., & Gungor, N. (2019),** Investigation Of Increasing Technology Use And Digitalization In Auditing, Press Academia Procedia (PAP),9, Pp.20-30.
- Aditya, B., Hartanto,R., & Nugroho, L. (2018)** The Role Of IT Audit In The Era Of Digital Transformation ,Internatnional Conference On Informatics, Engineering, Science And Technology (INCITEST), Bandung, Indonesia,Vol 407,PP1-7 .

- Technological Forecasting and Social Change, Vol. 150.
- Matarazzo, M., Penco, L., Profumo, G., & Quaglia, R. (2021).** Digital transformation and customer value creation in Made in Italy SMEs: A dynamic capabilities perspective. *Journal of Business Research*, 123, 642-656.
- Nambisan, S. (2019).** "The Digital Transformation of Innovation and entrepreneurship: progress, challenges and Key Themes". *Research Policy*, Vol. 48, Issue 8.
- Nurhajati, Y.(2016)** The Impact of Cloud Computing Technology On The Audit Process And The Audit Profession , *International Journal Of Scientific & Tecnology*, VOL 5,ISS08 ,PP1-9.
- Paul, J. (2020).** "What Is Continuous Auditing And Can Leverage It ?" Available At: <https://www.wipsfli.com/insights/articles/Ra>.
- Rezaee, Z., & Sharbarbbatoghlie, A. (2018).** Continuous Auditing: Building Automated Capability. *A Journal Of Practice And Theory*, 21(1), 169-190, Reprinted By Permission Of American Accounting Association.
- Rittenberg, A. (2021).** "Guide For The Future". *The Internal Auditor*, Vol. 58, June.
- Sarkar, S. (2018).** "Blockchain Technology: A Game Changer In Accounting". *The Institute of Cost Accountants of India (ICMAI), The Management Accountant*, Vol. 53, No 6.
- Schmitz, J., and G. Leoni. (2019).** Accounting and Auditing At the Time Of Block Chain Technology: A Research Agenda. *Australian Accounting Review* 29 (89): 331-342.
- Sinha, S. (2020).** Block Chain – Opportunities and Challenges for Accounting Professionals". *Journal of*
- Hazar, H. (2021).** New Paradigm In Auditing: Continuous Auditing In Ethics And Sustainability In Accounting And Finance. Volume.II, Pp. 306-312.
- Janowski, T. (2015).** Digital Government Evolution: From Transformation to Contextualization. *Government. Information Quarterly*. Contents lists Available at Science Direct. (pp. 221-236).
- Josiah, M., & Izedonmi, f. (2013).** Critical issues in international and electronic audit evidence", *international journal of management sciences and business research* , vol.2,issue.3,pp.1-14.
- Karlsen A. & Wallberg M. (2017).** The effects of digitalization on auditors' tools and working methods: A study of the audit profession. ,*Faculty Of Education And Busniess Studies ,Universty Of Gavle*,PP1-43.
- Knechel, R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2023).** Audit Quality: Insights From The Academic Literature Auditing. *A Journal Of Practice And Theory*, 32(1). 385-421.
- Kogan, A., Sudit, F., & Vasarhelyi, M. (1999).** Continuous Online Auditing: Aprogram Of Research *Journal Of Information Systems*, Vol. 13, No2, PP.87-103 .
- Kwilinski, A. (2019).** "Implementation Of Blockchain Technology In Accounting Sphereu Academy Of Accounting And Financial Studies *Journal*, Vol.23, No.2.
- Liu, M., Wu, K ., & Xu ,J. (2019).** How Will Blockchain Technologe Impact Auditingand Accounting: Permissionless Versus Permissioned Blockchain, *American Accounting Association* , Voi.13, No. 2 ,PP.A19- A29.
- Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., & Hikkerova, L. (2020).** "The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance".

paper, University of New South Wales, Sydney.

Yigitbasioglu, O., Green, P., & Cheung, M. (2022). “Digital Transformation and Accountants as Advisors”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol :29 , No:1.

Zhang, J., Yang, X., & Appelbaum, D. (2015). "Toward Effective Big Data Analysis in Continuous Auditing. *Accounting Horizons*, 29(2): 469-476..

Corporation Accounting Finance, vol.31,pp.65-67.

Tarek, M., Mohamed, K., Hussain, M., & Basuony, M A (2017). The Implication of Information Technology on The Audit Profession In Developing Country. *International Journal Of Accounting & Information Management*, 12(3): 237-259.

Taylor, S.2005. The role of the audit partner in audit fee determination, working

الملخص العربي

أثر المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الخارجية في بيئة التحول الرقمي (دراسة نظرية)

عمرو عاطف صادق¹، عثمان محمد ياسين فراج²، عبدالحميد أحمد محمود³

1. قسم المحاسبة، المعهد العالي لنظم التجارة الإلكترونية بسوهاج، مصر.

2. المحاسبة المالية، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، مصر.

3. المحاسبة المالية، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مصر.

معظم الدراسات السابقة أهملت تحديد دور المراجعة المستمرة الإلكترونية في تطوير وتحسين جودة المراجعة الخارجية ولمعالجة أوجه القصور تمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في إجراء تحليل نظري لتحديد دور المراجعة المستمرة الإلكترونية في تطوير وتحسين جودة المراجعة الخارجية في ظل بيئة التحول الرقمي، وذلك من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بالمتغيرات البحثية واستعراض أهم النتائج التي توصلت إليها وتحليلها، وقد خلص الباحث إلى أن هناك تأثير إيجابي لتقنيات التحول الرقمي (سلسلة الكتل - البيانات الضخمة - الحوسبة السحابية - الذكاء الاصطناعي) على جودة عملية المراجعة، وكذلك ملائمة استخدام المراجعة المستمرة الإلكترونية مقارنة بالمراجعة التقليدية في ظل بيئة التحول الرقمي، حيث تمكن المراجعة المستمرة الإلكترونية من تخطيط وتنفيذ برامج مستحدثة لمراجعة مواقع الشركات على الإنترنت باعتبارها أهم الوسائل الفورية لتلبية احتياجات المستخدمين، كما أن استخدام منهجية المراجعة المستمرة تسهم في اكتشاف الغش والأخطاء في معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً في الوقت المناسب وبالتالي تحسين كفاءة وجودة عملية المراجعة الخارجية.

الكلمات الاسترشادية: المراجعة المستمرة، جودة المراجعة الخارجية، بيئة التحول الرقمي.