

العلاقة بين تطبيق المراجعة عن بعد وأبعاد المراجعة وأثرها على أداء المراجع الخارجى

دكتور

محمد فتحى عبد القادر

مدرس المحاسبة والمراجعة

المعهد العالى للإدارة والمحاسبة بسوهاج

العلاقة بين تطبيق المراجعة عن بعد وأبعاد المراجعة وأثرها على أداء المراجع الخارجي

دكتور/ محمد فتحى عبد القادر
مدرس المحاسبة والمراجعة
المعهد العالى للإدارة والمحاسبة بسوهاج

ملخص البحث

المراجعة عن بعد ، هى الخيار الصحيح الذى قضى على مشكلة صعوبة وصول المراجعين الى المنشآت نتيجة الكوارث أو الظروف التى تحول دون الوصول الى تلك المنشآت ، ويتم تطبيق المراجعة عن بعد ، باستخدام الأساليب الإلكترونية الحديثة مثل مؤتمرات الفيديو والبريد الإلكتروني والهاتف للحصول على أدلة المراجعة ، والتفاعل مع الخاضع للمراجعة .

وقد أحدث تطبيق المراجعة عن بعد ، تغييرات هامة أسهمت فى تحول عملية المراجعة وذلك من خلال التفاعل مع أبعاد المراجعة ، فقد أصبح دور المراجع الخارجى أكثر أهمية من أي وقت مضى ، حيث تطلب من المراجعين اكتساب مهارات تكنولوجيا حديثة ، وأدوات فعالة وموثوقة تسمح لهم بتقديم التأكيد المطلوب ، كما أن تطبيق المراجعة عن بعد حقق نقلة نوعية فى المراجعة الخارجية ، إذ أن نطاق المراجعة الخارجية أصبح يشمل اختبار أنظمة المعلومات والتأكد على التنفيذ السليم للمراجعة عن بعد .

وللمراجعة عن بعد العديد من المزايا ، منها زيادة مهارة وكفاءة وخبرة المراجع الخارجى ، توفير الحماية الفعالة ضد تسرب البيانات ، تحسين التفاعل المتبادل أثناء المراجعة عن بعد ، تقليل وقت وتكاليف السفر ، التركيز على جودة المراجعة ، تحديد الجوانب عالية المخاطر فى المشروع ، وعدم التأثير على استقلالية المراجعين .

ومن السلبيات ما تبنته بعض الآراء ، من أن جودة المراجعة تتأثر سلباً عند إجراء عمليات المراجعة عن بعد بسبب صعوبة الوصول إلى المعلومات ، وكذلك من أنها تقلل من جودة الشك المهني للمراجع بسبب الغياب المادي ، وبالتالي ، انخفاض مستوى التأكيد وجودة المراجعة، ولكن يرد على ذلك بأن استخدام التكنولوجيا الحديثة يحد كثيراً من تلك المشكلات .

The relationship between the application of remote auditing and the dimensions of the audit and its impact on the performance of the external auditor

Research Summary

Remote auditing is the right choice that eliminated the problem of auditors' difficulty in reaching facilities due to disasters or circumstances that prevent access to those facilities. Remote auditing is implemented using modern electronic methods such as video conferencing, email and telephone to obtain audit evidence and interact with the auditee.

The application of remote auditing has brought about significant changes that have contributed to the transformation of the auditing process through interaction with The role of the external auditor has become more important than ever, as it requires auditors to acquire modern technological skills and effective and reliable tools that allow them to provide the required confirmation.

The application of remote auditing has also achieved a qualitative shift in external auditing, as the scope of external auditing now includes testing information systems and ensuring the proper implementation of remote auditing.

Remote auditing has many advantages, including increasing the auditor's skill, efficiency and experience, providing effective protection against data leakage, improving mutual interaction during remote auditing, reducing travel time and costs, focusing on the quality of the audit, identifying high-risk aspects of the project, and not affecting the independence of auditor.

It also has some negatives, including what some opinions have adopted, that the quality of the review is negatively affected when conducting remote review operations due to the difficulty of accessing information, and also that it reduces the quality of the auditor's professional skepticism due to physical absence, and consequently, the level of assurance and quality of the review decreases, but it is responded to that by saying that the use of modern technology greatly reduces these problems.

١ - مقدمة

شهدت بيئة العمل العالمية في العقود الأخيرة استخدام تقنيات حديثة أُطلقَ على مجملها مصطلح الثورة الصناعية الرابعة، وإبان ذلك شهدت الساحة العالمية أحداث وأزمات مالية واقتصادية وصحية وسياسية ، وآخر هذه الأزمات هي أزمة جائحة COVID-19 ، التي فرضت على الجميع ظروف استثنائية غير متوقعة، حيث توقفت حركة السفر، وعُزلت بعض المناطق، وأغلقت حدود الدول وأبواب الشركات، ومن أجل ضمان استمرارية الأعمال وإنجازها حسب ما هو مخطط توجهت الأنظار نحو العمل عن بُعد أو العمل من مسافة بعيدة (Remote working) أو ما يُسمى العمل من المنزل (Working-from-home) ، وسارعت مهنة المراجعة الى التكيف مع تلك الظروف الاستثنائية ، وذلك بالقيام بأعمالها من خلال المراجعة عن بعد . وبينما تظل المراجعة وجهاً لوجه هي الآلية الأكثر فعالية وموثوقية ، فإن المراجعة عن بُعد تؤدي دوراً واضحاً في دعم التأكيد عندما يكون الوصول إلى الموقع غير ممكن أو مناسب.

وتعد المراجعة عن بعد أداة أخرى يستخدمها المراجعون بدلاً من المراجعة في الموقع ، وقد كانت المراجعة عن بعد موجودة قبل جائحة كورونا بوقت طويل ، ولكن لم تكن مستخدمة على نطاق واسع، وعندما تم استخدامها، كان بما يناسب الشركة أو الشركات المعنية لتحقيق نوع ما من التوفير في التكاليف أو الموارد ، ولكن عندما حلت جائحة كورونا كانت المراجعة عن بعد هي الأساس لمزيد من التطوير لممارسات وتقنيات المراجعة عن بعد ، فقد ظهرت على الساحة إعادة نشر التقنيات الحالية وتطوير تقنيات جديدة تماماً ، وأصبح يتعين على الشركات الخاضعة للرقابة الالتزام بمتطلبات وتوقعات المنظمين فيما يتعلق بالمراجعة عن بعد لمتطلبات ممارسات التصنيع الجيدة.

وتوفر المراجعة عن بُعد نقطة انطلاق لأدوات عديدة مثل مشاركة الملفات والشاشة ، ومؤتمرات الفيديو ، وتحليل البيانات الحية ، وخلال هذا النوع من المراجعة ، يكون المراجعون قادرين على اعتماد تقنيات مراجعة قياسية يستخدمونها أثناء عمليات المراجعة في الموقع ، ولكن من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة.

٢ - مشكلة البحث

يواجه استخدام المراجعة عن بعد تحديات عديدة ، يدور أهمها حول الحصول على أدلة مراجعة كافية موثوقة ومناسبة كأساس لرأي المراجعة ، ضرورة التحديث المستمر لخطة المراجعة، ارتفاع مستوى مخاطر المراجعة، تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، مشاكل مراجعة الأحداث اللاحقة، مراجعة التقديرات المحاسبية، ومشاكل تعديل تقرير المراجعة .

ولقد فرض استخدام المراجعة عن بعد على المراجعين أن يطوروا طرقاً جديدة للحصول على أدلة المراجعة ، مثل حضور ملاحظات المخزون من خلال استخدام مرافق الفيديو. وأيضاً فإن عمليات المراجعة عن بعد تحرم المراجعين من فرص رؤية تلك الشركات أو المؤسسات العميلة وطرح الأسئلة عند ظهورها. هذا ليس مهماً فقط في تقليل مخاطر المراجعة ، ولكن أيضاً لأنه يسمح للمراجعين بتقديم خدمة أفضل .

مما تقدم يتبين أن مشكلة البحث تتلخص في السؤال التالي :

ما هو أثر استخدام المراجعة عن بعد على الأبعاد المختلفة للمراجعة الخارجية ؟ ويتفرع من هذا التساؤل مجموعة من الأسئلة الفرعية تتلخص فيما يلي :

- أ - هل يؤثر تطبيق المراجعة عن بعد على التأهيل العلمي والعمل للمراجع ؟
 - ب - هل يؤثر تطبيق المراجعة عن بعد على خطة المراجعة ؟
 - ج - هل يؤثر تطبيق المراجعة عن بعد على أدلة المراجعة ؟
 - د - هل يؤثر تطبيق المراجعة عن بعد على مستوى مخاطر المراجعة ؟
- ٣ - الدراسات السابقة

١ - دراسة (Johan Ingemar Lorentzon et al 2023)^(١)

هدفت هذه الدراسة الى بحث آثار المراجعة عن بعد على عمل المراجعين والتوازن بين العمل والحياة المهنية. وأشارت النتائج إلى أن التوازن بين العمل والحياة الخاصة بالمراجعين يتحسن عندما يعملون عن بعد ، وأنهم يكونون فيه أقل توتراً ، لأنه من الأسهل التبديل بين مجالات العمل والأسرة. وفيما يتعلق بحالة عمل المراجعين، فإن المراجعة عن بعد تعمل على تحسين الكفاءة حيث يصبح الوقت الذي يقضيه العمل أكثر توجهاً نحو المهام ، مما يقلل السفر ويسهل تحليل البيانات وتعاون فريق المراجعة.

وتوصلت الدراسة الى آثار متعددة للمراجعة عن بعد ، ففي السياق التنظيمي للمراجعة، لفتت الدراسة الى أنه يلزم وجود إرشادات ومعايير تنظيمية محدثة للمراجعة لاستيعاب ممارسات العمل عن بعد وضمان عمليات مراجعة عالية الجودة ، كما يجب صياغة الضوابط لضمان الامتثال للمعايير والمبادئ التوجيهية الأخلاقية بشأن استخدام التقنيات الناشئة في عمليات المراجعة ، حيث أن تبني التقنيات الناشئة يمكن أن يعزز كفاءة المراجعة وفعاليتها وجودتها ، كما أن استخدامها يجعل المراجعين يبدون متكيفين ومبتكرين ، وقد يعزز أيضاً ثقة الجمهور في عمل المراجعين.

^(١) Johan Ingemar Lorentzon et al,(2023),"Remote auditing and its impacts on auditors' work and work-life balance: auditors' perceptions and implications", Accounting Research Journal Emerald Publishing Limited 1030-9616 DOI 10.1108/ARJ-06-2023-0158.

ومع ذلك، أظهرت الدراسة عيوب المراجعة عن بعد، وخاصة القيود المفروضة على الحضور المادي لأن أوضاع الاتصال بالفيديو لا يمكن أن تحل محل الحضور المادي بشكل كامل. كما أضافت من العيوب أن المراجعة عن بعد قد تعيق تعلم المراجعين المبتدئين وتطويرهم، حيث يفتقدون مراقبة كبار المراجعين وطرح الأسئلة عليهم، لأن الاجتماعات الفعلية المحدودة تقلل من فرص المراجعين المبتدئين في التعلم من خلال الملاحظة وتعرفل قدرتهم على طرح أسئلة مخصصة، مما قد يؤدي إلى تقليل الدعم من كبار المراجعين إلى المراجعين المبتدئين، وأضافت أن عدم الحضور المادي قد يضعف الشك المهني، كما أنه من العيوب أيضاً وجود مخاوف أخلاقية من الوصول غير المصرح به الى البيانات .

ولحل هذه المشاكل فقد طرحت الدراسة الحلول، بأنه لجني فوائد المراجعة عن بعد بشكل فعال، يجب على شركات المراجعة معالجة تلك العيوب، فالسيطرة الإدارية المعززة ولكن الأقل تدخلاً يمكن أن تحل مشكلة الحدود غير الواضحة بين العمل والحياة. وبالمثل، فإن استخدام أدوات مؤتمرات الفيديو المتطورة مع التعلم العميق وتحليل النصوص يمكن أن يعزز الحضور الاجتماعي للمراجعين ويسهل إمكانية اكتشاف الاحتيال والأخطاء. وأضافت، أنه بما أن التعلم من كبار السن يعد جزءاً مهماً من تطوير وتدريب المراجعين المبتدئين، فإن الحل المحتمل هو أنه لا ينبغي للمراجعين المبتدئين أداء مهام معقدة تتطلب التوجيه في مكان بعيد، وإذا قضت الضرورة فيعملون بشكل أقل في المهام المعقدة التي تتطلب التوجيه من كبار المراجعين. أما بالنسبة لمشكلة الحفاظ على الشك المهني القوي لأنه أمر بالغ الأهمية في المراجعة، ولأن المراجعة عن بعد تحد من الحضور الاجتماعي للمراجعين، مما قد يؤدي إلى فشلهم في ملاحظة الجوانب الحاسمة في تقييم صحة البيانات المالية، فقد أفادت، بأنه يجب على شركات المراجعة أن تأخذ في الاعتبار الآثار المترتبة على المراجعة عن بعد على الشكوك المهنية لدى المراجعين. وأضافت الدراسة أنه نظراً لأن التحول نحو المراجعة عن بعد يثير مخاوف أخلاقية، فإن استخدام المنصات الرقمية للتواصل ومشاركة مستندات الشركة يتطلب من المراجعين حماية المعلومات الحساسة للعملاء ضد الوصول غير المصرح به لضمان سرية البيانات.

وقد أشارت نتائج الدراسة، الى قدرة المراجعة عن بعد على تعزيز التوازن بين العمل والحياة للمراجعين من خلال تعزيز المرونة والاستقلالية الوظيفية والسيطرة. كما أشارت النتائج الى أن تحسين التوازن بين العمل والحياة يمكن أن يفيد مهنة المراجعة بسبب قدرته على تعزيز جودة المراجعة، كما أنه يؤدي إلى زيادة الرضا الوظيفي، وتقليل حالات الغياب عن العمل، وتقليل الإرهاق، وتحسين الصحة البدنية والعقلية. وقد يعزز جاذبية مهنة المراجعة للمرشحين المحتملين، مما يؤدي إلى زيادة توظيف أفضل المواهب .

٢- دراسة (Nicoleta Faracane et al 2023)^(١)

بحثت هذه الدراسة تصورات المراجعين حول القدرة على التكيف مع العمل في المراجعة عن بعد في ظل جائحة COVID-19 ، وأوضحت أن العمل عن بعد يعد إجراءً احترازيًا لـ COVID-19 ، وبالتالي ، فإن الحاجة إلى إنشاء طرق فعالة عبر الإنترنت متزامنة وغير متزامنة ، ومرنة في الوقت نفسه ، للعمل ضمن فرق المراجعة ، واعتماد تقنيات جديدة ، أمر حيوي كرد فعل على القدرة على التكيف. حيث يمكن الاستفادة من التقنيات لتحسين الإجراءات الأساسية لتحقيق ثلاثة أهداف: مراجعة أكثر كفاءة ، ومراجعة عالية الجودة ، ورؤى أعمال أفضل لعملاء المراجعة . وأضافت الدراسة ، أنه يمكن للرقمنة أن تحدث فرقًا بين المراجعين ، وقد أظهرت النتائج أن معظم المراجعين في المراجعة عن بعد وجدوا تحسناً في كفاءة مهامهم اليومية ، كما أظهرت النتائج أيضاً ميلًا أكبر من المراجعين الشباب نحو التقنيات الجديدة ، وأن المراجعة تحتاج إلى التكيف باستمرار مع المعارف الجديدة والتغيرات في الأطر التنظيمية ، وتنفيذ مجموعة كبيرة من المهارات .

أما من حيث تصورات المراجعين حول مزايا وعيوب الانتقال إلى العمل عن بعد ، فأظهرت النتائج أن المراجعين عبروا عن بعض الصعوبات في التوازن بين العمل والحياة الشخصية ، ولكنهم أفادوا بأنه يتم تعويض تلك الصعوبات من خلال مرونة البرنامج أو الوقت الذي يتم توفيره للسفر ، كما أظهرت النتائج أن المساوئ المتصورة للمراجعة عن بعد لم تؤثر على وجهة نظر المراجعين حول القدرة على التكيف ، وأن جزء كبير منهم يعتقد أنه من خلال التكيف مع المراجعة عن بعد ، تظل كفاءة العمل وجودة ارتباطات المراجعة هي الأساس. كذلك أشارت النتائج إلى أن المراجعين يرون أن الانتقال إلى المراجعة عن بعد لا يؤثر على نشاطهم المهني ، كما أظهروا طموحاً في البحث عن حلول استباقية ، وتجاهلوا أيضاً الصعوبات التي ينطوي عليها العمل عن بعد. وختمت الدراسة بإشارتها إلى أن مسؤولية المراجعين يمكن أن تتأثر بحقيقة أن الانتقال إلى المراجعة عن بعد يحدد التغيرات الهامة في مخاطر التحريف الجوهري ودقة أدلة المراجعة. وبالتالي ، فوفقاً لمراجعي الحسابات ، فإن التحديات المحددة للسياق الجديد الذي أنشأته جائحة COVID-19 تولد آثاراً سلبية كبيرة على درجة الامتثال لمعايير المراجعة والمتطلبات المهنية الخاصة بمهام المراجعة.

(١) Nicoleta Faracane et al,(2023)," Auditors' perceptions on work adaptability in remote audit: a COVID-19 perspective",ECONOMIC RESEARCH-EKONOMSKA ISTRAŽIVANJA 2023, VOL. 36, NO. 1, 422-459.

٣- دراسة (Antin Okfitasari et al 2022)^(١)

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور تكنولوجيا المعلومات في المراجعة عن بعد أثناء جائحة كوفيد ١٩ ، وأوضحت الدراسة أن Covid 19 قد غير أسلوب عمل المراجعين في عملية المراجعة اليدوي / التقليدي إلى المراجعة عن بُعد ، كحل في التعامل مع تأثير الوباء. وقد تطلب ذلك أن تكون مهنة المراجع في إعداد أو التعامل مع عمليات المراجعة عن بعد وثيقة الصلة باستخدام تكنولوجيا المعلومات.

وأشارت نتائج البحث الى أنه خلال جائحة COVID-19 ، أصبحت المراجعة عن بعد حلاً لتأثيرات كوفيد ١٩ ، مثل التباعد الاجتماعي ، حيث يلجأ المراجعون في إجراء عمليات المراجعة عن بعد إلى استخدام مرافق تقنية المعلومات ، كما أظهرت النتائج أن تكنولوجيا المعلومات جزء لا يتجزأ من المراجعة عن بعد ، ولها دور حيوي في المراجعة عن بعد من حيث التخطيط وأوراق العمل والتوثيق والاتصال والإشراف.

٤- دراسة (Barretto, C.R. et al 2022)^(١)

كان غرض هذه الدراسة هو تقديم تجربة ناجحة في تنفيذ نظام لإجراء عمليات مراجعة سلامة العمليات عن بُعد في شركة طاقة برازيلية أثناء جائحة COVID-19. وأشارت الدراسة الى أن عمليات المراجعة عن بعد حققت مكاسب كبيرة ، حيث يمكن تهدئة العديد من المشكلات الفنية أثناء المراجعة ، دون الحاجة إلى استخدام المطالبات والموارد . وفيما يتعلق بفرص التحسين ، أوضحت الدراسة أنه رغم أن نظام المراجعة عن بعد يقيد أداء فرق المراجعة ، لأن عمليات التحقق في الموقع مهمة للغاية لتحديد حالات عدم المطابقة التي لا يمكن التحقق منها إلا شخصياً ، الا أنه يمكن التغلب على هذا القيد باستخدام الصور ، ومقاطع الفيديو المطلوبة أثناء عمليات المراجعة.

ومن منظور عملي أفادت الدراسة بأن الوباء سوف يجلب فرصاً غير متوقعة لا حصر لها للمنظمات ، حتى بعد تقليل أو إلغاء القيود المفروضة ، فقد أدت درجة النضج في استخدام تقنيات الاتصالات أثناء الوباء إلى توسع لا رجعة فيه في استخدام الاتصالات عن بعد لجميع أصحاب المصلحة. كما أشارت نتائج الدراسة الى أنه من وجهة نظر تنظيمية ، تم تسليط الضوء على تخفيضات التكلفة المرتبطة بتحسين المساحة والبنية التحتية والموارد وتوفير مساحات العمل المادية. ومن منظور إدارة القوى العاملة ، أنه يجب على المنظمات

^(١) Antin Okfitasari et al,(2022),"INFORMATION TECHNOLOGY AND REMOTE AUDIT DURING COVID 19 PANDEMIC", International Conference of Health, Science and Technology (ICOHETECH) e-ISSN: 2962-634X.

^(١) Barretto, C.R. et al, (2022), "Remote audit in the times of COVID-19: a successful process safety initiative",Brazilian Journal of Operations & Production Management, Vol. 19, No. 03.

البحث عن بدائل لتقليل الآثار الجانبية أو تخفيفها مثل الابتعاد العاطفي عن الفريق والثقافة التنظيمية ، وتغيير التركيز المرتبط بتقديم النتائج على حساب الوجود المادي والتأثيرات الأخرى المرتبطة بالإنتاجية المنخفضة ، والتي يمكن أن تؤثر على النتائج المرجوة.

٥ - دراسة (Bertha Elvy et al 2022)^(٢)

استهدفت هذه الدراسة ، تحديد تأثير خبرة العمل والاحتراف والمراجعة عن بعد على جودة المراجعة في شركات المحاسبة العامة ، وأوضحت الدراسة أن المراجعين ذوو الكفاءة المهنية العالية سيستطيعون إجراء عمليات المراجعة بشكل مناسب وإكمال كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة بالكامل ، مع الأخذ في الاعتبار أدلة المراجعة غير الكافية التي تم العثور عليها أثناء عملية المراجعة وذلك للعمل على إنتاج جودة مراجعة جيدة.

وأشارت نتائج الدراسة الى أنه كلما زادت ساعات العمل وخبرة المراجع ، زادت جودة المراجعة ، وأن المراجعين المتمرسين هم أكثر مهارة وكفاءة في عملهم ، وأن الاحتراف مطلوب من قبل المراجع لتحديد جودة المراجعة. وتلخصت النتائج في أن خبرة العمل والاحتراف لهما تأثير ايجابي على جودة المراجعة. وختمت الدراسة ، بأنه لا تزال هناك عقبات في استخدام المراجعة عن بعد ، بما في ذلك مهارات المراجعة وغياب القوانين التي تحكم استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة.

٦ - دراسة (Nur Ismanidar et al 2022)^(١)

كان غرض هذه الورقة البحثية ، استكشاف وتصور تأثير كفاءة المراجع ودعم المراجعة عن بعد على جودة المراجعة ، من خلال الحوكمة الرقمية ، باستخدام تكنولوجيا المعلومات كمتغير معتدل في عمليات المراجعة المالية للدولة في اندونيسيا. وأشارت نتائج الدراسة الى أنه يمكن لتقنية المعلومات ذات الحوكمة الرقمية أن تزيد من فعالية عملية المراجعة من خلال التكامل والتحول الرقمي الذي يحل محل الأنظمة المستندة إلى الورق في المراجعة ، وذلك من خلال اعتماد أنظمة دعم مراجعة متطورة وعالية التقنية لزيادة

(٢) Bertha Elvy Napitupulu et al,(2022),"The Effect Of Work Experience, Profesionalism And Remote Audit On Audit Quality",International Journal of Informatics, Economics, Management and Science (IJIEMS),Volume 2 , Issue 1, January 2022, pp. 15-30.

(١) Nur Ismanidar et al,(2022),"The Effect of Auditor Competence and Remote Audit Support on Audit Quality through Digital-Based Governance with Information Technology as Moderating Variable in State Financial Audit",International Journal of Business and Technology Management e,Vol.4, No. 2, 7-17, 2022.

فعالية وكفاءة إجراءات المراجعة باستخدام عمليات المراجعة عن بعد ودعم كفاءة عالية في مراجعة الحسابات.

وبالتالي ، للاستمرار في جودة المراجعة ، فإنه يجب دعم المراجعة عن بعد مع الاستخدام القائم على تكنولوجيا المعلومات كتطوير أساسي لقطاع تكامل المراجعة الداخلية الذي تحتاجه الحكومة في تسهيل الإشراف عليها. كما يجب الاستفادة من المعلومات التكنولوجية وبناء نظام الإنذار المبكر ، وكذلك التحول من النهج التقليدي إلى النهج القائم على المعلومات التكنولوجية.

٧ - دراسة (Elizaq Ryandhita 2021)^(٢)

استهدفت هذه الدراسة ، تحليل تأثير عمليات المراجعة عن بعد، وضغوط العمل، والذكاء الفكري، والشكوك المهنية على أداء المراجعين ، وأظهرت نتائج البحث: أن عمليات المراجعة عن بعد لها تأثير إيجابي على أداء المراجع ، وأن ضغوط العمل لها تأثير سلبي على أداء المراجع ، وللذكاء الفكري تأثير إيجابي على أداء المراجع ، وكذلك فإن الشك المهني له تأثير إيجابي على أداء المراجع ، وقد شملت الآثار المترتبة على هذه الدراسة أن أداء المراجعين مهم جداً في دعم جودة عمليات المراجعة ، وأن هناك حاجة لتقييم أداء المراجع الذي من المتوقع أن يكون قادراً على تحديد العقوبات المختلفة عند أداء مهام المراجعة.

٨ - دراسة (FSSC 2200 2020)^(١)

شرحت هذه الدراسة كيفية المراجعة الكاملة عن بعد ، وأوضحت أنه يجب إكمال المراجعة الكاملة في إطار زمني محدد يمكن تقسيمه إلى أجزاء فرعية على مدى عدة أيام ، للسماح بفواصل كافية ، والاستخدام الأمثل لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات ، وأنه ينبغي إعادة تأكيد مدى توافر وجدوى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ، كما يجب أيضاً مراجعة تدابير ضمان السرية وأمن البيانات ، وأضافت الدراسة أنه من المهم أن تكون تكنولوجيا المعلومات والاتصالات المستخدمة مناسبة لمراجعة المرافق الموجودة في الموقع ومناطق التخزين وعمليات التصنيع باستخدام البث المباشر / الفيديو المباشر بسعة صوتية من خلال

^(٢) Elizaq Ryandhita Amelia et al,2021,"The Effects of Remote Auditing, Work Stress, Intellectual Intelligence, and Professional Skepticism on Auditor Performance (Survey on Auditors of Public Accounting Firms in Semarang, Indonesia)",International Sustainable Competitiveness Advantage 2021,Faculty of Economics and Business, Jenderal Soedirman University, Indonesia.

^(١) FSSC 2200,"Full Remote Audit Addendum",Version 1,October 2020.

الأجهزة المحمولة أو غيرها من التقنيات القابلة للارتداء للسماح بتأكيد التنفيذ المستمر للتقنيات ، ومراقبة الممارسات والعمليات والمقابلات مع الموظفين ، وشرحت الدراسة كيف أن ممثل الموقع سيحتاج إلى أخذ الكاميرا أو غيرها من معدات الفيديو (مثل كمبيوتر محمول أو هاتف محمول أو كمبيوتر لوحي) في الإنتاج والتخزين ومناطق أخرى لتمكين المراجع من مشاهدة ورؤية واستجواب أي جوانب للمنشأة في الموقع وتفاصيل العملية.

٩ - دراسة (Marc Eulerich et al 2020)^(٢)

لخصت هذه الدراسة نتائج استطلاع حول المراجعة عن بعد لفحص الممارسات الحالية والفرص والتحديات المتعلقة بعمليات المراجعة عن بعد فيما يلي : تم تنفيذ عمليات المراجعة التشغيلية والمالية ومراجعة تكنولوجيا المعلومات من قبل العديد من المراجعين ، وتعد عملية المراجعة عن بعد مشابهة أو تختلف قليلاً عن عملية المراجعة التقليدية ، المتطلبات الأساسية لتنفيذ المراجعة عن بعد هي برامج اتصال آمنة مع اتصال مستقر بالإنترنت ومن المهم أيضاً الوصول إلى البيانات واستعداد الوحدات المعنية والشكل الرقمي للعمليات والإجراءات والوثائق التي سيتم مراجعتها بالإضافة إلى نقل الفيديو ، كما أن المراجعة عن بعد لها تأثير محايد على رضا أصحاب المصلحة ، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن أعظم مزايا المراجعة عن بعد هي مكاسب الكفاءة بالإضافة إلى توفير الوقت والتكلفة كما يمكن للمراجعة عن بعد أن تزيد من المرونة وتكون قوة دافعة للتحويل الرقمي ، وقد لفتت الدراسة إلى أنه بشكل عام يعتبر دعم مجلس الإدارة ووحدة المراجعة ولجنة المراجعة في إجراء عمليات المراجعة عن بعد أمراً جيداً ، كما أشارت النتائج إلى أن أكبر العيوب والتحديات تكمن في التخفيض المحتمل للضمان ، كما يعتقد المشاركون أن هناك تحديات أخرى تتمثل في اكتمال / صحة الوثائق، وبيئة العمل المحدودة جزئياً ، وكذلك الوصول إلى الأشخاص والبيانات ، ونقص التواصل غير الرسمي ، وبناء الثقة . وختمت الدراسة بأنه مع ذلك، وبشكل عام، يمكن القول أن عمليات المراجعة عن بعد تعتبر إيجابية في معظم وظائف المراجعة الداخلية.

تعليق الباحث على الدراسات السابقة :

من خلال استعراض الدراسات السابقة يستنتج الباحث أن نتائج هذه الدراسات أجمعت على ما يلي :

١ - أهمية تطبيق المراجعة عن بعد في أعمال المراجعة ، وأن المراجعة عن بعد أصبحت حلاً لتأثيرات كوفيد ١٩ ، مثل التباعد الاجتماعي ، حيث يلجأ المراجعون في إجراء عمليات المراجعة عن بعد إلى استخدام مرافق

^(٢) Marc Eulerich et al,(2020),"Opportunities and challenges in conducting remote audits",University of Duisburg-Essen-German,DIIR, www.diir.de.

تكنولوجيا المعلومات ، التي أصبحت جزء لا يتجزأ من المراجعة عن بعد ، ولها دور حيوي في المراجعة عن بعد من حيث التخطيط وأوراق العمل والتوثيق والاتصال والإشراف. وقد أدت درجة النضج في استخدام تقنيات الاتصالات أثناء الوباء إلى توسع لا رجعة فيه في استخدام الاتصالات عن بعد لجميع أصحاب المصلحة ، وأن تطبيق المراجعة عن بعد مستمر بعد انتهاء الوباء ، لما له من فوائد عديدة مثل توفير النفقات وتكاليف السفر .

٢ - قدرة المراجعة عن بعد على تعزيز التوازن بين العمل والحياة للمراجعين من خلال تعزيز المرونة والاستقلالية الوظيفية والسيطرة . وأن تحسين التوازن بين العمل والحياة يمكن أن يفيد مهنة المراجعة بسبب قدرته على تعزيز جودة المراجعة ، وزيادة الرضا الوظيفي، وتقليل حالات الغياب عن العمل، وتقليل الإرهاق، وتحسين الصحة البدنية والعقلية.

٣ - أن معظم المراجعين في المراجعة عن بعد وجدوا تحسناً في كفاءة مهامهم اليومية ، وأظهرت أيضاً ميلاً أكبر من المراجعين الشباب نحو التقنيات الجديدة ، وأن المراجعين يرون أن الانتقال إلى المراجعة عن بعد لا يؤثر على نشاطهم المهني ، كما أظهروا طموحاً في البحث عن حلول استباقية ، وتجاهلوا أيضاً الصعوبات التي ينطوي عليها العمل عن بعد.

٤ - أنه كلما زادت ساعات العمل وخبرة المراجع ، زادت جودة المراجعة ، وأن المراجعين المتمرسين هم أكثر مهارة وكفاءة في عملهم . وأن عمليات المراجعة عن بعد لها تأثير إيجابي على أداء المراجع ، وكذلك الشك المهني ، وأن ضغوط العمل لها تأثير سلبي على أداء المراجع .

٥ - أنه يمكن لتقنية المعلومات ذات الحوكمة الرقمية أن تزيد من فعالية عملية المراجعة من خلال التكامل والتحول الرقمي الذي يحل محل الأنظمة المستندة إلى الورق في المراجعة ، وذلك من خلال اعتماد أنظمة دعم مراجعة متطورة وعالية التقنية لزيادة كفاءة إجراءات المراجعة باستخدام عمليات المراجعة عن بعد

٦ - أن أعظم مزايا المراجعة عن بعد هي مكاسب الكفاءة بالإضافة إلى توفير الوقت والتكلفة وزيادة المرونة واستخدام أحدث التكنولوجيا ، وتكمن أكبر العيوب والتحديات في التخفيض المحتمل للضمان ، وبيئة العمل المحدودة جزئياً ، وكذلك الوصول إلى الأشخاص والبيانات، ونقص التواصل غير الرسمي، وبناء الثقة.

٤ - هدف البحث

يهدف هذا البحث بصورة أساسية الى دراسة العلاقة بين المراجعة عن بعد والأبعاد المختلفة للمراجعة وأثرها على أداء المراجع الخارجى ، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية : ١ - دراسة العلاقة بين المراجعة

- عن بعد والتأهيل العلمى والعملى للمراجع . ٢ - دراسة العلاقة بين المراجعة عن بعد وخطة المراجعة . ٣ - دراسة العلاقة بين المراجعة عن بعد وأدلة المراجعة . ٤ - دراسة العلاقة بين المراجعة عن بعد ومستوى مخاطر المراجعة . ٥ - أثر العلاقة بين المراجعة عن بعد وأداء المراجع الخارجى . ٥ - أهمية البحث

تأتى أهمية هذا البحث من أهمية الموضوع الذى يتناوله ، حيث يستمد هذا البحث أهميته من أنه يتطرق إلى قضية هامة وحديثة في مجال العلاقة بين تطبيق المراجعة عن بعد وأبعاد المراجعة وأثرها على أداء المراجع الخارجى ، هذا الدور الذى ينعكس بالإيجاب على أداء عملية المراجعة، والتغلب على الظروف التى لاتمكن المراجعين من الانتقال الى مواقع المنشآت.

ويمكن تبويب هذه الأهمية الى أهمية عملية وأهمية علمية ، وتتمثل الأهمية العملية للبحث فى أن استخدام التقنيات الحديثة في المراجعة عن بعد يؤدى الى تغير هام في إجراءات تنفيذ المراجعة مما يمكن المراجع الخارجى من الحصول على الأدلة التى تمكنه من تقديم تقرير المراجعة عن المنشأة .

أما الأهمية العلمية فيكتسبها البحث فى أنه يعالج مسألة معاصرة ، ذات أهمية بالغة ، تشغل اهتمام المنشآت ، وشريحة كبيرة من متخذي القرارات الاقتصادية ، هذه المسألة ناجمة عن تطبيق المراجعة عن بعد فى المنشآت التى يصعب وصول المراجع الخارجى إليها، هذا التطبيق الذى يحدث تطوراً هاماً في أداء المراجع الخارجى ، والذى يتطلب تطوير عملية المراجعة من خلال رفع كفاءة المراجع وقدرته على اجادة استخدام الأساليب والأدوات الحديثة في تقنية المعلومات المصاحبة لاستخدام المراجعة عن بعد مما يحقق النتائج المرجوة مع عملية المراجعة الخارجية .

ولذلك فإن الباحث إذ يحاول تقديم هذه المساهمة العلمية فإنه يقدم هذه الدراسة لبيان العلاقة بين تطبيق المراجعة عن بعد وأبعاد المراجعة وأثرها على أداء المراجع الخارجى .

٦ - منهجية البحث

يعتمد البحث على المنهج الاستنباطي من خلال تحديد وتحليل ما ورد بالفكر الأكاديمي والمهني للمحاسبة والمراجعة والعلوم المرتبطة بها ، عن موضوع العلاقة بين تطبيق المراجعة عن بعد وأبعاد المراجعة وأثرها على أداء المراجع الخارجى . وتتمثل أهم مصادر المعلومات للبحث فى الكتب والدوريات والرسائل العلمية _ سواء العربية أو الأجنبية - كذلك ما أصدرته المنظمات العلمية والمهنية المعنية بالمحاسبة والمراجعة من معايير ونشرات وتوصيات وإرشادات ، وأخيراً ما أوصت به المؤتمرات والندوات التى تناولت موضوع البحث.

٧ - نطاق البحث

يتناول الباحث بعض أبعاد المراجعة ذات التأثير بالمراجعة عن بعد وهي ، الأثر على التأهيل العلمي والعمل للراجع الخارجي ، الأثر على خطة المراجعة ، الأثر على أدلة المراجعة ، والأثر على مستوى مخاطر المراجعة .

٨ - خطة البحث :

لتحقيق أهداف البحث سوف يقتصر الجزء المتبقى من البحث على :

الاطار النظري للبحث : ويقوم فيه الباحث ، بتحليل العلاقة بين تطبيق المراجعة عن بعد على الأبعاد الأربعة للمراجعة وأثرها على أداء المراجع الخارجي . وذلك من خلال ثلاثة محاور هي : المحور الأول هو ماهية المراجعة عن بعد ، والثاني هو التطبيق العملي للمراجعة عن بعد ، والبعد الثالث هو أثر تطبيق المراجعة عن بعد على أبعاد المراجعة ، أما الرابع فهو نتائج تطبيق المراجعة عن بعد على أداء المراجع الخارجي .

المحور الأول : ماهية المراجعة عن بعد

في محاولة لتعريف المراجعة عن بعد بطريقة عملية ، تناولت دراسة بحثية^(١) ، استخدام طرق المراجعة الحديثة للتغلب على التحديات التي تواجه مهنة المراجعة في جائحة COVID-19 ، وذكرت الدراسة ، أنه في غضون أسابيع قليلة من بداية جائحة COVID-19 ، تصرف مجتمع المراجعة الدولي لتوفير مسار للمضي قدماً لهيئات منح الشهادات والمراجعين والشركات المعتمدة في الاستخدام الموسع للمراجعة عن بعد ، وأفادت الدراسة أن عملية المراجعة عن بعد كانت خياراً لعمليات مراجعة شهادات QMS ضمن معيار ISO 19011 ، "إرشادات لمراجعة أنظمة الإدارة" ، وأوضحت الدراسة أن المراجعة عن بعد ، المعروفة أيضاً باسم المراجعة الافتراضية ، هي طريقة إجراء المراجعة عن بعد باستخدام الأساليب الإلكترونية مثل مؤتمرات الفيديو والبريد الإلكتروني والهاتف للحصول على أدلة مراجعة ، والتفاعل مع الخاضع للمراجعة ، والإبلاغ عن دقة البيانات المالية والضوابط الداخلية ، بغض النظر عن الموقع المادي للمراجع " ، والهدف العام هو تقييم هذا الدليل بموضوعية لتحديد مدى استيفاء معايير المراجعة. وأشارت نتائج الدراسة الى أن المراجعة عن بعد توفر نقطة انطلاق لأدوات عديدة مثل مشاركة الملفات والشاشة ، ومؤتمرات الفيديو (Skype و Zoom منصات شائعة) ، وتحليل البيانات الحية ، وخلال هذا النوع من المراجعة ، يكون المراجعون قادرين على اعتماد تقنيات مراجعة قياسية يستخدمونها أثناء عمليات المراجعة في الموقع ، ولكن من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة.

(١) Asmaa Abd El-monem serag et al, Using Modern Audit Methods to Overcome the Challenges Facing the Audit Profession in The COVID-19 Pandemic

مجلة التجارة والتمويل , كلية التجارة , جامعة طنطا , المجلد ٤١ , العدد ٢ , ص ١٠٠-١ .

وناقشت دراسة أخرى^(٢) ، كيف أن المراجعة عن بعد تعتبر من أفضل الممارسات والحلول التقنية لظروف عديدة ، وأنها أداة أخرى يستخدمها المراجعون بدلاً من المراجعة في الموقع ، وأفادت بأن أسباب استخدام المراجعة عن بعد قد تتنوع ، من الأوبئة إلى أسباب تتعلق بالسلامة أو الأمن ، وقد كانت المراجعة عن بعد موجودة قبل جائحة كورونا بوقت طويل ، ولم تكن مستخدمة على نطاق واسع ، ولكن عندما حلت جائحة كورونا ، كانت هي الأم لمزيد من التطوير لممارسات وتقنيات المراجعة عن بعد الحالية ، فظهرت على الساحة إعادة نشر التقنيات الحالية وتطوير تقنيات جديدة تماماً ، وأصبح يتعين على الشركات الخاضعة للرقابة الالتزام بمتطلبات وتوقعات المنظمين ، وأشارت نتائج الدراسة الى أنه قد تم تطوير طرق جديدة للتعامل مع المراجعة عن بعد ، وتضمن ذلك إنشاء العمليات ذات الصلة، وتطوير التعليمات والتدريب المطلوبين بناءً على الجودة الجيدة والممارسات التنظيمية إلى جانب النهج القائم على المخاطر ، بالإضافة إلى الطرق الإبداعية للبقاء متوافقاً مع ممارسات التصنيع الجيدة ، لضمان المضي قدماً في نظام الجودة وامتثال المنتج.

واستخلصت دراسة أخرى^(١) ، أن المراجعة عن بعد أصبحت بمثابة مراجعة هامة ، وتغزز أدبيات تكنولوجيا المعلومات ، فأتت المراجعة عن بعد ، سيتفاعل المراجعون الداخليون مع الإدارات والوظائف المختلفة للشركة والأطراف الثلاثة عبر مسافات طويلة باستخدام تكنولوجيا الاتصال عن بُعد ، مثل عقد المؤتمرات عبر الويب والوصول عن بُعد إلى سحابت أنظمة المعلومات. كما أنه مع تحسن تكنولوجيا المعلومات ، فقد أصبحت هي المحرك الأساسي للمراجعة الداخلية ومراقبة الأعمال ، وخلصت الدراسة الى أن المراجعة عن بعد ستصبح خياراً أكثر قابلية للتطبيق وضرورياً لمساعدة المؤسسات على تبسيط وتحسين استخدام أقسام المراجعة الداخلية ، وسيؤدي نقل مسؤولية المراجعة إلى المراجعة الداخلية أيضاً إلى دفع متطلبات المهارات التحليلية والمعرفة المفاهيمية التي يحتاجها المراجعون .

وشرحت دراسة أخرى^(٢) ، كيفية الحصول على أقصى استفادة من المراجعة عن بعد ، وأوضحت الدراسة أن المراجعة عن بُعد تتضمن مراجعة لجميع متطلبات المعيار ، وعلى سبيل المثال : مراجعة عمليات

^(٢) Emily Butler,(2021),"Remote Auditing – Technology Best Practices and Solutions", info@rx-360.org www.rx-360.org 888-218-1164.

^(١) Ryan A. Teeter,(2022),"Remote Audit: A Review of Audit Enhancing Information and Communication Technology Literature", Rutgers, The State University of New Jersey, miklosv@andromeda.rutgers.edu.

^(٢) E: enquiries@brcgs.com brcgs.com," Getting the most benefit from your remote audit", Published November 2020 © BRCGS.

المراجعة الداخلية ومراجعة المستندات ، مراجعة مرافق الإنتاج والتخزين باستخدام الفيديو المباشر ، ولفتت الدراسة الى أن عمليات المراجعة عن بُعد يتم تقديمها من قبل هيئات إصدار الشهادات المعتمدة من IAF ISO 17021-1 / IEC والتي تعمل بموجب IAF MD4 و IAF ID3 ، كما أنها تخضع لصرامة ركائز BRCGS الخمسة للامتثال لضمان نزاهة واتساق شهادة BRCGS (Brand Reputation Through Compliance Global Standard)، من أجل تقديم نتائج يمكن لمالكي العلامات التجارية الوثوق بها ، وأشارت الدراسة الى أن المواقع الناجحة تحصل على شهادة مدتها ستة أو اثني عشر شهراً بناءً على الدرجة ، كما أن الشركات التي تتبنى التحقق عن بعد كعملية جديدة ، ستكون في وضع جيد لتحسين تطورها في المستقبل ، وستستفيد أكثر من غيرها. وختمت الدراسة ، بأنه بينما تظل المراجعة وجهاً لوجه الآلية الأكثر فعالية وموثوقية ، فإن المراجعة عن بُعد تؤدي دوراً واضحاً في دعم التأكيد عندما يكون الوصول إلى الموقع غير ممكن أو مناسب.

وذكرت دراسة بحثية^(٣) ، مجموعة ارشادات لممارسات المراجعة عن بعد التي تحتاجها ISO 9001 ، وأوضحت الدراسة أن تخطيط المراجعة في ظل المراجعة عن بعد سيستغرق على الأقل في عمليات المراجعة الأولى وقتاً أطول ، للأسباب التالية: تقييم وتوثيق الجدوى والمخاطر مع الجهة الخاضعة للرقابة ، تحديد مختلف أنواع تكنولوجيا المعلومات والاتصالات المستخدمة وكيفية استخدامها ، تحديد أفضل للمهام من قبل أعضاء الفريق المختلفين لضمان مراجعة المراجعين بشكل منفصل والاستفادة القصوى من الوقت ، تعريف أكثر تفصيلاً للموضوعات التي يجب التعامل معها في أوقات مختلفة ، السماح للمنظمة بتحديد الأشخاص المراد مراجعتهم وضمان توافرهم في وقت محدد ، ومعاينة اختبار على استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات قبل المراجعة للتأكد من وجود اتصال مستقر ، وأن الناس يعرفون كيفية استخدام التكنولوجيا ، أما في حالة اكتشاف حالة عالية الخطورة ، فيجب أن تكون المراجعة في الموقع ، كما يجب معالجة جميع المواقع المحتملة الأخرى من خلال التدابير المناسبة التي تنعكس حسب الحاجة في خطة المراجعة .

وعرضت إحدى الدراسات تقريراً^(١) ، عن نتائج دراسة حول استخدام المراجعة والتقييم عن بعد أثناء جائحة كوفيد-١٩ ، وقدمت الأدلة التجريبية المتعلقة بذلك . وناقشت الدراسة نتائج أربعة مجالات: عملية المراجعة، استخدام التقنيات، حماية البيانات والخصوصية ، وفعالية عمليات المراجعة والتقييم عن بعد ، كما ناقش التقرير أيضاً ، الفرص والتحديات الرئيسية المتعلقة باعتماد عمليات المراجعة والتقييم عن بعد، ليوفر

(٣) © ISO & IAF 2020, "ISO 9001 Auditing Practices Group Guidance on: REMOTE AUDIT, <https://committee.iso.org/home/tc176/iso-9001-auditing-practices-group.html> Editon1 2020-04-16

(١) Castka, P. et al, (2021), " Remote auditing and assessment during the COVID-19 pandemic in New Zealand and China", Learnings from the food industry and guidance for the future, A report for New Zealand China Food Protection Network, Wellington, New Zealand.

معلومات لدعم التحول في ممارسات المراجعة. وأوضحت الدراسة ، أن التجربة العالمية قد أبرزت أن المراجعة عن بعد هي فرصة لتحويل ممارسات المراجعة التقليدية إلى عصر التقنيات الذكية . ولخصت الدراسة الفرص في : اعتماد التحليل عن بعد قبل المراجعة كممارسة ، مواعمة المراجعة مع القدرات التكنولوجية للشركات ، وتطوير نماذج المراجعة الهجين . كما لخصت التحديات في : تمكين قبول أوسع لعمليات المراجعة عن بعد و/أو المختلطة من عمليات المراجعة عن بعد إلى المراجعة المعززة بالتكنولوجيا ومهارات وتدريب المراجعين.

وأبرزت دراسة بحثية^(٢) ، أهمية دور رأس المال البشري في المراجعة عن بعد من خلال نهج مراجعة عالي الجودة ، وأفادت بأن المراجعة عن بعد تحتوي على عدة نقاط حاسمة تحدد فعالية المراجعة هي : (أ) الموظفون الرئيسيون: فهناك حاجة إلى موظف رئيسي ليكون مفتاح الاتصال ويجب أن يكون متاحاً أثناء عملية المراجعة بأكملها ، (ب) وثيقة التحضير : يجب إعداد جميع المستندات قدر الإمكان على وسائط تخزين معينة حتى يمكن الوصول إليها بسهولة أثناء المراجعة. (ج) اتصال الجهاز والاتصال : فالمراجعة عن بعد تعتمد إلى حد بعيد على التكنولوجيا وتوافر شبكة الإنترنت ، لذلك يجب التأكد من اختبار التطبيق قبل بدء المراجعة والتعرف على وظائفه بما في ذلك توفر فريق إدارة الحساب ومعرف المستخدم وكلمة المرور كدعم أساسي لخطوط الاتصال المطلوبة. (د) الأمن والسرية : يجب أن يؤكد الوصول إلى الإنترنت المستخدم على الأمان والسلامة لأن المستندات السرية قد تكون مطلوبة أثناء المراجعة. (هـ) يتم إجراء مراجعة فريق الإتاحة عن طريق الإنترنت بمشاركة العديد من الخاضعين للمراجعة في الموقع على التوالي ، ثم التأكيد على أن جميع الخاضعين للمراجعة يحتاجون إلى الوقت المناسب واستخدام شبكة جيدة. (و) وقت الإدارة : يجب أن يستند إجراء المراجعة إلى خطة المراجعة التي تم الاتفاق على تشغيلها خلال وقت فعال .

وفي دراسة أخرى^(١) ، هدفت لفحص التأثير المحتمل لأزمة COVID-19 على ثلاثة محددات مهمة لجودة المراجعة أثناء الوباء ، وبعد تحليل البيئة المحلية التي تمثلها مكاتب وشركات المراجعة ، وجدت الدراسة أن هناك قبول عام واتفاق على تطبيق منهج المراجعة الحديث المتمثل في المراجعة عن بعد بمجالاته الثلاثة (الاستراتيجية ، والتقنيات الحديثة ، والتكنولوجيا المتقدمة) ، وأفادت الدراسة ، بأنه يمكن للمراجعين الخارجيين دمج نهج المراجعة عن بعد ، كما يمكن تخصيصه ليناسب الاحتياجات الفريدة لعملائهم ، وكذلك استخدام تقنيات تشمل إدارة المخاطر وتقييم المخاطر ، حيث توجد إمكانية اعتماد نهج المراجعة عن بعد في

(٢) Andriani K,(2022),"THE ROLE OF HUMAN CAPITAL ON REMOTE AUDIT THROUGH A QUALITY AUDIT APPROACH",International Journal of Economics, Business and Accounting Research (IJEABAR, Vol-6, Issue-1, 2022.

(١) Al-Taee, S. H. H,(2021),"Effects of the remote auditing in Iraq during COVID-19", Economic Annals-XXI, 187(1-2), 197-205.

ظل الظروف العادية بطريقة داعمة مع مراجعة منتظمة ، وأشارت الدراسة ، الى أن هناك حاجة إلى تحديد الجوانب المستخدمة وفقاً للمواصفات والشروط الصادرة عن الهيئات المهنية التي يجب على المراجع اتباعها، كما أوصت بأنه يجب على الجهات المهنية تحديد الآثار السلبية الناتجة عن الوباء والتي تنعكس على المهنة بشكل خاص وعلى الاقتصاد بشكل عام.

وأظهرت دراسة بحثية^(٢) ، أن المراجعة عن بعد للمراجعة الداخلية تعتبر شكل من أشكال تحسين التكنولوجيا ، فأثناء جائحة Covid-19 ، أصبحت المراجعة عن بعد ، هي الخيار الصحيح الذي يتم تنفيذه بمزايا وعيوب مختلفة ، وبينت الدراسة أن تركيز الشركة على التعامل مع أزمة جائحة Covid-19 يفتح فرصاً لمرتكبي الاحتيال الذين يستغلون هذه الظروف لاتخاذ إجراءات ضارة بالشركة ، ورغم ذلك يمكن أن تستمر أنشطة العمل وعمليات التفتيش ، حيث يمكن بتطبيق نهج المراجعة عن بعد للمراجعة الداخلية تحقيق زيادة قيمة للشركة لمساعدة الإدارة والمدير في تحسين عمليات الرقابة الداخلية لتحسين كشف الاحتيال. وأشارت نتائج الدراسة الى أن تطبيق تقنية المعلومات على الجهة الخاضعة للمراجعة هو فرصة للمراجعين ، لأن المراجعة القائمة على تكنولوجيا المعلومات توفر المزيد من الفرص لتبسيط عملية المراجعة التي يقومون بها ولتطوير مهاراتهم ومعرفتهم.

وتوصلت إحدى الدراسات^(٣) ، الى أدلة على جودة المراجعة الداخلية عند الانتقال إلى عمليات المراجعة عن بعد بسبب فيروس كورونا ، فعندما أدى فيروس كورونا (COVID-19) إلى توقف معظم التفاعلات الشخصية وجهاً لوجه بين المراجعين الداخليين وعملائهم، انتقل المراجعون الداخليون إلى المراجعة عن بعد لمواصلة خطط المراجعة الخاصة بهم ، وأظهرت نتائج الدراسة ، أن عمليات المراجعة عن بعد فعالة وكفاءة مثل عمليات المراجعة الشخصية ، وأن أصحاب المصلحة يعتمدون على نتائج كلا النوعين من عمليات المراجعة بنفس الدرجة ، وأنهم حصلوا على نتائج عالية من الفعالية والكفاءة الملحوظة لعمليات المراجعة عن بعد ، مما يعزز اعتماد أصحاب المصلحة على تلك النتائج.

وأشارت ورقة بحثية^(١) ، الى تداعيات أزمة COVID-19 ، التي فرضت على الجميع ظروف استثنائية غير متوقعة، حيث توقفت حركة السفر، وعُزلت بعض المناطق، وأغلقت حدود الدول وأبواب الشركات، ومن

(٢) Arifia Yasmin et al,(2023),"Remote Audit for Internal Audit as a Form of Technology Optimization Towards Indonesia 5.0",TICASSH 2022, ASSEHR 679, pp. 300–305 .

(٣) Eulerich et. Al, (2022),"Evidence on Internal Audit Quality from Transitioning to Remote Audits because of COVID-19", [S.I.] : SSRN. <https://ssrn.com/abstract=3774050>

(١) Mohamed Kais Adel Al-Gnbri,(2021),"Remote Internal Audit (Part 1)",Tripoli College of Science and Technology,Research gate.

أجل ضمان استمرارية الأعمال وإنجازها حسب ما هو مخطط توجهت الأنظار نحو العمل عن بُعد أو العمل من مسافة بعيدة (Remote working) أو ما يُسمى العمل من المنزل (Working-from-home) ، وسارعت معظم المجالات (بما في ذلك المراجعة الداخلية) للقيام بأعمالها من خلال هذا الخيار البديل.

ويرى الباحث في نهاية المبحث الأول ، أنه أثناء جائحة Covid-19 ، أصبحت المراجعة عن بعد ، كبديل للمراجعة في الموقع ، هي الخيار الصحيح الذي يتم تنفيذه بمزايا وعيوب مختلفة ، وأن المراجعة عن بُعد أصبحت تمثل نقطة انطلاق لأدوات عديدة مثل مشاركة الملفات والشاشة ، ومؤتمرات الفيديو (Skype و Zoom منصات شائعة) ، وتحليل البيانات الحية ، مما يضاعف المهارات والكفاءة والخبرات العملية للمراجع الخارجي ، ويصبحوا قادرين على اعتماد تقنيات مراجعة قياسية يستخدمونها أثناء عمليات المراجعة عن بعد من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة ، مما يبين بجلاء أن تطبيق المراجعة عن بعد له علاقة إيجابية واضحة على أداء المراجع الخارجي .

كما يرى الباحث ، أن دور المراجعة عن بعد وتحديات المراجعة عن بعد في نفس الوقت لهما تأثير كبير على أبعاد المراجعة ، وأن عمليات المراجعة عن بعد تكون فعالة وكفوءة مثل عمليات المراجعة الشخصية ، وأن أصحاب المصلحة يعتمدون على نتائج كلا النوعين من عمليات المراجعة بنفس الدرجة ، وكذلك يرى الباحث أن هناك قبول عام واتفاق على تطبيق منهج المراجعة الحديث المتمثل في المراجعة عن بعد بمجالاته الثلاثة (الاستراتيجية ، والتقنيات الحديثة ، والتكنولوجيا المتقدمة) ، كما يرى الباحث أن هذه التطورات التكنولوجية الحديثة المستخدمة في تطبيق المراجعة عن بعد ، تعمل على تطوير مجال المراجعة الخارجية وطرق عمل المراجعين الخارجيين مما يؤثر إيجاباً على عملية المراجعة وبالتالي يساهم في تطوير أداء المراجع الخارجي إلى الأفضل ويمنحه الكفاءة والقدرة على العمل تحت أي ظروف .

المحور الثاني : التطبيق العملي للمراجعة عن بعد.

أشارت نتائج إحدى الدراسات في زيمبابوي^(١) ، إلى أنه على الرغم من قبول المراجعة عن بعد وتنفيذها من قبل معظم شركات المراجعة ، إلا أن بعض المناطق والصناعات لا تزال تتطلب عمليات المراجعة التقليدية، سواء كانت شخصية أو في الموقع. وأضافت نتائج الدراسة أن التحقق من صحة الأصول يتطلب من المراجعين السيطرة المادية على الأصول، وهو ما لم يكن ممكناً من خلال استخدام الأدوات والمعدات التكنولوجية ، وأنه على الرغم من هذا العيب، فإن استخدام الأدوات والمعدات التكنولوجية عزز أداء المراجع،

(١) Uritah Rusere et al,(2022)," Sustaining Remote Auditing in Zimbabwe during the COVID-19 Era",IJRP,107,(1),144-162.

حيث استفاد المراجع من الوقت الذي تم توفيره في السفر لفحص أدلة المراجعة بدقة وإبداء الآراء في غضون الوقت المتوقع. وأوصت الدراسة ، بأنه من أجل إجراء عمليات مراجعة عن بعد ناجحة وشاملة، فيجب التأكد من أن كل من موظفي المراجعة والعملاء مدربون جيداً ومهرة في استخدام الأدوات والمعدات التكنولوجية.

وقدمت دراسة بحثية^(٢)، أدلة تجريبية بأن كفاءة المراجعين في المراجعة عن بعد هي عامل مهم، يساعد المراجعين على تحقيق جهد وأداء أكبر ، وسد فجوة المعرفة ، وأشارت نتائج الدراسة أيضاً الى تأثير COVID-19 على جودة المراجعة ، حيث أنه يمثل تحديات جديدة ويزيد من مخاطر المراجعة. وناقشت الدراسة كيفية قيام المراجعين أثناء COVID-19 بإجراء عمليات مراجعة عن بعد ، وما إذا كان بإمكانهم تقديم عمليات مراجعة عالية الجودة ، وهي المخاوف الرئيسية التي أثارها أصحاب المصلحة والمستخدمون ، من أن المراجعة عن بعد تهدد جودة المراجعة ، وبالتالي ، فإن النتائج تعزز الحاجة إلى إنشاء ثقافة مراجعة عن بعد داخل شركات المراجعة وعلى جميع مستويات المراجعين ، وهذا يتطلب استثمارات كافية في التقنيات الجديدة وكذلك تحسين معرفة موظفي المراجعة ومهاراتهم في أنظمة التشغيل المعقدة.

وأشارت دراسة أخرى^(٣) الى أنه إذا كانت المراجعة عن بعد لعميل معين ممكنة ، فإن هناك مجموعة من المتطلبات الأساسية التي يجب التحقق منها ، وهي متطلبات تمثل مراجعة ISO 9001 : (١) السرية والأمان وحماية البيانات(CSDP) : يجب ضمان الاتفاق بين المراجع والجهة الخاضعة للمراجعة حول قضايا CSDP (Common Security and Defence Policy) (٢). استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات : أن يكون هناك اتصال مستقر بجودة اتصال جيدة عبر الإنترنت ، أن تسمح تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بالوصول إلى المعلومات الموثقة ذات الصلة بما في ذلك البرامج وقواعد البيانات والسجلات وما إلى ذلك ، امكان إجراء المصادقة / تحديد هوية الأشخاص الذين تمت مقابلتهم بشكل مفصل بالصورة ، إذا كانت مراقبة المرافق والعمليات والأنشطة ، وما إلى ذلك ، ذات صلة لتحقيق أهداف المراجعة ، فمن الممكن الوصول إليها عن طريق الفيديو. (٣) الناس في المنظمة : امكان الوصول إلى الأشخاص ذوي الصلة بنظام إدارة الجودة وإجراء مقابلات معهم. (٤) العمليات : إذا كانت المنظمة لا تعمل بانتظام ، بسبب حالات الطوارئ ، فإن العمليات / الأنشطة التي يتم تنفيذها هي تمثيلية وتسمح بتحقيق أهداف المراجعة. (٥) تعقد المنظمة ونوع المراجعة : في حالة المنظمات أو العمليات أو المنتجات والخدمات المعقدة وحيث تتطلب أهداف نوع المراجعة

(٢) Saeed Rabea et al,(2022),Self-efficacy, remote audit proficiency, effort, and performance in the COVID 19 crisis: an auditor's perspective"Managerial Auditing Journal © Emerald Publishing Limited 0268-6902 DOI 10.1108/MAJ-05-2022-3570.

(٣) Iseal Guidance,"Remote Auditing Good Practices",V1.0June 2021.

تقيماً كاملاً للمعيار ، وأخذ العينات على نطاق أوسع (مثل التقييم الأولي أو إعادة التقييم) ، يجرى تحليل دقيق لجدوى عمليات المراجعة عن بُعد لتقييم المنظمة بالكامل ويجب تنفيذ المطابقة لجميع المتطلبات.

وفي دراسة بحثية^(١) ، عن مراجعة نظام إدارة الجودة عن بعد ووجهات نظر المراجعين والجهات الخاضعة للرقابة والدروس المستفادة ، أشارت الدراسة الى أنه عند تحليل ردود المراجعين ، تم تحديد العديد من الاختناقات المتعلقة ببعض الصعوبات ، تمثلت فيما يلي ، الأول : الإعداد المناسب لإتاحة الوثائق وتقديمها للتقييم أثناء المراجعة . الثاني: التحقق مقدماً إلى أي مدى تكون تقنية المعلومات المطبقة فعالة ومتاحة لجميع الأطراف المعنية أثناء المراجعة، مع توفير الحماية الفعالة ضد تسرب البيانات، ومراعاة قضايا مثل: الحماية من الهجمات الإلكترونية ، والتشفير الصحيح للوثائق والبيانات ، والقدرة على تخزينها وإرسالها. الثالث : ضرورة توضيح الأدوار والمهام قبل وأثناء عمليات المراجعة ، وفي النهاية أفادت الدراسة ، بأن هذا الأسلوب يتيح توفير الوقت وتجنب الإجهاد والاندفاع غير الضروريين اللذين يحدثان عادةً أثناء كل مراجعة ، وهذا بدوره يساهم في تحسين التفاعل المتبادل أثناء المراجعة عن بعد.

وشرحت دراسة أخرى^(٢) ، كيفية تسريع مستقبل المراجعة عن بعد ، وأوضحت أن الإعداد يعد أمراً أساسياً لضمان الحصول على النتائج المرجوة، مع جودة المراجعة . وأفادت بأن المراجعين يحتاجون إلى الشعور بالكفاءة والمرونة المتزايدة التي يمكن أن توفرها النماذج عن بعد ، ونبهت الى أنه قبل التحول إلى المراجعة عن بعد، يجب مراجعة جميع العمليات والإجراءات للتأكد من أنها تتكيف بشكل كامل مع النموذج عن بعد ، ولتحقيق ذلك اقترحت الدراسة ما يلي: تكييف الإجراءات الحالية مع نموذج المراجعة عن بعد ، مراجعة عمليات المراجعة المخطط لها ومعرفة ما إذا كان من الممكن تكييفها مع النموذج عن بعد ، التحقق من جميع السياسات الداخلية ومراجعتها عند الضرورة بشأن مشاركة المستندات عبر مكالمات الفيديو وأي قنوات اتصال أخرى ، إبلاغ الجهات الخاضعة للمراجعة بأي تغييرات في الوقت المناسب للمساعدة في إعداد المراجعة ، والاتفاق على منصات تكنولوجية لجلسات المراجعة ومشاركة المستندات الداعمة.

كما أشارت نتائج إحدى الدراسات^(٣) ، الى أن تقنيات المراجعة عن بعد توفر لهيئات التحقق /التحقق Validation and Verifecation Body (VVB) مساراً بديلاً لتسهيل نفس المستوى من التقييمات

^(١) MAŁGORZATA Z. WIŚNIEWSKA, et al, (2022), Remote Quality Management System Audit. Auditors' and Auditees' Perspective and Lessons Learned, ANNALES UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA LUBLIN – POLONIA VOL. LVI, 3 SECTION H 2022.

^(٢) © Copyright Arriello Ireland Limited, (2021), "Accelerating the future of Remote Auditing An Arriello guide for auditors and auditees

^(٣) Gold Standard for the Global Goals, (2021), "SITE VISIT AND REMOTE AUDIT REQUIREMENTS AND PROCEDURES", PUBLICATION DATE 17/11/2021, EMAIL standards@goldstandard.org.

وتوفر فرصة لمشاهدة وتقييم المزيد من المواقع وزيادة القدرة باستخدام قدر مماثل من الموارد المستخدمة في التقييمات في الموقع ، وبالتالي ربما تحسين موثوقية وفعالية عملية الضمان ، حيث تقوم هيئة التحقق والتحقق بالتأكد من أن المشروع يتوافق مع المعيار الذهبي ، ولذلك، فإن المعيار الذهبي سوف يتقدم نحو تعميم التقييمات عن بعد وتقنيات المراجعة كبداية موثوقة لاستكمال الزيارات الميدانية الفعلية ، وتوقعت الدراسة أن تحقق تقنيات المراجعة عن بعد الفوائد التالية لمطوري المشاريع و VVBs (حسب الاقتضاء): تقليل وقت السفر وتكاليف السفر ، السماح للمراجعين بالتركيز على جودة المراجعة من خلال تقليل العبء اللوجستي للزيارات الميدانية ، تحديد المجالات والجوانب عالية المخاطر في المشروع من خلال عمليات مراجعة أكثر تواتراً ، استخدام تقنيات المراجعة عن بعد كوسيلة تكميلية للالتزامات زيارة الموقع الحالية لتوفير المرونة للمشاريع دون انتهاك قواعد ومتطلبات المعيار الذهبي الحالي للأهداف العالمية (GS4GG) **Gold Standard for the Global Goals**، التأكد من أن الجداول الزمنية بين عمليات المراجعة عن بعد وعمليات المراجعة اللاحقة ونطاق المعايير المشمولة في أنواع المراجعة المختلفة واضحة ، جعل عملية المراجعة أكثر فعالية وكفاءة مع ضمان وتعزيز نزاهة عملية المراجعة ورأي VVB.

وأفادت دراسة بحثية^(٢) ، بأن جائحة كوفيد-١٩ فرضت تحديات غير مسبقة على عمليات مراجعة الشركات العامة. واستجابة لذلك ، خصصت شركات المراجعة موارد كبيرة للحفاظ على إجراءات مراجعة عالية الجودة ، وأضافت الدراسة ، أنه على الرغم من جهود شركات المراجعة ، فقد وجدت دليلاً على انخفاض جودة المراجعة في الأشهر الأولى لجائحة كوفيد-١٩ ، وأشارت الدراسة الى أن نتائجها أظهرت للجهات التنظيمية وشركات المراجعة ، التأثير الواسع للضغط غير المسبوق على عملية المراجعة وعلى فعالية العمل عن بعد .

وهدفت دراسة بحثية^(٣) ، إلى تحديد مدى تنفيذ المراجعة عن بعد في فترة ما بعد الوباء من خلال النظر في الشك المهني والتأثير على جودة المراجعة الذي يتم تطبيقه أثناء المراجعة عن بعد. وأوضحت الدراسة ، أن المراجعين يشعرون أنه من الأفضل إجراء المراجعة في الموقع مقارنة بالمراجعة عن بعد في حقبة ما بعد كوفيد-١٩. ومع ذلك، هناك احتمال أنه إذا كان من الممكن استخدام التكنولوجيا على النحو الأمثل من قبل الجهات الخاضعة للمراجعة والمراجعين، فيمكن تنفيذ مراجعة مختلطة لإجراء عمليات مراجعة أكثر فعالية وكفاءة دون المساس بجودة المراجعة .

(٢) Landi Morris et al,(2023), "The Effectiveness and Efficiency of Auditors' Remote Work during COVID-19", A Journal of Practice & Theory (2023) 42 (4): 223–245.

(٣) Acynthia Ayu Wilasittha,(2022), "The Remote Audit in Post-Pandemic Era: Professional Scepticism and Audit Quality Perspective", Journal of Economics(2022), Business, and Government Challenges, Vol. 5, No. 2, pp. 1-8, 2022.

وتمثل هدف دراسة أخرى^(١)، في تحسين آلية الاتصال الوسيط بالحاسب الآلي وبالشك المهني، فأوضحت أن المراجعة عن بعد، هي نشاط مراجعة يتم تنفيذه خارج موقع منشأة المراجعة، وقد تحول عمل المراجعة الميداني من الموقع إلى البعد بسبب قيود الميزانية والبروتوكولات الصحية أثناء جائحة COVID-19، وتبنت الدراسة الرأي القائل أن المراجعة عن بعد تقلل من جودة الشك المهني للمراجع، بسبب غيابه المادي، وبالطبع مع انخفاض الشك المهني، فإن مستوى التأكيد وجودة المراجعة تنخفض أيضاً. وأشارت نتائج الدراسة إلى أنه في ظروف الغياب المادي، يحافظ المراجعون على مستوى ضمانهم وجودة المراجعة في إجراء عمليات مراجعة عن بعد بشرط أن تكون بيانات المستندات الداعمة متوفرة في شكل رقمي، والبنية التحتية لتكنولوجيا اتصالات المعلومات أيضاً متوفرة، والاتفاق قائم بين المراجع والجهة الخاضعة للمراجعة لإجراء مراجعة عن بعد، مما يعزز قدرة المراجعين على الموازنة بين الشك المهني وحكم المهنيين.

وتوصلت دراسة بحثية^(٢)، إلى أن جائحة كوفيد-١٩ كان لها تأثيرات مختلفة على ثلاث جوانب تشكل جودة المراجعة، وهي التقييمات العامة، العلاقة بين المراجعة والعميل، واستقلالية المراجع. وأوضحت الدراسة، أنه بالنسبة للتقييمات العامة، فقد أشارت الدراسة إلى أن أكبر تهديد للحفاظ على جودة المراجعة العالية هو تقييمات GC للعمل الجارى **Going Concern**، حيث أدى الوباء إلى تدهور الظروف اللازمة لإجراء تقييمات مراجعة، وأن تقييمات GC الأقل دقة ستشكل المزيد من الأخطاء، ويشير هذا إلى أن المراجعين إما أنهم "يبالغون" في إصدار تحذيرات GC أو "يقللون من إصدارها". وبالتالي، فإن قدرة المراجع على ضمان تقييمات GC الدقيقة قد انخفضت وسوف تنخفض، وبالتالي، لا يمكن لأصحاب المصلحة أن يثقوا بتلك التقييمات بنفس المستوى الذي كان عليه قبل كوفيد-١٩، مما يشير إلى أن جودة المراجعة قد تنخفض.

أما بالنسبة للعلاقة بين المراجعة والعميل، فأوضحت النتائج أنها لم تتأثر بالتساوي، حيث أن المراجعين الصارمين فقدوا جانباً مهماً من القيمة المضافة من خلال وجودهم في مكانهم، لذلك فإن القيود المفروضة بسبب الوباء ستؤدي إلى انخفاض معرفة المراجعين بعملائهم على المدى الطويل، وسيكون بناء علاقات استباقية جديدة رقمياً أكثر صعوبة بكثير، لكن نتائج الدراسة أظهرت أيضاً، أنه على الرغم من تغير قنوات

^(١) Rayan Imanur Satya et al,(2022),"Remote Audit Post Covid-19 Pandemic in Achieving Professional Skepticism Auditor: Implementation of Social Presence Theory (Case Study on the Financial and Development Supervisor Agency), Advances in Economics, Business and Management Research, volume 210.

^(٢) Christoffer Johnsson et al,(2021),"Auditing in times of change: A qualitative study on how Covid-19 will affect audit quality", Master's Thesis,Uppsala University.

الاتصال وطبيعة الاجتماعات، إلا أن العلاقات ظلت كما هي، وبالتالي لم يلاحظ أي تأثير كبير على جودة المراجعة، وأوصت بأنه يجب النظر إلى الاجتماعات الرقمية على أنها مكتملة وليست بديلاً للاجتماعات الفعلية في المستقبل. كما أظهرت النتائج أيضاً، أنه بما أن المراجع والعميل بعيدان عن بعضهما البعض، فسيكون من الأسهل على المراجع اتخاذ قرارات أكثر صرامة، مما يعني عدداً أقل من الحالات التي يتم فيها التشكيك في استقلالية المراجع، كما أشارت النتائج إلى أن الاستقلال قوي بين الأربعة الكبار، وأن فيروس كوفيد-19 ليس له تأثير كبير على استقلالية المراجعين وبالتالي ليس له تأثير على جودة المراجعة.

واستهدفت ورقة بحثية^(١)، استكشاف وتصور تأثير كفاءة المراجع ودعم المراجعة عن بعد على جودة المراجعة من خلال الحوكمة الرقمية، باستخدام تكنولوجيا المعلومات كمتغير معتدل في عمليات المراجعة المالية للدولة في اندونيسيا. وأشارت النتائج إلى، أنه يمكن لتقنية المعلومات ذات الحوكمة الرقمية أن تزيد في المراجعة، من خلال اعتماد أنظمة دعم مراجعة متطورة وعالية التقنية، لزيادة فعالية وكفاءة إجراءات المراجعة، باستخدام عمليات المراجعة عن بعد، ودعم كفاءة عالية في مراجعة الحسابات. كما أشارت النتائج إلى إمكانية الاستفادة من المعلومات التكنولوجية وبناء نظام الإنذار المبكر، والتحول من النهج التقليدي إلى النهج القائم على المعلومات التكنولوجية.

ولأن السلوك غير الأخلاقي بأشكاله المختلفة يُعد، من بين أعظم التحديات الشخصية والمجتمعية في عصرنا، خاصة مع تزايد عمليات المراجعة عن بعد، فلذلك اختبرت إحدى الدراسات^(٢)، ما إذا كانت المسافة المتزايدة بين المراجعين ومشرفهم قد تفسح المجال لزيادة السلوك غير الأخلاقي، مما قد يؤثر على جودة المراجعة. وأشارت النتائج إلى، أن المراجعين الذين يعملون تحت ضغط وقت مرتفع يكونون أكثر عرضة لإظهار سلوك انخفاض جودة المراجعة (RAQ Reduced Audit Quality) من أولئك الذين لا يواجهون نفس الضغط. والأهم من ذلك، أن أولئك الذين يعملون من موقع بعيد هم أكثر عرضة للالتخاوط في سلوك RAQ، مقارنة بالمراجعين غير البعيدين. علاوة على ذلك، أظهرت الدراسة، أنه بينما لم تجد الدراسة الزيادة المتوقعة في التفكير التباعدي مع ارتفاع ضغط الوقت والعمل عن بعد، لكن وجدت ارتباطاً إيجابياً بين التفكير التباعدي وسلوك RAQ. وبناء على هذه النتائج أوصت الدراسة، بأنه يجب على شركات المراجعة

^(١) Nur Ismanidar et al,(2022),"The Effect of Auditor Competence and Remote Audit Support on Audit Quality through Digital-Based Governance with Information Technology as Moderating Variable in State Financial Audit",International Journal of Business and Technology Management

^(٢) Kristen Thompson,(2022),"Out of Office: Examining How Remote Auditing Can Affect Audit Quality",theses the Degree of Doctor of Philosophy in Accountancy, Darla Moore School of Business University of South Carolina.

التي تعمل نحو ترتيبات العمل الهجين والبعيد ، أن تبذل جهداً لضمان عدم المساس بجودة المراجعة من خلال زيادة المرونة التي تأتي مع العمل عن بُعد.

وأجريت دراسة بحثية بعد الوباء^(٣) ، عن كيفية تحسين تجربة العمل عن بعد للمراجعين في بداية حياتهم المهنية ، وأوضحت الدراسة أن استخدام العمل عن بعد استمر بعد الوباء ، وقامت الشركات بتعديل ممارساتها لاستيعاب العمل عن بعد، سواء بضعة أيام كل أسبوع أو بدوام كامل. ولخصت الدراسة نتائجها ، في شكل سؤال ، هو كيف يمكن لشركات المحاسبة التغلب على التحديات في بيئة العمل عن بعد؟ وأجابت الدراسة بمجموعة اقتراحات أوجزتها في: عند العمل شخصياً يتم تشجيع تطوير العلاقات داخل فريق المراجعة ومع العميل ، التفكير في التخطيط لوجبات الطعام لفريق المراجعة مع العميل للمساعدة في استعادة بعض الوقت الضائع في تطوير العلاقات من العمل المختلط ، معرفة معدل إنتاجية الآخرين ، جدولة نقاط الاتصال في منتصف النهار و/أو نهاية اليوم عبر مؤتمرات الفيديو لضمان تحديد المشكلات وحلها بسرعة ، التفكير في استخدام "غرف المراجعة الافتراضية" حيث يقضي فريق المراجعة يومه في العمل معاً عن بعد ، السماح لمسؤولي مراجعة الحسابات بالانضمام إلى اجتماعات العملاء الافتراضية أو اجتماعات فريق المراجعة لتسهيل التعلم والتواصل افتراضياً مع الآخرين الذين قد يرتبطون بهم.

وهدفت إحدى الدراسات^(١) ، إلى الوصول لمحاولة تطوير مهام المراجعة الخارجية بالمراجعة عن بعد في ظل وسيط الحوسبة السحابية ، وذلك بالاستفادة بوسائط التخزين الآمنة والسرية للبيانات والتي منها ما يعرف "بالحوسبة السحابية"، والذي يمكن من خلاله تحليل البيانات وتجميعها بالاعتماد على قواعد للبيانات، ويمكن للقائمين بعملية المراجعة الوصول لها وتقديم نتائج في الوقت الحقيقي لخدمة مستخدميها .

ويرى الباحث في نهاية المبحث الثاني ومن خلال ماعرض من دراسات ، أن تطبيق المراجعة عن بعد ، يواجه بعض المشكلات ، ولكن استخدام التكنولوجيا الحديثة يساعد على حل هذه المشكلات ، ويعزز دور المراجعين ويزيد صقل مهاراتهم ، ومن تلك المشكلات ، أن التحقق من صحة الأصول يتطلب من المراجعين السيطرة المادية على الأصول، وهو ما لا يكون ممكناً من خلال استخدام الأدوات والمعدات التكنولوجية ، وأنه على الرغم من هذا العيب، فإن استخدام الأدوات والمعدات التكنولوجية عزز أداء المراجع ، ومن تلك

(٣) Brian K.Hasson et al,(2023),"How remote work affected early-career auditors",<https://www.journalofaccountancy.com/issues/2023/apr/how-remote-work-affected-early-caree-auditors.html>

(١) رويدا السيد على المنوفى ، "تطوير مهام المراجعة الخارجية باستخدام وسيط الحوسبة السحابية للبيانات المجمع بهدف تفعيل نتائجها" ، رسالة دكتوراه، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، مجلد ٢٢ ، العدد الأول، الجزء الثاني، العدد ١ ، يناير ٢٠٢١، ص ص ٥٠٠- ٥٢٥ .

المشكلات أيضاً ، ما تتبناه بعض الآراء ، من أن المراجعة عن بعد تقلل من جودة الشك المهني للمراجع بسبب غيابه المادي ، وبالتالي فإنه مع انخفاض الشك المهني ، فإن مستوى التأكيد وجودة المراجعة تنخفض أيضاً. بيد أنه ، في استخدام المراجعة عن بعد ، ورغم ظروف الغياب المادي ، فإن المراجعين يحافظون على مستوى ضمانهم وجودة المراجعة في إجراء عمليات مراجعة عن بعد ، مما يعزز قدرة المراجعين على الموازنة بين الشك المهني وحكم المهنيين ، كما أنه من المشكلات ، أن المراجعين الذين يعملون تحت ضغط وقت مرتفع يكونون أكثر عرضة لإظهار سلوك RAQ من أولئك الذين لا يواجهون نفس الضغط. وأن أولئك الذين يعملون من موقع بعيد هم أكثر عرضة للاخراط في سلوك RAQ ، مقارنة بالمراجعين غير البعيدين .

ورغم تلك العيوب ، فإن الباحث يرى ، أن المراجعة عن بعد لها العديد من المزايا ، التي تنعكس من خلال تفاعل تطبيق المراجعة عن بعد مع أبعاد المراجعة ، حيث ظهر جلياً أثر هذا التطبيق على أداء المراجع الخارجي ، فكلما زادت ساعات العمل وخبرة المراجع زادت جودة المراجعة ، كما أنه أنه لا يوجد تأثير على استقلالية المراجعين ، وظهر هذا الأثر كذلك على التأهيل العملي للمراجع ، فقد وجدت الدراسات أن المراجعين المتمرسين هم أكثر مهارة وكفاءة في عملهم ، كما ظهر أثر هذا التطبيق على مستوى مخاطر المراجعة ، من خلال ، تحديد الجوانب عالية المخاطر في المشروع ، توفير الحماية الفعالة ضد تسرب البيانات ، توفير الوقت ، وتجنب الإجهاد ، وظهر كذلك هذا الأثر على خطة المراجعة من حيث تحسين التفاعل المتبادل أثناء المراجعة عن بعد ، تقليل وقت السفر وتكاليف السفر ، السماح للمراجعين بالتركيز على جودة المراجعة .

المحور الثالث : أثر تطبيق المراجعة عن بعد على أبعاد المراجعة

يتناول هذا المحور أثر تطبيق المراجعة عن بعد على أربعة أبعاد للمراجعة ، هذه الأبعاد هي التأهيل العلمي والعمل للمراجع الخارجي ، خطة المراجعة ، أدلة المراجعة ، ومستوى مخاطر المراجعة .

وعن البعد الأول وهو التأهيل العلمي والعمل للمراجع وأدائه في عمليات المراجعة بوجه عام ، فقد حرصت معظم التشريعات على اشتراط قدر واف من التأهيل العلمي والخبرة العملية فيمن يزاول مهنة المراجعة الخارجية ، كما نجد أن المنظمات المهنية قد وضعت من الشروط والقواعد ما يكفل توافر الكفاية العلمية والعملية للممتحن لضمان أداء العملية بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية ، بالإضافة إلى حاجته لإحاطة مستمرة بالتطورات التنظيمية والتشريعية والمهنية التي يكون لها تأثير على عمله المهني.

ويكاد الإجماع بين معظم دول العالم على أن درجة البكالوريوس الجامعية في مجال التخصص هي الحد الأدنى للمستوى التعليمي ، أما فترة الممران العملي فإنها تختلف ، فلا يجوز أن تقل عن سنتين في الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا وأربع سنوات في أسبانيا وست سنوات في ألمانيا^(١) .

وفي مصر فقد صدر القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ وتعديلاته مبيناً الشروط العلمية والعملية لمن يزاول المهنة الحرة في مصر ، حيث اشترط في من يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة أن يكون حاصلاً على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة أو ما يعادلها ، وأن يكون اسمه مقيداً في السجل العام للمحاسبين بوزارة المالية وأن يكون مقيماً في مصر وكامل الأهلية المدنية وأن يكون حسن السمعة. لم تصدر عليه أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف ، وإلى جانب هذه الشروط العامة اشترط المشرع شروطاً خاصة فيمن يقيد بالسجل . وقد وضع المشرع مجموعة من الشروط التي ينبغي توافرها في المراجع المقيد حتى يمكنه أن يصبح مراقباً لحسابات شركة المساهمة . كما صدر قانون إنشاء الجهاز المركزي للمحاسبات عام ١٩٦٤ باعتباره المراجع الخارجي للدولة .

وعن التأهيل العملي للمراجع وأدائه في عمليات المراجعة عن بعد ، فقد هدفت إحدى الدراسات في اندونيسيا إلى تحليل تأثير عمليات المراجعة عن بعد^(٢) ، وضغوط العمل ، والذكاء الفكري ، والشكوك المهنية على أداء المراجعين ، وأظهرت نتائج البحث: (١) أن عمليات المراجعة عن بعد لها تأثير إيجابي على أداء المراجع. (٢) أن ضغوط العمل لها تأثير سلبي على أداء المراجع. (٣) للذكاء الفكري تأثير إيجابي على أداء المراجع. (٤) الشك المهني له تأثير إيجابي على أداء المراجع. وشملت الآثار المترتبة على هذه الدراسة أن أداء المراجعين مهم جداً في دعم جودة عمليات المراجعة ، وأن هناك حاجة لتقييم أداء المراجع الذي من المتوقع أن يكون قادراً على تحديد العقبات المختلفة عند أداء مهام المراجعة.

كما استهدف أحد الأبحاث دراسة آثار المراجعة عن بعد على عمل المراجعين والتوازن بين الحياة المهنية^(١) ، وأشارت نتائج البحث إلى أن التوازن بين العمل والحياة الخاصة بالمراجعين يتحسن عندما يعملون عن بعد ، وأنهم يكونون أقل توتراً ، لأنه من الأسهل التبديل بين مجالات العمل والأسرة ، كما تؤكد

(١) د.ابراهيم شاهين ، أصول المراجعة ، الطبعة السادسة ، الاسراء للطباعة ، ٢٠٠٧ .

(٢) Elizaq Ryandhita Amelia et al, 2021, "The Effects of Remote Auditing, Work Stress, Intellectual Intelligence, and Professional Skepticism on Auditor Performance (Survey on Auditors of Public Accounting Firms in Semarang, Indonesia)", International Sustainable Competitiveness Advantage 2021, Faculty of Economics and Business, Jenderal Soedirman University, Indonesia

(١) Johan Ingemar Lorentzon et al, (2023), "Remote auditing and its impacts on auditors' work and work-life balance: auditors' perceptions and implications", Accounting Research Journal Emerald Publishing Limited 1030-9616 DOI 10.1108/ARJ-06-2023-0158.

النتائج على قدرة المراجعة عن بعد على تعزيز التوازن بين العمل والحياة للمراجعين من خلال تعزيز المرونة والاستقلالية الوظيفية والسيطرة.. مما يعزز جاذبية مهنة المراجعة للمرشحين المحتملين، فيتم توظيف أفضل المواهب ، وزيادة الرضا الوظيفي، وتقليل حالات الغياب ، وتقليل الإرهاق، وتحسين الصحة البدنية والعقلية.

ومع ذلك، تشير نتائج الدراسة أيضاً إلى عيوب المراجعة عن بعد، وخاصة القيود المفروضة على الحضور المادي ، لأن أوضاع الاتصال لا يمكن أن تحل محل الحضور المادي بشكل كامل ، ولكن تعول الدراسة على أن التقدم التكنولوجي واستخدام الانترنت وأدوات مؤتمرات الفيديو المتطورة مع التعلم العميق وتحليل النصوص يمكن أن يعزز الحضور الاجتماعي للمراجعين ويسهل إمكانية اكتشاف الاحتيال والأخطاء. وأفادت الدراسة بأن تبني التقنيات الناشئة في المراجعة عن بعد يمكن أن يجعل المراجعين يبدون متكيفين ومبتكرين ، كما يمكن أنه يعزز كفاءة المراجعة وفعاليتها وجودتها ، ويعزز ثقة الجمهور في عمل المراجعين.

واستهدفت ورقة بحثية^(٢) ، استكشاف وتصور تأثير كفاءة المراجع ودعم المراجعة عن بعد على جودة المراجعة من خلال الحوكمة الرقمية ، باستخدام تكنولوجيا المعلومات كمتغير معتدل في عمليات المراجعة المالية للدولة في اندونيسيا. وأشارت النتائج الى ، أنه يمكن لتقنية المعلومات ذات الحوكمة الرقمية أن تزيد من فعالية عملية المراجعة من خلال التكامل والتحول الرقمي، والاعتماد على أنظمة دعم مراجعة متطورة ، باستخدام عمليات المراجعة عن بعد. كما أشارت النتائج، الى إمكانية الاستفادة من المعلومات التكنولوجية وبناء نظام الإنذار المبكر، والتحول من النهج التقليدي إلى المراجعة القائمة على الحوكمة الرقمية .

وسعت إحدى الدراسات في اندونيسيا الى تحديد تأثير خبرة العمل والاحتراف والمراجعة عن بعد على جودة المراجعة في شركة المحاسبة العامة^(٣) ، وأشارت نتائج الدراسة الى أنه كلما زادت ساعات العمل وخبرة المراجع ، زادت جودة المراجعة ، وأن المراجعون المتمرسون هم أكثر مهارة وكفاءة في عملهم ، وأنهم يستطيعون إكمال كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة بالكامل وأن الاحتراف مطلوب من قبل المراجع لتحديد جودة المراجعة ، وختمت الدراسة ، بأنه لا تزال هناك عقبات في استخدام المراجعة عن بعد ، بما في ذلك مهارات المراجع وغياب القوانين التي تحكم استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة.

(٢) Nur Ismanidar et al,(2022),"The Effect of Auditor Competence and Remote Audit Support on Audit Quality through Digital-Based Governance with Information Technology as Moderating Variable in State Financial Audit",International Journal of Business and Technology Management

(٣) Bertha Elvy Napitupulu et al,(2022),"The Effect Of Work Experience, Profesionalism And Remote Audit On Audit Quality",International Journal of Informatics, Economics, Management and Science (IJIEMS),Volume 2 , Issue 1, January 2022, pp. 15-30.

اما عن أثر تطبيق المراجعة عن بعد على البعد الثاني من أبعاد المراجعة وهو خطة المراجعة ، فيمكن بداية القول بان التقدم التكنولوجي ، واستخدام الحاسب الآلي والانترنت وأدوات مؤتمرات الفيديو المتطورة مع التعلم العميق وتحليل النصوص ، يمكن أن يعزز الحضور الاجتماعي للمراجعين ويسهل تطبيق أساليب المراجعة عن طريق الحاسب الآلي مما يسهل أيضاً إمكانية اكتشاف الاحتيال والأخطاء.

ولا يقتصر استخدام الحاسب على فحص ومراجعة أساليب الرقابة المطبقة في برامج الحاسب بل يمتد إلى استخدامه في أداء عدد من إجراءات عملية المراجعة وجمع أدلة الإثبات اللازمة ، فالإمام المراجع بوظائف وقدرات الحاسب فضلاً عن معرفته لمبادئ المراجعة الخاصة بأدلة الإثبات واستخدام الانترنت من بعد ، يمكنه من تحقيق العديد من الأهداف .

وهدفنا دراسة أخرى إلى تحديد أثر دور المراجعة عن بعد وتحدي المراجعة عن بعد على جودة المراجعة الداخلية أثناء الجائحة^(١) ، وأوضحت الدراسة أن المراجعة عن بعد استمرت منذ عدة سنوات في مجال الكمون، ولكن كوفيد-١٩ دفع الابتكار في أنشطة المراجعة ، كما أوضحت الدراسة أن مهنة المراجعة الداخلية تحفز المراجع على تحسين التكنولوجيا عن بعد لمواجهة تحديات عملية المراجعة عن بعد ، بالإضافة إلى تقديم استراتيجيات للتغلب على كل جزء من عملية المراجعة في موقع المنطقة الخاضعة للمراجعة ، وأظهرت نتائج البحث أن دور المراجعة عن بعد وتحديات المراجعة عن بعد في نفس الوقت لهما تأثير كبير على جودة المراجعة الداخلية وأن تحدي المراجعة عن بعد له تأثير معتدل على جودة المراجعة الداخلية .

كما قامت إحدى الدراسات بمعايرة تأثير كوفيد-١٩ على تنفيذ عمليات المراجعة ، وتحديداً فيما يتعلق بتخطيط المراجعة والعمل الميداني، ومشاركات المراجعة الجماعية وتقارير المراجعة^(٢) ، وبحثت الدراسة أيضاً في مدى استعداد المراجعين وشركات المراجعة لتنفيذ Work from home (WFH) العمل من المنزل . ويتفق المراجعون الماليزيون على أن كوفيد ١٩ أثر بشكل كبير على تنفيذ عمليات المراجعة ، خاصة في إعداد تقرير المراجعة ، وتظهر النتائج أن المراجعين الماليزيين ليسوا مستعدين لتطبيق WFH، لكن الشركات لديها استعدادات عادلة لتنفيذ WFH ، كما أظهرت أن حجم شركة المراجعة ومنصب المراجعين لهما تأثير كبير. وأشارت النتائج أيضاً ، الى أنه يمكن لشركات المراجعة تحسين العديد من الجوانب، خاصة في تنفيذ

(١) Vermita Effendia et al,2022,"Remote Auditing: Alternative Approach Facing The Challenges of Internal Audit During The Pandemic Covid 19" , IJRP 2022, 94(1), 78-81.

(٢) Mohamad Iqmal et al,(2023),THE IMPACT OF COVID-19 ON THE EXECUTION OF AUDITS IN MALAYSIA,Asian JOURNAL OF ACCOUNTING PERSPECTIVES,Volume 16 30 December 2023.
DOI:10.22452/AJAP.vol16.3

العمل من المنزل، مثل تقديم الدعم النفسي والمعنوي، وتزويد المراجعين بالأجهزة والمعدات التكنولوجية الكافية، وتوفير التسهيلات الكافية للمراجعين. كما يمكن التغلب على الصعوبات والتأخيرات في استكمال أعمال المراجعة بسبب WFH من خلال المراقبة الجيدة، خاصة فيما يتعلق بجودة المراجعة، من خلال أنظمة المراجعة المناسبة لتسهيل إنتاج الوثائق ومراجعتها وتخزينها ونقلها.

وهناك تأثير هام آخر من تطبيق المراجعة عن بعد على أبعاد المراجعة، هذا التأثير يأتي على البعد الثالث في هذا المحور وهو أدلة الإثبات، وذلك لما لأدلة الإثبات من أهمية كبيرة في عملية المراجعة تكمن في أنها هي الأساس الذي يبنى عليه المراجع عملية المراجعة^(١)، وبالتالي فإن دقة وصحة هذه الأدلة تعود بالمنفعة على المنشأة محل المراجعة، وتتنوع أدلة الإثبات : ١- الجرد الفعلي : يعتبر الجرد الفعلي للأصول الثابتة والمداولة أحد أكثر أدلة الإثبات في المراجعة الموثوق فيها ومن أكثرها استخداماً، وهو يمثل وسيلة موضوعية للتحقق من كمية ووصف الأصل. ٢- المصادقات : هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات والإقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقة معينة أو تأكيدها، يحصل عليها المراجع من داخل أو من خارج المنشأة لتدعيم الفحص الذي قام به. ٣- التوثيق : ويتمثل في فحص الدفاتر والمستندات التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية. ٤ - الملاحظات : تستخدم كدليل إثبات من خلال تقييم أنشطة معينة بحيث يمكن للمراجع ملاحظة سير العمل على مدى واسع لتقييم أنشطة معينة، وقد يحتاج المراجع زيارة ميدانية وتكوين انطباع معين. ٥- الاستفسار من العميل : للحصول على معلومات كتابية أو شفوية وذلك من خلال طرح مجموعة من الأسئلة، والاستفسار لا يعتبر دليلاً حاسماً فهو يحتاج إلى مجموعة من الأدلة الداعمة ليتم الاعتماد عليه. ٦- إعادة التشغيل : يقصد به إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات خلال تلك الفترة التي تتم المراجعة عنها. ٧- الإجراءات التحليلية : أي مراجعة الحسابات باستخدام التحليل المالي أخرى : سلامة نظام الرقابة الداخلية، والنتائج اللاحقة للأحداث.

وتهدف أدلة الإثبات في المراجعة إلى : التأكيد على وجود الأصول التي يمكن التأكد منها وحدثت العمليات المالية المقيدة بالدفاتر، التأكيد على شمول القوائم المالية لجميع الحسابات وأن ملكية الأصول حقيقية وأن الالتزامات حقيقية وليست وهمية، التأكيد على أن قيم الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات هي قيم حقيقية تعبر عن الوضع المالي للمنشأة، التأكيد على أن طريقة العرض والإفصاح في القوائم المالية قد تمت بصورة صحيحة.

(١) د. محمد فنحى عبد القادر، أساسيات المراجعة"، بدون ناشر، ٢٠٢٠.

وهدفت دراسة أخرى^(١) ، إلى تحسين آلية الاتصال الوسيط بالحاسب الآلى وبالشك المهني ، فأوضحت الدراسة أن المراجعة عن بعد هي نشاط مراجعة يتم تنفيذه خارج موقع منشأة المراجعة ، وقد تحول عمل المراجعة الميدانية من الموقع إلى البعد بسبب قيود الميزانية والبروتوكولات الصحية أثناء جائحة COVID-19 ، وتبنت الدراسة الرأي القائل أن المراجعة عن بعد تقلل من جودة الشك المهني للمراجع بسبب الغياب المادي ، ومع انخفاض الشك المهني ، فإن مستوى التأكيد وجودة المراجعة تنخفض أيضاً. وأشارت نتائج الدراسة الى أنه في ظروف الغياب المادي ، يحافظ المراجعون على مستوى ضمانهم وجودة المراجعة في إجراء عمليات مراجعة عن بعد بشرط أن تكون بيانات المستندات الداعمة متوفرة في شكل رقمي ، والبنية التحتية لتكنولوجيا اتصالات المعلومات أيضاً متوفرة، والاتفاق قائم بين المراجع والجهة الخاضعة للمراجعة لإجراء مراجعة عن بعد ، مما يعزز قدرة المراجعين على الموازنة بين الشك المهني وحكم المهنيين .

وتناولت إحدى الدراسات^(٢)، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات، والشكوك المهنية، وكفاءة المراجع على جودة المراجعة عن بعد مع أخلاقيات المراجع . ففي ظل جائحة كوفيد-١٩، كانت هناك القيود المفروضة على المهام في الميدان والتي لها تأثير مباشر على جمع أدلة المراجعة مثل محدودية الوصول إلى السفر ومحدودية التفاعل المباشر مع العملاء. مما أوجد الحاجة إلى نهج جديد واستخدام تكنولوجيا أكثر تطوراً في إجراء عمليات المراجعة ، لإن استخدام التكنولوجيا لإجراء عمليات المراجعة عن بعد يثير الشكوك حول جمع الأدلة، مما يؤثر بشكل كبير على تقديم آراء المراجعة . وأظهرت نتائج الدراسة ، أن استخدام تكنولوجيا المعلومات، والشك المهني، وكفاءة المراجع لها تأثير إيجابي وكبير على جودة المراجعة عن بعد. كما أن أخلاقيات المراجعين تعمل على تعزيز التأثير الإيجابي لاستخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة عن بعد، وأضافت أن أخلاقيات المراجعين تضعف التأثير السلبي لكفاءة المراجعين على جودة المراجعة عن بعد، لكن أخلاقيات المراجعين لا تخفف من تأثير الشك المهني على جودة المراجعة عن بعد .

أما البعد الرابع والأخير من أبعاد المراجعة في هذا المحور ، والذي يتأثر بتطبيق المراجعة عن بعد فهو مستوى مخاطر المراجعة ، ويمكن القول بأن هناك علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة ومقدار دليل الإثبات

(١) Rayan Imanur Satya et al,(2022),"Remote Audit Post Covid-19 Pandemic in Achieving Professional Skepticism Auditor: Implementation of Social Presence Theory (Case Study on the Financial and Development Supervisor Agency), Advances in Economics, Business and Management Research, volume 210.

(٢) Hari Tripano Silitonga et al,(2022),"The Effect of Information Technology Utilization, Professional Skepticism and Auditor Competence on Remote Audit Quality with auditor ethics as a moderating variable",International Journal of Management Studies and Social Science Research, Copyright © 2022 IJMSSSR, ISSN: 2582 – 0265.

المطلوب لتدعيم رأي المراجع^(٣) وهذا يعني أنه كلما انخفض مستوى مخاطر المراجعة الذي يتم تحقيقه لعمل معين كلما زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوبة، تلك العلاقة العكسية تعتبر صحيحة أيضا بالنسبة لمخاطر الاكتشاف ، أما بالنسبة لمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة فهي ترتبط مباشرة بمقدار أدلة الإثبات المطلوبة، فعندما تكون مخاطر الرقابة منخفضة ينخفض مقدار أدلة الإثبات المطلوبة وذلك لأن مخاطر الاكتشاف تكون مرتفعة في هذه الحالة.

ورأت إحدى الدراسات ، أن التحول نحو المراجعة عن بعد يثير مخاوف أخلاقية^(١). وأن استخدام التقنيات الحديثة أمر ضروري لحماية النظم ضد الوصول غير المصرح به لضمان سرية البيانات. بالإضافة إلى ذلك، فإن الحفاظ على الشك المهني القوي أمر بالغ الأهمية في المراجعة. وتطبيق المراجعة عن بعد يحد من الحضور الاجتماعي للمراجعين، مما قد يؤدي إلى فشل المراجعين في ملاحظة الجوانب الحاسمة في تقييم صحة البيانات المالية. ونتيجة لذلك، يجب على شركات المراجعة أن تأخذ في الاعتبار الآثار المترتبة على المراجعة عن بعد على الشكوك المهنية لدى المراجعين.

وأظهرت ورقة بحثية دور معايير المحاسبة^(٢) ، وأوردت الورقة أنه إذا كانت المراجعة عن بعد ممكنة ، فإن معايير المحاسبة توفر مزايا عديدة ، بما في ذلك القدرة على استخدام الموارد بكفاءة أكبر عن طريق تقليل عدد عمليات التفتيش في الموقع ، ويوفر استخدام نظام تحليل المعلومات العديد من المزايا ، منها الوصول المستمر إلى قاعدة البيانات ، عمليات بحث سريعة عن المعلومات، اختصار الوقت، التخلص من الوثائق الورقية وتكلفتها، وتحسين تحليل البيانات واعداد التقارير. ويسمح معيار المحاسبة الدولي للمراجعين

(٣) د. محمد فتحى عبد القادر ، مرجع سبق ذكره ، ٢٠٢٠ .

(١) Johan Ingemar Lorentzon et al,(2023),"Remote auditing and its impacts on auditors' work and work-life balance: auditors' perceptions and implications", Accounting Research Journal Emerald Publishing Limited 1030-9616 DOI 10.1108/ARJ-06-2023-0158.

(٢) Mikhail Petrov,(2020),"Conducting remote audits using integrated information analysis systems",International Journal of Government Auditing,q1,2020.

عن بعد باستهداف معلومات شاملة وموثوقة والوصول إليها بسرعة ، حتى خلال المراحل الأولى من عملية المراجعة ، ويبسط النظام العملية من خلال القدرة على عرض وتحليل البيانات واعداد التقارير .

وفى نهاية المبحث الثالث يرى الباحث ، أن تطبيق المراجعة عن بعد ، وتفاعله مع أبعاد المراجعة الأربعة التى يناقشها البحث يؤثر بالإيجاب على أداء المراجع الخارجى ، ويؤدى الى الارتقاء بكفاءته وتنوع مهاراته واكتسابه خبرات جديدة ، وبذلك التطبيق تتحقق نقلة نوعية فى عملية المراجعة ، فمن تلك الآثار الايجابية ، أن الاستجابات المبتكرة من الممارسين في جميع أنحاء العالم للتحديات الجديدة الناتجة عن العمل عن بُعد قدمت دليلاً إيجابياً على مرونة المهنة وقدرتها على التكيف واحتضانها للتكنولوجيا . وأثبتت الدراسات قدرة المراجعة عن بعد على تعزيز التوازن بين العمل والحياة للمراجعين من خلال تعزيز المرونة والاستقلالية الوظيفية والسيطرة. وأن المراجعين ذوو الكفاءة المهنية العالية سيستطيعون إجراء عمليات المراجعة بشكل مناسب وإكمال كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة بالكامل ، وكذلك فإن زيادة ممارسة الشك المهني له تأثير إيجابي أيضاً على أداء المراجع ، ودعم كفاءة عالية له في مراجعة الحسابات .

كما أظهرت الدراسات مدى العلاقة بين تطبيق المراجعة عن بعد وخطة المراجعة ، وإن التقدم التكنولوجي ، واستخدام الحاسب الآلى والانترنت وأدوات مؤتمرات الفيديو المتطورة ، يمكن أن يعزز الحضور الاجتماعي للمراجعين ويسهل تطبيق أساليب المراجعة عن طريق الحاسب الآلى مما يسهل أيضاً إمكانية اكتشاف الاحتيال والأخطاء ، كما أوضحت الدراسات أنه فيما يتعلق بالتخطيط، فإن على فريق المراجعة أن يفكر في المخاطر التي تم إدخالها حديثاً على العمليات بعد أن أصبح المراجعون والعملاء بعيداً عن موقع المراجعة ، وعليه فسيتم تغيير عملية المراجعة ونطاقها ، لذلك كان من الضروري إجراء عمليات إعادة تقييم للنطاق والتوقيت والمخاطر المرتبطة بالمهمة. كما أنه قد حدثت زيادة في تقييمات المخاطر لكل من أنشطة المشاركة الأولية ومرحلة التخطيط ، وأنه نظراً لتأثر بيئة الرقابة ، فقد أصبح من المهم أكثر من أي وقت مضى أن يكون لدى المراجعون فهم للتغيرات الرقابية ، ولذلك فقد اهتم المراجعون بتخطيط وتصميم منهجيات المراجعة ، وتنفيذ عمليات مراجعة البيانات المالية الخاصة بها ، مما أثمر عن تخفيض وقت عملية المراجعة ، تخفيض النفقات ، توفير تكاليف السفر ، والتحقق من سلامة العمليات ، كذلك فإن استخدام عمليات المراجعة يزيد من فعالية وكفاءة اجراءات عملية المراجعة من خلال التكامل والتحول الرقمي .

كما ثبت أن تطبيق المراجعة عن بعد يعزز أدلة الإثبات ، فنظراً لإن استخدام التكنولوجيا لإجراء عمليات المراجعة عن بعد يثير الشكوك حول جمع الأدلة، مما يؤثر بشكل كبير على تقييم آراء المراجعة ، فقد أظهرت نتائج الدراسة ، أن استخدام تكنولوجيا المعلومات، والشك المهني، وكفاءة المراجع لها تأثير

إيجابي وكبير على جمع أدلة الإثبات وعلى جودة المراجعة عن بعد. كما أن أخلاقيات المراجعين تعمل على تعزيز التأثير الإيجابي لاستخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة عن بعد ، مما يساعد على تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، وزيادة الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية .

ومن الآثار الايجابية أيضاً لتطبيق المراجعة عن بعد أثرها على مستوى مخاطر المراجعة ، من حيث التأكد من موثوقية شبكات الحاسب ، الحاجة إلى ابتكار أدوات للتواصل مع العملاء ، تقليل مخاطر الاحتيال في البيانات المالية وتقليل التكلفة ، والتعامل بشكل أسرع وأرخص ، ولأنه من المعروف أن التحول نحو المراجعة عن بعد يثير مخاوف أخلاقية ، فإن استخدام التقنيات الحديثة أمر ضروري لحماية النظم ضد الوصول غير المصرح به لضمان سرية البيانات.. وكل ذلك يؤيد أن العلاقة بين تطبيق المراجعة عن بعد وأبعاد المراجعة تؤثر ايجابياً على أداء المراجع الخارجي .

المحور الرابع : نتائج تطبيق المراجعة عن بعد على أداء المراجع الخارجي

اهتمت إحدى الدراسات بالبحث في إدارة جودة العمل عن بعد^(١) ، وأشارت نتائج الدراسة ، الى أن جودة المراجعة تتأثر سلباً عند إجراء عمليات المراجعة عن بعد بسبب صعوبة الوصول إلى المعلومات والتنسيق داخل الفريق ، وبينت الدراسة أن المراجعين عن بعد يواجهون مشاكل في جمع المعلومات بطرق يقوم بها المراجعون بالملاحظات المباشرة أثناء جولات الموقع، وهي مشاكل تعزوها الدراسة إلى كل من حواسهم ووكالتهم التي يتم إعاقتهما بسبب وساطة التكنولوجيا ، كما أظهرت نتائج الدراسة أيضاً أن عمليات المراجعة عن بعد التي يجريها مراجعون متعددون تعاني من تدهور في الجودة أكثر من تلك التي يجريها مراجعون فرديون، مما يشير إلى أن التعاون اللازم داخل فرق المراجعة لمعالجة الأدلة التي يجمعونها يكون صعباً بشكل خاص عند إجراء عمليات المراجعة عن بعد ، ووجدت الدراسة أدلة على أن فريق المراجعة الذي يتمتع بخبرة أكبر في إجراء عمليات مراجعة شخصية للموقع يخفف من انخفاض جودة المراجعة عن بعد ، وأشارت نتائج الدراسة كذلك ، الى أن جودة العمل يمكن أن تتأثر عندما يؤدي العمل عن بعد إلى تغيير كيفية إجراء العمل ، من خلال فصل العمال عن الأدلة التي يقومون بتقييمها ، وعن زملاء العمل الذين يحتاجون إلى التعاون معهم.

^(١) Ashley Palmarozzo et al,2023,"Managing Remote Work Quality: Evidence from Management Systems Standards Auditing",Harvard Business School Boston MA 02163.

وأظهرت نتائج بحث آخر^(٢) ، أن جائحة كوفيد ١٩ ، حفزت العديد من شركات المراجعة على الاعلان عن خطط واسعة النطاق لتبني سياسات العمل من المنزل (WFH) ، وأن اعتماد المراجعين لسياسات العمل من المنزل أدى إلى انخفاض احتمالية إعادة صياغة عدم الاعتماد، وانخفاض الاستحقاقات التقديرية، وزيادة احتمالية الآراء المتعلقة بالمخاوف الجارية ، وأشارت نتائج البحث الى وجود بعض الأدلة على أن هذه النتائج أقوى بالنسبة لعملاء مراجعي الحسابات الأربعة الكبار والعملاء ذوي الأصول الملموسة الأقل ، وأضافت النتائج ، أن رسوم المراجعة تكون أعلى بين المراجعين المتأثرين بسياسات WFH. كما أشارت ، الى أنه بشكل عام، فإن النتائج تعمل على تعزيز الفهم لآثار السياسات المتبعة على جودة المراجعة خلال فيروس كورونا (COVID-19) وهي مفيدة لشركات المراجعة ولجان المراجعة والجهات التنظيمية.

ومنذ تفشي جائحة كوفيد-١٩ في أوائل عام ٢٠٢٠ ، اضطر العديد من المراجعين السويديين إلى العمل بدوام كامل من المنزل. وبحثت احدى الاطروحات^(٣) ، كيف يتأثر المراجعون ذوو المتطلبات المنزلية العالية بضغط الوقت وعبء العمل والتوازن بين العمل والحياة العملية عند العمل من المنزل ، وكيف يؤثر ذلك على ميلهم للانخراط في سلوك RAQ. علاوة على ذلك، هدفت هذه الأطروحة إلى دراسة ما إذا كانت هناك فروق بين الجنسين في تصورات المراجعين فيما يتعلق بهذه العوامل. وأشارت نتيجة الأطروحة إلى أن ميل المراجعين للانخراط في سلوك RAQ ينخفض عندما يعمل المراجعون الذين لديهم متطلبات منزلية عالية من المنزل. كما أشارت النتائج أيضاً ، إلى أن كلا من المراجعين الذكور والإناث ذوي المتطلبات المنزلية العالية يستمتعون بالعمل من المنزل ، وأن هناك انخفاضاً في الميل للانخراط في سلوك RAQ ، مما يساهم في تحسين جودة المراجعة بشكل عام.

كما بحثت احدى الدراسات^(١) ، في التحديات والفرص والطرق الجديدة بالنسبة للمراجع ، وبينت الدراسة أن وباء COVID 19 تسبب في صعوبات وتحديات لجميع المنظمات تقريباً ، مما دعى لاستخدام استراتيجيات جديدة بما يناسب مراجعة علاقات أصحاب المصلحة ، والحلول التقنية ، وتطوير الموظفين وتعزيز ثقافة إيجابية ، وتنشئة عقلية مقصودة. وبالنسبة لمهنة المراجعة الداخلية ، فقد أشارت الدراسة الى أن مهنة المراجعة الداخلية أظهرت قدرتها الرائعة على التمحور في أوقات الأزمات ، كما أن الاستجابات

^(٢) Monika Causholli et al,(2023),"Does Working from Home Impact Audit Quality? Evidence from Non Pharmaceutical Interventions during COVID-19",Von Allmen School of Accountancy University of Kentucky Lexington, KY 40506 USA,2023.

^(٣) Alexander Ahlberg Ann-Lovise Hult,(2021),"Working from home and audit quality",A study Master's thesis, Karlsted Business School , Karlsted University.

المبتكرة من الممارسين في جميع أنحاء العالم للتحديات الجديدة الناتجة عن العمل عن بُعد قدمت دليلاً إيجابياً على مرونة المهنة وقدرتها على التكيف واحتضانها للتكنولوجيا ، وأكدت الدراسة على ذلك بأن هناك بالفعل أدلة كثيرة على قدرات المراجعة الداخلية ، والحلول البرمجية ، بدلاً من أعمال المراجعة في الموقع تؤدي إلى الاستفادة من التكنولوجيا لتحسين عمليات المراجعة الداخلية.

وسلطت دراسة بحثية^(٢) ، الضوء على الدور الحاسم للبنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تسهيل الانتقال السلس إلى العمل عن بعد ، وأكدت على أهمية تحليل البيانات في تعزيز كفاءة وفعالية المراجعة ، وأشارت نتائج الدراسة الى ، أن البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات تؤدي دوراً حيوياً في تمكين التعاون والاتصالات وتبادل البيانات ، كما سهلت تقنيات المراجعة المصممة للعمليات المختلفة تنفيذ عمليات المراجعة ، كما أشارت الى أن عمليات المراجعة عن بعد توفر فوائد مثل توفير التكاليف ، تحسين إدارة الوقت ، تقليل نفقات السفر ، وزيادة المرونة . ولكنها أشارت في نفس الوقت الى عيوب عمليات المراجعة عن بعد ، بأنها تفرض تحديات في التخطيط والتواصل والتعاون بين الجهات الخاضعة للمراجعة، وانخفاض التفاعل، والقيود في تنفيذ إجراءات معينة عن بعد. وركزت الدراسة على أهمية ادراك أن قيمة التواجد في الموقع لا يمكن استبدالها بالكامل، لا سيما من حيث التأثير النفسي والقدرة على تقييم أشياء معينة جسدياً. ولذلك، تحتاج الشركات إلى إجراء تقييم دقيق لنطاق وعمق عمليات المراجعة عن بعد .

واستهدفت إحدى الدراسات في اندونيسيا^(١) ،تحديد تأثير المراجعة عن بعد والمرونة على أداء المراجعة الداخلية (SPI) خلال جائحة Covid-19 في تحقيق الحوكمة الجيدة للشركات، حيث تسببت جائحة كوفيد -١٩ في إحداث تغييرات في ساعات العمل لدى جميع الوكالات الحكومية والخاصة ، وأوضحت الدراسة أن وجود قيود اجتماعية واسعة النطاق (PSBB) **The existence of large-scale social restrictions (PSBB)** جعل جميع الوكالات تبحث عن أفضل طريقة للبقاء منتجة خلال هذا الوباء ، فقامت الوكالات بالعديد من الأشياء بما في ذلك العمل من المنزل (WFH) أو العمل من خلال تنفيذ بروتوكولات صحية صارمة أو عمل جداول زمنية (بالتناوب) بين موظف وآخر. وأشارت الدراسة الى أنه لا يمكن أن تعمل كل المنشآت بعيداً عن

^(٢) Henry Jarva et al,(2021),"Implications of the COVID-19 pandemic on internal auditing: a field study", Journal of Applied Accounting Research Emerald Publishing Limited 0967-5426 DOI 10.1108/JAAR-12-2021-0333.

^(١) Siska Willy et al,(2021),"The Effect of Remote Audit and Agility on the Performance of the Internal Audit (SPI) During the Covid-19 Pandemic to Realize Good Corporate Governance (GCG)",Asian Journal of Law and Governance e-ISSN: 2710-5849 | Vol. 3, No. 3, 19-24, 2021.

المنزل عن طريق القيام بـ WFH ، فهناك شركات مثل شركات البيع بالتجزئة تتعامل مباشرة مع المستهلكين وشركات التصنيع . ولكنها أشارت في الوقت نفسه ، أنه يمكن للشركات الأخرى ، مثل شركات الخدمات أو الشركات الرقمية ، العمل عن بُعد من المنزل بسهولة . وخلصت الدراسة الى نتيجة مفادها أن المراجع الداخلي في كل شركة هو رأس الحربة في تحقيق الأداء الجيد لمواصلة تحقيق الحوكمة الجيدة للشركات (GCG) Good Corporate Governance . وأن تنفيذ المراجعة عن بعد هو في فئة جيدة.

وبينت احدى الدراسات^(٢) ، أثر فيروس كورونا (كوفيد -١٩) على المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين ، وأشارت النتائج الى أن هناك مهام ووظائف جديدة ظهرت للمراجعين مع ظهور جائحة كورونا ، وهي التأكد من موثوقية شبكات الحاسب والحاجة إلى ابتكار أدوات للتواصل مع العملاء ، وأن المحاسبة السحابية من الأمور المهمة التي يجب اتباعها أثناء تأثير جنوح كورونا ، باعتبار أنه يعتمد على متابعة متطلبات العملاء عن بعد أو إجراء عمليات المحاسبة والمراجعة من أماكن مختلفة يتواجد فيها العملاء ، وهذا يساعد على إيجاد الاختلاف ، وأوصت الدراسة ، بضرورة وضع معايير واضحة لتطبيق مبادئ وإجراءات المراجعة في ظل جنوح كورونا من خلال منظمات المحاسبة وهيئات المراجعة العالمية والمحلية.

وبحثت دراسة أخرى ، تقييم تنفيذ طريقة المراجعة عن بعد على المراجعة المالية أثناء تفشي وباء كورونا، وشملت الاجراءات التي ينفذها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في اندونيسيا^(٣) ، حيث يقوم بتنفيذ العديد من الإجراءات التي لم يتم تنظيمها في إرشادات المراجعة عن بعد ، مثل إجراءات تأمين المخزون ، والجودة ، وحالة المخزون ، والموظفين المعيّنين لحضور الجرد ، وأشارت نتائج الدراسة ، الى أن استخدام الأساليب عن بعد في إجراء مراجعة البيانات المالية لا يؤثر على جودة المراجعة ، كما أشارت النتائج أيضاً الى أنه بناءً على نتائج تقييم المراجعة عن بعد ، فليس لها أي تأثير على جودة المراجعة. ولذلك ، نصحت الدراسة بأنه عند التخطيط لعمليات التدقيق المستقبلية ، يمكن للمراجع استخدام الطريقة الهجينة وإدراجها في برنامج المراجعة.

^(٢) Ziad Odeh Al-Aamaedeh et al,(2021),"THE IMPACT OF CORONAVIRUS (COVID -19) ON EXTERNAL AUDIT FROM THE VIEWPOINT OF EXTERNAL AUDITORS",International Journal of Entrepreneurship, Volume 25, Special Issue 1, 2021

^(٣) Aidya Febriani et al,(2023),"EVALUATION OF THE IMPLEMENTATION OF REMOTE AUDIT METHOD ON FINANCIAL AUDIT DURING PANDEMIC COVID -19 (CASE STUDY AT BPK RI)" ,.Contemporary Accounting Case Studies, March 2023, Vol. 2, No. 1, pg. 632-651

وأجريت دراسة أخرى في رومانيا^(١) ، بحثت تصورات المراجعين حول القدرة على التكيف مع العمل في المراجعة عن بعد في ظل جائحة COVID-19 ، وكشفت الدراسة أن معظم المراجعين الرومانيين وجدوا تحسناً في كفاءة مهامهم اليومية من حيث المراجعة عن بعد ، أما من حيث تصورات المراجعين حول مزايا وعيوب الانتقال إلى العمل عن بعد ، فإنهم عبروا عن بعض الصعوبات في التوازن بين العمل والحياة الشخصية ، ولكنهم رأوا أنه يمكن تعويض ذلك من خلال مرونة البرنامج أو الوقت الذي يتم توفيره للسفر ، كما أن جزءاً كبيراً من المراجعين يعتقد أنه من خلال التكيف مع المراجعة عن بعد ، فإن كفاءة العمل وجودة ارتباطات المراجعة تظل هي الأساس. وأظهرت الدراسة أيضاً ، أن المراجعين يرون أن الانتقال إلى المراجعة عن بعد لا يؤثر على نشاطهم المهني في حد ذاته ، بل أظهروا طموحاً في البحث عن حلول استباقية ، وتجاهلوا أيضاً الصعوبات التي ينطوي عليها العمل عن بعد ، كما لم تؤثر المساوئ المتصورة للمراجعة عن بعد على وجهة نظرهم حول القدرة على التكيف .

وتناول أحد الأبحاث^(٢) ، دراسة واختبار أثر المراجعة عن بعد وتعدد التقارير المالي على وقتية إصدار تقرير المراجعة من خلال تحليل (قبلي- بعدي) لفترة جائحة كوفيد-١٩ ، بهدف دراسة الفرق في الاختلافات (Diff-in-Diff) بين وقتية إصدار تقارير المراجعة لعينة من شركات غير مالية من مختلف القطاعات المقيدة بالبورصة المصرية، عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٩ (قبل حالة الإغلاق التي فرضتها جائحة كوفيد-١٩) ، وعن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٠ (بعد حالة الإغلاق). وتم التوصل إلى أن المراجعة عن بعد وتعدد التقرير المالي يؤثران سلباً على وقتية إصدار تقرير المراجعة، كما أظهرت نتائج اختبار المتغيرات الرقابية التي تعبر عن الخصائص التشغيلية لشركة عميل المراجعة، معنوية الأثر السلبي لحجم شركة عميل المراجعة ومستوي المديونية، والأثر الإيجابي للعائد على الأصول على وقتية إصدار تقرير المراجعة في نموذج اختبار العلاقة بين المراجعة عن بعد ووقتية إصدار تقرير المراجعة، إضافة إلى معنوية الأثر الإيجابي للعائد على الأصول والأثر السلبي لمستوي المديونية على وقتية إصدار تقرير المراجعة في نموذج اختبار العلاقة بين تعدد التقرير المالي ووقتية إصدار تقرير المراجعة.

(١) Nicoleta Faracane et al,(2023), " Auditors' perceptions on work adaptability in remote audit: a COVID-19 perspective", ECONOMIC RESEARCH-EKONOMSKA ISTRAŽIVANJA 2023, VOL. 36, NO. 1, 422-459.

(٢) د. أيمن يوسف محمود، "أثر المراجعة عن بعد وتعدد التقرير المالي على وقتية إصدار تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية: تحليل (قبلي - بعدي) لفترة جائحة كوفيد-١٩"، المجلة العلمية للبحوث التجارية، جامعة المنوفية، المجلد ٥٤، العدد ٣، يوليو ٢٠٢٠، ص ص ٢٠١-٢٦٤.

وفى نهاية المبحث الرابع ، يرى الباحث ، أن التغييرات التى أحدثها تطبيق المراجعة عن بعد وتفاعلها مع أبعاد المراجعة ، أصبحت تعمل بشكل أساسي على تحول عملية المراجعة وتطوير أداء المراجع الخارجى ، وأصبحت المراجعة عن بعد ، كبديل للمراجعة فى الموقع ، هى الخيار الصحيح الذى يتم تنفيذه بمزايا وعيوب مختلفة ، كما أن المراجعة عن بعد أصبحت تمثل نقطة انطلاق لأدوات عديدة مثل مشاركة الملفات والشاشة ، ومؤتمرات الفيديو وغيرها ، كما يرى الباحث أن المراجعة عن بعد سيكون لها تأثير أكبر فى السنوات القليلة القادمة على كل من المهنة والأعمال والمجتمع .

كذلك يرى الباحث فى نهاية هذه الدراسة ، أن تطبيق المراجعة عن بعد قد أحدث تحولاً حقيقياً فى عملية المراجعة الخارجية وأدائها ، وذلك من خلال آثارها الايجابية على أبعاد المراجعة ، مما انعكس بالتطوير على أداء المراجع الخارجى ، ومن أهم تلك الآثار أيضاً أن تطبيق المراجعة عن بعد قضى على مشكلة صعوبة الوصول الى المنشآت نتيجة الكوارث أو الظروف التى تحول دون الوصول الى تلك المنشآت ، ومن تلك التحولات أيضاً ، أنتشار استخدام المراجعة عن بعد حتى فى الظروف العادية لتوفير النفقات .

النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج

توصل البحث الى عدة نتائج أهمها :

١ - المراجعة عن بعد ، المعروفة أيضاً باسم المراجعة الافتراضية ، هى طريقة إجراء المراجعة عن بعد ، وقد أصبحت المراجعة عن بعد ، كبديل للمراجعة فى الموقع ، هى الخيار الصحيح الذى يتم تنفيذه بمزايا وعيوب مختلفة ، حيث قضى استخدام المراجعة عن بعد على مشكلة صعوبة الوصول الى المنشآت نتيجة الكوارث أو الظروف التى تحول دون الوصول الى تلك المنشآت ، كما أصبحت تستخدم حتى فى الظروف العادية لتوفير النفقات .

٢ - يتم تطبيق المراجعة عن بعد ، باستخدام الأساليب الإلكترونية مثل مؤتمرات الفيديو والبريد الإلكتروني والهاتف للحصول على أدلة مراجعة ، والتفاعل مع الخاضع للمراجعة ، والإبلاغ عن دقة البيانات المالية والضوابط الداخلية ، بغض النظر عن الموقع المادي للمراجع ، حيث يكون المراجعون قادرين على اعتماد تقنيات مراجعة قياسية يستخدمونها أثناء عمليات المراجعة فى الموقع ، ولكن من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة .

٣- أن التغييرات الهامة التى أحدثها تطبيق المراجعة عن بعد ، أصبحت تعمل بشكل أساسي على تحول عملية المراجعة وذلك من خلال آثارها الايجابية على أبعاد المراجعة ، فقد أصبح دور المراجع الخارجى أكثر

أهمية من أي وقت مضى ، لأن تطبيق المراجعة عن بعد سيتطلب مهارات مختلفة للغاية تكون أكثر توجهاً نحو تكنولوجيا المعلومات، كما أن تطبيق المراجعة عن بعد يحقق نقلة نوعية في المراجعة الخارجية ، إذ سيضمن نطاق المراجعة الخارجية اختبار أنظمة المعلومات والتأكد على التنفيذ السليم للمراجعة عن بعد .

٤- أن عمليات المراجعة عن بعد لها تأثيرات عديدة على عملية المراجعة وعلى المراجعين ، فسيحتاج المراجعون اكتساب مهارات تكنولوجيا حديثة ، وأدوات فعالة وموثوقة تسمح لهم بتقديم التأكيد المطلوب والمتوقع منهم .

٥- أن المراجعة عن بعد لها العديد من المزايا ، فكلما زادت ساعات العمل وخبرة المراجع ، زادت جودة المراجعة عن بعد ، كما أن المراجعين المتمرسين هم أكثر مهارة وكفاءة في عملهم ، ومن المزايا أيضاً ، توفير الحماية الفعالة ضد تسرب البيانات ، توفير الوقت وتجنب الإجهاد والاندفاع ، تحسين التفاعل المتبادل أثناء المراجعة عن بعد ، تقليل وقت وتكاليف السفر ، السماح للمراجعين بالتركيز على جودة المراجعة ، تحديد المجالات والجوانب عالية المخاطر في المشروع ، كما أنه لا يوجد للمراجعة عن بعد تأثير على استقلالية المراجعين . ومن الآثار الإيجابية أيضاً ، أن الاستجابات المبتكرة من الممارسين في جميع أنحاء العالم للتحديات الجديدة الناتجة عن العمل عن بعد قدمت دليلاً إيجابياً على مرونة المهنة وقدرتها على التكيف واحتضانها للتكنولوجيا .

٦- توجد تحديات عديدة تواجه تطبيق المراجعة عن بعد وتؤثر على أبعادها ، منها ، أن جودة المراجعة تتأثر سلباً عند إجراء عمليات المراجعة عن بعد بسبب صعوبة الوصول إلى المعلومات والتنسيق داخل الفريق ، كذلك فإن التحقق من صحة الأصول يتطلب من المراجعين السيطرة المادية على الأصول، وهو ما لم يكن ممكناً من خلال استخدام الأدوات والمعدات التكنولوجية ، أيضاً ، ما تتبناه بعض الآراء ، من أن المراجعة عن بعد تقلل من جودة الشك المهني للمراجع بسبب غيابه المادي ، وبالتالي ، فإن مستوى التأكيد وجودة المراجعة تنخفض أيضاً ، ولكن استخدام التكنولوجيا الحديثة يحد كثيراً من هذه المشكلات ، كما أنه من المشكلات أيضاً ، أن المراجعين الذين يعملون تحت ضغط وقت مرتفع يكونون أكثر عرضة لإظهار سلوك RAQ من أولئك الذين لا يواجهون نفس الضغط. وأن أولئك الذين يعملون من موقع بعيد هم أكثر عرضة للانخراط في سلوك RAQ ، مقارنة بالمراجعين الذين يعملون في المكان .

ثانياً: التوصيات

في ضوء أهداف البحث ومشكلته يوصي الباحث بما يلي :

١- على المراجعين السعي الجاد لاكتساب مهارات تكنولوجيا حديثة لتطبيق المراجعة عن بعد ، والحاجة الى توفير أدوات تكنولوجيا حديثة فعالة وموثوقة تسمح لهم بتقديم التأكيد المطلوب والمتوقع منهم وتحقيق التزامهم المهني ، وتساعد في أداء الأدوار المستقبلية الجديدة المحتملة .

- ٢- ضرورة قيام الجهات الأكاديمية والمهنية العالمية باصدار إطار منظم متفق عليه عالمياً يحكم تطبيق المراجعة عن بعد .
- ٣- ضرورة السعي نحو زيادة تطبيق المراجعة عن بعد في مراجعة أعمال المنشآت ، للاستفادة من المزايا والفرص التي تحققها ، وإصدار المعايير والإرشادات التي تحكم تطبيقها.
- ٤- قيام الجهات الأكاديمية والمهنية بعقد المؤتمرات والندوات للتعرف أكثر على المراجعة عن بعد ، وكيفية تطبيقها وآثارها على مهنة المحاسبة والمراجعة .
- ٥- توجه الجهات الأكاديمية والمهنية المصرية للاستفادة من امكانيات مكاتب المحاسبة والمراجعة (الأربعة الكبار) المتواجدة في مصر في نشر المراجعة عن بعد ، وذلك بعقد الدورات التدريبية للمحاسبين والمراجعين.
- ٦ - من الناحية العملية ، ومع عودة الموظفين إلى المكاتب وأماكن العمل ، من الطبيعي أن تشهد عمليات المراجعة عودة إلى المراجعة الشخصية ، مع الاحتفاظ ببعض ممارسات المراجعة عن بعد كجزء من هذا المزيج ، وبناء على ماتم في فترة جائحة كورونا من تطبيق للمراجعة عن بعد ، سيشعر المراجعون بالثقة في إبداء الرأي بناءً على الأدلة الرقمية ، أو الأدلة التي يتم تلقيها عن طريق المراسلة ، ولذلك يكون من المناسب ، أن يستمر المراجعون في استخدام نهج هجين يجمع كلاً من المراجعة الشخصية والمراجعة عن بعد ، لأن ذلك سيؤدي إلى تقليل وقت السفر ، وتقليل العبء المحتمل على العملاء ، مع الاحتفاظ بالوجود المادي للمراجعين في الحالات التي يمكن أن يضيف فيها حقاً أكبر قيمة.

الدراسات والبحوث المستقبلية :

- في ضوء ما تقدم من نتائج وتوصيات لهذه الدراسة يمكن للباحث اقتراح الأفكار البحثية الآتية :
- ١- نظراً للظروف العالمية بسبب الحرب الروسية الأوكرانية والحروب الإقليمية ومنها العدوان الاسرائيلي المستمر منذ أكثر من عام على غزة بفلسطين وأيضاً على الضفة الغربية أخيراً ، وكذلك سقوط النظام السوري وتداعياته على منطقة الشرق الأوسط ، وعلى حركة الملاحة البحرية العالمية خاصة في البحر الأحمر وقد خسرت قناة السويس أكثر من ٧٠% من حركة المرور بها ، مما قد يعرقل وصول المراجعين الى بعض المنشآت ، يكون من المناسب عمل دراسات عن أهمية تطبيق المراجعة عن بعد .
 - ٢ - اجراء دراسات على قطاعات تعني بتطبيق المراجعة عن بعد ، مثل القطاعات التي تهتم بتطبيق التكنولوجيا الحديثة .
 - ٣ - قيام الباحثين بإجراء مزيد من الدراسات الميدانية عن تطبيق المراجعة عن بعد .

المراجع

المراجع العربية :

- ١ - د.ابراهيم شاهين ، أصول المراجعة ، الطبعة السادسة ، الاسراء للطباعة ، ٢٠٠٧ .
- ٢ - د. محمد فتحى عبد القادر ، " أساسيات المراجعة " ، بدون ناشر ، ٢٠٢٠ .
- ٣ - د. أيمن يوسف محمود، "أثر المراجعة عن بعد وتعقد التقرير المالي على وقتية إصدار تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية: تحليل (قبلي - بعدي) لفترة جائحة كوفيد-١٩"، المجلة العلمية للبحوث التجارية، جامعة المنوفية، المجلد ٥٤، العدد ٣، يوليو ٢٠٢٠، ص ص ٢٦٤-٢٠١.
- ٤ - د. محمد فتحى عبد القادر، "أثر استخدام البيانات الضخمة على جودة المراجعة الخارجية . دراسة نظرية " مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة كفر الشيخ ، العدد العاشر ، يوليو ٢٠٢٠ ، الجزء الثانى ، ص ص ٧٩٩ - ٨٥٠ .
- ٥ - رويدا السيد على المنوفى ، "تطوير مهام المراجعة الخارجية باستخدام وسيط الحوسبة السحابية للبيانات المجمعة بهدف تفعيل نتائجها" ، رسالة دكتوراه، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، مجلد ٢٢، العدد الأول، الجزء الثانى، العدد ١ ، يناير ٢٠٢١، ص ص ٥٠٠ - ٥٢٥ .

المراجع الأجنبية

- Acynthia Ayu Wilasittha,(2022),"The Remote Audit in Post-Pandemic Era: Professional Scepticism and Audit Quality Perspective",Journal of Economics(2022),Business, and Government Challenges, Vol. 5, No. 2, pp. 1-8, 2022.
- Alexander Ahlberg Ann-Lovise Hult,(2021),"Working from home and audit quality", A study Master's thesis, Karlsted Business School , Karlsted University
- Al-Taee, S. H. H,(2021),"Effects of the remote auditing in Iraq during COVID-19", Economic Annals-XXI, 187(1-2), 197-205.
- مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد ٤١ ، العدد ٢، ص ١٠١-١٠٠ .
- Arifia Yasmin et al,(2023),"Remote Audit for Internal Audit as a Form of Technology Optimization Towards Indonesia 5.0",TICASSH 2022, ASSEHR 679, pp. 300-305.

- Ashley Palmarozzo et al,2023,"**Managing Remote Work Quality: Evidence from Management Systems Standards Auditing**",Harvard Business School Boston MA 02163.
- As maa Abd El-monem serag et al,**Using Modern Audit Methods to Overcome the Challenges Facing the Audit Profession in The COVID-19 Pandemic**
- Andriani K,(2022),"**THE ROLE OF HUMAN CAPITAL ON REMOTE AUDIT THROUGH A QUALITY AUDIT APPROACH**",International Journal of Economics, Business and Accounting Research (IJEBA, Vol-6, Issue-1, 2022.
- Antin Okfitasaril et al,(2022),"**INFORMATION TECHNOLOGY AND REMOTE AUDIT DURING COVID 19 PANDEMIC**", International Conference of Health, Science and Technology (ICOHETECH) e-ISSN: 2962-634X.
- Barretto, C.R. et al, (2022), "**Remote audit in the times of COVID-19: a successful process safety initiative**",Brazilian Journal of Operations & Production Management, Vol. 19, No. 03
- Bertha Elvy Napitupulu et al,(2022),"**The Effect Of Work Experience, Profesionalism And Remote Audit On Audit Quality**",International Journal of Informatics, Economics, Management and Science (IJIEMS),Volume 2 , Issue 1, January 2022, pp. 15-30.
- **Brian K.Hasson et al,(2023),"How remote work affected early-career auditors"**,<https://www.journalofaccountancy.com/issues/2023/apr/how-remote-work-affected-early-caree-auditors.html>
- **BRGS,(2020)," Getting the most benefit from your remote audit"** enquiries@brcgs.com brcgs.com
- Castka, P. et al, (2021)," **Remote auditing and assessment during the COVID-19 pandemic in New Zealand and China**",Learnings from the food industry and guidance for the future, A report for New Zealand China Food Protection Network, Wellington, New Zealand.
- **Christoffer Johnsson et al,(2021),"Auditing in times of change: A qualitative study on how Covid-19 will affect audit quality"**, Master's Thesis,Uppsala University.
- -© Copyright Arriello Ireland Limited 2021,"**Accelerating the future of Remote Auditing An Arriello guide for auditors and auditees**".
- Copyright © 2021 by the Internal Audit Foundation and AuditBoard, Inc,"**THE REMOTE AUDITOR,challenges,opportunities,and new ways of working**". —

- Elizaq Ryandhita Amelia et al,2021,"**The Effects of Remote Auditing, Work Stress, Intellectual Intelligence, and Professional Skepticism on Auditor Performance (Survey on Auditors of Public Accounting Firms in Semarang, Indonesia)**",International Sustainable Competitiveness Advantage 2021,Faculty of Economics and Business, Jenderal Soedirman University, Indonesia.
- Emily Butler,(2021),"Remote Auditing – Technology Best Practices and Solutions", info@rx-360.org www.rx-360.org 888-218-1164.
- Eulerich et. Al, (2022),"Evidence on Internal Audit Quality from Transitioning to Remote Audits because of COVID-19", [S.I.] : SSRN. <https://ssrn.com/abstract=3774050>.
- FSSC 2200 ,Version 1 | October,"Full Remote Audit Addendum".
- Gold Standard for the Global Goals,(2021),"SITE VISIT AND REMOTE AUDIT REQUIREMENTS AND PROCEDURES".
- Henry Jarva et al,(2021),"Implications of the COVID-19 pandemic on internal auditing: a field study",Journal of Applied Accounting Research Emerald Publishing Limited 0967-5426 DOI 10.1108/JAAR-12-2021-0333.
- ISEAL Guidance v1.0 June 2021, Remote Auditing Good Practices.
- © ISO & IAF 2020,"ISO 9001 Auditing Practices Group Guidance on: REMOTE AUDITS.<https://committee.iso.org/home/tc176/iso-9001-auditing-practices-group.html> Editon1 2020-04-16
- Johan Ingemar Lorentzon et al,(2023),"Remote auditing and its impacts on auditors' work and work-life balance: auditors' perceptions and implications", Accounting Research Journal Emerald Publish ing Limited 1030-9616 DOI 10.1108/ARJ-06-2023-0158.
- Kristen Thompson,(2022),"Out of Office: Examining How Remote Auditing Can Affect Audit Quality",theses the Degree of Doctor of Philosophy in Accountancy, Darla Moore School of Business University of South Carolina.
- Landi Morris et al,(2023),"The Effectiveness and Efficiency of Auditors' Remote Work during COVID-19",: A Journal of Practice & Theory (2023) 42 (4): 223–245.
- MAŁGORZATA Z. WIŚNIEWSKA,et al,(2022),Remote Quality Management System Audit. Auditors' and Auditees' Perspective and Lessons Learned,ANNALES UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA LUBLIN – POLONIA VOL. LVI, 3 SECTION H 2022.
- Marc Eulerich et al,(2020),"Opportunities and challenges in conducting remote audits",University of Duisburg-Essen-German,DIIR, www.diir.de.
- Mikhail Petrov,(2020),"Conducting remote audits using integrated information analysis systems",International Journal of Government Auditing,q1,2020.

- Mohamad Iqmal et al,(2023),**THE IMPACT OF COVID-19 ON THE EXECUTION OF AUDITS IN MALAYSIA**,Asian JOURNAL OF ACCOUNTING PERSPECTIVES,Volume 16 30 December 2023. DOI:10.22452/AJAP.vol16.3
- **Mohamed Kais Adel Al-Gnbri,(2021),"Remote Internal Audit (Part 1)",Tripoli College of Science and Technology,Research gate.**
- Monika Causholli et al,(2023),**"Does Working from Home Impact Audit Quality? Evidence from Non Pharmaceutical Interventions during COVID-19"**,Von Allmen School of Accountancy University of Kentucky Lexington, KY 40506 USA,2023.
- Nicoleta Faracane et al,(2023),**" Auditors' perceptions on work adaptability in remote audit: a COVID-19 perspective"**,ECONOMIC RESEARCH-EKONOMSKA ISTRAŽIVANJA 2023, VOL. 36, NO. 1, 422–459.
- Nur Ismanidar et al,(2022),**"The Effect of Auditor Competence and Remote Audit Support on Audit Quality through Digital-Based Governance with Information Technology as Moderating Variable in State Financial Audit"**,International Journal of Business and Technology Management e,Vol.4, No. 2, 7-17, 2022.
- Rayan Imanur Satya et al,(2022),**"Remote Audit Post Covid-19 Pandemic in Achieving Professional Skepticism Auditor: Implementation of Social Presence Theory (Case Study on the Financial and Development Supervisor Agency)**, Advances in Economics, Business and Management Research, volume210.
- Ryan A. Teeter, Rutgers, The State University of New Jersey, teetery@rutgers.edu Miklos A. Vasarhelyi. Rutgers, The State University of New Jersey, miklosv@andromeda.rutgers.edu
- Saeed Rabea et al,(2022),**Self-efficacy, remote audit proficiency, effort, and performance in the COVID 19 crisis: an auditor's perspective"**Managerial Auditing Journal © Emerald Publishing Limited 0268-6902 DOI 10.1108/MAJ-05-2022-3570.
- Siska Willy et al,(2021),**"The Effect of Remote Audit and Agility on the Performance of the Internal Audit (SPI) During the Covid-19 Pandemic to Realize Good Corporate Governance (GCG)"**,Asian Journal of Law and Governance e-ISSN: 2710-5849 | Vol. 3, No. 3, 19-24, 2021.
- Uritah Rusere et al,(2022),**" Sustaining Remote Auditing in Zimbabwe during the COVID-19 Era"**,IJRP,107,(1),144-162.
- **41- Using Technology and Data to Enable and Enhance Remote Audits**
- **Sustainable Trade Initiative (IDH),2021**
- Vermita Effendia et al,(2022),**"Remote Auditing: Alternative Approach Facing The Challenges of Internal Audit During The Pandemic Covid19'**,IJRP 2022, 94(1), 78-81.

- Ziad Odeh Al-Aamaedeh et al,(2021),"**THE IMPACT OF CORONAVIRUS (COVID -19) ON EXTERNAL AUDIT FROM THE VIEWPOINT OF EXTERNAL AUDITORS**",International Journal of Entrepreneurship, Volume 25, Special Issue 1, 2021.