

أثر مخاطر المراجعة الإلكترونية على تقرير المراجع الخارجي - دراسة ميدانية علي قطاع المراجعة في السودان

The impact of electronic audit risks on the external auditor's report

A field study on the auditing sector in Sudan

الدكتور/ عباس ميرغني أحمد العبيد¹، الدكتور/ نصر الدين حامد أحمد النور²، الدكتور/ عبدالوهاب موسى الجعلي محمد³¹كلية السلام للغات والترجمة، السودان، abbasma2011@hotmail.com²كلية الأعمال جامعة الجوف، المملكة العربية السعودية، nasareldeen@gmail.com³كلية الأعمال جامعة الجوف، المملكة العربية السعودية، elgali613@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/09/15

تاريخ القبول: 2022/03/14

تاريخ الاستلام: 2021/12/26

ملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين مفهوم مخاطر المراجعة الإلكترونية وبين سلامة تقرير المراجع الخارجي. وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخاطر المراجعة الإلكترونية وبين سلامة تقرير المراجع الخارجي بالمرحلات الناتجة من الحاسب الآلي استخدم الباحث المنهج التثليثي الذي يشمل المناهج: الاستنباطي، التاريخي، الاستقرائي والوصفي التحليلي، تم تصميم إستبانة وزعت علي عينة الدراسة التي تمثلت في المراجعين العاملين بديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة المعتمدة داخل ولاية الخرطوم، تم توزيع (200) استبانة علي عينة المبحوثين وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات. وقد خلصت الدراسة إلي عدة نتائج منها: التخطيط الجيد لعملية المراجعة. قدمت الدراسة التوصيات التي منها: التنسيق بين أفراد تيم المراجع الخارجي ومشاركة جميع أفراد الفريق في وضع تصور لخطة المراجعة يؤدي لأداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية عالية، من الأفضل تأهيل المراجعين بإقامة الدورات التدريبية والسمنارات والبحوث.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الإلكترونية، المراجع الخارجي، مخاطر المراجعة

Abstract:

The study aimed to find out the statistically significant relationship between the concept of electronic audit risks and the integrity of the external auditor's report. The problem of the study was the following question: Is there a statistically significant relationship between the risks of electronic auditing and the safety of the external auditor's report with the outputs generated from the computer. The researcher used the three-pronged approach that includes the approaches: deductive, historical, inductive and descriptive analysis. Which were represented by the auditors working at the National Audit Bureau and the accredited audit offices within the state of Khartoum. (200) questionnaires were distributed to the sample of respondents, and to obtain accurate results as possible, the statistical program was used (SPSS) data analysis. The study concluded several results, including: Good planning for the review process. The study made recommendations, including: Coordination between the members of the external auditor's team and the participation of all members of the team in developing a conceptualization of the audit plan leading to the performance of the audit process efficiently and effectively. It is better to qualify the auditors by holding training courses, seminars and research.

key words: Electronic audit, external auditor, audit risks

1. مقدمة:

شهد العالم خلال السنوات الأخيرة تغيرات واضحة وملحوسة في البيئة التكنولوجية مما أدى إلى التوسع في استخدام الحاسب الآلي وتطبيق تكنولوجيا المعلومات في جميع المجالات، ومن أبرزها مجال النظم المحاسبية أصبح من المتعين على المراجع ضرورة مواكبة هذه التغيرات وتغيير الأساليب المتبعة في المراجعة من تلك الأساليب التقليدية (المراجعة اليدوية) إلى الأساليب الحديثة (الحاسب الآلي) لتنفيذ عملية المراجعة وللتأكد من صحة ومصداقية البيانات والمعلومات المستخرجة من النظم المحاسبية الإلكترونية. كان السبب وراء إختيار هذا الموضوع هو إهتمام الباحث لما تناوله كثير من الكتاب فيما يتعلق بالتشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية ومايتبعها من مخاطر في عمليات الإدخال والمعالجة والمخرجات ومشاكل أمن المعلومات المحاسبية في المؤسسات التي تستخدم الأنظمة الآلية لمعالجة بياناتها المحاسبية، على الرغم من المزايا الكثيرة التي يحققها الحاسوب إلا أنه يؤدي إلى حدوث المشكلات المتعلقة بإدخال وتشغيل وإخراج البيانات المحاسبية بالإضافة إلى المخاطر الناجمة عن مراجعة الحسابات المعدة إلكترونياً مما يخلق صعوبات متعددة أمام المراجع الخارجي عند القيام بعملية المراجعة تتمثل في إختيار أسلوب المراجعة المناسب ومدى تأثير ذلك على الممارسة المهنية للمراجع الخارجي بمكاتب المراجعة المعتمدة.

1-1. مشكلة الدراسة

على الرغم من المزايا الكثيرة التي يحققها الحاسوب إلا أنه يؤدي إلى حدوث المشكلات المتعلقة بإدخال وتشغيل وإخراج البيانات المحاسبية تتمثل في إختيار أسلوب المراجعة المناسب ومدى تأثير ذلك على الممارسة المهنية للمراجع الخارجي بمكاتب المراجعة المعتمدة ومراجعي ديوان المراجعة في ولاية الخرطوم ولتكون من الأجهزة الرقابية التي تعتمد على الحاسب الآلي في تطبيق عمليات المراجعة. ويمكن إعادة صياغة هذه المشكلة من خلال ابراز الأسئلة التالية:

1. هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدراك مخاطر المراجعة الإلكترونية وبين سلامة تقرير المراجع الخارجي؟
2. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أنواع مخاطر المراجعة الإلكترونية وبين سلامة تقرير المراجع الخارجي؟
3. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب الحد من مخاطر المراجعة الإلكترونية وبين سلامة تقرير المراجع الخارجي؟

2-1. فرضيات الدراسة

1. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدراك مخاطر المراجعة الإلكترونية وبين سلامة تقرير المراجع الخارجي.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أنواع مخاطر المراجعة الإلكترونية وبين سلامة تقرير المراجع الخارجي
3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب الحد من مخاطر المراجعة الإلكترونية وبين سلامة تقرير المراجع الخارجي.

3-1. أهداف الدراسة :

1. معرفة العلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين مفهوم مخاطر المراجعة الإلكترونية وبين سلامة تقرير المراجع الخارجي.
2. تقييم العلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين أنواع مخاطر المراجعة الإلكترونية وبين سلامة تقرير المراجع الخارجي.
3. تحليل العلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين أساليب الحد من مخاطر المراجعة الإلكترونية وبين سلامة تقرير المراجع الخارجي.

4-1. أهمية الدراسة

الأهمية العلمية:

تتمثل الأهمية العلمية في التوصل لمقترحات تؤدي للإرتقاء بعملية المراجعة الخارجية وأساليبها لتلائم مع التطور التكنولوجي المستمر في المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية من خلال تتبع معايير المراجعة وشرح وتفسير وبيان ما قدمته من تطوير وتذليل الصعوبات التي تواجه المراجع عند قيامه بمراجعة القوائم المالية للأنظمة المحاسبية الإلكترونية والمساهمة بالحلول التي يقدمها البحث. كما يمكن من خلال الدراسة التوصل للأسلوب الملائم لمراجعة الأنظمة المحاسبية الإلكترونية.

الأهمية العملية:

تتضح من خلال بيان أثر الانظمة المحاسبية الإلكترونية والمشاكل والمخاطر المرتبطة بهذه الأنظمة علي الممارسة المهنية للمراجع الخارجي في ولاية الخرطوم وبيان أثر هذه المخاطر علي سلامة تقرير المراجع الخارجي.

1-5. منهجية الدراسة:

إتعت الدراسة المنهج الإستنباطي لتحديد محاور الدراسة وصياغة الفرضيات والمنهج التاريخي لإستعراض الدراسات السابقة والمنهج الإستقراي لإختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي بإستخدام اسلوب العينة العشوائية (ولاية الخرطوم) لإستقصاء مخاطر المراجعة الإلكترونية وأثرها علي تقرير المراجع الخارجي في قطاع المراجعة في السودان وعن طريق أداة الإستبانة بعد تحديد المقاييس الملائمة لمثل هذا النوع من الدراسة وعرضها علي محكمين من ذوي الخبرة في مجال البحث العلمي وتحليل البيانات بإستخدام برنامج (SPSS) بهدف إختبار الفرضيات وإستخلاص النتائج.

1-6. حدود الدراسة:

الحدود المكانية: قطاع المراجعة في السودان بالتطبيق علي المراجعة في ولاية الخرطوم.

الحدود الزمانية: 2020م

الحدود البشرية: المراجعون الخارجيون العاملين داخل ولاية الخرطوم.

1-7. الدراسات السابقة:

دراسة: أحمد زكريا زكي (2010م):

تمثلت مشكلة الدراسة في: ماهو الإطار العام لمراجعة النظم المحاسبية المعتمدة علي التشغيل الإلكتروني للبيانات؟ هدفت الدراسة إلى: التعرف علي عملية المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني (النظم المحاسبية المعتمدة علي الحاسب الآلي). إعتمدت الدراسة علي المنهج التاريخي لإستعراض فروض الدراسة، والمنهج التحليلي الوصفي لوضع فروض الدراسة وقائمة الإستقصاء وتحليل بياناتها إحصائيا توصل الدراسة إلى النتائج التي منها: مراجعة نظام المعلومات المحاسبية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات يختلف بعض الشيء عن المراجعة في ظل التشغيل اليدوي (اختلاف في طبيعة أدلة الإثبات مثلا). خلصت الدراسة إلى التوصيات التي منها: يتعين علي المحاسبين والمراجعين ضرورة معرفة الأساليب شائعة الاستخدام في عملية المراجعة في ظل كل من التشغيل اليدوي والإلكتروني للبيانات، خاصة في ظل التقدم السريع والمتلاحق لتكنولوجيا الحاسبات الآلية، ومحاولة الاستفادة بكل ماهو جديد في هذا المجال.

دراسة: إحسان بن صالح وأحمد عبد السلام (2011م):

تمثلت مشكلة الدراسة في: ماهي أهم المشاكل التي المرتبطة بنظم معالجة البيانات المحاسبية إلكترونيا بالمملكة العربية السعودية؟ كما هدفت الدراسة إلى دراسة مدي تطبيق المراجعين في مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية لإجراءات وأساليب المراجعة الواردة بمعيار المراجعة التي تستخدم الحاسب الآلي. إعتمدت الدراسة علي إجراء دراسة ميدانية للتعرف علي مدي تطبيق المراجعين في مكاتب المراجعة السعودية لإجراءات وأساليب المراجعة الواردة بمعيار المراجعة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي مستخدما في ذلك إستبانة أعدت خصيصا لتحقيق هذا الغرض. وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج حزمة البرامج الجاهزة للعلوم الإجتماعية. كما تم تطبيق بعض الإختبارات الإحصائية لإختبار فروض البحث والتعرف علي الفروق الجوهرية بين المنشآت المختلفة فيما يتعلق بمدي تطبيق مكاتب المراجعة السعودية لإجراءات المراجعة وأساليبها الواردة بمعيار المراجعة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي بالمملكة العربية السعودية توصلت الدراسة إلى النتائج التي منها: عدم وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية فيما يتعلق بتطبيق المراجعين في مكاتب المراجعة السعودية لإجراءات وأساليب المراجعة الواردة بمعيار المراجعة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي باختلاف جهة العمل لمعظم بنود معايير مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية. خلصت الدراسة إلى التوصيات التي منها: ضرورة تطوير إجراءات وأساليب المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات، والتحديث المستمر لها لتواكب التقدم والتطور السريع في تكنولوجيا المعلومات.

دراسة: عبد الرحمن محمد عبد الرحمن محمد (2012م):

تمثلت مشكلة الدراسة في: إلى أي مدى تساهم قواعد السلوك المهني للمراجعة في الحد من فجوة التوقعات وتحسين تقارير المراجعة؟ كما هدفت الدراسة إلى التعرف على قواعد السلوك المهني في المراجعة وأهمية الإلتزام بها وتحديد قواعدها التي تستطيع من خلالها منظمات الاعمال تطوير مهنة المراجعة وتحقيق جودة تقاريرها والوقوف على المعوقات التي تواجه الإلتزام بقواعد السلوك المهني في البيئة السودانية. إتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائي في تكوين الإطار النظري وإختبار الفرضيات، والمنهج التاريخي لتحليل الدراسات السابقة وتتبع الظاهرة تاريخياً، والمنهج الوصفي من خلال أسلوب تتبع الحالة والمنهج الإستنباطي في تحديد محاور المشكلة وصياغة الفرضيات. توصلت الدراسة إلى النتائج التي منها: الإلتزام بقواعد السلوك المهني يؤدي إلى تطوير أداء مراجعي الحسابات وكفاءتهم وحرصهم على كشف الغش والأخطاء. خلصت الدراسة إلى التوصيات التي منها: ضرورة الإهتمام بمتغيرات إستقلال المراجع الخارجي، جودة تقارير المراجع، معايير وإرشادات المراجعة، مسؤولية المراجع القانونية، مستوى الأداء المهني الحالي.

دراسة: إيثار أحمد صالح أحمد (2012م):

تمثلت مشكلة الدراسة في الإكتشاف اللاحق للأخطاء الجوهرية والغش بعد صدور تقرير المراجع ويمكن طرح عدد من التساؤلات لهذه المشكلة: من هو المسؤول عن إكتشاف هذه الأخطاء؟ كما هدفت الدراسة إلى التعرف على فجوة التوقعات في المراجعة وعلى مسؤوليات وواجبات المراجع الخارجي وماهي الأسباب الحقيقية لوجود فجوة التوقعات في المراجعة. إتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي للتعرف على أبعاد المشكلة بطرق منطقية والمنهج التاريخي لإستعراض الدراسات السابقة في هذا المجال والمنهج الوصفي للدراسة النظرية والمنهج التحليلي للدراسة التطبيقية توصلت الدراسة إلى النتائج التي منها: يعتبر وجود فجوة المعقولة في بيئة المراجعة دليلاً على حاجة المستخدمين للتقارير المالية وجميع المهتمين بتقارير المراجعة لوسائل تثقيفية تمكنهم من التعرف على واجبات ومسؤوليات مراجع الحسابات وبين تلك التي تعتبر من واجبات ومسؤوليات الإدارة. خلصت الدراسة إلى التوصيات التي منها: ضرورة توعية المؤسسات والأفراد بطبيعة عملية المراجعة بمحدداتها وإعلامهم بالدور الفعلي الذي يقوم به المراجع في المجتمع وحدوده وواجباته ومسؤولياته المهنية وفقاً للمعايير الدولية والمحلية.

التعليق على الدراسات السابقة:

يلاحظ أن معظم الدراسات السابقة ركزت على المخاطر والصعوبات التي تواجه المراجعين بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم والمراجعين بديوان المراجعة القومي ، أما الدراسة الحالية فقد ركزت على أثر مخاطر المراجعة الإلكترونية على تقرير المراجع الخارجي

2. المراجعة

1.2 مفهوم المراجعة:

المراجعة لغوياً كما جاء في مختار الصحاح - المعادة، وتعني معاودة النظر فيما قمت به من عمل أو فيما قام به غيرك من أعمال لتحديد مدى صوابها. وقد كانت تتم هذه المراجعة في العصور القديمة عن طريق سماع أحد الأفراد لما دونه آخر من بيانات تتعلق في الغالب بأموال عامة وحكومية للتحقق من صحتها، ولعل ذلك هو السبب في أن إشتقاقاً اصطلاحاً المراجعة - في اللغة الإنجليزية - Auditing جاء من كلمة لاتينية بمعنى يستمع Audire. وإصطلاحياً فالمراجعة وفقاً للجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة بجمعية المحاسبة الأمريكية .(أ. د. حامد محمد أبو هبة، 2011م)، ص 12-14.

2.2 أنواع المراجعة

تتمثل أنواع المراجعة في: (د. عصام الدين محمد متولي، 2003م)، ص 9.

1-2.2 من حيث نطاق عملية المراجعة:

أ- المراجعة الكاملة.

ب- المراجعة الجزئية.

2.2-2. من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة:

أ- مراجعة نهائية.

ب- المراجعة المستمرة.

2.2-3. من حيث إلزامية القيام بالمراجعة:

أ- المراجعة الإلزامية.

ب- المراجعة الاختيارية.

2.2-4. من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة:

أ- المراجعة الخارجية.

ب- المراجعة الداخلية.

2.2-5. من حيث تشغيل البيانات:

أ- مراجعة يدوية.

ب- مراجعة إلكترونية.

2.2-6. من حيث الغرض من المراجعة:

أ- مراجعة إدارية.

ب- مراجعة إجتماعية.

ج- المراجعة المحاسبية.

إن أهداف المراجعة أدت إلى تعدد أنواعها، حيث تصنف مراجعة الحسابات إلى عدة تصنيفات، وبالرغم من كل تلك التصنيفات إلا أنها لاتمس جوهرها الذي يقوم علي مبادئ متعارف عليها تحكم عملية المراجعة، وقد تم تقسيم أنواع المراجعة إلى عدة أنواع أهمها ما يلي:

2.2-7. من حيث الهدف:

أ- مراجعة القوائم المالية Financial statement Audit.

ب- مراجعة الإلتزام Compliance Audit.

ج- مراجعة العمليات Operational Audit. (د. محمد سمير الصبان، د. عبد الوهاب نصر علي، 2003م)، ص 30.

2.2-8. من حيث القائم بعملية المراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بها إلى مايلي:

أ- المراجعة الخارجية External Audit.

ب- المراجعة الداخلية Internal Audi.

2.2-9. من حيث نطاق المراجعة:

أ- المراجعة الكاملة Complete Audit.

ب- المراجعة الجزئية Partial Audit.

2.2-10. من حيث توقيت المراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة من حيث التوقيت الي الآتي:

المراجعة النهائية Final Audit.

2.2-11. من حيث درجة الإلزام:

من حيث درجة الإلتزام تقسم المراجعة إلى مايلي:

أ. المراجعة الإلزامية Compulsory Audit.

ب. المراجعة الإختيارية Optional Audit.

2.2-12. من حيث الغرض:

تنقسم المراجعة من حيث الغرض منها إلى مايلي:

المراجعة المالية: هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة تحت المراجعة فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المنشأة في نهاية فترة زمنية محددة ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة، وهي أكثر أنواع المراجعة شيوعاً.

3. مفهوم المراجعة الإلكترونية

تعتبر عملية المراجعة عملية منتظمة للحصول علي أدلة تتعلق بتأكيد الإدارة للبيانات المالية بصورة موضوعية من أجل التحقق من مدى مطابقة تأكيدات الإدارة للمعايير الموضوعية وتوصيف النتائج للأطراف ذات العلاقة، ويقصد بالمراجعة في ظل المحاسبة الآلية للمعلومات عملية جمع وتقوم الأدلة لتحديد فيما إذا كان إستخدام الحاسب يساهم في حماية أصول المنشأة، ويؤكد سلامة بياناتها ويحقق أهدافها بفاعلية، ويستخدم مواردها بكفاءة. (د. أحمد حلمي جمعة، 1999م)، ص 191.

عرفت المراجعة الإلكترونية علي أنها عملية منتظمة للجمع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث، والتصرفات الإقتصادية للمشروع، لتحديد مدى تمثلي هذه النتائج مع المعايير القائمة، وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها. (أ. د عبد الوهاب نصر علي، 2009م)، ص 53.

كما عرفت بأنها عملية جمع وتقوم أدلة الإثبات بهدف تحديد ما إذا كان إستخدام نظام الحاسب الإلكتروني يساهم في تحقيق أهداف المراجعة سواء كانت تتعلق بإبداء الرأي مثل حماية الأصول، وتأكيد سلامة البيانات الواردة في القوائم المالية فيما يتعلق بأهداف الإدارة، مثل تحقيق المنشأة لأهدافها بفاعلية، إستخدام مواردها بكفاءة. (د. حكمت أحمد الراوي، تطبيقات المحاسبة علي الحاسوب، (عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1999م)، ص 7.

وعرفت كذلك بأنها عملية منتظمة لتجميع الأدلة الإلكترونية المرحلة كأساس مقبول لإبداء رأي فني محايد بشأن صدق التقارير والمعلومات المالية المعدة في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي. (د. سمير كامل محمد، 1999م)، ص 1.

تعرف أيضاً بأنها عملية جمع الأدلة لتحديد ما إذا كان إستخدام نظام الحاسوب يساهم في حماية أصول المنشأة، ويؤكد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفاعلية، ويستخدم مواردها بكفاءة. (أ. د. نناء علي القباني، 2006م)، ص 175.

وعرفت علي أنها عملية جمع الأدلة الثبوتية لتقرير ما إذا كانت الحسابات الإلكترونية في منشأة ما تحقق الأهداف التالية للمنشأة وهي المحافظة علي رأس المال، والمحافظة علي تكامل البيانات وسلامتها، وتحقيق الفاعلية في الأنظمة، وتحقيق الكفاءة في الأنظمة. (د. محمد حسن عمر، 1984م)، ص 19.

يتضح مما سبق أن عملية المراجعة الإلكترونية تحتوي علي عناصر ومفاهيم أهمها ما يلي:

3-1. المراجعة عملية منتظمة:

تعتبر المراجعة نشاط ذو هيكل مرن يتم من خلال مجموعة من الخطوات المنطقية والمتتابعة، تبدأ بقبول التكليف وتنتهي بنتائج المراجعة وإعداد التقرير وإبداء الرأي.

3-2. جمع وتقييم الأدلة:

إن جوهر عملية المراجعة هو جمع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بالقوائم المالية التي تعتبر تصرفات وأحداث إقتصادية قامت بها المنشأة.

3-3. توافق القوائم المالية مع المعايير القائمة:

تتضمن عملية المراجعة تحديد مدى توافق القوائم المالية للمنشأة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعايير المحلية، ولا تختلف هذه العملية في حالة المراجعة في ظل استخدام الحاسوب، بل ستكون أكثر صعوبة وتعقيداً، ويرجع تشابه العملية في حالة التشغيل اليدوي والآلي لنظام المعلومات في المنشأة إلي مدى توافق النتائج والمعايير القائمة.

3-4. توصيل نتائج المراجعة لمستخدميها:

يعتبر المراجع مسئولاً عن توصيل نتائج المراجعة إلي مستخدمي القوائم المالية، سواء قيامه بالمراجعة في ظل استخدام الحاسوب، أو في ظل التشغيل اليدوي لنظام المعلومات المحاسبي، ولكن مستخدموا نتائج المراجعة في ظل الحاسوب يشملون أيضاً أعضاء فريق المراجعة الذين يلزمهم جمع نتائج مراجعة الحاسوب مع نتائج الجوانب الأخرى للمراجعة.

يري الباحث أن تعريف المراجعة لا يختلف من كونها مراجعة إلكترونية أو يدوية. فالمراجعة الإلكترونية هي عملية جمع وتقييم الأدلة للتأكد من مزاعم الإدارة حول العمليات والمعاملات المالية ولا يختلف جمع هذه الأدلة باختلاف نوع المراجعة فالهدف واحد ولكن يمكن أن تختلف الطرق والوسائل والأدوات المستخدمة لجمع الأدلة وتقييمها.

4. مفهوم مخاطر المراجعة:

يعتبر مفهوم مخاطر المراجعة مثل مفهوم المادية من أهم المفاهيم التي يجب أن يتخذ المراجع قراراً بشأنها عند التخطيط لعملية المراجعة وتقييم الأدلة اللازمة لتكوين رأيه بشأن القوائم المالية محل المراجعة والواقع أن المراجع لا يمكنه أن يضمن صحة أو دقة القوائم المالية، الأمر الذي استلزم من المراجع أن يطبق مفهوم المادية ومخاطر المراجعة، (د. منصور أحمد البديوي ود. شحاته السيد شحاته، 2003م) ص ص 93-94.

4-1. مخاطر المراجعة الإلكترونية:

تتمثل مكونات خطر المراجعة في الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر الإكتشاف وفيما يلي نلقي الضوء علي هذه المكونات في ظل بيئة المراجعة الإلكترونية.

أ. الخطر الحتمي: يعتبر الخطر الحتمي من مكونات خطر المراجعة وعوامل أو مؤشرات هذا الخطر لا يمكن تجاوزها عند تخطيط عملية

المراجعة ونظراً لهذا الدور فقد عرفت المنظمات المهنية الخطر الحتمي علي أنه:

ب. خطر الرقابة:

يعرف خطر الرقابة علي أنه: احتمال عدم منع أو كشف الأخطاء الجوهرية بواسطة هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة وما يحتويه من سياسات وإجراءات. وبما أن هيكل الرقابة الداخلية في ظل المراجعة الإلكترونية يختلف عن هيكل الرقابة الداخلية التي تتم بشكل يدوي

ت. خطر الإكتشاف: يقصد بخطر الإكتشاف احتمال فشل المراجع في إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية التي لم يتم

منع حدوثها أو إكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية المحاسبية.

ث. أخطار تتعلق بالموارد البشرية:

تمثل هذه النوعية من الأخطار المكانة الأولى نظراً لأنه بكفاءة وفاعلية الموارد البشرية في ظل نظم متوسطة الكفاءة يمكن للمنشأة أن تنتج

5. مفهوم وأهمية تقارير المراجعة :

عرف تقرير المراجع بأنه وثيقة مكتوبة صادرة من شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدم المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الإقتصادية بمعناها المتعارف عليه - كنص الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المراجع بما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية - بهدف إبداء رأي فني محايد حول مدي دقة وصحة البيانات والمعلومات المحاسبية للإعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل المراجعة صادقة وعادلة. (د. أحمد حلمي جمعة، 2000م)، ص 316.

يري الباحث أن تقرير المراجع يعطي ملخصاً كاملاً وشاملاً لنشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة وتعتبر عملية إعداد تقرير المراجعة وتقديمه للجمعية العمومية للمساهمين من أولي واجبات المراجع بصفة رقيباً علي أعمال إدارة المنشأة ووكيلاً عن المساهمين.

5-1. أنواع تقارير المراجعة:

• من حيث درجة الإلتزام:

تقسم التقارير من حيث درجة الإلتزام إلي نوعين:

أ- التقارير الخاصة.

ب- التقارير العامة.

• من حيث محتوياتها من معلومات:

تقسم التقارير من حيث محتوياتها إلي الآتي:

أ- التقرير الخاص: تقرير عادي مختصر ومتعارف عليه بصورة موحدة في معظم البلدان، ويتكون من فقرتين هما، فقرة النطاق وبيان فيها مدي عملية التدقيق وشمولها وأغراضها، فقرة الرأي وفيها يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني عن القوائم المالية ككل، ويستخدم لأغراض المراجعة الخارجية لتوصيل المعلومات للطرف الثالث. (د. منصور حامد محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 326).

ب- التقرير المطول: تقرير يسهب في شرح عملية المراجعة، يعد المراجع هذا التقرير ويقدمه للإدارة لأنه يحتوي علي معلومات لاتهم سوي الإدارة ولا تؤثر علي القوائم المالية.

• من حيث إبداء الرأي:

يقسم التقرير إلي:

أ- الرأي المطلق.

ب- الرأي المتحفظ.

كما هو موضح في الانواع الأربعة التالية للتقارير:

• تقرير يعبر عن رأي متحفظ:

يصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات وإعتراضات، حيث لا بد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره علي القوائم المالية إن أمكن.

6. الدراسة الميدانية:

تمثل مجتمع الدراسة من المراجعين والمهتمين بمهنة المراجعة في السودان، البالغ عددهم في تقدير الباحثين (200) شخص. ويشتمل مجتمع

الدراسة علي:

أ- المراجعين العاملين لديوان المراجعة القومي والعاملين داخل ولاية الخرطوم وفق بيان إدارة الإحصاء والمتابعة التابع لديوان المراجعة القومي عدد (200) مراجع حسب التقسيمات التالية:

- i. قطاع الهيئات والشركات 50 .
- ii. القطاع السيادي 50 .
- iii. قطاع الحكم القومي والإقتصادي 50 .
- iv. قطاع المراجعة المتخصصة 50 .

ب- مكاتب المراجعة المعتمدة حسب كشف المسجل التجاري العام عدد (34) مكتب مراجعة معتمد داخل ولاية الخرطوم.

قام الباحثين بتوزيع هذا العدد من استمارة الاستبيان على الباحثين باستخدام أسلوب العينة العشوائية، وقد استجابوا جميعاً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بالمعلومات المطلوبة، بنسبة استجابة بلغت (100%)، وهذا مؤشر أولي ممتاز لمدى تفاعل الباحثين مع الدراسة على الرغم من أن هنالك عدد (7) استبيانات تالفة تم استبعادها لتصبح جملة الاستبيانات الصالحة (193) استبانة.

1-6. ثبات وصدق أداة الدراسة:

أ- الثبات الإحصائي:

من أجل اختبار ثبات الأداة (الاستبانة) تم استخدام معامل ألفا كرنباخ على فقرات الاستبانة، حيث يقيس هذا المعامل مدى الثبات الداخلي لفقرات الاستبانة ومقدرته على إعطاء نتائج متوافقة لإجابات الباحثين تجاه فقرات الاستبانة، وتتراوح قيمة معامل ألفا بين (0 - 100)، وتكون مقبولة إحصائياً إذا زادت عن (60%) عندها يكون ثبات الأداة جيداً.

الجدول رقم (1) نتيجة اختبار الثبات (الفا كرونباخ) لمحاور الدراسة

م	المحاور	العبارات	معامل ألفا
1	مفهوم المراجعة	10	64.1 %
2	مفهوم المراجعة الإلكترونية	10	69.0 %
3	مفهوم مخاطر المراجعة	8	74.0 %
	المجموع الكلي	28	67.1 %

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2021

2-6. الجداول التكرارية لعبارات الباحثين :

تناولت الدراسة المتغيرات الأولية (البيانات الشخصية) الآتية: العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية. (الجدول (2)).

الجدول رقم (2) توزيع عينة الدراسة وفقاً لمتغيرات الدراسة الأولية

العمر		المؤهل العلمي	
العمر	تكرار	المؤهل العلمي	تكرار
30 سنة فأقل	6	بكالوريوس	49
31 - 40 سنة	81	دبلوم عالي	21
41 - 50 سنة	12	ماجستير	37

6.7	14	دكتوراه	11.0	1	أكثر من 50 سنة
1.4	3	أخرى			
الشهادات المهنية			التخصص العلمي		
نسبة	تكرار	الشهادات المهنية	نسبة	تكرار	التخصص العلمي
36.7	77	لا يوجد	79.0	71	المحاسبة
45.7	96	الزمالة السودانية	8.1	17	نظم المعلومات
14.8	31	الزمالة العربية	4.8	10	إدارة الأعمال
1.9	4	الزمالة الامريكية	3.3	7	الاقتصاد
1.0	2	الزمالة البريطانية	4.8	10	أخرى
سنوات الخبرة			المسمى الوظيفي		
نسبة	تكرار	سنوات الخبرة	نسبة	تكرار	المسمى الوظيفي
33.3	70	أقل من 5 سنوات	19.5	41	محاسب
32.4	68	5 وأقل من 10	49.0	40	مراجع
10.0	21	10 وأقل من 15	15.7	33	مفتش مراجعة
24.3	51	15 سنه فأكثر	7.1	15	مدير مراجعة
			8.6	18	أخرى

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

من الجدول رقم (2) يتضح أن (6.4%) من أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية (أقل من 30 سنة)، أما الذين هم من (30-40 سنة) فقد بلغت نسبتهم (38.6%)، بينما الذين هم من (40-50) سنة فنسبتهم (18.6%)، أما الفئة العمرية أكثر من (50) سنة فنسبتهم (11.0%)، مما يشير الى أن مهنة المراجعة في السودان تمازج ما بين الشباب وذوي الخبرة في العمل.

أما المؤهل العلمي يتضح أن (53.3%) من أفراد عينة الدراسة حاصلين على البكالوريوس، بينما (21.0%) منهم حاصلين على الدبلوم العالي، بينما (17.6%) حاصلين على درجة الماجستير، في حين أن (14) فرداً وبنسبة بلغت (6.7%) حاصلين على شهادة الدكتوراه، وهذا يشير الى مقدرة الباحثين العلمية في العمل، ومقدرتهم على التفاعل مع عبارات الاستبيان.

أما التخصص العلمي يتضح أن (79.0%) من أفراد عينة الدراسة هو "المحاسبة"، وهنالك بنسب قليلة جداً ومتفاوتة أفراد من تخصصات أخرى مثل نظم المعلومات، إدارة الاعمال والاقتصاد يعملون في المهنة. وهذا يفسر أن أغلب العاملين في مهنة المراجعة هم من تخصص المحاسبة وهذه النتيجة طبيعية.

أما المؤهل المهني يتضح أن (36.7%) من أفراد عينة الدراسة لا يحملون مؤهل مهني، و(45.7%) حاصلين على الزمالة السودانية، بينما (14.8%) حاصلين على الزمالة العربية، في حين أن (1.9%) حاصلين على الزمالة الامريكية، وهنالك (1.0%) من العينة بعدد (2) حاصلين على الزمالة البريطانية، وهذا يشير الى أن أكثر من 60% من العينة مؤهلون مهنيًا.

أما المسمى الوظيفي يتضح أن (19.5%) من أفراد عينة الدراسة هو "محاسب"، وأن (49.0%) مساهم الوظيفي "مراجع"، وهنالك (15.7%) مساهم الوظيفي "مفتش مراجعة"، بينما (7.1%) مساهم الوظيفي "مدير مراجعة"، وهنالك (8.6%) من الوظائف الأخرى،

وهذا يفسر تمثيل العينة لمختلف المسميات الوظيفية في مهنة المراجعة

أما سنوات الخبرة يتضح أن (33.3%) من أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم أقل من خمس سنوات، وأن (32.4%) منهم خبرتهم من (5-10)، بينما (10.0%) لهم خبرة من (10-15) سنة، في حين أن (24.3%) تعدت خبرتهم (15) سنة، وهذا يؤكد اعتماد مهنة المراجعة على الشباب وذوي الخبرة في العمل.

الجدول رقم (3) التوزيع التكراري لجميع العبارات الأساسية (بالعدد والنسبة المئوية)

لا	لا	لا رأي	أوافق	أوافق بشدة		العبارات
أوافق إطلاقاً	أوافق					
						المحور الأول
1	1	5	87	116	العدد	1 التخطيط الجيد لعملية المراجعة بجد من أخطار المراجعة
0.5	0.5	2.4	41.4	55.2	النسبة	
0	1	11	133	65	العدد	2 معرفة المراجع الخارجياً لأخطار المراجعة الإلكترونية وتمكنهم من التحول لها
0	0.5	5.2	63.3	31	النسبة	
0	7	9	121	73	العدد	3 خبرة المراجع تساعد هفياً الحد من مخاطر المراجعة الإلكترونية
0	3.3	4.3	57.6	34.8	النسبة	
1	2	10	130	67	العدد	4 تدريب وتأهيل المراجع الخارجيين يساعد هفياً تقليل مخاطر المراجعة الإلكترونية
0.5	1	4.8	61.8	31.9	النسبة	
0	2	7	126	75	العدد	5 ضعف نظام الرقابة الداخلية يزيد من مخاطر المراجعة الإلكترونية
0	1	3.3	60	35.7	النسبة	
						المحور الثاني
0	7	42	117	44	العدد	6 للخطر الحتمي مؤشرات وعوامل لا يمكن تجاوزها عند تخطيط عملية المراجعة الإلكترونية
0	3.3	20	55.7	21	النسبة	
0	3	15	155	37	العدد	7 تفعيل هيكل الرقابة الداخلية يد عم المراجعة الإلكترونية في الحد من أخطار الاحتمية
0	1.4	7.1	73.9	17.6	النسبة	
0	7	14	132	57	العدد	8 وجود نظام حماية فعلاً للنظام الحاسبي الإلكتروني يقلل من خطر الرقابة
0	3.3	6.7	62.9	27.1	النسبة	
0	6	18	126	60	العدد	9 تغيير كلمات السر من وقتاً لآخر يحد من إمكانية الوصول لغير المصرح لهم لملفات التاليتيقل نسبة خطر الرقابة
0	2.9	8.6	60	28.5	النسبة	
3	10	33	116	48	العدد	10 خطر الاكتشاف يمكن تخفيضه بنسبته بزيادة حجم العينة

1.4	4.8	15.7	55.2	22.9	النسبة		
							المحور الثالث
0	2	15	121	72	العدد	لا يتمتع ديالبرناجما لالكترونيا لا بعد اعتماد طلبات التعديل من الجهات المختصة	11
0	1	7.1	57.6	34.3	النسبة		
0	0	18	149	43	العدد	يتم الاحتفاظ بطلبات التعديل البرمج بعد المصادقة عليها من ادارة العليا بالمنشأة	12
0	0	8.6	71	20.4	النسبة		

المصدر اعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

من الجدول رقم (3) يتضح أن:

- i. نسبة (55.2%) من عينة الباحثين موافقين بشدة على عبارة "التخطيط الجيد لعملية المراجعة يحد من أخطار المراجعة"، وأن نسبة (41.4%) موافقين على ذلك، بينما نسبة المحايدون فقد بلغت (2.4%)، في حين أن نسبة (0.5%) غير موافقين على ذلك، بينما نسبة الذين غير موافقين على ذلك على الإطلاق فقد بلغت (0.5%).
- ii. نسبة (31%) من عينة الباحثين موافقين بشدة على عبارة "معرفة المراجع الخارجي لأخطار المراجعة الالكترونية تمكنه من التحوط لها"، وأن نسبة (63.3%) موافقين على ذلك، بينما نسبة المحايدون فقد بلغت (5.2%)، في حين أن نسبة (0.5%) غير موافقين على ذلك.
- iii. نسبة (34.8%) من عينة الباحثين موافقين بشدة على عبارة "خبرة المراجع تساعد في الحد من مخاطر المراجعة الإلكترونية"، وأن نسبة (57.6%) موافقين على ذلك، بينما نسبة المحايدون فقد بلغت (4.3%)، في حين أن نسبة (3.3%) غير موافقين على ذلك.
- iv. نسبة (31.9%) من عينة الباحثين موافقين بشدة على عبارة "تدريب وتأهيل المراجع الخارجي يساعده في تقليل مخاطر المراجعة الالكترونية"، وأن نسبة (61.8%) موافقين على ذلك، بينما نسبة المحايدون فقد بلغت (4.8%)، في حين أن نسبة (1%) غير موافقين على ذلك، بينما نسبة الذين غير موافقين على ذلك على الإطلاق فقد بلغت (0.5%).
- v. نسبة (35.7%) من عينة الباحثين موافقين بشدة على عبارة "ضعف نظام الرقابة الداخلية يزيد من مخاطر المراجعة الالكترونية"، وأن نسبة (60%) موافقين على ذلك، بينما نسبة المحايدون فقد بلغت (3.3%)، في حين أن نسبة (1%) غير موافقين على ذلك.
- vi. نسبة (21%) من عينة الباحثين موافقين بشدة على عبارة "للخطر الحتمي مؤشرات وعوامل لا يمكن تجاوزها عند تخطيط عملية المراجعة الالكترونية"، وأن نسبة (55.7%) موافقين على ذلك، بينما نسبة المحايدون فقد بلغت (20%)، في حين أن نسبة (3.3%) غير موافقين على ذلك.
- vii. نسبة (17.6%) من عينة الباحثين موافقين بشدة على عبارة "تفعيل هيكل الرقابة الداخلية يدعم المراجعة الالكترونية في الحد من الأخطار الحتمية"، وأن نسبة (73.9%) موافقين على ذلك، بينما نسبة المحايدون فقد بلغت (7.1%)، في حين أن نسبة (1.4%) غير موافقين على ذلك.
- viii. نسبة (27.1%) من عينة الباحثين موافقين بشدة على عبارة "وجود نظام حماية فعال للنظام المحاسبي الالكتروني يقلل من خطر الرقابة"، وأن نسبة (62.9%) موافقين على ذلك، بينما نسبة المحايدون فقد بلغت (6.7%)، في حين أن نسبة (3.3%) غير موافقين على ذلك.

.ix. نسبة (28.5%) من عينة المبحوثين موافقين بشدة على عبارة "تغيير كلمات السر من وقت لآخر يحد من امكانية الوصول غير المصرح للملفات بالتالي تقليل نسبة خطر الرقابة"، وأن نسبة (60%) موافقين على ذلك، بينما نسبة المحايدون فقد بلغت (8.6%)، في حين أن نسبة (2.9%) غير موافقين على ذلك.

.x. نسبة (22.9%) من عينة المبحوثين موافقين بشدة على عبارة "خطر الاكتشاف يمكن تخفيض نسبته بزيادة حجم العينة"، وأن نسبة (55.2%) موافقين على ذلك، بينما نسبة المحايدون فقد بلغت (15.7%)، في حين أن نسبة (4.8%) غير موافقين على ذلك، بينما نسبة الذين غير موافقين على ذلك على الاطلاق فقد بلغت (1.4%).

.xi. نسبة (34.3%) من عينة المبحوثين موافقين بشدة على عبارة "لا يتم تعديل البرنامج الالكتروني الا بعد اعتماد طلب التعديل من الجهات المختصة"، وأن نسبة (57.6%) موافقين على ذلك، بينما نسبة المحايدون فقد بلغت (7.1%)، في حين أن نسبة (1%) غير موافقين على ذلك.

.xii. نسبة (20.4%) من عينة المبحوثين موافقين بشدة على عبارة "يتم الاحتفاظ بطلبات تعديل البرامج بعد المصادقة عليها من الادارة العليا بالمنشأة"، وأن نسبة (71%) موافقين على ذلك، بينما نسبة المحايدون فقد بلغت (8.6%).

الجدول رقم (4) المتوسط المرجح بالأوزان والانحراف المعياري لجميع العبارات

الترتيب / الرتبة	التفسير / الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبارات
المحور الأول				
1	أوافق بشدة	0.621	4.505	التخطيط الجيد لعملية المراجعة يحد من أخطار المراجعة
2	أوافق بشدة	0.567	4.248	معرفة المراجع الخارجياً أخطار المراجعة الالكترونية تمكنهم من التحول لها
3	أوافق بشدة	0.685	4.238	خبرة المراجع تساعد هفياً الحد من مخاطر المراجعة الإلكترونية
4	أوافق بشدة	0.627	4.238	تدريب وتأهيل المراجع الخارجيين يساعد هفياً تقليل مخاطر المراجعة الالكترونية
5	أوافق بشدة	0.581	4.305	ضعف نظام الرقابة الداخلية يزيد من مخاطر المراجعة الالكترونية
المحور الثاني				
6	أوافق	0.736	3.943	للخطر الحتمي مؤثرات وعوامل لا يمكن تجنبها عند تخطيط عملية المراجعة الالكترونية
7	أوافق	0.548	4.076	تفصيلي كالاتي الرقابة الداخلية يدوم المراجعة الالكترونية في الحد من أخطار الاحتمية
8	أوافق	0.674	4.138	وجود نظام حماية فعال للنظام الحاسبي الالكتروني يقي من خطر الرقابة
9	أوافق	0.684	4.143	تغيير كلمات السر من وقت لآخر يحد من امكانية الوصول غير المصرح للملفات بالتالي تقليل نسبة خطر الرقابة
10	أوافق	0.839	3.933	خطر الاكتشاف يمكن تخفيض نسبته بزيادة حجم العينة
المحور الثالث				
11	أوافق بشدة	0.625	4.252	لا يتم تعديل البرنامج الالكتروني الا بعد اعتماد طلب التعديل من الجهات المختصة

12	يتم الاحتفاظ بظبط لتعدد الالبرامج بعد المصادقة عليها من ادارة العليا بالمنشأة	4.119	0.527	أوافق	7
----	---	-------	-------	-------	---

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

بالنسبة للمحور الأول:

- i. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " التخطيط الجيد لعملية المراجعة يحد من أخطار المراجعة " (4.505) بانحراف معياري قدره (0.621)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقين بشدة حول هذه العبارة، وقد أخذت هذه العبارة الرتبة (1) بين العبارات الاساسية للمحور الأول.
- ii. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " معرفة المراجع الخارجي لأخطار المراجعة الالكترونية تمكنه من التحوط لها " (4.248) بانحراف معياري قدره (0.567)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقين بشدة حول هذه العبارة، وقد أخذت هذه العبارة الرتبة (4) بين العبارات الاساسية للمحور الأول.
- iii. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " خبرة المراجع تساعده في الحد من مخاطر المراجعة الإلكترونية " (4.238) بانحراف معياري قدره (0.685)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقين بشدة حول هذه العبارة، وقد أخذت هذه العبارة الرتبة (7) بين العبارات الاساسية للمحور الأول.
- iv. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تدريب وتأهيل المراجع الخارجي يساعده في تقليل مخاطر المراجعة الالكترونية " (4.238) بانحراف معياري قدره (0.627)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقين بشدة حول هذه العبارة، وقد أخذت هذه العبارة الرتبة (8) بين العبارات الاساسية للمحور الأول.
- v. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " ضعف نظام الرقابة الداخلية يزيد من مخاطر المراجعة الالكترونية " (4.305) بانحراف معياري قدره (0.581)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقين بشدة حول هذه العبارة، وقد أخذت هذه العبارة الرتبة (2) بين العبارات الاساسية للمحور الأول.

بالنسبة للمحور الثاني:

- i. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " للخطر الحتمي مؤشرات وعوامل لا يمكن تجاوزها عند تخطيط عملية المراجعة الالكترونية " (3.943) بانحراف معياري قدره (0.736)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقين حول هذه العبارة، وقد أخذت هذه العبارة الرتبة (6) بين العبارات الاساسية للمحور الثاني.
- ii. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تفعيل هيكل الرقابة الداخلية يدعم المراجعة الالكترونية في الحد من الأخطار الحتمية " (4.076) بانحراف معياري قدره (0.548)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقين حول هذه العبارة، وقد أخذت هذه العبارة الرتبة (4) بين العبارات الاساسية للمحور الثاني.
- iii. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " وجود نظام حماية فعّال للنظام المحاسبي الالكتروني يقلل من خطر الرقابة " (4.138) بانحراف معياري قدره (0.674)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقين حول هذه العبارة، وقد أخذت هذه العبارة الرتبة (3) بين العبارات الاساسية للمحور الثاني.
- iv. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تغيير كلمات السر من وقت لآخر يحد من امكانية الوصول غير المصرح للملفات بالتالي تقليل نسبة خطر الرقابة " (4.143) بانحراف معياري قدره (0.684)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقين حول

هذه العبارة، وقد أخذت هذه العبارة الرتبة (2) بين العبارات الأساسية للمحور الثاني.

v. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " خطر الاكتشاف يمكن تخفيض نسبته بزيادة حجم العينة " (3.933) بانحراف معياري قدره (0.839)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقين حول هذه العبارة، وقد أخذت هذه العبارة الرتبة (7) بين العبارات الأساسية للمحور الثاني.

بالنسبة للمحور الثالث:

i. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " لا يتم تعديل البرنامج الإلكتروني الا بعد اعتماد طلب التعديل من الجهات المختصة " (4.252) بانحراف معياري قدره (0.625)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقين بشدة حول هذه العبارة، وقد أخذت هذه العبارة الرتبة (1) بين العبارات الأساسية للمحور الثالث.

ii. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم الاحتفاظ بطلبات تعديل البرامج بعد المصادقة عليها من الادارة العليا بالمنشأة " (4.119) بانحراف معياري قدره (0.527)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقين حول هذه العبارة، وقد أخذت هذه العبارة الرتبة (7) بين العبارات الأساسية للمحور الثالث.

اختبار مربع كأي لجميع العبارات الأساسية:

الجدول رقم (5) نتائج اختبار مربع كأي لجميع العبارات الأساسية

	العبارات	القيمة المحسوبة	القيمة الجدولية	درجة حرية	Sig.
	المحور الأول				
1	التخطيط الجيد لعملية المراجعة يحد من أخطار المراجعة	291.200	9.488	4	0.000
2	معرفة المراجع الخارجياً أخطار المراجعة الإلكترونية تمكنها لتحوطها	209.700	7.815	3	0.000
3	خبرة المراجع تساعد في الحد من مخاطر المراجعة الإلكترونية	172.900	7.815	3	0.000
4	تدريب وتأهيل المراجع الخارجيين يساعد في تقليل مخاطر المراجعة الإلكترونية	301.800	9.488	4	0.000
5	ضعف نظام الرقابة الداخلية يزيد من مخاطر المراجعة الإلكترونية	200.600	7.815	3	0.000
	المحور الثاني				
6	للخطر الحتمي وشرا توعوا ملا يمكن تجاوزها عند تخطيط عملية المراجعة الإلكترونية	122.200	7.815	3	0.000
7	تفعيلها كالرقابة الداخلية يدعم المراجعة الإلكترونية في الحد من أخطار الحتمية	278.200	7.815	3	0.000
8	وجود نظام حماية فعلاً للنظام الحاسبي الإلكتروني يقلل من خطر الرقابة	188.400	7.815	3	0.000
9	تغيير كلمات السر من وقتاً لآخر يحد من إمكانية الوصول غير المصرح للملفات التي يتقيل نسبة خطر الرقابة	167.800	7.815	3	0.000
10	خطر الاكتشاف يمكن تخفيضه بزيادة حجم العينة	193.800	9.488	4	0.000
	المحور الثالث				
11	لا يتم تعديل البرنامج الإلكتروني الا بعد اعتماد طلب التعديل من الجهات المختصة	172.000	7.815	3	0.000

12	يتم الاحتفاظ بطلبات تعديل البراءة بعد المصادقة عليها من إدارة العلياب المنشأة	138.200	5.991	2	0.000
----	---	---------	-------	---	-------

المصدر إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

من الجدول رقم (5) السابق يلاحظ أن:

- i. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة " التخطيط الجيد لعملية المراجعة يحد من أخطار المراجعة " (291.200) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (4) البالغة (9.488)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه العبارة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على تلك العبارة، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).
- ii. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة " معرفة المراجع الخارجي لأخطار المراجعة الالكترونية تمكنه من التحوط لها " (209.700) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (3) البالغة (7.815)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه العبارة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على تلك العبارة، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).
- iii. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة " خبرة المراجع تساعده في الحد من مخاطر المراجعة الإلكترونية " (172.900) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (3) البالغة (7.815)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه العبارة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على تلك العبارة، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).
- iv. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة " تدريب وتأهيل المراجع الخارجي يساعده في تقليل مخاطر المراجعة الالكترونية " (301.800) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (4) البالغة (9.488)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه العبارة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على تلك العبارة، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).
- v. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة " ضعف نظام الرقابة الداخلية يزيد من مخاطر المراجعة الالكترونية " (200.600) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (3) البالغة (7.815)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه العبارة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على تلك العبارة، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).
- vi. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة " للخطر الحتمي مؤشرات وعوامل لا يمكن تجاوزها عند تخطيط عملية المراجعة الالكترونية " (122.200) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (3) البالغة (7.815)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه العبارة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على تلك العبارة، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).
- vii. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة " تفعيل هيكل الرقابة الداخلية يدعم المراجعة الالكترونية في الحد من الأخطار الحتمية " (278.200) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي المستخرجة من الجدول تحت مستوى

المعنوية (5%) ودرجات حرية (3) البالغة (7.815)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات الباحثين حول هذه العبارة ولصالح الباحثين الذين يوافقون على تلك العبارة، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

viii. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات الباحثين المختلفة على العبارة " وجود نظام حماية فعّال للنظام المحاسبي الالكتروني يقلل من خطر الرقابة " (188.400) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية (3) البالغة (7.815)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات الباحثين حول هذه العبارة ولصالح الباحثين الذين يوافقون على تلك العبارة، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

ix. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات الباحثين المختلفة على العبارة " تغيير كلمات السر من وقت لآخر يجد من امكانية الوصول غير المصرح للملفات بالتالي تقليل نسبة خطر الرقابة " (167.800) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية (3) البالغة (7.815)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات الباحثين حول هذه العبارة ولصالح الباحثين الذين يوافقون على تلك العبارة، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

x. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات الباحثين المختلفة على العبارة " خطر الاكتشاف يمكن تخفيض نسبته بزيادة حجم العينة " (193.800) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية (4) البالغة (9.488)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات الباحثين حول هذه العبارة ولصالح الباحثين الذين يوافقون على تلك العبارة، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

xi. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات الباحثين المختلفة على العبارة " لا يتم تعديل البرنامج الالكتروني الا بعد اعتماد طلب التعديل من الجهات المختصة " (172.000) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية (3) البالغة (7.815)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات الباحثين حول هذه العبارة ولصالح الباحثين الذين يوافقون على تلك العبارة، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

xii. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات الباحثين المختلفة على العبارة " يتم الاحتفاظ بطلبات تعديل البرامج بعد المصادقة عليها من الادارة العليا بالمنشأة " (138.200) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي المستخرجة من الجدول تحت مستوي المعنوية (5%) ودرجات حرية (2) البالغة (5.991)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات الباحثين حول هذه العبارة ولصالح الباحثين الذين يوافقون على تلك العبارة، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

7. خاتمة:

وتشتمل النتائج والتوصيات

1-7. النتائج:

أ- الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية هو تعبير المراجع الخارجي عن رأيه المحايد في مدى تعبير القوائم المالية عما أعدت من أجله مما يؤدي لمنح المساهمين مزيداً من الثقة لعمل الإدارة.

ب- لا يوجد إختلاف جوهري في شكل أو مضمون تقرير المراجع الخارجي بإختلاف نوع المراجعة سواء كانت إلكترونية أو تقليدية.

ت- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب الحد من مخاطر المراجعة الإلكترونية وبين تقرير المراجع الخارجي

ث- لا يوجد فروق معنوية في تصورات الباحثين حول المتغير المستقل (مخاطر المراجعة الإلكترونية) والمتغير التابع (تقرير المراجع الخارجي) يعزي للبيانات الشخصية.

2-7. التوصيات

أ- التنسيق بين أفراد تيم المراجع الخارجي ومشاركة جميع أفراد التيم في وضع تصور لخطة المراجعة يؤدي لأداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية عالية.

ب- وضع الخطط والبرامج التدريبية المكثفة للمراجع الخارجي داخل القطر وفي الخارج فيما يتعلق بمراجعة الأنظمة المحاسبية الإلكترونية.

ت- تبني المراجع العام لمشروع تملك ديوان المراجعة القومي لبرامج مراجعة جاهزة حتي يؤدي الدور المنوط به بكفاءة وفاعلية ويمكن من خلال البرامج الجاهزة توسيع حجم العينة إلي أكبر حد ممكن.

ث- مع إزدياد حجم المؤسسات التي تحولت من النظم المحاسبية التقليدية إلي النظم الإلكترونية لابد من التوجه نحو تأهيل المراجعين وتدريبهم علي عمليات الإدخال والمعاينة الإلكترونية حتي يتمكنوا من فحص ومراجعة المخرجات.

8. قائمة المراجع:

1-8. المراجع باللغة العربية:

- د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000م).
- د. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، (عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع، 1999م).
- أ. د. ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2006م).
- أ. د. حامد محمد أبو هيب، أصول المراجعة، (عمان: زمزم ناشرون وموزعون، 2011م).
- د. حكمت أحمد الراوي، تطبيقات المحاسبة علي الحاسوب، (عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1999م).
- د. خالد أمين عبد الله وآخرون، تدقيق الحسابات - الناحية العملية، (عمان: معهد الدراسات المصرفية، 1988م).
- د. سمير كامل محمد، أساسيات المراجعة في بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1999م).
- أ. د. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الخامس، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2009م).
- د. عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة، (الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1993م).
- د. عصام الدين محمد متولي، دراسات في الإتجاهات المعاصرة في المراجعة، (أمدرمان: دار جامعة أمدرمان الإسلامية للطباعة والنشر، 2003م).
- د. محمد سمير الصبان، د. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2003م).
- د. محمد الفيومي محمد، د. عوض لبيب، أصول المراجعة، (الاسكندرية: دار المعارف، 1995م).
- د. محمد سمير الصبان، المراجعة مدخل علمي تطبيقي، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 1993م).
- د. محمد حسن عمر، المراجعة والرقابة الداخلية، (د. م: د. ن، 1984م).
- د. منصور أحمد البديوي ود. شحاته السيد شحاته، الإتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية علي معايير المراجعة المصرية والدولية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2003م).

2-8. مواقع علي شبكة الأنترنت:

1. <http://www.audit.gov.sd/index.php/2012-10-02-15-47-36/overview>

2. <http://www.audit.gov.sd/index.php/2012-10-02-15-47-36/our-vision/our-objectives>
3. <http://www.audit.gov.sd/index.php/2012-10-02-15-47-36/our-vision/our-mission>
4. <http://www.audit.gov.sd/index.php/2012-10-02-15-50-15/nvestigation-into-financial-irregularities>
5. <http://www.audit.gov.sd/index.php/2012-10-02-15-50-15/controlled-entities>