

## التدقيق عن بُعد في ظل الظروف الاستثنائية: بين الفرص والتحديات

إعداد الدكتور/ هشام زغلول إبراهيم

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، دكتوراه مهنية في إدارة الأعمال، عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية،

ميسر تطبيق معايير الإنتوساي

الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية

### مقدمة:

يمكن أن تضرب الكوارث أي جزء من بلدان العالم وفي أي وقت، وقد تكون هذه الكوارث ناتجة عن أسباب طبيعية مثل: الزلازل أو أمواج التسونامي والفيضانات أو الثورات البركانية أو ناتجة عن أسباب من صنع الإنسان مثل: البناء على أراض معرضة لخطر الفيضان واعتماد معايير للبناء لا تناسب المناطق الزلزالية أو الحوادث النووية، أو قد تنتج عن مزيج من الاثنين مثل: الأوبئة، و يعد أصدق مثال "كوفيد-19 المستجد"، وعلى إثر هذه الكوارث قد تتخذ حكومات تلك البلدان حزمة من التدابير والإجراءات الاحترازية كان قوامها: على سبيل المثال للحد من انتشار الفيروس التاجي ومنع العدوى؛ التباعد الاجتماعي، وإغلاق بعض الأعمال والقيود المفروضة على السفر غير الضروري، والنصح بالعمل من المنازل، ولكن الأمر ليس جيداً عندما يتعلق بتلقي الخدمة من مورديها، وما قد يتطلبه من تفاعل في الموقع بشكل حال دون استمرار ممارسة بعض الأنشطة وتقديم بعض الخدمات "عامة"، وينطبق هذا بشكل خاص على خدمات التدقيق والاستشارات - على سبيل المثال لا الحصر- والتي يتم إجراؤها تقليدياً عادةً من خلال التواجد الحضوري والزيارات الميدانية.

وفي ذلك الشأن أكد<sup>1</sup> البعض على حقيقة مفادها: يواجه المدققون - بسبب التباعد الاجتماعي والقيود المفروضة على التنقل والسفر- صعوبات في جمع الأدلة المناسبة التي قد تزيد من احتمال إبداء آراء خاطئة بشأن القضايا والأمور موضوع التدقيق، ومع تواصل عمل الموظفين عن بُعد، وضمان استمرارية العمل بات لزاماً على القائمين على أمر هذه الأنشطة والخدمات "عامة" وخدمات التدقيق "خاصة" إعادة تصميم نهج العمل الخاص بهم لإتمام العمل الميداني عن بُعد، على أن تُغير الطريقة التي يتم بها إجراء عملية التدقيق، إذ يتطلب الوصول المادي المقيد إلى مواقع العملاء من المدققين تصميم وتطوير وتنفيذ إجراءات تدقيق بديلة لجمع أدلة مراجعة كافية ومناسبة من خلال الوصول عن بُعد والاعتماد بشكل أكبر على التكنولوجيا، وأن مثل هذه الظروف تستوجب ضرورة القيام بتعديل خطة التدقيق، وبذل المدققين العناية اللازمة والحذر المني في تقييم الاستمرارية والأحداث اللاحقة، مع ضمان الحفاظ على التزامهم بجودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، فضلاً عن إمكانية استيعاب التدقيق عن بُعد وتشجيع اعتماد تقنيات أكثر تقدماً مثل: الذكاء الاصطناعي.

### مشكلة وهدف البحث:

تتنوع وتتسع القضايا الناشئة عن تداعيات الكوارث والأزمات بشأن عملية الفحص والتدقيق لأعمال الجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا للرقابة، وبقدر تنوع واتساع القضايا الناشئة تتركز وتضيق البدائل المتاحة للتصدي لها، وتصبح المفاضلة بين هذه البدائل المحدودة، واختيار أنسب التوقيتات الزمنية لوضع التنفيذ هما أكبر تحديين في سلسلة تحديات الكوارث، فقد تؤثر تلك الكوارث والأزمات على عملية الفحص والمراجعة بمستويات غير مسبوقه وتتسبب في اضطرابات كبيرة في العمل الرقابي.

وتتطلب هذه الأوقات الكارثية الاستثنائية تدابير تدقيق استثنائية في محاولة للخروج من هذا المأزق، بشكل بات "التدقيق عن بُعد" هو البديل الأوحده للعمل الرقابي الميداني بالجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا للرقابة، وبقدر ما يوفره تطبيق التدقيق عن بُعد من فرص للأجهزة العليا للرقابة ومدقيقه إلا أنها قد تواجه بعض العقبات أو التحديات التي تحول دون التطبيق الجيد للتدقيق عن بُعد. وبناءً عليه، يهدف البحث بصفة رئيسية إلى الإجابة على التساؤلين التاليين:

- ما هي مجموعة التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة عند تطبيق التدقيق عن بُعد في ظل الكوارث؟
- ما هي مجموعة الفرص التي تجنمها الأجهزة العليا للرقابة عند تطبيق التدقيق عن بُعد في ظل الكوارث؟

### تنظيم البحث:

يمكن تقسيم البحث عدى عمّا تقدّم إلى ما يلي:

- 1- المفاهيم ذات الصلة.
- 2- تحديات التدقيق عن بُعد.
- 3- الفرص الناجمة عن تطبيق التدقيق عن بُعد.
- 4- نتائج وتوصيات البحث.

### 1- المفاهيم ذات الصلة:

#### 1-1- مفهوم التدقيق عن بُعد:

يعد التدقيق عن بُعد شكلاً من أشكال التدقيق؛ فلم يعد من الضروري مطلقاً الحضور المادي "أو التواجد الشخصي" للمدقق حيث يتم استخدام مجموعة واسعة من الخيارات التقنية، مثل الهاتف أو كاميرا الويب.... والصور ومقاطع الفيديو، والتي تسمح بإجراء عمليات التدقيق بسرعة وبسهولة من مواقع متعددة لمسافات طويلة وفي أي مكان بخلاف موقع الجهة الخاضعة للرقابة<sup>2</sup>. ويُقصد بالتدقيق عن بُعد "طريقة مسموح بها فقط في ظل ظروف معينة لإجراء تدقيق لم يعد فقط في الموقع مع التواجد المادي للأشخاص المعنيين، ولكن بشكل افتراضي بمساعدة تقنيات المعلومات والاتصالات المناسبة فهي تشير إلى استخدام المعلومات وتكنولوجيا الاتصال لجمع المعلومات وعقد مقابلة مع الجهة الخاضعة للرقابة... وما إلى ذلك، متى كانت أساليب التعامل "وجهاً لوجه" غير ممكنة أو مرغوبة<sup>3</sup>.

#### 2-1- الظروف الاستثنائية:

تعتبر الظروف الاستثنائية ظروفًا غير عادية، تأتي نتيجة لعوامل تهدد استقرار الدولة وأمنها أو نظم الحكم الدستورية أو حقوق الإنسان، ويمكن أن تكون هذه الظروف نتيجة لخطر يهدد حياة الأمة والتي تتمثل في الظروف التي تهدد فيها الأرواح والممتلكات في بلد ما كأحداث العنف والشغب والأعمال الإرهابية والتخريب والتمرد والفيضانات والزلازل والأمراض والأوبئة وتتمتع بموجبه السلطة التنفيذية بسلطات استثنائية غير عادية ممثلة دستورياً<sup>4</sup>.

#### 2- تحديات التدقيق عن بُعد:

تؤدّي بعض إجراءات التدقيق بشكل أفضل متى تمت شخصياً أو في الموقع، وقد يعترى طريق تطبيق التدقيق عن بُعد من جانب شركات التدقيق- بصفة عامة- والأجهزة العليا للرقابة "بصفة خاصة"- متى دعت لذلك أية ظروف كارثية استثنائية - بعض العقبات والمشكلات والتي قد تمثل تحدياً حيث يواجه مدققو الأجهزة العليا للرقابة بعض المشكلات والمعوقات أو التحديات والتي قد تؤثر على أداء عملية التدقيق عن بُعد بشكل جيد، من أهمها:

## 2-1- تعذر القيام ببعض إجراءات التدقيق:

عن بُعد مثل: حضور عملية جرد المخزون حيث يتطلب تواجد فريق التدقيق في مواقع مستودعات الجهة الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا للرقابة؛ خاصة وهذه الإجراءات تتم بشكل أفضل إذا ما نُقِّدَتْ بشكل "حضورى" في الموقع<sup>5</sup>. ويرى الباحث، أنه من الوهلة الأولى ربما تبدو عملية فحص مخزون الجهة الخاضعة للرقابة المشكلة الأكثر تحدياً لمدققي الأجهزة العليا للرقابة في ظل أية ظروف كارثية استثنائية... فعادةً ما ينظر المدققون في المخزون في نهاية فترة التدقيق، ويتطلب ذلك الانتقال إلى مواقع تواجد المخزون، ملاحظة عمليات العد، اختبار أنظمة الرقابة أو اختبار إجراءات التحقق، واختبار مدى اكتمال ودقة سجلات العد "قوائم الجرد"، ولكن قد يحول تطبيق قواعد التباعد الاجتماعي دون ذلك نظراً لتعذر تنقل وسفر المدققين، بل قد لا يكون موظفو الجهات الخاضعة للرقابة أنفسهم موجودين فعلياً لأداء عملية الجرد ذاتها. وفي ذلك الشأن، يمكن للمدقق الاستعانة بقدرات الفيديو، حيث يتواجد في مواقع مستودعات المخزون محطات كاميرات لأسباب أمنية... يمكن استخدامها في الواقع لتوفير تغذية فيديو لعملية العد أو لمراقبة الحركة داخل المستودع، وقد يحدث العكس حيث تكون هذه التقنيات غير قادرة على إنجاز كل شيء بشكل يحول دون استفادة بعض المدققين من التكنولوجيا.

وفي المقابل، فقد أكد معيار المراجعة المصري رقم (501) ف (5، 6، 7، 8) بشأن حضور جرد المخزون على ما يلي<sup>6</sup>:  
- حاجة المراجع إلى الحصول على أدلة مراجعة كافية ومقنعة تتعلق بوجود وصلاحيات المخزون عن طريق حضور عملية الجرد الفعلي ما لم يكن ذلك غير عملي.

- وفي حالة عدم تمكن المراجع من حضور جرد المخزون في الموعد المخطط نظراً لظروف غير متوقعة مثل: الكوارث الطبيعية.. فعلى المراجع أن يقوم بالجرد أو بملاحظة الجرد الفعلي في تاريخ بديل، وعند الضرورة يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات مراجعة خاصة بالتعاملات التي تقع بين الفترتين.

- عندما يكون حضور الجرد غير عملي، نظراً لعوامل مثل: طبيعة وموقع المخزون (كما في جائحة كورونا... حيث يحول تطبيق قواعد التباعد الاجتماعي دون التواجد في موقع المخزون) فعلى المراجع أن ينظر في حالة ما إذا كان هناك إجراءات بديلة تزوده بأدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون ليصل إلى قناعة بعدم الحاجة إلى الإشارة في تقريره إلى وجود قيد على نطاق المراجعة ناتج عن عدم حضور الجرد.

- عند القيام بإجراءات بديلة لحضور جرد المخزون على المراجع أن يدرس:  
مخاطر التحريف الهام والمؤثر المرتبط بالمخزون، طبيعة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزون، ما إذا كان من المتوقع وجود إجراءات كافية وصدور تعليمات جرد ملائمة خاصة بجرد المخزون، توقيت الجرد، مواقع الجرد، ومدى الحاجة لوجود خبير.

## 2-2- مقاومة بعض مدققي الأجهزة العليا للرقابة لعملية التغيير والتحول من التدقيق الحضورى إلى التدقيق عن

بُعد:

حيث يُعد أحد "عقبات" وتحديات التحول من نظام قائم إلى نظام آخر جديد هي مقاومة التغيير كونها عامل مؤثر على الموظفين "عامة" بشكل يجعلهم عوامل فشل لا بناء نتيجة تخوفهم مما هو جديد.

وفي ذلك الشأن قد تواجه عملية تنفيذ التدقيق عن بُعد- كبديل للشكل التقليدي للتدقيق القائم على التواجد الحضوري لمدققي الأجهزة العليا للرقابة بمقار الجهات الخاضعة للرقابة - بمقاومة من جانب بعض مدققي الأجهزة، وذلك لعدة أسباب منها: الخوف من المجهول والاستعداد لمقاومة عملية تنفيذ التدقيق عن بُعد بغض النظر عما ينتج عنها من آثار، حيث بمقتضاها ينتقل من المألوف إلى غير المألوف، أو الشعور بفقد بعض المكتسبات مثل: منصب ما أو عائد ما نتيجة حدوث التغيير، أو للاختلافات الفكرية في المعتقدات والفلسفات المتبناة خاصة إذا ما كانت التغييرات المقترحة تنتهك قيمهم الراسخة.

ويعتقد الباحث أن السبب الرئيسي قد يرجع في المقام الأول إلى البُعد النفسي حيث أن البعض قد اعتاد العمل بالشكل التقليدي للتدقيق القائم على تواجده بمقر الجهة الخاضعة للرقابة عبر حياتهم الوظيفية بشكل يجعلهم غير مؤهلين نفسياً للتعامل مع الوضع الجديد وما يفرضه من تخلي عن أنماط العمل المألوفة، بينما يُرجع السبب الثاني إلى البُعد الاجتماعي، حيث أتاح الشكل التقليدي للتدقيق "القائم على التواجد الحضوري" لمنتسبي الأجهزة العليا للرقابة التواجد الدائم بالجهات الخاضعة للرقابة بشكل أكسبهم بعض المزايا: كالوضع الاجتماعي كعضو بالجهاز الأعلى للرقابة، وتوافر بيئة عمل مناسبة قد لا تتوافر بنفس القدر داخل مقار الجهاز الأعلى للرقابة، في حين يُرجع السبب الثالث إلى البُعد الفني أو التقني حيث أن بعض منتسبي الأجهزة العليا للرقابة قد نشأت في مدرسة فكرية قائمة على الفحص المستندي الورقي الذي يسمح بوضوح دليل المصادقة، فضلاً عن أن إتاحة وإمكانية الوصول إليه عادةً لا تمثل قيد أثناء عملية التدقيق في مقابل ما يترتب عليه تطبيق التدقيق عن بُعد من تعامل مع تقنيات المعلومات والاتصالات - والتي قد يفتقد إليها البعض- وما تفرضه من تحديات: صعوبة في إظهار المصادقة للمستند الإلكتروني والذي يحتاج إلى تقنيات رقابية متطورة لإظهاره، بالإضافة إلى أن مسار التدقيق المتعلق بالبيانات ربما لا يكون متاحاً وقت التدقيق، كما أن الوصول إلى البيانات قد يكون أكثر صعوبة.

وتجدر الإشارة إلى أنه بقدر اعتبار تطبيق التدقيق عن بُعد يمثل أمراً إيجابياً، إلا أنه لا بد أن يُحدِث نوعاً من التأثير النفسي، فالخطأ الشائع في إدارة التغيير يتمثل في التقليل من شأن التأثير الذي تتركه عملية التغيير (بصفة عامة) وتطبيق التدقيق عن بُعد (بصفة خاصة) على العاملين، وعليه يرى الباحث، أنه تجنباً لمقاومة منتسبي الأجهزة العليا للرقابة تطبيق التدقيق عن بُعد، ينبغي على القائمين على هذا الأمر بالأجهزة العليا للرقابة ألا يظنون أنه بمجرد وضع عملية التدقيق عن بُعد موضع التنفيذ سيبدأ مدققي الأجهزة بالتنفيذ الفوري، وأن يدرك هؤلاء مدى الاضطراب الذي يصاحب التخلي عن أنماط العمل المألوفة وأن يتفهموا حقيقة أن مدققي الأجهزة العليا للرقابة بحاجة إلى وقت للتكيف مع الوضع الجديد، فمن الطبيعي وجود من يواجه صعوبة في تفاهم الخسارة التي قد يسببها هذا التغيير. وبناءً عليه، بات احتمال مواجهة الأجهزة العليا للرقابة عقبات وتحديات تطبيق التدقيق عن بُعد أو البطء نحو تطبيقها جزءاً منه من داخل الأجهزة ذاتها لا خارجها على النحو السابق إيضاحه.

**2-3- تزايد أعباء التدقيق نتيجة مخاطر الاحتيال والإبلاغ المالي غير السليم:** استجابة لأزمة كوفيد 19 على سبيل المثال، اضطرت العديد من منظمات الأعمال إلى تغيير ممارسات وبروتوكولات العمل بسرعة لتمكين العمل عن بُعد، مما يمثل خطراً متزايداً للاحتيال إذا كان من الممكن تجاوز الضوابط والرقابة الداخلية نتيجة لذلك.

كما تزداد المحفزات لارتكاب الاحتيال مع المنظمات والأفراد الذين يواجهون تحديات اقتصادية غير مسبقة في الأوقات العصيبة، ويمكن للأفراد الذين يتعرضون لضغوط كبيرة متعلقة بالعمل أن يظهروا ويبرروا السلوكيات غير الشرعية واتخاذ القرارات غير الأخلاقية. وقد يقدمون عمداً صورة أقل وضوحاً للواقع الحالي من خلال القوائم المالية والتلاعب في الإفصاحات اللازمة، وهذا من شأنه أن يفرض عبئاً جديداً وتحدياً عند تطبيق التدقيق عن بُعد<sup>7</sup>. وفي ذلك الشأن، ينبغي على مدققي الأجهزة العليا للرقابة أن يكونوا أكثر انتباهاً - من أي وقت مضى - لمخاطر الاحتيال والتلاعب بالمحاسبة والإبلاغ في ظل الظروف الكارثية الاستثنائية على غرار أزمة كوفيد 19، خاصة في ظل مسؤولياتهم الفعلية بموجب معايير المراجعة من جانب، ووجود فجوة توقعات بين ما يتوقعه مستخدمو تقارير الجهاز (وهم: أصحاب المصلحة كمجلس النواب والمسئولين عن الحوكمة بالجهات الخاضعة للرقابة وجمهور المواطنين) من أعضاء الجهاز بشأن الكشف عن الاحتيال والإبلاغ عنه<sup>8</sup>.

وفي ذلك الشأن أكدت معايير المراجعة المصرية على ما يلي:

-طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (240): يتحمل المراقب مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء بسبب الغش أو الخطأ وأثناء حصوله على التأكيد المناسب ينبغي عليه اتباع أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة خاصة في ظل الظروف الكارثية الاستثنائية وما تفرضه من وعي أكبر بإمكانية الاحتيال أو الخطأ، إذ تعد الظروف الاستثنائية التي تفرضها الكوارث من أمثلة عوامل خطر الغش والتدليس (أي العوامل ذات الصلة بالتحريفات الناتجة أو الناشئة عن إعداد تقارير مالية مزيفة) حيث تعرض الاستقرار المالي وربحية الكثير من الجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا للرقابة للتهديد من الظروف الاقتصادية أو الصناعة وظروف التشغيل، وتعد شركات الطيران والسياحة بمثابة مثال صارخ على الجهات التي تعرض استقرارها المالي وربحيتها للتهديد نتيجة الظروف الاقتصادية وظروف التشغيل نتيجة تعليق حركة الطيران الدولي في جميع مطارات بلدان العالم<sup>9</sup>.

-طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (315): يكون الحفاظ على أسلوب الشك المهني هاماً لأنه قد يحدث تغييراً في الظروف، وعندما يقوم مراقب الحسابات بإجراء استفسارات وأداء إجراءات مراجعة أخرى يقوم بممارسة الشك المهني وعليه ألا يرضى بأدلة مراجعة غير مقنعة بالقدر الكافي استناداً على اعتقاده بأن الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة أمناء ويتمتعون بالنزاهة. وفي ذلك الشأن أوضح ملحق رقم (3) من ذات المعيار أمثلة لبعض الظروف والأحداث التي يمكن أن تشير إلى وجود مخاطر التحريف الهام والمؤثر منها: التشغيل في المناطق التي تكون غير مستقرة اقتصادياً، تعرض التشغيل لأسواق متقلبة، مشاكل السيولة بما في ذلك فقدان العملاء المهمين، والتغييرات في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة، والنقص في الأفراد من ذوي مهارات إصدار التقارير المحاسبية والمالية الصحيحة.... ويعتقد الباحث أن مثل هذه الظروف قد تفسدت أثناء فترة الكوارث والأوبئة وتعرضت لها الكثير من الجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا للرقابة<sup>10</sup>. وعلى أثر ما ورد بمعايير المراجعة المصرية بات لزاماً على مدققي الأجهزة العليا للرقابة ضرورة أن يحددوا ردود أفعالهم للتعامل مع مخاطر التحريف العامة والمؤثرة على مستوى القوائم المالية في أية ظروف كارثية استثنائية مثل تلك الظروف التي فرضتها تداعيات جائحة فيروس كوفيد 19، ويمكن أن تشمل مثل هذه الردود<sup>11</sup>:

- التركيز على فريق العمل بضرورة الحفاظ على الشكل المهني في جمع وتقييم أدلة المراجعة.

- تعيين عاملين أكثر خبرة أو موظفين من ذوي المهارات الخاصة أو استخدام خبراء.

- توفير المزيد من الإشراف أو تصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية من عدم التوقع في اختيار إجراءات المراجعة الإضافية والتي سيتم أداؤها؛ بما في ذلك اختبارات قياس مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة وذلك عندما تكون ذات صلة بالموضوع أو تكون مطلوبة.

- وعمل تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة كرد فعل عام مثل أداء إجراءات التحقق التي تمكن طبيعتها وتوقيتها من مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقديمها على مستوى التأكيد (تنفيذ إجراءات تحقق معينة في نهاية الفترة وذلك بدلاً من القيام بذلك في تاريخ سابق).

#### **4-2- عدم جاهزية بعض الجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا للرقابة للخضوع للتدقيق عن بُعد.** قد تفتقر بعض

الجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا للرقابة لضوابط وتدابير تكنولوجيا المعلومات اللازمة للتدقيق عن بُعد منها<sup>12</sup>:

- عدم كفاية البنية التحتية لإدارة التدقيق عن بُعد من: الأجهزة والشبكات والبرمجيات وقواعد البيانات.

- قصور الضوابط والتدابير اللازمة بشأن الأمن السيبراني: كالتوعية بالأمن السيبراني، إدارة هويات الدخول والصلاحيات، حماية الأنظمة وأجهزة معالجة المعلومات؛ وإدارة أمن الشبكات.

- قصور خطط مواجهة الكوارث والأزمات فيما يتعلق بفقدان البيانات.

- التأهيل غير الكافي لموظفيها للتعامل مع تقنيات التدقيق عن بُعد.

#### **5-2- تحديات أخرى:** قد يفرض التدقيق عن بُعد بعض التحديات الأخرى ذات الصلة بتعامل المدققين أنفسهم مع

الجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا للرقابة منها<sup>13</sup>.

- صعوبة تواصل مدققي الأجهزة العليا للرقابة مع حائزي المعلومات من الموظفين أو الإدارة أو مسؤولي الحوكمة في الجهات الخاضعة للرقابة لتقديم استفسارات أو إيضاحات، قد يكون بسبب اجتماع مجدول بالفعل، أو أداؤهم لمهام أخرى أثناء عملية التدقيق عن بُعد مع إبقاء فريق التدقيق في انتظار طلباته للإيضاحات والتفسيرات.

- يُتيح الافتقار إلى التفاعل الشخصي بين مدقق الجهاز الأعلى للرقابة وموظفي الجهات الخاضعة للرقابة فرصاً للاحتيال وتقديم المستندات المزورة وإخفاء حالات عدم المطابقة المحتملة أثناء التدقيق الإلكتروني عن بُعد.

- صعوبة وصول فريق التدقيق عن بُعد من مدققي الأجهزة إلى الشبكة الافتراضية (Virtual Private Network) وهي مجموعة من التقنيات التي تنشئ اتصالات آمنة أو "أنفاقاً" عبر خطوط الإنترنت العادية لتسجيل الدخول إلى قاعدة البيانات من أجل الحصول على أدلة التدقيق.

#### **3- فرص الناجمة عن تطبيق التدقيق عن بُعد:**

يتيح تطبيق التدقيق عن بُعد -بصفة عامة- مجموعة من الفرص أمام الأجهزة العليا للرقابة وفريق التدقيق، وكذا

الجهات الخاضعة للرقابة، إذ بمقتضاها يمكن للأجهزة العليا للرقابة توفير الوقت وخفض التكلفة، والاستغناء عن (اللوجستيات) والإجراءات ذات الصلة أثناء عملية التدقيق بشكل يضمن كفاءة عمل فرق التدقيق عن بُعد في ظل

الحفاظ على التوازن بين متطلبات عملهم وحياتهم الشخصية.

فضلاً عن القضاء على استضافة الجهة الخاضعة للرقابة لفرق التدقيق في مواقعها ومقارها المختلفة بشكل يجعلها أكثر انخراطاً في العملية إذا تم تخصيص وقت محدد لنشاط التدقيق عن بُعد وأقل عرضة للتتبع أو الانزعاج من أي طلبات عمل عاجلة من جانب فريق التدقيق، وفيما يلي أهم الفرص التي يوفرها تطبيق التدقيق عن بُعد للأجهزة العليا للرقابة<sup>14</sup>.

**3-1- توفير الوقت:** وخفض زمن إنجاز التقارير الرقابية. يساعد إجراء عمليات التدقيق عن بُعد على توفير الوقت الذي يقضيه مدققي الجهاز الأعلى للرقابة في التنقل بين محال إقامتهم وبين الجهات الخاضعة للرقابة "مقر عملهم الرسمي"، فضلاً عن ضالة أو انعدام وقت السفر لفروع الجهات الخاضعة للرقابة التي تقع خارج حدود محافظاتهم أو لفروعها ومكاتبها الخارجية التي تقع خارج حدود البلاد؛ نظراً لقدرة التدقيق عن بُعد - متى طُبقت - على السماح لفريق التدقيق بتلقي البيانات ومشاركتها، ومراجعة الوثائق والعمليات، وتقييم كل شيء من أي مكان، مع إمكانية إجراء المقابلات والاجتماعات (webinar) من خلال تطبيقات (Zoom و Skype) وقنوات مؤتمرات الويب الأخرى حال توافرها دون الحاجة إلى الانتقال إلى موقع المراجعة؛ بشكل ينعكس إيجابياً على زمن إعداد التقارير الرقابية.

### 3-2- إضافة قيمة لأطراف العملية الرقابية الثلاثة:

يمكن لعملية التدقيق عن بُعد إضافة قيمة للأطراف الثلاثة للعملية الرقابية والتي حددها معيار الإنتوساي رقم (ISAI 100) "المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام" في الآتي<sup>15</sup>: المراجع باعتباره الشخص المفوض بمهمة إجراء الرقابة على الجهات الخاضعة للرقابة وفقاً للتفويض القانوني للجهاز الأعلى للرقابة، الطرف المسئول وهي الجهة الخاضعة للرقابة المسئولة عن معلومات موضوع الرقابة أو عن إدارة موضوع الرقابة أو عن معالجة التوصيات، والمستخدم المستهدف وهم الأفراد أو المؤسسات أو فئاتها التي يعد المراجع تقرير الرقابة لها وقد يكون الهيئات التشريعية "مجلس النواب" أو الإشرافية أو المسئولة عن الحوكمة أو عامة الناس. وفي ذلك الشأن يمكن للباحث من خلال خبرته العملية، توضيح مدى إمكانية تحقيق التدقيق عن بُعد قيمة مضافة لأطراف العملية الرقابية الثلاثة وذلك على النحو التالي:

- يمكن للتدقيق عن بُعد أن يسمح لفريق التدقيق العمل عن بُعد في بيئة تمكن من استخدام جميع الأدوات الضرورية مثل: الإنترنت عالي السرعة، والشاشات، والطابعات... وغيرها، والاستفادة من وقت السفر والتنقل المستغنى عنه في القيام بأشياء تضيف قيمة مثل: مراجعة الوثائق للتأكد من مسارات التدقيق التي يجب استكشافها، وكتابة تقارير التدقيق بصورة تضمن وضوح نتائج التدقيق وفرص التحسين، كما تسمح بتغطية "موسعة" أكبر للموضوعات والمهام الرقابية ذات الأهمية عند حدوث أولويات متنافسة من حيث الحجم والقيود الزمنية في ظل محدودية الموارد البشرية من المدققين لدى بعض الأجهزة العليا للرقابة، وبشكل يعزز في النهاية قيمة وكفاءة عملية التدقيق ذاتها من جانب، ويضمن تحقيق التوازن بين عمل مدققي فريق المراجعة أنفسهم وحياتهم الخاصة مع الجدول الضيق.

-يعني التدقيق عن بُعد الجهات الخاضعة للرقابة من الخدمات اللوجستية ذات الصلة مثل: توفير وسائل للانتقال واستراحة لإقامة أعضاء فريق التدقيق متى دعت الحاجة، كما تجنبها حدوث الإزعاج والاضطراب الذي قد تسببه عمليات التدقيق القائمة على التواجد الحضوري أو أي طلبات عمل عاجلة بشكل يجعلها أكثر انخراطاً في العملية إذا تم تخصيص وقت محدد لنشاط التدقيق عن بُعد.

- يتيح التدقيق عن بُعد على إثر توفير الوقت وخفض زمن إنجاز التقارير؛ للأجهزة العليا للرقابة عرض التقارير الصادرة على البرلمان في الوقت المحدد -وفقاً لما ورد بالقوانين المنظمة لعمل الأجهزة ودرساتير دولها- بشكل يُمكن الهيئات التشريعية أو الإشرافية أو المسئولة عن الحوكمة أو عامة الناس "المستخدم المستفيد" من الوقوف على الأداء التنفيذي العام والحكومي وتقييمه لبيان مدى تقدمه وإنجازه للأهداف المبتغاة.

**3-3- تحقيق وفورات في التكاليف والموارد:** يحُول التدقيق عن بُعد دون الحاجة لقيام مدقي الجهاز الأعلى للرقابة بمأموريات (داخلية وخارجية) لمباشرة أعمال الرقابة بالجهات الخاضعة للرقابة بشكل يُمكن من تحقيق وفورات في بعض عناصر التكلفة ذات الصلة، ممثلة في البدلات النقدية التي تتحملها موازنة الجهاز الأعلى للرقابة مثل: بدل التفتيش ومصاريف الانتقال، فضلاً عن بدل السفر ومصاريف الانتقال "تذاكر الطيران" لفروع ومكاتب الوحدات الخاضعة للرقابة الموجودة خارج حدود البلاد.

**4-4- استبعاد اللوجيستيات أثناء عملية التدقيق:** يمكن استبعاد اللوجيستيات ذات الصلة بعملية التدقيق على إثر تطبيق التدقيق عن بُعد، فقد يكون من الصعب الوصول إلى بعض مواقع الجهات الخاضعة للرقابة - في ظل تنفيذ الشكل التقليدي للتدقيق القائم على التواجد الحضوري لمدقي الأجهزة- لأسباب عديدة ربما تكون هذه المواقع في منطقة معزولة.... مما يستدعي تجهيز استراحة الجهة للإقامة بها، أو لدواعي أمنية تستدعي استخراج تصاريح لدخول مقر بعض الجهات ومواقعها المختلفة مثل التصاريح اللازمة لدخول بعض الأماكن التابعة لشركات النقل الجوي الخاضعة للرقابة مثل: المطارات؛ المنطقة الجمركية، وقرية البضائع، ....، وكذا التصاريح الصادرة عن مصلحة أمن الموانئ واللازمة لدخول الدوائر الجمركية للموانئ...، وكذا الحاجة في بعض الأحيان إلى استخراج تصاريح السفر وتأشيرات دخول بعض الدول إذا تم إجراء عمليات التدقيق دولياً على الفروع والمكاتب الخارجية لبعض الجهات الخاضعة للرقابة والتي تقع خارج حدود البلاد كفروع شركات الطيران...، بينما يحُول تنفيذ الجهاز الأعلى للرقابة للتدقيق عن بُعد دون الحاجة لأداء مثل هذه الإجراءات والتصاريح و"اللوجيستيات".

#### **4- نتائج وتوصيات البحث:**

توصل الباحث؛ إلى نتيجة مفادها: في ظل الكوارث تواجه الأجهزة العليا للرقابة العديد من التحديات تحول دون التطبيق الجيد للتدقيق عن بُعد. وفي هذا السياق، يوصي الباحث متخذي القرار بالأجهزة العليا للرقابة بضرورة:

-العمل تحسين ظروف العمل والعاملين من منتسبي الأجهزة تعويضاً عن المزايا المفقودة حال تطبيق الرقابة عن بُعد .  
-إدراك مدى الاضطراب الذي يصاحب تخلي مدقي الأجهزة عن أنماط العمل التقليدية والمألوفة، وتفهم حقيقة أنهم بحاجة إلى وقت للتكيف مع الوضع الجديد.

- نشر الوعي التكنولوجي بين مدقي الأجهزة العليا للرقابة بفوائد وأثر تطبيق الرقابة عن بُعد على سرعة إنجاز العمل، وجوده أدائه، وبما يضمن التوازن بين عمل مدقي الأجهزة التزاماتهم الخاصة.

-تنمية وتطوير كفاءات مدقي الأجهزة العليا للرقابة" لضمان نجاح تطبيق التدقيق عن بُعد.

## - هوامش ومراجع البحث مرتبة وفقاً لورودها في متن البحث:

1- يراجع في ذلك:

- Abu Saleem, K. S. M. (2021). The Impact of the Coronavirus Pandemic on Auditing Quality in Jordan, *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, Volume 15, Issue 4. [www.ijicc.net](http://www.ijicc.net)
- Castka, P., Searcy, Cory & Fischer S. (2020). Technology-enhanced Auditing in Voluntary Sustainability Standards: The Impact of COVID-19, *Sustainability*, 12, June. [www.mdpi.com/journal/sustainability](http://www.mdpi.com/journal/sustainability).
- International Federation of Accountants (2020), Webinar 2: Performing the Audit in the Pandemic Environment: Summary of Key Takeaway, Webinar Series – *Practical Audit Quality: Considerations for Auditing in the Pandemic Environment*. (IFAC), July.
- Supreme Audit Institution of Mexico (2020). *Mexico's Supreme Audit Institution Facing the Covid-19 Pandemic: Actions to Strengthen Government Control*, Auditoria Superior de la Federation "ASF".

2- يراجع في ذلك:

- Barrette, C.R., Drumond, G.M. and Méxas, M.P. (2022), Remote audit in the times of COVID-19: a successful process safety initiative, *Brazilian Journal of Operations & Production Management*, Vol. 19, No. 03. . <https://doi.org/10.14488/BJOPM.2021.048>.
- The Gold Standard Foundation (2021). Site Visit and Remote Audit Requirements and Procedures, *Public Consultation*, Version 0.9: Geneva, Switzerland.

3- يراجع في ذلك:

- Sustainable Resources Verification Scheme GmbH "SURE"(2020). *Technical guidance for conducting remote audits*, Version: TG-READ-en-1.0 Date Oct. 10.at: [www.sure-system.org](http://www.sure-system.org).
- International Organization for Standardization (ISO) & International Accreditation Forum (IAF) (2020). *ISO 9001 Auditing Practices Group Guidance on Remote Audits*, Edition 1, Apr. [www.iaf.nu](http://www.iaf.nu); <https://committee.iso.org/home/tc176/iso-9001-auditing-practices-group.html>.
- International Organization for Standardization "ISO" (2018). ISO 19011 "Guidelines for auditing management Systems" *International Standard*, Third edition. Switzerland.
- Rainforest Alliance (2020). *Guidelines for conducting remote Audit*, April: <http://www.rainforest-alliance.org>.

4- د. جابر غنبي (2024) الظروف الاستثنائية وجائحة كورونا؛ الجمعية الليبية لأعضاء الهيئات القضائية، موقع الجمعية على الفيس بوك؛ تاريخ الدخول 2024/ 1 /11

- 1- Houghton, Kirsten (2023). Overcoming the Challenges of Remote Auditing During the COVID-19 Crisis, *VA Certified Public Accountants*, April 13.
- 5- الهيئة العامة لسوق المال (2008). *معيار المراجعة المصري رقم (501) "أدلة المراجعة – اعتبارات إضافية لنود معينة"*، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، القاهرة.
- 2- Gould, Stathis & Leka, Laura (2020). Reporting and Fraud Risk Arising from COVID-19 Pose Significant Challenges for Professional Accountants, *International Federation of Accountants*. New Zealand Australia, May.
- 3- Tysiac, Ken (2020). Remote auditing comes to fore front during pandemic, *Journal of accountancy*, New York Vol. 229, Iss. 4, Apr 24.
- 4- الهيئة العامة لسوق المال (2008). *معيار المراجعة المصري رقم (240) "مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية"*، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، القاهرة.
- 5- الهيئة العامة لسوق المال (2008). *معيار المراجعة المصري رقم (315) "تفهم المنشأة وبنيتها وتقييم مخاطر التحريف الهام"*، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، القاهرة.
- 6- الهيئة العامة لسوق المال (2008). *معيار المراجعة المصري رقم (330) "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي يتم تقييمها"*، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، القاهرة.
- 7- Ho, Soyoung (2020). Remote Auditing During Pandemic: Zoom and Drones, *Thomson Reuters Tax & Accounting*, April 29. <https://tax.thomsonreuters.com/news/remote-auditing-during-pandemic-zoom-and-drones/>
- 8- Ibid.For more details:
  - Yasmin, Arifia et al.(2023), Remote Audit for Internal Audit as a Form of Technology Optimization Towards Indonesia 5.0, Series: Advances in Social Science, Education and Humanities Research, Proceedings of the Tegal International Conference on Applied Social Science & Humanities (TICASSH 2022) ASSEHR 679. [https://doi.org/10.2991/978-2-494069-09-1\\_36](https://doi.org/10.2991/978-2-494069-09-1_36)
  - The Institute of Internal Auditors (2022). Factsheet: Remote Auditing, "IIA" Australia. [https://www.iaa.org.au/sf\\_docs/default-source/technical-resources/2018-fact-sheets/remote-auditing.pdf](https://www.iaa.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/2018-fact-sheets/remote-auditing.pdf).
- 9- International Organization of Supreme Auditing Institutions, "INTOSAI" (2019). *ISSAI-100: fundamental Principles Public- Sector Auditing*, INTOSAI Framework of Professional Pronouncements: 1-28. . [www.issai.or](http://www.issai.or)