

محركات اداء مقترحة لتفعيل خدمات مراقبي الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات
(دراسة تحليلية نظرية)

**Try Performance Engines to activate the services of auditors in an
environment of communication and information technology
"Analytical & theory study"**

أ.م. منهل مجيد احمد
manhal_27356@yahoo

أ.م.د. فيحاء عبد الخالق يحيى
fayha_abd@Yahoo.com

جامعة الموصل / كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

المستخلص

يتمحور البحث حول بيان محركات الاداء اللازمة والتي يمكن من خلالها تفعيل خدمات مراقبي الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات حيث ينبع البحث من فرضية اساسية مفادها انه لا بد أن تساهم محركات الاداء المقترحة في تفعيل خدمات مراقبي الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات .ووصولاً الى لتحقيق مشكلة البحث واهدافه وفرضيته فقد تم تقسيمه الى محورين تتناول المحور الاول واقع خدمات مراقبي الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في حين تتناول المحور الثاني محركات الاداء المقترحة للنهوض بمستوى اداء مراقبي الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ، وتضمن البحث مجموعة من التوصيات والاستنتاجات عرضها الباحث في متن بحثه

Abstract

The search revolves around the statement of performance engines required and in which they can activate the services auditors in an environment of communication and information technology where research stems from the basic premise that We must contribute to the proposed performance engines in activating the auditors' services in an environment of communication and information technology And to access research problem to achieve it goals and hypothesis has been divided into two axes the first one is the reality of auditors' services in an environment of communication and information technology while the second one is the try performance engines to upgrade the performance of auditors in an environment of communication and information technology and last The search included a set of recommendations and conclusions presented by a researcher inside his research

المقدمة

لم تعد وظائف مهنة مراقبة الحسابات كافية بدورها في عالم اليوم والغد العالم الذي يتسم بثورة متجددة في تكنولوجيا المعلومات هذه الثورة سوف تخلق سوقاً لخدمات واسعة النطاق وعلى المهنة ان تستجيب للطلب المتزايد من الجمهور على تلك الخدمات لذا ينبغي على مراقبي الحسابات في تلك الحالة ان يقوموا بشكل متزايد بالتقرير عن جودة المعلومات في ظل قاعدة واسعة المعلومات ذات المواصفات الجيدة والملائمة لمختلف أنشطة الوحدات الاقتصادية وتبني محركات اداء ملائمة في سبيل النهوض بمستوى ادائهم نحو تحقيق الكفاءة والفاعلية الاقتصادي في الاداء.

مشكلة البحث:

تتجسد مشكلة البحث في التساؤل الآتي:
ما هي محركات الاداء الاساسية والتي يمكن من خلالها تفعيل خدمات مراقبي الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات
اهمية البحث
تتخصر اهمية البحث بالنقاط الآتية :

- 1) اثرء الجانب النظري بموضوعات جديدة ترتبط بمهنة مراقب الحسابات والتي قلما تناولتها ادبيات تلك المهنة
- 2) رفع مستوى الاداء المهني لمراقبي الحسابات تساهم في بناء استراتيجيات لمهنة مراقبة الحسابات وإعادة هندسة عملياتها في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في سبيل تقديم افضل الخدمات المهنية لمستخدميها .

فرضية البحث

ينبع البحث من فرضية أساسية مفادها الآتي
(لابد ان تساهم محركات الاداء المقترحة في تفعيل خدمات مراقبي الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات)

منهج البحث

لاستطلاع آراء مستخدمي القوائم المالية والتقارير التي يعدها مراقبي الحسابات فقد اعتمد الباحثان في صياغته على المنهجين التاليين :-
1- اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في صياغة البحث من خلال الاطلاع على الاطاريح والرسائل الجامعية والدوريات والكتب التي تناولت موضوع البحث .

خطة البحث وهيكلته

وصولاً في تحقيق اهمية وفرضية البحث تم تقسيمه للمحاور الآتية :-

المحور الأول: واقع خدمات مراقبي الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعاملات والاتصالات

المحور الثاني: محركات الأداء المقترحة للنهوض بمستوى أداء مراقبي الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات

المحور الأول

واقع خدمات مراقبي الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات

قبل بيان واقع خدمات مراقبي الحسابات في بيئة تكنولوجيا والاتصالات لابد من التعرف على الإطار المفاهيمي للخدمات المهنية لمراقبي الحسابات في البيئة الاعتيادية، حيث تمثل الخدمات المهنية لمراقبي الحسابات مجموعة الخدمات التي يقدمها لزيائنه، وقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين الخدمات المهنية لمراقبي الحسابات على أنها ((أي خدمات تتطلب محاسبة او مهارات ذات علاقة يؤديها محاسب مهني كما في ذلك خدمات المحاسبة والتدقيق ومحاسبة الضرائب والاستشارات الإدارية، الإدارة المالية))(الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2004، 18). وأكد البعض في هذا المجال ان تلك الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات يجب أن تتميز عن غيرها من الخدمات بالاتي (4، 2005 : Lenz) :

- 1- إنها خدمات فكرية غير ملموسة .
 - 2- إنها خدمات تعتمد على التأهيل العلمي والخبرة العملية لمراقب الحسابات .
 - 3- إن تقديم تلك الخدمات يعتمد على عدد معين من الزبائن .
 - 4- لابد من وجود حالة تعاون بين مراقب الحسابات وزبائنه لإنجاح الخدمة.
- كما يتطلب في هذا الجانب تحديد عوامل الطلب على خدمات مراقبي الحسابات والتي تنحصر بالاتي :
1. تعدد الجهات المستخدمة للقوائم المالية وتنوع مصالحها مما أدى إلى ضرورة وجود طرف خارجي مستقل لإزالة هذا التضارب عن طريق تقديم خدماته في دعم عدالة ومصداقية إعدادها . (جمعة، 2009، 10).
 2. التطور الحاصل في شركات الأعمال وزيادة أنشطتها وتعقد عملياتها وأنظمتها . (لطي ، 2005 ، 15).
 3. إن استخدام معلومات مالية مزللة يترك آثار ونواتج كبيرة في قرارات المستخدمين ولمراقب الحسابات في هذا الشأن دور في توفير الاطمئنان للمستخدمين عن مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية . (Elder : 2010 ، 7).
 4. التوسع في الأسواق الدولية وطول سلسلة التجهيز وانتشار مصانع الشركات في العديد من الدول (Blair, 2008 , 1).

وتنحصر أهم أنواع الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات في البيئة التقليدية بالاتي :

- اولاً: خدمات التأكيد .
 - ثانياً: خدمات التدقيق .
 - ثالثاً: الخدمات المحاسبية.
 - رابعاً: الخدمات الاستشارية .
 - خامساً : الخدمات الضريبية .
 - سادساً: الخدمات غير التأكيدية .
- اولاً: خدمات التأكيد .

تمثل خدمات التأكيد بأنها خدمات تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات كما إنها خدمات يقدمها مراقب الحسابات لتحسين مصداقية وملائمة المعلومات التي يستخدمها الأفراد عند اتخاذ القرارات (محمود وآخرون، 2010، ، (43).

وقد حددت لجنة اليودت المنبثقة عن (AICPA) بان هناك أربعة أمور تتعلق بخدمات التأكيد التي يؤديها مراقب حسابات وهي : (لظفي ، 2005 ، 669).

- 1- إنها خدمات هادفة إلى تحويل البيانات الأولية إلى معلومات موثوقة .
- 2- إنها خدمات هادفة لتحسين عملية اتخاذ القرار .
- 3- إنها خدمات هادفة لتحسين نتائج عملية اتخاذ القرار .
- 4- إنها خدمات هادفة لتحسين قرارات المستخدمين للمعلومات .

يؤكد البعض بان أنواع خدمات التأكيد في هذا المجال إلى النوعين الاتيين : (Hasan,etal,2005, 92)

النوع الأول : خدمات التأكيد المعقول

وهي خدمات التأكيد الأقل من خدمات التأكيد المطلق ولكنها بمستوى عال ويتعلق بمدى الحصول على الأدلة اللازمة للممارس التي تمكنه من التوصل إلى استنتاج ايجابي أي ليس هناك أي تحريفات مهمة في ظروف عملية التأكيد المتفق عليها. (لظفي ، 2010 ، 433).

النوع الثاني : خدمات التأكيد المحدود .

عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) خدمات التأكيد المحدود بأنه عملية هادفة إلى تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية وحيث تكون تلك المخاطرة اكبر مما هو في عملية التأكيد المعقول بوصفه أساساً لشكل سلبي من التعبير عن استنتاج الممارس (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2008 ، 138).

عناصر خدمات التأكيد:

- تتمثل عناصر خدمات التأكيد التي يمثلها مراقب الحسابات بالشكل التالي :
- اولاً:العلاقة الثلاثية للأطراف التالية (الممارس،الطرف، المسئول،المستخدمون).
 - ثانياً: موضوع المهمة (تدقيق القوائم المالية،تصديق الالتزام ،الاستشارات الإدارية) .
 - ثالثاً: مقاييس مناسبة (الاعتراف ،القياس ،الإفصاح في ضوء المعايير الدولية) .
 - رابعاً: الأدلة(الشك المهني،كفاية الأدلة،الأهمية النسبية ،مخاطر التأكيد،كمية ونوعية الأدلة)
 - خامساً: التقرير(أنواع التقارير) .

معايير خدمات التأكيد :

يعد المعيار (3000) الذي نص على (عمليات التأكيد عدا عمليات التدقيق او الفحص المعلومات المالية أهم المعايير الصادرة عن (IAASB) بشأن خدمات التأكيد كونه يحقق الآتي : (لظفي ، 2010 ، 434).

- 1- وصفه لأهداف التأكيد خصوصاً التأكيد المعقول والتأكد المحدود.
- 2- يعد إطار العدد من معايير خدمات التأكيد مثل(SSCS, SAS,SSAE).
- 3- توفر إرشادات للممارسين لأداء الارتباطات .

ثانياً: خدمات التصديق .

هي الخدمات المقدمة من قبل مراقب الحسابات وتكون بشكل تقرير مكتوب عن كل خدمة يؤديها ، أي أن هذه لخدمة يعكسها تقرير مراقب الحسابات (Reed,2001,14).

أنواع خدمات التصديق :

المنتبع لأدبيات الفقه الرقابي يلاحظ أن هناك أربعة أنواع من خدمات التصديق المؤداة من قبل مراقب الحسابات وهي (الحري، 2011، 75).

1. تدقيق القوائم المالية التاريخية .
2. خدمات إمساك الدفاتر .
3. الخدمات الضريبية .
4. الخدمات الإدارية والاستشارية.

ثالثاً: الخدمات المحاسبية .

يستطيع مراقب الحسابات أداء عمليات محاسبية أو تحضيره للبيانات المالية للزبائن وفق الطلب ، والمراقب حينئذ يعطي نوعاً من الطمأنينة دون تصديق أو إعطاء رأي عن ذلك ويكون بصفة محاسبا وليس مراقب حسابات (الحري، 2011، 76).

حيث تؤكد معظم معايير التدقيق والتشريعات المهنية بهذا الشأن انه في حالة قيام مراقب الحسابات بأعمال التدقيق فلا يجوز أن يقوم هو نفسه بإعداد الحسابات وإلا تعرض استقلاله إلى التهديد(اويل، 2002، 35).

رابعاً : الخدمات الاستشارية

عرف البعض الاستشارة الادارية بأنها ((خدمة مقدمة من قبل شخص او عدة اشخاص مؤهلين ومستقلين لتحديد وتجنب المشكلات المتعلقة بالسياسة العامة والتنظيم والاجراءات والاساليب ووضع التوصيات المناسبة والمساعدة في تنفيذ التوصيات))(ابو شيخة ،2009، 15).

كما تم تعريف الخدمات الاستشارية بانها ((تقديم المشورة للادارة بغية تحديد الاهداف وارشاد الادارة الى الاسلوب المؤدي الى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الاداء في مجالات التخطيط والقيم والحوافز والاتصال وقياس مستويات الانجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية))(ياسين ، 2012، 107).

• سمات الخدمات الاستشارية :

تمتاز الخدمات الاستشارية بالميزات التالية :

- 1- تتم بناءاً على احتياجات ادارة الوحدة الاقتصادية ورغبتها .
- 2- تمتاز بالاستقلالية عن المؤثرات الداخلية والخارجية .
- 3- تمتاز بالسرية .
- 4- هي خدمة تقدم من قبل شخص منخصص.

• أنواع الخدمات الاستشارية :

- المتتبع لادبيات التدقيق والرقابة يلاحظ وجود عدة تبويبات للخدمات الاستشارية التي يقدمها مراقب الحسابات ، ويمكن تبويب هذه الخدمات الى المجاميع التالية : (جمعة،2009، 549).
- المجموعة الاولى : الخدمات الاستشارية للتطوير الاداري مثل (التخطيط طويل الاجل ،التخطيط المالي، دراسة الهيكل التنظيمي).
 - المجموعة الثانية : الخدمات الاستشارية في مجمل التسويق مثل (البيع ،الاعلان،تطوير المنتجات ، دراسة الاسواق).
 - المجموعة الثالثة : الخدمات الاستشارية في مجال العمليات مثل(اختيار المعدات،الصيانة ،معالجة التلغف ،معالجة الطاقة ،وغيرها).
 - المجموعة الرابعة : الخدمات الاستشارية في مجال التمويل مثل(تحديد كلفة راس المال،تحديد المؤشرات المالية ،...وغيرها).
 - المجموعة الخامسة : الخدمات الاستشارية في مجال الموارد البشرية مثل(سياسات التعيين ،تخطيط وتدريب الموارد البشرية ،برامج التحفيز ، المكافآت والروادع ،...وغيرها).
 - المجموعة السادسة : الخدمات الاستشارية في مجال الدراسات الاقتصادية مثل(دراسات الجدوى ،دراسات التنمية ، دراسات البحوث الاقتصادية ،...وغيرها).
 - المجموعة السابعة :الخدمات الاستشارية في مجال الدراسات البيئية مثل (دراسات حالات التلوث،دراسات حالات الضوضاء ،دراسات المنافع والاضرار البيئي،دراسات القوانين البيئية ،...وغيرها).
 - المجموعة الثامنة : الخدمات الاستشارية في مجال التقييم مثل(نظم رقابة المعلومات ، دراسة جدوى الحاسوب والبرامج والملحقات ،...وغيرها).

خامسا: الخدمات الضريبية .

قد يقوم مراقب الحسابات بتنظيم خدمات في مجال الضريبة مثل (التخطيط الضريبي ، اعداد الاقرارات الضريبية ،اعداد دراسات في مجال الاستفادة من الاعفاءات الضريبية ،...وغيرها)(ouwers , 2008, 18).

في هذا المجال نلاحظ ان معظم المنظمات والهيئات الدولية قد بذلت جهود مضمينة عديدة للنهوض بتلك الخدمات المؤداة من قبل مراقبي الحسابات ،فعلى سبيل المثال نجد ان المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين قد قام بتشكيل لجنة متخصصة بمسؤوليات وممارسات الخدمات الضريبية فضلاً عن قيام تلك اللجنة باصدار العديد من النشرات والايضاحات لارشاد وتوجيه مراقبي الحسابات بتنظيم تلك الخدمات وتحديد مسؤوليته تجاهها ،واهم تلك النشرات التي قامت باصدارها عام 2009 والمتعلقة باهم ممارسات الخدمات الضريبية التي يمارسها مراقب الحسابات والمبينة بالجدول التالي:

جدول (1)

نشرات لجنة ممارسات الخدمات الضريبية لعام 2009

رقم النشرة	عنوانها
((1))	الاعداد الصحيح الاقرارات الضريبية
((2))	الاجابة عن الاسئلة المتعلقة بالاقرارات
((3))	الاجراءات الموثوقة المرتبطة باعداد القرارات
((4))	استخدام التقديرات
((5))	التمويل من الموقع
((6))	معرفة الاخطاء في يخص الاقرارات
((7))	المضمون الشكلي للضرائب

سادساً: الخدمات غير التأكيدية.

وهي خدمات يقدمها مراقب الحسابات مباشرة او بواسطة العاملين معه ولا تتطلب اي نوع من التاكيد او ابداء الراي مثل بعض الخدمات الاستشارية .وبعض الخدمات الضريبية ، بعض خدمات التقييم ،وبعض خدمات التخطيط المالي (Graw ford , 2009,8).

انواع خدمات مراقبي الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

لقد تأثرت خدمات مراقبي الحسابات المقدمة للغير من خلال تطوير مداخل ممارسة الرقابة واعادة هندسة مهنة مراقبة الحسابات في ل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ضمن التأثير مهنياً على اتباع الوحدة محل الرقابة للتدقيق المتكامل لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات والتدقيق المستمر اضافة لخدمات جديدة اهمها : (اضعاء الثقة على مواقع الزبون في الانترنت وخدمة اضعاء الثقة لنظم الزبون) (Arens, 2005 , 7).

اولاً: خدمات التاكيد :وتشمل الانواع التالية من الخدمات :-

- خدمات التاكيد لتقنية المعلومات .
- خدمات التاكيد على باقي انواع المعلومات .
- خدمات عدم التاكيد.

ثانياً:- خدمات التاكيد على اضعاء الثقة في الموقع .

ثالثاً:- خدمات التاكيد على اضعاء الثقة في النظام .

رابعاً:- خدمات التدقيق المستمر .

ثانياً : خدمات التاكيد على اضعاء الثقة في الموقع .

تعرف خمة التاكيد على اضعاء الثقة في موقع الوحدة على الشبكة الدولية للمعلومات (شبكة الانترنت)بانها : (خدمة مهنية غير تقليدية لمراقب الحسابات يبدي فيها رأياً عن مدى صدق تاكيدات الادارة بشأن استيفاء موقع الوحدة على شبكة الانترنت لمعايير الثقة (كمعيار امن وسلامة الموقع والبيات وادوات الرقابة والسلامة والامن)(علي وشحاته ،

(342، 2006)

خصائص ومميزات خدمات التأكيد على الثقة في الموقع .

ان اهم الخصائص المميزة لخدمات التأكيد على الثقة في الموقع هي : (الحربي ، 2011، 83-84).

- 1- اعطاء تأكيد اضافي لسلامة المعاملات التجارية .
- 2- زيادة القضايا المسببة لفجوة التوقعات في التدقيق بشكل اكبر مما هو فيه في ل الرقابة التقليدية .
- 3- تساعد هذه الخدمات على ضمان الجودة للخدمات المقدمة بالموقع .
- 4- تساعد هذه الخدمات في بناء المواقع التجارية وتأمينها والتحقق من ان تلك المواقع تتعلق بوحدات موجودة فعلاً وانها قادرة على استقبال واستخدام المعلومات الخاصة بالزبائن .

ثالثاً: خدمات الثقة في النظام .

تعرف هذه الخدمات بانها خدمات هادفة الى تقويم واختيار نام المعلومات الفوري في جميع المجالات مثل (الخصوصية، السرية، تكامل المعالجة) وهي تقدم تأكيد معقول من قبل مراقب الحسابات الى الادارة او لاطراف اخرى حول مدى امكانية الاعتماد على النظام المحاسبي المستخدم لانتاج القوائم المالية (الحربي ، 2011، 86).

رابعاً : خدمات التدقيق المستمر .

عرف التدقيق المستمر بانه ((عملية منظمة تساعد في جمع الادلة من خلال التدقيق الالكتروني وذلك لتكوين قاعدة تساعد على ان الراي حول التقييم العادل للبيانات المالية من خلال النظام المحاسبي الفوري (البكوع، 2006، 88).

واكد البعض بان السمات الاساسية التي يمتاز بها التدقيق المستمر هي(نور واخرون، 2007، 335):

1. انه تدقيق خارجي وخدمة تصريفية ثلاثية الاطراف .
2. ان التدقيق المستمر لكي ينتهي براي فني محايد من جانب مراقب الحسابات فانه ينطوي بالضرورة على تجميع وتقييم ادلة اثبات ملائمة وكافية .
3. ان ادلة الاثبات التي يحتاجها التدقيق المستمر هي ادلة الكترونية غير ورقية.
4. التدقيق المستمر يساعد على حماية الموجودات والحفاظ على سرية وسلامة البيانات والمعلومات واعداد القوائم المالية
5. اغلب مجالات التدقيق الالكتروني المستمر تتعلق بالنواحي الاتية :-
 - المعلومات والتقارير المالية الفورية فيما يخص (الميزانية)أقائمة الدخل \ قائمة التدفقات النقدية \ قائمة الاستخدامات وحقوق الملكية .
 - كافة الايضاحات والتعليمات المتعلقة بالقوائم المالية الفورية .
 - المؤشرات المالية والتقلبات غير العادية في مؤشرات الاداء .

المحور الثاني

محركات الأداء المقترحة للنهوض بمستوى خدمات مراقبي الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات

تتمثل المحركات المقترحة للنهوض بمستوى خدمات مراقبي الحسابات بالاتي :-

المحرك الأول / المعرفة المهنية .

المحرك الثاني / الالتزام بالتشريعات والقوانين المالية ومعايير التدقيق الدولية .

المحرك الثالث / فجوة توقعات التدقيق .

المحرك الرابع / النشر الالكتروني للمعلومات .

المحرك الخامس / المخاطر الرقابية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات .

المحرك الأول / المعرفة المهنية .

تتعلق المعرفة المهنية لمراقب الحسابات في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بالنواحي الآتية :

(1) التعليم والتأهيل المهني.

(2) اكتساب الخبرة والتدريب المهني .

(3) الثقافة المهنية .

(1) التعليم والتأهيل المهني .

يعد مراقبي الحسابات اهم مورد من موارد مهنة مراقبة الحسابات لما يمتلكه من مقدرة وكفاءة ومهارة ، فيرى البعض في هذا المجال ان اهتمام مهنة مراقبة الحسابات بهذا المورد يمكنها من البقاء وانمو والاستمرار بتادية انشطتها المختلفة فضلاً عن ان هذا المورد يضمن لها النجاح للوصول الى اهدافها كونه يمثل اهم عوامل التقدم والتنمية والفاعلية من خلال ما يمتلكه من خبرات ومهارات وكفاءات تعد جوهر عملية التنمية واهم عوائدها المنظورة وغير المنظورة . (عبدالوهاب ، 2002 ، 7).

وفي هذا المجال يرى البعض بان كفاءة مراقب الحسابات تعد المتغير الرئيسي الذي يقف خلف الابداعات والاختراعات والنواحي الفكرية والتقنية بشكل عام فبناء هذا المورد وتدريبه والوصول اليه الى مستويات عالية من المهارة يعد من اهم نواحي القوة الداعمة لمهنة مراقبة الحسابات ، فالمهنة مطالبه أعداد هؤلاء المهنيين وتأهيلهم ليتمكنوا من الوفاء بمتطلباتها وبالتالي في ظل تنامي المنافسة فضلاً عن اتجاهها نحو التقنية الكاملة للمعلومات (البكوع، 2006، 138).

(2) اكتساب الخبرة والتدريب المهني .

يعتبر البعض التدريب خدمة داعمة الى جانب التعليم ،حيث يعتبر البعض بان القدرات التي يمتلكها المهني الى جانب تلك التي يقوم باكتسابها ويتعلمها وكذلك الممارسات العملية التي يكتسبها في مجال تخصصه والعلوم المرتبطة بعناصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات *(دهمش وابو زر ، 2005، 27).

3- الثقافة المهنية .

يؤكد البعض بان الثقافة المهنية تعد احد متغيرات البيئة الداخلية لمهنة مراقبة الحسابات ،حيث يرى بانها تقاس بالتقييم او مايجب ان يكون عليه السلوك المهني(نعوم، 2006، 7).

حيث تتمثل قيم تلك المهنة باخلاقياتها وفق ما اشارت اليه الفقرة ((7)) من الارشاد الدولي ((9)) بخصوص المعرفة والمهارات بان الاخلاقيات المهنية تعد الاساس الذي يعتمده مراقب الحسابات باعتباره مدقق خارجي (العاني، 2004، 25).

*للاستزادة في مجال الجهود الدولية والمحلية المبذولة المتعلقة بمجال التعليم التدريب التقني يمكن الرجوع الى المصادر التالية :

- امين السيد لطفي، 2004، مراجعات مختلفة لاغراض مختلفة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية .
- امين السيد لطفي، 2005، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية.

كما اكد العاني بانه تزداد هذه الثقافة المهنية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ومايرتبط بها من عناصر تقنية وماينتج عنها من تداعيات اخلاقية متعلقة كحالات الغش والاحتيال وانتهاك الخصوصية وعدم احترام حقوق الاخرين.

المحرك الثاني / الالتزام بالتشريعات والقوانين ومعايير التدقيق الدولية .

يرى البعض بان مفهوم جودة الاداء المهني لمراقبي الحسابات يتحدد من خلال التكامل بين المفهوم العام للجودة والمتمثل بخصائص المهني والتي تشبع احتياجات مستخدمي القوائم المالية وبين المفهوم التشغيلي لجودة مهنة مراقبة الحسابات ، حيث وطبقاً لهذا التكامل تعد نطة البداية تحديد احتياجات المستخدمين وبعدها تاتي الخطوة الثانية المتعلقة بالالتزام بالمعايير المهنية والفنية والاشراف على تنفيذ عملية التدقيق من خلال التخطيط الجيد والاشراف على التنفيذ والتزام فريق العمل والتقييد بالمعايير والتشريعات المالية بمايؤدي الى تقليل مخاطر عدم الكشف عن الاخطاء . (ابو العزم ، 2000، 24-28).

ويمكن التاكيد من مدى الالتزام بالتشريعات والمعايير المهنية والفنية في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات من خلال الاتي :-

- (1) قيام الهيئات والمنظمات الدولية والمحلية المتخصصة بالتحقق من جودة الاداء المهني لمراقبي الحسابات
- (2) تعاقب الشركات في مكاتب مراقبة الحسابات .
- (3) اجراء نص التغيير (Peer Review) الذي يتم بواسطة مكتب تدقيقي اخر للتأكد من التزام المكتب الاول بمعايير رقابة الجودة .
- (4) التفتيش من قبل العاملين في مكتب مراقبة الحسابات نفسه .

المحرك الثالث / فجوة توقعات التدقيق .

تعد فجوة توقعات التدقيق التحدي الابرز لمهنة التدقيق ومراقبة الحسابات في الالونة الاخيرة ، ان المحافظة على ثقة المجتمع وتعزيزها هو ان يتحمل كلفة المعنين بمسؤولياتهم المهنية والقانونية (ارزوقي ، 2005 ، 108). ولما كان الهدف الاساسي لاداء مراقبي الحسابات يتمثل باضفاء الثقة والمصدقية على البيانات المالية سواءً في بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ام في البيئة التقليدية فعليه حينئذ يتطلب من زيادة مقدرته حول ثقة ومصداقية تلك البيانات .

ويستطيع من خلال الاتي : ((اروقي ، 2005 ، 109)

- ازالة ضغوط الادارة .
 - ملاحظة جوانب تفعيل انظمة الرقابة الداخلية .
 - البحث عن مسببات حدوث فجوة توقعات التدقيق والتعرف على اهم التدابير والاجراءات المتخذة لتطبيقها .
- المحرك الرابع / النشر الالكتروني للمعلومات .**

يتطلب النشر الالكتروني لمعلومات تقارير الاعمال قيام الوحدات بانشاء مواقع على الشبكة الدولية للمعلومات (شبكة الانترنت) بهدف تحقيق نشر سريع وفعال وفوري لمعلومات مالية ،كمعلومات التقارير المالية السنوية او المرحلية او تقارير مراقبة الحسابات (عبدالمنعم ، 2005 ، 112).

وفي مجال النشر الالكتروني للمعلومات يواجه مراقب الحسابات مجموعة من التحديات خصوصاً عند اصداره التقارير النهائية والمهمة التي يفعلها ويتعلق بالمسؤوليات والتعديلات : (عبدالوهاب ، 2005 ، 19).

1. مسؤولية صحة ودقة البيانات والمعلومات .
2. مدى تعرض تقارير التدقيق المنشورة للتغيير والتعديل من قبل الغير .
3. مدى ارتباط تقارير مراقبي الحسابات بالمعلومات والبيانات المنشورة .

المحرك الخامس / المخاطر الرقابية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات .

ان من الاهمية بمكان ان يكون مراقب الحسابات على علم بالمخاطر المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات سواءً اكانت تلك المخاطر مصاحبة لعملية تدقيق الحسابات اوالمواجهة لها . (جمعة و خليل ، 2002 ، 126).

وقد حدد البعض المخاطر الناجمة عن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بالاتي :

- مخاطر المنافسة .
- مخاطر التحولات .
- مخاطر امتناع الزبائن .

مخاطر شركاء العمل بينما يقسم آخرون المخاطر بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات بالاتي : (الدباغ ، 2005 ، 21).

- مخاطر متعلقة بالمكونات الالكترونية .

- مخاطر تتعلق بالمسؤولية المدنية لمراقب الحسابات .

وتتمثل الخطوات المتعلقة بتقييم مخاطر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الاتي : (الحسان ، 2009 ، 118).

- 1- تحديد المخاطر .
- 2- تحديد اولويات المخاطر واهميتها .
- 3- وضع قائمة تتضمن اهم المخاطر المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات .
- 4- الرجوع الى المخاطر حسب درجة حساسيتها .

- الاستنتاجات :

أولاً : وأكد البعض في هذا المجال ان تلك الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات يجب أن تتميز عن غيرها من الخدمات بالاتي:

- 1 _إنها خدمات فكرية غير ملموسة .
 - 2 إنها خدمات تعتمد على التأهيل العلمي والخبرة العملية لمراقب الحسابات .
 - 3 إن تقديم تلك الخدمات يعتمد على عدد معين من الزبائن .
 - 4 لا بد من وجود حالة تعاون بين مراقب الحسابات وزبائنه لإنجاح الخدمة.
- كما يتطلب في هذا الجانب تحديد عوامل الطلب على خدمات مراقبي الحسابات والتي تنحصر بالاتي :
5. تعدد الجهات المستخدمة للقوائم المالية وتنوع مصالحها مما أدى إلى ضرورة وجود طرف خارجي مستقل لإزالة هذا التضارب عن طريق تقديم خدماته في دعم عدالة ومصداقية إعدادها
 6. التطور الحاصل في شركات الأعمال وزيادة أنشطتها وتعقد عملياتها وأنظمتها
 7. إن استخدام معلومات مالية مضللة يترك آثار ونواتج كبيرة في قرارات المستخدمين ولمراقب الحسابات في هذا الشأن دور في توفير الاطمئنان للمستخدمين عن مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية
 8. التوسع في الأسواق الدولية وطول سلسلة التجهيز وانتشار مصانع الشركات في العديد من الدول .)

ثانياً : لقد تأثرت خدمات مراقبي الحسابات المقدمة للغير من خلال تطوير مداخل ممارسة الرقابة وإعادة هندسة مهنة مراقبة الحسابات في ل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ضمن التأثير مهنياً على اتباع الوحدة محل الرقابة للتدقيق المتكامل لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات والتدقيق المستمر إضافة لخدمات جديدة اهمها : (اضعاء الثقة على مواقع الزبون في الانترنت وخدمة اضعاء الثقة لنظم الزبون)

- 1 خدمات التأكيد لتقنية المعلومات .
- خدمات التأكيد على باقي أنواع المعلومات .
- خدمات عدم التأكيد.

ثالثاً : تتمثل المحركات المقترحة للنهوض بمستوى خدمات مراقبي الحسابات بالاتي في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات:-

- المحرك الأول / المعرفة المهنية .
- المحرك الثاني / الالتزام بالتشريعات والقوانين المالية ومعايير التدقيق الدولية .
- المحرك الثالث / فجوة توقعات التدقيق .
- المحرك الرابع / النشر الالكتروني للمعلومات .
- المحرك الخامس / المخاطر الرقابية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات .

- **التوصيات :**

- 1- ضرورة رفع كفاءة وفاعلية الخدمات المؤداة من قبل مراقبي الحسابات في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات .
- 2- ضرورة وجود العديد من الدراسات والبحوث التي تتناول سبل تفعيل اداء مراقبي الحسابات .
- 3- ضرورة وجود العديد من البحوث التي تتناول محركات الاداء المستخدمة لتفعيل الخدمات المؤداة من قبل مراقبي الحسابات للغير .
- 4- ضرورة تدريس مادة خدمات مراقبي الحسابات في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الجامعات والمعاهد العراقية .

قائمة المصادر

-المصادر العربية .

الرسائل والاطاريح الجامعية .

- 1- البكوع ،فيحاء عبدالخالق يحيى،2006، التحليل الاستراتيجي للتحديات التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات في اطار عناصر البيئة التقنية الحديثة ،اطروحة دكتوراه ،جامعة الموصل .
- 2- الحربي ، نشوان ابراهيم علي ،2011، اطار مقترح لتطوير خدمات مراقبي الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية ، رسالة ماجستير غيرمنشورة ، جامعة الموصل .
- 3-ياسين ،سمير طه ،2012،التوسع في خدمات مراقب الحسابات وانعكاساتها على التغير الاستراتيجي للمهنة_ اطروحة دكتوراه ، جامعة الموصل .

الكتب .

- 1- ابوشيخة ، احمد،2009،الاستشارات الادارية ، دار الميرة للنشر ،عمان الاردن.
- 2- ارينز ، الفين، وجيمس لوبيك ، 2002 ، المراجعة مدخل متكامل ،دار المريخ للنشر ،الرياض ،السعودية .
- 3- جمعة ،احمد حلمي ، 2009 ، التدقيق والتاكييد للحسابات ،ط1،دار صفا للنشر ،عمان الاردن .
- 4- جمعة ،احمد حلمي ، 2009 ، تطبيق معايير التدقيق والتاكييد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة ، الكتاب للنشر ،دار صفا للنشر ،عمان الاردن .
- 5- الحسبان،عطالله احمد سويلم ،2009، الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات ،دار الراية ،عمان ،الاردن.
- 6- الحسبان،عطالله احمد سويلم ،2009، مدى تعامل مدققي الحسابات مع أنظمة تكنولوجيا المعلومات ،المؤتمر العلمي ،جامعة الاسراء ،عمان الاردن .
- 7- عبد الوهاب ،ابراهيم طه ، 2004 ، المراجعة النظرية والعلمية والممارسة المهنية ،الناشر قسم المحاسبة ،جامعة المنصورة ، المنصورة مصر .
- 8- علي ، عبدالوهاب نصير شحاته ، السيد شحاته ،2004، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة واسواق المال والتجارة الالكترونية ، الدار الجامعية للنشر ، الاسكندرية ،مصر .
- 9- لطفى ، حسين السيد احمد ، 2005، مراجعة مختلفة لاغراض مختلفة ، الار الجامعية ، الاسكندرية ،مصر .
- 10- محمود، رافت سلامة ،كلبونة،احمد يوسف ،علم تدقيق الحسابات النظري ، دار المسير للنشر ، عمان الاردن .

الدوريات والمؤتمرات .

- 1- عبدالوهاب ،ابراهيم طه ، 2005 ، تطوير اداء مراقب الحسابات لتاكييد الثقة في المعلومات المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة المعلومات العالمية ،المؤتمر العلمي الرابع لجامعة فلادلفيا الاردنية .
- 2- نعوم ،ريان يوسف ، 2006 ، بيئة المحاسبين وتكليفها لتكنولوجيا المعلومات /الاردن نموذجاً ، المؤتمر العلمي الثاني لكلية الادارة والاقتصاد /جامعة العلوم التطبيقية ،عمان الاردن .

الوثائق الرسمية .

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2008،اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكييد وقواعد اخلاقيات المهنة .

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين ،2004،اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكييد وقواعد اخلاقيات المهنة .

المصادر الأجنبية :

BOOKS :

1-Elder .2010.Auditing and Services anointer Yreted approach .13th edition .newyork .

2-Louwser& J.R.S,2007,Auditing&Assurance-MC,Hill Lrwin .

Periodic :

1-Hasan mahreen steven major, theodere J.mock , peter Roebuck Roger ,2005, the pifferent of assaran provicled , intenatwnal