

دور المراجعة عن بُعد في العلاقة بين التباعد الجغرافي لعملاء
المراجعة وجودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات - دراسة ميدانية
The Role of Remote Auditing in the Relationship Between
Geographical Distance of Audit Clients and Quality of
the Auditor's professional judgement. A Field Study

اسم الباحث بالكامل: أحمد سليم محمد سليم

المسمى الوظيفي/ عضو هيئة تدريس: أستاذ مساعد

بقسم المحاسبة والمراجعة

جهة العمل: كلية التجارة - جامعة عين شمس

رقم الهاتف: ٠١٠٠١٠٣٩٥٧٩

البريد الإلكتروني: dr.ahmedsaleem@bus.asu.edu.eg

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى تفسير دور استخدام مراقب الحسابات لتقنيات المراجعة عن بُعد في العلاقة بين التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة وبين جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات. وقد تم بناء نموذج الدراسة بالاعتماد على متغير تابع يمثل الحكم المهني لمراقبي الحسابات، ومتغير مستقل يمثل التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة، ومتغير مُعدل (مؤثر) يمثل المراجعة عن بُعد.

وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة، تم إجراء مقابلات شخصية مع ممارسي مهنة المراجعة، وتوزيع قوائم استقصاء على المراجعين بمكاتب المراجعة الخاصة، ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات، وتم إجراء الاختبارات الإحصائية بالاعتماد على (135) قائمة، ونسبة استرداد (84%).

وقد توصلت الدراسة الميدانية إلى رفض كافة الفروض البحثية؛ حيث أوضحت نتائج التحليل الإحصائي وجود فروق معنوية وعدم اتفاق تام بين آراء مراقبي الحسابات على اختلاف جهات عملهم حول مدى جاهزيتهم لتطبيق المراجعة عن بُعد، وكذلك آثار التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، وأخيرا دور المراجعة عن بُعد على جودة الحكم المهني في ظل التباعد الجغرافي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة عن بُعد، المراجعة الرقمية، التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة، الحكم المهني لمراقب الحسابات، جودة المراجعة، جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات، مراقبو الحسابات، مكاتب المراجعة الكبرى، المراجع الخارجي، مراجعو الجهاز المركزي للمحاسبات.

The Role of Remote Auditing in the Relationship Between Geographical Distance of Audit Clients and Quality of the Auditor's professional judgement. A Field Study
Abstract:

The Study Aimed to Explain the Role of the Auditor's use of Remote Auditing Techniques in the Relationship Between the Geographical Distance of Audit Clients and the Quality of the Auditor's professional judgement. The Study Model was Built Based on a Dependent Variable Representing the Quality of the Auditor's professional judgement, an Independent Variable Representing the Geographical Distance of Audit Clients, and a Moderating Variable Representing Remote Auditing.

To Achieve the Study Objectives, Personal Interviews Were conducted with Auditors, and Survey lists Were Distributed to Auditors in Private Audit Offices and Auditors of Central Auditing Organization. Statistical Tests were Conducted (135) Lists, with a Recovery Rate of (84%).

The Field Study has Rejected all Research Hypotheses; as the Results of the statistical Analysis Showed the Existence of Significant Differences and Complete Disagreement Between the Opinions of Auditors, Regardless of Their Work Status, Regarding the Extent of Their Readiness to Implement Remote Auditing, as well as the Effects of the Geographical Distance of Audit Clients on Quality of the Auditor's Professional Judgment, and Finally the Role of Remote Auditing on Quality of the Auditor's Professional Judgment in Light of Geographical Distance.

Keywords: Remote Auditing, Digital Auditing, Geographical Distance of Audit Clients, Audit Quality, Professional Judgment, Quality of Auditor's Professional Judgment, Auditors, BIG 4 Audit Offices, External Auditor, Auditors of Accountability State Authority.

المقدمة:

يستحوذ الحكم المهني لمراقب الحسابات على الكثير من اهتمام الباحثين وممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، خاصة ما تُحدثه تبعاته على الشركات العامة بالاقتصاد المحلي والدولي أيضا. ومن ثم، كان لجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات Quality of the Auditor's Professional Judgment نصيب كبير من البحوث التطبيقية والإصدارات المهنية المختلفة، والتي تدعم الأفكار أو الآليات التي يمكن لمراقب الحسابات اتباعها بهدف الحفاظ على جودة حكمه المهني. ويشير واقع مهنة المراجعة إلى أن مكاتب المراجعة تواجه صعوبات في الحفاظ على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات، خاصة في ظل مشكلة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة Geographical Distance of Audit Clients؛ حيث يصعب على مكاتب المراجعة الحصول على الأتعاب المناسبة لمقابلة زيادة الجهد والوقت اللازم لإتمام عملية المراجعة بالجودة المطلوبة؛ مما قد يضطر بعض المكاتب إلى رفض العملاء (Francis, Golshan et al. 2022).

وفي سياق متصل، فقد تبنت مكاتب المراجعة الكبرى BIG4 استخدام تقنيات (وسائط) إلكترونية ورقمية حديثة تمكنهم من مراجعة العملاء عن بُعد؛ بسبب التباعد الجغرافي (Lorentzon, Fotoh et al. 2024)، وهو التوجه الذي بدأ تطبيقه جزيئاً خلال فترة جائحة كورونا (Farcane, Bunget et al. 2023)؛ حيث تحلت مكاتب المراجعة وقتها بقدر كبير من المرونة التنظيمية لأداء مهام المراجعة (Haga and Ittonen 2024).

وقد حظيت المراجعة عن بُعد Remote Auditing أو المراجعة الرقمية Digital Auditing بكثير من اهتمام الباحثين، وكذلك ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في الآونة الأخيرة؛ وذلك لما لها من آثار إيجابية على مهنة المراجعة، إلا أنه ما زالت هناك تحديات عديدة أمام استخدامهما في مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة، وذلك بخلاف ما قد تمثله من تحدٍ لمراقبي الحسابات بالأجهزة الرقابية الحكومية، والتي قد تحتاج لبذل جهود كبيرة للاستعداد لتطبيقها؛ لأسباب تنظيمية أو قانونية، أو لحساسية طبيعة عمل بعض القطاعات الحكومية.

وتتمثل مساهمة الدراسة الحالية في كونها استجابة لتوصيات العديد من الدراسات السابقة، والتي طالبت بضرورة إجراء مزيد من البحوث التطبيقية؛ بهدف دراسة وتحليل الأبعاد الجديدة التي قد تؤثر على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات (Thompson 2022، السقا ٢٠٢٣)، وكذلك دراسة استخدام مراقب الحسابات للتقنيات (الوسائط) الإلكترونية والرقمية الحديثة، مثل: تقنيات المراجعة عن بُعد (Teeter, Alles et al. 2010، الشمراني ٢٠١٩، حسن ٢٠٢٠، المنوفي ٢٠٢١، مصطفى ٢٠٢١، Ismanidar, Maksum et al. 2022، Lorentzon, Fotoh et al. 2024، إبراهيم ٢٠٢٤)، والتي يُعتقد أنها تمكن مراقبي الحسابات من التصدي للمعوقات أو التحديات التي تعوق أداء مهامهم، خاصة في ظل مشكلة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة.

واستنادا إلى ما سبق، تميزت الدراسة الحالية باعتبارها من أولى الدراسات العربية والمصرية -حسب علم الباحث- التي ترصد مدى جاهزية وقابلية العاملين بسوق خدمات المراجعة، سواء مراقبي الحسابات بالمكاتب الخاصة، أو بالجهاز المركزي للمحاسبات، لتطبيق المراجعة عن بُعد؛ للتغلب على مشكلة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة؛ وذلك بهدف للوصول إلى مستوى أعلى من جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، وذلك باعتبار المراجعة عن بُعد منهج أو أسلوب مساند ومصاحب ومكمل للمراجعة الاعتيادية، وليس بديلا عنها.

١ - مشكلة الدراسة:

يشير الواقع العملي لمهنة المراجعة إلى أن أسلوب المراجعة عن بُعد قد تضطر إليه مكاتب المراجعة والأجهزة الرقابية لتطبيقه في حالات القوة القاهرة، مثل: الأزمات، والكوارث الطبيعية، والأوبئة، إلا أنه يمكن اعتماده كأسلوب مصاحب ومساند وداعم للمراجعة الاعتيادية، خاصة في ظل تواجد المقرات الرئيسية لشركات العملاء، وكذلك الفروع في مناطق جغرافية بعيدة عن مقر مكتب المراجعة أو الجهاز الرقابي، والذي عادة ما يكون في العواصم الرئيسية للدول. وتأسيساً على ما سبق، يمكن صياغة مشكلة الدراسة على النحو التالي:

هل تساهم المراجعة عن بُعد في تحسين جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات في ظل التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة؟

وانقسمت مشكلة الدراسة إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- أ- هل تتوفر لدى مراقبي الحسابات على اختلاف جهة عملهم بالبيئة المصرية الجاهزية لتطبيق المراجعة عن بُعد؟
- ب- هل يؤثر التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات؟

ج- ما دور المراجعة عن بُعد في الحد من أثر التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات بالمكاتب الخاصة، وبالجهاز المركزي للمحاسبات؟

٢- أهداف وأهمية الدراسة:

١/٢ أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل دور المراجعة عن بُعد على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات في ظل التباعد الجغرافي بينهم وبين عملائهم، وذلك كهدف أساسي انقسم إلى الأهداف الفرعية التالية:

أ- دراسة مدى جاهزية مراقبي الحسابات على اختلاف جهة عملهم على استخدام تقنيات المراجعة عن بُعد.

ب- دراسة وتحليل أثر التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات.

ج- دراسة وتحليل دور المراجعة عن بُعد في الحد من أثر التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات.

٢/٢ أهمية الدراسة:

١/٢/٢ الأهمية العلمية:

أ- استمدت الدراسة أهميتها العلمية من أهمية وحداثة المشكلة المطروحة؛ حيث يتطلب الفكر المحاسبي توجيه الباحثين نحو تقديم حلول للمشكلات التي يواجهها ممارسو مهنة المحاسبة والمراجعة في الواقع العملي.

ب- تحققت الأهمية العلمية للدراسة من تزايد التناول العلمي لآثار استخدام التقنيات الحديثة، مثل: التخزين السحابي، والحوسبة السحابية في بيئات الأعمال المختلفة، ومنها بيئة عمل مهنة المراجعة، ومدى التأثير المتوقع

على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات، وهو ما لم يتم حسمه من قبل البحوث التطبيقية ذات الصلة.

ج- تحققت الأهمية العلمية للدراسة من الإضافة العلمية المتوقعة من نتائج الدراسة؛ حيث سعت الدراسة إلى إجراء تقييم موضوعي لدور المراجعة عن بُعد في الارتقاء بمهنة المراجعة كأسلوب دائم، وليس استثنائي مصاحب وداعم للمراجعة الاعتيادية.

٢/٢/٢ الأهمية العملية:

أ- استمدت الدراسة أهميتها العملية من ارتباط مشكلة الدراسة بواقع مهنة المراجعة؛ حيث سعت الدراسة إلى الوصول لدليل تطبيقي حول جاهزية مجتمع مهنة المراجعة المصري لتقبل استخدام مراقبي الحسابات لتقنيات (وسائط) المراجعة عن بُعد كمنهج أو أسلوب مصاحب للمراجعة الاعتيادية، خاصة في تعاقد مع العملاء في المناطق البعيدة جغرافيا بما لا يؤثر على جودة حكمهم المهني.

ب- تحققت الأهمية العملية للدراسة من قابلية النتائج في تفسير مشكلة الدراسة في الواقع العملي المصري، والتي تتوزع به بيانات الأعمال في كافة المحافظات، وتحظى محافظات الحدودية البعيدة عن العاصمة بالعديد من فرص الاستثمار والتشغيل. ومن ثم، تزايد الطلب على الخدمات المهنية من المؤسسات الكبرى، والتي -بطبيعة الحال- تتخذ العاصمة مقراً لأعمالها.

ج- استهدفت الدراسة لفت أنظار مكاتب المراجعة الخاصة والأجهزة الرقابية الرسمية إلى مستوى التكنولوجيا المطلوب توافرها حالياً من نظم وبرامج وتطبيقات، وكذلك مستوى التأهيل الإضافي الذي يحتاجه مراقبو الحسابات العاملون بها؛ بهدف تحسين بيئة العمل. ومن ثم، تحسين نتائج الأعمال.

٣- خطة الدراسة:

يتكون الإطار النظري للدراسة من ثلاثة أجزاء رئيسية، على النحو التالي:

- أ- التعريف بالتباعد الجغرافي لعملاء المراجعة والمراجعة عن بُعد.
- ب- التباعد الجغرافي وجودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات.
- ج- تأثيرات المراجعة عن بُعد على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات في ظل التباعد الجغرافي.

٤- الإطار النظري واشتقاق الفروض البحثية:

١/٤ التعريف بالتباعد الجغرافي لعملاء المراجعة والمراجعة عن بُعد:

١/١/٤ مفهوم التباعد الجغرافي:

يشير مصطلح التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة إلى مشكلة تواجد مقرات العملاء في محافظات أو نطاق جغرافي بعيد عن مقرات عمل مكاتب المراجعة الخاصة، والأجهزة الرقابية، والتي تتمركز غالبيتها بعواصم الدول ([Dong, Robinson et al. 2018, Beck, Gunn et al. 2019, Francis, Golshan et al. 2022](#))، والتي تبعد بطبيعة الحال عن محافظات، خاصة في الدول مترامية الأطراف، مثل: جمهورية مصر العربية؛ حيث تفضل مكاتب المراجعة الكبرى تحديداً- القرب من مقرات العملاء الرئيسية بعواصم الدول ([Harymawan, Cahyono et al. 2023](#))، فضلا عن قربها من مقرات المؤسسات الرقابية والتنظيمية ذات الصلة بعملها ([Defond, Francis et al. 2018](#)).

وقد حظيت هذه المشكلة باهتمام الكثير من الباحثين المهتمين بتطوير مهنة المراجعة وتحسين بيئة العمل لمراقبي الحسابات، ومحاولة البحث عن حلول عصرية تستفيد منها مكاتب المراجعة والأجهزة الرقابية لعلاج هذه المشكلة.

٢/١/٤ مفهوم المراجعة عن بُعد:

يقصد بالمراجعة عن بُعد Remote Auditing أن يعتمد مراقب الحسابات على تقنيات إلكترونية ورقمية حديثة للقيام بمهام عملية مراجعة القوائم المالية لعملاء المراجعة (Teeter, Alles et al. 2010)، بغض النظر عن امتلاك العملاء لنظم إدارة موارد إلكترونية ERP من عدمه.

وقد زاد من أهمية تطبيق المراجعة عن بُعد ما شهده العالم مؤخرا من تباطؤ الأعمال نتيجة جائحة كورونا في عام ٢٠٢٠؛ وهو ما دعا العديد من الباحثين للمطالبة بتطبيقها؛ لضمان استمرار خدمات المراجعة (حميد ٢٠٢١، محمود، عويطيل 2021 et al.)، إلا أنه بانتهاء الجائحة بدأ العديد من الباحثين يدرس ويحلل مدى إمكانية جعل المراجعة عن بُعد منهجاً أو أسلوباً دائماً ومصاحباً للمراجعة الاعتيادية، وليس في الظروف الاستثنائية فقط (Ismanidar, Maksum et al. 2022, Farcane, Bunget et al. 2023)، خاصة ما قد تحدثه المراجعة عن بُعد من تأثيرات متوقعة إيجابية في التغلب على العديد من مشكلات التكلفة والوقت والجهد، والتي قد تضطر معه مكاتب المراجعة -الخاصة تحديداً- إلى رفض العملاء في المناطق الجغرافية البعيدة عن مقرات عمل مكاتب المراجعة، والتي تفضل غالبا العمل في العواصم الرئيسية للدول.

وفي ذات السياق، فإن المراجعة عن بُعد لا تعني بالضرورة امتناع قيام مراقب الحسابات بأي أعمال مراجعة مادية، وإنما استخدامه لهذه التقنيات هي وسيلة مساعدة في أعمال المراجعة؛ بهدف تقليل الوقت والجهد المبذول، خاصة في حالة العملاء الذين تكون مقرات شركاتهم وفروعها خارج النطاق الجغرافي لعمل مراقب الحسابات، وذلك إلى جانب عملاء المراجعة التي تتبنى نظم إدارة موارد لمنشأتهم ERP متصلة بنظم تخزين وإدارة Cloud Computing.

٣/١/٤ تقنيات (وسائط) المراجعة عن بُعد:

تعتمد المراجعة عن بُعد على استخدام مراقب الحسابات لتقنيات أو وسائط إلكترونية ورقمية حديثة، والمقدمة من أحد مزودي خدمات التخزين السحابي، ومنها على سبيل المثال لا الحصر:

- ١ - تقنية التخزين السحابي Cloud Storage: والتي تهدف إلى تخزين ملفات ومستندات وتقارير العملاء، والتي يعتمد عليها مراقب الحسابات في تنفيذ عملية المراجعة، وذلك بجانب تخزين ملفات المراجعة وأدلة الإثبات وخلافه.
- ٢ - تقنية الحوسبة السحابية Cloud Computing: حيث تعمل هذه التقنية على توفير برامج وتطبيقات لمعالجة أو تشغيل الملفات المخزنة.

وجدير بالذكر، أن استخدام تقنيات المراجعة عن بُعد يصاحبها استخدام وسائل التواصل والبريد الإلكتروني وتطبيقات الاجتماعات عن بُعد، كما أن هذه التقنيات تتطلب بيئة تشغيل إلكترونية تشمل استخدام نظام إدارة الموارد ERP، وما يتضمنه من تجهيزات، مثل: أجهزة حاسب، وطباعة، وإنترنت.

٤/١/٤ إجراءات المراجعة عن بُعد:

في هذا الجزء، تم استعراض الإجراءات أو الخطوات التي يقوم بها مراقبو الحسابات بمكاتب المراجعة والأجهزة الرقابية للقيام بمهام مراجعة القوائم المالية للعملاء، من خلال تقنيات المراجعة عن بُعد المملوكة والمؤمنة، وذلك على النحو التالي:

- ١ - يقوم مراقب الحسابات بطلب ملفات التقارير المالية، وأدلة الإثبات المختلفة التي يحتاجها، وغيرها من العميل، ليقوم بإرسالها من خلال تقنية الحوسبة السحابية.
- ٢ - يقوم العميل بالدخول إلى الحوسبة السحابية، ورفع كافة الملفات المطلوبة، والتي يتم تخزينها باستخدام تقنية التخزين السحابي.

٣- يقوم مراقب الحسابات بمهام عملية المراجعة بالطريقة المعتادة باستخدام الملفات المرسلّة من العميل.

٤- يقوم مراقب الحسابات بإجراء المقابلات الشخصية المعتادة مع مسؤولي الحسابات لدى العملاء باستخدام وسائل التواصل والبريد الإلكتروني وتطبيقات الاجتماعات عن بُعد؛ للحصول على ردود وتفسيرات لملاحظاته.

٥- في حال تطلب الأمر من مراقب الحسابات فحص الملفات والإطلاع على الأصول بنفسه، أو إجراء مقابلات شخصية مع مسؤولي الحسابات لدى العملاء، فإن مراقب الحسابات يقوم بالانتقال إلى مقر العميل ليقوم بعمله بالطريقة المعتادة، ولكن الفارق في كون هذا الإجراء يعد هو الاستثناء، وليس الأصل.

ويرى الباحث، ضرورة اعتماد المؤسسات المهنية والتنظيمية الدولية والمحلية لأسلوب المراجعة الهجينة في تنفيذ مهام المراجعة، والذي يعتمد على الجمع بين المراجعة المباشرة الاعتيادية والمراجعة عن بُعد؛ حيث إن المراجعة عن بُعد تصلح أن تكون أسلوبًا إضافيًا مصاحبًا للمراجعة المباشرة الاعتيادية، وليست بديلاً عنها في المطلق. ومن ثم، تعد حلاً مناسباً لمشكلة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة، وكذلك في ظل حدوث الأزمات والكوارث الطبيعية، مثل: جائحة كورونا، وهو ما يتطلب وضع حزمة من الضوابط للمراجعة عن بُعد يلتزم بها مراقبو الحسابات بمكاتب المراجعة الخاصة، وكذلك في الأجهزة الرقابية، والتي قد لا يتناسب معها هذا الأسلوب في كافة القطاعات المكلفة بمراجعتها، مثل: قطاعات البنوك العامة، والجهات السيادية، وغيرها.

وفي ذات السياق، يستند رأي الباحث السابق على ما تشير إليه بعض الدراسات الحديثة من قبول تطبيق تقنيات المراجعة عن بُعد في عالمنا العربي من قبل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة كمنهج حديث مساند للمراجعة الاعتيادية (الشمراي ٢٠١٩، حسن ٢٠٢٠، حميد ٢٠٢١)، إلا أنها تتطلب بالأساس تحلي مراقبي الحسابات بالكفاءة المهنية (محمود، عويطيل et al. 2021)، بخلاف

تحسين هذه الكفاءة نتيجة لاستخدام هذه التقنيات (Farcane, Bunget et al., 2023, محي and كاظم ٢٠٢٣)

٥/١/٤ جاهزية مراقبي الحسابات لتطبيق المراجعة عن بُعد:

تحرص مكاتب المراجعة الكبرى -بطبيعتها الهادفة للربح- على المبادرة في استخدام التقنيات الحديثة التي تساهم في توفير التكاليف، وتحقيق مزيد من العوائد، بدلا من رفض العملاء في المناطق الجغرافية البعيدة، أو دفع تكاليف إضافية مقابل الاستعانة بمكتب آخر في نفس النطاق الجغرافي للعميل، وهو ما يُعتقد أن المكاتب المتوسطة والصغيرة لا تولي اهتماما كبيرا بتطبيقه؛ نظرا لضعف الإمكانيات والتأهيل العلمي والمهني المناسب.

وفي سياق تقييم مدى جاهزية أعضاء الجهاز المركزي للحسابات لتطبيق أسلوب المراجعة عن بُعد، ومدى توافقه مع القوانين المنظمة لعمله، فقد قام الباحث باستقراء القوانين والقرارات المنظمة لعمل الجهاز على النحو التالي:

١- ينظم عمل مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للحسابات القانون رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨، والمعدل بالقانون رقم (١٥٧) لعام ١٩٩٨، وأيضا القرار الجمهوري رقم (١٩٦) لسنة ١٩٩٩ والخاص بلائحة العاملين بالجهاز، وقد نظمت مواد هذه القوانين قيام مراقبي الجهاز بأنواع الرقابة الثلاثة المكلفين بها، وهي: الرقابة المالية، والإدارية، والقانونية، وذلك على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.

٢- يتضح من خلال مراجعة مواد القوانين السابقة ولائحة العاملين أن المادة رقم (٧) من قانون (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ قد حددت أن يباشر العاملون بالجهاز مهام الفحص والمراجعة للسجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها في مقر الجهات الخاضعة للمراجعة، أو في مقر الجهاز وفقا للمصلحة العامة، وهو ما يمتد بطبيعة الحال على فروع الجهاز بالمحافظات، كما نصت المادة رقم (٥٤)

في البند (١) من القرار الجمهوري رقم (١٩٦) لسنة ١٩٩٩ أن يؤدي العامل بالجهاز العمل المنوط به بنفسه وبدقة وأمانة.

٣- كما يتضح أيضا أن المواد السابق الإشارة إليها تنظم حدود الفحص المكانية والزمانية والبشرية، وليس طريقة الحصول على السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها، كما لم تنص صراحة على حظر استخدام أي أدوات تكنولوجية للحصول على صور للسجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها كمنهج أو أسلوب مصاحب للمراجعة التقليدية وليس بديلا عنها، خاصة في حالة العملاء بالمناطق الجغرافية البعيدة، ولعل السبب في ذلك اعتماد الجهاز على مراقبي الحسابات بفروعه بالمحافظات للقيام بدوره الرقابي.

٤- وجدير بالذكر، أن مراقبي الجهاز قد قاموا بتطبيق المراجعة عن بُعد خلال فترة جائحة كورونا بصورة جزئية واستثنائية وفق مجموعة من التدابير والإجراءات الاحترازية التي أقرتها قرارات رئيس الجهاز؛ تنفيذا للقرارات الرئاسية، وقرارات مجلس الوزارة في هذا الشأن (إبراهيم ٢٠٢٤).

٥- كما وجب الإشارة أيضا إلى تدشين الجهاز لاستراتيجية نظم المعلومات والتحول الرقمي في عام ٢٠٢٢ (الجهاز المركزي للمحاسبات)؛ حيث تمت العديد من الخطوات في هذا الشأن؛ بهدف تهيئة وتجهيز البنية التحتية الرقمية للجهاز ليصبح أعضاؤه جاهزين مستقبلا لتطبيق المراجعة عن بُعد (إبراهيم ٢٠٢٤)، وهو ما حدث أيضا في عدة أجهزة رقابية عربية، مثل: السعودية، والإمارات، والأردن، وليبيا (الديوان العام للمحاسبة السعودي، جهاز الإمارات للمحاسبة، ديوان المحاسبة الأردني، ديوان المحاسبة الليبي).

ويرى الباحث، أنه استناداً لمضمون القاعدة القانونية والشرعية المستقر عليها بأن عدم وجود نص قانوني بالتقييد أو الحظر يعني أن الأمر مباح، فإنه وفقا للقوانين السارية لتنظيم عمل الجهاز والعاملين به لا يوجد ما يمنع من استخدام تقنيات المراجعة عن بُعد كأسلوب أساسي وليس استثنائياً، وبدون الحاجة لإجراء

تعديل تشريعي. وفي ذات السياق، لا يمكن التغاضي عن أن بعض مهام الرقابة المالية التي يؤديها مراقبو الجهاز لا يناسبها المراجعة عن بُعد، وتحتاج إلى الفحص المادي المباشر، مثل: الاشتراك في عمليات الجرد الدوري والمفاجئ للخزائن والمخازن للوحدة محل الفحص، واعتماده إجراءاتها، والتثبت من وجود الأصول، وغيرها، وهو ما دعا الباحث إلى تفضيل جعل المراجعة عن بُعد منهجاً أو أسلوباً أساسياً مصاحباً وداعماً للمراجعة الاعتيادية، وليس بديلاً كاملاً عنها يمكن أن يحقق العديد من الدعم لدور الجهاز المحوري، من حيث توفير الوقت والجهد والتكلفة، خاصة في القطاعات غير الحساسة، أو التي تمس الأمن القومي للبلاد.

واستناداً إلى ما سبق، يمكن اشتقاق الفرض البحثي الأول على النحو التالي:
لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المستقصى منهم حول مدى جاهزية مراقبي الحسابات في تطبيق تقنيات المراجعة عن بُعد.

٢/٤ التباعد الجغرافي وجودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات:

يعد الحكم المهني جزءاً من خطوات عملية اتخاذ مراقب الحسابات لقرارته، بدأ من قبول العميل، مروراً بالتخطيط والتنفيذ، وانتهاءً بأداء الرأي وإعداد تقرير المراجعة (علي، شحاتة 2023 et al.). ومن ثم، فإن الحكم المهني هو جوهر عملية المراجعة، كما أن الممارسة غير الفعالة للحكم المهني تعني تراجع في جودة المراجعة (عيسى، وزيتون ٢٠١٧)، وهو ما يتطلب من مراقب الحسابات استخدام ما لديه من خبرة وتدريب ومعرفة لتطوير كفاءته المهنية لتقديم أحكام مهنية معقولة، وذلك وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠.

وبصفة عامة، تؤيد العديد من الآراء أن قرب مكاتب المراجعة الخاصة من عملاتها يزيد من جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، من خلال تحسين التواصل مع العملاء (Wang 2020)، وحدوث مزيد من التفاعل والنقاشات بين المراجعين داخل المكتب الواحد (Beck, Gunn et al. 2019)، بجانب مزيد من التواصل

الفعال مع المراجعين الداخليين بمنشآت العملاء (Birjandi, Birjandi et al. 2013)، والحصول على مزيد من الأدلة، ومزيد من الوقت لفحص التقارير المالية وإيضاحاتها (Harymawan, Cahyono et al. 2023). ومن ثم، زيادة جودة البيانات بالتقارير المالية (Francis, Golshan et al. 2022)، وتراجع إدارة الأرباح (Choi, Kim et al. 2017)، وقد يزداد هذا التأثير الإيجابي عند مراجعة العملاء من ذوي النشاط الاقتصادي المحدود، ونطاق جغرافي محدود (Choi, Kim et al. 2012). وفي ذات السياق، يتناول هذا الجزء من البحث تحليل الآثار المحتملة للتباعد الجغرافي لعملاء المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات، والمقاسة بعدة مقاييس بديلة، وذلك على النحو التالي:

١/٢/٤ أثر التباعد الجغرافي على توقيت إصدار تقرير المراجعة:

تشير عدة دراسات (Dong, Robinson et al. 2018, Hassani, Rahmadhani and Wijayanti 2022, and Mohammadi 2021, Fahim and Khodashahri 2023) إلى أن التباعد الجغرافي ساهم في تفضيل مراقبي الحسابات المحليين أو القريبين من العملاء في المناطق البعيدة؛ لما له من تأثير إيجابي مباشر على الالتزام بتوقيت إصدار تقرير المراجعة، وهو ما يرتبط في الواقع العملي بتطبيق قوي لقواعد الحوكمة من قبل شركات العملاء، متمثلة في لجان مراجعة متخصصة، واختيار مراقبي حسابات محليين ذوي جودة عالية (Bazrafshan and Dehghani Madise 2022).

٢/٢/٤ أثر التباعد الجغرافي على أتعاب المراجعة:

يؤدي التباعد الجغرافي إلى تفضيل المكاتب المحلية ذات الأتعاب الأقل مقارنة بالمكاتب الكبرى التي تتمركز في عواصم البلدان (Khalbas, Zadeh et al. 2018, Harymawan, Soeprajitno et al. 2022, Harymawan,

(Cahyono et al. 2023). فيما يؤيد البعض عدم اختلاف الأتعاب باختلاف الموقع الجغرافي لعميل المراجعة (Choi, Kim et al. 2017).

٣/٢/٤ أثر التباعد الجغرافي على حجم مكتب المراجعة:

تشير دراسة (Beck, Gunn et al. 2019) إلى أن التباعد الجغرافي يجعل العملاء يفضلون مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة، والتي تمتاز بقرب مقراتها في المناطق الجغرافية البعيدة عن عواصم الدول، ومناسبة قيمة أتعاب المراجعة، إلا إذا كانت مكاتب المراجعة الكبرى لها فروع في مناطق جغرافية مختلفة؛ حينئذ يتم تفضيل مكاتب المراجعة الكبرى (Choi, Kim et al. 2017).

يرى الباحث، أن تمتع مراقب الحسابات بالتأهيل المهني المناسب والخبرة العملية في مراجعة القوائم المالية لعملائه هي الأساس الذي يبني عليه جودة حكمه المهني، والتي قد تتحسن باستخدامه لأدوات أو وسائط تكنولوجية ورقمية حديثة ومتطورة؛ لكنها بسبب تغيرها الدائم وتضمنها لمخاطر، مثل: انتهاك السرية والخصوصية، فإنه لا يستقيم تقييم جودة أداء مراقب الحسابات بمدى استخدامه لها، أو التفكير في الاستغناء عنها واستبدالها بنظم وبرامج وتطبيقات بديلة، أي يمكن القول: إنه لا غنى عن التدخل البشري في مهنة المراجعة، وأن مراقب الحسابات الكفاء سيظل هو حجر الزاوية في الحفاظ على متانة وصلابة مهنة المراجعة مهما تغيرت وتطورت أدواته.

واستناداً إلى ما سبق، يمكن اشتقاق الفرض البحثي الثاني على النحو التالي:
لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المستقصى منهم حول أثر التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات.

٣/٤ تأثيرات المراجعة عن بُعد على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات في ظل التباعد الجغرافي:

تناولت العديد من البحوث العلمية الحديثة التأثيرات المختلفة لاستخدام مراقبي الحسابات - على اختلاف جهات عملهم - لتقنيات المراجعة عن بُعد على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات، إلا أنه لا يوجد موقف حاسم تجاه هذه التأثيرات، كما تم إيضاحه في الجزء التالي:

١/٣/٤ التأثيرات الإيجابية:

تشير العديد من الدراسات إلى أن استخدام مراقبي الحسابات لتقنيات المراجعة عن بُعد له تأثيرات إيجابية مباشرة على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة الخاصة أو الأجهزة الرقابية الحكومي، ومنها:

١- تحسن استقلالية مراقبي الحسابات واستخدام أفضل للوقت ([Lorentzon](#)، [Fotouh et al. 2024](#)).

٢- تحسين جودة القيام بالإجراءات التحليلية، وتوثيق أعمال المراجعة، وسهولة إجراء المقارنات ([محمود، عويطيل 2021 et al.](#))

٣- إعادة تعيين أنشطة المراجعة، وتنفيذ تحليلات أكثر شمولاً ([Teeter, Alles](#)، [et al. 2010](#)).

٤- تحسين التخطيط لأداء عملية المراجعة. ومن ثم، الالتزام بتوقيت إصدار تقرير المراجع. ومن ثم، إصدار التقارير المالية للشركات محل المراجعة.

٥- إدارة أفضل لتكاليف عملية المراجعة ([الشمراي ٢٠١٩](#)). ومن ثم، تحديد موضوعي لأتعاب المراجعة.

٦- تقليل مخاطر المراجعة المتعلقة بتخزين المعلومات ([مصطفى ٢٠٢١](#)).

٢/٣/٤ التأثيرات السلبية:

واختلافا عما سبق، تشير عدة دراسات إلى مخاطر المراجعة عن بُعد، والمتمثلة في:

١- تراجع مستوى جودة التفكير الانتقادي لمراقب الحسابات (Thompson

2022). ومن ثم، جودة المراجعة مقارنة بالمراجعة المباشرة الاعتيادية.

٢- تراجع مستوى التواصل الاجتماعي مع العملاء (Lorentzon, Fotoh et al.

2024).

٣- زيادة الشك المهني وعبء العمل، وأيضا زيادة مشقة العمل، والإحباط في بعض

الأحيان، وضعف التواصل بين أعضاء فريق المراجعة (Li, Goel et al.

2024).

٤- زيادة الأتعب؛ نتيجة لزيادة الجهد والمخاطر المرتبطة أحيانا بعدم الثقة في

كفاءة وفاعلية أدلة الإثبات الرقمية (Jin, Tian et al. 2022).

٥- زيادة مخاطر الاختراق وسرقة وضياع البيانات، والتي تقللها اتباع بعض

التدابير، مثل: استخدام تقنيات من مزودي خدمات محترفين يقومون بصيانة

ومراجعة التقنيات المقدمة باستمرار.

٦- عدم أو ضعف تأهيل مراقبي الحسابات لاستخدام هذه التقنيات، وهو ما يتطلب

تنفيذ خطة تدريب بمكتب المراجعة أو بالجهاز الرقابي الحكومي للوصول إلى

مستوى التأهيل المناسب.

واستنادا إلى ما سبق، يمكن اشتقاق الفرض البحثي الثالث على النحو التالي:

لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المستقصى منهم حول دور المراجعة عن بُعد في

الحد من أثر التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقبي

الحسابات.

٥ - الدراسة الميدانية:

استهدف هذا الجزء عرض منهجية الدراسة الميدانية، والتي تتضمن متغيرات الدراسة، وحدود الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، وتصميم قائمة الاستقصاء، والاختبارات الإحصائية.

١/٥ متغيرات الدراسة:

١/١/٥ المتغير المستقل: ويتمثل في التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة.

٢/١/٥ المتغير التابع: ويتمثل في جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات.

٣/١/٥ المتغير المعدل: ويتمثل في المراجعة عن بُعد.

٢/٥ حدود البحث:

١ - اقتصر البحث على دراسة استخدام مراقبي الحسابات لاثنتين فقط من تقنيات المراجعة عن بُعد، وهما: الحوسبة السحابية، والتخزين السحابي، واللذان تهدفان إلى سهولة الحصول على الملفات والمستندات وكافة أدلة الإثبات اللازمة لإتمام عملية المراجعة من العملاء بالمناطق البعيدة جغرافياً. ومن ثم، يخرج عن نطاق البحث استخدام الروبوتات، وتحليل البيانات الضخمة، وسلاسل الكتل، وغيرها من الأساليب والتقنيات، والتي تستخدمها مكاتب المراجعة الكبرى في القيام بمهام عملية المراجعة مع كل العملاء باختلاف نطاقهم الجغرافي.

٢ - اقتصر البحث على دراسة استخدام تقنيات المراجعة عن بُعد للتغلب على مشكلة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة دون اعتبارها الأسلوب الأساسي في عمل مراقبي الحسابات أو تعميمه في مراجعة كافة القطاعات الاقتصادية كبديل عن المراجعة المباشرة الاعتيادية.

٣ - خرج عن نطاق البحث دراسة وتحليل استخدام الشركات الخاضعة للمراجعة لتقنيات التخزين السحابي والحوسبة السحابية من خلال نظم إدارة الموارد ERP

المطبقة لديهم، وإنما ركزت الدراسة على استخدام مراقبي الحسابات لهذه التقنيات بمقرات عملهم؛ بهدف القيام بمهام عملية المراجعة.

٤- خرج عن نطاق البحث دراسة تقديم مراقب الحسابات لخدمات تأكيد الثقة لشركات عملائه التي تعتمد على نظم إدارة الموارد ERP، وإنما اقتصر تناول الدراسة على استخدام الأدوات أو الوسائط (التقنيات) الإلكترونية والرقمية الحديثة لدى مكتب المراجعة والأجهزة الرقابية الرسمية؛ لتسهيل الحصول على الملفات وأدلة الإثبات اللازمة لأداء مراقب الحسابات لعملية المراجعة.

٣/٥ مجتمع وعينة الدراسة:

١/٣/٥ مجتمع الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في ممارسي مهنة المراجعة في مصر، سواء كانوا مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة الخاصة على اختلاف حجم المكتب، ومراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات.

٢/١/٥ عينة الدراسة:

لم تعتمد الدراسة على تحليل مسارات بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة. ومن ثم، قام الباحث بأخذ عينة ميسرة Convenience Sample، وهي عينة غير احتمالية Non-Probability Sample؛ حيث تم توزيع الاستقصاء على المستقصى منهم اعتماداً على سهولة الوصول إليهم، بدلاً من العينات الاحتمالية.

وقد تمثلت عينة الدراسة في (١٣٥) مفردة/استمارة تمثل مجتمع ممارسي مهنة المراجعة الخارجية؛ حيث تم تقسيم العينة الرئيسية إلى اثنين من العينات الفرعية تمثل مجتمع الدراسة، وفيما يلي تعريف بعينات الدراسة، وتوصيف لنتائج تجميع استمارات الاستقصاء.

١- العينة الأولى: وتمثل مراجعي مكاتب المراجعة الخاصة، مقسمة إلى شرائح

(فئات) ، تمثل مكاتب المراجعة الكبرى، والمتوسطة، والصغيرة.

٢- العينة الثانية: وتمثل مراجعي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات.

جدول (١) - توصيف عينات الدراسة

العينات	وصف العينة	القوائم الموزعة	القوائم المستخدمة
الأولى	مراجعو المكاتب الخاصة	٨٠	٧٦ ٥٦٪
الثانية	مراجعو الجهاز المركزي للمحاسبات	٨٠	٥٩ ٤٤٪
الإجمالي		١٦٠	١٣٥ ١٠٠٪

المصدر: من إعداد الباحث.

تشير بيانات الجدول السابق إلى أنه تم توزيع ١٦٠ قائمة استقصاء، وكانت عدد الاستقصاءات الواردة وجميعها صالح للاستخدام في التحليل الإحصائي ١٣٥ قائمة بنسبة استجابة ٨٤٪، مع توزيع العينة بشكل متوازن بين فئاتها، وهي نسبة مقبولة للاعتماد عليها في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، كما أنها كافية لعدم التعويل على نتائج الاستثمارات غير المستلمة، وعدم جوهرية تأثيرها على النتائج.

٣/١/٥ التحليل الديموغرافي للعينة:

يهدف التحليل الديموغرافي لعينة الدراسة (المستقصى منهم) للتأكد من أن الذين قاموا بالإجابة على هذا الاستقصاء هم أفراد العينة المختصين بالإجابة عليه، وأن العينة الميسرة لا يوجد بها تحيز أو تركز على فئة معينة من المستقصى منهم، ويوضح الجدول التالي خصائص العينة المساهمة بالاستقصاء البالغ عددهم ١٣٥ شخص من حيث (الموقع الوظيفي، والتأهيل العلمي، والخبرة المهنية، والتأهيل العلمي)، ويعتمد التحليل الديموغرافي على تقسيم عينة الدراسة إلى فئات وتكرار (عدد) الأفراد بكل فئة ونسبتهم.

جدول (٢) - توزيع مفردات العينات

الخصائص	الفئات	التكرار	النسبة
الموقع الوظيفي	مراجع بالجهاز المركزي للمحاسبات	59	43.7
	مراجع بإحدى مكاتب BIG4	20	14.8
	مراجع بمكتب له شريك أجنبي	21	15.6
	مراجع بمكتب محلي	35	25.9
التأهيل العلمي	بكالوريوس محاسبة	51	37.8
	دبلوم دراسات عليا	16	11.9
	ماجستير	45	33.3
	دكتوراة	23	17.0
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	12	8.9
	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	20	14.8
	أكثر من 10 سنوات	103	76.3
التأهيل المهني	عضوية جمعية المراجعين المصرية	46	34.1
	عضوية معهد المراجعين الداخليين IIA	4	3.0
	لا توجد	85	63.0

المصدر: قام الباحث بإعداده اعتمادا على نتائج برنامج SPSS.

يتضح من بيانات الجدول السابق أن عينة الدراسة من ممارسي مهنة المراجعة المشاركين في الاستقصاء على اختلاف طبيعة عملهم ممثلين جميعا في الدراسة، مع مشاركة أكبر للمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأيضا المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة المحلية وليس لديهم شراكة أجنبية، وهم من الفئات التي تعاني من مشكلة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة، كما يغلب عليهم الاهتمام

بالتأهيل العلمي واستكمال الدراسات العليا، كما يغلب عليهم الاهتمام بالخبرة المهنية مقارنة بالتأهيل المهني اللازم.

٤/٥ تصميم قائمة الاستقصاء :

تتكون استمارة الاستقصاء من ثلاثة أقسام؛ حيث تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي؛ بغرض تحديد آراء واتجاهات المستقصى منهم نحو مدى الموافقة على استفسارات القائمة، وذلك على النحو التالي:

١. القسم الأول: ويختص ببيان مستوى جاهزية مراقب الحسابات لاستخدام تقنيات المراجعة عن بُعد.

٢. القسم الثاني: ويستهدف استطلاع آراء المستقصى منهم حول علاقة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة بجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات والمقاسة بعدة مقاييس بديلة.

٣. القسم الثالث: ويتناول التعرف على آراء المستقصى منهم حول دور المراجعة عن بُعد على العلاقة بين التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة وجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات.

٥/٥ التحليل الوصفي الخاص بعبارات متغيرات الدراسة الميدانية:

يتكون التحليل الوصفي لعبارات الاستقصاء من توزيع مقياس ليكرت الخماسي، والوسط الحسابي المرجح، ومعامل الاختلاف لدراسة تشتت آراء المستقصى منهم. كما هو موضح بالجدول (٣ و ٤ و ٥):

العبارات	n	توزيع مقياس ليكرت الخماسي					التحليل الوصفي				
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	أقل قيمة	أكبر قيمة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
X_1.1	135	1	9	14	59	52	1.00	5.00	4.13	0.90	0.22
X_1.2	135	0	1	13	67	54	2.00	5.00	4.29	0.67	0.16
X_1.3	135	6	18	20	57	34	1.00	5.00	3.70	1.12	0.30
X_1.4	135	11	44	22	34	24	1.00	5.00	3.12	1.27	0.41
X_1.5	135	12	25	40	42	16	1.00	5.00	3.19	1.14	0.36
X_1.6	135	8	14	16	56	41	1.00	5.00	3.80	1.16	0.30
X_1.7	135	3	9	12	77	34	1.00	5.00	3.96	0.90	0.23
X_1.8	135	4	25	19	55	32	1.00	5.00	3.64	1.12	0.31
X_1.9	135	7	21	27	49	31	1.00	5.00	3.56	1.16	0.32
X_1.10	135	4	21	21	53	36	1.00	5.00	3.71	1.11	0.30

جدول (٣): التحليل الوصفي لعبارات القسم الأول

المصدر: قام الباحث بإعداده اعتماداً على نتائج برنامج SPSS.

من الجدول (٣) يتضح:

- العبارة X_1.1 لديها متوسط مرجع مرتفع مع تباين منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي متوسط عام للإجابات "موافق بشدة".
- العبارة X_1.2 لديها متوسط مرجع مرتفع مع تباين منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي متوسط عام للإجابات "موافق".

- العبارة X_1.3 لديها متوسط مرجع متوسط مع تباين متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي متوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_1.4 لديها متوسط مرجع منخفض مع تباين متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي متوسط عام للإجابات "محايد".
- العبارة X_1.5 لديها متوسط مرجع منخفض مع تباين متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي متوسط عام للإجابات "محايد".
- العبارة X_1.6 لديها متوسط مرجع متوسط مع تباين متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي متوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_1.7 لديها متوسط مرجع مرتفع مع تباين منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي متوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_1.8 لديها متوسط مرجع منخفض مع تباين متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي متوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_1.9 لديها متوسط مرجع منخفض مع تباين متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي متوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_1.10 لديها متوسط مرجع متوسط مع تباين منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي متوسط عام للإجابات "موافق".

جدول (٤): التحليل الوصفي لعبارات القسم الثاني

العبارات	n	توزيع مقياس ليكرت الخماسي					التحليل الوصفي			
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	أقل قيمة	أكبر قيمة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري
X_2.1	135	5	32	28	52	18	1.00	5.00	3.34	1.09
X_2.2	135	2	3	10	77	43	1.00	5.00	4.16	0.77
X_2.3	135	9	19	36	53	18	1.00	5.00	3.39	1.09
X_2.4	135	0	11	12	74	38	2.00	5.00	4.03	0.84
X_2.5	135	1	16	29	53	36	1.00	5.00	3.79	0.99
X_2.6	135	15	57	22	23	18	1.00	5.00	2.79	1.24
X_2.7	135	24	61	20	20	10	1.00	5.00	2.49	1.16
X_2.8	135	10	44	32	35	14	1.00	5.00	2.99	1.14
X_2.9	135	6	22	31	58	18	1.00	5.00	3.44	1.06

المصدر: قام الباحث بإعداده اعتماداً على نتائج برنامج SPSS.

من الجدول (٤) يتضح:

- العبارة X_2.1 لديها متوسط مرجع متوسط مع تشتت منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق متوسط للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "محايد".
- العبارة X_2.2 لديها متوسط مرجع مرتفع مع تشتت منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق".

- العبارة X_2.3 لديها متوسط مرجع متوسط مع تشتت منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق متوسط للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "محايد".
- العبارة X_2.4 لديها متوسط مرجع مرتفع مع تشتت منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_2.5 لديها متوسط مرجع متوسط مع تشتت منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق متوسط للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_2.6 لديها متوسط مرجع منخفض مع تشتت متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق ضعيف للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "محايد".
- العبارة X_2.7 لديها متوسط مرجع منخفض مع تشتت متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق ضعيف للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "غير موافق".
- العبارة X_2.8 لديها متوسط مرجع منخفض مع تشتت متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق ضعيف للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "محايد".
- العبارة X_2.9 لديها متوسط مرجع متوسط مع تشتت منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق متوسط للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق".

جدول (٥): التحليل الوصفي لعبارات القسم الثالث

العبارات	n	توزيع مقياس ليكرت الخماسي					التحليل الوصفي			
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة	موافق	أقل قيمة	أكبر قيمة	المتوسط المرجح	معامل الاختلاف
X_3.1	135	2	5	32	61	35	1.00	5.00	3.90	0.88
X_3.2	135	0	7	14	74	40	2.00	5.00	4.09	0.78
X_3.3	135	3	17	33	58	24	1.00	5.00	3.61	0.99
X_3.4	135	5	24	41	43	22	1.00	5.00	3.39	1.07
X_3.5	135	0	23	32	60	20	2.00	5.00	3.57	0.94
X_3.6	135	8	26	46	37	18	1.00	5.00	3.23	1.09
X_3.7	135	6	29	28	55	17	1.00	5.00	3.36	1.09
X_3.8	135	5	20	24	66	20	1.00	5.00	3.56	1.03
X_3.9	135	1	16	37	65	16	1.00	5.00	3.59	0.88
X_3.10	135	15	52	27	29	12	1.00	5.00	2.79	1.17
X_3.11	135	2	7	32	69	25	1.00	5.00	3.80	0.85
X_3.12	135	0	5	26	67	37	2.00	5.00	4.01	0.79
X_3.13	135	4	26	32	53	20	1.00	5.00	3.44	1.06
X_3.14	135	0	0	11	84	40	3.00	5.00	4.21	0.58
X_3.15	135	4	24	28	47	32	1.00	5.00	3.59	1.12
X_3.16	135	6	28	30	58	13	1.00	5.00	3.33	1.05

المصدر: قام الباحث بإعداده اعتماداً على نتائج برنامج SPSS.

من الجدول (٥) يتضح:

- العبارة X_3.1 لديها متوسط مرجع مرتفع مع تشتت منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_3.2 لديها متوسط مرجع مرتفع مع تشتت منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق".

- العبارة X_3.3 لديها متوسط مرجع مرتفع مع تشتت منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_3.4 لديها متوسط مرجع مرتفع مع تشتت متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "محايد".
- العبارة X_3.5 لديها متوسط مرجع متوسط مع تشتت متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق متوسط للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_3.6 لديها متوسط مرجع متوسط مع تشتت متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق متوسط للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "محايد".
- العبارة X_3.7 لديها متوسط مرجع متوسط مع تشتت متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق متوسط للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "محايد".
- العبارة X_3.8 لديها متوسط مرجع متوسط مع تشتت متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق متوسط للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_3.9 لديها متوسط مرجع متوسط مع تشتت متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق متوسط للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_3.10 لديها متوسط مرجع منخفض مع تشتت متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق منخفض للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "محايد".

- العبارة X_3.11 لديها متوسط مرجع مرتفع مع تشتت متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق متوسط للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_3.12 لديها متوسط مرجع مرتفع مع تشتت منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_3.13 لديها متوسط مرجع متوسط مع تشتت متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق متوسط للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_3.14 لديها متوسط مرجع مرتفع مع تشتت منخفض؛ مما يشير إلى وجود اتفاق قوي للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق بشدة".
- العبارة X_3.15 لديها متوسط مرجع متوسط مع تشتت متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق متوسط للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "موافق".
- العبارة X_3.16 لديها متوسط مرجع متوسط مع تشتت متوسط؛ مما يشير إلى وجود اتفاق متوسط للمستقصى منهم حول هذه العبارة ينتهي بمتوسط عام للإجابات "محايد".

٥/٥ التحليل الاستدلالي الخاص بعبارات الدراسة الميدانية:

يتكون التحليل الاستدلالي لعبارات الاستقصاء من اختبار التوزيع الطبيعي Test of Normality، واختبار الثبات والاعتمادية كرونباخ ألفا Cronbach's Chi-، واختبار الاستقلال كا-تربيع Alpha Reliability and Validity Test، ثم أخيرا الارتباط الجزئي Squared Test for Independence Partial

Correlation بين كل عبارات الاستقصاء والمتغير الخاص بها، وترتيب العبارات لكل محور أو متغير وفقاً لهذه الارتباطات الجزئية.

جدول (٦): التحليل الاستدلالي لعبارات القسم الأول

الترتيب	الارتباط الجزئي		معامل الفا		اختبار الاستقلال		اختبار التوزيع الطبيعي		العبارات
	القيمة الاحتمالية	الارتباط الجزئي	معامل الصدق	معامل الفا	القيمة الاحتمالية	كا تربيع	القيمة الاحتمالية	كا تربيع	
8	0.00	0.423	0.95	0.91	0.00	53.19	0.00	0.80	X_1.1
10	0.00	0.359	0.95	0.91	0.00	74.64	0.00	0.78	X_1.2
2	0.00	0.600	0.95	0.91	0.00	38.42	0.00	0.86	X_1.3
1	0.00	0.642	0.95	0.90	0.00	28.53	0.00	0.89	X_1.4
7	0.00	0.497	0.95	0.91	0.00	32.44	0.00	0.91	X_1.5
9	0.00	0.419	0.95	0.91	0.00	38.14	0.00	0.83	X_1.6
6	0.00	0.482	0.96	0.91	0.00	51.10	0.00	0.78	X_1.7
5	0.00	0.501	0.96	0.91	0.00	37.61	0.00	0.86	X_1.8
4	0.00	0.537	0.96	0.91	0.00	35.80	0.00	0.88	X_1.9
3	0.00	0.550	0.95	0.91	0.00	38.77	0.00	0.86	X_1.10

المصدر: قام الباحث بإعداده اعتماداً على نتائج برنامج SPSS.

من الجدول (٦) يتبين أن:

- اختبار التوزيع الطبيعي Shapiro-Wilk المعتمد على اختبار كا-تربيع لديه قيمة احتمالية لجميع العبارات تساوي ٠.٠٠٠، مما يعني أن جميع العبارات لا تتبع التوزيع الطبيعي.
- اختبار استقلال العبارات Statements Independence Test التي تكون المتغير المستقل الذي يعتمد على اختبار كا-تربيع لديه قيمة احتمالية لجميع العبارات تساوي ٠.٠٠٠، مما يعني أن كل عبارة مستقلة بذاتها ولا يوجد أي ازدواج خطي بين العبارات.
- قيم معامل ألفا Cronbach's Alpha أكبر من ٧٠٪، مما يدل على اعتمادية وثبات آراء المستقصى منهم.

- قيم معامل الصدق Square Root of Cronbach's Alpha أكبر من ٨٠٪؛ مما يدل على اعتمادية وثبات آراء المستقصى منهم.
- جدول (٧): التحليل الاستدلالي لعبارات القسم الثاني

الترتيب	الارتباط الجزئي		معامل الفا		اختبار الاستقلال		اختبار التوزيع الطبيعي		العبارات
	القيمة الاحتمالية	الارتباط الجزئي	معامل الصدق	معامل الفا	القيمة الاحتمالية	كا تربيع	القيمة الاحتمالية	كا تربيع	
9	0.00	0.404	0.95	0.91	0.00	35.49	0.00	0.89	X_2.1
5	0.00	0.762	0.95	0.91	0.00	62.59	0.00	0.75	X_2.2
6	0.00	0.561	0.95	0.91	0.00	36.00	0.00	0.89	X_2.3
1	0.00	0.819	0.95	0.91	0.00	55.94	0.00	0.79	X_2.4
8	0.00	0.509	0.95	0.91	0.00	44.37	0.00	0.87	X_2.5
7	0.00	0.553	0.95	0.90	0.00	26.16	0.00	0.87	X_2.6
3	0.00	0.787	0.95	0.90	0.00	24.83	0.00	0.86	X_2.7
4	0.00	0.775	0.95	0.90	0.00	30.43	0.00	0.90	X_2.8
2	0.00	0.792	0.95	0.90	0.00	37.91	0.00	0.88	X_2.9

المصدر: قام الباحث بإعداده اعتمادا على نتائج برنامج SPSS.

من الجدول (٧) يتبين أن:

- اختبار التوزيع الطبيعي Shapiro-Wilk المعتمد على اختبار كا-تربيع لديه قيمة احتمالية لجميع العبارات تساوي ٠.٠٠٠؛ مما يعني أن جميع العبارات لا تتبع التوزيع الطبيعي.
- اختبار استقلال العبارات Statements Independence Test التي تكون المتغير المستقل الذي يعتمد على اختبار كا-تربيع لديه قيمة احتمالية لجميع العبارات تساوي ٠.٠٠٠؛ مما يعني أن كل عبارة مستقلة بذاتها ولا يوجد أي ازدواج خطي بين العبارات.
- قيم معامل ألفا Cronbach's Alpha أكبر من ٧٠٪؛ مما يدل على اعتمادية وثبات آراء المستقصى منهم.

- قيم معامل الصدق Square Root of Cronbach's Alpha أكبر من ٨٠٪؛ مما يدل على اعتمادية وثبات آراء المستقصى منهم.

جدول (٨): التحليل الاستدلالي لعبارات القسم الثالث

العبارة	اختبار التوزيع الطبيعي		اختبار الاستقلال		معامل ألفا		الارتباط الجزئي	
	القيمة	كا	القيمة	كا	معامل الصدق	معامل ألفا	الارتباط الجزئي	الترتيب
X_3.1	0.85	0.00	51.55	0.00	0.91	0.95	0.485	14
X_3.2	0.80	0.00	61.13	0.00	0.91	0.95	0.527	13
X_3.3	0.88	0.00	42.32	0.00	0.91	0.95	0.563	11
X_3.4	0.91	0.00	36.75	0.00	0.91	0.95	0.670	5.5
X_3.5	0.86	0.00	44.01	0.00	0.91	0.95	0.277	16
X_3.6	0.91	0.00	34.35	0.00	0.91	0.95	0.670	5.5
X_3.7	0.89	0.00	35.80	0.00	0.90	0.95	0.724	2
X_3.8	0.86	0.00	40.04	0.00	0.91	0.95	0.697	4
X_3.9	0.87	0.00	47.57	0.00	0.90	0.95	0.740	1
X_3.10	0.89	0.00	27.71	0.00	0.90	0.95	0.616	9
X_3.11	0.85	0.00	51.73	0.00	0.91	0.95	0.665	7
X_3.12	0.84	0.00	59.16	0.00	0.91	0.95	0.651	8
X_3.13	0.89	0.00	37.84	0.00	0.91	0.95	0.714	3
X_3.14	0.74	0.00	84.72	0.00	0.91	0.95	0.532	12
X_3.15	0.89	0.00	37.12	0.00	0.91	0.95	0.468	15
X_3.16	0.88	0.00	36.81	0.00	0.91	0.95	0.613	10

المصدر: قام الباحث بإعداده اعتمادا على نتائج برنامج SPSS.

من الجدول (٨) يتبين أن:

- اختبار التوزيع الطبيعي Shapiro-Wilk المعتمد على اختبار كا-تربيع لديه قيمة احتمالية لجميع العبارات تساوي ٠.٠٠٠؛ مما يعني أن جميع العبارات لا تتبع التوزيع الطبيعي.
- اختبار استقلال العبارات Statements Independence Test التي تكون المتغير المستقل الذي يعتمد على اختبار كا-تربيع لديه قيمة احتمالية لجميع العبارات تساوي ٠.٠٠٠؛ مما يعني أن كل عبارة مستقلة بذاتها ولا يوجد أي ازدواج خطي بين العبارات.

▪ قيم معامل ألفا Cronbach's Alpha أكبر من ٧٠٪؛ مما يدل على اعتمادية وثبات آراء المستقصى منهم.

▪ قيم معامل الصدق Square Root of Cronbach's Alpha أكبر من ٨٠٪؛ مما يدل على اعتمادية وثبات آراء المستقصى منهم.

٦/٥ تحليل التباين الأحادي Kruskal Wallis test:

لاختبار فروض الدراسة الميدانية قام الباحث بتحليل التباين في اتجاه واحد لكل مجموعة من العبارات التي تكون الفرض لاختبار هل هناك اختلافات ذات دلالة معنوية بين متوسط آراء المستقصى منهم حول هذه العبارات أم لا. ينص فرض العدم لتحليل التباين في اتجاه واحد أنه لا يوجد اختلاف بين متوسطات المحاور الأربعة الرئيسية للدراسة، بينما ينص الفرض البديل لتحليل التباين في اتجاه واحد أنه يوجد اختلاف بين متوسطات المحاور الأربعة الرئيسية للدراسة (أي المتوسطات غير متساوية).

جدول (٩): تحليل التباين الأحادي للفرض الأول

مصادر الاختلاف	اختبار كا - تربيع	درجات الحرية	P-value	القرار
المتوسطات المرجحة الخاصة بالعبارات التسعة التي تختبر الفرض	124.6747	9	0.000	قبول الفرض البديل

المصدر: قام الباحث بإعداده اعتماداً على نتائج برنامج SPSS.

من الجدول (٩) يتضح أن القيمة الاحتمالية *P-value* أقل من ٠.٠٥؛ مما يعني رفض فرض العدم الأول وقبول الفرض البديل، والذي ينص على أنه "لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المستقصى منهم حول مدى جاهزية مراقبي الحسابات في تطبيق تقنيات المراجعة عن بُعد".

جدول (١٠): تحليل التباين الأحادي للفرض الثاني

القرار	P-value	درجات الحرية	اختبار كا - تربيع	مصادر الاختلاف
قبول الفرض البديل	0.000	8	237.4971	المتوسطات المرجحة الخاصة بالعبارات العشرة التي تختبر الفرض

المصدر: قام الباحث بإعداده اعتماداً على نتائج برنامج SPSS.

من الجدول (١٠) يتضح أن القيمة الاحتمالية $P\text{-value}$ أقل من ٠.٠٥؛ مما يعني رفض فرض العدم الثاني وقبول الفرض البديل والذي ينص على أنه "لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المستقصى منهم حول أثر التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات".

جدول (١١): تحليل التباين الأحادي للفرض الثالث

القرار	P-value	درجات الحرية	اختبار كا - تربيع	مصادر الاختلاف
قبول الفرض البديل	0.000	15	228.1869	المتوسطات المرجحة الخاصة بالعبارات الستة عشر التي تختبر الفرض

المصدر: قام الباحث بإعداده اعتماداً على نتائج برنامج SPSS.

من الجدول (١١) يتضح أن القيمة الاحتمالية $P\text{-value}$ أقل من ٠.٠٥؛ مما يعني رفض فرض العدم الثالث وقبول الفرض البديل والذي ينص على أنه "لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المستقصى منهم حول دور المراجعة عن بُعد في الحد من أثر التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات".

٦ - نتائج الدراسة:

- أ- تشير نتائج الدراسة إلى رفض كل من فرض الدراسة الأول، والثاني، والثالث.
- ب- تشير نتائج الدراسة إلى اتفاق المراجعين -على اختلاف جهات عملهم- على مواجهتهم لمشكلة التباعد الجغرافي خلال عملهم، كما اتفقوا أيضا على عدم وجود نصوص قانونية أو لوائح أو معايير مهنية تمنع استخدام المراجعة عن بُعد كحل للمشكلة.
- ج- في حين تشير نتائج الدراسة إلى تباين جاهزية المراجعين للتعامل مع تقنيات المراجعة عن بُعد الواردة بالبحث؛ حيث إنه على الرغم من اشتراكهم جميعا في الحصول على التدريب المتخصص على هذه التقنيات وغيرها، لكن يتفوق المراجعون بمكاتب المراجعة الخاصة في تطبيق هذه التقنيات في الواقع العملي بالفعل.
- د- تشير نتائج الدراسة إلى اتفاق المراجعين -على اختلاف جهات عملهم- على بعض الآثار السلبية للتباعد الجغرافي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، والمقاسة بعدة مقاييس بديلة، ومنها: زيادة تكلفة (أتعاب) المراجعة، وتراجع فرص اكتشاف الغش، والقيام بزيارات ميدانية أقل لعملاء المراجعة، بخلاف الحاجة إلى الاستعانة بمزيد من المراجعين.
- هـ- في حين تشير نتائج الدراسة إلى اتفاق المراجعين -على اختلاف جهات عملهم- على ميلهم لعدم الموافقة القاطعة بحدوث أثر سلبي للتباعد الجغرافي على بعض المقاييس الأخرى لجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، مثل: تراجع جودة أدلة إثبات وعدم التزامه بتوقيت تقرير المراجعة، وعدم قدرته على إصدار تقرير متحفظ.
- و- تشير نتائج الدراسة إلى اتفاق المراجعين -على اختلاف جهات عملهم- على بعض مزايا استخدام المراجعة عن بُعد من حيث توافر عوامل الأمان، والسرية،

والخصوصية، والحماية اللازمة لبيانات العملاء، مع توفيرها للوقت، والجهد، والتكلفة.

ز- تشير نتائج الدراسة إلى اتفاق المراجعين -على اختلاف جهات عملهم- على دور المراجعة عن بُعد في الحد من بعض الآثار السلبية للتباعد الجغرافي للعملاء، مثل: تخفيض تكلفة (أتعاب) المراجعة، بجانب مزيد من الالتزام بتوقيت إصدار تقرير المراجعة.

ح- تشير نتائج الدراسة إلى اتفاق المراجعين -على اختلاف جهات عملهم- على أن المراجعة عن بُعد تزيد من قدرتهم على توسيع نطاق الفحص واخذ مزيد من العينات وأدلة الإثبات أكثر جودة بجانب تحسين مستوى تأهيلهم المهني.

ط- تشير نتائج الدراسة إلى اتفاق المراجعين -على اختلاف جهات عملهم- على ميلهم لعدم الموافقة القاطعة بزيادة فرص اكتشاف الغش وإصدار تقرير مراجعة متحفظ، وتراجع جودة التفكير الانتقادي لمراقب الحسابات عند تطبيق المراجعة عن بُعد.

ي- تشير نتائج الدراسة إلى اتفاق المراجعين -على اختلاف جهات عملهم- على أن المراجعة عن بُعد تؤدي لتناقص أعداد المراجعين بمكاتب المراجعة بجانب تراجع مستوى التواصل الاجتماعي مع العملاء.

ك- تشير نتائج الدراسة إلى اتفاق المراجعين -على اختلاف جهات عملهم- على اعتبار المراجعة عن بُعد أسلوب إضافي مصاحب للمراجعة المباشرة الاعتيادية، وليست بديلا عنها في المطلق، وإنما تعد حلا مناسباً لمشكلة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة، وكذلك في ظل حدوث الأزمات والكوارث الطبيعية.

ل- تشير نتائج الدراسة إلى اتفاق المراجعين -على اختلاف جهات عملهم- على أن تطبيق المكاتب المتوسطة والصغيرة المحلية لتقنيات المراجعة عن بُعد سوف يحسن من عوائد تلك المكاتب مدعومة بحصص سوقية أكبر.

٧- توصيات الدراسة:

أ- أن يتم تضمين خطط التدريب السنوية بمكاتب المراجعة الخاصة وبالجهاز المركزي للمحاسبات لبرامج وورش عمل دورية على استخدام تقنيات المراجعة عن بُعد، وجعلها من متطلبات الترقى الوظيفي، ودمجها ضمن أساليب المراجعة المعتمدة وفق رؤية مستقبلية.

ب- قيام جمعية المحاسبية والمراجعين المصرية بإصدار إرشادات لاستخدام مراقبي الحسابات لتقنيات المراجعة عن بُعد؛ للتغلب على مشكلة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة مع تنظيم ورش عمل للتدريب على هذه التقنيات.

ج- تضمين المقررات الدراسية في تخصص المراجعة بالجامعات المصرية والعربية لجزء يناقش المراجعة عن بُعد وتقنياتها، وإتاحة ورش عمل لتدريب الطلاب على استخدامها؛ للوصول إلى خريج على درجة عالية من الوعي والتأهيل للعمل بمهنة المراجعة.

د- دراسة إجراء تعديل تشريعي (إذا دعت الحاجة لذلك)، بحيث يُسمح لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بتطبيق المراجعة عن بُعد كأسلوب أساسي مصاحب للمراجعة الاعتيادية، واعتماد نتائجها وفق ضوابط تلائم طبيعة عمل الجهاز، مع دراسة القطاعات التي يُمكن التطبيق عليها في ضوء اعتبارات الحساسية العالية لبعض القطاعات أو الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.

٨- مقترحات الدراسات المستقبلية:

يوصي الباحث المهتمين بموضوع الدراسة من الباحثين بإجراء الدراسات التالية في بيئة الأعمال المصرية:

أ- دراسة مقارنة لنتائج تطبيق المراجعة عن بُعد في مقابل المراجعة الاعتيادية في إحدى القطاعات الاقتصادية، وأثره على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات.

- ب- دراسة علاقة تطبيق المراجعة عن بُعد على جودة الأرباح المحاسبية، بالتطبيق على الشركات المصرية المقيدة.
- ج- دراسة أثر التباعد الجغرافي على نوع تقرير مراقب الحسابات كمقياس على فاعلية المراجعة.

٩- المراجع:

١/٩ المراجع باللغة العربية:

- إبراهيم، هشام زغول. (٢٠٢٤). "مدى جاهزية المراجع الخارجي الحكومي لتطبيق الرقابة عن بُعد استجابة لتداعيات فيروس كوفيد - ١٩ المستجد". المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ٣٨. (1).
- جهاز الإمارات للمحاسبة. (٢٠٢٤). برنامج التحول الرقمي الطموح، متاح على الرابط <https://bit.ly/4ePodCp>، تاريخ الدخول نوفمبر ٢٠٢٤.
- الجهاز المركزي للمحاسبة. (٢٠٢٤). قانون الجهاز المركزي للمحاسبة رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ والمعدل بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٩٨، بالجهاز، متاح على الرابط <https://bit.ly/4fHee3r>، تاريخ الدخول نوفمبر ٢٠٢٤.
- الجهاز المركزي للمحاسبة. (٢٠٢٤). استراتيجية نظم المعلومات والتحول الرقمي، متاح على الرابط <https://bit.ly/3OmRY2P>، تاريخ الدخول نوفمبر ٢٠٢٤.
- حسن، سيدة أحمد. (٢٠٢٠). "الحوسبة السحابية وتأثيرها على مهنة المراجعة الخارجية في مصر". مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ٦ (١٠): ٤٥١-٤٨٨.
- حميد، سلوان حافظ. (٢٠٢١). "متطلبات تطبيق التدقيق عن بُعد: دراسة استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات المجازين في العراق". مجلة اقتصاديات الأعمال للبحوث التطبيقية ١ (٢): ٩-٣١.
- الديوان العام للمحاسبة السعودي. (٢٠٢٤). برنامج التحول الرقمي، متاح على الرابط <https://bit.ly/3YWSDwO>، تاريخ الدخول نوفمبر ٢٠٢٤.

- ديوان المحاسبة الأردني. (٢٠٢٤). برنامج التحول الرقمي، متاح على الرابط <https://bit.ly/4g3vq35>، تاريخ الدخول نوفمبر ٢٠٢٤.
- ديوان المحاسبة الليبي. (٢٠٢٤). استراتيجية التحول الرقمي، متاح على الرابط <https://bit.ly/3ZhSN3h>، تاريخ الدخول نوفمبر ٢٠٢٤.
- السقا، زياد هاشم. (٢٠٢٣). "إطار مقترح لتدقيق الحسابات في بيئة السحابة الإلكترونية". مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة - جامعة الموصل ٦(١): ٤٨-٦٦.
- الشمراني، ماجدة عوضة. (٢٠١٩). "أثر الحوسبة السحابية على عملية المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية". المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية ٣(٨): ٢٥١-٢٨٦.
- علي، عبدالوهاب نصر، شحاته، السيد شحاته، السيد، محمود محمد. (٢٠٢٣). "أثر درجة الملاءمة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية: دليل من مصر - دراسة تجريبية". مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ٧(١): ٩٤-١٠١.
- عيسى، سمير كامل، زيتون، محمد خميس. (٢٠١٧). "أثر مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية: دراسة تجريبية". مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ١(١): ٢٩٤-٣٨٤.
- مجي، أحمد حسين. وكاظم، تسير جواد. (٢٠٢٣). "أثر كفاءة مراقب الحسابات على ممارسة التدقيق السحابي - دراسة استطلاعية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في اختصاص المحاسبة والتدقيق". مركز دراسات الكوفة جامعة الكوفة ٦٩(٢): ٢٨٧-٣١٨.
- محمود، أبو القاسم وآخرون. (٢٠٢١). "أثر تطبيق المراجعة الإلكترونية على جودة عملية المراجعة في ظل جائحة كورونا". المؤتمر العممي الدولي الخامس

لكمية الاقتصاد والتجارة - مستقبل الاقتصاديات العربية في ظل انتشار الأوبئة

والجوائح الصحية، جامعة المرقب وجامعة الجزائر.

- مصطفى، حنان عبد المنعم. (٢٠٢١). "أثر تطبيق الحوسبة السحابية على مدى تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط." مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ٥(٣): ٣٩٣-٤٥٥.
- المنوفي، رويدا السيد. (٢٠٢١). "المراجعة عن بُعد في ظل وسيط الحوسبة السحابية ومدى إيجابياتها لمستخدميها والمستفيدين من تقاريرها." مجلة البحوث المالية والتجارية ٢٢(١): ٥٠٠-٥٢٥.

٩/٢ Bibliography

- Bazrafshan, A. and S. Dehghani Madise (2022). "How auditor locality affects audit report timeliness." Journal of Facilities Management 20(2): 306-321.
- Beck, M. J., J. L. Gunn and N. Hallman (2019). "The geographic decentralization of audit firms and audit quality." Journal of Accounting and Economics 68(1): 101234.
- Birjandi, H., M. Birjandi and G. R. Hajizadeh (2013). "Spatial Distance between Auditor and Client and Its Impact on Audit Quality on Companies Listed In Tehran Stock Exchange." International Journal of Economics, Business and Finance 1(11): 409 - 419.
- Choi, J.-H., J.-B. Kim, A. QIU and Y. ZANG (2017). Auditor Locality, Audit Quality and Audit Pricing. American Accounting Association Annual Meeting, School of Accountancy at Institutional Knowledge at Singapore Management University.
- Choi, J.-H., J.-B. Kim, A. A. Qiu and Y. Zang (2012). "Geographic Proximity between Auditor and Client: How Does It Impact Audit Quality?" AUDITING: A Journal of Practice & Theory 31(2): 43-72.
- Defond, M. L., J. R. Francis and N. J. Hallman (2018). "Awareness of SEC Enforcement and Auditor Reporting Decisions." Contemporary Accounting Research 35(1): 277-313.
- Dong, B., D. Robinson and L. Xu (2018). "Auditor-client geographic proximity and audit report timeliness." Advances in Accounting 40(1): 11-19.

- Fahim, S. N. and M. Khodashahri (2023). "Investigating The Effect of Auditor-Client Geographic Proximity on the Audit Report Timeliness and The Financial Reporting Quality with Emphasis on the Size of the Client."
- Farcane, N., O. C. Bunget, R. Blidisel, A. C. Dumitrescu, D. Deliu, O. Bogdan and V. Burca (2023). "Auditors' perceptions on work adaptability in remote audit: a COVID-19 perspective." Economic Research-Ekonomska Istraživanja 36(1): 422-459.
- Francis, J. R., N. Golshan and N. J. Hallman (2022). "Does Distance Matter? An Investigation of Partners Who Audit Distant Clients and the Effects on Audit Quality." Contemporary Accounting Research 39(2): 947-981.
- Haga, J. and K. Ittonen (2024). "Organizational resilience of audit firms – evidence from the outbreak of the COVID-19." Journal of Applied Accounting Research ahead-of-print(ahead-of-print).
- Harymawan, I., S. Cahyono, M. Nasih and K. A. Kamaruddin (2023). "Financial statement, geographic proximity, and readability footnotes: The moderating effect of the audit fee." Humanities and Social Sciences Letters 11(4): 377-398.
- Harymawan, I., N. Soeprajitno, R. R. Widya, M. Nasih and K. A. Kamarudin (2022). "Geographic Proximity and Audit Outcomes in Cases of COVID-19 Pandemic: Evidence from Indonesia." Humanities and Social Sciences Letters 10(4): 569-583.
- Hassani, M. and M. Mohammadi (2021). "Audit Report Lag and Auditor-Client Geographic Proximity: Evidences from Information Advantage of Interaction and Improve Audit Efficiency." Journal of Professional Auditing Research 1(1): 114-136.
- Ismanidar, N., A. Maksum, P. Gultom and R. Meutia (2022). "The Effect of Auditor Competence and Remote Audit Support on Audit Quality through Digital-Based Governance with Information Technology as Moderating Variable in State Financial Audit." International Journal of Business and Technology Management 4(2): 7-17.
- Jin, Y., G. Tian, D. Wu and X. Xin (2022). "Remote Auditing and Audit Quality: Evidence from the Field." SSRN.
- Khalbas, H. N., F. N. Zadeh and M. Salehi (2018). "The Distance between Auditor and Client." Al Kut Journal of Economics Administrative Sciences 1(30): 213-234.

- Li, Y., S. Goel and K. J. Williams (2024). "Remote Audit Quality, Audit Efficiency, and Auditors' Job Satisfaction: Implications for Audit Firms and External Auditors." Current Issues in Auditing 18(2): P20-P28.
- Lorentzon, J. I., L. E. Fotoh and T. Mugwira (2024). "Remote auditing and its impacts on auditors' work and work-life balance: auditors' perceptions and implications." Accounting Research Journal 37(1): 1-18.
- Rahmadhani, S. M. D. and R. Wijayanti (2022). "Does Locality Auditor Affect Audit Report Timeliness? A Study on Public Companies in Indonesia." American Journal of Sciences and Engineering Research 5(6): 110-114.
- Teeter, R., M. Alles and M. Vasarhelyi (2010). "Remote Audit: A Research Framework." SSRN Electronic Journal.
- Thompson, K. (2022). Out of Office: Examining How Remote Auditing Can Affect Audit Quality. Doctoral dissertation, University of South Carolina.
- Wang, Y.-F. (2020). "New Insights on Audit Quality." International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research 13(1): 21-28.

١٠ - ملحق الدراسة - قائمة الاستقصاء

قائمة استقصاء لبحث بعنوان:

دور المراجعة عن بُعد في العلاقة بين التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة وجودة الحكم

المهني لمراقبي الحسابات - دراسة ميدانية

الأستاذ الفاضل: (اختياري)

تحية طيبة وبعد،

- أتشرف بأن أقدم لسيادتكم قائمة الاستقصاء التالية، والتي تمثل أحد الجوانب البحثية للدراسة التي يعدها الباحث، لذا يتطلع الباحث إلى حسن تعاونكم وتوليكم العناية اللازمة عند الإجابة على أسئلة الاستمارة بهدف إعطاء البحث قيمة مضافة ناشئة من إجاباتكم المبنية على واقع خبرتكم المهنية.
- وتهدف قائمة الاستقصاء إلى تجميع الحقائق التي تُفسر الدور الذي يتوقع أن تؤديه المراجعة عن بُعد في الحد من أثر التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة الخاصة.
- ويؤكد الباحث على تقدير واحترام الآراء التي يتم إبدائها في القائمة، وأنها سوف تكون محل بحث وتحليل من الباحث للاستفادة منها في الوصول إلى نتائج الدراسة، كما إن آرائكم تساعد صناع القرار في صياغة القوانين ورسم السياسات والممارسات الصحيحة.

مقدمه لسيادتكم

دكتور: أحمد سليم محمد سليم

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

٢٠٢٥

أولاً: مفاهيم أساسية:

(١) التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة: يشير إلى اختلاف الموقع الجغرافي لعملاء المراجعة عن الموقع الجغرافي لمكتب المراجعة الخاص أو الجهاز المركزي للمحاسبات وفروعه بالمحافظات.

(٢) المراجعة عن بُعد: تشير إلى استخدام مراقب الحسابات (الخاص أو الحكومي) لتقنيات التخزين السحابي Cloud storage والحوسبة السحابية Cloud Computing في مراجعة القوائم المالية والحسابات الختامية لعملائه في المواقع الجغرافية البعيدة بجانب أدوات التواصل والبريد الإلكتروني وتطبيقات الاجتماعات عن بُعد.

(٣) جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات: يشير إلى قدرة مراقب الحسابات على استخدام ما لديه من خبرة وتدريب ومعرفة لتطوير كفاءته المهنية لتقديم أحكام مهنية معقولة.

ثانياً: بيانات المستقصى منهم: يرجى تحديد الإجابة المناسبة:

(٢) التأهيل العلمي: حدد درجتك العلمية	(١) الموقع الوظيفي: حدد طبيعة وظيفتك
١. بكالوريوس محاسبة ()	١. مراجع بإحدى مكاتب BIG4 ()
٢. دبلوم دراسات عليا ()	٢. مراجع بمكتب له شريك أجنبي ()
٣. ماجستير ()	٣. مراجع بمكتب محلي ()
٤. دكتوراة ()	٤. مراجع بالجهاز المركزي للمحاسبات ()
(٤) التأهيل المهني: حدد مستوى تأهلك المهني	(٣) الخبرة المهنية: حدد سنوات خبرتك
١. عضوية جمعية المراجعين المصرية ()	١. أقل من ٥ سنوات ()
٢. عضوية معهد المراجعين الداخليين IIA ()	٢. من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات ()
٣. لا توجد ()	٣. أكثر من ١٠ سنوات ()

القسم الأول: مستوى جاهزية مراقب الحسابات لاستخدام تقنيات المراجعة عن بُعد:

برجاء إبداء رأيك في مدى جاهزيتك في استخدام تقنيات المراجعة عن بُعد:

م	بيان	أوافق تماماً	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١.	لا تنص القوانين المصرية المنظمة لمهنة المراجعة صراحة على عدم مشروعية القيام بمراجعة العملاء عن بُعد.					
٢.	معايير المراجعة المصرية وإرشاداتها لا تمنع من استخدام مراقبي الحسابات لتقنيات المراجعة عن بُعد.					
٣.	أواجه مشكلة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة من خلال عملي كمراقب حسابات.					
٤.	عادة ما يتم رفض العملاء خارج المحافظة التي أعمل بها بسبب عوامل التكلفة والزمن والجهد المبذول في عملية المراجعة.					
٥.	تجنباً لرفض العملاء بسبب التباعد الجغرافي تستعين مكاتب المراجعة الخاصة بمكتب آخر (من الباطن) من نفس محافظة العميل.					
٦.	بصفة عامة بسبب التباعد الجغرافي يتم الاستعانة بالمراجعين بفروع الجهاز المركزي للمحاسبات بالمحافظات في مراجعة الجهات الحكومية من نفس المحافظة.					
٧.	حصلت على دورات تدريبية في استخدام التقنيات التكنولوجية المختلفة في عملي كمراقب حسابات.					
٨.	حصلت من خلال جهة عملي على دورات تدريبية في استخدام كل من تقنيات التخزين السحابي والحوسبة السحابية أو إحداهما.					
٩.	لدى جهة عملي (مكتب المراجعة أو الجهاز المركزي للمحاسبات) بنية تحتية مملوكة ومؤمنة (أجهزة ونظم برامج وتطبيقات) تؤهل للعمل بالمراجعة عن بُعد.					
١٠.	استخدم بالفعل تقنيات المراجعة عن بُعد في عملية المراجعة للتغلب على مشكلة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة.					

القسم الثاني: علاقة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة بجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات:

برجاء إبداء رأيك في مدى التأثير المحتمل للتباعد الجغرافي لعملاء المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات المقاسة بعدة مقاييس بديلة:

م	بيان	أوافق تماماً	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١.	يؤدي التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة إلى حصول مراقب الحسابات على أدلة إثبات بصعوبة وببطء وبعدم دقة.					
٢.	يؤدي التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة إلى قيام مراقب الحسابات بزيارات ميدانية أقل لعملائه مقارنة بعدد مرات زيارة العملاء في المناطق الجغرافية القريبة.					
٣.	يؤدي التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة إلى تراجع فرص اكتشاف الغش.					
٤.	يؤدي التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة إلى زيادة أتعاب المراجعة في المكاتب الخاصة.					
٥.	يؤدي التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة زيادة التكلفة التي يتحملها الجهاز المركزي للمحاسبات عند مراجعته عملائه.					
٦.	يؤدي التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة عدم التزام مراقب الحسابات بتوقيت إصدار تقرير المراجعة.					
٧.	يؤدي التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة إلى إصدار تقرير مراجعة غير متحفظ (نظيف).					
٨.	يؤدي التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة إلى تراجع حصة مكاتب المراجعة بسوق خدمات المراجعة.					
٩.	يؤدي التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة إلى زيادة أعداد مراقبي الحسابات بالمكاتب.					

القسم الثالث: دور المراجعة عن بُعد على العلاقة بين التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة وجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات:

برجاء إبداء رأيك في مدى قدرة تطبيق أسلوب المراجعة عن بُعد في الحد من الآثار المحتملة للتباعد الجغرافي لعملاء المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات.

م	بيان	أوافق تماماً	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١.	توفر تقنيات المراجعة عن بُعد عوامل الأمان والسرية والخصوصية والحماية اللازمة لبيانات عملاء المراجعة.					
٢.	توفر تقنيات المراجعة عن بُعد الوقت والجهد والتكلفة في حالة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة.					
٣.	استخدام مراقب الحسابات لتقنيات المراجعة عن بُعد في حالة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة يتطلب منه الحصول على أدلة إثبات أكثر وحجم عينة أكبر ونطاق فحص أكبر.					
٤.	استخدام مراقب الحسابات لتقنيات المراجعة عن بُعد في حالة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة يجعله يحصل على أدلة إثبات بسهولة وسرعة ودقة وشمول مقارنة بالطريقة الاعتيادية للمراجعة.					
٥.	استخدام مراقب الحسابات لتقنيات المراجعة عن بُعد في حالة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة يتطلب منه ذلك القيام بزيارات ميدانية للعملاء للفحص المادي للملفات وأدلة الإثبات وغيرها.					
٦.	استخدام مراقب الحسابات لتقنيات المراجعة عن بُعد في حالة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة يزيد من فرص اكتشاف الغش.					
٧.	استخدام مراقب الحسابات لتقنيات المراجعة عن بُعد في حالة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة يقلل من أتعاب المراجعة في المكاتب الخاصة.					
٨.	استخدام مراقب الحسابات لتقنيات المراجعة عن بُعد في حالة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة يقلل من التكلفة التي يتحملها الجهاز المركزي للمحاسبات عند مراجعته عملاته.					
٩.	استخدام مراقب الحسابات لتقنيات المراجعة عن بُعد في حالة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة يزيد من التزامه بتوقيت إصدار تقرير المراجعة.					
١٠.	استخدام مراقب الحسابات لتقنيات المراجعة عن بُعد في حالة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة يزيد من إصدار تقرير المراجعة متحفظ.					

١١.	استخدام مراقب الحسابات لتقنيات المراجعة عن بُعد في حالة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة يزيد من حصتها بسوق خدمات المراجعة.				
١٢.	إذا توافرت لدى مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة والمحلية تقنيات المراجعة عن بُعد ومتطلباتها تستطيع من خلالها زيادة حصتها بسوق خدمات المراجعة.				
١٣.	يؤدي استخدام مكاتب المراجعة لتقنيات المراجعة عن بُعد في حالة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة إلى تقليل مراقبي الحسابات بالمكاتب.				
١٤.	يؤدي استخدام مكاتب المراجعة لتقنيات المراجعة عن بُعد في حالة التباعد الجغرافي لعملاء المراجعة إلى زيادة الاستعانة بمراقبي حسابات لديهم مستوى التأهيل مناسب للتعامل مع هذه التقنيات.				
١٥.	قد تؤدي المراجعة عن بُعد إلى تراجع التواصل الاجتماعي مع العملاء.				
١٦.	قد تؤدي المراجعة عن بُعد إلى تراجع مستوى جودة التفكير الانتقادي لمراقب الحسابات.				