

د/ حنان عبد المنعم مصطفى حسن<sup>١</sup>

مدرس المحاسبة

بالمعهد العالي للدراسات النوعية\_ الجيزة

## أثر تطبيق الحوسبة السحابية على مدى تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط

### ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الحوسبة السحابية على مدى تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط ويعد إفتراض الإستمرارية ركيزة أساسية للمبادئ المحاسبية، حيث أن المفاهيم والسياسات المحاسبية ومعايير المحاسبة، والتي يطلق عليها مصطلح المبادئ المحاسبية تعتمد إعتقاداً أساسياً على إفتراض الإستمرارية. وبالرغم من أهمية هذا الفرض إلا أنه يخلو من التحفظات والجدل حول صياغته التي تجعله معلقاً على شرط أن الوحدة المحاسبية مستمرة في نشاطها مالم يوجد دليل على عكس ذلك. ويعتمد المحاسبون ومراقبو الحسابات في عملهم على إفتراض الإستمرارية إذ يقوم المحاسبون عن طريق إعداد القوائم المالية بتوفير المعلومات المفيدة لأطراف متعددة من متخذي القرارات. كما يقوم مراقبو الحسابات بإبداء رأيهم الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، والتي يعتمد عليها مستخدمو المعلومات المالية من متخذي القرارات الإقتصادية. ولذلك يعد إفتراض الإستمرارية أمراً هاماً يتحكم في عمل كل من المحاسب ومراقب الحسابات، وأساساً لقياس مدى الإعتتماد على القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات. وستقوم الباحثة من خلال إستطلاع آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المرخص لهم بمزاولة المهنة بتحقيق هدف الدراسة وذلك من خلال إعداد إستبانة وزعت على مكاتب المراجعة المرخص لهم بمزاولة المهنة والبالغ عددهم (٥٠) مكتب مراجعة. وذلك لإختبار فروض البحث. كما ستقوم الباحثة بإجراء دراسة تجريبية على مجموعة من المراجعين الداخليين في بعض الشركات المصرية، والمراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة المصرية، وذلك لمحاولة إكتشاف مدى إستخدام تطبيقات الحوسبة السحابية من قبل الشركات المصرية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثيراً إيجابياً للحوسبة السحابية على إجراءات عملية المراجعة الخارجية في مراحلها الأربعة المختلفة ، حيث ستساهم الحوسبة السحابية في تسهيل إجراءات كفاءة عملية المراجعة. كما أتضح من الدراسة أيضاً أن الحوسبة السحابية ستساهم في تخفيض كل من التكاليف والوقت والجهد المطلوبين لإجرائها. وأخيراً أظهرت آراء العينة أن للحوسبة السحابية تأثيراً إيجابياً على مخاطر المراجعة وخاصة فيما يتعلق بتخزين المعلومات سحابياً. كما أظهرت النتائج أن غالبية أفراد العينة يؤيدون التحول نحو الحوسبة السحابية تمشياً مع إستخدام الشركات المساهمة لها. وقد أوصت الدراسة بأهمية الحوسبة السحابية وضرورة توجه مكاتب المراجعة لاستخدامها.

**الكلمات المفتاحية:** الحوسبة السحابية- إستمرارية المشروع- إجراءات المراجعة الإضافية- تقرير مراجع الحسابات.

## **The Impact of the Application of Cloud Computing on the Auditor's Report on Continuity of the Facility in Activity**

### **Abstract**

This study aims to identify the impact of cloud computing on the extent of the auditor's report on the continuity of the facility in the activity. Imposition of continuity is a basic pillar of the accounting principles, as accountants and auditors depend in their work on the imposition of continuity. In order to achieve the study objective, a questionnaire was prepared and distributed to (50) licensed audit offices to test hypotheses.

The researcher has conducted an empirical study on a group of internal auditors in some Egyptian companies, and external auditors in Egyptian audit offices, in attempt to discover the extent to which cloud computing applications are used by Egyptian companies.

The study has come to that there is a positive impact of cloud computing on the procedures of the external audit process in its four different stages. Cloud computing will also contribute to reducing costs, time and effort. Finally, the sample of opinions shows that cloud computing has a positive impact on auditing risk, especially, with regard to storing information in the cloud. Results also show that most respondents support the shift towards cloud computing. The study recommends the importance of using cloud computing by audit offices.

**Keywords:** Cloud computing – project continuity – additional audit procedures– auditor's report.

## ١ - مقدمة

يعد إفتراض الإستمرارية من أهم الإفتراضات المحاسبية، والذي على أساسه ينظر إلى المنشأة على أنها ولدت لكي تستمر، كما أنها مستمرة ولا توجد أي نية لتخفيض أو لتصفية نشاطها في الأجل المنظور. وبالتالي فإن عكس إفتراض الإستمرارية هو تخفيض حجم النشاط بشكل مؤثر أو التصفية. ويعتبر إفتراض الإستمرارية طبقاً للعديد من الرواد الأوائل في الفكر المحاسبي أساساً منطقياً تبني عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. كما يعتبر من البديهيات المحاسبية التي تعد الركيزة الأساسية لبناء النظرية المحاسبية. ويعد إفتراض الإستمرارية الأساس لإشتقاق المبادئ المحاسبية، ويساعد على تفسير المبادئ المحاسبية التي يتم تطبيقها في الحياة العملية، كما يساهم في تطويرها وتحسينها (نمره، ٢٠٠٤).

ونتيجة للظروف المحيطة بمهنة المراجعة في الواقع العملي، قد يشكل الخوف من فقد العميل أو التحقق التلقائي للتنبؤ قناعة كافية لمراقبي الحسابات في البعد عن الإشارة في تقاريرهم إلى قضية الإستمرارية، بدون الشعور بأي مخالفة للإستقلالية أو الضمير المهني. كما أدت الإنهيارات المالية للشركات خاصة في الدول المتقدمة إلى إهتزاز ثقة مستخدمي التقارير المالية التي تصدرها الشركات حيث تعتبر الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية، والتي تعبر عن مركز الشركة المالي ونتائج أعمالها طبقاً للمعايير المحاسبية السائدة. ونظراً لأن إدارة المنشأة هي التي تقوم بإعداد القوائم المالية، وفي نفس الوقت يتم تقييم أداؤها بناءً على ما تحتويه من معلومات، وبالتالي تكون هذه القوائم أكثر عرضة للتلاعب في نتائجها. ولذلك فإن مستخدمي هذه القوائم في حاجة إلى طرف ثالث لإبداء رأى فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية ألا وهو المراجع الخارجي خاصة في ظل الحوسبة السحابية. وتعتبر الحوسبة السحابية إحدى أسرع التقنيات الناشئة في مجال الحوسبة حيث نستخدمها في حياتنا اليومية بشكل أو بآخر دون أن ندرك ذلك (kumar et al.,2018).

وتعتمد الحوسبة السحابية على نقل المعالجة ومساحة التخزين الخاصة بالحاسب الآلي إلى ما يسمى بالسحابة، والتي هي عبارة عن خوادم متعددة الإمكانيات يتم التوصل إليها عن طريق الإتصال بالإنترنت لإنجاز الأعمال والمهام المختلفة (Saxena & Dey,2016). وقد إتجه العديد من شركات الأعمال لتطبيق الحوسبة السحابية للإستفادة من المزايا التي يمكن أن تحصل عليها عند إستعانتها بخدمات الحوسبة السحابية والتي من بينها مقدرة التخزين الهائلة مهما كان حجم البيانات المخزنة وبأقل تكلفة وجهد. كما أن الحوسبة السحابية تستفيد منها الشركات المتوسطة والصغيرة، حيث أنها جاهزة للإستخدام، بما يوفر لهم مزايا إنخفاض التكلفة، والكفاءة والمرونة. ونظراً لأهمية عملية المراجعة، فقد

أصبح واجباً علي المراجعين مواكبة التكنولوجيا الجديدة وتغيير أساليبهم التقليدية والإتجاه إلى أساليب تكنولوجيا حديثة لتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية (Hua Hu et al.,2016).

## ٢ - مشكلة البحث

في ظل التطورات الإقتصادية الراهنة على مستوى العالم ، تسعى معظم المؤسسات والشركات الإقتصادية إلى تحسين آدائها وإستخدام التكنولوجيا الحديثة كالحوسبة السحابية ، بما يمكنهم من نقل وتداول وتوصيل المعلومات بين أطراف الشركات الداخلية والخارجية، وجمع وتخزين ومعالجة وتحليل البيانات المحاسبية في السحابة الإلكترونية والتي يمكن الإتصال بها من أى مكان فى العالم وفى أى وقت بشرط الإتصال بالإنترنت. ولكى تتمكن الشركات من تحقيق أهدافها الإستراتيجية والتشغيلية، فإنها تقوم بإستخدام الحوسبة السحابية. وهناك العديد من المشكلات التي تواجه مستخدمي الحوسبة السحابية والتي تتمثل فى المخاطر التي تتعرض لها الشركات. إلا أن الشركات قد إتجهت إلى تطبيق هذه التكنولوجيا وإدخالها فى المنظومة التشغيلية على كافة مستويات الشركة (Agundez, 2011). ونظراً لأهمية عملية المراجعة بالنسبة لمتخذ القرار في بيئة الأعمال ولأصحاب المصالح المختلفين، فقد

أصبح من الضروري أن تتكيف مع التقنية الحديثة ، مع ضرورة تغيير أساليبها التقليدية والإتجاه إلى أساليب تكنولوجيا حديثة وأساليب تحليلية متقدمة لتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية (Hua Hu et al, 2016). وتمثل عملية المراجعة فى بيئة الحوسبة السحابية عبارة عن عملية مراجعة لنظم المعلومات. وعملية مراجعة لتكنولوجيا المعلومات، ومن ثم أصبح واجباً على المراجعين أن يكتسبوا المهارات التكنولوجية الجديدة، وأن يكون لديهم تقييمات إسترشادية للأحداث مع إكتساب نظرة ثاقبة للمخاطر الجديدة التي تتعرض لها والتي تمكنهم من الإستمرار في تقديم الخدمات للشركات (MeGhee & Grant, 2019). ورغم أن موضوع الحوسبة السحابية قد نال إهتمام العديد من القطاعات إلا أن الدراسات التي تناولت أثر تطبيقات الحوسبة السحابية على إستمرارية المنشأة تكاد تكون نادرة وفقاً لمعلومات الباحثة. ونظراً لندرة الدراسات التي تناولت تطبيق الحوسبة السحابية فى الواقع المصرى والأجنبى فقد إنبتق هذا البحث لإلقاء الضوء على أثر تطبيقات الحوسبة السحابية على تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة فى النشاط. ولقد أدى إستخدام الإنترنت وتكنولوجيا المعلومات ذات الصلة على سبيل المثال لا الحصر الحوسبة السحابية، والبيانات الضخمة إلى التحول السريع نحو الإقتصاد والصناعة الرقمية. وقد كان هذا هو منطلق هذا البحث لإلقاء الضوء على أثر الحوسبة السحابية على تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة فى النشاط بإعتبار أن الحوسبة السحابية إحدى أدوات التكنولوجيا الحديثة، وخاصة مع توجه الدولة نحو الحكومة الإلكترونية. يضاف إلى ذلك تأثير تكنولوجيا المعلومات وخدمات الحوسبة السحابية على النظم الإدارية والمحاسبية بالشركات وما سيطرأ

عن هذا من تغيير جوهرى فى المنهجية والأساليب ونظم المراجعة الخارجية مقارنة بما كان عليه الوضع سابقاً فى ظل التشغيل التقليدى للبيانات المالية.

ويطرح ما سبق العديد من المخاوف بشأن مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، بما يثير العديد من التساؤلات والتي من أهمها:

كيف يمكن لهؤلاء الذين يعملون فى المهنة الإستمرار فى إضافة قيمة إلى الشركات؟

وأين يمكن أن يعمل المراجعون فى ظل الحوسبة السحابية؟

- وما هى البيانات التي يتعين أن يتعامل معها المراجعون فى ظل الحوسبة السحابية؟

ومن هنا يمكن صياغة مشكلة البحث فى التساؤلات التالية:

- هل تؤثر الحوسبة السحابية على تقرير المراجع؟

- ما هو دور المراجع تجاه الحكم على إستمرارية المنشأة؟

- ما هى العوامل المؤثرة على إستمرارية المنشأة؟

- هل للإدراة تأثير فى مدى إستمرارية المنشأة؟

- ماهى أساليب ومعايير وأسس تقييم مدى إستمرارية المنشأة وطرق قياسها؟

### ٣- هدف البحث

يتمثل الهدف العام للبحث فى بيان أثر تطبيقات الحوسبة السحابية على مدى تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة فى النشاط، وتوضيح دور المراجع وقدرته على الحكم على إستمراريه المنشأة فى النشاط ، وسيتم ذلك من خلال :

١- التعرف على مفهوم تطبيقات الحوسبة السحابية.

٢- هل تساعد الحوسبة السحابية المراجع فى تقريره عن مدى إستمرارية المنشأة؟

٣- هل تطبيقات الحوسبة السحابية ستؤثر على المراجع فى الحكم على إستمرارية المنشأة من خلال الحكم الشخصى، وخبرته المهنية بالنسبة لإستمرارية المنشأة؟

٤- التعرف على تأثير تطبيقات الحوسبة السحابية، وتوضيح دور المراجع وقدرته على الحكم على إستمرارية المنشأة.

٥- التعرف على موقف مراقبي الحسابات، ومستخدمي المعلومات المالية من تقييم الإستمرارية.

- ٦- بيان مدى تأثير مخاطر المراجعة، وعلاقتها بتقرير مراقب الحسابات عن الإستمرارية.
- ٧- التعرف على الأبعاد المختلفة لمخاطر المراجعة المتعلقة بالإستمرارية.

#### ٤- أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في كون عملية المراجعة في مقدمة القضايا التي تهتم بها المجتمعات على إختلاف أنظمتها ومستويات نموها، حيث تعتبر عملية المراجعة من أهم المؤثرات الرئيسية في مكونات التنمية الخاصة بثروة الأمم ومن ثم أخذت قضية الإهتمام بعملية المراجعة، وأثرها على تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط الإهتمام الكبير. وقد تم تصميم العديد من الدراسات والفعاليات المتعلقة بذلك بشكل متواصل على كافة الأصعدة المحلية والإقليمية والدولية وخصوصاً وأن العالم يشهد يوماً بعد يوم تغيرات متلاحقة نتيجة للتطورات التقنية التي تحدث بفعل الإنسان وتنعكس عليه في ذات الوقت والتي من أهم الحوسبة السحابية.

#### ٥- منهجية البحث

يعتمد المنهج المقترح للبحث على الجمع بين الدراسة النظرية لأهم الدراسات والأدبيات المختلفة في الفكر المحاسبي ذات العلاقة بموضوع البحث وكذلك عمل دراسة تجريبية ومن ثم ينقسم المنهج الى:

**المنهج النظري:** سوف يتم من خلالها التعرف على مفهوم تطبيقات الحوسبة السحابية وكذلك مفهوم وأهمية إفتراض الإستمرارية في المحاسبة والمراجعة ، والتعرف على أهم الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث والإستفادة من نتائج وتوصيات هذه الدراسات.

**المنهج التجريبي:** يستخدم في إختبار فروض البحث حيث تقوم الباحثة بإجراء دراسة تجريبية على مجموعة من المراجعين الداخليين في بعض الشركات المصرية، والمراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة المصرية، محاولة تحديد مدى تأثير تطبيقات الحوسبة السحابية من قبل الشركات المصرية على تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط.

#### ٦- خطة البحث

لتحقيق هدف البحث، وتوضيح دور المراجع وقدرته في الحكم على مدى إستمرارية المنشأة في النشاط، سيتم تناول ما تبقي من البحث على النحو التالي:

- ٧- الإطار المفاهيمي للحوسبة السحابية.
- ٨- طبيعة، مفهوم، وأهمية إفتراض الإستمرارية.
- ٩- الحوسبة السحابية وأثرها على مراقب الحسابات عند تقييم إفتراض الإستمرارية.

١٠- الدراسات السابقة ، وإشتقاق فروض البحث.

١١- الدراسة التطبيقية.

١٢- نتائج البحث وتوصياته.

## ٧- الإطار المفاهيمي للحوسبة السحابية

يستعرض الباحث من خلال هذا الجزء مفاهيم الحوسبة السحابية، وأنواعها، ومكوناتها، والجهات التي تقدم خدمة الحوسبة السحابية، وخصائصها، ومزايا، ومخاطر الحوسبة بالإضافة إلى مستقبل الحوسبة السحابية.

### ٧-١ مقدمة

ترجع فكرة الحوسبة السحابية إلى الستينيات من القرن الماضي حيث أن جون مكارث قد عبر عن الفكرة بقوله قد تنظم الحوسبة لكي تصبح خدمة عامة في يوم من الأيام ، إلا أن تطبيقات الحوسبة السحابية لم تظهر بشكل فعلي إلا في بدايات عام ٢٠٠٠، حيث قامت شركة مايكروسوفت بتوسيع مفهوم إستخدام البرمجيات من خلال شبكة الويب . إلا أن أكثر الشركات التي لعبت دوراً هاماً في مجال الحوسبة السحابية هي شركة جوجل، والتي قامت بإطلاق العديد من الخدمات التي تعتمد على هذه التقنية بل لم تكتف شركة جوجل بإطلاق خدمات للاستفادة من هذه التقنية فقط، بل أطلقت في عام ٢٠٠٩ نظام تشغيل متكامل للحاسبات يعمل من خلال مفهوم الحوسبة السحابية.

### ٧-٢ مفهوم الحوسبة السحابية Cloud Computing

تعتبر الحوسبة السحابية مصطلحاً يشير إلى المصادر والأنظمة الحاسوبية المتوفرة عن الطلب عبر شبكة المعلومات والتي تستطيع توفير عدداً من الخدمات الحاسوبية المتكاملة دون التقيد بالموارد المحلية بهدف التيسير على المستخدم. وتشمل تلك الموارد مساحة لتخزين البيانات والنسخ الاحتياطي، والمزامنة الذاتية. كما تشمل قدرات معالجة برمجية، وجدولة للمهام وخدمة البريد الإلكتروني والطباعة عن بعد. ويستطيع المستخدم عند اتصاله بالشبكة التحكم في هذه الموارد عن طريق واجهة برمجية غير معقدة، والتي تتجاهل الكثير من التفاصيل والعمليات الداخلية (عوض، ٢٠١٥).

وقد أشارت دراسة (Trivedi, 2013) إلى أن الحوسبة السحابية هي نموذج تمكين ملائم للوصول إلى الشبكة بناء على الطلب لمجموعة مشتركة من موارد الحوسبة التي تمت تهيئتها مثل الشبكات والخوادم، ووحدات التخزين بحيث يمكن توفيرها وإطلاقها بسرعة كبيرة وبأقل جهد.

ويري (Hurwitz, 2010) أن السحابة عبارة عن مجموعة من الشبكات والأجهزة وأماكن التخزين، والتطبيقات والخدمات المتاحة عبر الإنترنت إما كمكونات منفصلة، أو منصة كاملة بناء على طلب المستخدم.

كما يعرفها (المنهراوي، ٢٠١٥) بأنها الخدمات التي تتم عبر أجهزة وبرامج متصلة بشبكة خوادم تحمل بياناتها في سحابة افتراضية تضمن إتصالها بشكل دائم دون إنقطاع، مع أجهزة حاسوب مختلفة، وجهاز لوحي، وهواتف ذكية وغيرها. وبعد وضع كود خاص لفتح وقفل الشبكة . وبالتالي يتم الدخول إليها من أي مكان وفي أي زمان.

كما عرف المعهد الوطني للمعايير والتكنولوجيا (NIST) الحوسبة السحابية بأنها نموذج تمكين شائع وملائم للوصول إلى الشبكة بناء على طلب مجموعة مشتركة من موارد الحوسبة التي تمت تهيئتها مثل (الشبكات والخوادم، ووحدات التخزين، والتطبيقات....) ويمكن توفيرها وإطلاقها بسرعة وبأقل جهد إداري أو تفاعل مع موفر الخدمة.

من التعريفات السابقة ترى الباحثة أن الحوسبة السحابية هي عبارة عن تكنولوجيا متطورة تعتمد على نقل المعالجة، ومساحة التخزين الخاصة بالحاسوب إلى ما يسمى بالسحابة والتي هي عبارة عن جهاز خادم يتم الوصول إليه عبر شبكة الإنترنت لتحويل برامج تكنولوجيا المعلومات من منتجات إلى خدمات. وبذلك تساهم هذه التكنولوجيا في إبعاد مشاكل صيانة وتطوير برامج تقنية المعلومات عن الشركات المستخدمة لها.

## ٣-٧ أنواع الحوسبة السحابية Cloud Computing

حدد المعهد الوطني الأمريكي للمعايير والتكنولوجيا (NIST) أربعة نماذج للحوسبة السحابية (إسحق، ٢٠١٤) وهي:

١- الحوسبة السحابية العامة (Public Cloud Computing): وهي عبارة عن بنية تحتية قائمة على توفير موارد الحوسبة السحابية عن طريق الإنترنت لمجموعة من العملاء سواء كانوا أفراد أو شركات أو مؤسسات.

٢- الحوسبة السحابية الخاصة (Private Cloud Computing): يستخدم هذا النموذج لتقديم خدمات مخصصة لعملاء محددين، حيث يستأجرها عميل واحد، وتكون تحت تصرفه وسيطرته الكاملة.



٣- الحوسبة السحابية المجتمعية (Community Cloud Computing): يتضمن هذا النموذج توفير بنية تحتية لغرض الإستخدام الخاص بمجتمع محدد لديهم مصالح وسياسات مشتركة.

٤- الحوسبة السحابية الهجينة (Hybrid Cloud Computing): ويمكن هذا النموذج المستفيدين من المزج بين خصائص السحب العامة والخاصة والمجتمعية في نفس الوقت. لذلك أطلق على هذا النموذج مصطلح الحوسبة السحابية الهجينة لأنه يجمع بين مميزات السحب السابقة في خدمة واحدة.

#### ٧-٤ مكونات خدمة الحوسبة السحابية

يري (شلتوت، ٢٠١٤) أن المكونات الرئيسية لمنصات الحوسبة السحابية تتضمن الآتي:

#### - البنية التحتية كخدمة "IAAS" Infrastructure As A Service:

إذ تقدم البنية التحتية كخدمة والتي تمكن المؤسسة من إدارة البيئة التقنية التحتية والبرامج عن طريق الإنترنت بطريقة سهلة وآمنة دون الحاجة إلى أن تكون لديهما مراكز بيانات مكلفة. بالإضافة إلى الإستفادة من الخدمات، وإعفاء المؤسسات من صيانة ومراقبة مكونات البنية التحتية من خوادم ووحدات تخزين وشبكة.

#### - المنصة كخدمة: 'PAAS' Platform As A Service

تقدم منصة الحوسبة كخدمة أداة البرمجة نفسها والتي يتم إستضافتها على السحابة، ويمكن الوصول إليها من خلال المتصفح. ويتيح هذا النوع من الخدمات للمبرمجين تطوير وبناء تطبيقات الإنترنت دون الحاجة إلى تثبيت أي برامج أو أدوات على أجهزتهم، مع نشر هذه التطبيقات دون الحاجة إلى مهارات في إدارة الأنظمة والشبكات.

#### - البرمجيات كخدمة 'SAAS' Software As A service

تقدم البرمجيات كخدمة، مثل ما تقدمه شركة جوجل من خلال حزمة تطبيقات جوجل وكذلك حزمة برامج Gmail والتي تشمل برنامج تحرير النصوص والتقويم والبريد من شركة مايكروسوفت. ويمكن إدراج مفهوم سطح المكتب كخدمة، حيث تكون التطبيقات متاحة للمستخدم، ولكن أيضا الجهاز نفسه يكون متاحاً كخدمة بما في ذلك نظام التشغيل و سطح المكتب (المنهراوي، ٢٠١٥).

## ٧-٥ الجهات التي تقدم خدمة الحوسبة السحابية

يوجد العديد من الخدمات السحابية المتاحة على شبكة الإنترنت، والتي تحقق فوائد وخدمات جيدة للمستخدمين، بالإضافة إلى كونها خدمات مجانية لا تتطلب من المستخدم أي تكلفة مالية. ويعتبر من هذه الخدمات السحابية ما يلي (سليم، ٢٠١٦):

- أمازون **Amazon**: هي منصة الحوسبة السحابية الخاصة بشركة أمازون المعروفة باسم (الخدمات الشبكية الخاصة بأمازون) والتي تتيح للمستخدمين تأجير مساحات سحابية على خوادم لديها يستطيع ان يقسمها كيفما يشاء.
- شركة تطبيقات **Rack space**: هي تطبيق إستضافة (**hosting web application**) لتزويد منصة السحابة "مواقع السحابة" على الشبكة والذي يركز على أساس من منفعة الحوسبة وأيضاً يوفر تخزين ملفات السحابة والبنية التحتية لها.
- شركة **VM ware**: هي أحد الركائز الأساسية في البنية التحتية الافتراضية والحوسبة السحابية، والتي تسمح بإنشاء بيئات عمل افتراضية وبيئات إستضافة سحابية افتراضية، تعمل برامجها على أنظمة ويندو، ولينوكس، وإبل. كما توفر أنظمة تشغيل سحابية تعمل على الخوادم مباشرة.
- شركة مبيعات **Sales force**: وهي شركة للحوسبة السحابية مقرها الرئيسي في سان فرانسيسكو بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تقوم بتوزيع البرمجيات التجارية للراغبين بها وتقوم بإستضافة التطبيقات المختلفة خارج موقعها. كما تشتهر بمنتجاتها في مجال إدارة علاقات العملاء.
- **ميكروسوفت Microsoft**: تقدم شركة مايكروسوفت للمستخدمين في برنامج windows live messenger مساحة تخزينية مجانية. كما تتمثل خدمة الحوسبة السحابية المقدمة من شركة ميكروسوفت فيما يعرف بنظام ويندوز أزيور Windows Azure وهو نظام تشغيل يسمح بإجراء تطبيقات النوافذ وتخزين الملفات والبيانات إعتياداً على مراكز البيانات الخاصة بميكروسوفت.
- **جوجل: Google** تشتهر شركة جوجل في مجال الحوسبة السحابية مع محرر مستندات جوجل على الإنترنت ومحرر تطبيقاته لتطوير وإستضافة تطبيقات الشبكة العنكبوتية في مراكز البيانات التي تديرها جوجل. كما تسمح خدمة جوجل درايف للمستخدم بإمكانية التخزين السحابي، والوصول إليها من أي مكان عبر الإنترنت ومشاركتها مع الآخرين.

## ٦-٧ خصائص الحوسبة السحابية

تمتاز الحوسبة السحابية بالخصائص التالية:

- مركزية المستخدم: وتعني أنه بمجرد أن يتصل المستخدم بالسحابة فإنه يصبح مالكا لما يخزنه عليها ويستطيع مشاركة ما يقوم بتخزينه عبر الإنترنت مع غيره من المستخدمين.
- مركزية البنية التحتية: وتعني أن السحابة توفر الخوادم الضخمة التي تساعد في إجراء العمليات مما يساعد على التحرر من أعباء إنشاء وإدارة البنية التحتية.
- الوصول والمرونة: ويتيح تخزين البيانات في السحابة الحصول على المعلومات واسترجاعها من عدد مختلف من المستودعات. كما توفر الحوسبة السحابية المزيد من المرونة في مطابقة موارد تكنولوجيا المعلومات ووظائف العمل.
- البرمجة: يمكن تحسين خدمات أمن الحاسوب، وذلك بسبب مركزية البيانات، والموارد المتزايدة المرتكزة على الأمن، وهي مطلب أساسي عند التعامل مع العديد من المهام الضرورية بالسحابة مثل حماية أمن المعلومات.
- سهولة التنفيذ: تستطيع الشركات اعتماد ونشر تطبيقات الحوسبة السحابية دون الحاجة لشراء الأجهزة، وتراخيص البرامج، أو خدمات التركيب والتشغيل والصيانة.
- قابلية التوسع: لاحتياج الشركات التي تستخدم الحوسبة السحابية لأن تضيف أجهزة وبرمجيات ذات معايير وكفاءات أعلى عند زيادة عدد المستخدمين، وليست مضطرة لشراء أجهزة جديدة كمشراء المزيد من الحواسيب وأنظمة التخزين والمحولات وأجهزة التوجيه.

## ٧-٧ مزايا الحوسبة السحابية

- يري (Ransome & Rittinghouse, 2010) وجود العديد من المزايا التي يمكن أن يستفيد منها المستخدم للحوسبة السحابية، والتي تشمل الآتي:
- أ- تجعل الحوسبة السحابية مركز البيانات متسماً بصدقا البيئة في إطار التكنولوجيا النظيفة أو الخضراء.
  - ب- توفر الحوسبة السحابية الأداء العالي للأعمال في الشركات.
  - ج- تسمح الحوسبة السحابية بالوصول إلى جميع تطبيقات وخدمات المستخدم من أي مكان وفي أي زمان عبر بيئة شبكة الإنترنت.

د- تتسم الحوسبة السحابية بأنها تجعل أعباء صيانة وتطوير البرامج التقنية على عاتق الشركات المزودة للخدمة، مما يقلل العبء على المستخدمين، ويجعلهم يركزون على إستخدام هذه الخدمات فقط.

هـ - إمكانية إستفادة المستخدم من البنية التحتية الضخمة التي تقدمها الخدمات السحابية للقيام بالإختبارات والتجارب العلمية.

و - تخفيض التكاليف، حيث لم يعد ضرورياً شراء أسرع أجهزة كمبيوتر أو أفضلها من حيث الذاكرة أو أعلاها من حيث مساحة القرص الصلب، بل يمكن لأي جهاز كمبيوتر عادي، وبإستخدام أي متصفح للويب الوصول للخدمات السحابية المختلفة.

ي- ضمان عمل الخدمة بشكل دائم، مما يخفف من الوقت والتكلفة على المستخدم.

## ٧-٨ مخاطر الحوسبة السحابية

تتضمن مخاطر الحوسبة السحابية مخاطر التعرض للإختراق والبرمجيات التي تعطل البرامج والأجهزة كالفيروسات، وهو ما أشار إليه (Ahmed et al., 2017) من أن المخاطر المتعلقة بالحوسبة السحابية تشمل التهديدات الأمنية المتعلقة بإختراق خدمات الويب على المواقع المستضيفة للخادم أو مقدم الخدمة السحابية، وسوء إستخدام الحوسبة السحابية من خلال إختراق البرامج الضارة، وإختراقات البرامج الخبيثة التي تهدد أمان الحوسبة السحابية، والإختراقات المتعلقة بالحرمان من الحصول على خدمات السحابات، والبرامج والتطبيقات غير الآمنة.

كما أشار كل من (David & Linthicum 2009, Decoufle, 2010) إلى أنه على الرغم من المزايا الكثيرة للحوسبة السحابية إلا أن هناك بعض السلبيات التي يمكن أن تواجه مستخدم الحوسبة السحابية والتي من أهمها:

١. تحتاج التطبيقات السحابية إلى الإتصال بالإنترنت حيث يؤدي إنقطاع الإنترنت إلى عدم التمكن من تأدية العمل.

٢. عدم إطمئنان الكثير من المستخدمين لإستخدام تطبيقات الحوسبة بسبب المشكلات الخاصة بالأمان والمخاوف الأمنية والمتعلقة بوضع المستخدم بالنسبة لكل معلوماته وملفاته لدى الشركات مقدمة الخدمات السحابية.

٣. يحفظ المستخدم ملفاته وبياناته أو معلوماته في السحابة دون علمه بموقع تلك السحابة، وبالتالي يمكن أن تكون هذه الملفات والمعلومات على سحابة أخرى في دولة معادية، مما يؤدي إلى وجود مشاكل سياسية.

٤. لم تصل غالبية التطبيقات السحابية بعد إلى المستوى المطلوب من الكفاءة حتى الآن.

٥. عدم ضمان المستخدم استرجاع ملفاته وبياناته في حالة فقدانها أثناء حدوث أعطال غير متوقعه.

٦. عدم حماية حقوق الملكية الفكرية التي تثير القلق لدى المستخدمين، حيث لا يوجد ضمانات حقيقية بعدم إنتهاك هذه الحقوق.

### ٧-٩ مستقبل الحوسبة السحابية

بكل تأكيد سيكون المستقبل للحوسبة السحابية ربما ليس بعد عام، أو عامين، ولا خمسة حيث سيتم الوصول إلى النقطة التي يتحول فيها جميع أنظمة التشغيل إلى أنظمة سحابية مشابهة لنظام Google Chrome.

فقد بدأت شركة جوجل في هذا الخط مبكراً، وستتبعها بقية الشركات، وهذه ليست نبوءة ولكنه إستقراء للواقع يتحول جميع أنظمة التشغيل إلى أنظمة تعتمد على السحابة بشكل كامل أو شبه كامل ستصل إلى مرحلة تسمح بتشغيل جميع تطبيقاتك عبر الويب، وحتى أضخم الألعاب. إذ تتطور تقنيات الحوسبة السحابية وتتطور بشكل سريع، وتطبيقات الويب تتطور بسرعة، وسرعات الإنترنت تتحسن بسرعة، وقریباً ستطغي السحابة على كل شيء، وربما أقرب مما نتصور (الخلف، ٢٠١٤).

ويتوقع الخبراء بأن حجم سوق الحوسبة السحابية سيرتفع من ٣٥ بليون من عام ٢٠١١ إلى ما يقرب من ١٥٠ بليون خلال الثماني سنوات القادمة كنتيجة حتمية لتبني حلول هذه التقنية في عالم المال والأعمال والتجارة، والحوسبة السحابية التي ستعامل معها في ٢٠٢٠ م ستكون مختلفة في سنة ٢٠٢١، حيث سيزداد إستقلال البرمجيات عن بيئة الأجهزة والمعدات، بحيث تبرمج على أن تكون صالحة للعمل على أي جهاز بغض النظر عن الشركة المصنعه. وستتحول هذه البرمجيات نفسها إلى مجموعة من الخدمات المستقلة المرتبطة مع بعضها بتقنيات خاصة لأداء المهام المطلوبة، مما يجعل الحوسبة الرقمية تبدو بشكل عام وكأنها غير مرئية كما يقول جون مانلي من شركة HP، ومن ثم ستكتب هذه البرمجيات على هيئة وحدات (Modules) قادرة على العمل بشكل حر ومستقل عن بقية البرنامج الذي كتبت كجزء منه، حيث ستفاعل السحب المختلفة وتتكامل مع بعضها البعض. ويتوقع أن يسهم ذلك في إنخفاض سعر الأجهزة والبرمجيات والسحب الإلكترونية تبعاً لذلك مع زيادة هائلة في

السرعة وإنجاز المهام. وسيتم تقسيم السحب إلى خدمات مختلفة تصنف وفقاً لإمكاناتها ومزاياها إلى درجات متبانية في الجودة والأداء والقيمة (مكاوي، ٢٠١٣).

## ٨- طبيعة مفهوم وأهمية إفتراض الإستمرارية

يستعرض الباحث من خلال هذا الجزء مقدمة عن مفهوم، وأهمية إفتراض الإستمرارية في المحاسبة والمراجعة هذا بالإضافة إلى أدوات وأساليب وإجراءات مراقب الحسابات لتقييم إستمرارية المنشأة في النشاط.

### ٨-١ مفهوم وأهمية إفتراض الإستمرارية في المحاسبة والمراجعة

يشير إفتراض الإستمرارية بصفة عامه إلى النظر للمنشأة على أنها مستمرة في نشاطها إلى أجل غير مسمى ما لم يوجد ما يشير إلى عكس ذلك. أى أنه يفترض إستمرار المنشأة إلى أجل غير محدد، وذلك في المستقبل المنظور والذي عادة ما يكون بفترة ٦ أشهر من تاريخ تقرير مراقب الحسابات، أو سنة من تاريخ الميزانية حتى تحقق أهدافها وما بنيت لأجله، وذلك في ظل عدم وجود أية أدلة تشير إلى إمكانية أو احتمال أن تقوم المنشأة بتخفيض نشاطها أو التصفية سواء كانت إجبارية أو إختيارية (نمره، ٢٠٠٤).

ويعد مصطلح إستمرارية المنشأة Going concern أحد الركائز الأساسية التي يعتمد عليها المحاسبون عند إعدادهم للقوائم المالية وقيامهم بالإجراءات المحاسبية، وأيضاً يعتمد عليه مراقبو الحسابات عند قيامهم بعملية المراجعة وإصدار تقريرهم الخاص بتلك العملية. إذ يقوم المحاسبون عن طريق إعدادهم للقوائم المالية بتوفير المعلومات المناسبة لمستخدمي تلك القوائم ولتخذي القرارات الإقتصادية سواء كانوا داخليين مثل الإدارة أوخارجيين مثل الدائنين أو المستثمرين أو حتى الأجهزة الحكومية. ومن ناحية أخرى يقوم مراقبو الحسابات بتقديم رأيهم الفني المحايد في تلك القوائم لزيادة الثقة بها، وإستخدامها في إتخاذ القرارات الإقتصادية اللازمة. ويعتبر مراقب الحسابات بمثابة الوسيط بين المحاسب، ومستخدمي تلك القوائم والذين يعتمدون بدورهم على تقرير مراقب الحسابات في إتخاذ قراراتهم مما يبرز أهمية إفتراض الإستمرارية، وتأثيره على كل من القوائم المالية، وعمل المحاسب، وتقرير المراجعة، وعمل مراقب الحسابات (لطي، ١٩٩١).

### ٨-٢ إفتراض الإستمرارية في المحاسبة

ينظر للمنشأة وفقاً لإفتراض الإستمرارية على أنها مستمرة في نشاطها، وتحقيق أهدافها، بما يعني أنه ليس هناك أي احتمال سواء لتخفيض نشاطها، أو للتصفية في المستقبل القريب والذي يكون سنة

على الأقل. ويمثل هذا إفتراض الأمان والإستقرار لكل الأطراف المتعاملة مع المنشأة سواء كانوا داخليين مثل المحاسبين والإدارة أو خارجيين مثل المستثمرين، ومستخدمي المعلومات ومتمخذي القرارات (حسن، ٢٠٢٠).

ويعتبر إفتراض الإستمرارية من المبادئ الأساسية عند إعداد القوائم المالية، حيث تسجل الأصول والإلتزامات على أساس أن المنشأة سوف تكون قادرة على تحقيق قيمة أصولها وسداد إلتزاماتها عن طريق ممارستها لنشاطها. وبناء على ذلك ، تسجل الأصول بتكلفتها الفعلية (التاريخية)، وهو ما يؤيد إفتراض الإستمرارية. أما إذا كان هناك أدلة تشير إلى عدم قدرة المنشأة على الإستمرار، أى أن هناك مؤشرات تدل على عدم إستطاعة المنشأة تحقيق قيمة أصولها المسجلة بها في الدفاتر، فإن ذلك يتطلب إحداث العديد من التغيرات في القوائم المالية مع إجراء تصويبات الكل من الأصول والخصوم (أبوطالب، ٢٠١١).

كما يتطلب ذلك بأن تقوم الإدارة بتقييم مدى قدرة المنشأة على الإستمرار حيث تتضمن معايير المحاسبة المصرية متطلبات تفصيلية وإفصاحاً لازماً عن مسئولية الإدارة ، ولا بد أن يوفر معيار المحاسبة المصري المرتبط بذلك القوائم المالية، والإرشادات اللازمة التي يتم الأخذ بها عند تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار، حيث يعد إفتراض الإستمرار مبدأ أساسياً فى إعداد التقارير المالية. وبالتالي فتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار مسئولية الإدارة حتى لو لم تتضمن إعداد التقارير المالية المسئولية بصورة صريحة للقيام بذلك التقييم (معيار المراجعة المصري، ٢٠٠٨).

وعرف Grady إفتراض الإستمرار علي أنه أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ووصفته لجنة المبادئ المحاسبية فى تقرير رقم (٤) بأنه إحدى الخصائص الأساسية للمحاسبة المالية. كما وصف Kohler أن توقع إستمرار المنشأة إلى ما لا نهاية يعد من البديهيات الأساسية، والضرورية في المحاسبة عند إعداد التقارير عن العمليات التجارية. كما يعد إفتراض الإستمرار أحد ثلاثة إفتراضات أساسية لإعداد القوائم المالية للمنشأة، وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١) والمتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية. وبناء على ما سبق يظهر مدى أهمية وتأثير إفتراض الإستمرار في المحاسبة بصفة عامة، وعلى كل من تويوب عناصر التكاليف، وقياس قيمة الأصول والخصوم، ونظرية المنفعة بصفة خاصة (حسن، ٢٠٢٠).

### ٨-٣ إفتراض الإستمرارية في المراجعة

يقضى إفتراض الإستمرار بأن ينظر مراقب الحسابات إلى المنشأة على أنها مستمرة في النشاط ما لم توجد أدلة تشير إلى عكس ذلك، وهو ما يجعل إفتراض الإستمرار معلقاً علي شرط عدم وجود أدلة

تشير إلى أن المنشأة لن تضطر أو تختار تصفية نشاطها في المستقبل المنظور، ويعد التحفظ الأساسي على إفتراض الإستمرار هو الذى يجعل منه أمراً يخضع للتقدير الشخصي لكل من المحاسب أو مراقب الحسابات لتقرير غير متحفظ دون أن يشير إلى عدم قدرة المنشأة على الإستمرار، ويواجه مستخدمو القوائم المالية والمستفيدون من تقارير مراقبي الحسابات صعوبة في أن يتفهموا كيف تتعثر المنشأة مالياً، بل وقد يصل الأمر إلى إشهار المنشأة إفلاسها بعد فترة وجيزة من إصدار مراقب الحسابات لتقرير غير متحفظ دون أن يشير إلى عدم قدرة المنشأة على الإستمرار. ويعتقد مستخدمو القوائم المالية أن مراقب الحسابات مسئولاً أمامهم عن الإشارة في تقريره عن شكه فى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار، مما يؤدي إلى ازدياد فجوة التوقعات بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من مسئولية أكبر لمراقب الحسابات فى هذا الأمر، وبين الممارسة الحالية لمهنة المراجعة. وبناءً على ذلك تم إصدار معايير للمراجعة تحدد مدى مسئولية مراقب الحسابات عن تقييم مدى سلامة إفتراض الإستمرار، والذى تعد على اساسه القوائم المالية، وذلك لمواكبة توقعات متخذى القرارات والمستفيدين من تقارير مراقبي الحسابات، ومحاولة لتضييق فجوة التوقعات. كما أن عملية المراجعة لا تعد ضماناً بأن القوائم المالية خالية من اى تحريفات هامة أو مؤثرة وذلك لعدم إمكانية الحصول على التأكيد الحاسم. يضاف إلى ذلك لا يعد رأى المراجعة تأكيداً لإستمرارية المنشأة، ولا يعبر بالضرورة عن مدى فاعلية وكفاءة الادارة فى إدارة المنشأة (معيار المراجعة المصري، ٢٠٠٨).

ويشير إفتراض الإستمرار في المراجعة إلى أن يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى قدرة المنشأة على الإستمرار، وهو الأمر الذى إعتبره العديد من مراقبي الحسابات أمراً غير مناسب نظراً لظروف عدم التأكد المحيطة بذلك الإفتراض (سالم، ١٩٩٨).

ولا يميل مراقبو الحسابات في تقاريرهم إلى التحفظ في الرأي عن القوائم المالية بصفة عامة، أو أن يسيروا إلى قضية الإستمرارية بصفة خاصة، إلا في الحالات الواضحة جداً لعدم قدرة المنشأة على الإستمرار، وفى السنة الأخيرة قبل أن تعلن المنشأة إفلاسها، وذلك خوفاً من فقد العميل، أو الخوف من التحقق التلقائي للتنبؤ، حيث يخشى مراقب الحسابات من التأثيرات السلبية التي قد تؤدي إلى التعجيل بفشل أو إفلاس المنشأة نتيجة لإشارته في تقريره عن قضية الإستمرارية، سواء كان ذلك كتحفظ في الرأي أو عن طريق فقرة توضيحية في نهاية تقريره بعد فقرة الرأي، وخصوصاً وأن مراقب الحسابات يكون في حالة من عدم التأكد، وهو ما يطلق عليه التحقق التلقائي. ونتيجة للظروف المحيطة بمهنة المراجعة في الواقع العملي، فقد يشكل الخوف من فقد العميل أو التحقق التلقائي لتنبؤاتهم قناعة كافية لمراقبي الحسابات في البعد عن الإشارة في تقاريرهم إلى قضية الإستمرارية بدون الشعور بأي مخالفة للإستقلالية أو للضمير المهني. وفى الوقت الحالي أصبح مقبولاً أن يبدي مراقب الحسابات رأيه عن



مدى قدرة المنشأة على الإستمرار في نشاطها خلال المستقبل المنظور عادة يكون سنة على الأقل، وأنه لا يؤثر عليه أى عائق لقدرتها على الإستمرار.

ويرى killough & Hian, 1986 أن على مراقب الحسابات أخذ إفتراض الإستمرار في الإعتبار عند قيامه بعملية المراجعة، حيث يعتبر هذا الإفتراض أساسياً في تنفيذ جميع أعمال الفحص بجميع مراحلها المرتبطة بتجميع أدلة الإثبات وتقييمها، مروراً بتكوين الرأى، ووصولاً لإعداد التقرير النهائي. كما أنه يعد حماية لمراقب الحسابات ضد أى تغيرات إقتصادية قد تحدث في المستقبل، والتي قد تجعل تقريره في الفترة التي تعقب الإنتهاء من عملية المراجعة يعبر عن صورة غير موجودة. ويجب على مراقب الحسابات أن يدرس جيداً مدى ملاءمة تطبيق إدارة المنشأة محل المراجعة لإفتراض الإستمرارية في إعداد قوائمها المالية، حتى لو لم يصرح في إطار إعداد تلك القوائم بأن إدارة المنشأة قامت بتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار، وذلك لأن مراقب الحسابات قد لا يقدر على التنبؤ بالظروف أو الأحداث التي قد تواجه المنشأة في المستقبل، وتؤدى إلى عدم قدرتها على الإستمرار. وبالتالي لا يجب النظر إلى تقريره الذى لا يشير فيه لمسألة الإستمرارية على أنه ضمان لقدرة المنشأة على الإستمرار (معيان المراجعة المصري، ٢٠٠٨).

ويقوم مراقب الحسابات بإبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية الخاصة بالمنشأة محل المراجعة، والتي تعد في ضوء إفتراضيات أساسية منها إفتراض الإستمرار. وبناء عليه يقوم مراقب الحسابات بتقييم مدى قدرة المنشأة على الإستمرار من عدمه. وأثناء قيامه بهذا العمل تحت بند تحليل الخطر المالي يقوم مراقب الحسابات بتحليل الهيكل المالي للمنشأة محل المراجعة، وذلك لتقييم الخطر الحتمي المرتبط بقدرة المنشأة على الإستمرار، وبالتالي معرفة مدى قدرتها على مقابلة إلتزاماتها في كل من الأجل القصير والأجل الطويل. وبالتالي، فقد يواجه مراقب الحسابات حالتين قد تصل لهما المنشأة محل المراجعة، حيث تمثل الحالة الأولى العسر المالي، وهو أن يؤدى وضع المنشأة المالي إلى الإفلاس، والحالة الثانية هي الفشل، حيث أن الخطر المالي يؤثر على قدرة المنشأة على الإستمرار (الشريف، ٢٠١٢).

## ٨-٤ أدوات وأساليب وإجراءات مراقب الحسابات لتقييم مدى سلامة إفتراض

### الإستمرارية

لا تلزم معايير المراجعة مراقب الحسابات بإجراءات مراجعة خصيصاً للتأكد من مدى قدرة المنشأة التي تم مراجعتها على الإستمرار، ولكنها تطالبه بإجراءات إضافية في حالة وجود شك أساسى في قضية الإستمرارية. ولذلك قدمت المعايير مؤشرات وظروف وأحداث، والتي إذا وجدت مجتمعة أو

منفردة تؤدي إلى الشك في قدرة المنشأة على الإستمرار. وتشمل هذه المؤشرات كلاً من مؤشرات مالية، ومؤشرات التشغيل ، ومؤشرات أخرى، كما هو موضح أدناه (أبوتالب، ٢٠١١).

#### ٨-٤-١ المؤشرات المالية

- أن يكون صافى رأس المال العامل بالسالب.
- أن تكون نسبي التداول والسيولة السريعة غير مقبولتين.
- أن تتوقف المنشأة عن سداد بعض الالتزامات.
- أن يكون هناك إعتد زائد على القروض قصيرة الأجل.
- أن تتأخر أو تتوقف المنشأة عن سداد توزيعات الأرباح.
- أن تكون هناك مؤشرات أخرى تتعلق بنسب النشاط، وحقوق الملكية، وأن تكون تلك المؤشرات عند احتسابها خارج الوضع الطبيعي.
- أن يكون هناك صعوبة في حصول المنشأة على قروض جديدة من البنوك.
- أن تتراكم الخسائر بشكل يؤدي إلى تآكل رأس المال.

#### ٨-٤-٢ مؤشرات التشغيل

- لا تضم المناصب الرئيسية الهامة في المنشأة مع عدم توافر الكوادر المناسبة لشغلها.
- أن تفقد المنشأة أسواقاً رئيسية، أو مورداً رئيسياً، أو حقاً من حقوق الإمتياز، أو ترخيصاً أعمال مؤثرة.
- إختناقات مستمرة في مستلزمات الإنتاج.

#### ٨-٤-٣ مؤشرات أخرى

هناك مؤشرات أخرى أهمها:

- عدم إلتزام المنشأة بسداد رأس المال المطلوب.
- وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد المنشأة ذات تأثير كبير على نشاطها في حالة الحكم في غير صالحها.
- ظهور تشريعات جديدة تحد من قدرة المنشأة على الإستمرار.

إلا أن تلك المؤشرات لا تشمل كل الظروف أو الأحداث، وإذا حدث بند أو أكثر منها فإن هذا لا يعني بالضرورة أن هناك شكاً في قدرة المنشأة على الإستمرار. وفي بعض الأحيان يمكن الحد من آثار تلك الظروف أو الأحداث عن طريق عوامل أخرى. إذ يمكن التغلب على عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها من خلال أن تقوم إدارة المنشأة بوضع خطة للحصول على تدفقات نقدية من خلال بيع أصول أو الحصول على رأس مال إضافي. وفي حالة فقدان المنشأة لمورد رئيسي يتم تخفيف أثر ذلك عن طريق إيجاد مصدر بديل، ولذلك يجب على مراقب الحسابات دراسة الخطط المخففة للمشاكل التي تواجه المنشأة قبل أن يصدر رأيه الخاص بالإستمرارية (معايير المراجعة المصرية، ٢٠٠٨).

وقد توصل العديد من الدراسات إلى أن المعلومات المالية ذات أهمية كبيرة كمؤشرات في مجال تقييم الإستمرارية، كالمؤشرات المرتبطة بالربحية، وتوازن الهيكل المالي، والسيولة، ومعدلات دوران المخزون والمدينين. كما أشار معظم الدراسات إلى أهمية المعلومات غير المالية أيضاً في مجال تقييم الإستمرارية، مثال ذلك خطط إدارة المنشأة المخففة للمشاكل التي تواجه المنشأة، حيث يكون لها تأثير على رأي مراقب الحسابات تجاه قدرة المنشأة على الإستمرار. وبناء على ما سبق، فإن معايير المراجعة لم تقدم لمراقب الحسابات نماذج أو أدوات يستعين بها في تقييمه لإستمرارية المنشأة. وبالتالي يجب عليه أن يفترض إستمرارية المنشأة في كل عمليات المراجعة، وأن يقوم بإختبارات المراجعة العادية طالما لم يكن هناك شك في قدرة المنشأة على الإستمرار.

كما يرى (نمره، ٢٠٠٤) أنه يجب على مراقب الحسابات تصميم إختبارات وإجراءات المراجعة التي تتضمن برامج للتأكد من سلامة إفتراض الإستمرارية مالم يجد ما يشير إلى عكس ذلك. وبالتالي يقوم مراقب الحسابات بالبحث عن أي أدلة تشير إلى عدم إستمرارية المنشأة في كل عملية مراجعة على حدة، فإذا لم يجد فيمكنه إستنتاج سلامه إفتراض الإستمرار، وأن هذا الأمر عكس ما تتطلبه معايير المراجعة. ذلك لأن التسليم مقدماً بسلامه إفتراض الإستمرار، يعني إعتبار أن المنشأة مستمرة في نشاطها. بدون بحث وتدقيق من البداية قد يؤدي إلى قوائم مالية، ولتحديد قدرة المنشأة على الإستمرار والعوارض التي قد تواجه ذلك تم التوصل إلى نماذج، وإجراءات تتراوح بين البساطة، والمعقدة، وهي كالآتي: (لطي، ١٩٩١)

#### ٨-٤-٤ إجراءات الفحص التحليلي

يقوم مراقب الحسابات بمهنتين أساسيتين عند قيامه بإجراءات الفحص التحليلي لتقييم عوارض إستمرارية المنشأة وهما: تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار، وتوثيق عمله بهذا الشأن.

ويتم حصر هذه الإجراءات في ثلاث خطوات هي:

- إجراء الفحص التحليلي للمؤشرات المرتبطة بعوارض الإستمرارية، وذلك لكي يكون مراقب الحسابات رأياً صحيحاً عن قدرة المنشأة على الإستمرار .
- التأكد من سلامة وصحة رأي مراقب الحسابات الذي توصل إليه.
- الإفصاح عن رأي مراقب الحسابات في تقرير المراجعة.

ويمكن حصر خطوات إجراءات الفحص التحليلي لتقييم إستمرارية المنشأة في الآتي (حسن، ٢٠٠٣):

#### ٨-٤-٥ دراسة الظروف الإقتصادية العامة

إذ يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة الظروف الإقتصادية المحيطة بالمنشأة لتأثيرها على المنشأة وقدرتها على الإستمرار، ومنها السياسات المالية والنقدية الحكومية، ومعدلات الفائدة، وأن يتعرف مراقب الحسابات على ما يترتب عليها من مخاطر تؤثر على المنشأة، وأن يقوم بالإفصاح عنها والإشارة إلى تأثيرها على المنشأة وقدرتها على الإستمرار.

#### ٨-٤-٦ دراسة الظروف الإقتصادية والتنظيمية للصناعة الخاصة بالمنشأة:

تعد الظروف الإقتصادية والتنظيمية للصناعة الخاصة بالمنشأة ذات تأثير هام على المنشأة، حيث يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الإعتبار في هذا الشأن أمرين هامين، التغير السريع في تكنولوجيا الصناعة وأثره على المنشأة، والقوانين المتعلقة بالصناعة الخاصة بالمنشأة، ومدى إلزامها بها.

#### ١- تقييم كفاءة الإدارة:

يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بتقييم كفاءة الإدارة لما له من تأثير على نجاح أو فشل المنشأة. إذ قد ينتج عن عدم كفاءة إدارة المنشأة بعض الأخطاء التي قد تتسبب في تعرضها للفشل مثل النمو بسرعة كبيرة، وعدم وجود إمكانية للتمويل الإضافي، والوصول إلى أقصى قدر من التمويل، وتنفيذ مشروع كبير بدون التخطيط له وعدم نجاحه، وغيرها من الأخطاء. ويقوم مراقب الحسابات بذلك عن طريق دراسة تنبؤات إدارة المنشأة، وتقييم خطتها للتعامل مع كل الأحداث غير المتوقعة، والمخاطر. ويجب على مراقب الحسابات أن يتأكد من إتباع إدارة المنشأة للأساليب والطرق المناسبة لتجنب المخاطر التي تواجهها، وأنها تعمل على تخفيف أثارها السلبية، كما يجب عليه الإفصاح عن تلك المخاطر لتأثيرها على قرارات مستخدمي التقارير المالية.

## ٢- فحص المؤشرات المالية والإتجاهات السلبية:

يقوم مراقب الحسابات بفحص المؤشرات التي تساعده في تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار، حيث يعد التحليل المالي بإستخدام النسب المالية من أهم وسائل الفحص التحليلي. وتشمل النسب المالية المتعلقة بتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كلاً من نسب الربحية، والقدرة على سداد الديون، والسيولة، وكفاءة إستخدام الأصول. كما يمكن لمراقب الحسابات إستخدام نسب أخرى تساعده في تقييم قدرة المنشأة محل المراجعة على الإستمرار.

## ٣- فحص المعلومات الخاصة بنشاط المنشأة:

يجب على مراقب الحسابات فحص المعلومات الخاصة بنشاط المنشأة لأهميتها، كما أنها تساعده على تحسين قدرته على تقييم إستمرارية المنشأة. وتشمل تلك المعلومات مجال الإنتاج مثل قدرة المنشأة على المنافسة، ومجال التسويق مثل المعلومات عن المنافسين وعن أسواق منتجات المنشأة، ومجال الأفراد مثل الوظائف الأساسية ومهارات شاغليها وإحتمال التوقف عن العمل.

## ٤- فحص التغييرات في تطبيق المبادئ المحاسبية:

يجب على مراقب الحسابات أن يولي هذا الأمر أهمية كبيرة، حيث أن المنشآت التي قامت بتغييرات في تطبيق السياسات المحاسبية واجهتها مشاكل في القدرة على الإستمرار.

## ٥- فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد قوائم المنشأة المالية:

يمكن أن تشير الأحداث اللاحقة إلى مشكلات ترتبط بقدرة المنشأة على الإستمرار مثل فقد مورد رئيسي، أو تعرض أحد العملاء الرئيسيين إلى الإفلاس. ويجب على مراقب الحسابات الإهتمام بها لما لها من تأثير مستقبلي على قدرة المنشأة على الإستمرار. ويجب أن يقوم مراقب الحسابات بإعداد ورقة بمعوقات الإستمرارية بعد إنتهائه من الفحص التحليلي، والتي يشير فيها إلى الظروف الداخلية والخارجية التي أستند إليها في إتخاذ رأيه النهائي عن إستمرارية المنشأة (سالم، ١٩٩٨).

## ٦- التأكد من سلامة وصحة رأي مراقب الحسابات الذي توصل إليه:

يستطيع مراقب الحسابات عن طريق الفحص التحليلي أن يجمع كمية كبيرة من أدلة الإثبات بشأن قدرة المنشأة على الإستمرار، وبناء على هذا الأمر في النهاية يمكنه ذلك من تكوين رأيه الخاص بهذا الشأن، إلى جانب بعض الإجراءات التكميلية التي يستطيع عن طريقها التأكد من صحة هذا الرأي. ويشمل ذلك الحصول على شهادات بأي خطوات قامت بها إدارة المنشأة لمواجهة أي تدهور حدث، ومقارنة التدفق النقدي المتوقع للمنشأة محل المراجعة بالسحب على المكشوف، والقروض أو مع أحدهما على مستوى السنة التالية لسنة الفحص. وإذا كانت المنشأة محل المراجعة شركة تابعة، فيجب

على مراقب الحسابات أن يحصل على خطط المنشأة القابضة، والتي تم الموافقة عليها لمواجهة مشاكل الإستمرارية، ومتابعة القرارات والسياسات والقوانين التي تساعد في حل مشاكل الإستمرارية أو العكس. وبناء على ما سبق يتأكد مراقب الحسابات من صحة رأيه الذي توصل إليه، ويكون قادراً على الإفصاح عنه في تقريره.

#### ٧- الإفصاح عن رأي مراقب الحسابات في تقرير المراجعة

يقوم مراقب الحسابات في نهاية عملية المراجعة بإصدار تقريره برأيه الفني المحايد عن مدى صحة القوائم المالية الخاصة بالمنشأة محل المراجعة إلى جانب أنه الآن طبقاً لأغلب معايير المنظمات المهنية العالمية (المعايير رقم ٣٤، ٥٩، ٣٣)، أصبح مطلوباً من مراقب الحسابات التقرير عن قدرة المنشأة على الإستمرار، لما له من أهمية كبيرة في تخصيص الموارد الإقتصادية (حسن، ٢٠٠٣).

#### ٨-٥ نماذج التنبؤ بالفشل المالي أو الإفلاس

تم التوصل إلى نماذج للتنبؤ بعدم قدرة المنشأة على الإستمرار، أو تعرضها للتعرض أو الإفلاس. ويمكن لمراقب الحسابات إستخدامها في تقييم إستمرارية المنشأة، وتعتمد هذه النماذج على أسلوب التحليل التمييزي وهو تحليل إحصائي ينقسم إلى نوعين:

**النوع الأول:** نماذج إحصائية، وتعتمد على تحليل تمييزي لمتغير واحد، يندرج تحته النموذج الذي طوره وليم بيفر عام ١٩٦٦، الذي يعد من أهم وأشهر النماذج، والذي يعتمد على نسبة التدفق النقدي إلى إجمالي الخصوم، حيث إعتبرها هي المتغير الوحيد الذي يستخدمه في التمييز بين المنشآت القادرة على الإستمرار وغير القادرة على ذلك، وقد توصل في دراسته إلى أن هذه النسبة هي أفضل نسبة للتنبؤ بالإفلاس، وإعتبرها تحقق نتائج دقيقة بنسبة ٨٧ %، وذلك عند إستخدام المعلومات المحاسبية الخاصة بالسنة الأخيرة قبل إعلان المنشأة لإفلاسها. ويؤخذ على هذا النموذج الإحصائي أنه معتمد على نسبة مالية واحدة تعكس خاصية واحدة مع إهمال الخصائص الأخرى المهمة، مثل معدلات الدوران، وتوازن هيكل التمويل، والربحية.

**النوع الثاني:** الذي يعتمد على تحليل التمايز متعدد المتغيرات، والذي يندرج تحته النموذج قيمة (٢) الذي طوره ودرس تطبيقه إدوارد ألتمان عام ١٩٦٨ في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك على عينة من ٣٣ منشأة أعلنت إفلاسها رسمياً في الفترة ما بين عام ١٩٤٦ إلى عام ١٩٦٥، وقرانها بعينة أخرى من ٣٣ منشأة من نفس الحجم، وفي نفس النشاط، ولكن لم تتعرض لأي تعثر مالي، وذلك خلال نفس الفترة. حيث توصل إلى إختيار ٢٢ نسبة مالية تستخدم في

الدراسات المالية للمشروعات، وأعتبرها أهم المؤشرات المالية التي يستعان بها لتحديد قدرة المنشأة على الإستمرار أو عدمه.

وقد قسمها إلى خمس مجموعات رئيسية تمثلت في النسب التالية: الربحية، والسيولة، وتوازن هيكل التمويل، والتمويل الذاتي، والنشاط (معدلات الدوران)، وقام بإختيار نسبة مالية واحدة من كل مجموعة من الخمس مجموعات وجعلها أهم نسبة تمثل كل مجموعة، كما قام بوضع نموذج إحصائي يمكن إستخدامه في التنبؤ بعدم قدرة المنشأة على الإستمرار، أو تعرضها للتعثر المالي وأطلق عليه نموذج قيمة (Z)، حيث إنتشر هذا النموذج في التنبؤ بذلك، إذ يمكن لمراقب الحسابات إستخدامه عند تخطيطه لعملية المراجعة في كل عملية مراجعة على حدة. وقد قام العديد من الباحثين بإستخدامه وتطوير العديد من النماذج الإحصائية بنفس الأسلوب مع بعضهم للتغيرات في النسب المالية، ولكن هذه النماذج لم تلقي إنتشاراً مقارنة بنموذج قيمه (Z).

وبناء على ما سبق، يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بإجراءات وإختبارات فى برنامجه للمراجعة يشمل الفحص التحليلي والنماذج الإحصائية المتطورة للتنبؤ بمدى مقدرة المنشأة على الإستمرار، مع البحث أولاً عن الأدلة التي تشير إلى مدي إستمرارية المنشأة. فإذا لم يجدها مراقب الحسابات فعندها يستنتج سلامة فرض الإستمرار (نمره، ٢٠٠٤).

### ٨-٦ إجراءات المراجعة الإضافية للتقرير عن إستمرارية المنشأة

يجب على مراقب الحسابات الإهتمام بالظروف والأحداث التي تشير إلى وجود مشاكل في قدرة المنشأة على الإستمرار، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم الخطر وإجراءات المراجعة الإضافية. ويجب على مراقب الحسابات أن يأخذ هذا الأمر في الإعتبار على مدار عملية المراجعة. وفي حالة توصل مراقب الحسابات إلى أن هذه الأحداث لها تأثير على إستمرارية المنشأة، فعليه القيام بإجراءات إضافية تجاه هذا الأمر. ويقوم مراقب الحسابات بفحص الخطة، والإجراءات المستقبلية لإدارة المنشأة بما في ذلك خطط الحصول على قروض جديدة أو بيع بعض الأصول. كما يقوم بتنفيذ الإجراءات الضرورية للحصول على أدلة كافية لتأكيد أو إستبعاد الشك في إستمرارية المنشأة. كما يجب عليه أن يحصل من إدارة المنشأة على إقرارات مكتوبة عن خططها وإجراءاتها المستقبلية ومدى فاعليتها في مواجهة مشاكل الإستمرارية. (معايير المراجعة المصرية، ٢٠٠٨).

ويمكن حصر الإجراءات الإضافية في التقرير عن إستمرارية المنشأة فيما يلي (لطفى، ١٩٩١):

إجراءات المراجعة الإضافية في حالة وجود مؤشرات عن وجود شك في قدرة المنشأة على الإستمرار.

يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بالإجراءات الآتية:

- فحص الحسابات الداخلية لإدارة المنشأة، وكذلك قوائم التدفقات النقدية، وذلك من تاريخ الميزانية إلى آخر تاريخ قبل إصدار تقرير المراجعة.
- فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة للبحث عن أي أدلة على وجود مشاكل في التمويل.
- فحص كل من التدفقات النقدية والأرباح والتوقعات الأخرى، وذلك لمدة ١٢ شهر بعد تاريخ الميزانية.
- فحص إتفاقيات التمويل للتحقق من عدم وجود أي تجاوزات لحدود الإقتراض المحددة في النظام الأساسي للمنشأة.
- فحص فترة الائتمان والمراسلات مع الموردين لمعرفة ما إذا كان هناك شكاوى عن التأخير في الدفع.
- فحص الأحداث اللاحقة لمعرفة أي بنود تؤثر على قدرة المنشأة على الإستمرار.
- يجب أن تتناول هذه الإجراءات فترة المستقبل المنظور للمنشأة، وهي عادة تكون ٦ شهور من تاريخ المراجعة أو سنة من تاريخ الميزانية. وفي حالة التعرض لصعوبات في وقت لاحق فيجب على مراقب الحسابات دراسة ذلك أيضا.
- التأكد من النية المستقبلية لمن يقومون بتمويل المنشأة، وكثيراً ما تؤكد البنوك استعدادها لتمويل المنشأة لفترات قصيرة نسبياً عادة ٣ شهور.
- أن ينصح المديرين بطلب المشورة بشأن وضع المنشأة المالي في حالة وجود احتمال لتصفية المنشأة، وعدم قدرتها على الإستمرار، وبالتالي عدم قدرتها على سداد ديونها.

## ٨-٧ الأثر على تقرير المراجعة

- يجب على مراقب الحسابات أن يدرس أي إفصاحات مدرجة في القوائم المالية، كما يجب عليه أن يتأكد من قيامه بدراسة جميع العوامل المخففة قبل إصدار تقريره في حالة وجود شك في إستمرارية المنشأة، وذلك بسبب أن تحفظه على إستمرارية المنشأة قد يجعل بإنهيار المنشأة.
- إذا تأكد مراقب الحسابات من صحة إفتراض الإستمرارية في المنشأة، وأنه تم الإفصاح عن جميع ظروف المنشأة في قوائمها المالية، فإن لا حاجة إلى الإشارة لهذا الأمر في تقريره، حيث أن ذلك قد يفهمه مستخدمو القوائم المالية بصورة خطأ، ويعتبروها تشكيكاً في قدرة المنشأة على الإستمرار.



وبهذا يكون تقرير مراقب الحسابات مكون من جزئين، الأول يقوم بتحليل حالة المنشأة المتعلقة بقدرتها على الإستمرار، والثاني يتعلق برأي مراقب الحسابات في هذه الحالة.

## ٩- الحوسبة السحابية وأثرها على مراقب الحسابات عند تقييم إفتراض الإستمرارية

### ٩-١ مقدمة

نتيجة للتغيرات الإقتصادية، وسعي المنشآت إلى الإنتشار الجغرافي وظهور الشركات متعددة الجنسيات، وتعدد فروع المنشآت وإنفصال الملكية عن الإدارة، وتعارض المصالح فإن هذا قد أدى إلى تطور دور المراجع حيث لم يعد دور المراجع قاصراً على مدي صدق وعدالة القوائم الماليه، أو كشف الغش والتلاعب، بل أصبح دوره إصدار رأي فني عن مدي صدق هذه القوائم المالية. وقد أدى كل هذا التعارض في الأهداف، وتضاربها إلى سعي الإدارة لتحقيق أعلي ربح على حساب الربحية الإجتماعية، أي سعي الإدارة لتحقيق ربح عالي عن طريق الحصول على الحوافز، والمكافآت التشجيعية، وبالتالي سعي الإدارة لإستخدام المباديء، والنظريات المحاسبية التي تحقق أعلي ربح للإدارة، وبالتالي تسعي إلى تعديل القوائم المالية بما يليبي إحتياجات الملاك، والمساهمين من حيث تقضيلات هؤلاء المستخدمين والمستفيدين من القوائم المالية.

## ٩-٢ مسئولية مراقب الحسابات، والعوامل المؤثرة عليه في تقريره عن مشاكل وعوارض الإستمرارية

منذ فترة الستينات والسبعينات من القرن الماضي، تعرض العديد من المنشآت إلى زيادة حالات الإعسار، والإفلاس في العديد من الدول. كما زاد عدد القضايا المرفوعة على مكاتب المراجعة نتيجة لعدم تحفظ مراقبي الحسابات أو إشارتهم إلى مسألة الإستمرارية في تقاريرهم عن القوائم المالية للشركات المتعثرة قبل تعرضها للإفلاس مما أثار جدلاً كبيراً في مجال المراجعة حول دور مسئولية مراقب الحسابات تجاه تقريره حول مدى قدرة المنشأة على الإستمرار. وبناءً على ذلك سيتم تناول الجوانب التالية:

### - مسئولية مراقب للحسابات تجاه التقرير عن الإستمرارية من وجهة نظر المستفيدين من القوائم المالية.

يعتقد المستفيدون من القوائم المالية أنه يجب على مراقب الحسابات التنبيه المبكر في تقريره عن وجود عدم تأكد بالنسبة لقدرة المنشأة على الإستمرار مما يؤدي هذا إلى زيادة فجوة التوقعات بين ما يتوقعه المستفيدون وبين الممارسة الحالية لمراقبي الحسابات (نمره، ٢٠٠٤).

كما يعتقد المستفيدون من القوائم المالية:

- أن مراقب الحسابات مسئول عن إكتشاف حالات الغش أو التلاعب أو الأخطاء المحتمل وجودها في القوائم المالية، حيث يعتقدون أن مراقب الحسابات قادرعلى تقديم تأكيد لهم على خلو القوائم المالية محل المراجعة من أي تحريفات، إلا أنه من الواقع المهني يعتبر مراقب الحسابات أن دورهم يتحدد في تقييم مدى صحة وسلامة القوائم والتقارير المالية.
- أن مراقب الحسابات مسئول عن إعداد القوائم المالية إلا أن ذلك أمراً غير معقول، حيث تتمثل مسئولية مراقب الحسابات بناء على المعايير الدولية للتقرير المالي المتعارف عليها (IFRS) في إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة عرض القوائم المالية.
- أن مراقب الحسابات مسئولاً عن إكتشاف كل التصرفات غير القانونية (الإنتهائية) الموجودة بالقوائم المالية، وأن عليه أن يقدم ضمان في تقريره عن أن المنشأة محل المراجعة لم تقم بالإخلال في أي نص من نصوص القانون. إلا أن مراقب الحسابات يرى أنه ليس من مسئوليته ذلك، ولكن يجب عليه دراسة مدى إلتزام المنشأة محل المراجعة بالقوانين والتشريعات القانونية التي تؤثر بشكل مباشر على عدالة وسلامة عرض القوائم المالية.
- أن مراقب الحسابات يجب عليه بذل كامل العناية المهنية في قيامه بعمله، وهذا الأمر واجب على مراقب الحسابات ويعد هدفاً له لتضييق فجوة التوقعات، وأمراً طبيعياً تحثه عليه المعايير والإصدارات المهنية.
- أن عند إصدار مراقب الحسابات لتقرير نظيف (غير متحفظ) فإن هذا التقرير يعتبر ضماناً لقدرة المنشأة على الإستمرار. إلا أن مراقب الحسابات لا يستطيع التنبؤ بكافة الظروف أو الأحداث التي قد تتعرض لها المنشأة محل المراجعة في المستقبل، والتي قد تؤثر على قدرتها على الإستمرار. وبالتالي يقوم مراقب الحسابات بإصدار تقريره عن تقييم مدى قدرة المنشأة على الإستمرار، دون أن يعطى تأكيداً بضمان إستمرارية المنشأة.
- أن إستقلال مراقب الحسابات يعد أمراً بديهياً لأن من تعريف عمل مراقب الحسابات أن يبدي رأيه الفني المحايد، وهو ما يعد من أساس وأهمية عمله أن يكون مستقلاً عن إدارة المنشأة محل المراجعة (غنيم، ٢٠١٥).

ويطالب المستفيدون من القوائم المالية مراقبي الحسابات بأن يكونوا بمثابة إنذار مبكر للمخاطر المالية التي تواجهها المنشأة محل المراجعة وأنها قد تنهار بالكامل، وأن يسيروا إلى إمكانيه تعرضها للتصفية في المستقبل، وأن يقدموا تأكيداً على سلامة الحالة المالية للمنشأة، وأن يكونوا أكثر

إستقلالية، ويقوموا بتكوين نظم إتصال مترابطة لتحقيق الفهم لما يحاولون أن يفصح عنه في تقاريرهم. وتتحدد مسئولية مراقب الحسابات على مدى إتزامه بكافة المعايير والقواعد المنظمة لعمله، والتي تقرها وتؤكدّها نصوص ولوائح الهيئات المهنية، والتي تتضمن إفتراض إبداء مراقب الحسابات رأيه عن قدرة المنشأة على الإستمرار من عدمه. وبناء على أن إفتراض إستمرار المنشأة تعتمد عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فإن إبداء مراقب الحسابات برأيه بأن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة محل المراجعة تتفق مع تلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فذلك بدوره يعني أن المنشأة محل المراجعة مستمرة في النشاط، نتيجة لاعتماد مستخدمي القوائم المالية على تقارير المراجعة. إذ يقع على عاتق مراقبي الحسابات مسئولية التنبيه على مستخدمي تلك القوائم بمخاطر عدم التأكد أو أي عوائق أو مشاكل للإستمرار التي قد تؤثر على صحة وحقيقة القوائم للمالية. وبناء على ذلك فإن مراقب الحسابات لا يعد مسئولاً عن التقرير عن إستمرارية المنشأة إلا في حالة عدم التأكد من الإستمرار، أو أن القوائم المالية غير متوافقة مع المبادئ المحاسبية نتيجة لوجود عوائق للإستمرار أو في الحالات الواضحة لعدم قدرة المنشأة على الإستمرار وذلك قبل تعرضها للإفلاس أو الفشل النهائي (لطي، ١٩٩١).

### ٩-٣ تطور مسئولية مراقب الحسابات تجاه التقرير عن الإستمرارية

بدأ الإهتمام بمسئولية مراقب الحسابات تجاه إستمرار المنشأة في عام ١٩٦٢، عندما اصدرت الهيئة المشرفة على رقابة وتداول الأوراق المالية الأمريكية SEC نشرتها رقم (٩٠)، والتي أشارت بها إلى أنه في حالة عدم التأكد من قدرة المنشأة على الإستمرار، فيجب على مراقب الحسابات أن يقدم تقريراً متحفظاً عن مسألة الإستمرارية. وبالتالي تم إصدار نشرة رقم (٣٣) لإجراءات المراجعة والتي نصحت مراقبي الحسابات بالأخذ في الإعتبار عدم التأكد غير العادي عند إعداد التقارير، وذلك في حالة عدم التمكن من تحديد تأثيره المحتمل عند إعداد القوائم المالية.

وفي عام ١٩٧٤ قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بإصدار النشرة رقم (٢) والتي أشارت إلى ضرورة قيام مراقب الحسابات بالتحفظ في تقريره، أو الإمتناع عن إبداء الرأي في حالة وجود عدم تأكد بالنسبة لقدرة المنشأة على الإستمرار (غالي، ٢٠٠٣).

وفي عام ١٩٧٨ توصل Micheal Firth إلى أن التحفظ في الرأي تجاه إستمرارية المنشأة في تقرير مراقب الحسابات له تأثير سلبي على أسعار أسهم تلك المنشأة خلال ٢٠ يوماً من نشر ذلك التقرير. وفي عام ١٩٧٩ توصل لنفس النتيجة Walker & Whittred Ball وأيضاً في كل من عام

Chow & Rice, 1982، وعام Dopuch, Holthausen & Leftwich, 1987، حيث أكدوا جميعاً أن هناك علاقة بين أسعار أسهم المنشآت وتحفظ مراقب الحسابات في تقريره عن استمرارية المنشأة. وأضاف Kjnney Banks & أن المعلومات الخاصة بإستمرارية المنشأة لها تأثير سلبي على أسعار الأسهم سواء كان ذلك كتخفظ في الرأي في تقرير مراقب الحسابات، أو كإفصاح في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية الخاصة بالمنشأة.

وفي عام ١٩٨٦ توصل Jane F. Muchler إلى عدم وجود علاقة بين التخفظ في تقرير مراقب الحسابات تجاه إستمرارية المنشأة وأسعار أسهم المنشأة، وبالتالي فلا توجد أهمية للمعلومات عن إستمرارية المنشأة في شكل التخفظ في الرأي في تقرير مراقب الحسابات، كما توصل لنفس النتيجة من Dodd & Elliott في عام ١٩٨٦ (نمره، ٢٠٠٤).

وبين مؤيد ومعارض قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICVA عام ١٩٨١ بإصدار النشرة رقم ٣٤، وذلك لتحديد كل من مسئولية مراقب الحسابات بشأن تقييم مدى قدرة المنشأة على الإستمرار، والإجراءات التي يجب على مراقب الحسابات إتباعها عند وجود تساؤل في هذا الشأن. وبالتالي يجب على مراقب الحسابات دراسة كافة المعلومات عن إستمرارية المنشأة، والعوامل الأخرى. وفي حالة إستمرار الشك فعلى مراقب الحسابات أن يدرس مدى إمكانية إسترداد الأصول والإلتزامات المسجلة (حسن، ٢٠٠٣).

وفي عام ١٩٨٦ قامت لجنة ممارسات المراجعة الدولية IAPC بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم (٢٣) المتعلق بالإستمرار، والذي على أساسه زادت مسئولية مراقب الحسابات بخصوص التقرير عن مدى قدرة المنشأة على الإستمرار من عدمه. في عام ١٩٨٨ أصدر مجلس معايير المراجعة نشرة رقم (٥٩)، بشأن تقييم مراقب الحسابات لقدرة المنشأة على الإستمرار، والتي على أساسها أصبح من الضروري على مراقب الحسابات أن يقوم بتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار، مع التنبيه أو الإشارة عن وجود شك في هذا الشأن أو إحتمال حدوث فشل أو إفلاس. وفي عام ١٩٩٠ قام مجلس معايير المراجعة بإصدار نشرة رقم (٦٤)، والتي كان ضمن ماقدمته تعديلات للنشرة رقم (٥٩).

وبناء على ما سبق، فقد طرأ العديد من التغييرات فيما يتعلق بمسئولية مراقب الحسابات بشأن إستمرارية المنشأة، حيث يرى بعض الباحثين أن إبداء مراقب الحسابات رأيه بهذا الشأن لا يتفق مع دوره التقليدي. إلا أن غالى لا يتفق مع هذا الأمر لأن مسئولية مراقب الحسابات بهذا الشأن تتطلب منه ممارسة العناية أو التقدير المهني بما يتوقعه لمستقبل المنشأة. وبالتالي فإن تحديد قدرة المنشأة

على الإستمرار تقع على عاتق مستخدمي القوائم المالية وليس مراقب الحسابات إلى جانب أن عدم التقرير عن إستمرارية المنشأة منافعه تفوق مساوئه (غالي، ٢٠٠٣).

كما أعيد صياغة وتبويب معيار المراجعة الدولي رقم (٢٣) في عام ١٩٩٤، تحت رقم (٥٧٠) والذي تم من خلاله توفير الإرشادات والإجراءات حول مسئولية مراجع الحسابات بشأن تقييم الإستمرارية، والذي تنص فقرته الثالثة على عدم ضمان مراقب الحسابات لقدرة المنشأة على الإستمرار في المستقبل، كما في معيار المراجعة البريطاني رقم (١٣٠) لعام ١٩٩٤، ونشرة معيار المراجعة الامريكية رقم (٥٩). ولا تعتبر جمع هذه المعايير أن إفلاس المنشأة محل المراجعة - بعد إصدار مراقب الحسابات تقريراً نظيفاً عنها دون أن يشير إلى قضية الإستمرارية من مسئولية مراقب الحسابات، حيث انه يتعامل مع الحالة الراهنة عند قيامه بعملية المراجعة، دون أى ضمان لما قد يحدث في المستقبل (نمره، ٢٠٠٤).

#### ٩-٤ العوامل المؤثرة على قرار مراقب الحسابات في تقريره عن الإستمرارية

يعتمد مستخدمو القوائم المالية بشكل كبير على تقرير مراقب الحسابات لأخذ قراراتهم الإقتصادية بناء على مدى صحة هذه القوائم. وبالتالي فإن عدم تحفظ مراقب الحسابات في تقريره عن الأحوال الإقتصادية المتدهورة للمنشأة يشكك في عمله، وقد يتعرض على أثره للمسألة القانونية. وسواء كان تقرير مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية متحفظاً أم غير متحفظ. إذ أن هناك عوامل تؤثر على قراره في هذا الصدد:

- **الخوف على مصلحة العميل:** أن التحفظ في تقرير مراقب الحسابات بشأن إستمرارية المنشأة محل المراجعة قد يتسبب في الإضرار بمصالحها، وقد يعتبره مستخدمو القوائم المالية بمثابة تنبيه لهم بإحتمال إنهيار المنشأة أو تعرضها للإفلاس.
- **الخوف من فقدان العميل:** يعد الخوف من فقدان العميل من أهم العوامل المؤثرة على قرار مراقب الحسابات تجاه إستمرارية المنشأة، والذي على أساسه لا يميل مراقب الحسابات إلى التحفظ بالرأى على مسألة الإستمرارية، أو أن يقوم بتأجيل هذا التحفظ إلى الوقت التي تصبح فيه المنشأة غير قادرة تماماً على الإستمرار وذلك قبل الإفلاس (لطي، ١٩٩١).
- **طول مدة العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل:** إذ أن طول هذه المدة يجعل مراقب الحسابات على علم شامل بالمنشأة ونشاطها وقدرتها على الإستمرار، مع علمه محاولات إدارة المنشأة محل المراجعة لإخفاء العسر المالي. وقد توصل Louwers في دراسته إلى أن الإفصاح عن وجود مشاكل في إستمرارية المنشأة يتأثر بطول مدة العلاقة مع مراقب الحسابات.

ويستمر الجدل حول العلاقة بين فترة تولي مراقب الحسابات لعملية المراجعة وجوده عملية المراجعة نفسها، على الرغم من أن الأدلة التجريبية واسعة النطاق يتم عن طريقها فحص فشل المراجعة، وإدارة الأرباح، وإصدار آراء مراقب الحسابات. وتشير معظم الأدلة الأخيرة إلى أن الفترة الطويلة لتولي مراقب الحسابات لعملية المراجعة ليس لها تأثير سلبي على جودة عملية المراجعة. ومع ذلك فإن معظم الأدلة المتاحة تراكمت وتكدست إستناداً إلى المنشآت المدرجة في البورصة في الولايات المتحدة. ويتم دراسة تأثير فترة تولي مراقب الحسابات لعملية المراجعة على وجوده عملية المراجعة للشركات الخاصة في بلجيكا، وذلك في بيئة حيث يعتقد بأن فترة تولي مراقب الحسابات لعملية المراجعة من المرجح أن يكون لها تأثير سلبي على وجوده عملية المراجعة. فيكون احتمال أن مراقب الحسابات يقوم بإصدار رأي خاص بالإستمرارية كمؤشر على وجوده عملية المراجعة، وباستخدام عينة من المنشآت المؤكد إفلاسها، والمنشآت المؤكد عدم إفلاسها، تشير النتائج إلى أن مراقبي الحسابات لا يصبحون أقل إستقلالاً مع مرور الوقت كما أنهم لا يصبحون أفضل في التنبؤ بالإفلاس، وفي حالة من التوازن، فإن الدليل على فتره تولي مراقب الحسابات لعملية المراجعة سواء بالزيادة أو بالنقص يشير إلى أن الجودة ضعيفة (Robert & Vanstraelen, 2007).

#### ٩-٥ حجم المنشأة محل المراجعة

توصل العديد من الدراسات إلى أن حجم المنشأة محل المراجعة له تأثير على قرار مراقب الحسابات المتحفظ الخاص بالإستمرارية المنشأة، وأن هناك علاقة عكسية بينهما، حيث أن المنشآت التي أشهر إفلاسها ولم يقدم مراقبو الحسابات تقريراً متحفظاً تجاه قدرتهم على الإستمرار كانوا أكبر حجماً من تلك المنشآت التي أصدر تقريراً متحفظاً تجاه قدرتهم على الإستمرار. إذ يعتقد مراقبو الحسابات أن المنشآت ذات الحجم الكبير لديها مقدرة أكبر على التغلب على أي صعوبات مالية تواجهها.

#### ٩-٦ حجم مكتب المراجعة

فكلما كان حجم مكتب المراجعة أكبر كلما كان مراقب الحسابات أكثر إستقلالية بشأن تقريره عن مشاكل الإستمرارية نتيجة للعدد الكبير من العملاء وإعتماداً على السمعة المهنية لمكتب المراجعة. وبالتالي يستطيع مقاومة ضغوط العميل، وتكون الخسارة المتوقعة أقل إذا ما قررت إدارة المنشأة تغيير مكتب المراجعة. كما إفترض Huan & Barnes أن هناك علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة ودرجة إستقلال مراقب الحسابات (حسن، ٢٠٠٣).

## ٩-٧ التحقق التلقائي للتنبؤ

إذ لا يميل مراقبو الحسابات إلى الإشارة إلى مسألة الإستمرارية في تقاريرهم، إلا في الحالات الواضحة لعدم قدرة المنشأة على الإستمرار، وذلك في السنة الأخيرة قبل تعرض المنشأة للإفلاس، نتيجة لخوفهم من التحقق التلقائي للتنبؤ. ويخشى مراقبو الحسابات أنه بسبب إشارتهم الإيجابية أو السلبية في تقاريرهم إلى مسألة الإستمرارية، قد تتعرض المنشأة محل المراجعة لتأثيرات سلبية، قد تؤدي بدورها في النهاية إلى التعجيل بفشل أو إفلاس المنشأة سواء كانت هذه الإشارة كتحفظ في الرأي، أو كإضافة فقرة توضيحية في نهاية التقرير بعد فقرة الرأي، وخاصة أن مراقب الحسابات يكون في حالة من عدم التأكد. وهذا هو ما يقصد بالتحقق التلقائي للتنبؤ، حيث يشكل هذا الأمر قناعة كافية لعدم إشارة مراقبي الحسابات لمسألة الإستمرارية في تقاريرهم دون أن يشعروا بأي مخالفة لإستقلاليتهم وضميرهم المهني، وتكشف دراسة (Liesbeth)، عن تأثير خطط الإدارة التشغيلية، والاستراتيجية على القرارات والآراء الخاصة بالإستمرارية للشركات المتعثرة. فالدراسات السابقة الخاصة بالإستمرارية (على سبيل المثال كابلان وآخرون، ٢٠٠١) تشير إلى أن مبادرات التحول التشغيلية التي إتخذتها المنشأة المتعثرة مالياً على سبيل المثال: خفض التكاليف يكون لها تأثير سلبي على قرارات آراء مراقبي الحسابات الخاصة بالإستمرارية، في حين أن المبادرات الإستراتيجية على سبيل المثال إتفاقيات تعاونية جديدة مع شركات أخرى يكون لها تأثير إيجابي على قرارات وآراء مراقبي الحسابات الخاصة بالإستمرارية، حيث إنه تم إضافة لهذه الدراسة من خلال إختبار ودراسة الآليات التي من خلالها يتم تنفيذ مبادرا التحول التي تؤثر على تقييم مراقبي الحسابات بمدى صلاحية وجدوى العميل. فعلى وجه الخصوص، تم دراسة ما إذا كان هذا النوع من المعلومات له تأثير مباشر على القرارات والآراء الخاصة بالإستمرارية، أو ما إذا كانت تؤثر على القرارات والآراء بشكل غير مباشر من خلال المعالجة اللاحقة للأدلة المالية، وبالإضافة إلى ذلك، تم التحقق فيما إذا كانت مبادرات الإدارة للتحول لها تأثير مختلف على القرارات والآراء الخاصة بالإستمرارية لمراقبي الحسابات من ذوي الخبرة والمبتدئين، فتكشف النتائج عن وجود تأثير إيجابي مباشر لمبادرات التحول الاستراتيجية على القرارات والآراء الخاصة بالإستمرارية في حين أن مبادرات التحول التشغيلية ليس لها أي تأثير كبير ومباشر على القرارات والآراء الخاصة بالإستمرارية. كما أظهرت التحليلات الخاصة بالتأثير غير المباشر لمبادرات الإدارة للتحول على القرارات والآراء الخاصة بالإستمرارية أن مراقبي الحسابات المتمرسين من ذوي الخبرة، ولكن ليس المبتدئين الذين تلقوا معلومات حول مبادرات الإدارة للتحول قاموا بالتركيز أكثر على الأدلة المالية السلبية الخاصة بالإستمرارية أكثر من مراقبي الحسابات الذين لم يتلقوا معلومات حول مبادرات الإدارة للتحول.

كما قام مجموعة من الباحثين بدراسة ما إذا كان الغرض الرئيسي لها هو تقديم الأدلة المدروسة عملياً في قرار مراقب الحسابات بالنسبة للرأي الخاص بالإستمرارية، وباستخدام تجربة أو إختبار على نحو مشابه، تم إيجاد دليل قوي على أن قرار أو حكم مراقبي الحسابات يتأثر بكل من المؤشرات المالية، والأدلة، والإفصاح. كما توصلت الدراسة إلى أن توافق الآراء بين قرار أو حكم مراقبي الحسابات وآثار التفاعل بين المتغيرات المستقلة الثلاثة ذو أهمية كبيرة . وتوصلت هذه الدراسة إلى أن مراقبي الحسابات مطالبين بإصدار الرأي الخاص بالإستمرارية إذا كان هناك شك في قدرة المنشأة على الإستمرار في عملياتها في الفترة المحاسبية التالية، وهذا من شروط المعايير التالية 09 SAS ، AS 341، 341 SA ، وأشارت هذه الدراسة إلى أن قرار أو حكم مراقبي الحسابات يتأثر بثلاثة عوامل المؤشرات المالية، والأدلة، والإفصاح، وهناك توافق قوي في الآراء بين قرار أو حكم مراقبي الحسابات وآثار التفاعل بين المتغيرات المستقلة الثلاثة بشكل كبير وهام، وهذا يعني أن مراقبي الحسابات يأخذون في الإعتبار العوامل الثلاثة في وقت واحد، ومثل أي دراسة أخرى هذه الدراسة لها قيودها بالرغم من أنها خاضعة للرقابة أو الخبرة، والعضوية المهنية إلا أن العوامل الأخرى التي تم نقاشها في مطبوعات أو دراسات سابقة مثل شخصية مراقب الحسابات، ونوع العمل المؤدي، والضغوطات من الرؤساء أو المسؤولين لم تؤخذ في عين الإعتبار، ولكن يمكن أن تؤخذ هذه العوامل في الإعتبار في الدراسات المستقبلية.

وتلاحظ الباحثة أنها لم تجد مقالات تناولات الحوسبة السحابية ، وأثرها علي مراقب الحسابات عند تقييم إفتراض الإستمرارية، وهذا ما دفعها إلي تناول هذه الدراسة.

## ١٠ - الدراسات السابقة

أشارت دراسة (Kaplan & David, 2013) إلى أن المراجعين لهم مصلحة طويلة الأجل في فهم ما إذا كان إصدار تقرير الإستمرارية متشدداً ومتحفظاً مالياً بالنسبة للعملاء، ويحمي مراقبي الحسابات من المساءلة القانونية اللاحقة. وقد نشأت قضية الجوانب الداخلية نتيجة لتأثير مخاطر المساءلة القانونية على القرار الخاص بالإستمرارية. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن إصدار التقرير عن الإستمرارية مرتبط بنتائج تقاضي مراقب الحسابات وتعرضه للمساءلة القانونية، وأن إصدار التقرير عن الإستمرارية يخفض من إحتمال دفع تسوية مالية كبيرة.

كما تناولت دراسة (Raghuandan & Marleen, 2013) إستعراض البحوث المتعلقة بالآراء المعدلة لمراقبي الحسابات الخاصة بالإستمرارية. وقد توصلت الدراسة إلى أن الأزمة المالية العالمية قد قدمت دافعاً لتجديد الإهتمام من قبل الجهات التنظيمية، وواضعي المعايير، والمستثمرين في تقييم مراقب الحسابات، والإبلاغ عن قدرة المنشأة في الإستمرار كمنشأة مستمرة في نشاطها.



وتناولت دراسة (Oldhouser,2016) فحص مدى إستخدام وتنفيذ التكنولوجيا في مهنة المراجعة الخارجية ومحاولة تقديم تفسير للفجوة التكنولوجية الموجودة بين المراجعين الخارجيين. وقد توصلت الدراسة إلى أن التطورات التكنولوجية تسمح للمراجعين بإجراء عمليات المراجعة بدقة وكفاءة عالية وتكاليف منخفضة مقارنة بالنظم التقليدية.

وركزت دراسة (Hua Hu, et al ., 2016) على إكتشاف عوامل الخطر الرئيسية للحوسبة السحابية ، حيث أظهرت النتائج التجريبية بأن إستخدام تطبيقات الحوسبة السحابية له العديد من المزايا. ومع ذلك ، في مجال مراجعة الحسابات ومعالجتها يحتاج الأمر إلى عدة إعتبارات متعلقة بالأمان في السحابة وأن عوامل الخطر الرئيسية التي يجب مراعاتها عند إستخدام الحوسبة السحابية في المراجعة هي مخاطر متعلقة بالعمليات، ومخاطر تكنولوجية، ومخاطر أنظمة الحماية.

كما هدفت دراسة (Nurhajati, 2016) إلى تقييم التأثير الحالي لتكنولوجيا الحوسبة السحابية على عملية المراجعة ومناقشة الآثار المستقبلية للإتجاهات التكنولوجية لمهنة المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى أن مخاطر الحوسبة السحابية معقدة لأن التقنيات المستخدمة في تقديم الخدمات والعمليات عليها تتم خارج الشركات التي تتم مراجعة حساباتها. كما توصلت الدراسة إلى ضرورة تطوير فهم هذه التكنولوجيا الجديدة لدي المراجعين الداخليين لتقديم المشورة لشركاتهم بشأن الإجراءات والمعايير والضوابط التي مازالت تقنر إليها الحوسبة السحابية عند إستخدامها في بيئة مراجعة الحسابات حيث يتمتع المراجعون الداخليون بمستوي أعلي من فهم العمليات الداخلية والمراجعة التشغيلية.

وهدف دراسة (Algrari, 2017) إلى تناول تأثير نظم المعلومات السحابية على أداء منظمات الأعمال، وقياس الإنتاجية بإعتبارها أحد أهم مؤشرات أداء المنظمة لتقييم أهمية نظم المعلومات القائمة على الحوسبة السحابية، وإدارة الأعمال. وقد توصلت الدراسة إلى أن نظم المعلومات السحابية يمكنها تحسين أداء منظمات الأعمال، والحد من أخطاء المعاملات بها، وأنها تؤثر بدرجة كبيرة على تحسين جودة الأداء وتحسين وتطوير خدمة العملاء في منظمات الأعمال. كما أن الإستثمار في نظم المعلومات السحابية له تأثير إيجابي على رفاهية المستهلك، بالإضافة إلى إبراز خصائص الحوسبة السحابية في التشغيل الآلي ومعالجة البيانات، وقدرتها على التتبع والرقابة.

وهدف دراسة (الجمال، ٢٠١٨) إلى محاولة بيان إجراءات المراجعة الواجب تنفيذها بواسطة مراقب الحسابات بشأن تحديد قدرة المنشأة على الإستمرار في النشاط وإعداد تقرير المراجعة عن القوائم المالية الذي يتضمن الإفصاح عن إفتراض الإستمرارية. وقد توصلت الدراسة إلى أن إستقلال عملية المراجعة

يعد أمراً هاماً في مهنة المراجعة، ويعد بمثابة العمود الأساسي الذي تركز عليه مهنة المراجعة. وبالتالي فيجب أن يتم تدعيم هذا الإستقلال وحمايته.

وسعت دراسة (Turki & Hussein,2018) إلى تحليل الجوانب الأمنية المرتبطة بتخزين البيانات في السحابة، وإقتراح حلول أمنية للحد من الهجمات. وقد توصلت الدراسة إلى أنه يمكن بناء بيئة سحابية آمنة لتخزين بيانات قادرة على حمايتها وإستردادها في حالة حدوث كوارث غير متوقعة.

كما هدفت دراسة (الشمراي، ٢٠١٩) إلى التعرف على أثر إستخدام الشركات السعودية للحوسبة السحابية على إجراءات ومخاطر عملية المراجعة الخارجية. وقد توصلت الدراسة إلى أن الحوسبة السحابية تؤثر بشكل كبير على مرحلة التخطيط كأحد إجراءات المراجعة الخارجية التي تقوم بها مكاتب المراجعة، مع وجود أثر للحوسبة السحابية على مخاطر عملية المراجعة من وجهة نظر مكاتب المراجعة، في حين أن إستخدام الحوسبة السحابية لا يفسر مدي وجود مخاطر للمراجعة من عدمه.

كما هدفت دراسة (الخرزجي، ٢٠١٩) إلى التعرف على مدي معرفة المراجعين بالتقنيات الحديثة وخصوصاً الحوسبة السحابية، مع التعرف على مدي إدراك المراجع الداخلي للمخاطر المرتبطة بتطبيق الحوسبة السحابية. وقد توصلت الدراسة إلى أن مستوي إدراك أو معرفة المراجع بالتقنيات الحديثة وخصوصاً الحوسبة السحابية كان بدرجة مرتفعة نسبياً، وأن مستوي إدراك المراجع الداخلي للمخاطر المرتبطة بتطبيق الحوسبة السحابية كان بدرجة مرتفعة نسبياً.

وأستهدفت دراسة (MeGhee & Grant,2019) إلقاء نظرة عامة على التقنيات التي تؤثر على مهنة المراجعة في الوقت الحالي وفي المستقبل القريب. وقد حاولت الدراسة الإجابة على بعض التساؤلات والتي من أهمها الدافع وراء التغيير التكنولوجي في المراجعة. وكانت الإجابة بأن الدافع هو زيادة حجم المعاملات في الشركات، وزيادة حجم بياناتها وسرعتها، والتغيرات في نماذج الأعمال، والتحول نحو التشغيل الإلكتروني مما أدى إلى ضرورة إلزام المراجعين بمواكبة التطور التكنولوجي بمايمكنهم من مواصلة تقديم الخدمات للشركات، ولتنفيذ عملية المراجعة بجودة عالية.

هدفت دراسة (حسن، ٢٠٢٠) إلى التعرف على أثر الحوسبة السحابية على عملية المراجعة الخارجية في مصر، وأثر إستخدام الشركات المصرية للحوسبة السحابية في إجراءات عملية المراجعة الخارجية. وقد توصلت الدراسات إلى إهتمام الشركات بإدراج الحوسبة السحابية في عمليات المراجعة الخارجية، وإهتمام مكاتب المراجعة بإجراء دورات تدريبية للموظفين على تطبيقات الحوسبة السحابية.

كما تناولت دراسة (Geeta, 2020) إقتراح آلية لإزالة البيانات المكررة الآمنة والمراجعة الإفتراضية للبيانات في السحابة حيث تحتوي هذه الآلية على كيان مراجعة إفتراضي يقوم بإجراء

مراجعة آمنة وفعالة للمستندات المطلوبة بكفاءة أثناء عملية التنزيل ، حيث يتم إعفاء مالك المعلومات من عبء مراجعة المستند وليس هناك حاجة لمالك المعلومات لتعيين مراجع طرف ثالث. وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الافتراضية تكون أكثر كفاءة مقارنة بالمراجعة العامة.

مما تقدم يمكن إشتقاق فروض البحث علي النحو التالي:

**الفرض الأول:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات الحوسبة السحابية وجودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة.

**الفرض الثاني:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات الحوسبة السحابية ومدى مسئولية المراجع فيما يتعلق بمقدرة المنشأة على الإستمرار .

**الفرض الثالث:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات الحوسبة السحابية ومدى تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط.

## ١١ - الدراسة التطبيقية

### ١-١١ مقدمة

تتضمن الدراسة وصف إجراءات البحث التطبيقية التي تم القيام بها لتحقيق أهداف البحث، حيث تضمن تحديد الإطار المنهجي للدراسة والمنهج المتبع في البحث، ومجتمع وعينة البحث، ثم تناول أداة البحث (الإستبانة)، وكيفية تصميمها، والإجراءات التي تم إستخدامها في فحص أداة البحث للتحقق من صدقها وثباتها، والأساليب والمعالجات الإحصائية التي تم الإعتماد عليها في تحليل البيانات وإختبار فروض البحث للوصول للنتائج التي تعبر عن واقع الظاهرة قيد البحث، وتعميم نتائجها على مجتمع البحث.

### ٢-١١ الإطار المنهجي للدراسة

إعتمد البحث على الاستبيان كأداة مهمة في تحقيق أهدافها الميدانية المتمثلة في الحصول على المعلومات والبيانات المتعلقة بموضوع البحث. وقد تم تصميم الإستبيان إستنادًا إلى دراسات سابقة خضعت لعدة إختبارات لضمان قدرتها على قياس علاقات هذه البحث. أيضا تتطلب مشكلة البحث أن نصفها بدقة من أجل الحصول على أكبر قدر من المعلومات اللازمة لتفسيرها علمياً، والنظر في أكثر الطرق العلمية المتبعة في دراسة مثل هذه المشاكل نجد أن الطريقة التحليلية هي الأنسب للمنهج الوصفي.

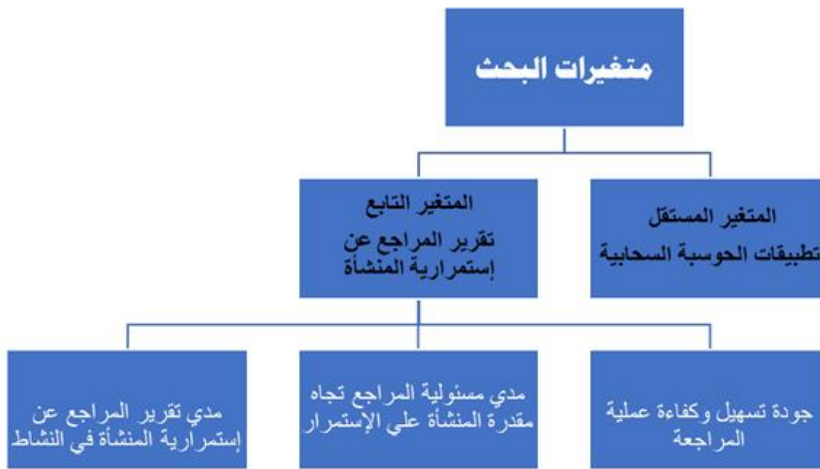
### ١١-٣ منهج البحث

تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يصف تأثير تحليل تطبيقات الحوسبة السحابية على تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة ويناسب الظاهرة موضوع البحث. وسيتم إستخدام مصدرين أساسيين للمعلومات:

أ- **المصادر الثانوية:** حيث تم معالجة الإطار النظري للبحث ومصادر البيانات الثانوية التي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، وكذلك الأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث، والبحث وزيارة مواقع الإنترنت المختلفة ذات العلاقة.

ب- **البيانات الأولية:** تم جمع البيانات الأولية من خلال الإستبانة كأداة رئيسية للبحث، والتي صممت خصيصاً لهذا الغرض. وقد تم عرض الإستبانة على بعض المستقضي منهم على البحث، وتم إجراء التعديلات اللازمة عليها حسب آراء المشرفين، ومن ثم تم توزيع الإستبانة على عينة البحث.

### ١١-٤ متغيرات البحث



شكل ١: يوضح متغيرات البحث

## ١١-٥ مجتمع وعينة البحث

إنحصر مجتمع البحث في مراقبي الحسابات حث طبق البحث على عدد (٥٠) مراقب حسابات من مكاتب المحاسبة.

## ١١-٦ أداة البحث (الاستبانة)

إعتمدت الباحثة في تحقيق أهداف البحث على المصادر الأولية في جمع البيانات من خلال الاستبانة والتي تم إعدادها لتوفير المعلومات والبيانات التي تتعلق بموضوع البحث من مجتمع البحث لاستكمال الجانب الميداني للدراسة من حيث معالجتها لأسئلة البحث وإختبار فرضيات البحث، علماً بأنه تم إعداد الإستبيان على مراحل متتالية ليصل إلى شكله النهائي، وبالرجوع للدراسات السابقة المتعلقة بمجال البحث، وبالإضافة إلى ما تم عرضه في الإطار النظري من أجل التحقق من دقة ملاءمته في جمع المعلومات، حيث تمت صياغة بنود الإستبانة في سياق علمي وسهولة صياغة محاور الإستبانة وأبعادها في فقرات ووضوحها بشكل واقعي، تحديد محاور وأبعاد الإستبانة في فقرات، التي لا غني عنها لكي يسهل ملاحظاتها وقياسها من قبل العينة.

مرحلة جمع البيانات: تم توزيع الإستبيان على أفراد عينة البحث لجمع البيانات اللازمة للدراسة، وقد تم تقسيم الإستبيان إلى أربعة محاور تتضمن في (٢٠) فقرة تتعلق بمتغيرات البحث المستقل والتابع. وإستعملت الباحثة مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، لتحديد درجة لكل فقرة، ولقد تم إستخدام صيغة واحدة من الإجابات بما يتلاءم مع صيغة فقرات الاستبيان، حيث تعرض فقرات الإستبانة على المستقضي منهم ، ومقابل كل فقرة خمس إجابات تحدد مستوى موافقتهم عليها، وتُعطى فيه الإجابات أوزاناً رقمية تمثل درجة الإجابة على الفقرة.

ويوضح الجدول التالي أن الفقرة التي يتم الموافقة عليها بموافق تامة تأخذ الدرجة (٥)، بينما الفقرة التي يتم عدم الموافقة عليها بغير موافق كلياً تعطى الدرجة (١)، وتتراوح باقي الإجابات في هذا المدى الذي يتراوح بين درجة واحدة وخمس درجات.

### جدول ١: يوضح أوزان الفقرات

الإجابة	أوافق تماماً	أوافق	محايد	أرفض	أرفض تماماً
الوزن	٥	٤	٣	٢	١

مرحلة التحقق من ثبات وصدق الأداة: تم توزيع الإستیبان على عينة عشوائية مكونة من (٢٠) من أفراد مجتمع البحث (مراجعو الحسابات) للتحقق من مدي ثبات وصدق الاستبيان وبالتالي تصبح جاهزة للتوزيع النهائي.

وللتحقق من ثبات الإستیبان لإمكانية الإعتماد على نتائجه أستخدمت الباحثة معادلة ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)، كما تم حساب الصدق الذاتي والإتساق الداخلي للإستیبان من خلال معاملات إرتباط كل بعد من أبعاد الإستیبان بالدرجة الكلية للإستیبان . ويوضح الجدول التالي معاملات الصدق والثبات:

جدول ٢: صدق وثبات الإستیبان

متغيرات الاستبيان	قيمة ألفا	الصدق الذاتي	صدق الإتساق الداخلي
تطبيقات الحوسبة السحابية	٠.٥٧٦	٠.٧٥٩	٠.٦٧٧ (**)
جودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة	٠.٨٤٧	٠.٩٢٠	٠.٧٦٤ (**)
مدي مسؤولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار	٠.٨٤٢	٠.٩١٨	٠.٧٣٦ (**)
مدي تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط	٠.٨٨٤	٠.٩٤٠	٠.٧٨٣ (**)
الإستیبان ككل	٠.٨٦٤	٠.٩٢٩	

\*\* دال عند مستوى معنوية (٠.٠١)

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحثة)

يتضح من الجدول السابق أن قيم معاملات الثبات جميعها قيم مرتفعة حيث بلغت قيم معامل الثبات (٠.٥٧٦، ٠.٨٤٧، ٠.٨٤٢، ٠.٨٨٤) لأبعاد الإستیبان (تطبيقات الحوسبة السحابية، جودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة، مدي مسؤولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار، مدي تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط) على التوالي، وكانت قيمة ألفا للإستیبان ككل (٠.٨٦٤) وهي قيمة مرتفعة. وتشير هذه القيم من معاملات الثبات إلى صلاحية العبارات وإمكانية الإعتماد على نتائجها والوثوق بها.

كما كانت نتائج الصدق الذاتي لأبعاد إستیبان (٠.٧٥٩، ٠.٩٢٠، ٠.٩١٨، ٠.٩٤٠، ٠.٩٢٩) لكل من (تطبيقات الحوسبة السحابية، جودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة، مدي مسؤولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار، مدي تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط، والإستیبان ككل) على التوالي. وتبين نتائج صدق الإتساق الداخلي السابق لأبعاد إستیبان أن معامل الإرتباط بين أبعاد الإستیبان وإجمالي الإستیبان ككل دالة معنوياً عند مستوى معنوية (٠.٠١)، مما يؤكد على صدق

الإتساق الداخلي لأبعاد الإستبيان، وحيث بلغت قيم معامل إرتباط بيرسون (0.764، 0.736)، لكل من (تطبيقات الحوسبة السحابية، جودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة، مدي مسؤولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار، مدي تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط) على التوالي وهي قيم تؤكد على صدق أبعاد الإستبيان.

#### الأساليب الإحصائية المستخدمة:

بعد تفريغ إجابات أفراد العينة جرى ترميزها وإدخال البيانات بإستخدام الحاسب. والذي من خلاله تمت معالجة البيانات إحصائياً بإستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (Statistical Sciences Package for Social (SPSS)). وتحقيقاً لأهداف البحث وتحليل البيانات التي تم جمعها فقد تم الإستعانة بالأساليب والإختبارات الإحصائية المناسبة وهي كالتالي:

- المتوسط الحسابي "Mean" والانحراف المعياري "Standard Deviation" والوزن النسبي المئوي (Weight Percentile) للتعرف على نسبة موافقة العينة علي فقرات الإستبيان.
- معامل إرتباط "بيرسون" لقياس صدق الإتساق الداخلي للإستبانة، بالإضافة لاستخدامه في إختبار مدي وجود علاقة بين متغيرات البحث.
- أسلوب الإنحدار البسيط لإختبار فروض البحث.

#### تحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة:

تم جمع عدد من البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة والمتمثلة في (سنوات الخبرة، ومستوى التعليم)، والتي تمكن من خلالها تحديد خصائص أفراد عينة الدراسة، كما في الجدول التالي(٣):

جدول ٣: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

النسبة المئوية	العدد	البيانات الشخصية
٢٢.٠	١١	أقل من ١٠ سنوات
٤٤.٠	٢٢	من ١٠ - ١٥ سنة
٣٤.٠	١٧	أكثر من ١٥ سنة
١٠٠	٥٠	الإجمالي
٤٠.٠	٢٠	بكالوريوس
٧.٠	٤	دبلوم (حاصل على إحدى الشهادات المهنية)
٣.٠	١	حاصل على زمالة إحدى الجمعيات أو المؤسسات المهنية
٣٥.٠	١٧	ماجستير
١٥.٠	٨	دكتوراه
١٠٠	٥٠	الإجمالي

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحثة)

وفقاً لسنوات الخبرة: يتبين أن (١١) من أفراد عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة (أقل من ١٠ سنوات) بنسبه (٢٢.٠%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، في حين وجد أن (٢٢) من أفراد عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة (من ١٠ - ١٥ سنة) بنسبه (٤٤.٠%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة ويمثلون النسبة الأكبر من أفراد عينة الدراسة، في حين أن (١٧) من أفراد عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة (أكثر من ١٥ سنة) ويمثلون ما نسبته (٣٤.٠%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة.

ووفقاً للمستوى التعليمي: يتبين أن (٢٠) من أفراد عينة الدراسة حاصل على (بكالوريوس) بنسبه (٤٠.٠%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة ويمثلون النسبة الأكبر من أفراد عينة الدراسة، في حين وجد أن (٣) من أفراد عينة الدراسة حاصل على (دبلوم) (حاصل على إحدى الشهادات المهنية) ويمثلون ما نسبته (٦.٠%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، في حين وجد أن (١) فقط من أفراد عينة الدراسة حاصل على (زمالة إحدى الجمعيات أو المؤسسات المهنية) بنسبه (٢.٠%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، في حين وجد أن (١٧) من أفراد عينة الدراسة حاصل على (ماجستير) ويمثلون ما نسبته (٣٤.٠%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، وأخيراً عدد (٧) من أفراد عينة الدراسة حاصل على (دكتوراه) بنسبه (١٤.٠%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة.

#### جدول ٤: نتائج التحليل الوصفي لعبارات متغير تطبيقات الحوسبة السحابية

الترتيب	الوزن النسبي المئوي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
٤	٨٦.٠	٠.٥	٤.٣	تم إدخال تطبيقات الحوسبة السحابية بالمؤسسة.
٣	٨٦.٤	٠.٥	٤.٣	توجد استمرارية للعمل من خلال تطبيقات الحوسبة السحابية.
٥	٨٥.٦	٠.٥	٤.٣	هناك اختلاف في تقنية العمل قبل وبعد تطبيقات الحوسبة السحابية.
١	٩٣.٢	٠.٥	٤.٧	هناك اختلاف في سرعة العمل قبل وبعد تطبيقات الحوسبة السحابية.
٢	٩٢.٨	٠.٥	٤.٦	استخدام تطبيقات الحوسبة السحابية قلل من الأخطاء.
	٨٨.٨	٠.٣	٤.٤	تطبيقات الحوسبة السحابية

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحثة)



تبين من الجدول السابق لوصف عبارات متغير تطبيقات الحوسبة السحابية أن المتوسط العام لإجمالي متغير تطبيقات الحوسبة السحابية بلغ (٤.٤) بإنحراف معياري (٠.٣) ووزن نسبي (٨٨.٨%) وهي نسبة تشير لموافقة عينة الدراسة على المتغير، وقد تراوحت متوسطات العبارات بين (٤.٣ - ٤.٧) بوزن نسبي (٨٥.٦%-٩٣.٢%) وتشير تلك النسب إلى موافقة عينة الدراسة على عبارات متغير تطبيقات الحوسبة السحابية.

#### جدول ٥: نتائج التحليل الوصفي لعبارات متغير جودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة

الترتيب	الوزن النسبي المنوي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
٣	٩٣.٢	٠.٥	٤.٧	تطبيقات الحوسبة السحابية لها تأثير على موازنة الوقت اللازم لعملية المراجعة.
١	٩٤.٤	٠.٥	٤.٧	تطبيقات الحوسبة السحابية لها تأثير على فهم طبيعة عمل الشركة والحصول على كافة المعلومات المتعلقة بها.
٣	٩٣.٢	٠.٥	٤.٧	تطبيقات الحوسبة السحابية لها تأثير على تسهيل الإطلاع على دورات العمليات المالية في الشركة من خلال المنصات.
٤	٩٢.٤	٠.٦	٤.٦	تطبيقات الحوسبة السحابية لها تأثير على التحقق من توافر الحماية المادية والإلكترونية للأصول.
٢	٩٣.٦	٠.٥	٤.٧	تطبيقات الحوسبة السحابية لها تأثير على فحص المستندات والتقارير والملفات التي تشير إلى تطبيق الإجراءات الرقابية من خلال السحابة.
٥	٩٠.٤	٠.٦	٤.٥	تطبيقات الحوسبة السحابية لها تأثير على القيام بإجراء المراجعة لأن المعلومات المتعلقة بها يتم الحصول عليها من خلال السحابة.
	٩٢.٨	٠.٤	٤.٦	<b>جودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة</b>

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحثة)

تبين من الجدول السابق لوصف عبارات متغير جودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة أن المتوسط العام لإجمالي متغير تطبيقات الحوسبة السحابية بلغ (٤.٦) بإنحراف معياري (٠.٤) ووزن نسبي (٧٠.٩٥%) وهي نسبة تشير لموافقة عينة الدراسة على المتغير. وقد تراوحت متوسطات العبارات بين (٤.٥ - ٤.٧) بوزن نسبي (٩٠.٤%-٩٤.٤%) وتشير تلك النسب إلى موافقة عينة الدراسة على عبارات متغير جودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة.

**جدول ٦: نتائج التحليل الوصفي لعبارات متغير مسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار**

الترتيب	الوزن النسبي المنوي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
١	٩٩.٢	٠.٢٠	٤.٩٦	تطبيقات الحوسبة السحابية توفر للمراجع ما يمكنه من تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار.
٢	٩٨.٤	٠.٢٧	٤.٩٢	تطبيقات الحوسبة السحابية توفر للمراجع ما يمكنه من إجراء المقارنات بين النتائج لتوفير أدلة عن مدي قدرة المنشأة على الإستمرار.
١	٩٩.٢	٠.٢٠	٤.٩٦	تطبيقات الحوسبة السحابية توفر للمراجع ما يمكنه من إبداء رأي في سليم عن مدي قدرة المنشأة على الإستمرار.
٢	٩٨.٤	٠.٢٧	٤.٩٢	تطبيقات الحوسبة السحابية تجبر المراجع علي عدم التخلي عن مسئوليته في إبداء الرأي عن مدي قدرة المنشأة على الإستمرار.
	٩٨.٩	٠.١٨	٤.٩٤	مسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحثة)

تبين من الجدول رقم (٦) لوصف عبارات متغير مسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار أن المتوسط العام لإجمالي متغير تطبيقات الحوسبة السحابية بلغ (٤.٩٤) بإنحراف معياري (٠.١٨) ووزن نسبي (٩٨.٩%) وهي نسبة تشير لموافقة عينة الدراسة على المتغير. وقد تراوحت متوسطات العبارات بين (٤.٩٢ - ٤.٩٦) بوزن نسبي (٩٨.٤%-٩٩.٢%) وتشير تلك النسب إلى موافقة عينة الدراسة على عبارات متغير مسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار.

**جدول ٧: نتائج التحليل الوصفي لعبارات متغير تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط**

الترتيب	الوزن النسبي المنوي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
٢	٩٨.٠	٠.٣٠	٤.٩٠	المراجع يفترض إستمرارية المنشأة في جميع مراحل المراجعة، ويقوم باختبارات المراجعة العادية مالم يكن هناك شك في قدرة المنشأة على الإستمرار.
١	٩٨.٤	٠.٢٧	٤.٩٢	تطبيقات الحوسبة السحابية لها تأثير على توفير أدلة للمراجع والتي يمكنه من خلالها تحديد مدي إمكانية إستمرار المنشأة في النشاط.
٣	٩٧.٢	٠.٣٥	٤.٨٦	تطبيقات الحوسبة السحابية تحقق للمراجع الإستقلالية في إبداء رأيه عن مدي إمكانية المنشأة في الإستمرار.

الترتيب	الوزن النسبي المئوي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
٢	٩٨.٠	٠.٣٠	٤.٩٠	تطبيقات الحوسبة السحابية تحد من قدرة إدارة المنشأة على التدخل في رأي المراجع عن مدى إمكانية المنشأة في الإستمرار.
٣	٩٧.٢	٠.٣٥	٤.٨٦	العوامل المؤثرة على تقرير المراجع عن الإستمرارية تؤثر على قدرة المنشأة على الإستمرار.
	٩٧.٨	٠.٢٦	٤.٨٩	تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحثة)

تبين من الجدول السابق رقم (٧) لوصف عبارات متغير تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط أن المتوسط العام لإجمالي متغير تطبيقات الحوسبة السحابية بلغ (٤.٨٩) بإنحراف معياري (٠.٢٦) ووزن نسبي (٩٧.٨%) وهي نسبة تشير لموافقة عينة الدراسة على المتغير، وقد تراوحت متوسطات العبارات بين (٤.٨٦ - ٤.٩٢) بوزن نسبي (٩٧.٢% - ٩٨.٤٠%) وتشير تلك النسب إلى موافقة عينة الدراسة على عبارات متغير تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط.

**الفرض الأول في صورته العدمية : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات الحوسبة السحابية وجودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة.**

#### جدول ٨: العلاقة الارتباطية بين تطبيقات الحوسبة السحابية وجودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة

تطبيقات الحوسبة السحابية	المتغيرات	
* ٠.٢٨٧	معامل ارتباط	جودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة
٠.٠٥	الدلالة المعنوية	

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحثة)

يتضح من الجدول السابق للعلاقة الارتباطية بين تطبيقات الحوسبة السحابية وجودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة وجود علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠.٠٥) بين تطبيقات الحوسبة السحابية وجودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط (٠.٢٨٧).

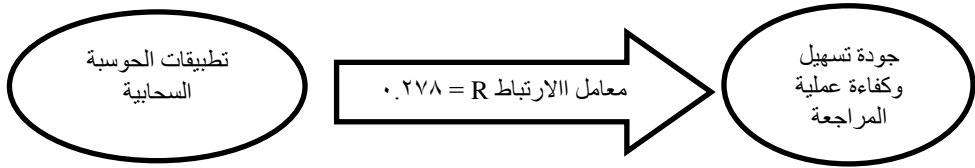
جدول ٩: نموذج الإنحدار الخطي البسيط لأثر تطبيقات الحوسبة السحابية على جودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة

مصدر التغير	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	القيمة المقدرة		معامل الارتباط (R)	معامل التحديد R <sup>2</sup>	اختبار (ف)	
				الثابت	المتغير			قيمة (F)	المعنوية
المفسر	١	٠.٥٨١	٠.٥٨١	٣.٠١٠	٠.٣٦٧	٠.٢٧٨	٠.٠٧٧	٤.١٩٣	٠.٠٠٠
البواقى	٤٨	٦.٩٣٧	٠.١٤٥						
الكلية	٤٩	٧.٥١٨							

\* الدلالة الإحصائية عند مستوى المعنوية (٠.٠٥)  
(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحثة)

باستعراض النتائج الواردة بالجدول رقم (٩) يتضح الآتي:

- أن هناك علاقة طردية ومعنوية إحصائياً بين تطبيقات الحوسبة السحابية وجودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة حيث بلغ قيمة معامل الارتباط (٠.٢٧٨).
- كما تبين من خلال نتائج تحليل الإنحدار أن حوالي (٧.٧%) من التغير في جودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة يرجع إلى التغير في تطبيقات الحوسبة السحابية، وأن هناك حوالي (٩٢.٣%) ترجع إلى عوامل أخرى لم تدخل في نموذج الإنحدار. وقد تبين أن زيادة تطبيقات الحوسبة السحابية بنسبة (١%) تؤدي إلى زيادة جودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة (٠.٣٦٧).
- كما تبين من نتائج الجدول السابق أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (٤.١٩٣) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠٠) مما يدعم جودة نموذج الإنحدار وصحة الإعتماد عليه بدون أخطاء ومن نموذج الإنحدار السابق يتضح إمكانية تطبيق نموذج.
- ويلخص الشكل التالي علاقة الارتباط والتأثير بين تطبيقات الحوسبة السحابية وجودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة كما يلي:



مما سبق نرفض الفرض الأول في صورته العدمية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات الحوسبة السحابية وجودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة.

ونقبل الفرض البديل: أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات الحوسبة السحابية وجودة تسهيل وكفاءة عملية المراجعة.

الفرض الثاني في صورته العدمية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات الحوسبة السحابية ومسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار.

**جدول ١٠: العلاقة الإرتباطية بين تطبيقات الحوسبة السحابية ومسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار**

تطبيقات الحوسبة السحابية	المتغيرات	
**٠.٣٦٦	معامل ارتباط	مسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار
٠.٠٠٩	الدلالة المعنوية	

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحثة)

يتضح من الجدول السابق رقم (١٠) العلاقة الإرتباطية بين تطبيقات الحوسبة السحابية ومسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار وجود علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠.٠٠٩) بين تطبيقات الحوسبة السحابية ومسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط (٠.٣٦٦).

جدول ١١: نموذج الإنحدار الخطي البسيط لأثر تطبيقات الحوسبة السحابية على مسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار

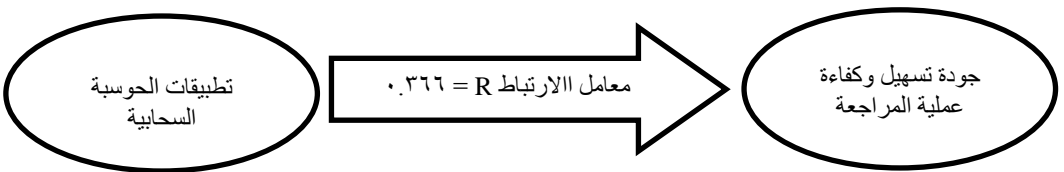
اختبار ف	معامل التحديد	معامل الارتباط	القيمة المقدرة		متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجة الحرية	مصدر التغير
			الثابت	المتغير				
المفسر					٠.٢٠١	٠.٢٠١	١	
البواقي					٠.٠٢٧	١.٣٠٥	٤٨	
الكلية						١.٥٠٣	٤٩	

\*\* الدلالة الإحصائية عند مستوى المعنوية (٠.٠١)

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحثة)

بإستعراض النتائج الواردة رقم (١٠) في الجدول السابق يتضح الآتي:

- أن هناك علاقة طردية معنوية إحصائياً بين تطبيقات الحوسبة السحابية ومسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار حيث بلغ قيمة معامل الارتباط (٠.٣٦٦).
- كما تبين من خلال نتائج تحليل الإنحدار أن حوالي (١٣.٤%) من التغير في مسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار يرجع إلى التغير في تطبيقات الحوسبة السحابية، وأن هناك حوالي (٨٦.٦%) ترجع إلى عوامل أخرى لايتضمنها النموذج . وقد تبين أن زيادة تطبيقات الحوسبة السحابية بنسبة (١%) تؤدي إلى زيادة مسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار (٠.٢١٦).
- كما تبين من نتائج الجدول السابق أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (٧.٤١٢) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠١) مما يؤكد على جودة نموذج الانحدار وصحة الاعتماد عليه دون أخطاء . ومن نتائج نموذج الإنحدار السابق يتضح إمكانية تطبيق نموذج.
- ويلخص الشكل التالي علاقة الارتباط والتأثير بين تطبيقات الحوسبة السحابية ومسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار كما يلي:



مما سبق نرفض الفرض العدمي الثاني: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات الحوسبة السحابية ومسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار .

ونقبل الفرض البديل: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات الحوسبة السحابية ومسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة على الإستمرار .

الفرض الثالث في صورته العدمية : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات الحوسبة السحابية وتقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط.

**جدول ١٢ : العلاقة الارتباطية بين تطبيقات الحوسبة السحابية وتقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط**

تطبيقات الحوسبة السحابية		المتغيرات	
**٠.٣٦٣	معامل ارتباط	تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط	
٠.٠١	الدلالة المعنوية		

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحثة)

يتضح من الجدول السابق رقم (١٢) العلاقة الإرتباطية بين تطبيقات الحوسبة السحابية وتقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط وجود علاقة إرتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠.٠١) بين تطبيقات الحوسبة السحابية وتقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط (٠.٣٦٣) .

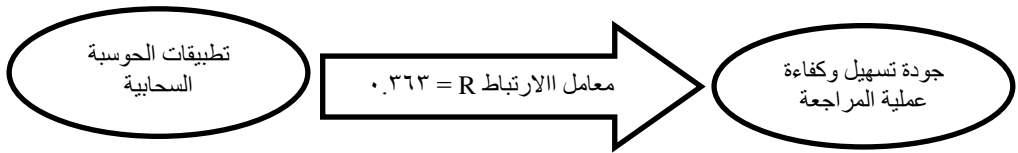
**جدول ١٣ : نموذج الإنحدار الخطي البسيط لأثر تطبيقات الحوسبة السحابية على تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط**

اختبار ف	معامل التحديد	معامل الارتباط	القيمة المقدرة		متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجة الحرية	مصدر التغير
			المتغير	الثابت				
٠.٠١	٧.٢٦٥	٠.١٣١	٠.٣٦٣	٠.٣٢٠	٣.٤٦٦	٠.٤٤٣	٠.٤٤٣	١
								٤٨
								٤٩

\*\* الدلالة الإحصائية عند مستوى المعنوية (٠.٠١) (المصدر: مخرجات (SPSS): الباحثة)

### باستعراض النتائج الواردة بالجدول السابق رقم (١٣) يتضح الآتي:

- أن هناك علاقة طردية معنوية إحصائياً بين تطبيقات الحوسبة السحابية وتقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (٠.٣٦٣).
- كما تبين من خلال نتائج تحليل الإنحدار أن حوالي (١٣.١%) من التغير في تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط يرجع إلى التغير في تطبيقات الحوسبة السحابية، وأن حوالي (٨٦.٩%) ترجع إلى عوامل أخرى لم يتضمنها نموذج الإنحدار. وقد تبين أن زيادة تطبيقات الحوسبة السحابية بنسبة (١%) تؤدي إلى زيادة تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط (٠.٣٢٠).
- كما تبين من نتائج الجدول السابق أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (٧.٢٦٥) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠١) مما يؤكد على جودة نموذج الانحدار وصحة الاعتماد عليه دون أخطاء. ومن نموذج الإنحدار السابق يتضح إمكانية تطبيق هذا النموذج .
- ويلخص الشكل التالي علاقة الارتباط والتأثير بين تطبيقات الحوسبة السحابية وتقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط كما يلي:



مما سبق نرفض الفرض الثالث في صورته العدمية : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات الحوسبة السحابية وتقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط. ونقبل الفرض البديل: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات الحوسبة السحابية وتقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط.

### ١٢ - توصيات البحث

في ضوء نتائج البحث توصي الباحثة بمايلي:

- تحتاج الحوسبة السحابية في عالمنا العربي لمزيد من الدراسات والتجارب والمبادرات مما يستلزم تبني الباحثين لها بالدراسة والتحليل.



- تقتقر الحوسبة السحابية لمزيد الدراسات حول الجوانب، والثغرات المتعلقة بتطبيقاتها مما يستلزم إستخدام تطبيقات الدراسات التي تتم عليها في المجال المهني.
- ينبغي البدء مباشرة في استخدام تطبيقات الحوسبة السحابية في البلدان العربية وتفعيل مبادرة السحابة العربية.
- إعطاء مراقب الحسابات الوقت الكافي لأداء عمله، حتي يتم أداء عمله بكفاءة وموضوعية.
- ضرورة عقد دورات تدريبية لمراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وذلك لزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة والرأي الفني.
- الإهتمام بتطوير مهنة المراجعة، وأساليبها وإجراءاتها لكي تقي بمتطلبات البيئة المحيطة بالمنشأة.
- إستخدام مراقب الحسابات للفحص التحليلي في الحكم على مدى قدرة المنشأة على الإستمرار.
- ضرورة تبني إدارة المنشآت تطوير إدارة المخاطر مما يساعد على الفهم الشامل للمخاطر.
- ضرورة أن يتحقق مراقب الحسابات من أن إدارة المنشأة تطبق أدوات رقابية فعالة لحماية البيانات والمعلومات المتعلقة بنشاطها.
- تطوير تقارير المراجعة لكي تفصح عن درجة المخاطرة النهائية التي يتحملها مراقب الحسابات، وأسباب قبوله لدرجة معينة من المخاطرة.
- ضرورة الحفاظ على إستقلالية مراقب الحسابات، وعملية المراجعة من بداية قبول العميل وتخطيط المراجعة وتنفيذها ، وصولاً لإصدار تقرير المراجعة.
- يجب أن يكون للفهرس العربي الموحد دور أكبر في الحوسبة السحابية وتبادل التسجيلات الببليوجرافية على غرار خدمات OCLC 5.
- ضرورة الإستفادة من البرمجيات مفتوحة المصدر في بيئة الحوسبة السحابية وخصوصاً للمكتبات والمؤسسات غير الربحية.

## المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

أبو طالب، يحي محمد، (٢٠١١) "المعايير المحاسبية الدولية ونظرية المحاسبة المالية"، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

إسحق، أحمد إبراهيم آدم، (٢٠١٤) "موقف مراجعة الحسابات من التطورات المحاسبية الحديثة في تقويم إمكانية الإعتماد نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة"، رسالة ماجستير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، السودان .

الجمال، سارة طارق صلاح الدين محمد، (٢٠١٨) "إطار مقترح لتقدير مخاطر المراجعة في ضوء التقرير عن إستمرارية المنشأة" دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

الخلف، عبد العزيز سالم، (٢٠١٤) "الحوسبة السحابية، قسم الحاسب الآلي - المعهد العالي للإتصالات والملاحة"، الهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب.

الخرزجي، باسم رشيد علي، العواد، سمر سامي محمد (٢٠١٩) "مدي إدراك المراجع الداخلي لتقنية الحوسبة السحابية والمخاطر المرتبطة بتطبيقها " دراسة ميدانية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، ٤٣ (١) ٤٢٦-٤٥٠.

الشريف، احمد زكى حسين متولى، (٢٠١٢) "الإتجاهات الحديثه للمراجعة فى ظل عولمة المعايير" (الإسماعيلية)، ص ٣٣٦ - ٣٤٠.

الشمراي، ماجدة عوضة فالح، (٢٠١٩) "أثر الحوسبة السحابية على عملية المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية"، المجلة العربية للأدب والدراسات الإنسانية، ٢٥١-٢٨٦.

المجدوب، أحمد المهدي، (٢٠١٧). "مفهوم الحوسبة السحابية والتخزين السحابي". متاح في: معايير المراجعة المصرية، ٢٠٠٨ - معيار رقم ٥٧٠ - الإستمرارية.

المنهراوي، داليا محمد، (٢٠١٥) "فاعلية البرنامج المقترح القائم على الحوسبة السحابية في تحسين وتحسين الأداء التقني لطالبات مقرر التعليم الإلكتروني"، مجلة العلوم التربوية، المجلد الأول، العدد الرابع، ص ٢٨.

حسن، دينا زين العابدين سعيد، (٢٠٠٣) "دور مراقب الحسابات في تحديد وتقييم عوارض إستمرارية المنشأة في ضوء معايير المراجعة المرتبطة - دراسة تحليلية تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة بالإسماعلية، جامعة قناة السويس.

حسن، سيدة أحمد أحمد، (٢٠٢٠) "الحوسبة السحابية وتأثيرها على مهنة المراجعة الخارجية في مصر" مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد السادس، العدد العاشر، الجزء الأول.

سالم، عبدالله محمود، (١٩٩٨) "إبداء رأي مراجع الحسابات عن مقدرة المنشأة على الإستمرارية في نشاطها واجب تحتمه الإعتبارات الإقتصادية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد العاشر، العدد ١٢، ص ١٥٧.

سليم، تيسير أندراوس، (٢٠١٦) "الحوسبة السحابية بين النظرية والتطبيق" Cybrarians Journal. شلتوت، محمد شوقي، (٢٠١٤) "الحوسبة السحابية بين الفهم والتطبيق"، مجلة التعليم الإلكتروني، متاح في: <http://emag.mans.edu.eg/index.php?page=news&task=show&id=65> تاريخ الوصول ٢٨-١-٢٠١٨.

عوض، عبد الله، وحاج احمد، الكريم، (٢٠١٥) "الإفادة من تطبيقات الحوسبة السحابية في مجال المكتبات"، المؤتمر والمعرض السنوي الـ ٢١ لجمعية المكتبات المتخصصة فرع الخليج العربي بعنوان "الإنترنت والتغيير الإيجابي لأمناء المكتبات والمهنيين: إنشاء الأثر الحقيقي للمستقبل"، أبو ظبي، في الفترة من: ١٧-١٩ مارس.

غالي، جورج دانيال، طلبة، على إبراهيم (٢٠٠٩) "المراجعة المتقدمة - مدخل كمي"، القاهرة، جمهورية مصر العربية، ص ١٥٣-١٥٤.

غنيم، ياسمين احمد سيد احمد، (٢٠١٥) "أثر تدعيم إستقلال مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة"، (رسالة ماجستير)، كلية التجارة، جامعة عن شمس، ص ٥٣-٦٦.

لطفي، امين السيد احمد، (١٩٩١) "المراجعة المتقدمة"، مكتبة شادي، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

مكاوي، مرام، (٢٠١٣) "الحوسبة السحابية، هل تتغلب الميزات السحرية على الهواجس الأمنية؟"، مجلة القافلة، العدد ٦٠.

[http://www.libya-al-mostakbal.org/news\\_libya](http://www.libya-al-mostakbal.org/news_libya) تاريخ الوصول ٨-٢-٢٠١٨ .

نمره، غالب نصر مصطفى، (٢٠٠٤) "مدي مسؤولية المراجع عن تقييم فرض الإستمرارية"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني، ص ٥٧-٥٨.

### ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Agundez, I., Yoseba, K., & Pablo, B., (2011) "A flexible accounting model for cloud computing", IEEE, Basque country, PP.1-8.
- Ahmed, H.A.S., Ali M.H., Kadhum, L.M., Zolkipli, M.F., & Alsariera. Y.A., (2017) "A review of challenges and security risks of cloud computing,". Journal of Telecommunication, Electronic and Computer Engineering, 9(1-2) 87-91.
- Algrari, A., (2017) "The Impact of Cloud Based Information Systems on Organization's Performance". Journal of Computer Engineering, Vol.19, No.2, PP.42-46.
- Elizabeth Carson, Neil L. Fargher, Marshall A. Geiger, Clive S. Lennox, K. Raghunandan and Marleen Willekens, (2013) "Audit Reporting for Going – Concern Uncert a Research Synthesis " Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.32, Supplement 1, PP. 353-376.
- Geeta, C. M., RG, S. R., Raghavendra, S., Buyya, R., Venugopal, K. R., Iyengar, S. S., & patnaik, L. M., (2020). "SDVADC: Secure Deduplication and Virtual auditing of Date" in cloud. Procedia computer science, 171, 25-34.
- Hua Hu, K., Chen, G., & WE, W., (2016) " exploring the Key Risk Factors for Application of Cloud Computing in Auditing", Acadmec Editors Journal, Vol.18, No.104, pp. 1-24.
- Hurwitz, J., Bloor, R., Kaufman, M. & Halper, F., (2010) "Cloud computing for Dummies, Indiana, Wiley Publishing, Information Technology & Libraries, Vol.30, No.4, PP.198-206.
- Kumar, P. R., Raj P.H., & Jelciana, P., (2018)" Exploring date security issues and solutions in cloud computing". Procedia computer science, 125,691-697.
- Linthicum, J. & David, S., (2010) "Cloud Computing and SOA Convergence in your Enterprise". USA. Date of Publication: 29 September, Library of Congress Cataloging.
- MeGhee., Grant., (2019) "Audit and technology, The Association of Chartered Accountants", June, pp. 1-22.

- Nurhajati, Y. (2016)" The Impact of Cloud computing Technology on the Audit process And the Audit Profession, International Journal of scientific & Technology Research", Vol. 5, No.8, pp. 77-86.
- Oldhouser, M., (2016)" The Effect of Emerging Technologies on Date" in Auditing Senior Thesis, Univercity of South Carolina, South Carolina college, Columbia.
- Rittinghouse, W., & Ransome, F., (2010) "Cloud Computing implementation, management and security " Taylor and Frances Group, VOL.4, No.2, PP.67- 71.
- Saxena, R., & Dey, S., (2016) "Cloud Audit: A data integrity verification approach for cloud computing". Procedia computer science, 89.142-151.
- Steven E. Kaplan & David D. Williams, (2013) " Do going Concern audit reports protect auditors from litigation"? Asimultaneous equations approach " The Accounting Review, Vol.88, No, 1, P.199-205.
- Trivedi, R., (2013) "Cloud Adoption Model for Government Sand Large Enterprises", unpublished Master Thesis, Massachusetts Institute of Technology, Cambridge.
- Turki, A. & Hussein, Q., (2018)" Solutions of diagnosis security issues and attacks for storage in Cloud Computing, Tikrit Journal of Pure Science. VOL. 23, NO.4. PP.118-123.
- W. Robert Knechel & Ann Vanstraelen, (2007) " The Relationship Between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions " Auditing A Journal of Practice and Theory. Vol.26, No.1. PP113-129.



## قائمة إستقصاء

السيد /....

تحية طيبة وبعد....

تعد الباحثة دراسة بعنوان (أثر تطبيق الحوسبة السحابية على مدى تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط).

وتتطلب الدراسة إعداد قائمة إستقصاء، ونظراً لموقعكم الوظيفي ولما تحظون به من خبرة في هذا المجال، فقد تم إختياركم للمشاركة والإستفادة بأرائكم في الإجابة على الاسئلة الواردة في هذه القائمة في ضوء ممارستكم وخبراتكم العملية في مجال المراجعة.

وتأمل الباحثة من سيادتكم التعاون معها في إستيفاء البيانات المتضمنة في قائمة الاستقصاء، علماً بأن ماتدلون به من معلومات سيعامل بسرية تامة، وسيقتصر إستخدام تلك المعلومات على أغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لسيادتكم حسن تعاونكم معنا ،،،

### البيانات الشخصية

١- إسم المشارك في الإستقصاء..... (إختياري)

٢- عدد سنوات الخبرة فى مزاولة المهنة

أقل من ١٠ سنوات ( ) من ١٠-١٥ سنة ( ) أكثر من ١٥ سنة ( )

٣- المستوى التعليمي

بكالوريوس ( ) دبلوم (حاصل على إحدى الشهادات المهنية) ( )

حاصل على زمالة إحدى الجمعيات أو المؤسسات المهنية ( )

ماجستير ( ) دكتوراه ( )

### المتغيرات البحثية

المتغير المستقل: تطبيقات الحوسبة السحابية.

المتغير التابع: تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة.

برجاء وضع علامة (√) أمام الإجابة التي تتوافق مع رأيكم:

أرفض تماماً	أرفض	محايد	أوافق	أوافق تماماً	العبارات الخاصة بتطبيقات الحوسبة السحابية
					تم إدخال تطبيقات الحوسبة السحابية بالمؤسسة.
					توجد استمرارية للعمل من خلال تطبيقات الحوسبة السحابية.
					هناك اختلاف في تقنية العمل قبل وبعد تطبيقات الحوسبة السحابية.
					هناك اختلاف في سرعة العمل قبل وبعد تطبيقات الحوسبة السحابية.
					استخدام تطبيقات الحوسبة السحابية قلل من الأخطاء.

برجاء وضع علامة (√) أمام الإجابة التي تتوافق مع رأيكم:

أرفض تماماً	أرفض	محايد	أوافق	أوافق تماماً	الأسئلة الخاصة بالفرض الأول
					تطبيقات الحوسبة السحابية لها تأثير علي موازنة الوقت اللازم لعملية المراجعة.
					تطبيقات الحوسبة السحابية لها تأثير علي فهم طبيعة عمل الشركة والحصول علي كافة المعلومات المتعلقة بها.
					تطبيقات الحوسبة السحابية لها تأثير علي تسهيل الإطلاع علي دورات العمليات المالية في الشركة من خلال المنصات .
					تطبيقات الحوسبة السحابية لها تأثير علي التحقق من توافر الحماية المادية والإلكترونية للأصول.
					تطبيقات الحوسبة السحابية لها تأثير علي فحص المستندات والتقارير والملفات التي تشير إلي تطبيق الإجراءات الرقابية من خلال السحابة.
					تطبيقات الحوسبة السحابية لها تأثير علي القيام بإجراء المراجعة لان المعلومات المتعلقة بها يتم الحصول عليها من خلال السحابة .



**الفرض الثاني:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات الحوسبة السحابية ومدى مسئولية المراجع تجاه مقدرة المنشأة علي الإستمرار .

**برجاء وضع علامة (√) أمام الإجابة التي تتوافق مع رأيكم:**

أرفض تماماً	أرفض	محايد	أوافق	أوافق تماماً	الأسئلة الخاصة بالفرض الثاني
					تطبيقات الحوسبة السحابية توفر للمراجع ما يمكنه من تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم قدرة المنشأة علي الإستمرار .
					تطبيقات الحوسبة السحابية توفر للمراجع ما يمكنه من إجراء المقارنات بين النتائج لتوفير أدلة عن مدى قدرة المنشأة علي الإستمرار.
					تطبيقات الحوسبة السحابية توفر للمراجع ما يمكنه من إبداء رأي فني سليم عن مدى قدرة المنشأة علي الإستمرار.
					تطبيقات الحوسبة السحابية تجبر المراجع عن عدم التخلي عن مسئوليته في إبداء الرأي عن مدى قدرة المنشأة علي الإستمرار.

**الفرض الثالث:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات الحوسبة السحابية ومدى تقرير المراجع عن إستمرارية المنشأة في النشاط.

**برجاء وضع علامة (√) أمام الإجابة التي تتوافق مع رأيكم:**

أرفض تماماً	أرفض	محايد	أوافق	أوافق تماماً	الأسئلة الخاصة بالفرض الثالث
					المراجع يفترض إستمرارية المنشأة في جميع مراحل المراجعة، ويقوم بإختبارات المراجعة العادية مالم يكن هناك شك في قدرة المنشأة علي الإستمرار.
					تطبيقات الحوسبة السحابية لها تأثير علي توفير أدلة للمراجع يمكنه من خلالها تحديد مدى إمكانية إستمرار المنشأة في النشاط.
					تطبيقات الحوسبة السحابية تحقق للمراجع الإستقلالية في إبداء رأيه عن مدى إمكانية المنشأة في الإستمرار.
					تطبيقات الحوسبة السحابية تحد من قدرة إدارة المنشأة علي التدخل في رأي المراجع عن مدى إمكانية المنشأة في الإستمرار.
					العوامل المؤثرة علي تقرير المراجع عن الإستمرارية تؤثر علي قدرة المنشأة علي الإستمرار.

## مخرجات التحليل الإحصائي

### Reliability

Scale: ALL VARIABLES

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	50	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	50	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.576	5

### Reliability

Scale: ALL VARIABLES

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	50	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	50	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.847	6

### Reliability

Scale: ALL VARIABLES

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	50	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	50	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.842	5

### Reliability

Scale: ALL VARIABLES

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	50	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	50	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.884	5

### Reliability

Scale: ALL VARIABLES

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	50	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	50	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.864	21

### Correlations

		Ti	T2	T3	T4	Total
Ti	Pearson Correlation	1	.278*	.366**	.363**	.677**
	Sig. (2-tailed)		.048	.009	.010	.000
	N	50	50	50	50	50
T2	Pearson Correlation	.278*	1	.347*	.392**	.764**
	Sig. (2-tailed)	.048		.014	.005	.000
	N	50	50	50	50	50
T3	Pearson Correlation	.366**	.347*	1	.740**	.736**
	Sig. (2-tailed)	.009	.014		.000	.000
	N	50	50	50	50	50

T4	Pearson Correlation	.363**	.392**	.740**	1	.783**
	Sig. (2-tailed)	.010	.005	.000		.000
	N	50	50	50	50	50
Total	Pearson Correlation	.677**	.764**	.736**	.783**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	50	50	50	50	50

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## Descriptives

	Descriptive Statistics		
	N	Mean	Std. Deviation
q1	50	4.3000	.50508
q2	50	4.3200	.47121
q3	50	4.2800	.45356
q4	50	4.660	.4785
q5	50	4.6400	.52528
Ti	50	4.4400	.29692
q6	50	4.6600	.47852
q7	50	4.7200	.45356
q8	50	4.6600	.47852
q9	50	4.6200	.56749
q10	50	4.6800	.51270
q11	50	4.5200	.57994
T2	50	4.6380	.39169
q13	50	4.9600	.19795
q14	50	4.9200	.27405
q15	50	4.9600	.19795
q16	50	4.9200	.27405
T3	50	4.9440	.17515
q17	50	4.9000	.30305
q18	50	4.9200	.27405
q19	50	4.8600	.35051
q20	50	4.9000	.30305
q21	50	4.8600	.35051
T4	50	4.8880	.26236
Valid N (listwise)	50		

## Correlations

		Correlations			
		Ti	T2	T3	T4
Ti	Pearson Correlation	1	.278*	.366**	.363**
	Sig. (2-tailed)		.048	.009	.010
	N	50	50	50	50
T2	Pearson Correlation	.278*	1	.347*	.392**
	Sig. (2-tailed)	.048		.014	.005
	N	50	50	50	50
T3	Pearson Correlation	.366**	.347*	1	.740**
	Sig. (2-tailed)	.009	.014		.000
	N	50	50	50	50
T4	Pearson Correlation	.363**	.392**	.740**	1
	Sig. (2-tailed)	.010	.005	.000	
	N	50	50	50	50

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## Regression

Variables Entered/Removed <sup>a</sup>			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Ti <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: T2

b. All requested variables entered.

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.278 <sup>a</sup>	.077	.058	.38016

a. Predictors: (Constant), Ti

ANOVA <sup>a</sup>						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.581	1	.581	4.193	.048 <sup>b</sup>
	Residual	6.937	48	.145		
	Total	7.518	49			

a. Dependent Variable: T2

b. Predictors: (Constant), Ti

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.010	.814		3.698	.001
	Ti	.367	.183	.278	2.124	.048

a. Dependent Variable: T2

**Regression**

**Variables Entered/Removed<sup>a</sup>**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Ti <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: T3

b. All requested variables entered.

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.366 <sup>a</sup>	.134	.116	.16470

a. Predictors: (Constant), Ti

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.201	1	.201	7.412	.009 <sup>b</sup>
	Residual	1.302	48	.027		
	Total	1.503	49			

a. Dependent Variable: T3

b. Predictors: (Constant), Ti

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.986	.353		11.305	.000
	Ti	.216	.079	.366	2.722	.009

a. Dependent Variable: T3

## Regression

### Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Ti <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: T4

b. All requested variables entered.

### Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.363 <sup>a</sup>	.131	.113	.24704

a. Predictors: (Constant), Ti

### ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.443	1	.443	7.265	.010 <sup>b</sup>
	Residual	2.929	48	.061		
	Total	3.373	49			

a. Dependent Variable: T4

b. Predictors: (Constant), Ti

### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.466	.529		6.553	.000
	Ti	.320	.119	.363	2.695	.010

a. Dependent Variable: T4