

دور ومسؤولية مراقبي الحسابات في العراق تجاه
الأفصاح الإلكتروني للقوائم المالية

الباحثان

م.م نضال عزيز مهدي
الجامعة المستنصرية
كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

د.بكر ابراهيم محمود
الجامعة المستنصرية
كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

ملخص البحث

هدف هذا البحث إلى القاء الضوء على الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية في ظل تنامي هذا النوع من الإفصاح على المستوى العالمي وأثر هذا الإفصاح على مهنة المحاسبة والتدقيق وكذلك التعرف على دور ومسؤولية مراقبي الحسابات في العراق تجاه هذا النوع من الإفصاح واختبار تأثير بعض المتغيرات على مستوى ادراكهم لواجباتهم تجاه هذا النوع من الإفصاح . ولتحقيق اهداف البحث تم تقسيم البحث إلى اربعة اجزاء . تناول الجزء الأول منهجية البحث أما الجزء الثاني تناول الجانب النظري للموضوع من حيث ماهية الإفصاح الإلكتروني ومزاياه واثره على مهنة التدقيق وماهي حدود ومسؤولية مراقب الحسابات تجاهه اما الجزء الثالث فقد تناول الجانب العملي والذي تم الاعتماد في ه على تصميم استمارة استبانة تم تو زيعها على عينة من مراقبي الحسابات في العراق . أما الجزء الرابع فقد تناول أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فضلاً عن اقتراح عدد من التوصيات أعتماًداً على تلك الاستنتاجات .

“The abstract”

This research aims at shedding light on the electronic disclosure of the financial information under the condition of the development of this kind of disclosure all over the world , and its effect on the job of auditing and accounting . It also aims to show the extent to which the observers of accounts are aware of their duties towards this kind of disclosure and to test the effect of some environment factors on the level of this awareness. To achieve the aims of the research has been divided in to four parts. The first one deals with mathadolge of the research. The second parts is devoted to the theoretical aspect of the research referring to the notion of electronical, disclosure its features and effect on the auditing job and the responsibility bounding of the account observer towards it. The coming part focuses on the experimental aspect in which a questionnaire list has been prepared and then given to a number of account-observers in Iraq. The last part is related to the main findings which the research has reached at, then, a number of recommendations have been suggested depending on the pervious findings.

١ - منهجية البحث

أولاً مشكلة البحث:-

في ظل التغيرات المستمرة والتطور الهائل في مجال التقنيات والمعلومات والاتصالات والتزايد والنمو السريع في استخدام شبكة الأنترنت . بدأت العديد من منظمات الأعمال إدراك أهمية استخدام هذه الشبكة كأداة لتوزيع قوائمها المالية في أطار ما يعرف بالأفصاح الإلكتروني . وبذلك تحول التقرير المالي من البيئة الورقية إلى البيئة الإلكترونية وما يحيط بهذه البيئة من مخاطر عديدة كمخاطر اختراق المواقع الإلكترونية والتلاعب بمحتوى القوائم المالية مما قد يؤثر على امكانية الاعتماد على تلك القوائم مما يتطلب الأمر أضعاف صفة المصادقية على تلك القوائم المشورة . وفي هذا الصدد يقع العبء الأكبر على المدقق الخارجي .

لذلك تكمن مشكلة البحث في التعرف على دور ومسؤولية مراقبي الحسابات في العراق ومقدار ادراكهم لواجباتهم تجاه هذا النوع من الإفصاح وماهي العوامل التي قد تؤثر على ادراكهم .

ثانياً أهمية البحث:-

تكمن أهمية البحث في الأسهم بمحاولة تسليط الأضواء على هذا الموضوع لما له من أهمية في اضعاف صفة المصادقية على القوائم المالية المنشورة وبالتالي انعكاس ذلك على قرارات المستثمرين . فضلاً عن وجود الكثير من الجدل والخلاف حول دور ومسؤولية مراقب الحسابات تجاه القوائم المالية المنشورة إلكترونياً من قبل مختلف المنظمات المهنية والمهتمين بشؤون المحاسبة والتدقيق .

ثالثاً أهداف البحث:-

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :-

١- إلقاء الضوء على الإفصاح الإلكتروني للقوائم المالية في ظل تنامي هذا النوع من الإفصاح على المستوى العالمي .

٢- التعرف على واجبات ومسؤوليات مراقب الحسابات تجاه هذا النوع من الإفصاح ومقدار ادراكه له.

٣- اختيار تأثير بعض المتغيرات على مستوى ادراك مراقبي الحسابات في العراق لواجباتهم تجاه هذا النوع من الإفصاح .

رابعاً فرضية البحث:-

لقد تم تناول هذا البحث من خلال فرضيتين رئيسيتين يمكن صياغتهما وفق الآتي:-
الفرضية الأولى :- هناك ادراك من قبل مراقبي الحسابات في العراق لواجباتهم تجاه الأفصاح
الالكتروني للقوائم المالية .

الفرضية الثانية :- يتأثر ادراك مراقبي الحسابات في العراق لواجباتهم تجاه الأفصاح الالكتروني
للقوائم المالية ببعض المتغيرات البيئية وتتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية :-
١- تؤثر بيئة التشريعات على ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الأفصاح الالكتروني
للقوائم المالية .

٢- يؤثر الطلب المتزايد على القوائم المالية الالكترونية على ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم
تجاه الأفصاح الالكتروني للقوائم المالية .

٣- تؤثر مدة الارتباط (١) بالزبون على ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الأفصاح
الالكتروني للقوائم المالية .

٤- يؤثر الشكل القانوني (٢) على ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الأفصاح الالكتروني
للقوائم المالية .

٥- تؤثر طبيعة نشاط شركة الزبون على ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الأفصاح
الالكتروني للقوائم المالية .

خامساً- حدود البحث:-

تتمثل الحدود الزمانية للبحث سنة ٢٠٠٩ وتحديداً في الشهر السادس منها حيث تم توزيع
واستلام استمارة الاستبانة في الشهر المذكور وبالتالي فإن اجابات العينة تمثل حالة انية لارائهم
في المدة المذكورة .

اما الحدود المكانية للبحث فتمثل في مكاتب مراقبي الحسابات المجازة لممارسة المهنة في
العراق وتحديداً في مدينة بغداد . والبالغ عددها (١٤١) مكتب حسب النشرة الصادرة من مجلس
مهنة مراقب وتدقيق الحسابات في العراق لسنة ٢٠٠٩

(١) يقصد بها مدة ارتباط مراقب الحسابات بالشركة موضع التدقيق وقد تم تحديد المدة الى ٣ فئات (اقل من سنة، اكثر من سنة - ٣
سنوات، اكثر من ٣ سنوات)

(٢) يقصد به الشكل القانوني للشركة موضع التدقيق الذي قد يكون مشروع فردي او شركة تضامنية او محدودة او مساهمة

٢- الأطار النظري للبحث

أولاً: - ماهية الأفصاح الإلكتروني ومراحل تطوره:

نشأ الأفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية متأثراً بمجموعة من المتغيرات التكنولوجية والأقتصادية والسياسية والأجتماعية والثقافية ولعل أهم تلك المتغيرات تتمثل بتكنولوجيا المعلومات والأتصالات التي ساهمت في تشكيل ملامح ذلك الأفصاح ، فقد قاربت تكن ولوجيا الأتصالات الحدود الزمانية والمكانية وادركت الكثير من الشركات ضرورة ان تستغل الأمكانيات التكنولوجية الهائلة لشبكة الانترنت في سرعة انتشار المعلومات .

وقبل الخوض في تحديد مفهوم الأفصاح المحاسبي الإلكتروني لابد التمييز بين هذا المفهوم وبين مفهوم المحاسبة الا لكترونية اذ ان هناك خلطاً ما بين المفهومين من قبل الكثير من العاملين في مهنة المحاسبة والمستخدمين لمخرجات المحاسبة خصوصاً في الدول النامية . لذلك لابد من التعريف لكلا المفهومين .

فالمحاسبة الألكترونية يقصد بها استخدام الكمبيوتر والبرامج المحاسبية المتخصصة لتنفيذ وظائف النظام المحاسبي بدءاً بالمدخلات المتمثلة بالقيود المحاسبية للعمليات المختلفة مروراً بعملية تشغيل هذه المدخلات لأستكمال مراحل الدورة المحاسبية وانتهاء " بمخرجات النظام المحاسبي المتمثلة بالقوائم والتقارير المالية . (Anony mous,2005:62)

حيث تم تصميم برامج محاسبية لتنفيذ وظائف النظام المحاسبي بشكل سهل ومرن حيث يمكن الأنتقال والوصول بسهولة إلى بيانات الأقسام المختلفة للشركة . وكذلك الرسوم البيانية وتقديم الأحصائيات عن مختلف مفردات القوائم المالية . وان هذا كله يتم ضمن الشبكة الخاصة بالشركة فقط أي شبكة الحاسبات الداخلية للشركة وللمخولين فقط الوصول إلى هذا النظام . أما الأفصاح الإلكتروني يعني نشر مخرجات المحاسبة الألكترونية على شبكة الأنترنت اي عرض المعلومات فقط وليست معالجتها كما هو في المحاسبة الألكترونية .

وهذا لا يعني طبعاً ان الأفصاح الإلكتروني يتطلب وجود محاسبة ألكترونية فمن الممكن ادخال مخرجات المحاسبة اليدوية الى الشبكة الدولية عن طريق الكمبيوتر ولكن الواقع يشير إلى انه من غير المعقول ان شركة تفصح الكترونياً وهي لا تستخدم محاسبة الكترونية . (السليم ، ١٤:٢٠٠٥)

وقد عرف (Ashbaugh,H.,etal ,1999:241) الشركة التي تعد مطبقة للأفصاح المحاسبي الإلكتروني بأنها تلك التي تقدم على الموقع الخاص بها الآتي :-

١-مجموعة كاملة من القوائم المالية الس نوية بما فيها الايضاحات والهوامش وتقرير مراقب الحسابات وتقرير مجلس الأدارة السنوي .

٢- أدوات ربط Links تعمل على ربط المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية بموقع الشركة بأي معلومات أخرى ذات أهمية سواء كانت على نفس الموقع أو على مواقع أخرى كريطها مثلاً بقاعدة بيانات سوق الأوراق المالية .

أما عن مراحل تطور الأفصاح الإلكتروني . ففي بداية التسعينات من القرن الماضي اعتمدت بعض الشركات على استخدام الأقراص المدمجة (CD)(1) في توزيع المعلومات المالية . حيث تقوم بتحميل نسخة مطابقة تماماً للتقارير المالية المطبوعة على القرص المدمج ويتم توزيع تلك الأقراص باستخدام الطرق التقليدية في توزيع التقارير المالية في صورتها الورقية من خلال ارسالها للمستفيدين بالبريد بعد معرفة عناوينهم .

ولكن مع ظهور شبكة الأنترنت بدأت العديد من الشركات الاعتماد عليها في عرض معلوماتها المالية . وقد مر عرض المعلومات المالية على شبكة الأنترنت من زاوية تطور وسائل عرض تلك المعلومات إلى ثلاثة مراحل تتمثل بالآتي :- (Lymer,A.,etal.1999:24)

المرحلة الأولى : تتمثل هذه المرحلة قيام الشركات بتوفير نسخة من المعلومات المالية مطابقة تماماً لتلك المتوفرة في صورتها الورقية من خلال استخدام الورقة الإلكترونية والتي من الشائع تسميتها بملف (PDF)(2) . وبالرغم من المزايا التي يتمتع بها هذا الملف من جودة عالية في الطباعة وانخفاض تكلفة إنتاجه وعرضه إلا ان هناك بعض السلبيات التي ترافق استخدامه حيث انه يستغرق وقتاً طويلاً لتحميله كما انه يفتقد لوجود خاصية الروابط التفاعلية والتي تسمح بالتنقل داخل الموقع بين اجزاء التقرير أو بين المواقع . وكذلك أيضاً لا يمكن فهرسة المعلومات داخل التقرير فضلاً عن ان بيانات القوائم المالية لا تكون بصورة جاهزة لتحليلها بواسطة المستخدم حيث لايسمح ملف (PDF) من نسخ القوائم المالية واعادة تحميلها بصورة جداول الكترونية ليسهل التعامل معها الأمر الذي يتطلب من المستخدم ضرورة اعادة ادخال البيانات مره اخرى مما يستغرق وقتاً طويلاً .

المرحلة الثانية : تتمثل هذه المرحلة في استخدام لغة ترميز النصوص التفاعلية والتي يرمز لها (HTML)(3) في عرض المعلومات المالية على مواقع الشركات . والتي تعد احدى لغات البرمجة التي تستخدم اساساً في تصميم المواقع الإلكترونية . وعلى الرغم من المزايا التي تحققها هذه اللغة في تجاوز بعض سلبيات ملف (PDF) حيث تتيح امكانية استخدام خاصية الروابط التفاعلية وكذلك تمكن من فهرسة المعلومات .

(1)compact disks

(2)Portable Document File

(3)Hyper Text Markup Language

الا انه يعاب عليها انخفاض كفاءتها في حفظ او طباعة التقارير وكذلك ان حدودها تتوقف على توفير معلومات عن كيفية عرض الصفحة فقط دون توفير اية معلومات عن محتوى البيانات وكيفية اعدادها .

كما انها تنقل المعلومات كمستند كامل دون نقل الوحدات المنفردة منه بصورة منفصلة . وكذلك ايضاً كما هو الحال مع ملف (PDF) لا تكون المعلومات جاهزة للتحليل من قبل المستخدم مما يتطلب الأمر اعادة ادخال البيانات مرة اخرى . (Wallance,2001:29)

المرحلة الثالثة: تتمثل هذه المرحلة في استخدام الأمكانيات المتطورة لتكنولوجيا الأنترنت وابتكار اشكال عرض جديدة تتجاوز سلبيات المراحل السابقة . حيث ظهرت خلال هذه المرحلة لغة الترميز الموسعة (XML)(1) في تبادل المعلومات حول شبكة الأنترنت . وقد صاحب ظهور هذه اللغة اهتمام (Charles) وهو محاسب قانوني يعمل في احدى الشركات الأمريكية ويدعم وتمويل م ن قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بدراسة امكانية استخدام هذه اللغة في تصميم برنامج لاعداد القوائم المالية الألكترونية وبعد عدة محاولات ظهرت لغة تقرير الأعمال الموسعة (XBRL)(2) ويقصد بها هي برنامج حاسب يضيف بطاقة تعريفية لكل جزئية من معلومات القوائم المالية الألكترونية بأستخدام علامة أو شفرة تعريفية (ابو العزم ، ٢٠٠٣: ١٨٦) وبأستخدام القوائم المالية الألكترونية المصممة بأستخدام لغة (XBRL) يمكن للمستخدم القيام بأجراء تحليلات للمعلومات دون اعادة معلومات القوائم مرة اخرى كما هو الحال في المراحل السابقة .

ثانياً : مزايا الأفصاح الالكتروني مقارنة بالأفصاح التقليدي:

يحقق الافصاح الالكتروني الكثير من المزايا إذا ما قورن بالأفصاح التقليدي التي يمكن ان تمثل تلك المزايا مجموعه من الدوافع التي تدفع الشركات للاقبال نحو استخدام هذه النوع من الافصاح ويمكن ايجاز هذه المزايا بالآتي : (Ashb augh,H.,etal.,op.cit,248)

١- يحقق الافصاح المحاسبي الالكتروني تخفيضاً لتكاليف توزيع المعلومات . حيث تتجنب الشركة التكاليف المرتبطة بطباعة وتوزيع المعلومات في حالة اتباعها الافصاح التقليدي . فضلاً عن اقتصار الوقت المرتبط بتوزيع تلك المعلومات .

(1)Extensible Markup Language

(2)Extensible Business Reporting Language

٢- يمثل الافصاح المحاسبي الالكتروني اداة انتشار بالنسبة للشركة . فهو موجه لعدد غير محدود وغير معروف من المستخدمين . الامر الذي يحقق للشركة الانتشار مما يعمل على

جذب العديد من المستثمرين ليس على المستوى المحلي فحسب بل أيضاً على المستوى العالمي

٣- يمكن ان يعمل الافصاح الالكتروني على تحسين ما تم إفصاحه تقليدياً سواء من حيث كمية او نوعية المعلومات المفصح عنها . والمساهمة في توفير معلومات اكثر نفعاً للمستخدمين والعمل على تحديثها بصورة دورية .

٤- تحسين امكانية الوصول للمعلومات من قبل المستخدمين بسرعة وجهد اقل اذ تسمح متصفحات الانترنت بالبحث الفائق السرعة عن بيانات وتفصيل محددة مسبقاً لمتخذ القرار في الوقت الذي كان يتطلب الحصول عليها وقراءتها وفق الافصاح التقليدي وقتاً " وجهداً " اكبر ونتائج اقل دقة .

٥- يوفر الافصاح الالكتروني امكانية تكامل التقارير السنوية لعدة اقسام لوجود علاقات دقيقة الصلة بين كشوفاتهم المالية . وهذا لا يمكن تحقيقه في الافصاح التقليدي .

٦- يمكن الافصاح الالكتروني المستخدمين من ان يحملوا المعلومات الى حاسباتهم الشخصية لا جراء التحليلات الخاصة بهم . وهذا لا يمكن تحقيقه في الافصاح التقليدي .

٧- يحقق الافصاح الالكتروني حوار معلوماتي دائم ومستمر مشترك بين الشركة والمستخدمين . الامر الذي يمكن من توفير معلومات معدة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم الخاصة للمعلومات .

ثالثاً : التحديات والمشاكل التي فرضها الافصاح الالكتروني على مهنة

التدقيق :

على الرغم من المزايا والمنافع العديدة التي يوفرها الافصاح الالكتروني والتي تم ذكرها في الفقرة السابقة . الا انه يواجه بالعديد من المحاذير والمشاكل التي قد تؤثر على فعالية ذلك الافصاح وانعكاس ذلك على مهنة التدقيق . وبعد الاطلاع على ما كتب في هذا الموضوع يمكن تصنيف تلك التحديات والمشاكل الى مجموعتين وكالاتي :

١- مجموعة التحديات التي ترجع الى الخصائص التكنولوجية التي تتميز بها صفحة الويب .

٢- مجموعة التحديات التي ترجع الى اختلاف ممارسات الافصاح الالكتروني .

فيما يخص المجموعه الاولى : ان صفحة الويب تتميز بالعديد من الخصائص التكن ولوجية التي اتاحت الفرصه للاستفاده من ام كانياتها الهائله في عرض القوائم المالية على شبكة الانترنت الا انه يؤخذ عليها امكانية اساءة استخدام تلك الخصائص في التأثير على مصداقية القوائم المالية في ظل غياب ضوابط الرقابة الملائمة وبالتالي تأثيرها على مهنة التدقيق ويمكن اجمالي صور الاساءة والتلاعب بالاتي :- (المليجي، ٢٠٠٢ : ٨٩)

١- التلاعب في القوائم المالية من خلال قيام بعض الاطراف باختراق موقع الشركة محل التدقيق سواء من داخلها او بعض القرصنة من خارجها واجراء بعض التعديلات على معلومات القوائم المالية . الامر الذي قد يؤثر على مصداقية تلك المعلومات ومن ثم التأثير على رأي مراقب الحسابات .

٢- التلاعب في تقرير مراقب الحسابات المرفق مع القوائم المالية المنشورة الكترونياً والذي قد يتعرض للتغيير غير المرغوب فيه سواء من طرف الشركة او من اي طرف خارجي بدون ترك اي اثر على كيفية حدوث مثل ذلك التغيير .

٣- قيام بعض الشركات بإعداد تقرير مراقب حسابات وهمي متضمناً توقيع مزيف لمراقب حسابات او لشركة تدقيق حقيقية او وهمية .

٤- امكانية إجراء مسح ضوئي (Scanning) لتوقيع مراقب الحسابات وتقريره المرفق بالقوائم المالية لشركة ما ورافقه بالقوائم المالية لشركة اخرى لم يتم تدقيقه .

٥- نتيجة عدم وجود حدود للمعلومات المالية المنشوره عبر شبكة الأنترنت وخاصة في حالة استخدام الروابط التفاعلية . فقد يعتقد المستخدم خطأ أن كافة المعلومات المتاحة على الموقع على نفس الدرجة من المصداقية والثقة . وخاصة اذا ما ارفق تقرير مراقب الحسابات بتلك المعلومات . وهذا ما أيده (Hodge,2001:675) في دراسة عام ٢٠٠١ حينما استنتج بالدليل الميداني انه يمكن للشركات التأثير على ادراك المستخدمين من خلال استخدام الروابط التفاعلية في خلط معلومات القوائم المالية التي خضعت للتدقيق بمعلومات اخرى لم تخضع للتدقيق بهدف اضعاف المصداقية لها . مما قد تؤثر على توقعات المستخدمين وبالتالي على قراراتهم .

٦- ان تضمين الموقع الإلكتروني ملفات صوتيه وفيديو وغيرها قد يوحي للمستخدم بأن تلك الملفات تدخل ضمن نطاق التقرير المالي وبالتالي اعتقاده ان تلك الملفات يشملها تقرير مراقب الحسابات على خلاف الحقيقه مما يؤدي في النهاية إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية .

٧- ان التحديث المستمر للمعلومات التي تتميز بها تكنولوجيا الويب رغم اهميتها إلا انها قد تضيف خطراً تجاه الثقة بتلك المعلومات التي يتم تحديثها . وقد توجي للمستخدم ان تلك المعلومات الحديثه يشملها تقرير مراقب الحسابات وقد يعتمد عليها في اتخاذ قراراته في حين انها عكس ذلك .

أما فيما يخص المجموعة الثانية :- لقد صاحب اتجاه العديد من الشركات على مستوى العالم نحو الأفصاح الإلكتروني للتقارير المالية تنوع ممارسات الأفصاح واختلاف مدى وحجم الأفصاح ذاته . ومن اهم تلك الممارسات واثارها على مصداقية التقارير المالية تمثل بالآتي (ابو العزم ،٢٠٠١:١٥):-

١- الأستخدام غير الملا ئم للمصطلحات المعبرة عن التقرير المالي . قد يتم استخدام المصطلحات الشائعة المعبرة عن التقرير المالي الكامل بشكل غير ملائم . كأن يتم استخدام مصطلح التقرير السنوي او التقرير المالي للتعبير عن محتوى الموقع الالكتروني والذي يتضمن محتواه معلومات مالية ا قل مما يتضمنه التقرير المالي السنوي في صورته الورقية المطبوعة كما هو الحال عند الافصاح عن ملخص لقائمة الدخل او لقائمة المركز المالي .

٢- الخروج عن قواعد الافصاح العادل.تتطلب قواعد الافصاح العادل ان يتم نشر القوائم المالية الاساسية كوحدة واحدة . الان بعض الشركات قد تعتمد الخروج عن قواعد الافصاح العادل من خلال حذف بعض من القوائم المالية الاساسية او الايضاحات المتممة لها .

٣ -إساءة استخدام تقرير مراقب الحسابات المنشور على الموقع الالكتروني . يتم اساءة استخدام هذا التقرير المنشور من قبل بعض الشركات من خلال قيامها بأرفاقه بالقوائم المالية بعد حذف بعض مكوناتها او ارفاقه بملخص القوائم المالية . مما يوحي للمستخدم بأن هذه القوائم كاملة ومعدة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو ما يؤثر بالشكل الكبير على قرارات المستخدمين .

وقد خلصت دراسة قام بها fisher عام ٢٠٠١ على عينة من ٢١١ شركة نيوزيلندية ان ١٢٣ شركة لديها مواقع إلكترونية أي نسبة ٥٨ % وأن نسبة ٨.٥% توفر قوائم مالية مختصرة منها ٥.٢% ترفق تقرير مراقب الحسابات بتلك القوائم المختصرة . (Fisher,etal,) 2004:428 .

٤- عرض معلومات اختيارية تخرج عن نطاق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ادركت العديد من الشركات اهمية الاستفادة من شبكة الانترنت كوسيلة للنشر الالكتروني للمعلومات . لذلك لم تعد تقتصر على المعلومات الواردة ضمن القوائم المالية وانما بدأت توفر معلومات اضافية غير مالية كانت تعد اساساً لخدمة المحللين الماليين مما جعلها متاحة لعدد كبير من المستخدمين . ان هذا الاتجاه المتزايد نحو توفير المعلومات بكم هائل قد يؤدي الى تضليل المستخدمين وخصوصاً ان عرض تلك المعلومات لا يتلائم مع المبادئ المحاسبية فضلاً عن كونها لم تخضع للتدقيق من قبل مراقبي الحسابات .

٥- تضمين الموقع الإلكتروني معلومات تنبؤية مستقبلية . قد تلجأ بعض الشركات إلى تضمين تقاريرها المالية المنشورة على الموقع الإلكتروني معلومات تنبؤية مستقبلية . والتي تبدو للمستخدم من انها خضعت لتدقيق مراقب الحسابات على خلاف حقيقتها .

٦- نشر القوائم المالية بدون ارفاق تقرير مراقب الحسابات . قد تقوم بعض الشركات بنشر قوائمها المالية كاملة لكن دون ارفاق تقرير مراقب الحسابات الأمر الذي قد يثير لدى المستخدم حالة من الشك حول مصداقية تلك القوائم خصوصاً إذا كان عدم ارفاق التقرير بشكل متعمد

بهدف اخفاء معلومات مهمة يتضمنها التقرير مما قد يؤدي الى تضليل مستخدمي هذه القوائم .
وقد خلصت دراسة قام بها Ettredge وآخرون عام ٢٠٠٠ على عينة من الشركات الأمريكية
ان اغلب الشركات التي يتحفظ مراقب الحسابات في تقريره بشأن مدى استمراريته في اداء
النشاط تكون اكثر رغبة في عدم ارفاق التقرير بالقوائم المالية المنشورة حيث اشارت الدراسة ان
٤٠% من الشركات محل البحث لم تنشر تقارير مراقبي الحسابات الى جانب قوائمها المالية
المنشورة الكترونياً (Ettredge,M.,etal.,2000:219)

٧-افتقاد تقرير مراقب الحسابات لوجود اي اثر لتوقيع المراقب عليه ، قد تقوم بعض الشركات
بنشر تقرير مراقب الحسابات مرفقاً مع القوائم المالية الكترونياً دون وجود اي توقيع لمراقب
الحسابات عليه . الأمر الذي يشكك في مصداقية ذلك التقرير لدى المستخدمين .
بعد استعراض التحديات والمشاكل التي فرضها الأفصاح الإلكتروني على مهنة التدقيق والمتمثلة
بالمجموعتين السابق ذكرهما . قد يتبادر إلى الذهن التساؤل الإتي :- كيف يمكن التغلب على
تلك التحديات والمشاكل ؟

فيما يخص تحديات المجموعة الأولى قد يمكن التغلب عليها من خلال استخدام الوسائل
التكنولوجية الرقابية مثل استخدام برامج معدة خصيصاً للوقوف ع لى اية تغيرات قد تطرأ على
الموقع أو استخدام ما يسمى بالتوقيعات الرقمية وغيرها من الأساليب التقنية التي يمكن الاعتماد
عليها في هذا الشأن .

أما بخصوص تحديات المجموعة الثانية قد يمكن التغلب عليها من خلال اصدار المعايير
والأرشادات والضوابط التي تنظم وتحكم ممارسات الأفصاح الإلكتروني . حيث مازال الأفصاح
الإلكتروني طوعياً واختيارياً الا في بعض الدول اصبح يندرج تحت اطار الأفصاح الإلزامي مثل
الولايات المتحدة الأمريكية حيث الزمت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC)(١) الشركات المسجلة
بالبورصة بالأفصاح عن تقاريرها المالية وفق نماذج معينة على الموقع الإلكتروني للشركة ، وفي
حالة عدم الأفصاح بهذه الصورة يجب ابداء المبررات المؤيدة لذلك.

(1)Security Exchange Committee

أن القضية الأساسية التي تبرزها التحديات والمشاكل اعلاه هي مدى مصداقية القوائم المالية
المنشورة الكترونياً لأنه اذا لم يتوافر للأفصاح الإلكتروني المصداقية الكافية فإنه ليس من المتوقع
ان يلقي القبول العام من جانب الفئات المختلفة من المستخدمين وكذلك ما هو دور ومسؤولية
مراقبي الحسابات اتجاه ذلك . وهذا ماسوف يتم تناولة في الفقرة اللاحقة .

رابعاً: دور ومسئولية مراقبي الحسابات تجاه الإفصاح الإلكتروني للقوائم المالية .

لقد اثرت العديد من التساؤلات حول موقف مهنة التدقيق والمتمثلة بمراقب الحسابات من تلك التحديات التي صاحبت الإفصاح الإلكتروني للقوائم المالية. حيث بدأت العديد من الدول تدرك خطورة التحديات التي تفرضها بنية الإفصاح الإلكتروني. وللدرد على تلك التساؤلات سارع الكثير من اكايمي المحاسبة وكذلك المنظمات المهنية التي تهتم بشؤون المحاسبة والتدقيق الى وضع اطر مقترحة لنطاق مسؤوليات وواجبات مراقب الحسابات في ظل بنية الإفصاح الإلكتروني. فضلاً عن اصدار مجموعة من الارشادات المهنية في محاولة لتحديد موقف مراقب الحسابات من القوائم التي يتضمنها الموقع الإلكتروني للشركة موضع التدقيق .

وفي ظل جهود اكايمي المحاسبة يتفق العديد منهم على ان مسؤولية مراقب الحسابات في ظل بنية الإفصاح الإلكتروني لا تخرج عن النقاط الآتية :- (فودة، ٢٠٠٢: ٢٤)

١-المسؤولية عن سلامة وامن المعلومات على شبكة الانترنت .

لا يتحمل مراقب الحسابات اي مسؤولية عن سلامة وامن الموقع الإلكتروني للشركة موضع التدقيق . وانما تعتبر ادارة الشركة مسؤولة عن ذلك . الا انه يجب عليه التحقق من ان الشركة تقوم بتصميم الوسائل الرقابية الفعالة التي تكفل امن وسلامة وحداثة المعلومات .

٢-المسؤولية على القوائم المالية التي تم تدقيقها والتقرير المرفق بها .

على مراقب الحسابات ان يتحقق من ان القوائم المالية التي تم تدقيقها والتقرير المرفق بها والموجوده على الموقع الإلكتروني للشركة موضع التدقيق مطابقين تماماً للنسخ التي قام اعتمادها بدون تحريف او تغيير . وكذلك عليه التأكد من استخدام الشركة الوسائل التكن ولوجية والمناسبة لتبنيه المستخدم في حالة انتقاله خارج حدود القوائم المالية التي تم تدقيقها كما يتعين عليه ايضاً اخذ التعهدات المناسبة من ادارة الشركة بعدم اساءة استخدام تقريره على الموقع الإلكتروني بأي صورة من الصور .

٣-المسؤولية عن المعلومات التي تقع خارج نطاق القوائم المالية .

يتحمل مراقب الحسابات مسؤولية محدودة عن مصداقية المعلومات التي تقع خارج نطاق القوائم المالية وذلك من خلال الأطلاع عليها وليس ت تدقيقها لتحديد مدى اتساق تلك المعلومات مع معلومات القوائم المالية التي تم تدقيقها وانه لا يوجد اي تعارض بينهما بما يخل بمصداقية القوائم المالية .

٤-المسؤولية عن التحديث الفوري للقوائم المالية.

هنا يلاحظ اختلاف الأكاديميين على استمرارية مسؤولية مراقب الحسابات في الوقوف على كافة التغيرات التي تطرأ على محتويات الموقع من المعلومات ففي حين يرى البعض استمرارية تلك المسؤولية إلا أن البعض الآخر وهم الأغلبية يرون ضرورة تحديد الن قطة الزمنية التي تتوقف عندها مسؤولية مراقب الحسابات وذلك من تاريخ اصدار التقرير لحين انعقاد اجتماع الهيئة العامة . وان هذا الرأي هو الرأي الأرجح لأنه يصعب ترك مسؤولية لية مراقب الحسابات ممتدة ومستمرة بدون تحديد نقطة زمنية لها . حتى لا تشكل تلك المسؤولية اعباء تثقل كاهل مراقب الحسابات.

اما بخصوص جهود المنظمات المهنية التي تعني بشؤون المحاسبة ف قد قامت العديد من تلك المنظمات وفي مختلف البلاد إلى اصدار الارشادات المهنية بهدف ارساء حدود واضحة لنطاق مسؤوليات وواجبات مراقب الحسابات في ظل بئية الأفصاح الألكتروني . فمثلاً في استراليا التي تعد من أوائل البلدان التي استجابت للتحديات التي فرضتها بئية الأفصاح الألكتروني . ففي أواخر عام ١٩٩٩ قام مجلس معايير التدقيق الأسترالي (AASB) بأصدار ارشاد التدقيق رقم ١٠٥٠ تحت عنوان [قضايا التدقيق ذات العلاقة بالعرض الألكتروني للتقارير المالية] وقد تم تعديلها عام ٢٠٠٢ (١) .

أما في بريطانيا فقد اصدر مجلس ممارسة التدقيق الأنكليزي (APB) نشرة التدقيق رقم ٢٠٠١/١ تحت عنوان [النشر الألكتروني لتقارير المدققين] في عام ٢٠٠١ . (٢)
اما في نيوزيلندا بدأت مهنة التدقيق في الاستجابة للمتطلبات الجديدة لبئية الأفصاح الألكتروني في عام ٢٠٠٣ من خلال اصدار مجلس الممارسات المهنية بالمعهد النيوزيلندي للمحاسبين القانونيين قائمة تدقيق ارشاديه رقم ١٠٠٣ تحت عنوان [قضايا التدقيق المتعلقة بالعرض الألكتروني للتقارير المالية] (٣).

(1) Australian Accounting Research Foundation Auditing Guidans Statement AGS 1050 : July 2002 .

(2) Auditing Practice Board (APB) , Bulletin 2001 /1 , January 2001

(3) Institute Of Chartered Accountants Of New Zealand , No1003 , June 2003 .

اما جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) (1) فقد اصدرت عام ١٩٩٩ ورقة عمل تحت عنوان [تقرير الأعمال على شبكة الأنترنت] بهدف ارساء ميثاق للسلوك لتنظيم ممارسات الافصاح الألكتروني للتقارير المالية .

اما بخصوص الولايات المتحدة الامريكية كان لها فضل الريادة في التوجة نحو الافصاح الألكتروني حيث بلغت نسبة الشركات الامريكية التي تمارس الافصاح الا لكتروني ٨٠% من مجموع الشركات عام ١٩٩٦ (Bagshaw,k,2000:1) وعلى الرغم من ذلك الا انها تتبنى

وجهة نظر مخالفة لما تقوم عليه الدول السابق ذكرها .حيث ان الارشادات الصادرة في كل من استراليا وانجلترا ونيوزيلندا ولجنة معايير المحاسبة الدولية تؤيد ضرورة تحمل مراقب الحسابات بعض المسؤولية تجاه الافصاح الالكتروني للمعلومات المالية على الرغم من اختلاف حدود هذه المسؤولية بين تلك الدول .

فمثلاً ان الارشاد الاسترالي و الانجليزي والنيوزيلندي يكفي باقتصار مسؤولية مراقب الحسابات على الرقابة المسبقة على عملية النشر على الم وقع الالكتروني في حين ترى لجنة معايير المحاسبة الدولية ان مسؤولية مراقب الحسابات لا بد ان تمتد لتشمل دوراً رقابياً مستمراً ولاحقاً لنشر المعلومات المالية.

اما المنظمات المهنية الامريكية فأنها تتجاهل دور مراقب الحسابات في ظل هذه البيئة الجديدة وهذا يتعارض مع النمو الملاحظ في ممارسات الافصاح الالكتروني في الولايات المتحدة وكذلك يتعارض مع الاتجاه نحو الزام الشركات المسجلة في البورصة بالافصاح الالكتروني للتقارير المالية وعلى ذلك فهو يعد مدخل متجنب للمسؤولية كما عبر عنه (Lymer&De.,2003:113) بانه يتصدى لمنطقة محفوفة بالعديد من المخاطر والصعاب لذا فأنه من الملائم تجاهلها تماماً [its all too difficult , therefore ignore it] وقد يرجع هذا الاتجاه المتجنب الى ما شهدته الولايات المتحدة الامريكية من زيادة خطر تعرض المهنة للتقاضي وانتهاجها لسياسة تضيق نطاق المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات منذ اواخر الثمانينات وعلى الرغم من ذلك الا ان اعضاء المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)(2) ابدوا اهتمام كبير بضرورة توفير ارشادات بشأن الاجراءات التي يتعين على مراقب الحسابات اتخاذها اذا ما ابدت الشركة موضع التدقيق الرغبة في نشر قوائمها على شبكة الانترنت .

- (1)International Accounting Standers Committee
(2)American Institute Certificated Public Accounting

ويتضح مما سبق استعراضه في الجانب النظري ان القوائم المالية تلعب دوراً حيوياً في بيئة الاعمال وذلك لاعتماد العدي من الاطراف عليها في اتخاذ العديد من القرارات . ومع تحول بيئة عرض القوائم المالية من الصورة الورقية الى العرض الالكتروني على شبكة الانترنت ظهرت العديد من القضايا والتحديات التي انعكست بدرجة كبيرة على مصداقية القوائم المالية وامكانية الاعتماد عليها . واستجابة لتلك التحديات التي صاحبت الافصاح الالكتروني للقوائم المالية بذل

عدد كبير من الاكاديميين والمنظمات المهنية في بعض البلاد جهوداً كبيرة من خلال اصدار ارشادات مهنية تنظم مسؤولية و واجبات المدقق تجاه هذا الافصاح . ويرى الباحثان انه من الاهمية دراسة ادراك مراقب الحسابات للواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتقه تجاه الافصاح الالكتروني للقوائم المالية وخصوصاً في العراق نظراً لعدم وجود ارشادات مهنية تبرز حدود وواجبات المدقق تجاه الافصاح الالكتروني لذلك فإن الامر يتطلب محاولة وضع قواعد واسس منظمة لدور المدقق في هذا الشأن بأعتبره احد الاطراف الهامة التي يتوقع ان يكون له دور هام تجاه الافصاح الالكتروني للقوائم المالية . والبحث الحالي ما هو الا محاولة لتضييق الفجوة المتواجدة على المستوى الاكاديمي والعملي تجاه هذه القضية. ومع هذه التطورات فإن الامر يحتاج الى المزيد من البحوث الاكاديمية بهدف ارساء قواعد منظمة بحدود واجبات ومسؤوليات مراقبي الحسابات في هذا الشأن .

٣- الجانب العملي للبحث

اولاً : مجتمع وعينة البحث :-

يمثل مجتمع البحث مكاتب مراقبي الحسابات العاملة في العراق والبالغة عددها (١٤١)(١) مكتب ولقد تم اختيار عينة البحث من هذه المكاتب بطريقة تحكيمية بعد مراعاة تمثيل المكاتب الكبيرة والمتوسطة والصغيرة فضلاً عن مراعاة تصنيف مراقبي الحسابات في العينة محل البحث ويوضح الجدول الآتي عدد استمارات الاستبانة الموزعة على مراقبي الحسابات وعدد الاستمارات المستردة ونسبة الاستمارات المستردة الصالحة التي يمكن الاعتماد عليها في التحليل .

جدول رقم(١)

نوع العينة	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستردة	عدد الاستمارات المستردة الصالحة
مراقبي الحسابات	٦٠	٤٥	٤٠
النسبة	%١٠٠	%٧٥	%٧٠,٦٦

(١) اعتماداً على النشرة الصادرة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لجمهورية العراق لسنة ٢٠٠٩

جدول رقم(٢)

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة%
أقل من ٥ سنوات	٨	%٢٠
اكثر من ٥-١٠ سنة	١٣	%٣٢,٥
اكثر من ١٠-١٥ سنة	٧	%١٧,٥
اكثر من ١٥ سنة	١٢	%٣٠

الأجمالي	٤٠	%١٠٠
----------	----	------

في حين يبين الجدول الآتي وصف عينة البحث حسب تصنيف مراقبي الحسابات .

جدول رقم (٣)

النسبة %	العدد	الصف
%٣٧.٥	١٥	الصف الاول
%٦٢.٥	٢٥	الصف الثاني
%١٠٠	٤٠	المجموع

ثانياً: اساليب جمع البيانات :

فيما يتعلق في الجانب النظري للبحث تم الاعتماد على الكتب والأبحاث المنشورة في الدوريات المختلفة العربية والأجنبية فضلاً عن المنشورة على شبكة الأنترنت فيما يخص موضوع البحث . أما في الجانب العملي للبحث فقد تم الاعتماد على تصميم استمارة الأستبانة وقد احتوت على ثلاث محاور فضلاً عن المقدمة وتتمثل هذه المحاور بالآتي :-

المحور الأول :- هدف هذا المحور الى جمع معلومات عامة تتعلق بوصف عينة البحث من حيث سنوات الخبرة في مجال مراقبة الحسابات وكذلك الصف الذي ينتمون اليه حيث يصنفون مراقبي الحسابات في العراق الى صنفين أ و ب . وقد تمثلت اسئلة هذا المحور بالأسئلة من ١-٢ الواردة في الأستبانة . **المحور الثاني :-** هدف هذا المحور تحديد مدى ادراك مراقبي الحسابات في العراق لواجباتهم تجاه الأفصاح الألكتروني للمعلومات المالية . وقد تمثلت اسئلة هذا المحور بالأسئلة من ١-١٣ الواردة في الأستبانة .

المحور الثالث :- هدف هذا المحور إلى تحديد درجة تأثير بعض المتغيرات التي يعتقد انها تؤثر على ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الأفصاح الألكتروني للمعلومات المالية . وقد تمثلت اسئلة هذا المحور بالأسئلة من ١-٥ الواردة في الأستبانة . حيث تم اختيار خمسة متغيرات يعتقد انها تؤثر على ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الأفصاح الألكتروني . وتتمثل هذه المتغيرات بالآتي :-

١-بيئة التشريعات

٢-الطلب المتزايد على القوائم المالية الألكترونية

٣-مدة الأرتباط بالشركة موضع التدقيق

٤- الشكل القانوني للشركة موضع التدقيق

٥- طبيعة نشاط الشركة موضع التدقيق

ثالثاً :- عرض وتحليل آراء عينة البحث واختبر الفرضيات .

لأغراض تحقيق اهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال استمارة الاستبانة وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وقد جاءت النتائج على النحو الآتي :-

١- تحليل اجابات العينة حول المحور الثاني من الاستبانة المتعلق بقياس مدى ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية .

أن الجدول الآتي يبين قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والترتيب لأجابات افراد العينة حول اسئلة المحور الثاني (١-١٣) الواردة في الاستبانة :

جدول رقم (٤) قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والترتيب لأجابات افراد العينة حول اسئلة المحور الثاني من الاستبانة .

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
١-	الحصول على اقرار من ادارة الشركة موضع التدقيق بمسؤو ليته عن تصميم واختبار الضوابط الرقابية الملائمة لحماية محتويات الموقع بعد التحقق من قيام الشركة بذلك	٥٢,٤	٧٤٣,٠	٤٤,١٦	٥
٢-	الحصول على اقرار من الشركة بعدم نشر القوائم المالية مرفقاً معها تقرير مراقب الحسابات على الموقع الإلكتروني دون ابلاغ مراقب الحسابات	٨٥,٣	٠,٢٤١	٢٦,٦٠	١٢
٣-	الحصول على اقرار من الشركة بمسؤوليتها عن وضع الضوابط التي تكفل الفصل بشكل واضح بين المعلومات التي خضعت للتدقيق وتلك التي لم تخضع على الموقع الإلكتروني	٤٠,٤	٧٤٩,٠	٠,٢١٧	٦
٤-	التحقق من ان الملف الال كتروني	٥٧,٤	٥٨٩,٠	٨٩,١٢	١

				للمعلومات المالية المراد نشره الالكترونياً مطابق تماماً لصورته الورقية	
٤	٠١،١٦	٧١٤،٠	٤٦،٤	الأحتفاظ بنسخة من الملف الإلكتروني النهائي للمعلومات المالية ضمن اوراق العمل	٥-
١٣	٢٨،٢٨	١٥١،١	٥٥،٣	يمكن الألتجاء إلى القانون في حالة نشر تقرير مراقب الحسابات من قبل الشركة دون موافقته .	٦-
٩	٠٨،١٩	٨٢٨،٠	٣٢،٤	التأكد من ان تقرير مراقب الحسابات المنشور على الموقع يرتبط بمجموعة القوائم المالية الكاملة وليس ببعضها فقط . فضلاً عن التأكد من عدم ارتباط التقرير بالمعلومات الأخرى على الموقع والتي لم تخضع للتدقيق	٧-
١٠	٥٠،٢٤	٠٥٦،١	٣١،٤	التأكد من عدم حدوث أية تغي ييرات على القوائم المالية والتقرير من تاريخ النشر الكترونياً وحتى تاريخ انعقاد اجتماع الهيئة العامة .	٨-
٨	٤٩،١٨	٨٣٢،٠	٥٠،٤	ينبغي على مراقب الحسابات الزام الشركة بسحب التقرير من الموقع في حالة حدوث تغييرات على القوائم المالية وأساءة استخدام التقرير	٩-
٢	١٣	٥٧٨،٠	٣٧،٤	الأطلاع على المعلومات المرفقة بالقوائم المالية الألكترونيه للتأكد من عدم وجود اختلافات جوهرية	١٠-
٧	٦٨،١٧	٧٣٠،٠	١٣،٤	الأطلاع بعناية على المعلومات التي تتضمنها الملفات الصوتية والفيديو للتأكد من عدم وجود تعارض بينها	١١-

				وبين معلومات القوائم المالية .	
٣	٨١،١٤	٦٣٤،٠	٢٨،٤	الاتصال المستمر بالشركة لمناقشة الأمور المتعلقة بالأفصاح الإلكتروني وتوثيق نتائج تلك المناقشات .	١٢-
١١	٣٢،٢٦	٠٥٨،١	٠٢،٤	العمل على اضافة فقرة في نهاية تقرير مراقب الحسابات تتضمن عبارات تبين تحديد مهام كل من مراقب الحسابات وادارة الشركة فيما يخص الأفصاح الإلكتروني للقوائم المالية وخلال كافة مراحل عملية التدقيق .	١٣-

اظهرت نتائج التحليل الأحصائي التي يشير اليها الجدول السابق بصورة عامة ان هناك ادراك لدى مراقبي الحسابات في العراق لواجباتهم تجاه الأفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية . وان اكثر تلك الواجبات ادراكاً التي جاءت في الترتيب الأول هي التحقق من ان الملف الإلكتروني للمعلومات المالية المراد نشره الكترونياً مطابق تماماً لصورته الورقية ، والمتمثلة في السؤال الرابع حيث حقق وسطاً حسابياً (٥٧،٤) وبما انه يزيد عن ثلاثة درجات حيث تم اعطاء الأجابات (موافق جداً ، موافق ، محايد ، غير موافق ، غير موافق جداً) الدرجات (٥،٤،٣،٢،١) على التوالي .فهذا يعني ان افراد العينة يدركون جيداً هذه المهمة الملقاة على عاتقهم تجاه الأفصاح الإلكتروني . أما الانحراف المعياري لهذه السؤال فكان منخفضاً ويعكس تشتت قليل في الأجابات حيث كان (٥٨٩،٠) .

أما المهمة التالية والتي جاءت في الترتيب الثاني من حيث مست وى الإدراك هي الأطلاع على المعلومات بالقوائم القوائم المالية الإلكترونية للتأكد من عدم وجود اختلافات جوهرية بينهما . والمتمثلة في السؤال العاشر حيث حقق وسطاً حسابياً (٣٧،٤) وبما انه يزيد عن ٣ درجات ايضاً . فهذا يعني ان افراد العينة يدركون جيداً هذه المهمة الملقاة على عاتقهم تجاه الأفصاح الإلكتروني . اما الانحراف المعياري لهذه السؤال فكان منخفضاً ايضاً ويعكس تشتت قليل في الأجابات حيث كان (٥٧٨،٠) .

اما المهمة التي جاءت في الترتيب الثالث من حيث مستوى الإدراك هي الاتصال المستمر بالشركة لمناقشة الأمور المتعلقة بالأفصاح الإلكتروني وتوثيق نتائج تلك المناقشات . والمتمثلة في السؤال الثاني عشر حيث حقق وسطاً حسابياً (٢٨،٤) وبما انه يزيد عن ٣ درجات ايضاً

فهذا يعني ان افراد العينة يدركون جيداً هذه المهمة الملقاة على عاتقهم تجاه الأفصاح الإلكتروني . أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس تشتت قليل من الأجابات ايضاً حيث كان (٦٣٤،٠) .

اما المهمة التي جاءت في الترتيب الرابع من حيث مستوى الإدراك هي الاحتفاظ بنسخة من الملف الإلكتروني النهائي للمعلومات المالية ضمن اوراق العمل . والمتمثلة في السؤال الخامس حيث حقق وسطاً حسابياً (٤٦،٤) ومما انه يزيد عن ٣ درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يدركون جيداً هذه المهمة الملقاة على عاتقهم تجاه الأفصاح الإلكتروني . أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس بعض التشتت القليل في الأجابات واكثر من الاسئلة السابقة حيث كان (٧١٤،٠) .

أما بخصوص المهمة التي جاءت بالترتيب الخامس من حيث مستوى الإدراك هي الحصول على اقرار من ادارة الشركة بمسؤ وليتها عن تصميم واختبار الضوابط الرقابية الملائمة لحماية محتويات الموقع بعد التحقق من قيام الشركة بذلك . والمتمثلة بالسؤال الأول حيث حقق وسطاً حسابياً (٥٢،٤) وبما انه يزيد عن ٣ درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يدركون جيداً هذه المهمة الملقاة على عاتقهم تجاه الأفصاح الإلكتروني . أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس بعض التشتت في الاجابات حيث كان (٧٤٣،٠) .

أما فيما يخص المهمة التي جاءت في الترتيب السادس من حيث مستوى الإدراك هي الحصول على اقرار من الشركة بمسؤ وليتها عن وضع الضوابط التي تكفل الفصل بشكل واضح بين المعلومات التي خضعت للتدقيق وتلك التي لم تخضع للموقع الإلكتروني . والمتمثلة بالسؤال الثالث حيث حقق وسطاً حسابياً (٤٠،٤) وبما انه يزيد عن ٣ درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يدركون جيداً هذه المهمة الملقاة على عاتقهم تجاه الأفصاح الإلكتروني . أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس بعض التشتت في الاجابات حيث كان (٧٤٩،٠) .

أما ما يتعلق بالمهمة التي جاءت في الترتيب السابع من حيث مستوى الإدراك هي الأطلاع بعناية على المعلومات التي تتضمنها الملفات الصوتية والفيديو للتأكد من عدم وجود تعارض بينهما وبين معلومات القوائم المالية . والمتمثلة بالسؤال الحادي عشر حيث حقق وسطاً حسابياً (١٣،٤) وبما انه يزيد عن ٣ درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يدركون جيداً هذه المهمة الملقاة على عاتقهم تجاه الأفصاح الإلكتروني . أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس بعض التشتت في الأجابات حيث كان (٧٣٠،٠) .

أما المهمة التي جاءت في الترتيب الثامن من حيث مستوى الإدراك هي ينبغي على مراقب الحسابات الزام الشركة بسحب التقرير من الموقع في حالة حدوث تغيرات على القوائم المالية أو اساءة استخدام التقرير . والمتمثلة في السؤال التاسع حيث حقق وسطاً حسابياً (٥٠،٤) وبما انه

يزيد عن ٣ درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يدركون جيداً هذه المهمة الملقاة على عاتقهم تجاة الأفصاح الإلكتروني . أما الانحراف المعياري لهذه السؤال فكان يعكس بعض التشتت في الأجابات حيث كان (٨٣٢،٠) .

أما بخصوص المهمة التي جاءت في الترتيب التاسع من حيث مستوى الإدراك هي التأكد من ان تقرير مراقب الحسابات المنشور على الموقع يرتبط بمجموعة من القوائم المالية الكاملة وليس ببعضها فقط فضلاً عن التأكد من عدم ارتباط التقرير بمعلومات اخرى على الموقع والتي لم تخضع للتدقيق . والمتمثلة في السؤال السابع حيث حقق وسطاً حسابياً (٣٢،٤) وبما انه يزيد عن ٣ درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يدركون جيداً هذه المهمة الملقاة على عاتقهم تجاة الأفصاح الإلكتروني . أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس بعض التشتت في الأجابات حيث كان (٨٢٨،٠) .

أما فيما يخص المهمة التي جاءت في الترتيب العاشر من حيث مستوى الإدراك حيث التأكد من عدم حدوث اية تغييرات على القوائم المالية والتقرير من تاريخ النشر الكترونياً وحتى تاريخ انعقاد اجتماع الهيئة العامة . والمتمثلة في السؤال الثامن حيث حقق وسطاً حسابياً (٣١،٤) وبما انه يزيد عن ٣ درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يدركون جيداً هذه المهمة الملقاة على عاتقهم تجاه الأفصاح الإلكتروني . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان مرتفعاً ويعكس تشتت في الأجابات حيث كان (٠٥٦،١) .

أما فيما يتعلق في المهمة التي جاءت في الترتيب الحادي عشر من حيث مستوى الإدراك هي العمل على اضافة فقرة في نهاية تقرير مراقب الحسابات تتضمن عبارات تبين تحديد مهام كل من مراقب الحسابات وادارة الشركة فيما يخص الأفصاح الإلكتروني للقوائم المالية وخلال كافة مراحل عملية التدقيق . والمتمثلة بالسؤال الثالث عشر حيث حقق وسطاً حسابياً (٠٢،٤) وبما انه يزيد عن ٣ درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يدركون جيداً هذه المهمة الملقاة على عاتقهم تجاه الأفصاح الإلكتروني . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان مرتفعاً ويعكس تشتت في الاجابات حيث كان (٠٥٨،١) .

أما المهمة التي جاءت في الترتيب قبل الأخير اي الترتيب الثاني عشر فهي المتعلقة في الحصول على اقرار من الشركة بعدم نشر القوائم المالية مرفقاً معها تقرير مراقب الحسابات على الموقع الإلكتروني دون ابلاغ مراقب الحسابات . والمتمثلة بالسؤال الثاني عشر حيث حقق وسطاً حسابياً (٨٥،٣) وبما انه يزيد عن ٣ درجات فهذا يعني ان افراد العينة يدركون جيداً هذه المهمة الملقاة على عاتقهم تجاة الأفصاح الإلكتروني . أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان مرتفعاً ويعكس تشتت في الأجابات حيث كان (٠٢٤،١) .

أما عن اقل تلك المهام ادراكاً من قبل افراد العينة مقارنةً بالمهام السابقة والتي جاءت في الترتيب الأخير اي الترتيب الثالث عشر هي تلك المهمة الخاصة بإمكانية الألتجاء إلى القانون في حالة نشر تقرير مراقب الحسابات من قبل الشركة دون موافقته . والتمثلة في السؤال السادس حيث حقق وسطاً حسابياً (٥٥،٣) وعلى الرغم من انخفاضه عن متوسطات الأسئلة السابقة الا انه يزيد عن ٣ درجات وهذا يعني ان افراد العينة يدركون جيداً هذه المهمة الملقاة على عاتقهم تجاه الأفصاح الإلكتروني . أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس تشتت في الأجابات اكثر من الأسئلة السابقة حيث كان (١٥١،١) . وقد يرجع هذا التشتت في الاجابات إلى عدم رغبة بعض مراقبي الحسابات اللجوء الى القانون لأجبار الشركة بعدم نشر التقرير إلا بموافقته . وقد يرجع ذلك إلى حرصهم على العلاقة الطيبة مع الزبائن ومحاولة عدم افتقادهم .

ويمكن تلخيص ترتيب اجابات افراد العينة من حيث مستوى الإدراك مقارنةً بالأسئلة الواردة في استمارة الاستبانة بالجدول رقم (٥) الآتي :-

الترتيب من حيث مستوى ادراك افراد العينة لواجباتهم تجاه الافصاح الالكتروني	الترتيب من حيث ورود الاسئلة في استمارة الاستبانة
الترتيب الاول	س٤/التحقق من ان الملف الالكتروني للعلومات المالية المراد نشره الكترونياً مطابق تماماً لصورته الورقية .
الترتيب الثاني	س١٠/الاطلاع على المعلومات المرفقة بالقوائم الماليّة الالكترونيّة للتأكد من عدم وجود اختلافات جوهرية بينهما .
الترتيب الثالث	س١٢/الاتصال المستمر بالشركة لمناقشة الامور المتعلقة بالافصاح الالكتروني وتوثيق نتائج تلك المناقشات
الترتيب الرابع	س٥/الاحتفاظ بنسخة من الملف الالكتروني النهائي للمعلومات المالية ضمن اوراق العمل .
الترتيب لخامس	س١/الحصول على اقرار من ادارة الشركة موضع التدقيق بمسؤوليتها عن تصميم واختبار الضوابط الرقابية الملائمة لحماية محتويات الموقع بعد التحقق من قيام الشركة بذلك .
الترتيب السادس	س٣/الحصول على اقرار من الشركة

<p>بمسئوليتها عن وضع الضوابط التي تكفل الفصل بشكل واضح بين المعلومات التي خضعت للتدقيق وتلك التي لم تخضع على الموقع الالكتروني .</p>	
<p>س١١/الاطلاع بعناية على المعلومات التي تتضمنها الملفات الصوتية والفيديو للتأكد من عدم وجود تعارض بينها وبين معلومات القوائم المالية</p>	<p>الترتيب السابع</p>
<p>س٩/ينبغي على مراقب الحسابات الزام الشركة بسحب التقرير من الموقع في حالة حدوث تغيرات على القوائم المالية او اساءة استخدام التقرير .</p>	<p>الترتيب الثامن</p>
<p>س٧/التأكد من ان تقريرمراقب الحسابات المنشور على الم وقع يرتبط بمجموعة القوائم المالية الكاملة وليس ببعضها فقط فضلاً عن التأكد من عدم ارتباط التقرير بالمعلومات الاخرى على الموقع والتي لم تخضع للتدقيق .</p>	<p>الترتيب التاسع</p>
<p>س٨/التأكد من عدم حدوث اية تغيرات على القوائم المالية والتقرير من تاريخ النشر الكترونياً وحتى تاريخ انعقاد اجتماع الهيئة العامة .</p>	<p>الترتيب العاشر</p>
<p>س١٣/العمل على اضافة فقرة في نهاية تقرير مراقب الحسابات تتضمن عبارات تبين تحديد مهام كل من مراقب الحسابات وادارة الشركة فيما يخص الافصاح الالكتروني للقوائم المالية وخلال كافة مراحل عملية التدقيق</p>	<p>الترتيب الحادي عشر</p>
<p>س٢/الحصول على اقرار من الشركة بعدم نشر القوائم المالية مرفقاً معها تقرير مراقب الحسابات على الموقع الالكتروني دون ابلاغ</p>	<p>الترتيب الثاني عشر</p>

مراقب الحسابات	
س٦/يمكن الالتجاء الى القانون في حالة نشر تقرير مراقب الحسابات من قبل الشركة دون موافقته .	الترتيب الثالث عشر

وأستنتاجاً مما سبق نرى ان الوسط الحسابي لكل سؤال من الأسئلة السابقة كان يزيد عن (٣) درجات فضلاً عن تم احتساب متوسط المتوسطات لكافة اسئلة المحور الثاني من الأستبانة السابقة ذكرها والذي بلغ (٢٥,٤) . وكذلك ان الانحراف المعياري لأغلب الأسئلة السابقة كان منخفضاً فضلاً عن تم احتساب متوسط الانحرافات المعيارية لكافة اسئلة المحور الثاني من الأستبانة السابق ذكرها والذي بلغ (٨٢٢,٠) .

وفي ضوء نتائج التحليل السابق يتم قبول الفرضية الأولى وإثباتها والتي تنص على انه هناك ادراك من قبل مراقبي الحسابات في العراق لواجباتهم تجاه الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية .

٢- تحليل إجابات العينة حول المحور الثالث من الأستبانة والمتعلق بتحديد درجة تأثير بعض المتغيرات البيئية على مدى ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية .

أن الجدول الآتي يبين قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والترتيب لأجابات افراد العينة حول اسئلة المحور الثالث (١-٥) الواردة في الأستبانة. جدول رقم (٦) قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الأختلاف والترتيب لأجابات افراد العينة حول اسئلة المحور الثالث من الأستبانة

ت	المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
١	بيئة التشريعات :- أ- متطلبات المنظمات المهنية المعنية بمهمة التدقيق بخصوص الإفصاح الإلكتروني بصفة عامة وواجبات مراقب الحسابات إتجاهه بصفة خاصة .	3,95	1,143	28,94	1
	ب-متطلبات قانون الشركات والقوانين الأخرى ذات العلاقة بخصوص الإفصاح الإلكتروني .	3,84	1,138	29,64	2
	ج-متطلبات سوق الأوراق المالية بخصوص	3,79	1,140	30,12	3

				الافصاح الالكتروني .	
٢	الطلب المتزايد على القوائم المالية الالكترونيہ : أ-الطلب المتزايد من قبل المستثمرين .	4,20	1,096	26,10	1
	ب-الطلب المتزايد من قبل المصارف .	3,97	1,220	30,73	2
	ج-الطلب المتزايد من قبل الاطراف الاخرى	3,28	1,078	32,87	3
٣	مدة الارتباط بالشركة موضع التدقيق :- أ-اقل من سنة	2.58	1,472	57,05	3
	ب-من سنة -٣ سنوات	3,19	1,390	40,06	2
	ج-اكثر من ٣ سنوات	3,47	1,046	32,79	1
٤	الشكل القانوني للشركة موضع التدقيق :- أ-مشروع فردي	2,13	1,172	55,02	4
	ب-شركة تضامنية	2,52	1,171	46,47	3
	ج-شركة ذات مسؤولية محدودة	3,34	1,227	36,74	2
	د-شركة مساهمة	4,41	1,250	28,34	1
٥	طبيعة نشاط الشركة موضع التدقيق :- أ-زراعي	2,54	1,461	51,44	4
	ب-صناعي	3,29	1,551	47,14	3
	ج-خدمي	3,31	1,508	45,56	2
	د-مصرفي	4,09	1,582	38,68	1

أظهرت نتائج التحليل الأحصائي التي يشير اليها الجدول السابق المتعلق بتحديد درجة تأثير بعض المتغيرات البيئية على مدى أدراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الأفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية الآتي :-

فيما يخص المتغير الأول والمتعلق ببيئة التشريعات اسفرت النتئج عن اتفاق معظم افراد العينة على تأثير بيئة التشريعات على ادراك مراقب الحسابات لواجباته تجاه الافصاح الإلكتروني . حيث كان الوسط الحسابي لكافة فروع هذا المتغير يزيد عن ٣ درجات حيث تم إعطاء الأجابات (قوي للغاية ، قوي ، متوسط ، محدود ، لا يؤثر مطلقاً) الدرجات (٥،٤،٣،٢،١) على التوالي . فهذا يعني ان لبيئة التشريعات تأثير على أدراك مراقب الحسابات لواجباته تجاه الأفصاح الإلكتروني . وقد كان لمتطلبات المنظمات المهنية المعنية بمهنة التدقيق بخصوص

الافصاح الالكتروني وواجبات مراقب الحسابات تجاهه التأثير القوي على ادراك مراقبي الحسابات قياساً بالفروع الأخرى حيث حقق وسط حسابي (٣,٩٥) وانحراف معياري (١,١٤٣) وقد احتل المرتبة الأولى من حيث قوة التأثير . اما متطلبات قانون الشركات والقوانين الأخرى ذات العلاقة بخصوص الإفصاح الإلكتروني فقد جاءت بالمرتبة الثانية من حيث قوة التأثير على ادراك مراقب الحسابات وبوسط حسابي (٣,٨٤) وانحراف معياري (١,٣٨) . في حين جاءت متطلبات سوق الأوراق المالية بخصوص الإفصاح الإلكتروني بالترتيب الثالث من حيث قوة التأثير وبوسط حسابي (٣,٧٩) وانحراف معياري (١,١٤٠) . وانطلاقاً مما سبق يتم اثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى المتفرعة من الفرضية الثانية والتي تنص على أن بيئة التشريعات تؤثر على ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية .

أما فيما يخص المتغير الثاني والمتعلق بالطلب المتزايد على القوائم المالية الألكترونية فقد اسفرت النتائج عن اتفاق اغلب افراد العينة على ان زيادة الطلب على القوائم المالية المالية الألكترونية أحد المتغيرات التي تؤثر على ادراك مراقب الحسابات لواجباتهم تجاه الافصاح الإلكتروني للمعلومات المالية . وقد احتل الطلب المتزايد من قبل المستثمرين الترتيب الأول من حيث قوة التأثير على ادراك مراقب الحسابات حيث حقق وسطاً حسابياً (٤,٢٠) وانحراف معياري (١,٠٩٦) . أما الطلب المتزايد من قبل المصارف فقد جاء بالترتيب الثاني من حيث قوة التأثير وبوسط حسابي (٣,٩٧) وانحراف معياري (١,٢٢٠) . في حين جاء الطلب المتزايد من قبل الأطراف الأخرى في الترتيب الأخير من حيث قوة التأثير وبوسط حسابي (٣,٢٨) وانحراف معياري (١,٠٧٨) . وانطلاقاً مما سبق يتم اثبات صحة الفرضية الفرعية الثانية المتفرعة من الفرضية الثانية والتي تنص على ان الطلب المتزايد على القوائم المالية الألكترونية يؤثر على ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية .

أما بخصوص المتغير الثالث والمتعلق بمدة الارتباط بالشركة موضع التدقيق فقد اسفرت النتائج عن اتفاق اغلب افراد العينة من ان مدة ارتباط مراقب الحسابات بالشركة موضع التدقيق لها تأثير على ادراك مراقب الحسابات لواجباته تجاه الإفصاح الإلكتروني . وقد تباين تأثير مدة الارتباط حيث اشارت النتائج ان طول مدة الارتباط لأكثر من ٣ سنوات جاءت في الترتيب الأول من حيث قوة التأثير على ادراك مراقب الحسابات حيث حققت هذه المدة وسطاً حسابياً (٣,٤٧) وانحراف معياري (١,٠٤٦) . في حين جاءت مدة الارتباط من سنة إلى ٣ سنوات في الترتيب الثاني من حيث قوة التأثير وبوسط حسابي (٣,١٩) وانحراف معياري (١,٠٤٦) . أما مدة الارتباط لأقل من سنة جاءت في الترتيب الثالث من حيث قوة التأثير ، ويظهر ان لها تأثير محدود على ادراك مراقب الحسابات لأنها حققت وسطاً حسابياً أقل من ٣ درجات حيث كان (٢,٥٨) وانحراف معياري (١,٤٧٢) . مما يعني ذلك أنه كلما زادت مدة ارتباط مراقب الحسابات

بالزبون زاد التأثير على ادراك مراقب الحسابات لواجباته تجاه الإفصاح الإلكتروني . وانطلاقاً مما سبق يتم اثبات صحة الفرضية الفرعية الثالثة المنفرعة من الفرضية الثانية والتي تنص على ان مدة الارتباط بالزبون لها تأثير على أدراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية .

أما بالنسبة للمتغير الرابع والمتعلق بالشكل القانوني للشركة موضع التدقيق فقد اسفرت النتائج عن اتفاق اغلب افراد العينة على تأثير الشكل القانوني للشركة موضع تدقيق على ادراك مراقب الحسابات لواجباته تجاه الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية ، وقد تبين تأثير الشكل القانوني حيث اشارت النتائج ان الشركة المساهمة لها التأثير الأقوى على ادراك مراقب الحسابات وقد جاءت بالترتيب الاول من حيث قوة التأثير وبوسط حسابي (٤,٤١) وانحراف معياري (١,٢٥٠) . يليها الشركة ذات المسؤولية المحدوده حيث جاءت في الترتيب الثاني من حيث قوة التأثير وبوسط حسابي (٣,٣٤) وانحراف معياري (١,٢٢٧) . أما بالنسبة للشركة التي تتخذ شكلاً مشروع فردي أو شركة تضامنية فتأثيرها محدود على ادراك مراقب الحسابات لأنها حققت وسطاً حسابياً أقل من ٣ درجات حيث كان (٢,١٣) ، (٢,٥٢) وانحراف معياري (١,١٧٢) ، (١,١٧١) على التوالي . وانطلاقاً مما سبق يتم اثبات صحة الفرضية الفرعية الرابعة المنفرعة من الفرضية الثانية والتي تنص على ان الشكل القانوني للشركة موضع التدقيق له تأثير على أدراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية . أما بخصوص المتغير الأخير والمتعلق بطبيعة نشاط الشركة موضع التدقيق فقد اسفرت النتائج على اتفاق اغلب أفراد العينة ايضاً على ان لطبيعة نشاط الشركة تأثير على أدراك مراقب الحسابات لواجباتهم تجاه الإفصاح الإلكتروني وأن تفاوت هذا الترتيب حسب طبيعة النشاط . حيث تشير النتائج أن النشاط المصرفي له التأثير الأقوى من باقي الأنشطة على ادراك مراقب الحسابات حيث جاء في الترتيب الأول من حيث قوة التأثير وبوسط حسابي (٤,٠٩) وانحراف معياري (١,٥٨٢) . يليه كل من النشاط الخدمي والصناعي في قوة التأثير حيث جاء النشاط الخدمي في الترتيب الثاني من حيث قوة التأثير وبوسط حسابي (٣,٣١) وانحراف معياري (١,٥٠٨) ، في حين جاء النشاط الصناعي في الترتيب الثالث من حيث قوة التأثير وبوسط حسابي (٣,٢٩) وانحراف معياري (١,٥٥١) . أما النشاط الزراعي فكان تأثيره محدوداً على أدراك مراقب الحسابات لأنه حقق وسطاً حسابياً اقل من ٣ درجات حيث كان (٢,٥٤) وانحراف معياري (١,٤٦١) . وانطلاقاً مما سبق يتم اثبات صحة الفرضية الفرعية الخامسة المنفرعة من الفرضية الثانية والتي تنص على ان طبيعة نشاط شركة الزبون لها تأثير على ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية . واستنتجاً مما سبق يتم اثبات الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص بأن ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الإفصاح

الالكتروني للمعلومات المالية يتأثر ببعض المتغيرات البيئية . حيث تتفرع من هذه الفرضية خمسة فرضيات فرعية تم اثباتها في العرض السابق وأن تفاوتت نسبة الأثبات بين فرضية واخرى . واعتماداً على اثبات صحة الفرضيات الفرعية يتم اثبات صحة الفرضية الرئيسية .

٤ - الاستنتاجات والتوصيات

اولاً : الاستنتاجات :

من اهم الاستنتاجات التي يمكن التوصل اليها الاتي :-

١- في ظل النمو السريع والمتزايد في استخدام شبكة الاتصالات الدولييه الانترنت بدأت العديد من الشركات في مختلف دول العالم إدراك اهمية استخدام هذه الشبكة كأداة لتوزيع قوائمها المالية للاستفادة من الامكانيات التكنولوجية الهائلة في سرعة انتشار المعلومات ، مما ادى الى تنامي ظاهرة الافصاح الالكتروني على المستوى العالمي وتحول بيئة التقرير المالي من البيئة الورقيه الى البيئة الالكترونية

٢- على الرغم من العديد من المزايا التي يحققها الافصاح الالكتروني سواء على مستوى الشركات او على مستوى مستخدمي القوائم المالية ، الا انه في الوقت ذاته يعاني من مجموعة من المشاكل والتحديات ذات الانعكاسات الخطيره على مهنة التدقيق ، والتي تواجه بيئة الاعمال تجاه الثقة بالمعلومات المالية المنشورة الكترونياً ومصادقيتها لدى المستخدمين .

٣- في ظل التحديات التي افرزها الافصاح الالكتروني وانعكاستها على مهنة التدقيق ، بادر الكثير من اكاديمي ومهني المحاسبة الى وضع اطر مقترحه لنطاق مسؤوليات وواجبات مراقبي الحسابات في ظل بيئة الافصاح الالكتروني وتحديد موقف مراقبي الحسابات من المعلومات المنشوره الكترونياً . وقد اتفق العديد منهم على ان مسؤولية مراقبي الحسابات لا تخرج عن النقاط الاتيه :-

-المسؤولية عن سلامة وامن المعلومات على شبكة الانترنت

-المسؤولية عن القوائم المالية التي تم تدقيقها والتقرير المرفق بها

-المسؤولية عن المعلومات التي تقع خارج نطاق القوائم المالية

-المسؤولية عن التحديث الفوري للقوائم المالية

٤- هناك ادراكاً مرتفعاً لدى مراقبي الحسابات في العراق تجاه اهمية القيام بواجباتهم تجاه الافصاح الالكتروني للمعلومات المالية وأن تفاوت هذا الادراك بين مهمة واخرى حيث ان اكثر تلك الواجبات ادراكاً هي التحقق من ان الملف الالكتروني للمعلومات المالية المراد نشره الكترونياً يطابق تماماً لصورته الورقيه ، اما اقل تلك الواجبات ادراكاً هي امكانية الالتجاء الى القانون في حالة نشر تقرير مراقب الحسابات من قبل الشركة دون موافقته .

٥ - يتأثر مستوى ادراك مراقبي الحسابات في العراق بواجباتهم تجاه الافصاح الالكتروني بعدد من المتغيرات البيئية ، حيث اشارت نتائج الدراسة الى انه يوجد تأثير لكل من بيئة التشريعات ، الطلب المتزايد على القوائم المالية الالكترونية ، مدة الارتباط بالشركة ، الشكل القانوني للشركة ، طبيعة نشاط الشركة على ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الافصاح الالكتروني للمعلومات المالية .

٦- من اكثر المتغيرات الفرعية للمتغيرات اعلاه تأثيراً على ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم

تجاه الافصاح الالكتروني كانت الاتي :-

أ - فيما يخص بيئة التشريعات كانت متطلبات المنظمات المهنية اكثر المتغيرات تأثيراً .

ب - فيما يخص الطلب المتزايد كان الطلب المتزايد من قبل المستثمرين اكثر المتغيرات تأثيراً .

ج - فيما يخص مدة الارتباط كانت المدة الاطول والتي اكثر من ٣ سنوات اكثر تأثيراً .

د - فيما يخص الشكل القانوني كانت الشركة المساهمة اكثر تأثيراً .

هـ - فيما يخص طبيعة نشاط الشركة كان النشاط المصرفي اكثر تأثيراً .

٧- من الواضح وجود فجوة بين الادراك النظري لمراقبي الحسابات في البيئة العراقية لواجباتهم

تجاه الافصاح الالكتروني للمعلومات المالية وبين الادراك ال فعلي الحقيقي لهذه المهام حال

خروجها حيز التنفيذ اي ان مراقبي الحسابات في العراق يدركون جيداً مهامهم تجاه الافصاح

الالكتروني الا انهم قد يعارضوا فكرة تنفيذ تلك المهام اذا طلب منهم ذلك بصورة فعلية . وقد

يرجع السبب في ذلك الى الآتي :-

أ- الافصاح الألكتروني لازال حديث العهد على البيئة العراقية .

ب-عدم وجود اية ارشادات مهنية تلزم مراقب الحسابات القيام بذلك .

ج-وجود احتمال ارتفاع تكاليف عملية التدقيق وبالتالي ارتفاع اتعاب مراقب الحسابات .

د-عدم الرغبة في تحمل المزيد من المسؤولية القانونية .

هـ-لا توجد ضغوط حقيقية من قبل المستخدمين لطلب هكذا نوع من الافصاح .

وعدم وجود اي دورات او برامج تدريبية في مجال الافصاح الالكتروني ودور مراقب الحسابات فيه مما ادى أنخفاض مستوى الوعي والأدراك لكافة الأطراف

ثانياً : التوصيات :-

اعتماد على النتائج التي تم التوصل اليها يمكن وضع التوصيات الاتيه :-

١- اهتمام الهيئات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية والرقابية في العراق والعمل على اصدار قاعده محاسبية لتنظيم الافصاح المحاسبي الالكتروني تستند الى التوصيات الصادره عن لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين وعن الهيئات المشرفة على اسواق الأوراق المالية . لكي تكون اساساً ومرشداً للمحاسبين نحو اتخاذ الإجراءات المناسبة المتعلقة بالافصاح الالكتروني .

٢- العمل على اصدار دليل او معيار تدقيقي ينظم مسؤولية وواجبات مراقب الحسابات تجاه الافصاح الالكتروني للمعلومات المالية ، لكي تكون اساساً ومرشداً لمراقبي الحسابات نحو القيام بواجباتهم تجاه الافصاح الالكتروني فضلاً عن انها تبين لمستخدمي القوائم المالية حدود مسؤولية مراقب الحسابات تجاه ذلك .

٣- تعزيز ادراك مراقبي الحسابات في البيئة العراقية لواجباتهم تجاه الافصاح الالكتروني للمعلومات المالية وذلك من خلال متابعتهم للاصدارات المختلفة بالخارج من ارشادات ومجلات ونشرات ودوريات وخاصة تلك التي تعني بالقضايا التكنولوجية واثرها على مهنة المحاسبة والتدقيق ، فضلاً عن الاشتراك بدورات تدريبية في مجال تقنية المعلومات والاتصالات بهدف مسايرة التطورات التكنولوجية والتمكن من اداء دورهم كما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية .

٤- بما ان الافصاح الالكتروني لازال حديث العهد على البيئة العراقية لابد من العمل على زيادة وعي وادراك منتجي القوائم المالية ومستخدميها باهمية الافصاح الالكتروني والمزايا التي يحققها فضلاً عن بيان المخاطر الناجمة عنه وما هو دور مراقب الحسابات تجاهه . وقد يتم ذلك من خلال اصدار النشرات والمجلات الدورية فضلاً عن قيام دورات تدريبية وعقد المؤتمرات والندوات التي من شأنها تعزيز معارفهم وزيادة اطلاعهم وادراكهم على اخر المستجدات فيما يخص الافصاح الالكتروني . ومن اهم الجهات المؤهلة للقيام بذلك هي سوق العراق للاوراق المالية ، نقابة المحاسبين ، البنك المركزي ، مركز التدريب المالي والمحاسبي ، منظمات المجتمع المدني المهتمه بالشفافية والافصاح ، ديوان الرقابة المالية ، هيئة النزاهة وغيرها .

٥- بما ان النشاط المصرفي كان اكثر النشاطات تأثيراً على ادراك مراقبي الحسابات لواجباتهم تجاه الافصاح الالكتروني في البيئة العراقية ، لذلك يمكن اختياره كنقطة انطلاق لتطبيق الافصاح الالكتروني والزام هذا القطاع بتطبيق ومراقبة ذلك لاكتشاف اية عواقب او مشاكل

تواجه عملية التطبيق وتفعيل دور مراقب الحسابات تجاه ذلك . لكي يكون القطاع المصرفي نموذجاً يحتذى به عند تعميم هذه الظاهرة على القطاعات الأخرى

الملاحق :- استمارة الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة المستنصرية

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

استمارة الاستبانة

السيد مراقب الحسابات المحترم

تحية طيبة :

في ظل التحول من البيئة الورقية الى البيئة الالكترونية و ظهور مايسمى بالافصاح الالكتروني للقوائم المالية . اي ان قيام الشركات بنشر قوائمها المالية على شبكة الانترنت . ومع ما يحيط بهذه البيئة الجديدة من مخاطر كأختراق المواقع الالكترونية والتلاعب بمحتوى القوائم المالية من المعلومات ، مما قد يؤثر على مصداقية تلك المعلومات المنشورة إلكترونياً . وهنا قد يثار التساؤل الاتي :- ما هو دور ومسؤولية مراقب الحسابات اتجاه ذلك ؟ لذلك جاء هذا البحث كمحاولة للخوض في غمار هذا الموضوع والتعرف على مدى ادراك مراقبي الحسابات في العراق لواجباتهم تجاه الافصاح الالكتروني للمعلومات المالية ومدى تأثير ذلك الادراك ببعض المتغيرات البيئية . وحيث اننا نعهد بكم الاهتمام والاستعداد الدائمين لمؤازرة ومساندة الباحثين في ابحاثهم التي تخدم تطور المهنة وبالتالي تطور المجتمع . جئنا وكلنا امل ان نجد التعاون المعهود بكم من خلال اجابة الاسئلة الواردة في هذه الاستبانة بكل دقة وموضوعية . وان هذا سوف يؤدي بلا شك الى تقييم افضل لموضوع البحث وبالتالي المساعدة في تحقيق اهداف البحث والخروج بتوصيات لوضع الحلول المناسبة .

شاكرين لكم حسن تعاونكم وتجاوبكم وتقبلوا فائق التقدير والاحترام

الباحثان

د.بكر ابراهيم محمود

م.م نضال عزيز مهدي

المحور الاول : معلومات عامة :-

الرجاء وضع دائرة حول البديل المناسب لكل من العبارات الاتية :-

١-الخبرة في مجال مراقبة الحسابات :-

أ-اقل من ٥ سنوات ب- من ٥-١٠ ج- ١٠-١٥ سنة د- اكثر من ١٥ سنة

٢- الصنف الذي تنتمي اليه :-

أ-الصنف الاول ب- الصنف الثاني

المحور الثاني : قياس مدى ادراك مراقبي الحس ابات في العراق لواجباتهم تجاه

الافصاح الالكتروني للمعلومات .

الرجاء وضع اشارة صح امام الاختيار الذي تراه مناسباً لكل من العبارات الاتية :-

ت	العبرة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
١-	الحصول على اقرار من ادارة الشركة موضع التدقيق بمسئوليتها عن تصميم واختبار الضوابط الرقابية الملائمة لحماية محتويات الموقع بعد التحقق من قيام الشركة بذلك .					
٢-	الحصول على اقرار من الشركة بعدم نشر القوائم المالية مرفقاً معها					

					تقرير مراقب الحسابات على الموقع الالكتروني دون ابلاغ مراقب الحسابات
					٣- الحصول على اقرار من الشركة بمسئوليتها عن وضع الضوابط التي تكفل الفصل بشكل واضح بين المعلومات التي خضعت للتدقيق وتلك التي لم تخضع على الموقع الالكتروني .
					٤- التحقق من ان الملف الالكتروني للمعلومات المالية المراد نشره الكترونياً مطابق تماماً لصورته الورقية .
					٥- الاحتفاظ بنسخة من الملف الالكتروني النهائي للمعلومات المالية ضمن اوراق العمل .
					٦- يمكن الالتجاء الى القانون في حالة نشر تقرير مراقب الحسابات من قبل الشركة دون موافقته .
					٧- التأكد من ان تقرير مراقب الحسابات المنشور على الموقع يرتبط بمجموعة القوائم المالية الكاملة وليس ببعضها فقط فضلاً عن التأكد من عدم ارتباط التقرير بالمعلومات الاخرى على الموقع والتي لم تخضع للتدقيق .
					٨- التأكد من عدم حدوث اية تغييرات على القوائم المالية والتقرير من تاريخ النشر الكترونياً وحتى تاريخ

					انعقاد اجتماع الهيئة العامة .
					٩- ينبغي على مراقب الحسابات الزام الشركة بسحب التقرير من الموقع في حالة حدوث تغييرات على القوائم المالية او اساءة استخدام التقرير .
					١٠- الاطلاع على المعلومات المرفقة بالقوائم المالية الالكترونية للتأكد من عدم وجود اختلافات جوهرية بينهما .
					١١- الاطلاع بعناية على المعلومات التي تتضمنها الملفات الصوتية والفيديو للتأكد من عدم وجود تعارض بينها وبين معلومات القوائم المالية
					١٢- الاتصال المستمر بالشركة لمناقشة الامور المتعلقة بالافصاح الالكتروني وتوثيق نتائج تلك المناقشات
					١٣- العمل على اضافة فقرة في نهاية تقرير مراقب الحسابات تتضمن عبارات تبين تحديد مهام كل من مراقب الحسابات وادارة الشركة فيما يخص الافصاح الالكتروني للقوائم المالية وخلال كافة مراحل عملية التدقيق

المحور الثالث : تحديد درجة تأثير بعض المتغيرات البيئية على مدى ادراك مراقبي

الحسابات لواجباتهم تجاه الافصاح الالكتروني :

الرجاء وضع اشارة صح امام الاختيار الذي تراه مناسباً لكل مما يأتي :-

ت	المتغيرات	قوي للغاية	قوي	متوسط	محدود	لايؤثر مطلقاً
---	-----------	------------	-----	-------	-------	---------------

					١- بيئة التشريعات :- أ-متطلبات المنظمات المهنية المعنية بمهنة التدقيق بخصوص الافصاح الالكتروني بصفة عامة وواجبات مراقب الحسابات اتجاهه بصفة خاصة
					ب- متطلبات قانون الشركات والقوانين الاخرى ذات العلاقة بخصوص الافصاح الالكتروني .
					ج- متطلبات سوق الاوراق المالية بخصوص الافصاح الالكتروني .
					٢- الطلب المتزايد على القوائم المالية الالكترونية :- أ-الطلب المتزايد من قبل المستثمرين
					ب- الطلب المتزايد من قبل المصارف
					ج- الطلب المتزايد من قبل الاطراف الاخرى
					٣- مدة الارتباط بالشركة موضع التدقيق :- أ-اقل من سنة
					ب- من سنة - ٣ سنوات
					ج- اكثر من ٣ سنوات
					٤- الشكل القانوني للشركة موضع التدقيق :- أ-مشروع فردي
					ب- شركة تضامنية
					ج- شركة ذات مسؤولية محدودة
					د- شركة مساهمة
					٥- طبيعة نشاط الشركة موضع التدقيق :- أ-زراعي
					ب- صناعي
					ج- خدمي
					د- مصرفي

المصادر

1-Anonymous, bestsoftware-Peachtree Premium Accounting 2005, CPA Technology Advisor, Ft. Atkinson: Jul./Jul., 2005, Vol.15, Iss. 3,

٢- السليم ، فيصل زماط ، مقومات الأفصاح الإلكتروني وأهميته في قرارات الأستثمار ، مجلة كلية الإدارة والأقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العدد ، ٥٥ ، ٢٠٠٥

3- Ashbaugh, H., K. Johnstone and D. Warfield, "Corporate Reporting on the Internet", Accounting Horizons . Vol. 13 , No .3, September 1999 ,

4- Lymer, R. Debrecny, G.L. Gray, and A. Rahman, "Business Reporting on the Internet", A paper prepared for the international Accounting Standards Committee, November 1999. Available at: <http://www.shu.ac.uk>.

5- Wallace, A., "The New Language of Financial Reporting", The .Balance Sheet, Vol. 2, 2001

٦- محمد ، فهميم ابو العزم محمد ، " استخدام لغة XBRL في تعظيم الأستفادة من معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً " ، المجلة العلمية : التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ٢٠٠٣ .

٧- المليجي ، هشام حسن عواد ، "تقييم جودة التقرير المالية الإلكتروني : دراسة اختبارية على القطاع المصرفي " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، العدد الثالث والرابع ، ٢٠٠٢ .

8- Hodge F, D., "Hyperlinking Unaudited Information to Audited Financial Statements: Effects on Investor Judgments", The accounting Review, Vol. 76, No. 4, October 2001.

٩- محمد ، فهيم ابو العزم محمد ، " مصداقية اتلعللومات المالية على الأنترنت وءءوء مسؤلية المراءع " ، مجلة البءوء المءاسبية ، الءمعية السعوءية للمءاسبة ، العءء الأول ، المءءء الخامس ، أبريل ٢٠٠١ .

10- Fisher, r., P Oyelere., and F Laswad., "Corporate Reporting on the Internet : Audit Issues and Content Analysis of Practices", Managerial Auditing Journal, Vol. 19, No. 3, 2004. Available at:<http://www.lincoln.ac.nz/comm./publish>.

١١- فوءة ، شوءي السبء ، "مءى ءءوء مسؤلية المراءع الءارءي في مصءاقبة نشر القواء المالية المنشورة على شبكة الأنترنت وأئر ذلك على سلوك أسعار الأوراق المالية : ءراسة نظرية وتطبيقية" ، المءة العلمية والتمويل ، كلية التجارة ءامعة طنطا ، العءء الثاني ، ٢٠٠٢ .

12- Bagshaw, K., "Financial Reporting on the Internet", Student Accountant , August, 2002.

13- Lymer, A., and a. Tallberg, The auditor and institutional responses, International Journal of Auditing , Vol. 7 , February 2003 .

14- Ettredge ,M., etal "Going Concern Auditor Reports at Corporate Web Sites" Research in Accounting Regulation. Vol. 14, 2000.