

The recognition of the Digital Assets and its Impact on The External Auditing Fees in Syrian Environment /Field Study/.

Dr. Mariam Mustafa Abdel Halim *

(Received 17 / 11 / 2024. Accepted 2 / 2 / 2025)

□ ABSTRACT □

The research aimed to clarify the impact of the digital asset on external audit fees.. To achieve the objective of this research, a field study was conducted by using a questionnaire to collect data from the population of the study which is composed of auditors accredited by the Finance Ministry, and authorized to audit shareholding companies. The questionnaire was distributed to 466 auditor. 234 copies were returned, and 211 of them were suitable for analysis.

The study concluded that there is a major deficiency in the current framework for the recognition of digital assets in light of the requirements of international financial reporting standards. It also found that there is an impact of the recognition of digital assets in increasing audit risks and audit complexity, and thus in fees Auditing.

Key words: Digital Assets, Auditing Fees, Auditing complexity, International Fainancial Reporting Financial Statndards.

Copyright



:Tishreen University journal-Syria, The authors retain the copyright under a CC BY-NC-SA 04

* Associate Professor Of Accounting Department , Tishreen University, Syria.

الاعتراف بالأصول الرقمية وأثره في أتعاب التدقيق الخارجي في البيئة السورية /دراسة ميدانية/.

الدكتورة مريم مصطفى عبد الحليم *

(تاريخ الإيداع 17 / 11 / 2024. قُبل للنشر في 2 / 2 / 2025)

□ ملخص □

هدف البحث إلى توضيح أثر الاعتراف بالأصول الرقمية في أتعاب التدقيق الخارجي. لتحقيق هدف البحث تم إجراء دراسة ميدانية على مدققي الحسابات الخارجيين. عن طريق استخدام استبانة لجمع البيانات من أفراد مجتمع البحث المكوّن من مدققي الحسابات المعتمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق الشركات المساهمة وتم توزيعها على (466) مدقق حسابات، واستُرِدّ منها (234) استبانة، وتمّ تفريغ (211) استبانة كونها صالحة للتحليل، توصلَ البحث إلى وجود قصور كبير في الإطار الحالي للاعتراف بالأصول الرقمية في ضوء متطلبات معايير إعداد التقارير المالية الدولية، كما توصل إلى وجود تأثير للاعتراف بالأصول الرقمية في زيادة مخاطر التدقيق وتعدد التدقيق، وبالتالي في أتعاب التدقيق.

الكلمات المفتاحية: الأصول الرقمية، أتعاب التدقيق الخارجي، تعدد التدقيق، معايير التقارير المالية الدولية.

حقوق النشر : مجلة جامعة تشرين- سورية، يحتفظ المؤلفون بحقوق النشر بموجب الترخيص



CC BY-NC-SA 04

* أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، جامعة اللاذقية، سورية.

مقدمة:

ساهمت التطورات التكنولوجية السريعة والمتلاحقة التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة - خاصة استخدام الإنترنت والذكاء الصناعي وسلسلة الكتل الرقمية- في انتشار التحول الرقمي في العديد من المجالات وقطاعات الأعمال. وهكذا أصبح العالم ينظر إلى الرقمية بأنها المستقبل؛ حيث أنها تحمل إمكانات هائلة للأعمال لاكتساب فرص جديدة وتحقيق معدلات نمو أعلى للإيرادات بالشكل الذي يرضي كافة أصحاب المصالح. حيث يساهم التحول الرقمي في خلق وابتكار نماذج أعمال جديدة ومحسنة بالشكل الذي يخلق قيمة لأصحاب المصالح (Shahi & Sinha, 2021)

ونتيجة لذلك اتجهت العديد من الدول إلى دمج التكنولوجيا الرقمية في جميع المجالات لتحاكي نماذج الأعمال الحديثة والدولية، حيث لم تعد نماذج الأعمال التقليدية ملائمة لمواكبة التطورات الحالية، وترتب على العمل في ظل البيئة الرقمية الجديدة ونماذج الأعمال الحديثة تغيرات جذرية في العديد من المفاهيم والمنتجات كظهور المنتجات الرقمية وتقنية الكتل، وتزايد حجم الأصول الرقمية لدى العديد من الشركات، ومواجهة العديد من المخاطر كالنصب والاحتيال. الأمر الذي يستدعي ضرورة إعادة النظر في تلك المفاهيم وإرساء القواعد الملائمة لنماذج الأعمال الحديثة في ظل الرقمنة لكافة مجالات الأعمال (Lapitkaia and Leahovcenco, 2019).

تعد الأصول الرقمية أحد مفاهيم التحول الرقمي التي تزايد استخدامها في الآونة الأخيرة عبر كافة أنحاء دول العالم مع تزايد تداول المنتجات الرقمية. وتختلف هذه الأصول عن الأصول المادية في أنها متاحة على الإنترنت ويمكن استخدامها على أجهزة الكمبيوتر، والهواتف الذكية والساعات الذكية والأجهزة الأخرى كالتلفزيونات الذكية. كما لا يتم تسليمها... الخ (Mohammed & Mohsin 2021).

لقد أثار هذا المفهوم تساؤلات بخصوص الطريقة التي يتبعها المدقق الخارجي لتنفيذ أعماله، فحص وتقييم مخاطر تنفيذ تلك الأصول الحديثة وتوفير التأكيد الكافي لأصحاب المصالح بأن القوائم المالية لتلك الشركات تم تدقيقها وتعتبر بعدالة عن المركز المالي لها. لذلك سيهدف هذا البحث إلى دراسة أثر الاعتراف بالأصول الرقمية في أتعاب التدقيق ومع ظهور ذلك المفهوم في الفكر المعاصر وانتشار استخدامه، في العديد من الشركات وكافة دول العالم، والحد من استخدام الأصول المادية، ظهرت العديد من المشاكل والقضايا المحاسبية التي تحتاج إلى التفكير وإعادة النظر في مدى ملائمة هذا النوع من الأصول للمفاهيم والقواعد المحاسبية الحالية، كما أثار هذا المفهوم تساؤلاً عن مدى ملائمة معايير التقارير المالية الحالية لهذا النوع من الأصول وإمكانية تطبيقها بشكلها الحالي أو تعديلها. بالإضافة إلى التحديات المتعلقة بتدقيق تلك الأصول، ومدى الحاجة إلى إرساء إجراءات جديدة تلائم ذلك المفهوم، وتأثير الأصول الرقمية في أتعاب التدقيق (عبد التواب، 2019).

هكذا أصبح قبول عميل يعترف بأصول رقمية في قوائمه المالية يعد تحدياً جديداً للعديد من مكاتب التدقيق؛ حيث يعد افتقار الأصول الرقمية إلى إرشادات للمحاسبة عليها والتدقيق والمعاملات ذات الصلة بها إلى فرض مخاطر تدقيق إضافية يجب قياسها بشكل صحيح قبل قبول العميل، وتخطيط إجراءات التدقيق، وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال الحصول على فهم للمنشأة، وبيئة الرقابة الخاصة بها، وتقييم التأثير المحتمل لتلك المخاطر، على القوائم المالية والتي يجب أخذها بالحسبان أثناء قرارات تخطيط التدقيق، وجمع أدلة التدقيق، كونها محدثات لأتعاب التدقيق (عبد، 2022).

وفي حد معرفة الباحثة توجد ندرة بدراسات التدقيق التي تناولت دراسة العلاقة بين اعتراف عميل التدقيق بالأصول

الرقمية وأتباع التدقيق لاسيما في سورية. لذلك جاء هذا البحث لدراسة أثر الاعتراف بالأصول الرقمية في أتعاب التدقيق، في ضوء قبول العميل تكليف التدقيق وقرارات التخطيط للتدقيق في ظل ندرة الدراسات، وذلك بهدف المحافظة على المهنة وضمان استمراريته في ظل الثورة الصناعية الرابعة وبداية التحول الرقمي في البيئة السورية، مما يضمن لأصحاب المصالح الثقة بمهنة التدقيق التي تنعكس جودتها في جودة قراراتهم.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في التساؤلات الرئيسة الآتية:

1- ما هو مدى القصور في الإطار الحالي للاعتراف بالأصول الرقمية في ضوء متطلبات معايير إعداد التقارير المالية الدولية.

2- ما هو أثر اعتراف العميل بالأصول الرقمية في أتعاب التدقيق؟

يتفرع عن هذا السؤال الرئيس الثالث الأسئلة الفرعية الآتية:

1- ما هو أثر اعتراف العميل بالأصول الرقمية في جودة التقارير المالية؟

2- ما هو أثر اعتراف العميل بالأصول الرقمية في مخاطر التدقيق؟

3- ما هو أثر الاعتراف بالأصول الرقمية في تعقد التدقيق؟

أهمية البحث وأهدافه:

تكمن أهمية البحث في كونه يعدّ محاولة لدراسة أثر الاعتراف بالأصول الرقمية في أتعاب التدقيق، في ظل ندرة الدراسات. والمحافظة على المهنة وضمان استمراريته في ظل الثورة الصناعية الرابعة وبداية التحول الرقمي في البيئة السورية، مما يضمن لأصحاب المصالح الثقة بمهنة التدقيق التي تنعكس جودتها على جودة قراراتهم. وهكذا يتمثل الهدف الرئيس للبحث في دراسة أثر الاعتراف بالأصول الرقمية في أتعاب التدقيق. لتحقيق هذا الهدف كان لابد من تحقيق الأهداف الرئيسة الآتية:

1- دراسة مدى القصور في الإطار الحالي للاعتراف بالأصول الرقمية في ضوء متطلبات معايير إعداد التقارير المالية الدولية.

2- دراسة أثر الاعتراف بالأصول الرقمية في أتعاب التدقيق.

يتفرع عن هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية الآتية:

- دراسة أثر الاعتراف بالأصول الرقمية في جودة التقارير المالية.

- دراسة أثر الاعتراف بالأصول الرقمية في مخاطر التدقيق.

- دراسة أثر الاعتراف بالأصول الرقمية في تعقد التدقيق.

منهجية البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين المعتمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق الشركات المساهمة، والبالغ عددهم (511) مدقق حسابات حسب موقع جمعية المحاسبين القانونيين. تم الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وزعت على (466) مدقق حسابات، استرد منها (234) استبانة، وفرغ (211) استبانة كونها صالحة للتحليل،

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لتحديد درجة موافقة المستجوبين، واستخدمت الأساليب الإحصائية الوصفية التي اشتملت على النسب المئوية والتكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبانة المختلفة وذلك من أجل إعطاء وصف شامل لدرجة موافقة أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة المختلفة.

فرضيات البحث:

1- **الفرضية الرئيسية الأولى:** يوجد فجوة بين متطلبات معايير إعداد التقارير المالية الدولية الحالية ومتطلبات الاعتراف بالأصول الرقمية.

2- **الفرضية الرئيسية الثانية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية بالقوائم المالية للشركة محل التدقيق في أتعاب التدقيق.

تتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في جودة التقارير المالية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في مخاطر التدقيق.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في تعقد التدقيق.

1. الدراسات السابقة:

6-1: دراسة (Cao et. Al., 2018) بعنوان "التقرير المالي وسلسلة الكتل الرقمية، وتحديد أتعاب التدقيق وتعديل القوائم المالية والقواعد المهنية. ' Financial Reporting and Blockchains: Audit Pricing, ' Misstatements , and Regulation

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق سلسلة الكتل الرقمية في جودة التقارير المالية وأتعاب التدقيق والقواعد التنظيمية. لتحقيق هذا الهدف تناولت الدراسة التطبيقات الناتجة عن استخدام سلسلة الكتل الرقمية الخاصة بالتقارير المالية والتدقيق، وذلك من خلال تحليل المنافسة بين المدققين وجودة التدقيق. والأخطاء الجوهرية لعميل التدقيق وسياسته التنظيمية وذلك في إطار واحد.

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي التحليلي من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة للتوصل إلى النتائج وتحقيق أهدافها.

توصلت الدراسة إلى أن التدقيق المشترك باستخدام الكتل الرقمية يمكن أن يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق، وذلك ليس فقط للمعاملات المسجلة على قاعدة البيانات، ولكن أيضاً للمعاملات بين المراجعين وذلك من خلال بروتوكولات المعرفة الصفريّة التي تحافظ على خصوصية البيانات، وبالتالي ستعمل التقنية الحديثة على تغيير تسعير التدقيق بدلاً من اعتمادها على حجم العميل ستأخذ في الحسبان المدققين المشتركين على السلسلة وحجم المعاملات المقابلة لهم. كما توصلت إلى أن استخدام سلسلة الكتل الرقمية سيقلل من أخطاء تقارير المدققين، كما يُخفّض من تكاليف العينات حيث تكون الأخطاء عند أدنى مستوى لها.

6-2: دراسة (عبد التواب، 2019) بعنوان: "تحليل مشكلات المحاسبة عن العملات الرقمية المشفرة في ضوء متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية- دراسة نظرية ميدانية".

توصلت الدراسة إلى أن العملة الرقمية المشفرة تعدّ أصل رقمي منتجة بواسطة برامج حاسوبية ولا تخضع للسيطرة أو التحكم فيها من جانب حكومة ما أو بنك مركزي وتعمل كوسيط للتبادل عن طريق الانترنت اعتماداً على تكنولوجيا سلسلة الكتل الرقمية ، كما توصلت الى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بشأن وجود قصور في الإطار الحالي للمحاسبة عن العملات الرقمية المشفرة في ضوء متطلبات معايير إعداد التقارير المالية (IFRS)، وكذلك أيضاً عدم

وجود فروق ذات دلالة معنوية بشأن أن تعدد نماذج الأعمال والنشاط المعتاد للمنشآت وطبيعة الجوهر الاقتصادي للمعاملة يؤدي إلى تعدد نماذج المحاسبة عن العملات الرقمية المشفرة.

3-6: دراسة (Lapitkaia and Leahovcenco, 2019) بعنوان: "متطلبات الإفصاح لمقدمي خدمات الأصول الافتراضية والأصول الافتراضية" "Diclosure Requirements for virtual Assets and Virtula Assets Service Providers".

بحثت الدراسة في تحديد أهم متطلبات الإفصاح عن الأصول الافتراضية ومقدمو خدمات الأصول الافتراضية، وتوصلت الدراسة الى انه في حالة الشركات التي تقوم بتحويل الأموال والتعامل في مثل هذه الأصول المالية الافتراضية يجب أن يُطلب منهم الحصول على المعلومات الضرورية والدقيقة وتخزينها عن المرسل بالإضافة إلى المعلومات الضرورية عن متلقي هذه الأموال، وأن هذه المعلومات يجب تقديمها إلى المؤسسة الثانية ("مزود")، إن وجد. علاوة على ذلك، قد تطلب دول مجموعة العمل المالي من المنظمات المستفيدة الثانية هذه الحصول على المعلومات الضرورية (ولسبب ما ليس بالضرورة دقيقة) حول مصدر الأموال المحولة، بالإضافة إلى المعلومات الضرورية والدقيقة حول المستفيد كما أكدت الدراسة على عدة اشياء ضرورية ترتبط بالتعامل في الأصول الافتراضية يجب توافرها في تلك الشركات، تتمثل في الترخيص والتسجيل الشفافية الاشراف والرقابة، الاجراءات الوقائية، مدي خضوعها للقانون، وموقفها من التعاون الدولي، حيث ينعكس ذلك على تحقيق نوع من الثقة لتلك التعاملات.

4-6: دراسة (Castonguay and Smith, 2020) بعنوان: "هل الأصول الرقمية وسلسلة الكتل الرقمية قابلة للاختراق أم احتيالية أم غير قابلة للفهم". "Digital Assets and Blockchain: Hack able, Fraudulent, or Just Misunderstood?"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى قابلية الأصول الرقمية والبلوك تشين للاختراق و الاحتمال والتلاعب، وعلى عكس ما يتناوله العامة في الجرائد والمجلات من أمان وموثوقية الأصول الرقمية والبلوك تشين، توصلت الدراسة من خلال دراسة وتحليل الأبحاث العلمية التي تناولت ذلك الموضوع الى وجود العديد من الحالات التي تم فيها اختراق سلسلة الكتل الرقمية والمحافظ الرقمية، بالإضافة إلى وجود نسبة كبيرة من عروض العملات الرقمية الاحتياطية، كما تبين أن بعض الشركات تعتمد على سلسلة الكتل الرقمية بالاسم فقط - حيث تستحوذ على الاستثمار دون ربطها بشكل دائم بشبكات السلسلة أو التبادلات الرقمية، وكذلك اختراق الجهاز غير القابل للقرصنة وسرقة أصول رقمية بقيمة ملايين الدولارات، وأوصت الدراسة بأنه يجب على المستثمرين والمضاربين على حد سواء التعامل مع مؤسسات الكتل الرقمية والأصول الرقمية بطريقة أكثر شكاً مقارنة بالاستثمارات التقليدية والأوراق المالية القابلة للتسويق، فعلى الرغم من أن تقنية سلسلة الكتل الرقمية تبدو أقل قابلية للاختراق من شبكات المعلومات الأخرى، ولكنها ليست غير قابلة للاختراق.

5-6: دراسة (Batchai, 2022) بعنوان: (أثر تدقيق الأصول الرقمية في تحسين جودة الأداء وتخفيض أتعاب التدقيق، دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق)، "Impact of digital audit on improving performance quality and reduce costs an applied research in a sample of private auditing firms and offices".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق وتخفيض التكاليف التي تعدّ من الجوانب الأساسية للتدقيق. توصلت الدراسة إلى أن استخدام التدقيق القائم على تكنولوجيا المعلومات يوفر الجهد والوقت، ويقلل التكلفة. أوصت الدراسة بتدريب المدققين على استخدام التكنولوجيا، بما يوفر الوقت والجهد، ويحسن من استخدام تكنولوجيا المعلومات، وخفض التكاليف عند إجراء التدقيق.

6-6: دراسة (عبد، 2022) بعنوان: "دراسة وتحليل مفهوم وأسس القياس المحاسبي عن الأصول الرقمية كأحد المفاهيم الحديثة للتحوّل الرقمي" هدفت إلى التعرف على مدى تأثير الأصول الرقمية في الفروض المحاسبية. وكذلك أهم تحديات تدقيق الأصول الرقمية في بيئة الأعمال المعاصرة. وقدمت الدراسة أدلة حول الأصول الرقمية في بيئة الأعمال المعاصرة. لتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة في الجامعات السعودية، والمدققين بالمملكة العربية السعودية. وتوصلت الدراسة إلى صياغة مفهوم علمي للأصول الرقمية، وتوضيح طبيعة ونوعية المخاطر المحيطة بالتقرير عن الأصول الرقمية، ووجود قصور في معايير التقارير المالية الدولية لإطار المحاسبة عن الأصول الرقمية، والحاجة إلى تطوير هذا الإطار. وتأثير الاعتراف بالأصول الرقمية في فرض الاستمرارية. أوصت الدراسة بضرورة تطوير المفاهيم المحاسبية وإصدار معايير محاسبة وتدقيق جديدة تلائم طبيعة الأصول الرقمية.

6-7: دراسة (Pramana et.al., 2023) بعنوان (التحليل المحاسبي للأصول الرقمية في إطار معايير التقارير المالية الدولية) "Accounting Analysis For Crypto – Assets Based on IFRS": هدفت الدراسة إلى التعرف على كيفية المحاسبة عن الأصول الرقمية في إطار معايير التقارير المالية الدولية، توصلت الدراسة إلى أنه في ظل غياب معيار محدّد للمحاسبة والإفصاح عن جميع الأصول الرقمية والمعاملات الخاصة بها يمكن قياس الأصول الرقمية والاعتراف بها بعدّها أصولاً غير ملموسة، أو مخزون سلمي وذلك يتماشى مع المنشورات الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية، ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. حيث أوصت لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية أن العملات المشفرة كأحد أنواع الأصول الرقمية يتم المحاسبة عليها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الخاص بالأصول غير ملموسة وذلك في حالة الاحتفاظ بالعملية المشفرة للبيع العادي في سياق الأعمال للشركة. أما في حال الشركات الوسيطة يتم المحاسبة على العملات المشفرة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي الخاص بالمخزون رقم (2).

6-8: دراسة (Lakshman, 2023) بعنوان (تدقيق الأصول الرقمية) "Audit of Digital assets". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تدقيق الأصول الرقمية، بالإضافة إلى مناقشة الإجراءات الرئيسة التي يمكن دمجها للتخفيف من المخاطر، وتعزيز الثقة في النظام البيئي الرقمي من خلال تنفيذ إجراءات تدقيق قوية، تشمل تقييم المخاطر والتحقق من سلامة البيانات، وتمكن الحماية لأصولها الرقمية، والتكيف مع التحديات والتكنولوجيا المتطورة. توصلت الدراسة إلى أن عمليات التدقيق المنتظمة تعمل على ترسيخ الثقة في عميل التدقيق، وتعزز الاستخدام الجدير بالثقة للأصول الرقمية، والمساهمة في إنشاء نظام بيئي رقمي من، ومتوافق من خلال تقديم نظرة شاملة حول أهمية تدقيق الأصول الرقمية، ومناقشة إجراءات التدقيق الرئيسة. كذلك يجب على المدققين تنفيذ إجراءات مصممة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تؤكد عدم فقدان الأصول أو تعرضها للخطر.

6-9: دراسة (فرج، 2023) بعنوان: " أثر الإفصاح عن مخاطر التكنولوجيا المالية على تخطيط إجراءات عملية المراجعة". هدفت الدراسة إلى اختبار أثر الإفصاح عن مخاطر التكنولوجيا المالية في تخطيط التدقيق. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك مجموعة من المخاطر لابد من أخذها في الحسبان، والإفصاح عنها تتعلق بالتكنولوجيا المالية، وتؤثر في فاعليتها ومن ثم لها درجة تأثير كبيرة في تخطيط إجراءات التدقيق. كما أثبتت النتائج أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بشأن الإفصاح عن المخاطر الاستراتيجية وتخطيط إجراءات التدقيق،

4- الإطار النظري للدراسة:

تعد مهنة المحاسبة والتدقيق كأى مهنة تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة، وبالتالي لابد لها من التكيف مع التطورات التكنولوجية المتلاحقة لبيئة الأعمال، والتي ساهمت في انتشار عملية التحول الرقمي في العديد من المجالات وقطاعات الأعمال المختلفة؛ إذ أصبح العالم كله ينظر الى الرقمية بأنها المستقبل حيث انها تحمل إمكانات هائلة للأعمال لاكتساب فرص جديدة وتحقيق معدلات نمو أعلى للإيرادات بالشكل الذي يرضي كافة أصحاب المصالح، لأن عملية التحول الرقمي تساهم في خلق وابتكار نماذج أعمال جديدة ومحسنة بالشكل الذي يساهم في خلق قيمة لجميع أصحاب المصالح (Shahi and Sinha, 2021).

لقد صاحب هذا التحول الرقمي تطوير عمليات تقنية المعلومات المرتبطة بكيفية تنظيم وتخزين وإدارة الموارد الهائلة من المعلومات بهدف ضمان وصولها للمستخدمين بسهولة وسرعة ودونما تعقيد، وهكذا بدأت الكثير من الشركات والمؤسسات بإعادة النظر في مصادر المعلومات المتاحة لديها وإدراك أهميتها كأحد أصولها والتحفيز بالاعتراف بالأصول الرقمية لمواكبة تزايد تداول المنتجات الرقمية، وتختلف هذه الأصول عن الأصول المادية في أنها متاحة على الإنترنت ويمكن استخدامها على أجهزة الكمبيوتر والهواتف الذكية والساعات الذكية والأجهزة الأخرى مثل التلفزيونات الذكية، كما أنه لا يتم تسليمها من خلال الشحن أو التسليم للمستهلك ولكن عن طريق تنزيلها بعد أقل من دقيقة من دفع ثمنها والحصول عليها فوراً وأثناء ذلك، فهي أصول غير ملموسة لا يمكن حملها أو الاحتفاظ بها، وقد تأخذ تلك الأصول أشكال مختلفة مثل ملفات رقمية بصيغة PDF ، وملفات Video، وملفات العروض التقديمية مثل Word، PowerPoint، وملفات الصور Image، والملفات الصوتية Audio ، وغيرها من الاشكال الأخرى (Mohammed and Mohsin 2021).

تعرف الأصول الرقمية أنها عبارة عن مورد اقتصادي غير مادي تسيطر عليه المنشأة، وقابل للتحديد ولها الحق في استخدامه، وله القدرة على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة وقابل للتداول الرقمي. كما تعرف على أنها سلع "محتوى" مثل البرامج، أو الكتب، أو الموسيقى، أو الأفلام التي يمكن رقمنتها وتداولها في السوق الرقمية. تختلف أنواع الأصول الرقمية باختلاف التكنولوجيا المستخدمة في إنشائها، وتداولها، ويمكن تقسيم الأصول الرقمية إلى عدة أنواع وهي (محمد، 2023):

- النقود الرقمية والتي تعرف بأنها قيمة نقدية مقاسة بالليرة السورية أو بإحدى العملات المصدرة من سلطات إصدار النقد الرسمية مستحقة على المرخص له بإصدارها وتكون مرخصة إلكترونياً كوسيلة الدفع.
 - العملات المشفرة وعرف بأنها عملات مخزنة إلكترونياً غير مقومة بأي من العملات الصادرة عن سلطات إصدار سلطات النقد الرسمية، ويتم تداولها عبر شبكة الإنترنت.
 - رموز الخدمات والتي تسمح لمالكيها حق الوصول إلى الخدمات ومنتجات الشركات المصدرة لها سواء كانت حالية أو مستقبلية.
 - رموز الأوراق المالية، يندرج تحت هذا النوع من الرموز التي تمثل مطالبة بالدين أو حقوق الملكية على الجهة المصدرة لها، وتشبه هذه الرموز الأوراق المالي التقليدية إلى حد كبير. كما تعطي هذه الرموز لمالكها مصالح خاصة في النشاط التجاري، على سبيل المثال الديون المستحقة على النشاط التجاري، أو حصة من الأرباح في ذلك النشاط وتعمل هذه الأصول كسندات رقمية يتم تداولها بين حاملها دون وجود أي وسطاء.
- يوجد أربع بدائل لمعالجة الأصول الرقمية وهي كالآتي (Lakshman, 2023):

1- البديل الأول: النقدية وماقي حكمها، ولم يلق هذا البديل القبول العام لأن العملات المشفرة لا تحمل الصفة القانونية

فمعظمها لا يتم إصدارها أو دعمها من قبل أي حكومة أو دولة، كما أنها غير قادرة في الوقت الحالي على تحديد أسعار السلع والخدمات بشكل مباشر، فبالرغم من قبول العملات المشفرة لتسوية بعض المعاملات إلا أنها لا ترتبط مباشرة بتحديد أسعار السلع أو الخدمات في الاقتصاد.

2- البديل الثاني: الأصول المالية، ولم يلق قبولاً لأنه لا يمكن التعامل مع الأصول الرقمية على أنها أصول مالية لعدة أسباب منها أن الاحتفاظ بوحدة من العملة المشفرة لا تمنح صاحبها حقاً تعاقدياً لتلقي النقد أو أصل مالي آخر، كما أنها لا تنشأ نتيجة لعلاقة تعاقدية يترتب عليها نشأة أصل مالي لدى طرف أو التزام أو حق ملكية لدى طرف آخر. إضافة إلى أن الأصول الرقمية لا توفر لحاملها حصّة متبقية في أصول أي منشأة بعد خصم جميع التزاماته، لذلك لا تستوفي الأصول الرقمية تعريف الأصل المالي.

3- البديل الثالث: المحاسبة عن الأصول الرقمية كمخزون: يمكن عدّ الأصول الرقمية سلعة تستخدم في التجارة وقابلة للتداول مع غيرها من السلع استناداً إلى المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمخزون والذي أشار إلى وجود المخزون لدى الوسطاء التجاريين (سماسرة شراء أو بيع السلع سواء لحسابهم أو لحساب الغير). يوجد احتمالان لعدّ الأصول الرقمية مخزوناً هما:

- الأول: يكون في حال قيام المنشأة بشراء الأصول الرقمية وإعادة بيعها إلى عملائها ومن ثم يتم معالجة الأصول الرقمية بطريقة مشابهة للسلع التجارية أو السلع المحتفظ بها بواسطة الوسطاء التجاريين من خلال القياس بالقيمة العادلة بعد تخفيض تكاليف البيع مع الاعتراف بأي تغيرات في القيمة في الأرباح والخسائر.
- الثاني: في حال قيام المنشأة بإنتاج الأصول الرقمية أو ما يطلق عليه التعدين (التقيب)، ويتم من خلالها قياس جميع التكاليف المرتبطة بإنتاج الأصول الرقمية المشفرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة كنكفلة المبيعات، وعند بيع الأصول الرقمية يتم تسجيل المبيعات كإيراد.

يرى البعض أن المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمخزون لا يقدّم المعالجة المحاسبية المناسبة للأصول الرقمية، لأنه وُضع للمحاسبة عن السلع المحتفظ بها للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة، ولم يصمّم للتعامل مع العناصر المحتفظ بها لأغراض الاستثمار، أو العناصر في حكم النقدية التي تستخدم كمدفوعات مقابل السلع أو الخدمات، كما أنه من غير الواضح اعتبار الأصول النقدية سلعة ويتم المحاسبة عنها في ضوء المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمخزون.

4- البديل الرابع: المحاسبة عن الأصول الرقمية كأصول غير ملموسة: يرى مؤيدو هذا البديل أنه إذا كانت الأصول الرقمية لا تفي بتعريف أي من البدائل المذكورة سالفاً فمن المحتمل أن تفي بتعريف الأصل غير الملموس بموجب معيار المحاسبي الدولي رقم (38) الخاص بالأصول غير الملموسة، لأنه ينطبق عليها شروط الأصل غير الملموس، وهي أنها مورد يتحكم فيه كيان (أي تمتلك المنشأة القدرة على الحصول على المنافع الاقتصادية التي سيولدها الأصل، وتقييد وصول الآخرين إلى تلك المنافع) نتيجة لأحداث سابقة، والتي من المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة، كما يمكن التعرف عليه لأنه يمكن بيعه أو استبداله أو نقله بشكل فردي، كما أنها ليست نقدية أو أصل غير نقدي وليس لها شكل مادي، وبالتالي ينطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) على جميع الأصول غير الملموسة.

بموجب هذا المعيار يتم تقييم الأصول الرقمية بالتكلفة أو القيمة العادلة حسب المدخل المتبع في القياس؛ فعند اتباع مدخل التكلفة يتم قياس الأصول الرقمية بالتكلفة ناقصاً أي استفاد أو انخفاض في القيمة، لذلك سيحتاج مالك الأصل

الرقمي والمشفّر إلى النّظر فيما إذا كان هناك حدّ متوقّع للفترة التي يتوقّع خلالها أن يولّد مثل هذا الأصل المشفّر تدفّقات نقدية صافية أم لا؛ فإذا لم يكن هناك حدّ متوقع فيمكن عدّ العمر الإنتاجي للأصل المشفّر غير محدّد، وبالتالي لا يحتاج إلى استنفاد، ومع ذلك يجب اختبار الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدد للانخفاض بالقيمة على الأقل سنوياً، وكلما كان هناك مؤشر على انخفاض القيمة (حالة وجود حدّ متوقع للفترة التي يتوقع خلالها أن يولّد أحد الأصول المشفرة تدفّقات نقدية صافية للمالك) يجب تقدير العمر الإنتاجي وتكلفة الأصول المشفرة ناقصاً أي قيمة متبقية واستنفادها على أساس منهجي خلال هذا العمر الإنتاجي، بالإضافة إلى ذلك تخضع هذه الأصول المشفرة إلى اختبار انخفاض القيمة (فرج، 2023).

بشأن الإفصاح عن الأصول الرقمية فإنه عند معالجتها كأصول غير ملموسة يلاحظ أنها تواجه تحدياً – بخلاف شهرة المحل – يتعلّق بمخاطر تقييم وإمكانية تجميعها بسبب طبيعة هذه الأصول، لذلك يجب على الشركات التي تحتفظ بهذه الأصول أو لها الحقّ فيها أن تقوم بتقييم إمكانية الوصول إلى الأصول الرقمية المشفرة أو القيود التي تحدّ من استخدامها، وفي حال الكشف عن احتمال وجود مخاطر تتعلّق بإمكانية الوصول إليها يجب على الشركة الأخذ في الحسبان تكوين مخصص تقييم (Castonguay and Smith, 2020).

ومن ناحية أخرى يواجه التقرير عن الأصول الرقمية العديد من التحديات، منها تحديد التصنيف الملائم في قائمة المركز المالي، وتحديد ما إذا كان سيتم قياسها بالتكلفة التاريخية أم بالقيمة العادلة، وتحديد ما إذا كان سيتم الاعتراف بالأرباح والخسائر في قائمة الدخل الشامل، أم لن يتم الاعتراف بها حتى بيعها، وتحديد ما إذا كان يوجد هناك حاجة لتكوين مخصص من عدمه.

لكي تتمكن مهنة التدقيق من مواجهة التحديات لا بد لها من أن تؤدي بمستوى الجودة المطلوب وبالتالي لا بد من الأخذ بالحسبان مجموعة من العوامل والمحددات يمكن أن تؤثر في تحديد أتعاب التدقيق؛ إذ يمكن أن تؤثر هذه التطورات في حجم ونطاق وكيفية الإجراءات التي يؤديها المدقق عند أدائه لعمله. كما يمكن أن تؤثر في المنشأة وسمعتها في بيئة الأعمال، وبالتالي قد تؤثر على تقدير المدقق للمخاطر المرتبطة بعملاء التدقيق مما يؤثر في أتعاب التدقيق بالزيادة أو النقص.

إن تسعير خدمات التدقيق يتم في ضوء مجموعة من العوامل بعضها يرتبط بمكتب التدقيق والبعض الآخر يرتبط بالمنشأة محل التدقيق. هذا وقد تختلف مكاتب التدقيق في خبراتها بتدقيق الأصول الرقمية لذلك ستختلف أتعاب التدقيق مع تفاوت مستويات الخبرة في تدقيق القوائم المتضمنة على تلك الأصول الرقمية. وهكذا فإن تكاليف التحول الرقمي المتمثلة في تكاليف تدقيق الحسابات "أتعاب التدقيق" وعلى وجه التحديد دراسة إذا ما كان الاعتراف بالأصول الرقمية له آثاراً في الأتعاب المدفوعة لمدققي الحسابات؛ حيث إن هذا الاعتراف لا يعني فقط تغييراً في تعقد مهمة تدقيق الحسابات، ولكن أيضاً تغييراً في جودة التقارير المالية وتغييراً في المخاطر التي يتعرض لها مدقق الحسابات (Cao et. Al., 2018).

هكذا أصبحت أتعاب التدقيق محط اهتمام في ظل التحول الرقمي؛ إذ باتت محدّداتها من القضايا الأكثر إثارة للجدل في مجال تدقيق الحسابات، وكيفية تسعيرها، وتعد هذه المسألة مثيرة للجدل كونها ترتبط بقضايا التسعير والاحتكار، حيث قيل إن عدم وجود منافسة في سوق التدقيق يسمح لمكاتب التدقيق الكبيرة بفرض أتعاب مرتفعة. وتعرف أتعاب التدقيق بأنها مبالغ نقدية يحصل عليها المدقق من العميل نظير قيامه بأداء التدقيق وإصدار تقريره برأي فني محايد،

وتعرف أتعاب التدقيق بأنها مبالغ نقدية يحصل عليها المدقق من العميل نظير قيامه بأداء التدقيق وإصدار تقريره برأي فني محايد (Lapitkain & Leabovcenco, 2021).

يمكن قياس أتعاب التدقيق في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية تبعاً للمحددات الآتية:

1- جودة التقارير المالية: تعد جودة القوائم المالية ناتجة عن جودة معايير المحاسبة وشموليتها وجودة تطبيقها بالإضافة لجودة التدقيق، وينطوي مفهوم جودة التقارير المالية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير. وتتنبثق هذه الخصائص من منفعة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات والتي تتوقف عليها درجة الثقة في المعلومة من جهة، ومدى ملاءمتها وقابليتها للمقارنة، ونقاس جودة التقارير المالية باستخدام أربع خصائص نوعية رئيسة للمعلومات المالية هي الملاءمة والتمثيل الصادق، والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم. والخصائص النوعية هي التي الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين (شعبان، 2016).

2- مخاطر التدقيق: تزايد الاهتمام بتقدير مخاطر التدقيق مع تزايد حالات فشل بعض مدققي الحسابات في التوصل إلى رأي مهني سليم في القوائم المالية، وظهرت مجموعة من التحديات التي تواجه مدققي الحسابات بشأن تدقيق القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة - في ظل التحول الرقمي-، ومدى توفر ودقة البيانات المستخدمة في هذا القياس، ومنها ما يرتبط بقدرة المحاسبين والإدارة على تطبيق مداخل القيمة العادلة إضافة إلى موضوعية الإدارة في عملية القياس منها. وهذه التحديات تؤدي إلى زيادة خطر المعلومات المرتبط بالقوائم المالية الأمر الذي يؤدي إلى زيادة درجة الخطر التي يتحملها مدقق الحسابات، ويرجع السبب في زيادة الخطر إلى وجود مساحة للتلاعب بالأرباح في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية، وبالتالي فإن مخاطر الغش والتحريف في القوائم المالية ستكون أعلى (محمد، 2023).

3- تعقد التدقيق: تعرف مهنة التدقيق المعقدة بأنها المهمة أو مرحلة القرار التي تبدو غامضة أو غير مفهومة بالنسبة لقدرات الشخص المكلف بأدائها، كما يمكن النظر إلى تعقد مهمة التدقيق بأنها بمثابة مرادف إما لصعوبتها (كمية الطاقة الذهنية التي يجب أن يوليها الفرد لأداء المهمة أو كمية التجهيز البشري المطلوب لأداء المهمة)، أو لهيكل المهمة (المدخلات والتجهيز والمخرجات).

ويرتبط تعقد التدقيق بمجموعة من المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية؛ فتعقد التدقيق يزيد في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية نتيجة استخدام تقديرات معقدة واستخدام أعلى للحكم المهني، ونتيجة لذلك يتطلب من مدققي الحسابات قضاء المزيد من الوقت للقيام بإجراءات أكثر موضوعية، والمزيد من اختبارات الرقابة، بسبب غياب معيار تدقيق محدد للاعتراف بالأصول الرقمية (Chenge et. al., 2023).

النتائج والمناقشة:

1: تحليل البيانات الخاصة بمدى القصور في الإطار الحالي للاعتراف بالأصول الرقمية في ضوء متطلبات معايير إعداد التقارير المالية الدولية:

الفرضية الرئيسة العدمية الأولى: لا يوجد فجوة بين متطلبات معايير إعداد التقارير المالية الدولية الحالية ومتطلبات الاعتراف بالأصول الرقمية.

الفرضية الرئيسة البديلة الأولى: يوجد فجوة بين متطلبات معايير إعداد التقارير المالية الدولية الحالية ومتطلبات الاعتراف بالأصول الرقمية.

جدول رقم (1) نتائج اختبارات مدى القصور في الإطار الحالي لأثر للاعتراف بالأصول الرقمية في ضوء معايير إعداد التقارير المالية الدولية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	لا يتوافر في الإطار الحالي لمعايير إعداد التقارير المالية إرشادات وقواعد كافية لحقوق الملكية من الأصول الرقمية.	4.03	0.86
2	لا يوجد في ضوء إعداد التقارير المالية الدولية تعريف محدد لأحد عناصر الأصول يمكن تطبيقه على الأصول الرقمية.	4.01	0.94
3	لا يتوافر في الإطار الحالي لمعايير إعداد التقارير المالية الاتساق المحاسبي الذي يحقق القابلية للمقارنة بشأن المحاسبة عن الأصول الرقمية.	4.88	0.97
4	يعاني الإطار الحالي لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية من التعارض المحاسبي الناتج عن الاختلاف في الأساس المتبع لقياس الأصول الرقمية مما يؤدي إلى حدوث تقلبات في العرض العادل للحقيقة الاقتصادية لأنشطة الشركة.	4.44	0.86
5	لا تساعد المتطلبات الحالية على توفير المعلومات اللازمة بشأن تحسين فهم أهمية الأصول الرقمية بالنسبة للوضع المالي للشركة وأدائها وتدفقاتها النقدية.	3.39	0.69
6	لا تساعد المتطلبات الحالية لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية على توفير المعلومات اللازمة بشأن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصول الرقمية وتوقيتها ومدى الثقة فيها.	4.19	1.08
7	لا تساعد المتطلبات الحالية لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية على توفير المعلومات اللازمة حول كيفية التأجير التمويلي للأصول الرقمية.	3.34	.44
8	لا تساعد المتطلبات الحالية لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية على توفير المعلومات اللازمة عن نموذج أعمال المنشأة والذي يبنى على أساسه تصنيف الأصول الرقمية لأغراض القياس اللاحق.	4.47	1.07
9	لا يتوافر في المعلومات المفصّل عنها في ضوء الإطار الحالي لمعايير التقارير الدولية معلومات ملائمة وكافية عن الأصول الرقمية بالشكل الذي يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية.	3.73	1.00
10	لا يتوافر في المعلومات المفصّل عنها في ضوء الإطار الحالي لمعايير التقارير الدولية أسس لكيفية قياس القيمة العادلة في ظل التعامل مع العملات الرقمية كبديل للنقود.	4.99	.10
11	لا يتوافر في المعلومات المفصّل عنها في ضوء الإطار الحالي لمعايير التقارير الدولية تزويد المستخدمين بمستوى معقول من المعرفة والفهم بأسس وقواعد لتحديد الإيرادات من العقود المرتبطة بالأصول الرقمية.	4.88	0.98
13	لا يتوافر في المعلومات المفصّل عنها في ضوء الإطار الحالي للمعايير تزويد المستخدمين بالمعلومات في التوقيت المناسب.	4.55	0.89

يتبين من الجدول رقم (1) أن متوسط الإجابات تتراوح بين القيمة 3.34 والقيمة 4.99، وهذا يعني أن فئات العينة تميل إلى الإقرار بوجود قصور في الإطار الحالي للمحاسبة عن الأصول الرقمية في ضوء متطلبات إعداد معايير التقارير المالية الدولية.

2: تحليل النتائج الخاصة بأثر الاعتراف بالأصول الرقمية بالقوائم المالية للشركة محل التدقيق في أتعاب التدقيق: الفرضية الرئيسية العدمية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية بالقوائم المالية للشركة محل التدقيق في أتعاب التدقيق.

تتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية العدمية الآتية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في جودة التقارير المالية.
 - لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في مخاطر التدقيق.
 - لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في تعقد التدقيق.
- الفرضية الرئيسية البديلة الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية بالقوائم المالية للشركة محل التدقيق في أتعاب التدقيق.

تتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية البديلة الآتية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في جودة التقارير المالية.
 - يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في مخاطر التدقيق.
 - يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في تعقد التدقيق.
- 2-1:** تحليل النتائج الخاصة بأثر الاعتراف بالأصول الرقمية في جودة التقارير المالية: الفرضية الفرعية العدمية الأولى للفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في جودة التقارير المالية.
- الفرضية الفرعية البديلة الأولى للفرضية الرئيسية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في جودة التقارير المالية.

جدول رقم (2): الإحصاءات الوصفية واختبارات لأثر الاعتراف بالأصول الرقمية في الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات.

البند	البيان	الانحراف المعياري	المتوسط	Sig. مستوى الدلالة	T	الفروق
1	تعد القوائم المالية في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية أكثر ملاءمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية.	1.092	3.97	.000	9.400	دالة إحصائياً
2	تعد القوائم المالية في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية ذات قيمة تنبؤية عالية.	1.423	2.34	.000	5.533	دالة إحصائياً
3	توفر القوائم المالية في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية خاصية التوقيت المناسب لأنها تعكس آخر تقييم عادل.	1.991	3.54	0.515	0.001	غير دالة إحصائياً

4	توفر القوائم المالية في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية معلومات تغذية عكسية، مما يوفر للمستخدم إمكانية تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة.	1.263	3.00	0.551	6.777	دالة إحصائية
5	توفر القوائم المالية في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية معلومات ذات موثوقية عالية.	1.003	1.87	.000	2.482	دالة إحصائية
6	تحقق القوائم المالية في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية خاصية اكتمال المعلومات	1.215	2.44	.000	4.244	دالة إحصائية
7	توفر القوائم المالية في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية معلومات خالية من التحيز.	1.968	2.00	.000	4.117	دالة إحصائية
8	تحقق القوائم المالية في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية	1.550	2.01	.000	5.333	دالة إحصائية

يتضح من الجدول السابق أن اتجاه إجابات عينة قد أظهرت اتفاقاً عاماً حول تأثير الاعتراف بالأصول الرقمية في تحسين الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات، إذ تراوح متوسط الإجابة القيمة 3.34 والقيمة 4.99.

جدول رقم (3): الإحصاءات الوصفية واختبارات لأثر الاعتراف بالأصول الرقمية في تحسين الخصائص النوعية الداعمة للمعلومات.

البند	البيان	الانحراف المعياري	المتوسط	Sig. مستوى الدلالة	T	الفروق
1	توفر القوائم المالية في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية معلومات قابلة للتحقق	0.442	4.88	.000	4.445	دالة
2	توفر القوائم المالية في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية معلومات مالية قابلة للفهم	0.711	4.90	.000	4.345	دالة
3	توفر القوائم المالية في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية معلومات قابلة للمقارنة.	0.255	4.73	.000	4.551	دالة إحصائية

يتضح من الجدول السابق أن اتجاه إجابات عينة قد أظهرت اتفاقاً عاماً حول تأثير الاعتراف بالأصول الرقمية في تحسين الخصائص النوعية الداعمة للمعلومات، إذ تراوح متوسط الإجابة القيمة 4.73 والقيمة 4.90.

2-2: تحليل النتائج الخاصة للاعتراف بالأصول الرقمية في مخاطر التدقيق:

الفرضية الفرعية العدمية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في مخاطر التدقيق.

الفرضية الفرعية البديلة الثانية للفرضية الرئيسية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في مخاطر التدقيق.

جدول رقم (4): الإحصاءات الوصفية واختبارات لأثر الاعتراف بالأصول الرقمية في مخاطر التدقيق.

رقم التسلسل	البيان	الانحراف المعياري	المتوسط	Sig. مستوى الدلالة	T	الفروق
1	تزداد المخاطر المصاحبة لقياس وإفصاح القيمة العادلة.	1.331	4.55	.000	1.878	دالة إحصائياً
2	تزداد مخاطر عدم استقرار المعالجة المحاسبية لبعض جوانب القيمة العادلة، مثل الاعتراف بالأصول والالتزامات بالقيمة العادلة وعدم تحديد المعايير المحاسبية لتفاصيل الإفصاح عنها في القوائم المالية.	1.34	4.99	.000	4.874	دالة إحصائياً
3	تزداد ممارسات إدارة الأرباح من جانب الإدارة لتحقيق أرباح، وعدم اكتشافها بسهولة من قبل مدققي الحسابات.	1.99	4.98	.009	1.178	دالة إحصائياً
4	يوجد مخاطر مرتبطة بالقائمين على عملية القياس؛ إذ تزيد المخاطر الملازمة بانخفاض مهاراتهم.	1.11	4.57	.241	1.790	غير دالة إحصائياً

يلاحظ من الجدول السابق اتفاق أفراد العينة على زيادة المخاطر في ظل الاعتراف بالأصول الرقمية.

2-3: تحليل النتائج الخاصة للاعتراف بالأصول الرقمية في تعقد التدقيق.

الفرضية الفرعية العدمية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في تعقد التدقيق.

الفرضية الفرعية البديلة الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالأصول الرقمية في تعقد التدقيق.

جدول رقم (5): الإحصاءات الوصفية واختبارات لأثر الاعتراف بالأصول الرقمية في تعقد التدقيق.

رقم التسلسل	البيان	الانحراف المعياري	المتوسط	Sig. مستوى الدلالة	T	الفروق
1	يبدل المدقق الخارجي المزيد من الجهد والوقت أثناء القيام بتدقيق الأصول الرقمية نظراً لحاجته لمزيد من توثيق عمليات تدقيق الأصول الرقمية.	1.31	4.04	.000	8.578	دالة إحصائياً
2	يحتاج فريق التدقيق اكتساب مهارات وخبرات بالطبيعة المعقدة للأصول الرقمية لاسيما فيما يتعلق بحداثة الاعتراف بالأصول الرقمية.	1.48	4.98	.000	3.468	دالة إحصائياً
3	يعدّ الافتقار إلى البنية التحتية والتكنولوجيا الملائمة عائقاً يواجهه المدققون أثناء تدقيق الأصول الرقمية.	1.34	4.00	.009	4.178	دالة إحصائياً
4	يحتاج المدقق لمزيد من الوقت نتيجة اتساع نطاق التدقيق الذي يعتمد على	1.87	4.01	.241	1.450	غير دالة

إحصائياً					جمع أدلة إثبات عن معقولية الافتراضات والتقديرات الذاتية وملاءمة نموذج القياس المستخدم.
دالة إحصائياً	3.454	.000	4.51	1.67	5 يواجه المدقق تحدياً يتعلق بتحديد مسؤوليته المدقق عن الغش والتلاعب بالأصول الرقمية.
دالة إحصائياً	4.350	.000	4.22	1.45	6 تحديات مرتبطة بتطور أهداف التدقيق؛ حيث أصبح هدف المدقق الحصول على دليل كاف يؤكد انسجام قياس الأصول الرقمية مع المعايير الدولية.
دالة إحصائياً	1.666	.000	4.10	1.22	7 تحديات مرتبطة بمدى حاجة المدقق إلى الاستعانة بمهارات وخبرات أطراف خارجية، كالاستعانة بخبراء أكفاء وموضوعيين لتقييم البنية التحتية والتكنولوجيا الملائمة التي تساعد المدققين في تقييم الأصول الرقمية.
دالة إحصائياً	4.692	.000	4.67	1.33	8 يبذل المدقق مزيداً من الجهد والوقت أثناء القيام بتدقيق القوائم المالية لاسيما بخصوص تحديد طريقة التدقيق الملائمة للأصول الرقمية وخاصة المعتمدة على سلسلة الكتل الرقمية.

يلاحظ من الجدول أن هناك اتفاق من قبل أفراد العينة في الرأي حول تأثير الاعتراف بالأصول الرقمية في زيادة تعقد التدقيق.

8-2-4: اختبار الفرضيات:

9-1: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

جدول رقم (6) اختبار (ت) للفرضية الرئيسية الأولى

الدالة	Sig. (2-tailed)	T	Mean
رفض الفرضية	.000	10.452	2.646

من النتائج الواردة في الجدول رقم (7) وبالنظر إلى قيمة احتمال الدلالة نجد أنها 0.000 أصغر من 0.05، لذلك يتم رفض فرضية العدم، وقبول الفرضية البديلة بوجود فجوة بين متطلبات معايير إعداد التقارير المالية الدولية الحالية ومتطلبات الاعتراف بالأصول الرقمية.

9-2: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية والفرضيات الفرعية للثانية:

9-2-1: اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثانية:

جدول رقم (4): الإحصاءات الوصفية واختبار ت لأثر الاعتراف بالأصول الرقمية في الخصائص الداعمة للمعلومات

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الدالة الإحصائية
تأثير الاعتراف بالأصول الرقمية في الخصائص	4.27	0.84	7.017	*.000

النوعية الأساسية للمعلومات.				
تأثير الاعتراف بالأصول الرقمية في الخصائص الداعمة للمعلومات.	4.83	0.66	4.748	*.000
تأثير الاعتراف بالأصول الرقمية في جودة التقارير المالية.	4.55	0.85	7.444	*.000

يتضح من الجدول رقم (4) وبالنظر إلى قيمة احتمال الدلالة أنها 0.000 أصغر من 0.05، لذلك يتم رفض الفرضية الفرعية العدمية الأولى للفرضية الرئيسية الثانية، وقبول الفرضية البديلة بوجود أثر للاعتراف بالأصول الرقمية في جودة التقارير المالية.

9-2-2: اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية:

جدول رقم (7) اختبار (ت) للفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية

الدلالة	Sig. (2-tailed)	T	Mean	
رفض الفرضية	.000	4.334	4.72	تأثير الاعتراف بالأصول الرقمية في مخاطر التدقيق.

يتضح من الجدول رقم (4) وبالنظر إلى قيمة احتمال الدلالة أنها 0.000 أصغر من 0.05، لذلك يتم رفض الفرضية الفرعية العدمية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية، وقبول الفرضية البديلة بوجود أثر للاعتراف بالأصول الرقمية في جودة التقارير المالية.

9-2-3: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية:

جدول رقم (7) اختبار (ت) للفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية

البيان	Mean	T	Sig. (2-tailed)	الدلالة
تأثير الاعتراف بالأصول الرقمية في تعقد التدقيق.	4.32	4.550	.000	رفض الفرضية

يتضح من الجدول رقم (4) وبالنظر إلى قيمة احتمال الدلالة أنها 0.000 أصغر من 0.05، لذلك يتم رفض الفرضية الفرعية العدمية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية، وقبول الفرضية البديلة بوجود أثر للاعتراف بالأصول الرقمية في جودة التقارير المالية.

9-2-4: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

جدول رقم (9) اختبار (ت) للفرضية الرئيسية الثانية

البيان	Mean	T	Sig. (2-tailed)	الدلالة
أثر الاعتراف بالأصول الرقمية في جودة التقارير المالية	4.55	9.470	.000	رفض الفرضية
أثر الاعتراف بالأصول الرقمية في مخاطر التدقيق	4.72	5.076	.000	رفض الفرضية
أثر الاعتراف بالأصول الرقمية في تعقد التدقيق	4.32	5.894	.000	رفض الفرضية
الإجمالي: أثر الاعتراف بالأصول الرقمية في أتعاب التدقيق	4.53	4.331	.000	رفض الفرضية

من الجدول السابق يتضح أن قيمة احتمال الدلالة Sig أصغر من مستوى الدلالة 0.05، لذلك يتم رفض الفرضية الرئيسية الثانية.

تجدر الإشارة أن الباحثة قامت باختبار صدق الأداة المستخدمة بهدف معرفة مدى الاعتماد عليها في التعبير عن نتائج الدراسة وذلك باستخدام ما يلي:

أ- صدق الأداة المستخدمة: تم عرض الاستبانة على مجموعة من المدققين الخارجيين والأكاديميين للتأكد من ملائمة الأداة والحكم على مدى قدرتها لقياس ما صممت من أجله.

ب- ثبات الأداة: قامت الباحثة باستخدام أسلوب معامل كرونباخ - ألفا، وذلك لتحديد درجة الاتساق الداخلي لل فقرات، بهدف التعرف على ثبات الأداة المستخدمة، ودرجة الاعتماد على المحتويات الخاصة بها ويوضح الجدول الآتي نتائج ثبات الأداة المستخدمة:

جدول رقم (10) نتائج ثبات الأداة المستخدمة باستخدام معامل كرونباخ - ألفا

معامل كرونباخ-ألفا	N	مجال الدراسة
0.763	13	المحور الأول
0.771	8	المحور الثاني
0.751	3	المحور الثالث
0.772	4	المحور الرابع
0.767	8	المحور الخامس
0.741	36	الكلية

أوضحت النتائج في الجدول رقم (10) أن قيمة معامل كرونباخ - ألفا لاستجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الحد الأدنى المقبول وهو (70%) مما يشير إلى معامل ثبات جيد ويؤكد جودة الأداة المستخدمة ودرجة الاعتماد عليها باعتبارها الأداة الأساسية في الدراسة.

الاستنتاجات والتوصيات:

1: الاستنتاجات:

1- أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى تقدير المدققين الخارجيين لمدى القصور في الإطار الحالي للمحاسبة عن الأصول الرقمية في ضوء متطلبات إعداد معايير التقارير المالية الدولية جاء مرتفعاً؛ نتيجة عدم ملائمة المفاهيم ونماذج الأعمال التي كانت تطبق في البيئة التقليدية والحاجة إلى تطوير تلك المفاهيم، وتعد الأصول الرقمية أحد المفاهيم الحديثة الناتجة عن التحول الرقمي.

2- أظهرت نتائج الدراسة أن مدى تأثير اعتراف العميل بالأصول الرقمية في تحسين جودة التقارير المالية في البيئة السورية جاء منخفضاً نتيجة ضعف مساهمتها في تحسين جودة المعلومات النوعية الأساسية والداعمة، وضعف تلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات الملائمة المساعدة في اتخاذ القرارات في التوقيت الملائم.

3- أظهرت نتائج الدراسة ازدياد المخاطر في ظل اعتراف العميل بالأصول الرقمية التي يمكن أن يشوبها العديد من

مخاطر النصب والاحتيال، والتي تحتاج إلى زيادة تأمينها بالقدر الكافي.

4- أظهرت نتائج الدراسة ازدياد زيادة تعقد التدقيق نتيجة مواجهة العديد من المخاطر حول كيفية تدقيق الأصول الرقمية، مثل طريقة التدقيق وأدلة التدقيق، وتحديد هوية الملكية للأصول الرقمية، ومسؤولية التدقيق عن الغش والتدليس ومخاطر التحريفات، وتحديد وسائل الاتصال الملائمة، خاصة الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة، ومدى الحاجة إلى إجراءات مختلفة عن البيئة التقليدية.

2: التوصيات:

1- ضرورة اهتمام الهيئات المهنية بوضع معيار محاسبي يوضح كيفية المحاسبة عن الأصول الرقمية ومعيار تدقيق يتضمن كل جوانب تدقيق الأصول الرقمية بدءاً من قبول التكليف مروراً بمرحلة التخطيط والتنفيذ وانتهاء بمرحلة إصدار النتائج والتقرير.

2- ضرورة إصدار جمعية المحاسبين القانونيين السورية إرشادات خاصة لتقييد المرونة المتاحة بين المديرين عند الاختيار بين البدائل المحاسبية بشأن الأصول الرقمية، لتحجيم قدرتهم على الاستخدام السيء لسلطاتهم - عن طريق تضليل وتحريف القوائم المالية-.

3- ضرورة اهتمام المحاسبين والمدققين بتطوير مهاراتهم لمواجهة تحديات مخاطر التدقيق في ظل التحول الرقمي، وحث مكاتب التدقيق على التنمية المستمرة لمدققي الحسابات وذلك من خلال الحرص على التدريب المستمر وإقامة الورش لهؤلاء الذين تتوافر لديهم فرصة تدقيق قوائم مالية لعميل يحتفظ بأصول رقمية.

4- ضرورة الاهتمام بتدريب مدققي الحسابات وتوفير برامج للتعليم المستمر وإقامة ورشات عمل وعقد مؤتمرات لطرح أساليب تدقيق متطورة تتوافق مع على التكنولوجيا الحديثة وتطبيقاتها.

5- ضرورة قيام مكاتب التدقيق بتطوير برامجها الخاصة كي تتلاءم مع الطبيعة الخاصة للأصول الرقمية من أجل توفير خدمات تدقيق عالية الجودة.

6- تولي أقسام المحاسبة بالجامعات تخصيص عدد كاف من الساعات المعتمدة لمقرر المراجعة للتدريب العملي على كيفية قراءة القوائم المالية، وكيفية طرق تسجيل المعاملات على دفتر الأستاذ الموزع من خلال استخدام سلاسل الكتل لتأهيل وتنمية مهارات الطلبة عند مجابتهم الواقع العملي بعد التخرج.

المراجع:

المراجع الأجنبية:

- 1- Batchai R., (2022), "Impact of digital audit on improving performance quality and reduce costs an applied research in a sample of private auditing firms and offices", Academy of Accounting and financial studies Journal, 26(3), pp. 1-9
- 2- Cao S. Cong I. w. & Yang B., 2018, 'Financial Reporting and Blockchains: Audit Pricing, Misstatements, and Regulation'. SSRN Electronic Journal, College of Business, Georgia State University.
- 3- Castonguay, J and Smith, S.(2020)." Digital Assets and Blockchain: Hack able, Fraudulent, or Just Misunderstood?", Accounting Perspectives, Volume 19, Issue 4, pp 364-387.
- 4- Cheng, CS Agnes, Davis, Y., Huang, H. H., & Yue Ma. (2023). "Audit Costs of Involving New Assets: Cases of Cryptoassets", Available at SSRN 4277644..
- 5- Lapitkaia, L. and Leahovcenco, A. (2019). "Disclosure Requirements for virtual Assets and Virtual Assets Service Providers", Conferinței Științifice Internaționale "Competitivitate și Inovare în economia cunoașterii", Ediția a XXI-a 27-28 septembrie 2019, Chișinău e-ISBN 978-9975-75-968-7
- 6- Lapitkaia, L. and Leahovcenco, A. (2021) "Features Of Auditing Digital Assets accordance with ICPA requirements", International scientific conference czu: 657.6: [657.41:004.738.5
- 7- Lakshman, J., 2023, "Audit of Digital assets-bird's eye view". Available at: <https://taxguru.in/finance-audit-digital-assets-birds-eye-view.html>.
- 8- Mitra, A. and Munir, K. (2019), "Influence of Big Data in managing cyber assets", Built Environment Project and Asset Management, Vol. 9 No. 4, pp. 503-514.
- 9- Mohammed .H. and Mohsin, A. (2021). "The impact of digital assets on Accounting functions: in light of International Accounting Standards No. (38): An analytical study on a sample of academics and professionals in the city of Erbil". PSYCHOLOGY AND EDUCATION, Vol 58. issue 4, pp 3008-30017.
- 10- Pramana, I. A., Mayangsari, S., Oktris, L., 2023, "Accounting Analysis For Crypto – Assets Based on IFRS" , Journal Magister Akuntansi Trisakti, Vol.1, No.10., PP.19-44.
- 11- Shahi, C. and Sinha, M. (2021), "Digital transformation: challenges faced by organizations and their potential solutions", International Journal of Innovation Science, Vol. 13 No. 1, pp. 17- 33

المراجع العربية:

- 1- حسن ، محمود السيد محمود علي، 2020، أثر استخدام سلاسل الكتل على المراجعة الخارجية، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، المجلد 21، العدد الأول، ص.ص. 85-111.
- 2- سيد، سيد عبد الفتاح، 2019، "أثر خصائص Blockchain على تحسين التقارير المالية الرقمية - دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة كلية التجارة. جامعة كفر الشيخ، المجلد 5 العدد، ص 170-206.
- 3- شعبان، هالة، (2016)، "أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أتعاب المراجعة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة.
- 4- شوشان، هاني أنور، 2019، "النقد الافتراضية مفهومها وأنواعها وأثارها الاقتصادية"، مجلة البحوث القانونية

- والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنوفية العدد ٤٩ ، ص من ٦١-٢.
- 5- عبد التواب، محمد عزت، 2019، "مشكلات المحاسبة عن العملات الرقمية المشفرة في ضوء متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - دراسة نظرية ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، مجلد 23، عدد 4، ص.ص. 1-60.
- 6- عبده، أحمد عبدالله خليل، 2022، "دراسة وتحليل مفهوم وأسس القياس المحاسبي عن الأصول الرقمية كأحد المفاهيم الحديثة للتحويل الرقمي"، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، المجلد (3)، العدد (2)، ص.ص. 448-510.
- 7- فرج، سهى السيد حسن، 2023، *أثر الإفصاح عن مخاطر التكنولوجيا المالية على تخطيط إجراءات عملية المراجعة* "المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، المجلد 4، العدد 1، ص.ص. 1413-1452.
- 8- محمد، سحر سعيد حامد، (2023)، "أثر الاعتراف بالأصول الرقمية كأصل غير ملموس على جودة حكم مراقب الحسابات بشأن قبول التكاليف: دراسة تجريبية" *مجلة البحوث المحاسبية*، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص.613-657.

