

انعكاسات بيئة المحاسبة الإلكترونية على عملية تدقيق الحسابات

The implications of the electronic accounting environment for the auditing process

حنان جلاب*

جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة (الجزائر)، h.djellab@univ-dbkkm.dz

محمد لعربي

جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة (الجزائر)، m.laribi@univ-dbkkm.dz

تاريخ النشر: 30 جوان 2020

تاريخ التقييم: 28 ماي 2020

تاريخ الاستلام: 30 ماي 2020

مستخلص : هدف هذا البحث إلى استكشاف انعكاسات بيئة المحاسبة الإلكترونية على تنفيذ عملية تدقيق الحسابات، لتحقيق هذا الهدف قمنا بمعالجة الإشكالية من خلال التركيز على التغيير الذي أفرزته وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي الإلكتروني على مهام مدقق الحسابات، وخلص البحث للعديد من النتائج تمحورت حول أهمية تكيف مدقق الحسابات مع خصائص القياس المحاسبي الإلكتروني من استحداث مكونات جديدة أهمها الحاسوب وشبكات الاتصال أو من حيث طبيعة المعالجة الإلكترونية غير المرئية وما نتج عنها من صعوبات فهم وتدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، إضافة إلى الصعوبات التقنية التي يواجهها مدقق الحسابات بسبب الصيغ واللغات الإلكترونية المستعملة في الإفصاح على شبكة الانترنت، وما أفرزته البيئة الجديدة من إلزامية تأهيل مدقق الحسابات بأدبياتها بقدر تأهيله في مجالي المحاسبة وتدقيق الحسابات، كما أفرزت صعوبات أخرى كارتفاع مسؤولية مدقق الحسابات. وبناء على هذا توصلنا إلى توصية رئيسية تكمن في الرفع من تأهيل مدققي الحسابات بالتركيز على التكوين المستمر لمواكبة التطورات المتلاحقة في مجال تدقيق نظم المحاسبة الإلكترونية.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة الإلكترونية، عملية تدقيق الحسابات.

تصنيف JEL : D85, M42.

Abstract : This research aims to explore the effects of the electronic accounting on the auditing process to achieve this goal we have study this problematic by focusing on the change that has resulted in the functions of measurement and electronic accounting disclosure on the tasks of the auditor, We concluded to results about the importance of adapting the auditor with to the features of accounting measurements and developing new components, among them the Computer and communication networks, resulting difficulties in checking electronic accounting information systems, in addition to companies s benefit from the Internet to disclosure financial statements, moreover the auditor faces technical difficulties due to the electronic formulas and languages used In the disclosure, besides the new environment obliges auditor to qualify himself with its literature as far as his qualification in accounting and auditing, as well as it generates other difficulties which make the auditors responsibility large, because of the no fit of among professional standards and developments in information technology, accordingly to that we reach, to recommendation the raise of qualification of the auditor And focus on continuous training to keep up with the successive developments in the audit of information systems Electronic accounting.

Keywords : Electronic accounting, auditing process.

JEL Classification Codes : D85, M42.

* المؤلف المرسل : حنان جلاب، h.djellab@univ-dbkkm.dz

1. مقدمة

يعتبر التقدم الكبير الذي يشهده مجال تكنولوجيا المعلومات والذي نلتهمسه من خلال توسع استعمالها من طرف الشركات والاستفادة من مزاياها لتسهيل معالجة البيانات بالدقة والسرعة اللازمة والسيطرة على البيانات رغم كمها الهائل، كان الدافع وراء خلق بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات، والتي فرضت بدورها واقعا جديدا على مهنة المحاسبة حيث الأساليب والإجراءات التقليدية لم تعد مناسبة للبيئة الإلكترونية، فأصبحت أغلب الشركات تعتمد على المحاسبة الإلكترونية في أنشطتها وفي قياس معاملاتها المالية والمحاسبية والإفصاح عنها، فتأثر النظام المحاسبي للشركة بحكم علاقة تدقيق الحسابات بهذا النظام أدى إلى تأثر مهنة تدقيق الحسابات، لهذا أصبح مدقق الحسابات يواجه مفاهيم لم يعهدها من قبل أفرزتها البيئة الجديدة، يصعب فهمها من طرف مدقق الحسابات مما يفرض عليه تنفيذ عملية تدقيق الحسابات في ظل اعتماد الشركة على وظيفتي القياس والإفصاح الإلكتروني، على ضوء ما سبق ذكره قمنا ببلورة إشكالية البحث في السؤال الجوهرى التالي :

ما هي الانعكاسات التي تظهر لمدقق الحسابات عند التدقيق في ظل بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ؟

كإجابة مبدئية على السؤال الجوهرى قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

- تأثير عناصر النظام المحاسبي الإلكتروني على منهجية تنفيذ عملية تدقيق الحسابات تخلق لمدقق الحسابات مهام ومسؤوليات إضافية تتطلب تأهيل علمي وعملي ؛
- تحكم مدقق الحسابات في إصدار رأي على مدى عدالة ومصداقية مخرجات القياس المحاسبي الإلكتروني لا يعني أن عملية تدقيق الحسابات قد انتهت ؛
- الإفصاح أصبح أيضا إلكترونيا، فحتى إن كانت مخرجات القياس المحاسبي الإلكتروني عادلة وصادقة لا يعني أنها ستنشر بصورة جيدة نظرا لما تفرزه البيئة المحاسبية الإلكترونية من صعوبات لمدقق الحسابات.

تنبع أهمية هذه الدراسة من حجم الاستفادة من الإشكالية التي تعالجها والنتائج المتوصل إليها وتكمن الجهات المستفيدة في المجتمع المهني الذي يمثلته الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ومساعدتهم، فالبحث يسلط الضوء على ما يظهر عند قيام كل مهني بالتدقيق في ظل بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ما يتيح لهم إمكانية التكيف مع المظاهر الجديدة، إضافة إلى جذب انتباههم لخوض دورات التكوين المستمر في مجال تكنولوجيا المعلومات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، وكذلك المجتمع الأكاديمي الذي يمثلته الطلبة والأساتذة وتكمن حجم الاستفادة من هذا البحث في اكتساب معرفة حول موضوع حديث من خلال النشر في المجلة باعتبارها مرجعا لهم أو نقطة بداية لبحوثهم المستقبلية.

ويأخذ بعين الاعتبار أن هذا البحث يهدف إلى استكشاف انعكاسات بيئة المحاسبة الإلكترونية على تنفيذ عملية تدقيق الحسابات من خلال البحث فيما يواجهه مدقق الحسابات عند اعتماد الشركة المدققة القياس المحاسبي الإلكتروني من تغيير في مهامه ومسؤوليته، وانعكاسات إفصاح الشركة المدققة عن مخرجاتها إلكترونيا على جودة عملية تدقيق الحسابات، فتتجلى الصعوبات التي أفرزتها بيئة المحاسبة الإلكترونية لمدقق الحسابات منها ما تعلق باستخدام برمجيات المحاسبة، كما أن البعض الآخر خاص بشخصيته من تأهيل علمي وعملي وأخرى ذات علاقة بمحدودية نص التشريعي المنظم لمهنة تدقيق الحسابات، ومن أجل الوصول إلى هذه الأهداف اعتمدنا المنهج الوصفي من خلال جمع المعطيات وتحليلها.

2. انعكاس وظيفة القياس المحاسبي الإلكتروني على عملية تدقيق الحسابات

يكمّن العقل المنفذ للدورة المحاسبية في نظام المعلومات الإلكتروني في العقل الإلكتروني للحاسوب الذي ينفذ الأعمال المحاسبية بخطوات متناسقة وفق ما تم برمجته، فهو لا يخطئ إذا كانت البرمجة سليمة، كما أنه يعالج نفس الأعمال المحاسبية المتكررة بشكل متماثل مع ما كان قبلها وما سيأتي بعدها، فهو لا ينسى ما برمج من أجله ما دامت البرمجة نفسها لم تتغير (القشي، 2003، صفحة 32) باعتماد النظام الإلكتروني في القياس المحاسبي، فنفس المقومات بقيت قائمة، إلا أن التغير الجوهري يكمن في شكلها وطبيعتها، وهذا ما يؤدي إلى التأثير على تأدية مهام مدقق الحسابات وفي بعض الحالات يحول دون تنفيذها.

1.2. أثر عناصر النظام المحاسبي الإلكتروني على عملية تدقيق الحسابات

لقد ترتب على استخدام الحاسوب في مجال المحاسبة تغييرا في معظم عناصر النظام، المحاسبي ولقد استتبع هذا تغييرا في منهجية عملية تدقيق الحسابات كما أثر هذا بدوره على التكوين الشخصي والتأهيل العملي والعلمي لمدقق الحسابات مقارنة بما كان عليه، وهذا ما سنوضحه في العناصر التالية :

1.1.2. الدورة المستندية

أخذت المستندات شكل بطاقات ذات أحجام وأشكال معينة حتى يسهل إدخال البيانات إلى الحاسوب كما يحدث اختصار في الدورة المستندية لأن يتم استخدام المستندات في التسجيل في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ في أن واحد أو في دفتر الأستاذ قبل دفتر اليومية (رفاعه، 2017، صفحة 243)، على سبيل المثال وثائق طلب التمويل تكون إلكترونيا من المورد وتجمع بواسطة التبادل الإلكتروني للبيانات وشبكات الاتصال، كما أنها تعدل من حيث الشكل بتلخيصها بمستند واحد يجمع بيانات العملية الواحدة، فعملية الشراء تختصر بمستند يتضمن بيانات فاتورة الشراء، استلام المشتريات والإدخال للمخازن ووصل التسديد بهدف تغذية الحاسوب ببيانات العملية دفعة واحدة (عودة، 2012، صفحة 50). كما أن طبيعة الإلكترونية للمستندات تؤدي إلى تمديد وقت عملية تدقيق الحسابات وارتفاع تكلفتها، إضافة إلى ذلك قد تزيد من مهام مدقق الحسابات بتعدي العمل الذي يقع على عاتقه إلى التعامل مع مجال البرمجيات الحاسوبية التي أخفت بعض خطوات القياس المحاسبي مما يؤثر على رأي مدقق الحسابات.

2.1.2. التسجيل وفق مدونة الحسابات

في ظل اعتماد على المعالجة الإلكترونية في القياس المحاسبي تتشكل السجلات والدفاتر المستعملة في المجلدات الإلكترونية على سبيل مثال دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، ومجلد ميزان المراجعة تكون مخزنة في القرص الصلب أو الأقراص الممغنطة أو سائط التخزين الأخرى (عودة، 2012، صفحة 247). فالدفاتر المحاسبية الإلكترونية تلزم مدقق الحسابات باستعمال الحاسوب وبرمجيات المحاسبة من أجل تدقيقها، لذلك يجب أن يمتلك المعرفة والخبرة في كيفية تشغيل البرمجيات التي تستعملها الشركات في ممارساتها المحاسبية لاستعمالها من جهة وكيف يمكن مراجعتها من جهة أخرى (رفاعه، 2017، صفحة 255).

وبما أن سجلات المحاسبة الإلكترونية تكون بطبيعة الحال مشفرة بكلمات سرية وهنا يتطلب على مدقق الحسابات الاتصال مع المكلفين بالحوكمة حسب ما ينص عليه معيار التدقيق الدولي رقم 260، كي لا تتأثر استقلالية مدقق الحسابات ويحدد مسؤوليته وفي المقابل على مدقق الحسابات المحافظة على السريّة، وهذا ما يستدعي على الجرائز تبني هذا المعيار. فالتسجيلات المحاسبية في هذه السجلات والدفاتر تتم وفق مدونة الحسابات، حيث تسمح بتصنيف كل عنصر في الترميز أو الحساب الخاص به، فالحاسوب الذي ينفذ الدورة المحاسبية لا يمكنه توجيه المبالغ إلى حساباتها الصحيحة إلا إذا كان مبرمج ومخزن به أرقام وأسماء الحسابات الرئيسية والفرعية (القشي، 2003، صفحة 39).

فلاستعمال المناسب لمدونة الحسابات يجعل كل حدث ينصب إلى رقم الحساب الخاص به مما يسمح أن تنصب المبالغ إلى الأحداث الخاصة بها، ففي الجوائر يعتمد على مدونة الحسابات وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي وتستعمل أغلب مكاتب المحاسبة نفس برامج المحاسبة وهذا ما يساعد مدقق الحسابات في تدقيق مختلف العمليات المحاسبية التي تكون منظمة وفق أرقام موحدة، بالإضافة إلى أنها مبرمجة وفق برامج مستعملة في أغلب مكاتب المحاسبة مما يجعل أغلب مهام مدقق الحسابات تتكرر في الشركة محل التدقيق التي لها نفس الطابع.

3.1.2. تجهيز البيانات المحاسبية

القياس المحاسبي الإلكتروني يعتمد في تجميع البيانات ومعالجتها أو إرسال المعلومات الناتجة عن ذلك سواء من أو إلى مصادر داخل الشركة بالاعتماد على شبكات الاتصال المحلية بين وظائف الشركة بمساعدة غير مباشرة للعنصر البشري أو عن طريق شبكات الاتصال الواسعة من وإلى أطراف خارج الشركة كالموردين، الزبائن، البنوك وغيرها، وفي الأخير يتم حفظ المستندات المتضمنة للبيانات المحاسبية داخل الملفات والمجلدات الإلكترونية في قرص الصلب أو أقراص أخرى مما يمكن من الوصول واسترجاع هذه البيانات والمعلومات في أي وقت (عودة، 2012، صفحة 248). فمدقق الحسابات في هذه الحالة يكون مطالب بتقييم سلامة البيانات والمعلومات عبر الشبكات المستخدمة في تجميعها ونقلها كما يجب أيضا التأكد من سلامة نظام حفظ الملفات، سواء التي تحتوي البيانات الداخلية أو التي تحتوي المعلومات الخارجية من أجل حمايتها من التلاعب وسرقة، وكذلك تأكد من سلامة عمليات التحديث والتطوير المستمرة ونظام التغذية العكسية لضمان الجودة والكفاءة في المعلومات مدققة (رفاعة، 2017، صفحة 257).

2.2. صعوبات عملية تدقيق الحسابات في ظل القياس المحاسبي الإلكتروني

التطبيق العملي للقياس المحاسبي الإلكتروني، أي اعتماده على العقل الإلكتروني تولد عنه تغيرات ذات تأثير مباشر على تأهيل ومهام مدقق الحسابات فهو ملزم بالتكيف معها وإلا خلقت له صعوبات تعرقل تنفيذ عملية تدقيق الحسابات وبالتالي فشله في تحقيق هدفه الأساسي المتمثل في إبداء الرأي حول عدالة ومصداقية مخرجات القياس المحاسبي الإلكتروني، ترتبط هذه الصعوبات والآثار من منظور مهنة تدقيق الحسابات بالنقاط التالية :

1.2.2. صعوبات متعلقة بتعدد نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية

نتيجة لتطورات المستمر لتكنولوجيا المعلومات عرفت مختلف نظم المعلومات الإلكترونية ومنها نظم المحاسبية عدة تغيرات في مكوناتها وطريقة عملها فأصبحت معظم النظم معقدة من ناحية التقنية أي توفرها من عدمها على عناصر شبكات الاتصال والحوسبة السحابية (ألفين و جيمس، 2002، صفحة 288).

تقوم نظم المعلومات الإلكترونية القاعدية على نظم محاسبة تستخدم الحواسيب وبرمجيات المحاسبة الجاهزة المتوفرة في الأسواق فقط بدون شبكات الاتصال ولا قواعد البيانات (Francis, 2013, p. 96)، بحيث يستخدم الحاسوب لمسك كل من ملف أجور الخزينة وغيرها، ويكون كل ملف منفصل عن الملفات الأخرى ولا يؤثر في بياناتها ومعلوماتها المخزنة بها، كما تتميز بتكرار العمل فيها وتدخل المحاسب في تنفيذ كل خطوة، فهذه النظم بسيطة لا تتطلب من مدقق الحسابات أن يكون خبير في مجال تكنولوجيا المعلومات لفهمها ولكنها تتميز باحتمال كثرة الأخطاء الناتجة عن تكرار العمل في كل مرة، ما ينعكس ذلك على مدى عدالة ومصداقية المعلومات المحاسبية الناتجة منها، لذا سيكون مدقق الحسابات أثناء عملية تدقيق الحسابات ملزم بالتركيز على تدقيق تدخلات المحاسب بتقييم مدى كفاءته ومهاراته في استعمال الحاسوب أكثر من تركيزه على تقييم برمجية البرمجيات المحاسبية (بوركايب، 2017، صفحة 104).

تعتبر نظم المعلومات المتكاملة القائمة على قواعد البيانات أكثر النظم تعقيدا، باعتمادها على أكثر من حاسوب في مناطق متفرقة ترتبط فيما بينها بشبكة اتصالات محلية داخل الشركة مدققة أو موسعة مع شركات تابعة وتسمى بالمعالجة المحاسبية الإلكترونية الموزعة (اسعد محمد، 2011، صفحة 67)، كما أن نظام المعلومات المحاسبية الإلكترونية القائم على شبكات الاتصال وقواعد البيانات يعد نظام إداري متكامل واحد، يجمع كل نظم المعلومات بالشركة الواحدة، بحيث يؤدي التغيير بأحد النظم. بإدخال إحدى البيانات مهما كانت طبيعتها في التأثير على بقية النظم وخاصة المحاسبي على سبيل المثال، عند إعداد فاتورة الشراء سيعمل نظام المعلومات المتكامل أوتوماتيكيا بتسجيل القيد المحاسبي لعملية الشراء يومية مشتريات وقيد إدخال البضائع يومية المخزون، هذا ما يجعل مدقق الحسابات يركز على فهم مكوناتها، كيفية عملها لتحديد الطريقة الصحيحة لتدفق البيانات والمعلومات بها وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بها، كما يعمل على تقييم برمجيات المحاسبة فإذا كانت البرمجة خاطئة فكل المعلومات الناتجة عنها ستكون بطبيعة الحال خاطئة وبصفة مستمرة (جمعة، 2009، صفحة 186).

البديل للاستغناء على النظامين السابقين نظرا للصعوبات التي تواجه كل مستعمل لها هو اعتماد نظم المعلومات المحاسبية السحابية باعتباره تقنية تسمح بتنفيذ الأعمال المحاسبية على مواقع الانترنت (السحاب) هذه المواقع تتوفر على برمجيات محاسبة متطورة ومحدثة باستمرار كما تتوفر على مساحات ضخمة لتخزين البيانات، كما أن الشركات التي تعتمد على المحاسبة السحابية تخفض التكاليف الخاصة بالحواسيب والبرمجيات وغيرها، بالإضافة إلى أنها تتيح للمحاسبين القيام بأعمالهم بأي وقت ومن أي مكان، كما قلصت من مستوى الرقابة الداخلية المرتبط بنظم المعلومات الإلكترونية (Francis, 2013, p. 102).

ومن هذا منطلق يصبح من مهام مدقق الحسابات التأكد من سلامة نظم أمن المعلومات والتأكد من البرمجيات المحاسبية المستخدمة من حيث مضمونها ومدى ملاءمتها وتحقيق مقاصدها التي توفرها الخوادم السحابية (رفاعة، 2017، صفحة 257).

2.2.2. صعوبات متعلقة باختفاء مسار عملية تدقيق الحسابات

مسار التدقيق هو تتبع البيانات من مصدرها الأولي بالوثائق التي تثبتها إلى غاية تلخيصها كمعلومات بميزان المراجعة، أو العكس بتتبع المعلومات الملخصة من ميزان المراجعة لغاية مصدرها كبيانات بالوثائق والمستندات وهو مهم لمدقق الحسابات في تتبع أي تغيير في قواعد البيانات (الذبية، الرمجي، والجعيدي، 2011، صفحة 50)، وفي ظل القياس المحاسبي الإلكتروني سيصطدم مدقق الحسابات بعدم مئية البيانات والمعلومات المشكلة لمسار التدقيق، لأن الشركة تحتفظ بهذه البيانات والمعلومات في ملفات وسجلات إلكترونية، وبالتالي لا يمكن لمدقق الحسابات الاطلاع عليها إلا باستعمال الحاسوب الذي تستعمله الشركة (أمين السيد، 2007، الصفحات 622-623).

هذه الخاصية تُصعّب على مدقق الحسابات التأكد من أن البيانات المدخلة للحاسوب هي نفسها التي تتضمنها الوثائق الثبوتية كون هذه الأخيرة قد تكون هي نفسها إلكترونية، كما قد يتم إدخال بيانات بدون مستندات تثبتها كأقساط الاهتلاك التي يقوم باحتسابها الحاسوب بدون إدخال أي بيانات خلال الدورة بل باعتماد بيانات دورة حيازة التثبيات، بالإضافة لما سبق يواجه مدقق الحسابات سهولة تعديل وتحريف البيانات بدون ترك أثر خاصة إذا كان قد فحصها من قبل لتعدل بإضافة أو حذف بيانات معينة بعد ذلك، كما أن عملية المعالجة تتم داخل الحاسوب وبالتالي سيفقد مدقق الحسابات مسار مادي لفحص تتبع مراحل العمليات بسبب اختفائها على سبيل المثال عملية الترحيل لدفتر الأستاذ وتلخيص الحسابات في ميزان المراجعة تتم بطريقة أوتوماتيكية في مرحلة واحدة، وبناء على ذلك يجب على ذلك من سلامة وصحة برمجة برمجيات المحاسبة التي تستعملها الشركة المدققة (دحدوح، 2006، صفحة 45).

2.2.3. صعوبات متعلقة بالأخطاء ذات الأهمية النسبية

تعتبر الأهمية النسبية من أهم العناصر التي يستعملها مدقق الحسابات لإصدار رأيه، كما أنه في ظل القياس المحاسبي الإلكتروني. يوجد عناصر عديدة تؤدي إلى احتمال وقوع تحريف أو حذف لمعلومات تنسم بالأهمية النسبية (أمين السيد، 2007، صفحة 624). وفي حالة لم يتحكم مدقق الحسابات في هذه العناصر ولم يكتشف تلك التحريفات ذات الأهمية النسبية سيصدر رأي غير سليم ما قد يؤثر سلباً على مستعملي المعلومات ومساءلتهم لمدقق الحسابات أهم هذه العناصر هي :

تتمثل في الأداء المنتظم للمعالجة الإلكترونية الذي ينتج عنه الأخطاء بصفة مستمرة لأن أداء الحاسوب يكون منتظم ومتماثل في معالجة البيانات المحاسبية بحسب ما برمجت وفقه برمجيات المحاسبة ما دامت على نفس البرمجة ما يؤدي قلة أو انعدام الأخطاء العشوائية الناتجة عن سهو المحاسب (نصر علي وشحاته، 2003، صفحة 359)، حالة البرمجة غير السليمة يقوم الحاسوب بتوليد معلومات غير عادلة وغير صادقة بشكل مستمر متكرر ومتراكم (ألفين و جيمس، 2002، صفحة 693)، ما يجعل منها تحريفات وأخطاء ذات أهمية نسبية تجعل من رأي مدقق الحسابات غير سليم إذا لم يتمكن من اكتشافها لهذا يجد مدقق الحسابات نفسه مطالب بفحص صحة البرمجة وعدم إمكانية تعديلها بدون تخويل الإدارة (اسعد محمد، 2011، صفحة 69).

في حالة فقدان قواعد البيانات المحاسبية واستحالة استرجاعها يؤدي إلى توقف مهام مدقق الحسابات، من أجل ذلك يجب عليه التأكد من أن قسم تكنولوجيا المعلومات يوجد به نظام رقابة داخلية فعال يجنب الشركة خطر فقدان قواعد بياناتها، كما يركز على وجود خطة طوارئ خاصة بالاحتفاظ بنسخ احتياطية لبياناتها ومعلوماتها وبرمجياتها في مكان آمن غير قسم تكنولوجيا المعلومات لاسترجاعها عند الحاجة (الذبيبة، الرمعي، والجعيدي، 2011، الصفحات 49-50).

كما نجد أن أي خطأ بسيط في القياس المحاسبي الإلكتروني سيتحول إلى تحريفات ذات أهمية نسبية، كون تحديث عدة حسابات سيكون بعملية واحدة فقط يؤدي إلى تكرار الأخطاء البسيطة واحتمال أن تكون مؤثرة إذا كانت مجمعة مع بعضها البعض وتصبح ذات أهمية نسبية، لذلك يجب على مدقق الحسابات التأكد من سلامة المدخلات والبرمجة المستعملة لمعالجتها (ألفين و جيمس، 2002، صفحة 691).

2.2.4. صعوبات متعلقة بنظام الرقابة الداخلية

من أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية استحداث وظائف جديدة وعدم الفصل بين مسؤوليات لم يعهدا مدقق الحسابات، كمدير النظم الإلكترونية، محلل النظم، المبرمج، مشغل النظم وأمين المكتبة المكلف بحفظ قواعد البيانات والبرمجيات والنسخ الاحتياطية (التميمي، 2004، الصفحات 138-139)، وكذلك من أهم مقوماتها التخويل وإصدار القرارات في الشركة، وهذا راجع لأن الحاسوب هو من يتولى التخويل والترخيص لبعض العمليات المحاسبية بصفة آلية وفق ما تم برمجته في بداية تشغيل (أمين السيد، 2007، صفحة 622).

وفي هذه الحالة سيقوم مدقق الحسابات باستفسار الموظفين من لهم علاقة بالمحاسبة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، لذا سيجد نفسه مطالب بالتعامل مع موظفين ليس لهم معارف بالمحاسبة، من هذا المنطلق سيكون مطالب بتكييف استفساراته لتناسب مع طبيعة عملهم ومعرفة دور كل واحد وتأثيره المباشر أو غير المباشر على العمل المحاسبي هذا من جهة، ومن جهة أخرى مدقق الحسابات مطالب بالاهتمام بمدى تركيز الوظائف الحساسة في شخص واحد دون سواه كالمبرمج ومشغل النظم المكلف بإدخال البيانات لكي لا يتيح له البرمجة بطريقة تتيح له إدخال بيانات محاسبية وهمية أو محرفة بهدف الاحتيال بدون أن يكشفه أي أحد بما أن الوظيفتين من مسئوليته (بوركايب، 2017، صفحة 110).

بالإضافة إلى أن مدقق الحسابات يركز على من قان بها وكيفية الموافقة على تصميم برمجيات المحاسبة والتعديلات التالية عليها، لأن الترخيص للعمليات واتخاذ القرارات تكون مسبقا وضمنا بالبرمجيات وتدخل حيز التطبيق بمجرد موافقة الإدارة على تصميم البرامج وتعديلها، كل هذا لا يمكن أدائه إذا لم يكن مؤمل بمجال تكنولوجيا المعلومات أو من خلال الاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات ضمن فريق التدقيق الخاص به (بوركايب، 2017، صفحة 110).

3. انعكاس وظيفة الإفصاح المحاسبي الإلكتروني على عملية تدقيق الحسابات

عدم تحكم مدقق الحسابات في البيئة الإلكترونية للقياس المحاسبي ينعكس سلبا على مصداقية الإفصاح وحتى لو تمكن مدقق الحسابات من الحكم عدالة ومصادقية نتائج القياس المحاسبي الإلكتروني هذا لا يعني أن مهامه تمت بالنجاح، لأن الإفصاح المحاسبي أصبح إلكترونيا فخلق كذلك لمدقق الحسابات صعوبات، وبناء على ذلك لا يعني أنها ستندشر وتصل لمستخدميها بذلك الشكل، نظرا لأن مدقق الحسابات في ظل الإفصاح الإلكتروني عن المعلومات المحاسبية يواجه عدة صعوبات تعيق تنفيذه لعملية تدقيق الحسابات بالمستوى المطلوب منه، مما قد ينعكس ذلك سلبا على حكم على مدى عدالة ومصادقية القوائم المالية، وهذه الصعوبات سنتطرق لها فيما يلي :

3.1. الصعوبات المتعلقة بالخصائص التكنولوجية للموقع الإلكتروني

قد يؤثر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني على ثقة مستعملي القوائم المالية لسوء استخدامه هذا من جهة، ومن جهة أخرى مدقق الحسابات هو المسؤول عن تعزيز هذه الثقة، لأن الشركة تقوم بالإفصاح في مواقع إلكترونية خاصة بها أو مواقع أخرى، ولكنها تعمل على تحديثها بصورة مستمرة بإضافة معلومات جديدة أو بحذف أخرى لإثراء إفصاحها ومساعدة مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات لكنها بهذا الشكل تخلق عائق لمدقق الحسابات وترفع من مدى درجة مسؤولياته، فمعظم مستخدمي المعلومات يوحى لهم أن المعلومات الجديدة كانت محل عملية تدقيق (إبراهيم و عزيز، 2010، صفحة 96).

بالإضافة إلى عدم مصداقية الإفصاح المحاسبي الإلكتروني الناتج عن بعض الشركات التي تنشر ملخص عن القوائم المالية على أساس أنها تفصيلية وكذلك نفس الشيء لتقرير مدقق الحسابات التي يرفق معها، في هذه حالة يجب على مدقق الحسابات إلزام الشركة المدققة على التفريق بين المعلومات المدققة وغير المدققة (Mohamed Aly, 2008, p. 27).

3.2. الصعوبات المتعلقة بشكل الإفصاح المحاسبي

تغيرت مهام مدقق الحسابات في ظل الخصائص الجديدة للإفصاح المحاسبي الإلكتروني من خلال توسع نطاق عملية الإفصاح مما يسمح للشركة بإيصال معلوماتها لأوسع شريحة داخل وخارج بلدها الأصلي، والشريحة الأجنبية تحتاج لإفصاح مترجمة بلغات مختلفة، فعملية الترجمة تشكل عائق لمدقق الحسابات باعتباره مطالب بتدقيق جميع المعلومات المترجمة والإشارة إليها في تقريره، كما أن تقريره أو الملخص عنه يترجم لعدة لغات بمساعدة مترجمين ليست لهم علاقة بالمحاسبة، ما قد يغير محتواه ويضلل المستخدمين لذلك يجب على مدقق الحسابات تدقيق تقريره المترجم بلغات أخرى، وبغية تجنب إعادة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات يجب عليه ترجمته بنفسه، إلا أنه يجد نفسه قد خلق مهام تتطلب مؤهلات جديدة وتكاليف إضافية كبيرة لا تدخل ضمن أتعاب مدقق الحسابات كما يكون مساءلا من طرف شريحة أكبر (إبراهيم و عزيز، 2010، صفحة 96).

كما أنه في ظل استحداث خدمة موثوقية المواقع الإلكترونية تكون الشركة هي المسؤولة عن أمن المعلومات في شبكة الانترنت وليس مدقق الحسابات، ولكن توجد توجهات جديدة تطالب مدقق الحسابات بتقديم خدمات موثوقية الموقع، والتي ستشكل عائق له من تأهيل مطلوب للقيام بالمهام التي أضافتها مما أدى إلى مسؤوليات يتحملها (القشبي، 2003، صفحة 95).

3.3. الصعوبات المتعلقة بتقرير تدقيق الحسابات

الإفصاح الإلكتروني جعل تقرير مدقق الحسابات بصيغة إلكترونية، ترفق مع القوائم المالية على الموقع الإلكتروني للشركة، ما شكل مهام ومسئوليات جديدة لمدقق الحسابات قد تكون عائق أمامه إذا لم يتمكن من التحكم فيها، من هذه الصعوبات ما يلي:

الصعوبات التي تظهر لمدقق الحسابات تنبثق من مهام ومسئوليات جديدة، فقد أصبح مطالباً بأن يدرج في عقده مع الشركة رغبتها في نشر تقريره الإلكتروني وتحديد المواقع التي تستعملها لتكون تحت مراقبته ولا يسمح بمواقع إضافية دون علمه من أجل تجنب إمكانية تغييره كالحقنة (حسن رشيد، 2011، صفحة 189).

كما أن تحديد تاريخ لإصدار تقرير مدقق الحسابات أصبح ضرورياً نظراً لأن الشركات أصبحت تقوم بتحديث إفصاحها الإلكتروني دورياً، سواء بعد الإقفال أو بعد نشر تقرير مدقق الحسابات على موقعها، وبناء على ذلك يكون عليه تحديث تقريره في تاريخ مرجعي محدد تتوقف فيه مسؤوليته أو يرفض تلك التحديثات، ومن مميزات الإفصاح الإلكتروني بتشعب المعلومات وتدقيقها المستمر خاصة في حالة وجود روابط توصيل تربط معلومات الشركة بمعلومات ذات صلة بمواقع أخرى، وبافتراض أن مدقق الحسابات أصبح مسؤول بنص تشريعي عن كل ما تفصح عنه الشركة فيجب تحديد المعلومات التي يتم تدقيقها ويكون مسؤول عن مصداقية، وفي حالة عدم ضبط مسؤوليته ومهامه سيجد نفسه أمام كم هائل من المعلومات التي من المستحيل تدقيقها كلها (Mohamed Aly, 2008, pp. 94- 97).

3.4. الصعوبات المتعلقة بلغة XBRL

لغة XBRL ستكون مستقبل الأعمال الرقمية الموحدة عبر العالم مع معايير الإبلاغ المالي الدولية لما لها من قيمة مضافة لمستعملي القوائم المالية ومهنة تدقيق الحسابات بتخفيض تكلفة التدقيق، تحسين نظام الرقابة الداخلية وتسهيل التدقيق المستمر وقد تنعكس هذه القيمة إلى صعوبات إذا لم تهيأ البيئة المهنية بتكنولوجيا المعلومات خاصة بلغة XBRL (Baldwin & Trinkle, 2011, p. 07)، وأبرز هذه الصعوبات ما يلي:

مسؤولية مدقق الحسابات عن المعلومات الجزئية يشكل عائق أمامه لأن الإفصاح بلغة XBRL يتيح لمستخدمي القوائم المالية أخذ معلومة واحدة أو جزء من تلك القوائم المالية فقط، فعلى سبيل المثال قد يدخل المستخدم للنظام الخاص بالإفصاح وفق لغة XBRL على شبكة الانترنت ويبحث عن التثبيات المالية الخاصة بمائة شركة في لحظة واحدة، أي تحصل على مائة معلومة جزئية من مائة قائمة مالية مختلفة، فإذا كانت بعض المعلومات التي تحصل عليها غير صادقة ولكن القوائم المالية التي تضمنتها كانت صادقة كوحدة واحدة (بوركايب، 2017، الصفحات 126 - 127).

وبناء على ذلك تتجلى مشكلة مسؤولية مدقق الحسابات من عدمها عن مدى مصداقية جزء تضمنه الكل صادق، ولكن هذه النقطة بالذات مازالت محل بحث من طرف جل الأكاديميين، كما أن المنظمات المهنية لم تصدر معايير تتماشى مع هذه الإشكالية بعد، أما بالنسبة لوضعية الجزائر فلغة XBRL غير مطبقة تماماً وبالتالي لا وجود لهذه المشكلة، ولكن إذا ما طبقت مستقبلاً ستواجه المهنة نفس العائق وفي حالة استعمال الجزائر هذه اللغة عليها تفادي هذا العائق بوضع حدود واضحة لمدى مسؤولية مدقق الحسابات على المعلومات المحاسبية الجزئية (بوركايب، 2017، الصفحات 126 - 127).

كما أصبح مدقق الحسابات مطالب بتدقيق صحة وسلامة التشفير الإلكتروني لأن القوائم المالية تشفر وفق لغة XBRL بواسطة برمجيات خاصة للتشفير أو مباشرة من برمجيات المحاسبة المتفاعلة مع هذه اللغة التي تحتوي على نظام تشفير خاص بها. ومن هذا المنطلق يجب توفر في مدقق الحسابات مهارات تمكنه من استخدام تكنولوجيا المعلومات للتأكد من أن التشفير كان كاملاً ودقيق بما فيه الكفاية.

تدقيق عملية التشفير يشكل عائق في حالة غياب الجهة التي تتكفل بتأهيله فيما تعلق بالتشفير الإلكتروني، كما قد يحتاج لمساعدة الخبراء في تكنولوجيا المعلومات مختصين لمساعدته بسبب صعوبة التشفير الإلكتروني أو استعمال برمجيات خاصة بفحص التشفير وإبراز مدى صحته، كما أنه لا يكتفي بالعينات العشوائية والتدقيق الاختباري بل هو ملزم بتدقيق كل عنصر بالتفصيل والبحث عن كل الأخطاء سواء كانت مؤثرة أو غير ذلك (Boritz & Gyun, 2007, pp. 18- 20).

على ضوء ما سبق ذكره، فإن التطور السريع في التشغيل الإلكتروني للبيانات وتكنولوجيا المعلومات استحدث مسؤوليات مهنية إضافية على مدقق الحسابات ليس من نوع المهمة ولكن في وسائل تنفيذها من أبرزها تقويم نظم الرقابة الداخلية لعملية تجهيز البيانات وإدخالها في الحاسوب وكذلك موجودة داخل برامج الحاسوب لأن ذلك هو الأساس من تنفيذ عملية تدقيق الحسابات (رفاعه، 2017، صفحة 257).

4. خاتمة

هدف هذا البحث لتحديد مدى تأثير عملية تدقيق الحسابات بالخصائص الجديدة لبيئة المحاسبة الإلكترونية، وبغية الوصول إلى هذا الهدف قمنا بمعالجة موضوع الإشكالية من خلال جزئين، تناولنا في الجزء الأول ما يواجهه مدقق الحسابات عند اعتماد الشركة المدققة القياس المحاسبي الإلكتروني من تغيير في مهامه ومسؤوليته، أما في الجزء الثاني تطرقنا إلى انعكاسات إفصاح الشركة المدققة عن مخرجاتها إلكترونياً ومدى تأثيرها على جودة عملية تدقيق الحسابات، لنستخلص أنّ الصعوبات التي أفرزتها بيئة المحاسبة الإلكترونية لمدقق الحسابات منها ما هو متعلق باستخدام برمجيات المحاسبة، وأنّ البعض الآخر خاص بشخصيته من تأهيل علمي وعملي، بالإضافة إلى محدودية النص التشريعي المنظم لمهنة تدقيق الحسابات.

- بعد معالجة إشكالية البحث الخاصة بانعكاسات بيئة المحاسبة الإلكترونية على عملية تدقيق الحسابات توصلنا لعدة نتائج :
- أهمية تكيف مدقق الحسابات مع خصائص القياس المحاسبي الإلكتروني، من حيث استحداث مكونات جديدة أهمها الحاسوب وشبكات الاتصال أو من حيث المعالجة الإلكترونية غير المرئية وما نتج عنها من صعوبات في فهم وتدقيق نظم المحاسبية الإلكترونية ؛
 - الصعوبات التقنية بسبب الصيغ واللغات الإلكترونية المتعددة والمختلفة المستعملة في عملية الإفصاح الإلكتروني، وما أفرزته من إلزامية تأهيل مدقق الحسابات بأدبياتها بقدر تأهيله في مجالي المحاسبة وتدقيق الحسابات ؛
 - الصعوبات التقنية التي واجهها مدقق الحسابات أفرزت هي الأخرى صعوبات أخرى من ارتفاع مسؤوليته عن تقريره حول إبداء رأيه على مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية، خاصة في ظل عدم مسايرة المعايير المنظمة للمهنية لهذه التطورات في تكنولوجيا المعلومات المستمرة في مجال اعتماد الانترنت كأداة للإفصاح عن القوائم المالية والتقارير.
- وبناء على ما أسفر عنه البحث من نتائج حاولنا الاجتهاد لتصوير بعض الاقتراحات المتمثلة في ما يلي :
- الأفضل أن يشترط في مدقق الحسابات الإلمام بمجال التدقيق وتكنولوجيا المعلومات أو يكون ضمن فريقه خبير في المجالين ؛
 - الرفع من تأهيل مدقق الحسابات بالتركيز على التكوين المستمر لمواكبة التطورات في مجال تدقيق نظم المحاسبية الإلكترونية ؛
 - العمل على خلق مرجعية قانونية تنظم، وتشجع وتلزم استخدام تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يجب على مدقق الحسابات استخدام تكنولوجيا المعلومات كأداة لتنفيذ عملية تدقيق الحسابات ؛
 - إصدار قانون يلزم بالنشاط المستمر للهيئات الوطنية المنظمة لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات من أجل مواكبتها تطورات تكنولوجيا المعلومات في مجال المحاسبة والتدقيق.

على الرغم من النتائج المتوصل إليها يبقى هذا البحث يخضع لبعض الحدود الناتجة عن الزاوية التي درست بها الإشكالية فهذا البحث تناول بصفة عامة انعكاسات بيئة المحاسبة الإلكترونية على تدقيق الحسابات الخارجي ولا يقوم بدراسة تدقيق الحسابات الداخلي، فقد تم الإشارة إلى التسهيلات والامتيازات التي أسفرت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة لمدقق الحسابات فإن لم يحسن التعامل معها فسوف تشكل له في نفس الوقت صعوبات تحول دون تنفيذه لعملية تدقيق الحسابات، ومن هذا يمكن القول أنّ الصعوبات الملازمة لمدقق الحسابات في بيئة المحاسبة الإلكترونية ترجع إلى ضعف كفاءة ومهارة مدقق الحسابات الناتجة عن التعقيدات الإلكترونية، دون التطرق لخطر التدقيق الذي قد يتغير بوجود عنصر تكنولوجيا المعلومات بالإضافة لأدلة الإثبات التي أصبحت إلكترونية ومدى تأثيرها على موثوقية تقرير مدقق الحسابات، دون التركيز على التغير الذي أحدثه تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات كأداة لتنفيذ عملية تدقيق الحسابات.

5. قائمة المصادر والمراجع

- أحمد حلمي جمعة. (2009). *دراسات وبحوث في التدقيق والتأكد*. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع .
- أحمد لطفي أمين السيد. (2007). *دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد*. الإسكندرية : الدار الجامعية.
- ألفين أرينز، وجيمس لوبك. (2002). *المراجعة مدخل متكامل (ج2)*. (ترجمة محمد الديسبي، وأحمد حجاج) الرياض : دار المريخ.
- بكر إبراهيم، ونضال عزيز. (2010). دور ومسئولية مراقبي الحسابات في العراق تجاه الإفصاح الإلكتروني للقوائم المالية. *مجلة دراسات محاسبية ومالية* ، 05 (11)، ص ص 85 - 117.
- تامر مزيد رفاعه. (2017). *أصول تدقيق الحسابات* . عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- حسن أحمد حدود. (2006). *الضوابط الرقابية في نظم المعلومات المحاسبية / المحوسبة*. أطروحة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، جامعة دمشق، دمشق.
- زياد عبد الحليم الذبيبة وآخرون. (2011). *نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق*. عمان: دار المسيرة.
- ظاهر يوسف القشي. (2003). *مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية*. أطروحة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان.
- عبد الكريم عبد الغني عودة. (2012). *المحاسبة الإلكترونية وأثرها في اتخاذ القرارات في المصارف التجارية*. *المجلة العراقية للعلوم الإدارية*، 08 (32)، ص ص 242 - 253.
- عبد الوهاب نصر علي، والسيد شحاتة شحاته. (2003). *دراسات متقدمة في المراجعة*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- علي وهاب اسعد محمد. (2011). *التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية*. عمان: دار اليازوري.
- محمد عبد الماجد بوركايب. (2017). *معوقات مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية*. أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة، غير منشورة، جامعة يحي فارس بالمدينة، الجزائر.
- ناظم حسن رشيد. (2011). دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المجلد 00 / العدد 00 - 2019. *انات المحاسبة المنشورة على الإنترنت* بيئة التجارة الإلكترونية. *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية* ، 07 (23)، ص ص 173 - 197.
- هادي التميمي. (2004). *مدخل إلى التدقيق*. عمان : دار وائل للنشر.

Baldwin, A. A, & Trinkle, B. S. (2011). The Impact of XBRL: A Delphi Investigation. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 11(01), p p 1 - 24.

Boritz J. E, & Gyun, W. (2007). *Auditing an XBRL Instance Document: The Case of United Technologies Corporation*. School of Accountancy and Centre for Information Systems Assurance, University of Waterloo, Waterloo.

Francis, P. C. (2013). Impact of Information Technology on Accounting Systems. *Asia- pacific Journal of Multimedia Services Convergent Art, Humanities & Sociology*, 03(02), p p 93 - 106.

Mohamed Aly, D. A. (2008). *Assessing The Development of Voluntary Internet Financial Reporting And Disclosure In Egypt*. PhD in Accounting, University of Hull, Hull .

للاستشهاد بهذا المقال وفق طريقة (APA) :

حنان جلاب ومحمد لعربي. (2020). انعكاسات بيئة المحاسبة الإلكترونية على عملية تدقيق الحسابات. مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية. المجلد 02 / العدد 01 - 2020.