

تحديات المراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية بالجزائر "دراسة ميدانية"

فوزي الحاج أحمد¹، يونس زين²

^{1,2} جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي (الجزائر).

External Audit Challenges in Electronic Environment in Algeria -Field study-

Faouzi Elhadj Ahmed & Zine Younes

University of Echahid Hamma Lakhder, El-Oued ; Algeria

تاريخ الاستلام: 2018/12/06؛ تاريخ المراجعة: 2019/06/10 تاريخ القبول: 2022/06/30

ملخص

تهتم هذه الورقة بدراسة التحديات والمشاكل التي تواجه المراجعة الخارجية في البيئة الإلكترونية بالجزائر؛ وهذه الأخيرة التي ظهرت كنتيجة لظهور مجموعة من التقنيات الحديثة في دنيا الأعمال، حيث أشارت هذه الورقة البحثية إلى مشاكل الرقابة الداخلية الناتجة عن استخدام الأنظمة الإلكترونية في معالجة البيانات المحاسبية، وكذلك إلى التحديات التي واجهت مهنة المراجعة بسبب ظهور التجارة الإلكترونية. كما يتم تسليط الضوء على أهم التحديات التي فرضتها تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة بصفة عامة والمراجعة الخارجية بصفة خاصة، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبيان بالاعتماد على الدراسات السابقة والدراسة النظرية ووزعت على عينة من المراجعين الخارجيين بالجزائر، وقد تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات: أهمها هو ضرورة التكوين والتدريب المستمر للمراجعين الخارجيين وتطوير مهاراتهم خاصة في مجال تكنولوجيا المعلومات ليتمكنوا من مراجعة حسابات الشركة العاملة في البيئة الإلكترونية وزيادة كفاءتهم المهنية. الكلمات المفتاح : مراجعة، مراجعة خارجية، تكنولوجيا المعلومات، بيئة إلكترونية في الجزائر.

تصنيف JEL : M42، D83

Abstract:

This paper focuses on the study of the challenges and problems facing external auditing in the electronic environment. This article aims to study the stakes and the problems of the external audit in the electronic environment in Algeria, while the business world is active at the time of the digital revolution subjected to a technology with rapid renewal. This paper discusses internal control problems caused by the use of electronic systems for processing accounting data as well as the challenges facing the audit profession as a result of the rapid expansion of the e – commerce. It also highlights the most significant challenges imposed by information technology on the audit profession in general and external audit in particular., To do this, a descriptive analytical approach was used. A questionnaire constructed on the basis of earlier and a theoretical study was distributed to a sample of external auditors in Algeria.

A set of conclusions was reached, the most important of which is the need to train external auditors and develop their skills, particularly in the field of information technology, so that they can audit the accounts of the company operating in the electronic environment.

Keywords: Auditing, External Audit, Information Technology, Electronic Environment in Algeria .

Jel Classification Codes : M42, D83

1- تمهيد :

إن أهم ما يميز عالمنا اليوم هو التغيرات المتسارعة والتطورات الهائلة والمذهلة في مجال صناعة تقنيات المعلومات، حيث لعبت ولا زالت تلعب شبكة الإنترنت في نمو وتطور التجارة الإلكترونية، مما يقتضي ضرورة مواكبة التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة لهذه التطورات من خلال تطوير أساليبها وأدواتها التي تمكن المراجع من الانتقال من عمليات الفحص والتقييم اليدوي إلى عمليات الفحص الإلكتروني. كما أن استخدام الإلكتروني لمعالجة البيانات أدى إلى خلق بيئة ساعدت على الوقوع في الأخطاء وارتكاب جرائم الغش والتزوير، وأدت تزايد التعاملات الإلكترونية تعرض العديد من الشركات العالمية لانهايات مالية بسبب إخفاقات الرقابة المهمة، لهذا وجب بناء نظام فعال للرقابة الداخلية يستجيب للتغيرات والتطورات التي تطرأ على بيئة الأعمال، باعتبار أن ضوابط الرقابة الداخلية تعتبر أحد أهم آليات حوكمة الشركات، وقد أصبح مديرو الشركات الكبرى على دراية كافية بضرورة وجود الضوابط وحتميتها حتى يضلوا على معرفة تامة بمعايير حوكمة الشركات داخل الشركات. ومن هنا تأتي أهمية المراجعة ومعلومات التقارير المالية في اتخاذ القرارات على المستوى المحلي والدولي.

1. إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل التالي:

ماهي التحديات التي تفرضها البيئة الإلكترونية على المراجعة الخارجية بالجزائر؟

وللإجابة على مشكلة البحث قمنا بتجزئتها إلى عدة أسئلة فرعية:

ما هي المهارات الواجب توفرها في المراجع الخارجي بالجزائر لمواجهة التحديات والمخاطر التي تفرضها البيئة الإلكترونية؟

هل تشكل البيئة المهنية والقانونية تحديات للمراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية؟

ما هي التحديات التكنولوجية لتقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل البيئة الإلكترونية؟

. فرضيات الدراسة:

وفي ضوء الأسئلة الفرعية التي صيغت فرضيات الدراسة على النحو التالي:

ضرورة توفر المراجع الخارجي على مهارات خاصة يساعده في خفض مخاطر المراجعة في ظل البيئة الإلكترونية.

البيئة المهنية التي يعمل في المراجع الخارجي في الجزائر والنصوص التشريعية التي تضبط مسؤولياته أفرزت له تحديات لا تساعده على مواكبة التطورات التكنولوجية والتكيف مع خصائص البيئة الإلكترونية.

هناك تحديات تكنولوجية تحول دون تمكن المراجع الخارجي بالجزائر من تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل البيئة الإلكترونية.

3. أهمية الدراسة:

تدبع أهمية هذه الدراسة من خلال تسليطها الضوء على تحديات المراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية، وضرورة مواكبة مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر للتطورات التي أفرزتها البيئة الإلكترونية في التحول إلى الاقتصاد الرقمي.

4. أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على التحديات المهنية، القانونية والتكنولوجية للرقابة الداخلية في ظل البيئة الإلكترونية بالجزائر وما تستوجبه من إمام المراجع الخارجي بالتقنيات الحديثة، وكذلك إلى أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية على أمن وسلامة المعلومات في ظل البيئة الإلكترونية.

5. هيكل الدراسة:

ومن أجل التعرف على أهم التحديات المرتبطة بالبيئة الإلكترونية في المراجعة الخارجية بالجزائر، سيتم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة أجزاء:

الأول: مفاهيم أساسية للمراجعة الخارجية في البيئة الإلكترونية.

الثاني: تحديات المراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية.

الثالث: الدراسة الميدانية

6. الدراسات السابقة:

1.6 دراسة Ahmed A.Abu-Musa، مراجعة الأعمال الإلكترونية: مهارات جديدة للمراجع الخارجي، 2004.

Auditing E-Business, New Chalange for External Auditors, Journal of Academy of Business-Cambridge, 2004.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان التحديات التي تواجه المراجع الخارجي تجاه الأعمال الإلكترونية، بالإضافة إلى وضع طرق للمراجعين لمراجعة الأعمال الإلكترونية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها يجب على المراجع الخارجي أن يفهم كيف تؤثر التكنولوجيا الحديثة على عملية المراجعة، وأن يحصل المراجع الخارجي أيضا على المعرفة والمهارات الكافية التي تؤهلهم للتعامل مع البيئة الإلكترونية.

2.6 دراسة البكوع، التحليل الاستراتيجي للتحديات التي تواجه مهنة مراقب الحسابات في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة -العراق حالة دراسية، 2006: الهدف الأساسي للدراسة يتمثل في محاولة التعرف على أهم متغيرات البيئة الخارجية والبيئة الداخلية لمهنة مراقب الحسابات في ظل التقنية الحديثة بهدف تشخيص وتحليل التحديات التي تواجهها وصولا إلى تطوير المهنة في العراق، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، تمثل بيئة المهمة العامل الرئيس الأول ضمن متغير البيئة الخارجية والذي يعتبر أفضل فرصة أمام تطوير مهنة مراقبة الحسابات في العراق في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة وبالمقابل فإن إهمال هذا العامل يجعله أكبر تهديدا عليها فهي الأكثر تأثيرا في تحديد الأهداف وسير الأعمال واتخاذ القرارات.

3.6 دراسة Ahmi, Kent، الاستفادة من برامج التدقيق العامة (GAS) من قبل المدققين الخارجيين، 2013.

The utilization of generalized, audit software (GAS) by external auditors, 2013.

هدف هذه الدراسة هو دراسة استخدام برامج المراجعة العامة من قبل المراجعين الخارجيين في المملكة المتحدة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير إطار العمل لتحديد مجموعة العوامل المؤثرة والتي تعتبر مهمة عند النظر في تطبيق برامج المراجعة العامة وقد استخدمت دراسة استقصائية على شبكة الإنترنت لجمع التصورات استنادا إلى ردود 205 من المراجعين في جميع أنحاء المملكة.

4.6 دراسة Riding, widuri، اعتماد واستخدام برنامج المراجعة من قبل شركة المراجعة الإندونيسية، 2014.

adoption and use audit software by indonesian audit firm, 2014.

طبقت هذه الدراسة على عينة تتكون من 33 مراجع حسابات، وخلصت إلى أن من بين تحديات استعمال برمجيات المراجعة العامة هي: عدم التمكن من اللغة الإنجليزية المعتمدة في تصميمها، تكلفة حيازتها، ضعف الخبرة في استعمالها، ضعف التأهيل والتكلفة العالية، صغر حجم الشركات المراجعة وعدم وجود تحفيز لاستعمالها من قبل المعايير المهنية والتشريعات.

5.6 دراسة إلهام بروبو، تأثير تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة- 2015.

ومن أهم ما خلصت إليه هذه الدراسة: أن تكنولوجيا المعلومات سهلت للمراجع عملية التحقق من صحة العمليات وبوقت أقصر من جهة ومن جهة أخرى شكلت مخاطر ومشاكل للمراجع، وأثرت على أساليب وإجراءات المراجعة، كما أكدت على ضرورة تأهيل المراجع للتعامل مع هذه التكنولوجيا.

7. موقع الدراسة الحالية وما يميزها من الدراسات السابقة: من خلال العرض السابق لبعض الدراسات، ومقارنتها مع الدراسة الحالية، يمكن القول أن الدراسات السابقة درست أثر تكنولوجيا المعلومات أو على المراجعة الخارجية من جانبين؛ الإيجابي والسلبي، بينما ركزنا في دراستنا على الجانب السلبي الذي يمثل تحديات للمراجع الخارجي لتقديم تحليل معمق وتدعيم المعرفة الحالية.

من ناحية البعد المكاني نجد أن موضوع أثر تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة يتميز بانتشار عالمي، وهذا راجع لتطور المهنة وتضافر الجانب الأكاديمي والمهني بشكل وثيق. البلدان العربية هي الأخرى حاضرة بشكل مرضي، ومنها الجزائر ببعض الدراسات منها: أطروحة دكتوراه (إلهام بروبو، 2015).

أولاً: مفاهيم أساسية للمراجعة الخارجية في البيئة الإلكترونية

تعتبر المراجعة الخارجية من الميادين الواسعة التي شهدت تطوراً كبيراً ومتواصلاً، نتيجة للتغيرات التي أدخلت في بيئة الأعمال، والتي كان للتعاملات الإلكترونية عنصر أساسياً من عناصرها. وفي هذا الجزء سنتطرق لمفاهيم المراجعة في ظل البيئة الإلكترونية.

1. مفهوم المراجعة في ظل الأنظمة الإلكترونية.

تعرف عملية المراجعة في نظم معالجة البيانات إلكترونيا على النحو التالي: " هي عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بهدف تحديد ما إذا كان استخدام الحاسوب يساهم في تحقيق أهداف المراجعة سواء كانت تتعلق بإبداء الرأي مثل حماية أصول المنشأة وتأكيد سلامة البيانات الواردة في القوائم المالية، أو ما يتعلق بأهداف الإدارة، مثل تحقيق المنشأة لأهدافها بفعالية واستخدام مواردها بكفاءة".¹

2. مفهوم المراجعة الإلكترونية.

المراجعة الإلكترونية هي "عملية جمع وتقييم لتحديد ما إذا كان استخدام الحاسوب يساهم في حماية أصول المنشأة، ويؤيد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة".²

3. مفهوم المراجعة الخارجية في ظل التجارة الإلكترونية:

وفي ظل عمليات التجارة الإلكترونية يمكن تعريف عملية المراجعة بأنها: "عملية فحص الأدلة المادية والإلكترونية ونظم المعلومات ونظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية فحصا فنيا محايدا، للتحقق من صحة العمليات وفقا للمعايير الموضوعية، بغرض التحقق من سلامة القوائم المالية".³

ثانيا: تحديات المراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية:

لقد شهدت السنوات الماضية تزايد الاعتداءات على البيانات والمعلومات سواء كانت بيانات شخصية تخص الأفراد، أو بيانات تخص الشركات التجارية والمالية، حيث ظهرت ما يسمى الجرائم الإلكترونية أو المخاطر التكنولوجية أو ما شبه ذلك، حيث أصبحت تشكل تحديا كبيرا أمام عملية المراجعة الخارجية وعمل المراجع الخارجي.

1. مشاكل الرقابة الداخلية الناتجة عن استخدام الأنظمة الإلكترونية في معالجة البيانات المحاسبية:

صاحب ظهور نظم المعلومات الإلكترونية انتشار نوع جديد من الجرائم تسبب في حدوث معظمها عدم ملائمة أساليب الرقابة الداخلية المتبعة لتلك الاستخدامات الحديثة لنظم الحاسب، لذلك فإن المراجع يواجه العديد من المشاكل التي لم تكن قائمة في ظل نظام التشغيل اليدوي للبيانات، ويرجع ظهور تلك المشاكل إلى خمسة مظاهر رئيسية تتمثل فيما يلي:⁴

1.1. اختفاء مسار المراجعة:

يقصد بمسار عملية المراجعة هو إمكانية تتبع مسار العمليات المحاسبية بدءا من المستند الأصلي وحتى مرحلة الوجود النهائي لهذه العمليات في القوائم المالية.

وفي النظام اليدوي يمكن تنفيذ مراحل إعداد المستندات وتسجيل العمليات في اليومية وتحويلها إلى دفاتر الأستاذ وترصيدا ثم إعداد التقارير بواسطة المسؤولين بقسم الحسابات والسجلات المحاسبية، وبذلك يمكن رؤية الخطوات ومخرجات كل خطوة من خطوات المعالجة مما يسهل تتبع مسار مراجعة أي عملية محاسبية، أما في النظام الإلكتروني فيمكن فقط مشاهدة الخطوات اليدوية داخل الوحدة المركزية لمعالجة البيانات لجهاز الحاسب الإلكتروني ويصعب في ذلك الحين تتبع مسار مراجعة هذه العمليات نظرا لعدم إمكانية مشاهدة تنفيذ هذه الخطوات.

ويوضح الشكل رقم (01) مقارنة بين النظام اليدوي والنظام الإلكتروني لمعالجة البيانات المحاسبية.

2.1. صعوبة تجميع أدلة الإثبات:

صاحب التطور في استخدام الحاسب الإلكتروني حدوث تغييرين هامين تسبب عنهما تعقيد عملية جمع أدلة البيانات، يتمثل الأول في تسجيل البيانات المحاسبية على بطاقات مثقبة أو أشرطة لا يمكن قراءتها إلا بواسطة أجهزة الحاسب الإلكتروني، أما التغير الثاني فيندوي على الزيادة الهائلة في كمية البيانات اللازم فحصها أو مراجعتها.

3.1. تعقد وعدم إمكانية فهم أنظمة الحاسبات الإلكترونية:

أدى تنوع أنظمة تشغيل البيانات باستخدام الحاسبات الإلكترونية إلى زيادة تعقد تلك الأنشطة، ويزداد الأمر تعقيدا عندما تكون شبكة الاتصالات متصلة بقاعدة البيانات في المركز الرئيسي، حيث يمكن أن تأخذ تركيبة الهيكل المنطقي لقاعدة البيانات شكل شجرة أو شبكة أو مزيج مشترك. وتؤدي تلك التعقيدات إلى صعوبة إلمام المراجع بالنظام محل المراجعة وبالتالي عدم فهم تدفق البيانات داخل هذا النظام ومن ثم صعوبة الحصول على أدلة الإثبات الأمر الذي يتعين معه أن يكون المراجع ذو خبرة باستخدام الحاسبات الإلكترونية.

4.1. صعوبة الفصل بين المهام والواجبات:

حيث أن تركيز بعض العمليات داخل الحاسب الآلي في يد شخص في موقع تنظيمي يسمح له بتنفيذ وظيفتين أو أكثر قد تمكنه من إخفاء الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة مما يفقد الرقابة الداخلية أحد مقوماتها الأساسية وهي الفصل بين الوظائف.⁵

5.1. الاحتيال والغش باستخدام الحاسب الإلكتروني:

تمثل عمليات الغش في المنشآت التي تطبق نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات مشكلة كبيرة للإدارة والمراجع، ويرجع أسباب ذلك إلى عاملين أساسيين هما:

سهولة الغش باستخدام الحاسب: ويرجع السبب في ذلك لزيادة درجة التعقيد في الأنظمة الإلكترونية المتقدمة لتشغيل البيانات ومن ثم صعوبة وضع نظام كفاء وفعال للرقابة، فضلا عن تأجيل الاهتمام بوضع نظام للرقابة في وقت لاحق وتركيز الاهتمام على تصميم النظام وتنفيذه.

صعوبة اكتشاف وتتبع الغش باستخدام الحاسب الإلكتروني: هناك صعوبة في اكتشاف الغش والاحتيال في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ويظهر ذلك بشكل واضح عند استخدام الأنظمة التي تسمح بالتشغيل عن بعد حيث تعطى فرصة إمكانية الدخول الفوري على البيانات في الذاكرة الرئيسية للحاسب من أماكن تواجد مرتكب الغش في مقر أعماله، ويزداد الأمر سوءا إذا ما تمت عملية الغش في برنامج التشغيل ذاته وليس في البيانات الأمر الذي يؤدي إلى إظهار معلومات مضللة بعيدة عن الحقيقة.

وهناك العديد من الوسائل والإجراءات التي يمكن أن تستخدمها أي شركة لتحقيق الرقابة الداخلية على أمن وسلامة المعلومات في البيئة الإلكترونية منها:⁶

التشفير: وهو أسلوب يستخدم لضمان سرية وخصوصية وسلامة البيانات التي يتم تبادلها بين الأطراف المختلفة وذلك لضمان عدم إطلاع أطراف غير مصرح لها على تلك البيانات حيث يقوم الراسل باستخدام مفتاح

key معين لتشفير البيانات بتحويلها من الصيغة العادية المفهومة إلى صيغة مشفرة لا يمكن قراءتها وفهمها ، ثم يقوم بإرسالها إلى المرسل إليه والذي يقوم بدوره باستخدام الشفرة Decryption وإعادة البيانات من الصيغة المشفرة إلى الصيغة العادية مرة أخرى.

إجراءات الحماية من الفيروسات: لا بد من وجود إجراءات لحماية النظام من الفيروسات وتتمثل أهم تلك الإجراءات في استخدام برامج الكشف عن الفيروسات وتحديثها باستمرار ، علاوة على عدم أي فتح أي ملف إلا بعد التأكد من مصدره.

إعداد نسخ احتياطية: يتم إعداد نسخ احتياطية من البرامج لمواجهة احتمال فقد أو تحريف البيانات أو البرامج نتيجة أخطاء التشغيل أو نتيجة اختراق نظام المعلومات.

الحوائط النارية Fire Walls : وهي عبارة عن مجموعة برامج مرتبطة تقع على حدود شبكة الحاسب ، وتهدف إلى التأكد من هوية أي شخص يحاول الدخول للنظام أي الاسم وكلمة السر الخاصة به ، حيث يتم مطابقتها مع الاسم وكلمة السر المحفوظين بقاعدة بيانات النظام لتحديد الأشخاص المصرح لهم بالوصول والدخول إلى النظام.

إدارة كلمة المرور (كلمة السر) Passwords: بالرغم من وجود العديد من الطرق الحديثة لتحقيق توثيق المستخدم والتحكم في الدخول للنظام والوصول للمعلومات بجانب كلمات السر التقليدية ، مثل التعرف على هوية المستخدم عن طريق بصمات الأصابع أو بصمة الصوت وغيرها ، إلا أن كلمات المرور التقليدية مازالت هي الوسيلة الأكثر انتشارا واستخداما في أنظمة معلومات الشركات المختلفة ، ومن بين إجراءات إدارة كلمات المرور:

إجبار المستخدم على تغيير كلمة السر الخاصة به بصورة دورية (كل شهر مثلا).

وضع حد أدنى لعدد الرموز Caractères التي تتكون منها كلمة السر أو المرور.

توعية المستخدم على استخدام كل الحروف والأرقام والرموز الأخرى في كلمة السر الخاصة به.

توعية المستخدم إلى ضرورة الاحتفاظ بكلمة السر الخاصة به بصورة سرية وألا يفصح عنها لأي طرف أو

يكتبها في مكان يمكن أن يطلع عليه أي طرف.

2. تحديات مهنة المراجعة في ظل التجارة الإلكترونية:

أدى انتشار التجارة الإلكترونية وممارستها عمليا إلى فرض مجموعة من التحديات على مهنة المراجعة ، وخاصة في ظل الشكوك من عدم كفاية التدابير اللازمة لأمن المواقع الإلكترونية للشركات ، مما يجعل المراجع الخارجي يواجه تحديات كبيرة تتعلق بتطوير طرق ونظم المراجعة عند التعامل مع هذه التغيرات.

كما إن التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات والاتصال ، والانتشار الواسع للتجارة الإلكترونية من أهم

التحديات التي تواجه مهنة المراجعة والتي نذكر منها ما يلي:⁷

1.2 التأهيل العلمي والعملية:

إن قضية تطوير المهارات والمعرفة المرتبطة بالتجارة الإلكترونية من أهم التحديات التي انعكست على بيئة الأعمال ، ونظرا لأن مكاتب المراجعة تمثل جزءا من المنظمات التي لها دور فعال في المنظومة الاقتصادية ، فإنه لزاما عليها أن تعمل على تطوير أدائها لكي يواكب التطورات الاقتصادية والتكنولوجيا المتلاحقة من خلال

الاقتصاد المعرفي حتى يكون المراجعين قادرين على مواكبة التطورات في أنظمة المعلومات، كما أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه يجب على المحاسبين والمراجعين زيادة تأهيل وتطوير أنفسهم للتعامل مع أنظمة وتقنيات الانترنت، وخاصة فيما يتعلق بالتجارة الإلكترونية.

2.2 الضرائب:

تركز الاهتمام في الماضي على تعزيز وفرص الضريبة على كافة الأوعية الضريبية الناتجة عن النشاطات والتجارية والتقليدية، ولكن في الوقت نفسه لم تمنح معظم الدول لأنظمتها المرونة الكافية للتأقلم مع المستجدات العالمية وخصوصا التكنولوجية منها، لذا أثارَت مسألة فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية العديد من التحديات منها عدم وجود آليات محدودة لإخضاع التجارة الإلكترونية للضريبة وصعوبة إثبات التعاملات والعقود التي تتم إلكترونيا وعدم العدالة في تداول بعض السلع الناتجة عنها، إضافة للبعد المكاني للأنشطة التي يتم فرض ضريبة عليها وقصور التشريعات عن تنظيم آليات ضريبية وجمركية متعلقة بالتجارة الإلكترونية. فالتجارة الإلكترونية تلغي فكرة الموقع أو المكان بالنسبة للنشاط التجاري، وهذا يعني احتمال عدم الكشف على مصدر النشاط.⁸

3.2 الاعتراف بالإيراد:⁹

لقد ذكرت نشرة لجنة الأوراق المالية الأمريكية SEC رقم 101 SAB N°، بأنه لا يجوز الاعتراف بالإيراد إلا إذا تحقق أو هناك إمكانية لتحقيقه، وتم اكتسابه وفقا للمعايير التالية:

- وجود دلالة مقنعة بالإثبات.
- تحديد سعر البيع من قبل البائع للمشتري.
- تم تسليم البضاعة أو تمت تأدية الخدمة.
- عملية التحصيل مؤمنة بشكل معقول.

وإذا استطاع القول بأن الإيراد المتولد عبر قنوات التجارة الإلكترونية، لا يتماشى مع بعض من شروط الاعتراف بالإيراد. فالمعيار الأمريكي رقم (48) وضمن الشرط رقم (2) "أن يكون المشتري قد دفع أو ملتزما بالدفع للبائع" يجعل الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع مستحيلا، والسبب ان عملية الدفع ضمن آلية التجارة الإلكترونية، آلية محفوفة بالمخاطر وقد تكون إذا ما تم التلاعب بها عملية وهمية ويقابلها خروج حقيقي للبضائع من قبل التاجر. لو أردنا استخدام الاعتراف بالإيراد عند وصول النقد بدل نقطة البيع لما أمكن ذلك والسبب بأن النقد وفي حالة التلاعب لن يصل، ولا بد أن نتذكر ان التلاعب لم ينجم عن إدارة الشركة بل عن جهة خارجية غير معروفة. وبالنسبة للشرط رقم (3) وفي نفس المعيار "أن يتحمل المشتري مخاطر الخسائر نتيجة السرقة أو تلف البضاعة"، وفي حالة التلاعب، فمن هو المشتري؟ لا أحد يعرف والمتحمل الأول والأخير لهذه الخسارة هو الشركة البائعة، وهنا يتبادر في الذهن، ما هي الآلية المناسبة للاعتراف إذن؟

وعليه فإن عملية تحقق الإيراد عملية مشكوك فيها في ظل البيئة الإلكترونية نظرا لغياب الأمان وإمكانية اختراق مواقع الشركة من قبل الغير وكذلك القرصنة، وهذا ما يمثل تحديا كبيرا لمهنتي المحاسبة والمراجعة.

4.3 النشر الإلكتروني للتقارير: سيتم التطرق له في المحور الرابع)

بالرغم من المزايا العديدة التي وفرتها النشر الإلكتروني ♦ للتقارير المالية إلا أنه صاحب ذلك العديد من التحديات ونذكر منها ما يلي:¹⁰

لجوء الشركات إلى نشر قوائم مالية غير مدققة في موقعها على شبكة الانترنت أو الربط بين بياناتها المالية المراجعة وغير المراجعة، وهذا قد يؤدي إلى تضليل المستخدمين.

تعرض البيانات المنشورة على الانترنت سواء كانت مراجعة أو غير مراجعة للتلاعب والتغيير من قبل الأطراف الأخرى بسبب عدم تأمين الموقع الإلكتروني.

تعرض البيانات المالية المنشورة على موقع والتي تم مراجعتها للتلاعب والتغيير من قبل صاحب الشركة نفسه.

مسؤولية المراجع عن مراقبة ومتابعة التحديثات المتتالية الحاصلة في موقع شبكة شركة العميل.

3. التحديات المهنية والقانونية للمراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية:

إن التطور السريع للتبادل الإلكتروني للبيانات والمعلومات في صورة الإنترنت والبريد الإلكتروني أثر تأثيراً قوياً على الطريقة التي يتم فيها تقديم المنتجات والخدمات عبر الإنترنت والتفاعل بين الشركات والزبائن، وبالتالي فإن القوانين السارية المفعول الآن في الجزائر ما زالت لا تواكب هذه التطورات الحاصلة في هذا المجال، نظراً لاعتمادها على المستندات الورقية وبالتالي تخلق عقبات تعترض استعمال وسائل الإبلاغ الإلكتروني في الشركات الناشطة عبر الانترنت.

وبالنسبة للمرسوم التنفيذي رقم 09-110 ♦ الخاص بالمحاسبة الإلكترونية، تطرق للرقابة على التطبيقات ولم يعالج الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات، كما اعتبر جميع نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية مغلقة ولم يشر لنظيرتها المفتوحة الموصولة بالإنترنت، والمخاطر الملازمة لها. ومن ناحية أخرى نجد عدم كفاية هذا المرسوم حيث أنه لم يشر لا من قريب ولا من بعيد للإفصاح الإلكتروني للتقارير، فالمراجع الخارجي لا يملك أي نص تشريعي يستند إليه لإبداء رأيه حول هذا النوع من الإفصاح.¹¹

كما تختلف التشريعات القانونية الخاصة بحماية الخصوصية وصيانة السرية من بلد إلى آخر ومع ذلك يجب على المؤسسات تحمل المسؤولية الكاملة تجاه زبائنهم، من حيث ضمان المستوى المقبول فيما يخص أنواع الإفصاح عن المعلومات، وحماية البيانات عن الزبون وتوفير أنشطة الأعمال وبما يتوافق مع المستوى الذي كانوا سيقققونه لو قاموا بتنفيذ هذه العمليات التجارية والمالية من خلال القنوات التقليدية.

4. التحديات التكنولوجية لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل البيئة الإلكترونية:

إن التطور السريع والمذهل الذي يشهده العالم في مجال تكنولوجيا المعلومات فرض على المنخرطين فيه مواكبة هذه التطورات الحاصلة، ومنها الشركات التي تنشط في التجارة والأعمال الإلكترونية بإرساء بنية تحتية قوية لمواجهة كل المخاطر والتهديدات التي تسير هذه التطورات بالإعتماد على الشركات الرائدة في هذا المجال لاقتناء الأجهزة، المعدات والبرامج اللازمة لذلك.

إن تأثير تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة يتم من خلال قدرات جديدة في مجال البرمجيات والمعايير الأساسية لإعادة تخطيط عمليات وإجراءات المراجعة، حيث غيرت تكنولوجيا المعلومات مفهوم المراجعة من مجرد أتمتة العمل إلى أن أصبحت تكنولوجيا المعلومات الركيزة الأساسية لما يسمى المراجعة المستمرة. ونجد أن التكنولوجيا تؤثر تأثيرا كبيرا في الزمان والمكان العمل الذي أصبح يساعد في استمرارية العمل على مدار الوقت ومن أي مكان تريد، وكذلك فإن التكنولوجيا توفر للمراجع كافة المعلومات المتعلقة بالأطراف المتعاملة مع المؤسسة، والعمليات المالية والمحاسبية الكترونيا مما يسهل مراجعتها.¹² وفي ظل تعقيدات البيئة الإلكترونية، أفرزت تكنولوجيا المعلومات تحديات وتهديدات لم يواجهها المراجع الخارجي من قبل، كما أن تعقد مكونات نظام الرقابة الداخلية في البيئة الإلكترونية، سيجعل المراجع الخارجي أمام تحديا بخصوص فحصه وتقييمه، وهو المطالب بتقديم تقرير حول نظام الرقابة الداخلية للجهات المعنية بذلك.

II - الطريقة والأدوات :

من خلال الدراسة الميدانية سنحاول التعريف بالعينة المدروسة وبالطريقة المنتهجة في هذه الدراسة ألا وهي الاستبيان، وتحليل محاوره.

1. مجتمع الدراسة وأداته:

اختيرت عينة الدراسة بشكل عمدي، من مجتمع المراجعين الخارجيين بالجزائر، والمتمثلين في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المدرجة أسمائهم في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على التوالي، والذين عملوا في مؤسسات تستخدم الحاسوب.

أما فيما يتعلق بأداة الدراسة فقد قمنا باستخدام استبيان يتكون جزئين أساسيين: وجزء الأول معلومات عامة توصيفية للعينة المختارة، كالمؤهل العلمي والخبرة، وجزء الثاني فقد خصص للفرضيات المطروحة والعناصر ذات العلاقة، وقد قسم بدوره إلى ثلاث عناصر رئيسية تمثلت في الفرضيات الأساسية والتي تحوي بدورها على عدة فقرات فرعية:

المحور الأول: المتطلبات المهنية والعلمية الواجب توفرها في المراجع الخارجي لخفض مخاطر المراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية، ويتكون من سبع أسئلة.

المحور الثاني: التحديات المهنية والقانونية للمراجعة الخارجية التي تفرزها البيئة الإلكترونية بالجزائر، ويتكون من أربع أسئلة.

المحور الثالث: التحديات التكنولوجية لتقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل البيئة الإلكترونية، ويتكون من خمس أسئلة.

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أسس مقياس ليكرت الخماسي الذي يحتوي على خمس إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق من خلال الاستبيان كما هو مبين في الجدول رقم (01).

ولتحديد طول فئات ليكرت الخماسي الدنيا والعليا نقوم بالعمليات التالية:

حساب طول المدى = $5 - 4 = 1$. طول الفئة = $4/5 = 0.8$. ومنه الحد الأعلى للخلية = طول الخلية + أقل قيمة في المقياس

2. المعالجة الإحصائية:

بعد ما تم تحصيل عدد نهائي من الاستبيانات الصالحة للدراسة والتي بلغ عددها 60، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (SPSS 21).

استخدمنا في تحليلنا الأسلوب الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر المتوسطات الحسابية لمعرفة اتجاهات وميول آراء أفراد العينة حول كل الأسئلة المطروحة وكذا الانحراف المعياري، كما استخدمنا في تحليلنا لعلامات الاستبيان اختبار ستيودنت أو ما يعرف أيضا بـ (T-test) وذلك بغرض تعميم الدراسة على المجتمع.

3. توصيف خصائص عينة الدراسة:

سنقوم من خلال هذا العنصر باستعراض لأهم مميزات العينة المدروسة.

المؤهل العلمي:

نلاحظ أن هناك تفاوت بين المؤهلات العلمية للمراجعين الخارجيين، حيث أن أغلب عينة الدراسة من حاملي شهادة ليسانس وذلك بنسبة تقارب 65 % تليها فئة الماجستير بنسبة 20 %، كما بلغت فئة الدكتوراه 15 %، وهو ما نفسره بتفضيل حملة الدكتوراه التدرّس بالجامعة على مزاولة مهنة مراجعة الحسابات وصعوبة خضوعهم لتكوين مهني بالتوازي مع مسارهم الدراسي.

الخبرة:

استخدمنا في الاستبيان أربعة مستويات من الخبرة، وكان المستوى الأخير مفتوحا لمن تجاوز 15 سنة، وترتكز الخبرة بشكل أكبر في المستوى (1-5) سنوات، حيث بلغت النسبة 33.33 %، أما أقل نسبة فكانت للمستوى من (6-10) سنوات، بنسبة 16.7 %.

III- النتائج ومناقشتها:

اختبار صحة الفرضية الأولى: ضرورة توفر المراجع الخارجي على مهارات خاصة يساعده في خفض مخاطر المراجعة في ظل البيئة الإلكترونية.

تشير بيانات الجدول رقم (03) وفقا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى أن آراء أفراد العينة على المحور الأول المتمثل في المتطلبات المهنية والعلمية الواجب توفرها في المراجع الخارجي لخفض مخاطر المراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية، حيث تحصلت الفقرة (5) (التكوين المستمر للمراجع لزيادة معرفته عن التقنيات الحديثة الإلكترونية) على أعلى متوسط حسابي يقدر بـ 4.60 وانحراف معياري 0.070، أي يتجه إلى درجة تأثير كبيرة جدا مما يدل على وجود توافق كبير بين آراء أفراد العينة على إلزامية التكوين المستمر للمراجع الخارجي لتطوير إمكانياته لمواجهة التحديات الموجودة في هذا المجال. أما الفقرة (3) (القدرة على تحديد مدى إجراءات المراجعة المطلوبة في البيئة الإلكترونية) تحصل على أدنى متوسط حسابي يقدر بـ 2.52 وانحراف معياري 0.64، وهي معبرة على تشتت الإجابات وعدم تجانسها.

وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور 3.34، وحسب مقياس التدرج الخماسي ليكارت الذي حدده الباحثين يشير بأن إجابات أفراد العينة جاءت تقريبا كلها بدرجة موافق على أن المراجع الخارجي بحاجة إلى كفاءة مهنية ومهارات علمية للمراجعة في ظل البيئة الإلكترونية والحد من مخاطرها، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0.20 منخفضة تعبر عن تجانس الإجابات وعدم تشتتها، هذه النتيجة يمكن تفسيرها بضرورة تأهيل المراجعين والرفع من مهاراتهم الحالية لمسايرة التطورات الحاصلة في المهنة، مما يعني قبول الفرضية الأولى. اختبار صحة الفرضية الثانية: البيئة المهنية التي يعمل في المراجع الخارجي في الجزائر والنصوص التشريعية التي تضبط مسؤولياته أفرزت له تحديات لا تساعده على مواكبة التطورات التكنولوجية والتكيف مع خصائص البيئة الإلكترونية.

يتبين من النتائج في الجدول أعلاه أن البيئة المهنية والقانونية تمثل تحديا للمراجع الخارجي بالجزائر، حيث تحصلت الفقرة (1) (عدم وجود طلب اقتصادي حقيقي على خدمات المراجعة الإلكترونية، ما يؤدي إلى عدم حاجة المراجع الخارجي لتكييف ممارساته مع المحاسبة الإلكترونية) على أعلى متوسط حسابي يقدر بـ 3.80 وانحراف معياري 0.033، أي يتجه إلى درجة تأثير كبيرة جدا مما يدل على وجود توافق كبير بين آراء أفراد العينة على أن عدم وجود طلب اقتصادي على خدمات المراجعة الخارجية في البيئة الإلكترونية، حيث أنه مازال ينظر لمهنة المراجعة الخارجية على أنها مهنة يطلب خدماتها من أجل إيفاء الإلتزامات القانونية، وهذا لا يحفز المراجع الخارجي على الأخذ بعين الاعتبار خصائص البيئة الإلكترونية وبالتالي التقليل من خطورتها ومواجهة التحديات التي تفرضها. أما الفقرة (4) (ضعف التأهيل الأكاديمي والمهني فيما يتعلق بخصائص المراجعة في البيئة الإلكترونية) على متوسط حسابي يقدر بـ 3.70 وانحراف معياري 0.14 وهذا دليل على توافق الإجابات وتجانسها، قصور المناهج التعليمية الخاصة بمراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية بالجامعات الجزائرية ومكاتب المراجعة.

وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور 3.61، وحسب مقياس التدرج الخماسي ليكارت الذي حدده الباحثين يشير بأن إجابات أفراد العينة جاءت تقريبا كلها بدرجة موافق على أن البيئة المهنية والقانونية تشكل تحديا أما المراجع الخارجي أثناء تنفيذ عملية المراجعة الخارجية بالبيئة الإلكترونية، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0.17 منخفضة تعبر عن تجانس الإجابات وعدم تشتتها، هذه النتيجة تتطابق مع ما توصلنا إليه في الجانب النظري. مما يعني قبول فرضية المحور الثاني. اختبار صحة الفرضية الثالثة: التحديات التكنولوجية لتقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية في ظل البيئة الإلكترونية.

تشير بيانات الجدول رقم (05) وفقا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى أن آراء أفراد العينة على المحور الثالث المتمثل في التحديات التكنولوجية لتقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية في ظل البيئة الإلكترونية، حيث تحصلت الفقرة (1) (عدم إدراك المؤسسة لأهمية بناء نظام رقابة داخلية يواكب التطورات الحاصلة في البيئة الإلكترونية) على أعلى متوسط حسابي يقدر بـ 4.25 وانحراف معياري 0.802 أي يتجه إلى درجة تأثير كبيرة جدا مما يدل على وجود توافق كبير بين آراء أفراد العينة على عدم وجود ثقافة وأهمية لدى المؤسسات في

تكييف نظام الرقابة الداخلية مع البيئة الإلكترونية يعتبر تحدي بالنسبة للمراجعة الخارجي. وذفس الشيء بالنسبة الفقرة (3) (عدم وجود نموذج معياري معتمد لنظام الرقابة الداخلية البيئة الإلكترونية) حيث تحصل على متوسط حسابي يقدر ب 3.48 وانحراف معياري 0.998، وهو ما يعبر على تجانس الإجابات وعدم تشتتها. وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور 3.34، وحسب مقياس التدرج الخماسي ليكارت الذي حدده الباحثين يشير بأن إجابات أفراد العينة جاءت تقريبا كلها بدرجة موافق على أن المراجع الخارجي بحاجة إلى كفاءة مهنية ومهارات علمية للمراجعة في ظل البيئة الإلكترونية والحد من مخاطرها، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0.20 منخفضة تعبر عن تجانس الإجابات وعدم تشتتها، مما يعني قبول الفرضية الثالثة.

IV- الخلاصة:

من خلال عرض أهم التحديات التي تواجه مهنة المراجعة في ظل البيئة الإلكترونية، وأهم المخاطر المرتبطة بتطبيقاتها وكذا أهم مشاكل الرقابة الداخلية عند استخدام الحاسوب في معالجة البيانات، يمكن استخلاص النتائج التالية:

الحاجة الملحة للتكوين والتدريب المستمر للمراجعين الخارجيين وتطوير مهاراتهم الحالية خاصة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ليتمكنوا من مراجعة حسابات المنشآت التي تتعامل إلكترونيا سواء جزئيا أو كليا، لأنه من الضروري على المراجع الخارجي أن يتمتع بالكفاءة اللازمة لإنجاز أعمال المراجعة، فهي تسمح له بجمع الأدلة في البيئة الإلكترونية.

الاستعانة بخبير تكنولوجيا المعلومات لمعرفة التقنيات والتطبيقات الحديثة لتحديد مدى اجراءات التدقيق المطلوبة في بيئة التجارة الإلكترونية، وهذا يتطلب دراية كافية لدى المدقق عن تكنولوجيا المعلومات والانترنت. تعقد إجراءات نظام الرقابة الداخلية الإلكتروني وصعوبة فحصه تقيمه من طرف المراجع الخارجي، خاصة في ظل محدودية تأهيل المراجع الخارجي بالتقنيات التكنولوجية الحديثة. ما يزيد حدة التحديات التكنولوجية هو عدم وجود نموذج معياري موحد بالجزائر يفرض على الشركات تبنيه لبناء أنظمة رقابتها الداخلية.

يوجد العديد من الأساليب والاجراءات الممكن استخدامها من قبل الشركات لتحقيق رقابة داخلية فعالة على أمن المعلومات في ظل البيئة الإلكترونية، ومن هذه الأساليب: التشفير، استخدام وسائل تعريف المستخدم، تطوير سياسات أمن المعلومات، الحماية من الفيروسات، برامج الحماية الأمنية. أن وجود إجراءات وضوابط سليمة للرقابة الداخلية من الأمور الضرورية لوضع الثقة والاطمئنان بالأعمال والنتائج التي تعرضها الشركات.

عدم كفاية المرسوم التنفيذي الخاص بالمحاسبة الإلكترونية والذي له علاقة غير مباشرة بمهنة المراجعة الخارجية مقارنة بالمستويات الدولية، حيث لم تعرف الجزائر اليوم أي نص قانوني أو معيار يختص بمعالجة علاقة المراجعة الخارجية بتكنولوجيا المعلومات بطريقة مباشرة، ما لا يساعد في تنظيم وضبط حدود المراجعة في البيئة الإلكترونية.

التوصيات: بناء على النتائج المتوصل إليها، فإن الباحثان قد خرجا بالتوصيات التالية:

1. ضرورة اهتمام الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر بتطوير برامج تدريبية للمراجعين الجزائريين حول المراجعة في البيئة الإلكترونية.
2. إدخال تحسينات بشكل مستمر على طرق و إجراءات المراجعة واستغلال المعالجة الآلية وتكنولوجيا المعلومات من أجل زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة.
3. تطوير مناهج التعليم لمواكبة مهنة المراجعة للتطور المستمر.
4. ضرورة تعزيز ادراك المراجعين بأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة ، ودورها في الحصول على أدلة ذات جودة عالية.
5. ضرورة إلمام المراجع بمخاطر المراجعة وإمكانية تفاديهام ومعالجتها.

- الإحالات والمراجع :

- (1) أمين السيد أحمد لطفي، (2010)، أساسيات المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، بدون دار النشر، القاهرة، ص: 9.
- (2) نبيل ابراهيم اسماعيل سمور، (2014)، دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق -دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، ص: 23.
- (3) وليد ناجي الحياي و مجدي احمد السيد الجمري، (2015)، الاطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الالكترونية، مركز الكتاب الاكاديمي، عمان، الأردن، ص: 162.
- (4) جيهان عبر المعز الجمال، (2014)، المراجعة في البيئة الالكترونية، دار الكتاب الجامعي، العين، دولة الامارت العربية المتحدة، ط 1، ص ص 117-120. بتصرف.
- (5) سعد محمد أبو كميل، (2011)، تطوير أدوات الرقابة الداخلية لهدف حماية البيانات المعدة الكترونيا □ دراسة تطبيقية - رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، ص: 52.
- (6) سمير كامل عيسى وشحاتة السيد شحاتة، (2015)، نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، ص ص 118-121.
- (7) صالح حميداتو، (2017)، تحديات المراجعة في ظل بيئة التجارة الإلكترونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 35. بتصرف.
- (8) عمر اقبال المشهداني و ابراهيم جويفل العبادي، (26/27 أفريل 2011)، التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية، الملتقى العلمي الدولي الرابع حول: عصرنه نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر -عرض تجارب دولية- المركز الجامعي خميس مليانة، ص: 16.
- (9) ظاهر شاهر القشي، (2006)، أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة في الشركات الاردنية في ظل تكنولوجيا المعلومات والقيمة العادلة، مجلة المدقق، العدد 67-68، الأردن.
- ❖ يقصد بالنشر الالكتروني قيام الوحدة الاقتصادية بإنشاء مواقع لها على شبكة الدولية للمعلومات بهدف نشر سريع وفوري للمعلومات المالية وغير المالية على قطاعات واسعة من المستخدمين المتصلين على الشبكة.
- (10) عبيد سعد المطيري، (2002)، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، الرياض، ص: 33.

❖ المرسوم التنفيذي رقم 09-110، (07 أفريل، 2009). شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي. الجريدة الرسمية رقم 21، الصادرة بـ 08 أفريل 2009.

(11) بوركايب عبد الماجد، (2017)، معوقات مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه علوم تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس المدية، الجزائر، ص 136.

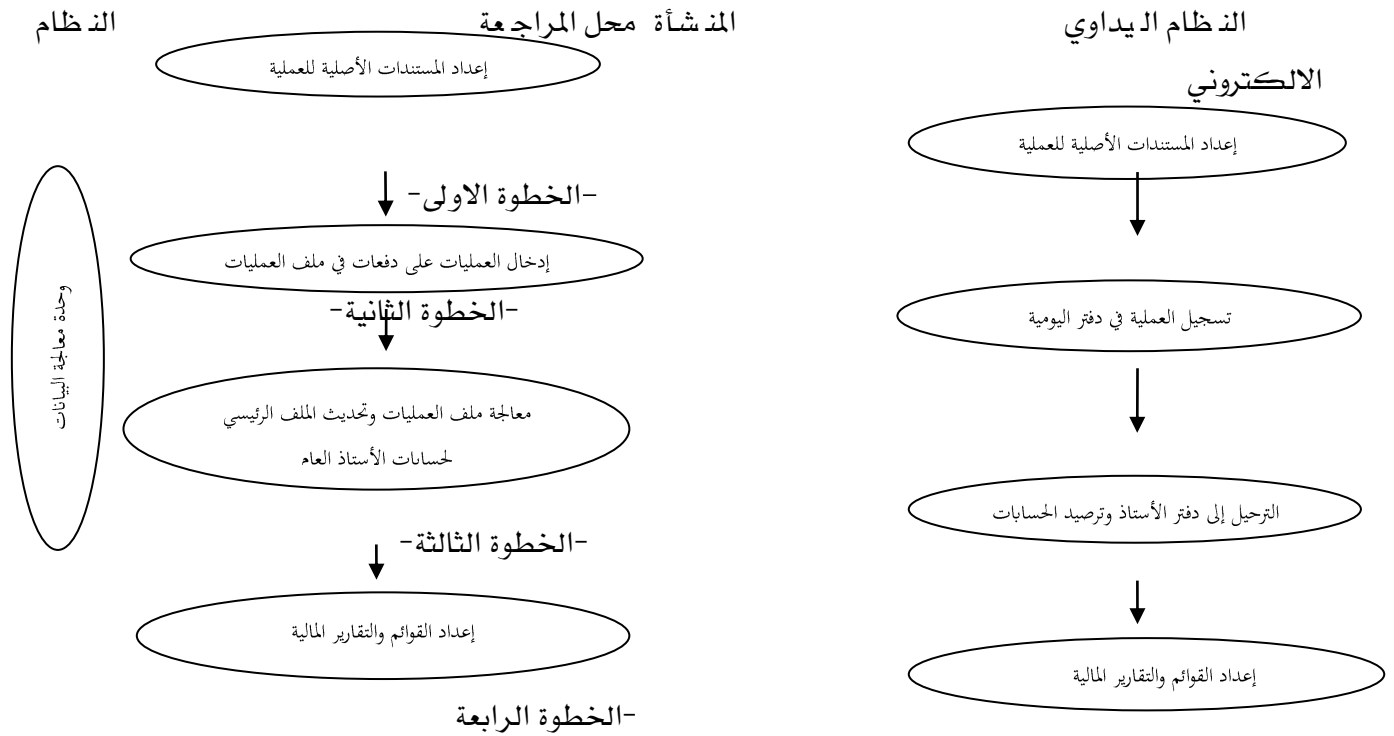
(12) JEFF. S, (2006), Technology's Impact on Auditing, Accounting To day, USA, p : 38 □

Referrals and references:

- (1) Amin El-Sayed Ahmed Lotfy, (2010), The Basics of Auditing for Auditors and Certified Accountants, without publishing house, Cairo, p.: 9.
- (2) Nabil Ibrahim Ismail Samour, (2014), The Role of Electronic Auditing in Improving the Quality of Auditing Service - A Field Study on Audit Offices in the Gaza Strip, Master's thesis, Faculty of Commerce, Islamic University of Gaza, Palestine, p. 23.
- (3) Walid Naji Al-Hayali and Majdi Ahmed Al-Sayed Al-Jabari, (2015), Theoretical Framework for Accounting in the Light of E-Commerce Operations, Academic Book Center, Amman, Jordan, p.: 162.
- (4) Jihan through Al-Moez Al-Jammal, (2014), Review in the Electronic Environment, Dar Al-Kitab Al-Jami, Al-Ain, United Arab Emirates, 1st Edition, pp. 117-120. behave.
- (5) Saad Muhammad Abu Kamil, (2011), The development of internal control tools for the purpose of protecting data prepared electronically - an applied study -, Master's thesis, Cairo University, Egypt, p.: 52.
- (6) Samir Kamel Issa and Shehata El-Sayed Shehata, (2015), Accounting information systems in an information technology environment, University Education House, Alexandria, Egypt, pp. 118-121.
- (7) Salih Hamidatou, (2017), Challenges of review in light of the e-commerce environment in Algeria, PhD thesis, Faculty of Economics, Commercial and Management Sciences, Kasdi Merbah University of Ouargla, Algeria, p. 35. Adapted.
- (8) Omar Iqbal Al-Mashhadani and Ibrahim Joifel Al-Abadi, (26/27 April 2011), Challenges Facing the Accounting and Auditing Profession in the Light of E-Commerce Operations, Fourth International Scientific Forum on: Modernizing the Payment System in Algerian Banks and the Problem of E-Commerce in Algeria - Presentation International experiences - University Center Khemis Miliana, p.: 16.
- (9) Dhafer Shafer Al-Qishi, (2006), Computerized Accounting Information Systems in Jordanian Companies in the Light of Information Technology and Fair Value, Auditor Journal, No. 67-68, Jordan.
- *Electronic publication means that the economic unit establishes its websites on the international information network with the aim of rapid and immediate dissemination of financial and non-financial information to large segments of users connected to the network.
- (10) Obaid Saad Al-Mutairi, (2002), The Future of the Accounting and Auditing Profession, Contemporary Challenges and Issues, Dar Al-Marikh Publishing, Riyadh, p. 33.
- **Executive Decree No. 09-110 (April 07, 2009). Conditions and modalities of holding accounting by automated information systems. Official Gazette No. 21, issued on April 08, 2009.
- (11) Borkaib Abdel Majid, (2017), Obstacles to the auditing profession in Algeria in light of the characteristics of the electronic accounting environment, PhD thesis in Finance and Accounting, Faculty of Economics, Commercial and Management Sciences, Yahya Fares Medea University, Algeria, p. 136.

- الملاحق :

الشكل رقم (1): مقارنة بين النظام اليدوي والنظام الإلكتروني لمعالجة البيانات المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على: جيهان عبر المعز الجمال، المراجعة في البيئة الإلكترونية، دار الكتاب الجامعي، العين، دولة الإمارات العربية المتحدة، ط 1، 2014.

الجدول رقم 01: يوضح عملية ترميز خيارات الإجابة

درجة الإتفاق	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الترميز	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	1.80-1	2.60-1.81	3.40-2.61	4.20-3.41	5-4.20

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: أوما سيكران، طرق البحث في الإدارة، مدخل لبناء المهارات البحثية، ترجمة: إسماعيل علي بسوني، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006.

الجدول رقم (02): توزيع أفراد العينة استناداً لمتغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي (الشهادة)	ليسانس	ماجستير	دكتوراه	المجموع
التكرار	39	12	9	60
النسبة %	65	20	15	100

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج الاستبيان

الجدول رقم (02): توزيع أفراد العينة استناداً لمتغير الخبرة.

عدد سنوات الخبرة	5-1	10-6	15-10	15- ق ما	المجموع
الخبرة				فوق	

60	16	14	10	20	التكرار
100	26.67	23.33	16.67	33.33	النسبة %

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج الاستبيان

الجدول رقم (03): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية وترتيب واتجاه فقرات المحور الأول: المتطلبات المهنية والعلمية

الواجب توفرها في المراجع الخارجي لخفض مخاطر المراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية

الرقم	فقرات المحور الأول	الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
1	أن يكون لدى المراجع معرفة كافية عن تكنولوجيا المعلومات والانترنت.	3.45	0.110	2	جيد
2	القدرة على تحديد ومعرفة التقنيات التي تحتاج إلى الاستعانة بخبير في المعلوماتية.	3.41	0.124	4	جيد
3	القدرة على تحديد أماكن الخطر التي تعيق تحقيق أهداف الشركة في نظم المعلومات الإلكترونية والإجراءات الرقابية لمواجهتها.	3.33	0.141	5	محايد
4	القدرة على تحديد مدى إجراءات المراجعة المطلوبة في البيئة الإلكترونية.	2.52	0.74	7	ضعيف
5	التكوين المستمر للمراجع لزيادة معرفته عن التقنيات الحديثة الإلكترونية.	4.60	0.070	1	جيد جدا
6	الحاجة الملحة إلى إصدارات خاصة بالمراجعة الإلكترونية الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية.	2.70	0.155	6	متوسط
7	ضرورة وجود جهات المتخصصة في تقدير التكوين بأدبيات تكنولوجيا المعلومات في الجزائر يعتبر أحد أسباب عدم تأهيل المراجع الخارجي.	3.42	0.113	3	جيد

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS.

الجدول رقم (04): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية وترتيب واتجاه فقرات المحور الثاني: التحديات المهنية والقانونية

للمراجعة الخارجية التي تفرزها البيئة الإلكترونية بالجزائر

الرقم	فقرات المحور الثاني	الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
1	عدم وجود طلبة اقتصادي حقوقي على خدمات المراجعة الإلكترونية، ما يؤدي إلى عدم حاجة المراجع الخارجي لتكييف ممارساته مع المحاسبة الإلكترونية.	3.80	0.113	1	جيد
2	عدم وجود تشريعات قانونية تضبط مهام المراجع الخارجي وتحدد مسؤولياته عند مراجعة نظم المعلومات المحاسبية.	3.42	0.255	4	متوسط
3	عدم كفاية المرسوم التنفيذي رقم 110-09 الخاص بالمحاسبة الإلكترونية في تحديد شروطها المعيارية.	3.50	0.165	3	جيد
4	ضعف التأهيل الأكاديمي والمهني فيما يتعلق بخصائص المراجعة في البيئة الإلكترونية.	3.70	0.145	2	جيد

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS.

الجدول رقم (05): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية وترتيب واتجاه فقرات المحور الثالث: التحديات التكنولوجية

لتقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية في ظل البيئة الإلكترونية

الرقم	فقرات المحور الخامس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
1	عدم إدراك المؤسسة لأهمية بناء نظام رقابة داخلية يواكب التطورات الحاصلة في البيئة الإلكترونية.	4.25	0.802	1	جيد جدا
2	عدم معرفة المراجع الخارجي ببرمجة وتصميم نظم تكنولوجيا المعلومات يؤدي إلى ارتفاع مخاطر المراجعة الخارجية في البيئة الإلكترونية.	3.26	0.551	5	متوسط
3	عدم وجود نموذج معياري معتمد لنظام الرقابة الداخلية البيئة الإلكترونية (مثل نموذجي COSO أو cadbury)	3.48	0.998	2	جيد
4	تعقد مكونات نظام الرقابة الداخلية في البيئة الإلكترونية، ما يصعب على المراجع الخارجي فهمه، فحصه وتقييمه.	3.78	0.895	3	جيد
5	عدم كفاية تأهيل المراجع الخارجي بتكنولوجيا المعلومات، يعيق قدرته على فهم، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	3.75	0.785	4	جيد

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

فوزي الحاج أحمد ، يونس زين. (2022). تحديات المراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية بالجزائر " دراسة ميدانية "، مجلة رؤى اقتصادية، 12(01)، جامعة الوادي، الجزائر، ص.ص 168-185.

يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين بموجب رخصة المشاع الإبداعي نسب

(CC BY-NC 4.0) المصنف - غير تجاري 4.0 رخصة عمومية دولية.



Roa Iktissadia Review is licensed under a Creative Commons Attribution-Non Commercial license 4.0 International License. Libraries Resource Directory. We are listed under Research Associations category