

التحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق في ظل البيئة الالكترونية: دراسة ميدانية Challenges Facing the Auditing Practitioners in E-Environment: An Empirical Study

صبرينة عمروش*، جامعة مستغانم (الجزائر)، sabrina.amrouche.etu@univ-mosta.dz

فاطمة الزهراء لعربي، جامعة مستغانم (الجزائر)، fatima.laribi.etu@univ-mosta.dz

نبيلة عمروش، جامعة تيارت (الجزائر)، nabila.amrouche@univ-tiaret.dz

تاريخ النشر: 2022/04/30

تاريخ القبول: 2022/04/30

تاريخ الإرسال: 2022/04/29

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم التحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق في ظل البيئة الالكترونية في الجزائر، ولتحقيق ذلك، تم جمع ما مجموعه 43 استبيان باستخدام أسلوب العينة الملائمة. كشفت النتائج أن أهم العقبات التي يمكن أن تواجه مدققي الحسابات تتمثل في الآتي: (1) صعوبة التحقق من مصداقية البيانات المالية الالكترونية؛ (2) صعوبة الكشف عن التلاعب بالمعلومات المحاسبية الالكترونية؛ (3) صعوبات ترتبط بنقص كفاءة مدققي الحسابات في البيئة العمل الالكترونية؛ (4) صعوبة التحقق من مصدر البيانات الالكترونية للمعاملات المالية؛ و(5) صعوبات تربط بغياب التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق الالكتروني. في الأخير، وبناء على نتائج الدراسة قدمنا بعض التوصيات التي يمكن أن تساعد في التغلب على تلك التحديات.

الكلمات المفتاحية: تدقيق الكتروني؛ تجارة الكترونية؛ دفع الكتروني؛ معاملات الكترونية.

تصنيف JEL: M41، M40

Abstract:

This study aimed at identifying the challenges that auditing practitioners face in e-environment in Algeria. To achieve this, a total of 43 questionnaires have been collected using convenience sampling. The results revealed that the most important challenges can facing auditing are the following: (1) difficulty of verifying the reliability of electronic financial data; (2) difficulty of detecting manipulation of electronic accounting information; (3) difficulties related to the lack of efficiency of auditors in the electronic work environment; (4) difficulty of verifying the electronic data source for financial transactions; and (5) difficulties related to the absence of legislations regulating of the electronic auditing profession. Finally, based on study results, we made some recommendations that can help for overcoming these challenges.

Keywords: Electronic Audit; Electronic Commerce; Electronic Payment; Electronic Transactions.

Jel Classification Codes : M40, M41

1. مقدمة:

مع بداية مطلع سنة 2000 انتشرت التجارة الإلكترونية بشكل واسع في جميع أنحاء العالم. ومع ذلك، تتزايد المشكلات المتعلقة بالتجارة الإلكترونية مع قيام المزيد من الشركات بتطوير وجودها على الإنترنت وإجراء أعمال تجارية على الإنترنت (Hicks, 2004). وهذا ما ساهم في ظهور مشكلات مستجدة رافقت هذا التطور التكنولوجي السريع وفتحت الباب واسعا أمام الباحثين لتقديم الحلول المبتكرة لتلك المشكلات. بالإضافة إلى ذلك، نشأت مهنة التدقيق كاستجابة للحاجة الملحة إلى خدمة التدقيق التي يقوم بها طرف مستقل لتأكيد مصداقية وموثوقية المعلومات المنشورة في القوائم المالية، وحتى يتم تقديم تلك الخدمة بجودة عالية يتوجب على المدقق القيام بشكل موضوعي وحيادي بجمع أدلة الإثبات المتعلقة بالمعلومات موضوع الفحص (بلحيان، 2021، ص14). فمن الناحية المالية، قد يساهم التدقيق في تعزيز الشفافية وضمان المساءلة، كما يمكن للشفافية أن تقلل من التعرض للتلاعب والممارسات غير الأخلاقية، مما يؤدي إلى تحسين ثقة الجمهور في الشركات التي تم تدقيق حساباتها (Mouloudj, Mezioud, & Bujosa Vadell, 2021, p.13).

عملياً، تعمل التجارة الإلكترونية على تغيير طريقة أداء وظائف المحاسبة والتدقيق بسرعة كبيرة، كما أنها تطرح تحديات جديدة لمهنة المحاسبة والتدقيق (Bansal & Sharma, 2009, p.88). فعلى الرغم من أن العديد من الدراسات قد تناولت العقبات والتحديات التي تواجه المحاسبة في الدول المتقدمة في ظل التجارة الإلكترونية، إلا أن هذا الموضوع لم يستوفي حقه من البحث في الدول النامية ومنها الجزائر على سبيل المثال لا الحصر. وعلى هذا الأساس نتساءل في هذه الورقة البحثية عن أهم التحديات التي يمكن أن تواجه المدقق الجزائري في ظل بيئة العمل الإلكترونية؟ ومن ثم تسعى هذه الدراسة لسد تلك الفجوة البحثية في البيئة الجزائرية والتي تعاني من شح كبير في مثل هذه الدراسات.

2. الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة:

1.2. الإطار المفاهيمي لمهنة التدقيق:

يعرف التدقيق بأنه "عملية تقديم ضمان لموثوقية المعلومات الواردة في بيان مالي تم إعداده وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما أو وفقا لقواعد أخرى" (Soltani, 2007). كما عرف التدقيق بأنه "تجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بالمعلومات لتحديد درجة التوافق بين المعلومات والمعايير المقررة والإبلاغ عنها" (Arens, Randal, & Beasley, 2010). وعرف على أنه "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، ومدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ والقواعد المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة" (بحيدة، 2015، ص334).

وعرف أيضا على لسان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنه "عملية إبداء الرأي حول مدى توافق وتطابق المعلومات المقدمة بالميزانية وجدول النتائج وجدول تدفقات الخزينة من كافة النواحي الجوهرية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما، وإيصال النتائج للجهات المهتمة عن طريق التقرير، باعتماد معايير تدقيق الحسابات المقبولة عموما" (بوركايب، 2017، ص42). بالإضافة إلى ذلك، يمكن استخلاص تعريف آخر من القانون المنظم لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر، الذي لم يعرفه صراحة ولكن أشار للهدف المنوط به على أنه "المصادقة على مصداقية الحسابات ومطابقتها لنتائج عمليات الدورة المنصرمة بالنسبة للشركات والهيئات، وانتظامها ومطابقة المحاسبة بها للقواعد والتشريع المعمول به" (القانون 10-01، 2010، م 22 وم 23).

عمليا، للتدقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في الأهداف الرئيسية: (1) التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛ (2) إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي، والأهداف الفرعية أو الثانوية: (1) اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛ (2) تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛ (3) تساعد الإدارة في رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الوقت المناسب كون تقرير المدقق له قوة الأدلة ويعتمد على الخبرة والمعرفة؛ (4) طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛ و(5) معاونة مديرية الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة (بوروبة، 2015، ص ص 59-60). ومن الأهداف الحديثة للتدقيق (عيدة وعمران، 2019، ص33): (1) مراقبة الخطط الموضوعة من قبل أصحاب

صبرينة عمروش فاطمة الزهراء لعربي- نبيلة عمروش	التحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية: دراسة ميدانية	ص ص(56-72)
--	--	------------

المشروع ومتابعة تنفيذها؛ (2) تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة؛ (3) تحقيق أكبر قدر من الإنتاجية عن طريق محو التبذير في جميع نواحي نشاط المشروع؛ و(4) تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل به المشروع.

2.2. مهنة التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية:

تمثل التجارة الإلكترونية (**Electronic Commerce**) أحد مجالات استخدام تقنيات المعلومات والاتصالات الحديثة والتي ظهرت مفاهيمها وتطورت سبل دراستها والبحث فيها وتقييمها خلال السنوات القليلة الماضية، وانتشار استخدام الوسائل الإلكترونية الحديثة في العديد من مجالات الحياة قد ساهم في البحث عن إمكانية استخدامها في مجال عالم الأعمال بصورة عامة ومجال الأعمال التجارية بصورة خاصة، وهو ما يشير إلى ظهور مصطلح "التجارة الإلكترونية" الذي يركز على ممارسة عمليات الترويج والإعلان والبيع والشراء للسلع والخدمات باستخدام الوسائل الإلكترونية المتعددة (محمد عادل، بدون سنة، ص10). كما عرفت التجارة الإلكترونية بأنها المعاملات التجارية التي تتم من قبل الأفراد والهيئات والتي تعتمد على معالجة البيانات الرقمية ونقلها، بما فيها الصوت والصورة، من خلال شبكات مفتوحة مثل الإنترنت أو مغلقة والتي تسمح بالدخول إلى الشبكات المفتوحة، ويعرفها آخرون بأنها المشاركة في المعلومات المتعلقة بالأنشطة التجارية والمحافظة على العلاقات وعقد الصفقات التجارية من خلال وسائل شبكات الاتصالات (فلاح المطارنة، 2014، ص240).

في الواقع، تنقسم مخاطر التجارة الإلكترونية إلى ثلاثة أنواع (عبد الكريم الطحان، 2010، ص ص 51-57): (1) مخاطر تتعلق بالشركة البائعة وتتمثل في: مخاطر الاعتماد الكلي على أنظمة الحاسب أو تقنية المعلومات، مخاطر تتعلق بموقع الشركة على الإنترنت، تغيير محتوى الموقع أو المقر من خلال هجمات الهواة، هجمات المحترفين، إغلاق المقر أمام المتصفحين، استخدام المقر كقاعدة لتنفيذ أعمال خارجية، الدخول على النظم الداخلية للشركة، فقدان أو إتلاف أو ضياع البيانات عن طريق القرصنة، ومخاطر تركيز الرقابة؛ (2) مخاطر تتعلق بالشركة المشتري وتتمثل في مخاطر حماية المعلومات (الوسائل التكنولوجية يمكن أن تنتهك سرية المعلومات الحساسة التي يتم إرسالها عبر شبكة

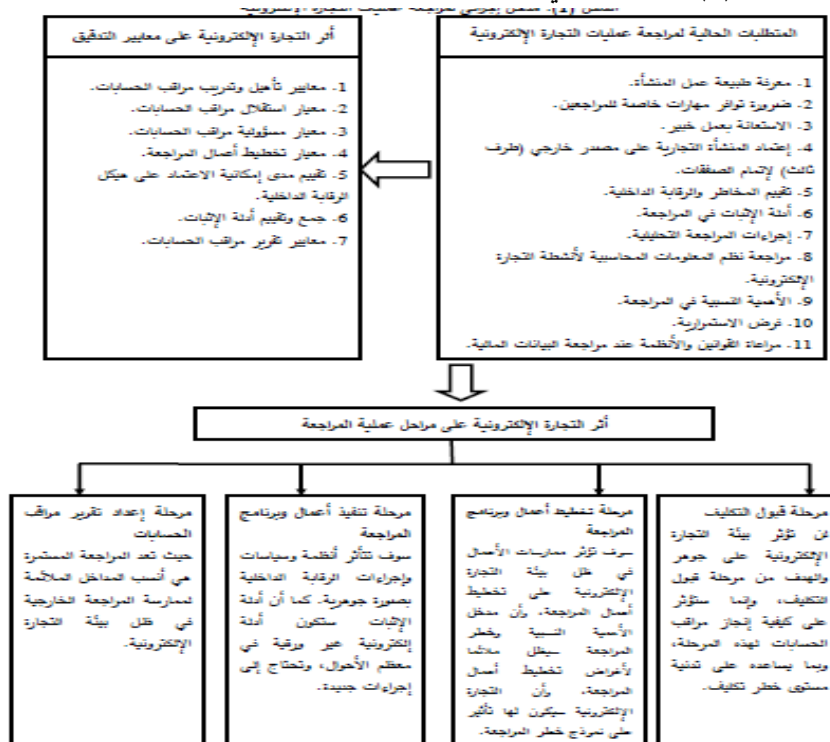
الإنترنت، وتجعلها عرضة للإطلاع عليها واختراق خصوصية المعلومات الشخصية للعملاء، وما ينتج عن ذلك من آثار سلبية للعميل وللشركة)، مخاطر تكامل العمليات (مخاطر فشل إتمام الصفقات الإلكترونية، ومخاطر فقدان التوثيق Authentication لهوية المتعاملين في صفقات التجارة الإلكترونية، مخاطر تطبيقات الأعمال (مدى التزام المنشأة التي يوجد لها موقع على الإنترنت بتنفيذ ما يرد إليها من أوامر توريد السلع أو الخدمات تماما كما طلب منها، معرفة المستهلك وتأكد من أن هذه المنشأة سوف تقبل رد السلعة إليها من عدمه، وما إذا كانت السلعة مغطاة بفترة ضمان أم لا، يترتب على السهولة والسرعة في التجارة الإلكترونية عدم تدقيق المستهلك في التعرف على طبيعة المنشآت التي يتعامل معها آليا، وكذلك مدى قيامها بالإفصاح عن منتجاتها، وهل تتبع تطبيقات محددة لإنجاز أعمالها أم لا، قد يتعرض المستهلك لمخاطر متزايدة من وقوع خسائر أو غش أو عدم ملائمة السلعة أو الخدمة لمتطلباتهم أو حصولهم على نتائج مخيبة لآمالهم)؛ (3) مخاطر يتعرض لها كل من البائع والمشتري وتتمثل في: مخاطر الخسائر المالية، مخاطر الوصول غير المصرح به للنظام، المخاطر الناتجة عن الفيروسات، مخاطر الاختراق والهجوم المتعمد، مخاطر فشل إرسال المعلومات، مخاطر التكامل والعلاقات مع الأطراف الأخرى، والمخاطر المتعلقة بالعاملين بنظم المعلومات القائمة على استخدام الحاسبات الإلكترونية.

عمليا، تعتبر التجارة الإلكترونية من الظواهر الحديثة والمتطورة المواكبة للتطور التكنولوجي وثورة الاتصالات، لذلك لها أساليب تنفيذ تختلف عن أساليب تنفيذ التجارة العادية أو التقليدية ومن هذه الأساليب (عبد المعز، 2014، ص 403): (1) أساليب البطاقات البلاستيكية ومنها: بطاقات الدفع، البطاقات الائتمانية وبطاقات الصرف الشهري؛ و(2) أساليب الصيرفة الإلكترونية ومنها: الائتمان المستندي الإلكتروني، النقود الإلكترونية والشيك الإلكتروني. وعليه فقد نتج عن التطور التكنولوجي والاقتصادي في القرن (21) تطور هام في التجارة الإلكترونية، حيث أدخلت عدة تغييرات على طريقة تنفيذ المعاملات، والتي كان لها انعكاسات مهمة على طريقة القيام بمهمة التدقيق (Genete & Tugui, 2008). وعليه فقد غيرت البيئة الإلكترونية طريقة التدقيق وطبيعة الخدمات المطلوبة من المدقق (Bansal & Sharma, 2009). بالإضافة إلى ذلك، يشير (Chen & Zheng (2013 إلى أن هدف التدقيق في ظل نظام التجارة الإلكترونية هو استخدام المدققين لتكنولوجيا المعلومات لتدقيق القوائم المالية، المعلومات والأنشطة التجارية ذات الصلة، وإبداء الرأي

في القوائم المالية من حيث الشرعية والنزاهة والاتساق. بالإضافة إلى تدقيق نظام معلومات الجهات الخاضعة للتدقيق، بما في ذلك نظام التجارة الإلكترونية، لحماية أمن الأصول، وسلامة البيانات وفعالية النظام وكفاءته، ومن ثم إعطاء الرأي الفني المحايد. وفي هذا الإطار، يشير (Bansal & Sharma 2009) إلى وجود حاجة إلى معايير تتعلق بقياس وتسجيل وكشف المعاملات الإلكترونية.

ومن جهته اقترح عبد الكريم الطحان، (2010) مدخلا إجرائيا لمراجعة عمليات التجارة الإلكترونية، والذي يعتمد على ثلاثة عناصر، (1) المتطلبات الحالية لمراجعة عمليات التجارة الإلكترونية، (2) أثر التجارة الإلكترونية على مراحل عملية المراجعة، (3) أثر التجارة الإلكترونية على معايير المراجعة، كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل (1): مدخل إجرائي لمراجعة عمليات التجارة الإلكترونية



المصدر: عبد الكريم الطحان إبراهيم محمد، (2010). إطار مقترح لتطوير تقرير مراقب الحسابات في ظل بيئة التجارة الإلكترونية (دراسة نظرية وميدانية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة (تخصص مراجعة)، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، ص 68.

تبرز أهمية تدقيق عمليات التجارة الإلكترونية من خلال (هاشم السقا وحسين رشيد، 2012، ص ص 41-42): (1) اتساع مجالات التعامل في بيئة التجارة الإلكترونية من قبل منظمات الأعمال المختلفة وما يصاحبه من توليد بيانات محاسبية تحتاج إلى تدقيق وتوصيل نتائج عملية التدقيق إلى الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة؛ (2) الحاجة إلى إضفاء الثقة في البيانات التي تنشأ عن ممارسة عمليات التجارة الإلكترونية، خاصة وأن هذه العمليات تتم في بيئة تقنية متطورة تحتاج إلى وجود جهة مستقلة تعطي رأيها الفني المحايد في موثوقيتها وأمنيتها وتوكيدها؛ (3) التطورات المستمرة في وسائل تقنيات المعلومات وتزايد استخدامها من قبل منظمات الأعمال في العديد من المجالات الخاصة ببيئة التجارة الإلكترونية، وبما يؤدي إلى ضرورة اللحاق بها واستخدامها من قبل مراقبي الحسابات في عملهم فضلا عن الحاجة إلى استمرارية تدقيقها وإبداء الرأي حول مدى إمكانية الاعتماد عليها في تشغيل العمليات الخاصة ببيئة التجارة الإلكترونية؛ و(4) تزايد الاهتمام ببيئة التجارة الإلكترونية وما يترتب عليه من اهتمامات من قبل العديد من الجهات (الحكومية وغير الحكومية) بالنشاطات والممارسات التي تعمل بها منظمات الأعمال التي تقوم بممارسة عمليات التجارة الإلكترونية، وما تتطلبه تلك الجهات من إمكانية الاعتماد على البيانات المتولدة من تلك العمليات التي تحدث في بيئة التجارة الإلكترونية.

3.2. الدراسات السابقة:

دراسة Zhao and yen (2004)، هدفت إلى بيان تأثير عملية التدقيق بالتجارة الإلكترونية، وقد وضع الباحثان أن التجارة الإلكترونية قد أثرت على البيانات المالية للشركات التي تمارسها، وبالتالي أدى ذلك إلى تأثير عملية التدقيق لتلك البيانات، كذلك بينت الدراسة أن التجارة الإلكترونية تعتبر من التهديدات التي يواجهها مدققو الحسابات، وذلك لكونهم مطالبين بمواكبة هذا التطور الذي يتطلب الكثير من العمل والجهد، وقد دلت نتائج الدراسة على أن النموذج القديم لتقرير مدقق الحسابات أصبح أقل أهمية في عصر التجارة الإلكترونية عما كان عليه في السابق، لذلك على المدققين اكتساب المهارات التقنية اللازمة لتلبية البيئة التجارية الإلكترونية الجديدة.

دراسة Nikoloyuk (2005)، والتي هدفت إلى بيان أثر التجارة الإلكترونية على ممارسة التدقيق في القطاع العام الكندي، وقد تمت الاستعانة بالدراسات السابقة لإعداد الاستبانة التي تم استخدامها في الدراسة والتي وزعت على عينة مكونة من 20 مكتب تدقيق ممن استجابوا للدراسة من أصل 42 مكتباً. وقد توصلت الدراسة إلى وجود اختلاف بين الذي ورد في الدراسات النظرية وما هو موجود على الواقع، ولم يلاحظ المدققون أي تأثير للتجارة الإلكترونية على ممارسات التدقيق في القطاع العام الكندي ولكن تبين أن التجارة الإلكترونية هي مجرد شكل من أشكال التكنولوجيا، كذلك أبدى مدققو الحسابات المقدرة على التعلم ومواكبة ما هو جديد في تكنولوجيا المعلومات.

دراسة عبد الكريم الطحان (2010)، هدفت إلى تقديم إطار مقترح لتقرير مراقب الحسابات في ظل بيئة التجارة الإلكترونية. ويعتمد هذا التقرير المقترح على تقرير مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة المستمرة المتعارف عليها مع إضافة الفقرات الثلاث التالية: (فقرة للفت الانتباه، فقرة الثقة، فقرة تحذيرية)، وقد توصلت الدراسة إلى قبول أفراد عينة الدراسة للنموذج لتقرير مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة المستمرة في ظل بيئة التجارة الإلكترونية للتطبيق في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

دراسة فلاح المطارنة (2014)، هدفت إلى التعرف على أثر التجارة الإلكترونية على إجراءات تخطيط عملية التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد الاستبانة التي تم الحصول على فقراتها من معيار التخطيط (300)، وقد تم توزيعها على عينة الدراسة المكونة من (72) مدقق حسابات ممن يدققون أعمال شركات تمارس التجارة الإلكترونية، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها أن هناك تغيراً في العوامل التي يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند القيام بعملية التخطيط للتدقيق في ظل التجارة الإلكترونية عنها في ظل التجارة التقليدية، وكذلك عدم تغير عملية التعرف على العميل ونشاطه محل التدقيق في ظل استخدام التجارة الإلكترونية.

دراسة بوركايب (2017)، هدفت هذه الدراسة لاستكشاف المعوقات التي يواجهها مدقق الحسابات بالجزائر أثناء تنفيذه عملية التدقيق لصالح شركة تعتمد على الحاسوب لإعداد معلوماتها المالية وعلى الانترنت للإفصاح عنها، وتبين أثر هذه المعوقات عليه، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان وتوزيعه بطريقة يدوية وأخرى إلكترونية على عينة مكونة

من 164 مدقق حسابات ناشط بالجزائر بعنوان نشاط سنة 2017، وتوصلت الدراسة لنتائج من أهمها أن المعوقات التي يواجهها مدقق الحسابات بالجزائر أثرت على مهامه الميدانية، مسؤوليته وتأهيله. أهم هذه المعوقات تكمن في عدم وجود طلب اقتصادي حقيقي على خدماته، عدم كفاية التشريع المتعلق بالمحاسبة والتدقيق الإلكترونيين.

3. منهجية الدراسة:

1.3. أداة القياس:

من أجل تحقيق أغراض الدراسة تم تصميم استبيان مشكل من ثمان عبارات تقيس في مجملها التحديات الجديدة لمهنة التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث تم تحديد هذه التحديات بالاعتماد على دراسة (Bansal & Sharma, 2009). وقد قمنا باستخدام مقياس ليكرت الخماسي كونه المقياس الأكثر شيوعا واستخداما في الدراسات الميدانية، حيث منحت الدرجة (1) لغير موافق تماما، والدرجة (5) لموافق تماما. وقد تم تعديل فقرات الاستبيان لتناسب أهداف ومضمون هذه الدراسة، وبعد الانتهاء من إعداد النسخة الأولية من الاستبيان تم تحكيمه من قبل محكمين اثنين من ذوي الاختصاص لمراجعة مضمون، شمول ودقة فقراته، ومدى قدرة العبارات على قياس ما يراد قياسه بناء على الأهداف المتوخاة من هذا البحث. وبعدها تم إدراج ملاحظات وتوجيهات المحكمين في النسخة الأخيرة من الاستبيان، والتي تم توزيعها فيما بعد على مفردات عينة الدراسة.

2.3. مجتمع وعينة الدراسة:

يتشكل مجتمع الدراسة من جميع ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، والممثلين في خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين. وبالنظر إلى عدم القدرة المادية والمالية على الاتصال بجميع أفراد المجتمع المدروس، فقد وقع اختيارنا على عينة ملائمة (Convenience sample) مشكلة من 60 مفردة، قمنا بالاتصال بهم بشتى الطرق (عن طريق الايميل، عن طريق مواقع التواصل الاجتماعي ومن خلال مساعدة بعض الزملاء، كما تم الاتصال ببعضهم مباشرة في مكاتبهم). وقد قمنا بتوزيع الاستبيان وتحصيله خلال الفترة الممتدة من 01 مارس إلى 31 ماي 2021، تم استرجاع 43 استبيان بنسبة استجابة بلغت 71.66% وهي نسبة مقبولة.

صبرينة عمروش فاطمة الزهراء لعريبي- نبيلة عمروش	التحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية: دراسة ميدانية	ص ص(56-72)
---	--	------------

4. تحليل ومناقشة النتائج:

1.4. توصيف مفردات عينة الدراسة:

جدول رقم (01) الخصائص الديموغرافية لمفردات عينة الدراسة

المتغيرات	الخصائص	العدد	النسبة (%)
الجنس	ذكر	28	65.12
	أنثى	15	34.88
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	12	27.91
	5-10 سنوات	25	58.14
	أكثر من 10 سنوات	06	13.95
المؤهل العلمي	ثانوي	09	20.93
	جامعي	26	60.46
	دراسات عليا	02	04.65
	شهادة مهنية	05	11.63
	أخرى	01	02.33
المهنة	خبير محاسبي	02	04.65
	محافظ حسابات	23	53.49
	محاسب	11	25.58
	أخرى	07	16.28

المصدر: نتائج الدراسة الميدانية

فيما يتعلق بتوزيع مفردات عينة الدراسة، اشتملت العينة على الذكور بنسبة 65.12%، ذوي الخبرة المهنية 5-10 سنوات بنسبة 58.14%، أصحاب المؤهل العلمي "جامعي" بنسبة 60.46%، أما بالنسبة للمهنة فقد بلغ نسبة محافظي الحسابات 53.49%، المحاسبين 25.58%، وخبراء المحاسبة بنسبة 4.65%.

صبرينة عمروش فاطمة الزهراء لعربي - نبيلة عمروش	التحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية: دراسة ميدانية	ص ص(56-72)
---	--	------------

2.4. التحليل الوصفي لإجابات مفردات عينة الدراسة:

يشير الجدول رقم (02) إلى وجود ثمانية تحديات تواجه مدقق الحسابات المعاصر في ظل البيئة الإلكترونية، حيث تتراوح درجاتها ما بين المتوسطة والقوية جداً، ومن خلال نتائج الدراسة الميدانية تمكنا من تقسيمها إلى ثلاث فئات كالآتي:

جدول رقم (02) المتوسطات الحسابية للتحديات التي يواجهها المدقق في ظل البيئة الإلكترونية

الرقم	العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
01	صعوبة وصول المدقق إلى جميع المعلومات والسجلات المحاسبية.	3.254	0.91	متوسطة	07
02	صعوبة الكشف عن التلاعب بالمعلومات المحاسبية الإلكترونية (كاكتشاف تضخيم الفواتير).	4.506	0.87	مرتفعة جداً	02
03	صعوبات تربط بغياب التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق الإلكتروني.	3.930	0.96	مرتفعة	05
04	صعوبات ترتبط بنقص كفاءة مدققي الحسابات في البيئة الإلكترونية.	4.298	1.12	مرتفعة جداً	03
05	صعوبة التحقق من مصداقية البيانات المالية الإلكترونية (كالتأكد من عدم تعديلها أو إخفائها)	4.635	0.83	مرتفعة جداً	01
06	صعوبة التحقق من مصدر البيانات الإلكترونية للمعاملات المالية (التحقق من صحة وموثوقية المصدر).	4.088	1.09	مرتفعة	04
07	صعوبة التحقق من صحة التحويلات الإلكترونية للمدفوعات (كالمشتريات) والتحصيلات (كالمبيعات).	3.816	0.98	مرتفعة	06
08	صعوبات ترتبط بتدقيق الأصول الافتراضية (كالعمر الإنتاجي وقسط الاهتلاك والقيمة الباقية وغيرها).	3.213	0.84	متوسطة	08

المصدر: نتائج الدراسة الميدانية

أولاً - تحديات كبيرة جداً: تبين وجود ثلاث تحديات كبيرة جداً يمكنها أن تعرقل مهمة مدققي الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وتتمثل في: (1) صعوبة التحقق من مصداقية البيانات المالية الإلكترونية، كالتأكد مثلاً من عدم تعديل البيانات المالية أو عدم إخفائها بمتوسط حسابي بلغ 4.63 وانحراف معياري يقدر بـ 0.83 يشير إلى وجود اتفاق عام بين وجهات نظر أفراد العينة المستجوبين؛ (2) صعوبة الكشف عن التلاعب بالمعلومات المحاسبية الإلكترونية، كإكتشاف تضخيم الفواتير مثلاً، وذلك بمتوسط بلغ 4.50 وانحراف قدره 0.87؛ و(3) صعوبات ترتبط بنقص كفاءة مدققي الحسابات في البيئة الإلكترونية بمتوسط بلغ 4.29 وانحراف معياري قدره 1.12 يشير إلى تباين آراء مفردات العينة بخصوص مضمون هذه العبارة وقد يكون ذلك بسبب اختلاف خبرات وكفاءات الأفراد المستجوبين.

ثانياً - تحديات كبيرة: تشير المعطيات المتوفرة في الجدول رقم (02) إلى وجود ثلاث تحديات كبيرة يمكنها أن تعيق مهام مدققي الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وتتمثل في: (1) صعوبة التحقق من مصدر البيانات الإلكترونية للمعاملات المالية، كالتحقق مثلاً من صحة وموثوقية المصدر (البنك الإلكتروني أو المؤسسة الإلكترونية) بمتوسط حسابي بلغ 4.08 وانحراف قدره 1.09؛ (2) صعوبات تربط بغياب التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق الإلكتروني بمتوسط مرجح بلغ 3.93 وانحراف معياري قدره بلغ 0.97؛ و(3) صعوبة التحقق من صحة التحويلات الإلكترونية للمدفوعات (كالمشتريات) والتحويلات (كالمبيعات) بمتوسط 3.81 وانحراف 0.98.

ثانياً - تحديات متوسطة: يظهر الجدول رقم (02) وجود نوعين من التحديات ذات التأثير المتوسط على مهمة مدققي الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وتتمثل في: (1) صعوبة وصول المدقق إلى جميع المعلومات والسجلات المحاسبية بمتوسط حسابي بلغ 3.25 وانحراف قدره 0.91؛ و(2) صعوبات ترتبط بتدقيق الأصول الافتراضية، كالعمر الإنتاجي وقسط الاهتلاك والقيمة الباقية وغيرها من المعلومات، وذلك بمتوسط حسابي بلغ 3.21 وانحراف قدره 0.84.

5. الخاتمة:

1.5. نتائج الدراسة:

كشفت نتائج الدراسة الحالية عن جملة من النتائج نوجزها في الآتي:

صبرينة عمروش فاطمة الزهراء لعربي - نبيلة عمروش	التحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية: دراسة ميدانية	ص ص (56-72)
---	--	-------------

* وجود ثلاث تحديات كبيرة جدا يمكنها أن تعرقل مهمة مدققي الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وتتمثل في: (1) صعوبة التحقق من مصداقية البيانات المالية الإلكترونية؛ (2) صعوبة الكشف عن التلاعب بالمعلومات المحاسبية الإلكترونية؛ و(3) صعوبات ترتبط بنقص كفاءة مدققي الحسابات في البيئة الإلكترونية.

* وجود ثلاث تحديات كبيرة يمكنها أن تعيق مهام مدققي الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وتتمثل في: (1) صعوبة التحقق من مصدر البيانات الإلكترونية للمعاملات المالية؛ (2) صعوبات تربط بغياب التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق الإلكتروني؛ و(3) صعوبة التحقق من صحة التحويلات الإلكترونية للمدفوعات (كالمشتريات) والتحصيلات (كالمبيعات).

* وجود نوعين من التحديات ذات التأثير المتوسط على مهمة مدققي الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وتتمثل في: (1) صعوبة وصول المدقق إلى جميع المعلومات والسجلات المحاسبية؛ و(2) صعوبات ترتبط بتدقيق الأصول الافتراضية، كالعمر الإنتاجي وقسط الاهتلاك.

2.5. توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج المتوصل إليها يمكننا تقديم التوصيات والاقتراحات التالية لتنفيذ دور مدققي الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية:

* توفير المستلزمات الضرورية لبناء نظام التدقيق الإلكتروني، كتوفير برمجيات، وسائل تكنولوجية وحواسيب تتوفر على خصائص متقدمة.

* إجراء دورات تكوينية لتحسين كفاءات ومهارات مدققي الحسابات حول مهنة التدقيق الإلكتروني.

* سن قوانين وتشريعات مناسبة لبيئة الأعمال الإلكترونية بصفة عامة ولمهنة التدقيق الإلكتروني بصفة خاصة.

* إدراج مقرر التدقيق الإلكتروني ضمن مقررات طلبة المحاسبة والتدقيق في الجامعات والمعاهد والمدارس العليا، لتكوين مدققين يتمتعون بمؤهلات جيدة تسمح لهم بمزاولة مهنة التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية.

صبرينة عمروش فاطمة الزهراء لعربي- نبيلة عمروش	التحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية: دراسة ميدانية	ص ص(56-72)
--	--	------------

3.5. اتجاهات البحث مستقبلا:

كان الغرض من هذه الدراسة هو استكشاف التحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية في السياق الجزائري. ونظرا لصغر حجم عينة الدراسة يفضل أن تقوم الدراسات المستقبلية بتوسيع حجم العينة لتشمل عدد أكبر من المستجوبين. كما تناولت هذه الدراسة بعض التحديات التي تواجه المدققين في عصر الرقمنة دون التركيز على نوع معين من التحديات، على سبيل المثال يمكن أن تعالج الدراسات المستقبلية هذا الموضوع من خلال دراسة نوع واحد من التحديات كالتحديات المرتبطة بالبيئة التشريعية أو التحديات المتعلقة بمدى بالمدققين أنفسهم (مدى تحكمهم في تكنولوجيا المعلومات). وفي ظل التحديات التي فرضتها الازمة الصحية لكوفيد 19 والتحول نحو العمل عن بعد، يمكن دراسة التحديات التي تواجه مدققي الحسابات في ظل أزمة كوفيد 19. بالإضافة إلى ذلك يمكن للدراسات المستقبلية أن تسد الفجوة البحثية المرتبطة بتحديات اكتشاف الغش في القوائم المالية في بيئة التدقيق الإلكتروني.

قائمة المراجع:

أولاً- المراجع باللغة العربية:

- بحيدة أحمد، (2015)، مراجعة الحسابات في بيئة المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية والتجارة الإلكترونية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 02، العدد 13، ص ص 331-349.
- بوركايب محمد عبد الماجد، (2017)، معوقات مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحي فارس بالمدينة، الجزائر.
- بلحياي خديجة، (2021). المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها في القوائم المالية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد 9، العدد 1، ص ص 7-17.
- بوروية إلهام، (2015)، تأثير إستخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة- ENICAB، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- محمد عادل عبد العزيز، (بدون سنة)، التجارة الإلكترونية والفكر المحاسبي، الطبعة الأولى، شركة الوسيط التجاري.
- فلاح المطارنة غسان، (2014)، أثر التجارة الإلكترونية على إجراءات تخطيط التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين، المجلة العربية للإدارة، المجلد 34، العدد 1، ص ص: 235-255.

ص ص(56-72)	التحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية: دراسة ميدانية	صبرينة عمروش فاطمة الزهراء لعربي - نبيلة عمروش
------------	--	---

هاشم السقا زياد، حسن رشيد ناظم، (2012)، متطلبات تدقيق عمليات التجارة الإلكترونية في ضوء معايير التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 7، العدد 20، ص ص 38-58.

عبد المعز الجمال جيهان، (2014)، المراجعة في البيئة الإلكترونية، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجماعي، الإمارات العربية المتحدة.
عبد الكريم الطحان إبراهيم محمد، (2010)، إطار مقترح لتطوير تقرير مراقب الحسابات في ظل بيئة التجارة الإلكترونية (دراسة نظرية وميدانية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة (تخصص مراجعة)، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.
عيدة أنور وعمران الزين، (2019)، أثر تكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية على مهنة مراجعة الحسابات بالجزائر "دراسة تحليلية لآراء عينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر"، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 2، العدد 1، ص ص 26-43.

ثانيا - المراجع باللغة الأجنبية:

- Arens, A. A., Randal, E. J. & Beasley, M. S. (2010). Auditing and Assurance Services - An Integrated Approach, 14th Edition, Boston: Prentice Hall.
- Bansal, S. C. & Sharma, L. (2009). New challenges of accounting and auditing in e-environment in India. Revista Universo Contábil, 5(1), 88-99.
- Chen, H. & Zheng, K. (2013). A study of e-commerce system audit, Advances in information Sciences and Service Sciences (AISS), 5(2), 413-419.
- Genete, L-D. & Tugui, A. (2008). Particularities of audit planning in ecommerce. Communications of the IBIMA. Vol. 6, 1-7.
- Hicks, J. (2004). E-commerce and its impact on the accounting profession: A literature review. UNC Greensboro Journal of Student Research in Accounting Issue, No. 1, 1-16.
- Mouloudj, S., Mezioud, B., & Bujosa Vadell, L-M. (2021). Analysis of factors influencing the ability of external auditors to detect manipulation. Journal of North African Economies, 17(2), pp. 13-24.
- Nikoloyuk, G. M., Marche, S., & McNiven, J. (2005). E-commerce impact on Canadian public sector audit practice. International Journal of Public Sector Management, Vol. 18, No 1, 18-30.
- Soltani, B. (2007). Auditing An International Approach -Trans-Atlantic Publications, Inc.
- Zhao, N., Yen, D. C., & Chang, I. C. (2004). Auditing in the e-commerce era. Information Management & Computer Security, Vol. 12, No. 5, 389-400.

صبرينة عمروش فاطمة الزهراء لعربي- نبيلة عمروش	التحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية: دراسة ميدانية	ص ص(56-72)
--	--	------------

الملحق (01): الاستبيان المستخدم في الدراسة الحالية

المحور الأول: معلومات عامة عن المستجوبين

المتغيرات	الخصائص	المتغيرات	الخصائص	المتغيرات	الخصائص
الجنس	ذكر ()	المؤهل العلمي	ثانوي ()	المهنة	خبير محاسبي ()
	أنثى ()		جامعي ()		محافظ حسابات ()
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات ()		دراسات عليا ()		محاسب ()
	5-10 سنوات ()		شهادة مهنية ()		أخرى (حدد)
	أكثر من 10 سنوات ()		أخرى (حدد)		

المحور الثاني: درجة أهمية الإفصاح الاختياري في المؤسسات الاقتصادية

حدد درجة موافقتك على العبارات التالية حسب وجهة نظرك:

يواجه المدقق التحديات التالية في ظل البيئة الإلكترونية:

الرقم	العبارات	غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
01	صعوبة وصول المدقق إلى جميع المعلومات والسجلات المحاسبية					
02	صعوبة الكشف عن التلاعب بالمعلومات المحاسبية الإلكترونية (كإكتشاف تضخيم الفواتير).					
03	صعوبات تربط بغياب التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق الإلكتروني.					
04	صعوبات ترتبط بنقص كفاءة مدققي الحسابات في البيئة الإلكترونية.					
05	صعوبة التحقق من مصداقية البيانات المالية الإلكترونية (كالتأكد من عدم تعديلها أو إخفائها)					

ص ص(56-72)	التحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق في ظل البيئة الالكترونية: دراسة ميدانية	صبرينة عمروش فاطمة الزهراء لعربي- نبيلة عمروش
------------	--	--

					صعوبة التحقق من مصدر البيانات الالكترونية للمعاملات المالية (التحقق من صحة وموثوقية المصدر).	06
					صعوبة التحقق من صحة التحويلات الالكترونية للمدفوعات (كالمشتريات) والتحصيلات (كالمبيعات).	07
					صعوبات ترتبط بتدقيق الأصول الافتراضية (كالعمر الإنتاجي وقسط الاهتلاك والقيمة الباقية وغيرها).	08