

The effect of E-commerce on the audit profession

Anas Abdelbagi Elamin

College of Economic || Post Graduate College || Alzaim Alazhari University || Sudan

Abstract: This study aimed to identify the most important challenges facing the audit profession in the light of the to companies that deal with electronic commerce and to show the impact of electronic commerce on auditing standards and elated torclarify the impact of electronic commerce on audit procedures and rules. The researcher surveyed all the literature the subject of the study following the historical inductive approach. The study reached a number of results the most important of which were, there are major challenges facing the auditing profession after the large emergence of E-commerce companies. Based on the results the researcher suggested a number of recommendations most notably of which were, Synchronization between the publication of the accompanying financial statements of the companies through the website of the auditor and the company's website as long as that the company refers to its website to publish a copy of these financial statements on the website of the Capital Market Authority for companies listed on the capital market.

Keywords: Effect E – Commerce Auditing Profession Auditor.

مدى تأثير التجارة الإلكترونية على مهنة المراجعة

أنس عبد الباقي الأمين

كلية الاقتصاد || كلية الدراسات العليا || جامعة الزعيم الأزهرى || السودان

الملخص: هدفت الدراسة إلى معرفة أهم التحديات التي تواجه مهنة المراجعة في ظل الشركات التي تتعامل بالتجارة الإلكترونية، وبيان أثر التجارة الإلكترونية على معايير المراجعة، وتوضيح أثر التجارة الإلكترونية على إجراءات وقواعد التدقيق، وقد قام الباحث بمسح جميع الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة، متبعاً المنهج التاريخي الاستقرائي، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، كان أهمها، الظهور الواسع لشركات التجارة الإلكترونية ساهم في نشوء تحديات كبرى تواجه مهنة المراجعة، بناءً على النتائج اقترح الباحث عدداً من التوصيات، أبرزها، ضرورة التزام بين نشر القوائم المالية المرفقة للشركات من خلال موقع المراجع الإلكتروني وموقع الشركة الإلكتروني على أن تشير الشركة بموقعها إلى نشر نسخة من هذه القوائم المالية بموقع هيئة سوق المال بالنسبة للشركات المدرجة بسوق المال.

الكلمات المفتاحية: تأثير – التجارة الإلكترونية – مهنة المراجعة – المراجع.

المقدمة:

إن التطور التكنولوجي للمعلومات وظهور ما يعرف بالعصر الرقمي الذي انتشر فيه الإنترنت انتشاراً هائلاً، شاع فيه مفهوم التجارة الإلكترونية عن طريق استخدام شبكة الإنترنت وشبكات الاتصال المختلفة والوسائط المتعددة نظراً لما تتمتع به هذه الوسائل من مزايا عديدة من أهمها اختصار الوقت والسرعة وقلة التكلفة في تنفيذ عمليات التجارة الإلكترونية وطالما هنالك عمليات مالية ومحاسبية للتجارة الإلكترونية كان لابد من أن يكون هنالك مراجعة لهذه العمليات الإلكترونية. وتختلف المراجعة الإلكترونية عن المراجعة المسندية التقليدية حيث إن المراجع

هنا يلزمه الاطلاع والمعرفة الكافية بأساليب وتقنيات التجارة الإلكترونية بل ظهرت الحاجة إلى ادخال وظائف اضافية للمراجع القانوني عليه القيام بها في حال مراجعته للشركات التي تتعامل بالتجارة الإلكترونية مثل الخدمات التوكيدية والمراجعة المستمرة لموقع المنشأة الإلكتروني.

مشكلة الدراسة:

يعتبر النشر الإلكتروني للقوائم المالية على شبكة الإنترنت نتيجة للتطورات التقنية في قطاع الاعمال وانتشار عمليات التجارة الإلكترونية يمثل تحدياً يواجهه عملية المراجعة حيث إن بعض الشركات ترفق تقرير مراجعة الحسابات بدون توضيح لنوعية المعلومات المرفقة وغير المرفقة وهذا يؤدي إلى تقديم معلومات مضللة لمستخدمي القوائم المالية، ولتوضيح المشكلة أكثر سيطرح الباحث المشكلة في شكل نقاط كالآتي:

- لجوء الشركات إلى نشر قوائم مالية غير مدققة في موقعها على شبكة الإنترنت أو المنج بين بياناتها المالية المدققة وغير المدققة، وهذا يؤدي إلى تضليل المستخدمين.
- تعرض البيانات المالية المنشورة على الإنترنت سواء كانت مدققة او غير مدققة للتلاعب والتغيير من قبل العميل او أطراف اخرى بسبب عدم تأمين الموقع الإلكتروني.
- من المسؤول عن صحة ودقة البيانات المالية، العميل أم المراجع؟ وهل يتبع تقرير المراجعة لموقع العميل ام لموقع المراجع؟
- إشكالية تثبيت تاريخ تقرير المراجعة المنشور على الإنترنت.
- المسؤولية المحتملة على المراجع والالتزام عن المعلومات المنشورة في موقع الإنترنت وطبيعة تقرير المراجعة.

فرضيات الدراسة:

تسعى هذه الدراسة للتحقق من صحة الفرضيات التالية:

1. المراجعة القانونية للقوائم المالية بشكلها الحالي لا تصلح لمراجعة شركات التجارة الإلكترونية.
2. معايير المراجعة الحالية لا تتناسب مع شركات التجارة الإلكترونية.
3. يحتاج مدقق الحسابات إلى دورات متخصصة تؤهله للتعامل مع البيانات الخاصة بشركات التجارة الإلكترونية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

1. دراسة أهم التحديات التي تواجه مهنة المراجعة في ظل الشركات التي تتعامل بالتجارة الإلكترونية.
2. بيان أثر التجارة الإلكترونية على معايير المراجعة.
3. توضيح أثر التجارة الإلكترونية على اجراءات وقواعد التدقيق.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية مهنة المراجعة بالنسبة للشركات التقليدية وشركات التجارة الإلكترونية، بالتالي كان لابد من المساهمة في معرفة أثر التجارة الإلكترونية على مهنة المراجعة، توضيح التحديات التي تواجه مهنة المراجعة في ظل مراجعة شركات التجارة الإلكترونية، كذلك المساعدة في بيان اوجه القصور - إن

وجدت - في معايير المراجعة الحالية، وايضاً معرفة ما يحتاجه مدقق الحسابات من علم ومعرفة بتقنية المعلومات حيث إنه يتعامل مع معلومات إلكترونية.

منهجية الدراسة:

اتبع الباحث المناهج الآتية في الدراسة:

- المنهج التاريخي: يتم من خلاله جمع البيانات من المصادر المختلفة واستصحاب الدراسات السابقة لم يتم توضيح الدراسات السابقة
- المنهج الاستنباطي: لتحديد المحاور الأساسية المرتبطة بمشكلة الدراسة ووضع الفرضيات.
- المنهج الاستقرائي: حيث يتبع الباحث منهج استقرائي نظري يقوم على الرجوع إلى الدراسات والبحوث النظرية والنشرات والدوريات التي اصدرتها الجهات ذات الصلة.

الإطار النظري

المبحث الأول: التحديات التي تواجه مهنة المراجعة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية.

إن التطور التكنولوجي للمعلومات من أهم التحديات التي تواجه مهنة المراجعة، وتعتبر قضية تطوير المهارات والمعرفة المرتبطة بالتجارة الإلكترونية من أهم التحديات التي انعكست على بيئة الأعمال، الأمر الذي دفع العديد من المنظمات المهنية لإصدار العديد من المعايير والإرشادات التي تهدف إلى تطوير وإصلاح التعليم المحاسبي والتأهيل المهني للمراجع.⁽¹⁾

يعتبر النشر الإلكتروني للقوائم المالية على شبكة الإنترنت نتيجة للتطورات التقنية في قطاع الأعمال وانتشار عمليات التجارة الإلكترونية، ومع ما يوفره من سرعة وتوقيت ملائمين في الحصول على المعلومات وزيادة المنفعة وحرية الحصول على المعلومات، إلا أنه لا يزال مصحوباً ببعض التحديّات حيث أصبحت مهنة المحاسبة والمراجعة مطالبة بأن تستجيب وتكيّف ممارساتها ومعاييرها التقليدية لرغبة وطلب الشركات وأسواق المال.²

تختلف طبيعة ومحتويات التقارير المنشورة إلكترونياً بين الشركات، فبعضها يرفق تقرير مراجع الحسابات بدون توضيح لنوعية المعلومات المدقّقة وغير المدقّقة وبما يؤدي إلى تقديم معلومات خادعة ومضلّلة لمستخدمي القوائم المالية. وقد أدى النشر الإلكتروني للقوائم المالية إلى أن مهنة المحاسبة والمراجعة قد واجهت تحديات جديدة من شأنها إضعاف الثقة في البيانات المالية. ومن هذه التحديّات ما يلي:⁽³⁾

- لجوء الشركات إلى نشر قوائم مالية غير مدققة في موقعها على شبكة الإنترنت أو الربط بين بياناتها المالية المدقّقة وغير المدقّقة، وهذا قد يؤدي إلى تضليل المستخدمين.
- تعرض البيانات المالية المنشورة على الإنترنت سواء كانت مدققة أو غير مدققة للتلاعب والتغيير من قبل أطراف أخرى بسبب عدم تأمين الموقع الإلكتروني.
- تعرض البيانات المالية المنشورة على الموقع والمدقّقة للتلاعب والتغيير من قبل صاحب المنشأة.

(1) أمين، لطفي، (2005)، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 18

(2) عبيد، المطيري، (2004)، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة، دار المرخ للنشر، الجيزة، ص 33

(3) عبيد، المطيري، (2004)، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة، دار المرخ للنشر، الجيزة، ص 34

يرى الباحث أنه لتفادي هذه الاشكاليات يتم نشر القوائم المالية المدققة للشركات من خلال موقع المراجع الإلكتروني بالتزامن مع نشر الشركة قوائمها المالية بموقعها الإلكتروني على أن تشير الشركة بموقعها إلى نشر نسخة من هذه القوائم بموقع المراجع الإلكتروني، هذا بالإضافة إلى نشر نسخة من القوائم المدققة بموقع هيئة سوق المال بالنسبة للشركات المدرجة بسوق المال. وقد استحدثت بيئة تقنية المعلومات وأنشطة التجارة الإلكترونية خدمات جديدة تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة وهذه الخدمات أدت إلى إحداث تغيرات في ممارسة وتنظيم المهنة. وتتمثل هذه الخدمات في الآتي:⁴

1. الخدمات التوكيدية: هي خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين وضمان جودة المعلومات ومحتواها لأغراض اتخاذ القرارات. من خلال هذه الخدمة يضمن المحاسب القانوني جودة المعلومات ويساهم في إعدادها بدلاً من أن يصدر تقريره عن معلومات قائمة معدة من قبل إدارة المنشأة، وهذه الخدمة تختلف عن خدمة إبداء الرأي وخدمة الاستشارات. ويوجد نوعان من الخدمات التوكيدية يمكن للمحاسب القانوني القيام بهما وهما كما يلي:

• إضفاء الثقة في موقع العميل على الإنترنت: حيث تضيف هذه الخدمة أمن وسلامة الموقع الإلكتروني وما يحتويه من معلومات وذلك بدون إضافة أية ضمانات لجودة السلعة أو الخدمة المعروضة. ولتحقيق هذه الخدمة يجب التأكد من تطبيق المبادئ الآتية:

- التأكد من وجود أساليب ممارسة نشاط التجارة الإلكترونية وضمان الخصوصية، على أن تتضمن الإفصاح الكامل عن السلعة أو الخدمة المقدمة، وكيفية تنفيذ العملية، والاجراءات المتوفرة لدى الشركة بخصوص استفسارات العملاء.

- الاحتفاظ بإجراءات رقابية فعّالة عن اكتمال وموضوعية وشفافية الصفقات، على أن يتضمن توكيداً بتنفيذ الصفقات الإلكترونية طبقاً للاتفاقيات مع العملاء.

- الاحتفاظ بإجراءات فعّالة تؤكد حماية وسرية المعلومات.

• الثقة والاعتماد على النظام الخاص بشركة التجارة الإلكترونية: هي خدمة إضفاء الثقة في النظام القائم في شركات التجارة الإلكترونية من خلال تأكيد المحاسب القانوني بوجود تأمين وسلامة ومتابعة للنظام مع وجود الاجراءات الرقابية التي تضمن الثقة في النظام الخاص بالشركة.

2. المراجعة المستمرة (الإلكترونية): قد ظهرت الحاجة إلى المراجعة الإلكترونية المستمرة نتيجة لظهور الإنترنت والاستخدام المتزايد للتجارة الإلكترونية حيث إن التحول من النظام المحاسبي التقليدي إلى النظم الحاسوبية الفورية يتطلب إجراء مراجعة تتماشى مع طبيعة النظم الحاسوبية والمستندات الإلكترونية، وهذا التحول يتطلب تغييراً في إجراءات المراجعة. وتهتم المراجعة المستمرة بتوكيد المعلومات المالية وغير المالية الموجودة على موقع العميل الإلكتروني في وقت معاصر لحدوث العمليات والاحداث وبشكل مستمر.

المبحث الثاني: أثر التجارة الإلكترونية على معايير المراجعة.

تواجه معايير المراجعة الصادرة في معظم دول العالم عن عدد من الهيئات العالمية والوطنية تحديات كبيرة في ظل نشاط التجارة الإلكترونية. ولكشف أهم آثار التطورات في تقنية المعلومات والتجارة الإلكترونية على معايير

(4) عبيد، المطيري، (2004)، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، الجيزة، ص39-45

المراجعة والدور المطلوب من المراجعين في البيئة الإلكترونية. نقوم فيما يلي بمناقشة لبعض معايير المراجعة الدولية، لبيان أهم آثار التجارة الإلكترونية على أعمال المراجعة.

1. المعيار الدولي للتدقيق رقم 230:⁽⁵⁾

ويهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تخص التوثيق المتعلق بتدقيق البيانات المالية.

- أوضحت الفقرة رقم (2) من المعيار أنه على المدقق توثيق الأمور المهمة والتي توفر له قرائن لدعم رأيه وكذلك قرائن بأن عملية التدقيق قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة.
- أوضحت الفقرة رقم (3) من المعيار أن التوثيق يعني أوراق العمل الأساسية المعدّة من قبل المدقق أو التي تمّ الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الاقلام أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى.

أنه على الرغم من شمول الفقرة رقم (3) من المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 (التوثيق) على الوسائل الإلكترونية ضمن أوراق العمل الخاصة بالمراجع لتكون قرائن لدعم رأيه، إلا أن التعامل مع القرائن الإلكترونية تحتاج إلى مهارات خاصة من المراجع الأمر الذي يتطلب تأهيل المحاسبين والمراجعين تقنياً بدرجة عالية واستمرار متابعتهم لكل جديد في هذا المجال، نظراً لسرعة التطور فيه حتى يكون لديهم الخبرة الكافية للحصول على التوثيق اللازم، يقترح الباحث إضافة شرط حصول المدقق على دورات متخصصة تؤهله للتعامل مع الوسائل الإلكترونية والتقنية الحديثة إلى شروط الموافقة له بمزاولة مهنة التدقيق، نظراً لما يترتب على خبرة المدقق ومعرفته بالوسائل الإلكترونية والتقنية من إمكانية تقييم نظم العمل ونظم الرقابة الداخلية في شركات التجارة الإلكترونية وتمكنه من الحصول على القرائن التي تدعم رأيه بصورة دقيقة.

2. معيار التدقيق الدولي رقم (250) مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات الماليّة.⁽⁶⁾

- أوضحت الفقرة رقم (2) من المعيار أنه عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك عند تقييم وإبلاغ نتائج التدقيق فإن على المدقق الإدراك بأن عدم التزام المنشأة بالقوانين والانظمة قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية.

• أوضحت الفقرة رقم (6) من المعيار أنه نظراً لاختلاف القوانين والانظمة من بلد إلى آخر، فإن الحسابات القومية ومعايير التدقيق ستكون على الأرجح متعلقة بشكل أكبر بالقوانين والانظمة من تعلقها بالتدقيق.

• أوضحت الفقرة رقم (15) من المعيار أنه لغرض التخطيط لعملية التدقيق على المدقق الحصول على فهم عام للإطار القانوني والنظامي للملائم للمنشأة والقطاع العائدة له ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار.

• أوضحت الفقرة رقم (19) من المعيار أنه على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة حول الالتزام بالقوانين والانظمة والتي أقرّ المدقق بتأثيرها على تحديد المبالغ الجوهرية والافصاح عنها في البيانات المالية، وعلى المدقق امتلاك فهم كافٍ لهذه القوانين والأنظمة، لغرض الأخذ بها عند تدقيق التأكيدات المتعلقة بتحديد المبالغ التي ستسجل والافصاح الذي سيتم.

يرى الباحث أن هناك مُشكلات قانونية ناشئة في حقل التجارة الإلكترونية تتمثل فيما يترتب على استخدام الوسائل الإلكترونية في تنفيذ الأنشطة التجارية، بالإضافة إلى اختلاف القوانين والانظمة من بلد إلى آخر.

(5) عبدالعال، طارق، (2010)، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 417

(6) عبدالعال، طارق، (2010)، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 721

ونظرًا لعدم مراعاة معيار التدقيق الدولي رقم 250 للقوانين والانظمة الخاصة ببيئة التجارة الإلكترونية نقترح إجراء التعديلات الآتية على المعيار المذكور، لكي يشمل تلك البيئة:

• تعديل الفقرة رقم (6) من المعيار لتصبح "أنه نظرًا لاختلاف القوانين والانظمة من بلد إلى آخر، فإن الحسابات القومية وحسابات شركات التجارة الإلكترونية ومعايير التدقيق ستكون على الأرجح متعلقة بشكل أكبر بالقوانين والانظمة من تعلقها بالتدقيق".

• إضافة فقرة جديدة تُلزم المدقق عند قيامه بتدقيق حسابات الشركات التي تعمل في مجال التجارة الإلكترونية بتقديم تقرير مُنفصل يوضح مدى التزام تلك الشركات بالقوانين والانظمة الخاصة بطبيعة نشاطها، وذلك بخلاف تقرير تدقيق البيانات المالية.

3. المعيار الدولي للتدقيق رقم 300 (التخطيط).⁽⁷⁾

ويهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوثيق إرشادات لتخطيط عمليات تدقيق البيانات المالية وقد وضع ليناسب التدقيق متكرر الحدوث. أما في التدقيق لأول مرة فقد يحتاج المدقق لتوسيع عملية التخطيط إلى حد أبعد.

• أوضحت الفقرة رقم (4) من المعيار أن التخطيط الملائم لعمل المدقق يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق وأن المشاكل المحتملة قد حددت وأن العمل سيتم إنجازه بسرعة، كذلك يساعد التخطيط على توزيع الاعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المدققين الآخرين والخبراء.

• أوضحت الفقرة رقم (5) من المعيار أن مدى التخطيط سوف يختلف استنادًا إلى حجم المنشأة وتعقيدات عملية التدقيق وخبرة المدقق مع المنشأة ومعرفته بطبيعة العمل.

• أوضحت الفقرة رقم (9) من المعيار أن الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام المدقق بوضع خطة التدقيق الشاملة الآتي:

○ المعرفة بطبيعة العمل.

○ فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

○ المخاطر والاهمية النسبية (المادية).

○ طبيعة الاجراءات وتوقيتها ومداهها.

○ التنسيق والتوجيه والاشراف والمتابعة.

يرى الباحث أن التحول من التجارة التقليدية إلى التجارة الإلكترونية سوف يؤدي إلى زيادة أعمال المراجعة حيث كان الشائع في السابق في ممارسة عمليات المراجعة أنها تتم بإتباع أسلوب المراجعة النهائية التي كانت تبدأ عادة عملها الرئيسي بعد انتهاء السنة المالية للشركات، ولكن في ظل ظروف عمليات التجارة الإلكترونية فقد أصبح من الضروري اللجوء إلى المراجعة المستمرة وبالتالي فإن التخطيط لأعمال المراجعة يحتاج إلى إعادة نظر.

كما أن من شأن التجارة الإلكترونية أن تغيّر من بيئة الشركة وبالتالي تؤثر على العلاقات التقليدية بين أرصدة الحسابات في القوائم المالية مما يتطلب إعادة النظر في مؤشرات المراجعة التحليلية التي يمكن الاعتماد عليها عند مراجعة شركات التجارة الإلكترونية حيث تتميز هذه الشركات بانخفاض المخزون وضآلة قيمة الاصول المادية الملموسة وأرصدة العملاء والموردين مما ينعكس على مؤشرات المراجعة التحليلية وبالتالي على تخطيط أعمال المراجعة.

(7) عبدالعال، طارق، (2010)، موسوعة معايير المراجعة، ج (2)، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 89

كما نرى أن تحديد المشاكل المحتملة وفقا لما ورد بالفقرة الرابعة من المعيار وكذلك المخاطر والاهمية النسبية كما ورد بالفقرة التاسعة من المعيار تختلف في عمليات التجارة الإلكترونية، نظراً لطبيعتها حيث إن مخاطر التجارة الإلكترونية تتمثل في مخاطر في عملية السداد ومخاطر تسليم البضائع ومخاطر التعامل في النقد الإلكتروني والتوقيعات الإلكترونية.

4. المعيار الدولي للتدقيق رقم (310) معرفة طبيعة عمل المنشأة: (8)

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات حول معنى المعرفة بطبيعة عمل المنشأة وما هي أهميتها للمدقق ولأعضاء الهيئة العاملين بمهنة التدقيق، ومدى صلتها الوثيقة بكافة جوانب التدقيق وكيفية حصول المدقق على المعرفة واستخدامها.

- أوضحت الفقرة رقم (2) من المعيار أنه عند إجراء عملية تدقيق البيانات المالية على المدقق أن يكون لديه أو أن يحصل على معرفة كافية بطبيعة عمل المنشأة تمكنه من تحديد وفهم الحالات والمعاملات والممارسات التي يعتقد المدقق بأن لها تأثيراً مهماً على البيانات المالية أو على الاختبارات أو على تقريره.
- أوضحت الفقرة رقم (9) من المعيار أن المعرفة بطبيعة العمل هي إطار مرجعي يستند إليه المدقق في إصدار آرائه المهنية، وأن فهم طبيعة العمل واستخدام هذه المعلومات بشكل مناسب سيساعد على:
 - تقدير المخاطر وتشخيص المشاكل.
 - تخطيط وأداء عملية التدقيق بفاعلية وبكفاءة.
 - تقييم أدلة الإثبات.
 - توفير خدمات أفضل للعملاء.

• أوضحت الفقرة رقم (12) من المعيار أنه لكي يتم استخدام المعرفة بطبيعة عمل المنشأة بشكل فعال فإنه على المدقق النظر بتأثيراتها على البيانات المالية ككل وفيما إذا كانت التأكيدات في البيانات المالية متفقة مع معرفة المدقق بطبيعة عمل المنشأة.

يرى الباحث أن معرفة المدقق للأعمال التي تقوم بها الشركة أمرٌ ضروريٌّ، لكي يتمكّن من معرفة أثر التجارة الإلكترونية على نشاط الشركة وعلى أخطار المراجعة وهذا يتطلب أن يكون لدى المدقق مهارات بمستوى مناسب في تكنولوجيا المعلومات والمعرفة بالإنترنت وكذلك التكنولوجيا التي يتم من خلالها تنفيذ عمليات التجارة الإلكترونية وهذا سيمكّنه أيضاً من تقويم مهارات العاملين بالشركة بخصوص تكنولوجيا المعلومات. وهذا يؤكد أهمية اقتراحنا إضافة شرط حصول المدقق على دورات متخصصة تؤهله للتعامل مع الوسائل الإلكترونية والتقنية الحديثة إلى شروط الموافقة له بمزاولة مهنة التدقيق.

5. المعيار الدولي للتدقيق رقم (401) التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب. (9)

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات للإجراءات التي يجب اتباعها عندما يتم التدقيق في بيئة نظم المعلومات المحوسبة.

- أوضحت الفقرة رقم (3) من المعيار أن الهدف العام ونطاق عملية التدقيق لا يتغير في بيئة نظم المعلومات المحوسبة. ومع ذلك فإن استعمال الحاسوب سيؤدي إلى تغيير معالجات وحفظ وإبلاغ المعلومات. وقد يُؤثر

(8) عبدالعال، طارق، (2010)، موسوعة معايير المراجعة، ج (2)، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص115

(9) عبدالعال، طارق، (2010)، موسوعة معايير المراجعة، ج، (2)، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص418

على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة. وعليه فإن بيئة نظم المعلومات المحوسبة قد تؤثر على الآتي:

- الإجراءات التي يتبعها المُدقق في الحصول على فهم كافٍ للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية.
- اعتبارات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة والتي من خلالها يستطيع المُدقق تقدير المخاطر.
- النماذج التي يضعها المُدقق وإنجازها لاختبارات الرقابة وإجراءات التحقق المناسبة لتحقيق أهداف عملية التدقيق.

وفي ظل بيئة التجارة الإلكترونية فإنه يتم تنفيذ العمليات التجارية أو تأدية الخدمات من خلال الموقع الإلكتروني للشركة، وباستخدام برامج وتقنيات حديثة تختلف عن النظام المحاسبي والذي هو محور عملية التدقيق وعليه فإننا نرى أن بيئة التجارة الإلكترونية سوف تؤثر على عملية التدقيق من خلال الآتي:

1. الإجراءات التي يتبعها المُدقق في الحصول على فهم كافٍ للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، حيث نرى ضرورة حصول المُدقق على فهم كافٍ لآلية تنفيذ عمليات التجارة الإلكترونية من خلال موقع الشركة لكي يتمكن من الربط بين العمليات المنفذة من خلال الموقع والعمليات المسجلة على النظام المحاسبي.
2. مدى تقدير المُدقق للمخاطر حيث توجد مخاطر ترافق عمليات التجارة الإلكترونية سواء في عملية تسليم السلع أم تحصيل القيمة، هذا خلاف مخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة في النظام المحاسبي.
3. النماذج التي يضعها المُدقق لإنجاز عملية المراجعة وكذلك إجراءات التحقق، حيث نرى أنه يجب أن تتضمن النماذج عملية فحص للموقع وآلية التنفيذ وآلية التحصيل والرقابة الداخلية على عمليات التنفيذ وذلك لتقليل مخاطر التدقيق إلى المستوى الأدنى المطلوب.

يقترح الباحث تعديل الفقرة رقم (3) من المعيار المذكور لتستوعب عمليات التجارة الإلكترونية لتصبح كما يلي:

" إن استعمال الحاسوب وممارسة عمليات التجارة الإلكترونية سوف يؤديان إلى تغيير مُعالجات وحفظ وإبلاغ المعلومات، وقد يُؤثران على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المُطبق في المنشأة".

- أوضحت الفقرة رقم (4) أن يملك المُدقق المعرفة الكافية لبيئة نظم المعلومات المحوسبة لغرض تخطيط وإدارة والإشراف ومراجعة ومتابعة العمل المؤدي، وعلى المُدقق النظر فيما إذا كانت هناك حاجة خلال عملية التدقيق إلى مهارات متخصصة في نظم المعلومات المحوسبة.

يقترح الباحث إلزام المُدقق بالاستعانة بخبير متخصص في عمليات التجارة الإلكترونية، وذلك عند تدقيق حسابات الشركات التي تمارس هذا النشاط ولحين تأهيل المُدققين من خلال حصولهم على دورات متخصصة في هذا المجال تؤهلهم للتعامل مع تلك البيئة.

من خلال ما تقدّم نرى أن معيار التدقيق الدولي رقم (401) التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب لا يتناسب بصيغته الحالية مع طبيعة عمليات التجارة الإلكترونية.

6. معيار التدقيق الدولي رقم (501) أدلة الإثبات. اعتبارات إضافية لبند محددة. (10)

يهدف هذا المعيار إلى مساعدة المُدقق في الحصول على أدلة إثبات تتعلق بمبالغ محددة في البيانات المالية والا فصاحات لأخرى ذات العلاقة.

(10) عبدالعال، طارق، (2010)، موسوعة معايير المراجعة، ج (2)، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص519

- أوضحت الفقرة رقم (19) من المعيار أنه عندما تكون الذمم المدينة جوهرية للبيانات المالية، وعندما يكون هناك توقعًا معقولاً بأن المدينين سيستجيبون يقوم المُدَقِّق عادة بالتخطيط للحصول على مصادقات مباشرة لحسابات الذمم المدينة أو لقيود فردية في رصيد هذه الحسابات.
- أوضحت الفقرة رقم (21) من المعيار أنه عندما يتوقع المُدَقِّق عدم استجابة المدينين عليه، فإنه يخطط للقيام بإجراءات بديلة مثل: اختبار المقبوضات النقدية اللاحقة المتعلقة برصيد حساب خاص أو بقيود فردية في نهاية المدة.

يرى الباحث أنه في ظل طبيعة عمليات التجارة الإلكترونية يصعب الحصول على مصادقات مباشرة من المدينين، نظرًا لانتشارهم في مختلف دول العالم.

يقترح الباحث أن يقوم المُدَقِّق بالتأكد من تسليم السلعة للعميل من خلال مستندات الشحن والاستلام، وكذلك التأكد من إرسال الفاتورة له عبر البريد الإلكتروني وهذا الاجراء يؤكّد صحة الاعتراف بالرصيد المدين هذا بالإضافة إلى اختبار المقبوضات اللاحقة المتعلقة بذات الحساب.

- أوضحت الفقرة رقم (43) من المعيار أنه على المُدَقِّق أن يراعي المعلومات القطاعية وعلاقتها بالبيانات المالية ككل وعادة لا يتطلب من المُدَقِّق أن يطبّق إجراءات تدقيق تعبر بالضرورة عن رأي منفرد حول المعلومات القطاعية بشكل منفرد ومع ذلك فإن مبدأ الاهمية النسبية يشمل العوامل الكمية والنوعية وإن إجراءات المُدَقِّق تقدر ذلك.

وفي الشركات التي تمارس عمليات التجارة الإلكترونية لا يتم إعداد تقارير قطاعية عن نشاط التجارة الإلكترونية بصفة مستقلة ومنتقد أن ذلك سوف يؤثر سلبياً على تقرير المُدَقِّق، يقترح الباحث إلزام الشركات التي تعمل في هذا المجال بإعداد تقارير قطاعية عن نشاط التجارة الإلكترونية.

من خلال ما تقدّم نرى أن معيار التدقيق الدولي رقم (501) لا يتناسب بصيغته الحالية مع طبيعة عمليات التجارة الإلكترونية ويحتاج إلى إعادة النظر ليراعي طبيعة تلك العمليات.

7. البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم (1008) تقدير المخاطر والضبط الداخلي . خواص واعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب. (11)

- تتواجد بيئة نظم المعلومات المحوسبة عندما تستخدم المنشأة الحاسوب من أي نوع أو حجم في معالجة المعلومات المالية ذات الاهمية لعملية التدقيق بغض النظر فيما إذا كان الحاسوب يُشغل من قبل المنشأة أو من قبل طرف ثالث.

- أوضحت الفقرة رقم (2) من البيان أنه في بيئة نظم المعلومات المحوسبة تقوم المنشأة بتشكيل هيكل تنظيمي وإجراءات لغرض إدارة فعاليات بيئة الانظمة هذه ويتضمن الهيكل التنظيمي للبيئة الخواص الآتية:

○ تركّز الوظائف والمعرفة في بعض موظفي معالجة البيانات ممن لديهم معرفة مفصلة عن العلاقات المتبادلة بين مصادر البيانات وكيفية معالجتها وفي حالة ضعف نظام الضبط الداخلي يمكن لهم تعديل البرامج أو البيانات خلال تخزينها أو معالجتها.

(11)ثناء، القباني، (2008)، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونيا، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص12

○ تركز البرامج والبيانات في صيغة قابلة للقراءة أما في جهاز حاسوب مركزي أو في عدة أجهزة موزعة في كافة أنحاء المنشأة وفي حالة غياب الضوابط المناسبة فإن هناك احتمال بزيادة الوصول غير المرخص إلى هذه البرامج والبيانات وتعديلها.

من خلال ما تقدّم نجد أن البيان الدولي للتدقيق رقم 1008 يتناول فقط المخاطر المرافقة لمعالجة المعلومات المالية (النظام المحاسبي) في حين نرى أن الشركات التي تمارس عمليات التجارة الإلكترونية تحتفظ بنظامين للمعلومات على نفس القدر من الأهمية هما:

- نظام معالجة المعلومات المالية (النظام المحاسبي للمنشأة).
- نظام تنفيذ عمليات التجارة الإلكترونية (الموقع الإلكتروني للمنشأة).

يرى الباحث أن البيئة الخاصة بنظام المعلومات للموقع الإلكتروني للمنشأة تتمتع بنفس خواص البيئة الخاصة بنظام معالجة المعلومات المالية ومن ثم تحتاج إلى تقييم ومراجعة لنظم الضبط والرقابة الداخلي وتقدير للمخاطر من قبل المُدقِّق أسوة بنظم المعلومات المالية.

يتضح مما تقدّم أن البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم (1008) تقدير المخاطر والضبط الداخلي . خواص واعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب . لا يكفي بصيغته الحالية للتعامل مع الشركات التي تعمل في مجال التجارة الإلكترونية.

8. البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم (1010) اعتبارات الامور البيئية عند تدقيق البيانات المالية.⁽¹²⁾

- حددت الفقرة رقم (10) من البيان المذكور الامور البيئية التالية:
 - المبادرة لمنع أو إلغاء أو معالجة أضرار بيئية أو التعامل مع صيانة المصادر الممكن تحديدها وغير الممكن تحديدها.
 - عواقب حرق قوانين وأنظمة البيئة.
 - عواقب أضرار بيئية حدثت للأخيرين أو للمصادر الطبيعية.
 - أوردت الفقرة رقم (11) من البيان المذكور بعض الامثلة حول أمور بيئية تؤثر على البيانات المالية شملت الآتي:
 - صدور قوانين وأنظمة بيئية قد تتضمن تعطيل الاصول وبالتالي الحاجة إلى شطب قيمتها.
 - الفشل في الالتزام بالمطلوبات القانونية المتعلقة بالأمور البيئية أو التخلص من الانبعاثات أو النفايات أو التغيير في القوانين بأثر رجعي مما يتطلب تكاليف مستحقة علاجية أو تفويضية أو قانونية.
 - بعض المنشآت كالصناعات الاستخراجية (استكشاف النفط أو الغاز أو المناجم) أو الصناعات الكيماوية أو شركات إدارة النفايات قد تتكبد التزام بيئي كنتائج عرضي مباشر من عملها الاساسي.
 - أوضحت الفقرة رقم (18) من البيان المذكور أنه على المُدقِّق أن يستخدم اجتهاده المهني لتقييم العوامل المتعلقة بتقدير المخاطر الملازمة عند وضع خطة التدقيق الشاملة وقد تتضمن هذه العوامل في بعض الحالات مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية لذا فإن المخاطر البيئية قد تكون جزءاً من المخاطر الملازمة.
- أن هناك اعتبارات بيئية خاصة بحقل التجارة الإلكترونية قد تؤثر على البيانات المالية للشركات التي تعمل في هذا المجال تتمثل في الآتي:

(12) عبدالعال، طارق، (2010)، موسوعة معايير المراجعة، ج، (3)، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص715

- أمن وسلامة الموقع الإلكتروني وما يحتويه من معلومات وبما يضمن الثقة في النظام الخاص بالشركة حيث إن اختراق الموقع الإلكتروني للشركة يحملها خسائر لا يمكن تقديرها بشكل معقول وهذه الخسائر تؤثر على البيانات المالية للشركة.
- الالتزام الناشئ عن قيام تلك الشركات بشراء وتحديث برامج مكافحة القرصنة الإلكترونية والفيروسات للحفاظ على أمن موقعها الإلكتروني وما يتضمنه من معلومات حيث إن ذلك يحتمل الشركة تكاليف إضافية لا يمكن تقديرها بشكل دقيق وتؤثر على البيانات المالية للشركة.
- وحيث إن مخاطر اختراق الموقع الإلكتروني للشركة قد يعرضها إلى خسائر كبيرة لا يمكن تقديرها بالإضافة إلى المحاولات المستمرة من قرصنة الإنترنت لاختراق المواقع الإلكترونية بأساليب متطورة تستدعي قيام تلك الشركات بالسعي إلى الحصول على كل جديد في مجال مواجهة القرصنة والفيروسات مما يحملها التزامات إضافية لا يمكن تقديرها بشكل دقيق وقد تقوم الشركات بتكوين مخصّصات لذلك مما يترتب عليه التأثير على البيانات المالية لتلك الشركات.

المبحث الثالث: أثر التجارة الإلكترونية على إجراءات وقواعد التدقيق.

1. مفهوم التدقيق.

عَرَفَت إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية عملية التدقيق بأنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توضيح نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.⁽¹³⁾

كما توجد هناك العديد من التعريفات لمفهوم التدقيق نورد منها الآتي:

التدقيق: "هو فحص القوائم المالية ويشتمل على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة"⁽¹⁴⁾

التدقيق: "عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقاً لمجموعة من المعايير الموضوعية تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم".⁽¹⁵⁾

التدقيق: "هو عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات والمقاييس المحددة لها من قبل ويجب أن تتم بواسطة شخص مستقل".⁽¹⁶⁾

يرى الباحث أنه في ظل عمليات التجارة الإلكترونية يمكن تعريف عملية التدقيق بأنها: عملية فحص الأدلة المادية والإلكترونية ونظم المعلومات ونظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية فحصاً فنياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وفقاً للمعايير الموضوعية بغرض التحقق من سلامة القوائم المالية.

(13) مهيب، الساعي، (1991)، علم تدقيق الحسابات، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، ص 11

(14) مهيب، الساعي، (1991)، علم تدقيق الحسابات، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، ص 11

(15) محمد، الصبان، (1988)، الاصول العلمية للمراجعة، دار النهضة، بيروت، ص 13

(16) نناء، القباني، (2008)، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونيا، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 11

2. الجوانب الميدانية لعملية المراجعة وإجراءات التحقق.

- المراجعة المستندية: تمثل المراجعة المستندية نقطة البداية في مراجعة القوائم المالية الختامية مراجعة فنية، ويعتمد عليها مراقب الحسابات في التحقق من مدى سلامة البيانات التي تحتوي عليها القوائم، ويعتمد نجاح عملية المراجعة على المراجعة المستندية حيث تستهدف التحقق من وجود مستند لكل عملية وتوافر الشروط اللازمة لصحة هذا المستند. ويمكن حصر أهداف المراجعة المستندية فيما يلي:⁽¹⁷⁾
 - التحقق من أن جميع العمليات المالية التي تمت فعلاً قد تمَّ إثباتها بدفاتر المنشأة بطريقة سليمة وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
 - التحقق من أن جميع العمليات المثبتة بالدفاتر تخص المنشأة محل الفحص.
 - التأكد من صحة التوجيه المحاسبي للعمليات المالية.
 - التحقق من أن جميع العمليات المالية المثبتة بالدفاتر مُؤيدة بمستندات سليمة من الناحية القانونية والموضوعية.

يرى الباحث أن هذه القضايا سوف تؤثر على مدى تأكد المراجع الخارجي من صحة التوجيه المحاسبي للعمليات المالية، وكذلك مدى التأكد من إثباتها بدفاتر المنشأة وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها. ولتحقيق أهداف المراجعة المستندية في ظل عمليات التجارة الإلكترونية نرى معالجة القضايا السابقة وفقاً للمقترحات الواردة بهذه الأطروحة والتي سبق تناولها بالتفصيل.

- التحقق من الأصول: على الرغم من تباين أهداف وإجراءات التحقق لكل نوع من أنواع الأصول فإن هناك مجموعة من الأهداف العامة تستخدم مع جميع أنواع الأصول. وتتمثل تلك الأهداف فيما يلي:⁽¹⁸⁾
 - التحقق من الوجود.
 - التحقق من الملكية.
 - التحقق من القيمة (تقييم الأصل).
 - التحقق من وجود أي حقوق للغير على الأصل.
 - التحقق من الدقة الحسابية.

3. قواعد التدقيق المتعارف عليها: أصدرت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير وقواعد التدقيق نوردها فيما يلي:⁽¹⁹⁾

- قاعدة التأهيل العلمي والعملية: تتطلب هذه القاعدة ثلاثة شروط لنجاحها وهي:
 - توفر هيكل من المعلومات المتخصصة المتطورة.
 - توفر عملية تعليمية مستمرة لتوفير وتأمين هذه المعلومات للأعضاء لضمان اطلاعهم عليها واستخدامها في الممارسات العملية.
 - توفر مستوى من المؤهلات التي تحكم عملية دخول المهنة.

(17) محمد، الصبان، (1988)، الأصول العلمية للمراجعة، دار النهضة، بيروت، ص 457

(18) محمد، الصبان، (1988)، الأصول العلمية للمراجعة، دار النهضة، بيروت، ص 469

(19) مهيب، الساعي، (1991)، علم تدقيق الحسابات، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان- الاردن، ص 62- ص 65

يرى الباحث أنه في ظل عمليات التجارة الإلكترونية واستخدام التقنيات الحديثة ضرورة إعادة النظر في التأهيل العلمي والعملية للمدقق، حيث إن التعامل مع القرائن الإلكترونية يحتاج إلى دراسات متخصصة، وتدريب مكثف. يقترح الباحث إضافة شرط رابع إلى شروط نجاح قاعدة التأهيل العلمي والعملية، وهو توفر مستوى من التأهيل العلمي والعملية في تقنية المعلومات يمكن من التعامل مع الوسائل والقرائن الإلكترونية.

• قاعدة الاستقلال: تتوقف الثقة في رأي المدقق على القوائم المالية على استقلاله وحياده في إبداء رأيه، وهناك نوعان من الاستقلال، الأول: خاص بالاستقلال المهني بحيث لا يكون تابعا لعمله بأية صورة من الصور. والثاني: خاص باستقلال التدقيق، وهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية، ويعني التزام المدقق الموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.

يرى الباحث أنه في ظل عمليات التجارة الإلكترونية، واستخدام الوسائل الإلكترونية الحديثة في تنفيذ الأنشطة التجارية، بالإضافة إلى اختلاف القوانين والأنظمة من بلد إلى آخر، وحاجة المدقق إلى الاستعانة بخبير في مجال تقنية المعلومات للتحقق من القرائن الإلكترونية، وفحص نظام الرقابة الداخلية، وفحص مدى أمن وسلامة الموقع الإلكتروني للشركة وكثير من أعمال المنشأة، بالإضافة إلى الحاجة لخبير آخر لاختبار مدى التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة الخاصة بنشاطها بالدول التي تمارس نشاطها من خلالها، فإن إبداء رأي المدقق يعتمد بدرجة كبيرة على آراء الخبراء، وبالتالي فإن هناك تأثيرا على مدى استقلال المدقق في إبداء رأيه عند تدقيق حسابات الشركات التي تعمل في مجال التجارة الإلكترونية، وهذا الأمر يتطلب التأهيل المناسب للمدقق، والذي يمكنه من التعامل مع تلك العمليات دون الحاجة لخبير، وبالتالي تمتعه بالاستقلال اللازم.

• قاعدة التخطيط والإشراف: تتطلب هذه القاعدة ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقاً لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة.

وهناك العديد من القضايا ترتبط بطبيعة المحاسبة والمراجعة لشركات التجارة الإلكترونية، منها: ضرورة إعادة بحث خصائص الأخطاء في الأنواع المختلفة من الحسابات في شركات التجارة الإلكترونية، وتحديد ماهية الحسابات الأكثر عرضة للأخطاء في هذه الشركات، فقد كان في السابق يسود اقتناع بأن حسابات المخزون والعملاء هي أكثر الحسابات عرضة للأخطاء من بين الأنواع المختلفة من الحسابات، ولكن شركات التجارة الإلكترونية تعمل في ظل مستوى منخفض من المخزون بسبب سرعة إنجاز الصفقات، وعدم الحاجة إلى مخزون كبير، وبالتالي تتضاءل الأهمية النسبية للمخزون من وجهة نظر المراجع في هذه الشركات.

يرى الباحث أنه في ظل عمليات التجارة الإلكترونية فإن مقاييس الأهمية النسبية سوف تتغير لدى المراجع، حيث يجب عليه تقويم عوامل أخرى، مثل: أمن وسلامة الموقع الإلكتروني وما يحتويه من معلومات وتأمين وسلامة ومتابعة للنظام مع وجود الإجراءات الرقابية التي تضمن الثقة في النظام الخاص بالشركة وبالتالي سوف تتغير خطة التدقيق التي يضعها المراجع عند مراجعة حسابات تلك الشركات.

كما يرى الباحث أن هناك زيادة في أعمال المراجعة في ظل التجارة الإلكترونية حيث كان الشائع في السابق أن المراجع يقوم بتنفيذ عملية المراجعة باتباع أسلوب المراجعة النهائية التي كانت تبدأ عادة عملها الرئيسي بعد انتهاء السنة المالية للشركات ولكن في ظل ظروف التجارة الإلكترونية فقد أصبح من الضروري اللجوء إلى المراجعة المستمرة.

• قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: إن مستوى نظام الرقابة الداخلية يحدد مدى الفحص لأدلة التدقيق والوقت المناسب لإجراءات التدقيق، والاجراءات التي يجب التركيز عليها أكثر من غيرها. ويمر تقييم نظام الرقابة الداخلية بثلاث خطوات رئيسية هي كالتالي:

- الامام بالنظام الموضوع عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع لتحديد الكيفية التي يعمل بها.
 - تحديد مدى ملائمة ودقة الاجراءات الموضوعة والمستخدمه بالمقارنة بالأنموذج الامثل لتلك الاجراءات.
 - تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام، إذ قد يكون النظام سليما نظريا، وغير مطبق واقعيًا.
- يرى الباحث أنه في ظل عمليات التجارة الإلكترونية، واستخدام الوسائل الإلكترونية الحديثة، وتقنيات المعلومات في تنفيذ أنشطة الشركات، وعدم وجود الخبرة التقنية الكافية لدى المدقق فإنه يصعب على المدقق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد مدى ملائمة ودقة الاجراءات المستخدمة، وعلى المدقق الاستعانة بخبير في تقنيات المعلومات لتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- يقترح الباحث إنشاء شركات تدقيق إلكترونية موازية لشركات التدقيق التقليدية، تكون مهمتها فحص السياسات والاجراءات الإلكترونية التي تتبعها شركات التجارة الإلكترونية، وكذلك نظم الرقابة الداخلية، وتقديم تقرير مستقل بذلك، ويقوم المدقق بوضع خطة المراجعة استنادًا إلى ذلك التقرير.
4. تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل عمليات التجارة الإلكترونية: يقصد بالرقابة الداخلية: الخطة التنظيمية والاجراءات والوسائل المتبعة داخل المنشأة، والتي من شأنها المحافظة على الاصول، والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة، ودرجة الاعتماد عليها، وتحقيق أكبر قدر من الكفاية الانتاجية في عمليات المنشأة، والالتزام بتنفيذ السياسات الادارية المرسومة.
- يعتبر نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع نقطة البداية لعملية المراجعة، حيث يتعين عليه تقويم النظام حتى يتمكن من تحديد حجم العينة، والاختبارات التي سوف يجريها.

أهداف نظام الرقابة الداخلية:⁽²⁰⁾

- حماية أصول الوحدة.
 - تشجيع الدقة ومدى الاعتماد على المعلومات والتقارير المحاسبية، وأية تقارير أخرى تعد داخل الوحدة.
 - تشجيع وتقييم الكفاية التشغيلية لكل جوانب أنشطة الوحدة.
 - إيصال السياسات الادارية وتشجيع وقياس مدى التمشي معها.
- وفي ظل عمليات التجارة الإلكترونية وتنفيذ عمليات البيع والشراء إلكترونياً وانخفاض استخدام المستندات الورقية، فإن ذلك يؤدي إلى ارتفاع خطر المعلومات، حيث قد تسمح بعض الثغرات التي قد تكون موجودة في برنامج تنفيذ عمليات التجارة الإلكترونية من سهولة التلاعب بالمعلومات، مما يحتم على المنشآت التي تستخدم شبكة المعلومات أن تعيد تصميم أنظمة الرقابة الداخلية، بحيث يكون نظام الرقابة الداخلية على صفقات التجارة الإلكترونية قادراً على حماية المنشأة من الاختراقات الخارجية، بحيث يكون للمنشأة نظام متكامل لأمن المعلومات.

(20) محمد، الصبان، (1988)، الاصول العلمية للمراجعة، دار النهضة، بيروت، ص 87

تحليل الفرضيات:

كانت الفرضية الأولى: أن المراجعة الحالية والمصممة لمراجعة الشركات التقليدية لا تصلح لمراجعة شركات التجارة الإلكترونية.

اتضح ان قواعد المراجعة الحالية يمكن لها أن تؤدي مهمة مراجعة القوائم المالية الخاصة بشركات التجارة الإلكترونية ولكن بشرط ادخال بعض الاضافات والتعديلات عليها مثل المراجعة التوكيدية والتي من خلالها يضمن المراجع جودة المعلومات ويساهم في إعدادها بدلاً من أن يصدر تقريره عن معلومات قائمة معدة من قبل ادارة المنشأة وهذه الخدمة تختلف عن خدمة إبداء الرأي وخدمة الاستشارات والمراجعة المستمرة حيث إن التحول من النظام المحاسبي التقليدي إلى النظام المحاسبي الفوري يتطلب اجراء مراجعة تتماشى مع طبيعة النظام المحاسبي والمستندات الإلكترونية وهذا التحول يتطلب تغييراً في اجراءات المراجعة .

إذا تم ادخال هذه التعديلات فان الباحث يرى ان قواعد واجراءات المراجعة الحالية تصلح لمراجعة الشركات المتعاملة بالتجارة الإلكترونية.

كانت الفرضية الثانية: إن معايير المراجعة الحالية لا تتناسب مع شركات التجارة الإلكترونية، وبعد ان تم استعراض معايير المراجعة اتضح الآتي:

المعيار الدولي للتوثيق رقم 230 التوثيق: هذا المعيار شامل وصالح لمراجعة شركات التجارة الإلكترونية ولكن ينبغي الانتباه إلى ان التعامل مع القرائن الإلكترونية تحتاج إلى مهارات خاصة من المراجع الامر الذي يتطلب تأهيل المحاسبين والمراجعين تقنياً بدرجة عالية.

المعيار رقم 250 مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات المالية: يحتاج هذا المعيار إلى تعديل في بعض فقراته لكي يشمل بيئة التجارة الإلكترونية.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 300 التخطيط: يحتاج هذا المعيار إلى إعادة صياغة ليتضمن آليات جديدة لتخطيط اعمال المراجعة للشركات المتعاملة بالتجارة الإلكترونية.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 310 معرفة طبيعة عمل المنشأة: في حالة عدم توافر المعرفة الجيدة بتكنولوجيا المعلومات لدى المدقق فسوف يترتب عليه الكثير من النتائج السلبية ولذلك لابد من إضافة فقرة في هذا المعيار وهي ضرورة حصول المدقق على دورات متخصصة تؤهله للتعامل مع الوسائل الإلكترونية والتقنية الحديثة.

المعيار الدولي للتدقيق رقم 501 أدلة الاثبات: يحتاج هذا المعيار للتعديل في بعض فقراته مثل فقرة التحقق من ارصدة المدينين لان المدينين في شركات التجارة الإلكترونية منتشرون في جميع انحاء العالم وكذلك فقرة مراعاة المعلومات القطاعية لان الشركات المتعاملة بالتجارة الإلكترونية لا يتم اعداد تقارير قطاعية عن نشاط التجارة الإلكترونية بصفة مستقلة، وعليه نقترح إلزام الشركات التي تعمل في هذا المجال بإعداد تقارير قطاعية عن نشاط التجارة الإلكترونية. عليه يرى الباحث أنه قد تم إثبات صحة الفرضية الثانية.

كان الفرض الثالث: هو ضرورة خضوع المراجع القانوني لدورات متخصصة تؤهله للتعامل مع التقارير المالية الخاصة بشركات التجارة الإلكترونية وذلك لان المدقق كان في السابق يقوم بمراجعة وتدقيق حسابات الشركات التقليدية وهذه لا تحتاج إلى توافر خصائص فنية او تقنية او المام ببيئة التجارة الإلكترونية او الاستعانة بخبير متخصص في عمليات التجارة الإلكترونية عليه يرى الباحث ان هذا الفرض صحيح.

خلاصة النتائج:

- يتضح من خلال هذه الدراسة الأثر التالى للتجارة الإلكترونية على مهنة المراجعة:
- 1- هنالك تحديات كبرى تواجه مهنة المراجعة بعد الظهور الكبير لشركات التجارة الإلكترونية.
 - 2- تواجه معايير المراجعة الصادرة في معظم دول العالم تحديات كبيرة في ظل نشاط التجارة الإلكترونية.
 - 3- حاجة مدققي الحسابات إلى المزيد من التأهيل والمعرفة بالوسائل الإلكترونية والتقنية الحديثة لكي يقوموا بمراجعة الشركات العاملة في مجال التجارة الإلكترونية.
 - 4- يشمل مفهوم التدقيق في ظل عمليات التجارة الإلكترونية فحص الأدلة المادية والإلكترونية ونظم المعلومات ونظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية.
 - 5- عدم وجود حلول متكاملة ومتفق عليها للممارسات المحاسبية الناشئة عن شركات التجارة الإلكترونية.
 - 6- مقاييس الأهمية النسبية سوف تتغير في ظل عمليات التجارة الإلكترونية حيث يجب الأخذ في الاعتبار عوامل أخرى مثل أمن وسلامة الموقع الإلكتروني وما يحتويه من معلومات وتأمين وسلامة ومتابعة النظام، وبالتالي سوف تتغير خطة التدقيق التي يضعها المراجع عند مراجعة حسابات تلك الشركات.

التوصيات:

- استناداً لنتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي:
- 1- التزامن بين نشر القوائم المالية المرفقة للشركات من خلال موقع المراجع الإلكتروني وموقع الشركة الإلكتروني على أن تشير الشركة بموقعها إلى نشر نسخة من هذه القوائم المالية بموقع هيئة سوق المال بالنسبة للشركات المدرجة بسوق المال.
 - 2- يجب تأهيل المراجعين تقنياً كشرط أساسي للموافقة على تولي المراجع أعباء مراجعة الشركات العاملة بالتجارة الإلكترونية.
 - 3- إلزام المراجع غير المؤهل تقنياً بالاستعانة بخبير متخصص في مجال أعمال التجارة الإلكترونية.
 - 4- إلزام الشركات التي تعمل في مجال التجارة الإلكترونية بضرورة إعداد تقارير قطاعية عن نشاط التجارة الإلكترونية.
 - 5- إلزام المراجع بفحص نظام المعلومات الخاص بالموقع الإلكتروني لتقدير المخاطر المحيطة به وكذلك الربط بينه وبين نظام معالجة المعلومات المالية (النظام المحاسبي) للتأكد من إجراء المعالجات المالية للعمليات التي تمت من خلال موقع الشركة الإلكتروني.

قائمة المراجع:

- 1- لطفي، أمين (2005)، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- 2- المطيري، عبيد (2004)، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، الجيزة.
- 3- الساعي، مهيب وآخر (1991)، علم تدقيق الحسابات، علم تدقيق الحسابات، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان.
- 4- الصبان، محمد (1988)، الأصول العلمية للمراجعة، دار النهضة، بيروت.
- 5- القباني، ثناء (2008)، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونياً، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- 6- عبدالعال، طارق (2010)، موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية الدار الجامعية الاسكندرية.