

تفعيل دور مراقب الحسابات في مواجهة تحديات

النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية

هارث راشد حمدون

مدرس/ مركز الدراسات الإقليمية/ جامعة الموصل

harith_rashd2007@yahoo.com

القبول: ٢٠٢٠/٨/٣١



الاستلام: ٢٠٢٠/٨/١٢

مستخلص البحث

مع زيادة التطور التقني بات من الضروري الإعداد الالكتروني للبيانات لزيادة السرعة والدقة في الانجاز وتخفيض تكلفة إعدادها، وفي ظل هذه التطورات والدفع التقني للمعلومات، وكذلك في ظل انتشار الانترنت وهو أحد أهم وسائل تقنيات المعلومات لنشر القوائم والتقارير المالية في مواقعها بما تحتويه من بيانات ومعلومات مالية وغير مالية وهو ما يُعرف بالنشر الالكتروني، إذ من المعلوم أن القوائم والتقارير المالية تتفق من داخل الشركة من قبل المدقق الداخلي، ولا يتم نشرها إلا بعد تدقيقها من قبل مراقب الحسابات، لذا لا بد من وجود مراقب حسابات ملم بالتطورات التقنية بحيث يتمكن من إعداد تقريره مستفيدا من تقرير المدقق الداخلي، ولا بد من إعادة النظر بمعايير التدقيق الخارجي ومعرفة مدى ملاءمتها للتطورات التقنية التي تواجه مراقب حسابات قادر على تدقيق المعلومات في ظل تقنيات المعلومات وبيئة التشغيل الإلكتروني، والحاجة إلى أساليب وإجراءات تدقيق تختلف عن الأساليب والإجراءات الخاصة في ظل التدقيق التقليدي المتمثل بالأنظمة اليدوية الكلمات المفتاحية : النشر الالكتروني؛ القوائم والتقارير المالية؛ مراقب الحسابات.

Available online at <https://regs.mosuljournals.com/>, © 2020, Regional Studies Center, University of Mosul. This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

Activating the Role of the Auditor in Facing Electronic Publishing Challenges of Financial Lists and Reports

Harith R. Hamdoon

Lecturer/ Regional Studies Center/ University of Mosul

harith_rashd2007@yahoo.com

Received: 12/8/2020



Accepted: 31/8/2020

Abstract

Due to the acceleration of technical development, it has become necessary to the data prepared electronically to improve the speed and accuracy of performance and reduce the cost of preparing them. In light of these developments and the technical surge for information, beside the spread of the internet which is one of the most important means of information technology to publish lists and reports containing financial data and non-financial information which is known as "electronic publishing". It is known that the financial lists and reports of the company are not published until being audited by the internal auditor. So, there must be an auditor familiar with the technical developments so that he can prepare his report benefiting from the internal auditor's report. Also, the external auditing standards must be reconsidered, knowing their appropriateness for the technical developments, and the need for audit methods and procedures that differ from the traditional audit represented by manual systems.

Keywords: Electronic publishing; Financial lists and reports; Auditor.

Available online at <https://regs.mosuljournals.com/>, © 2020, Regional Studies Center, University of Mosul. This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

المقدمة

في ظل التطورات والدفع التقني للمعلومات التي تصب في خدمة المؤسسات كانتشار الإنترنت الذي يمثل استخدامه أحد أهم الوسائل ضمن وسائل تقنيات المعلومات الحديثة، ومع تعدد استخدامات شبكة الإنترنت في المجالات المحاسبية المختلفة فإن النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية يمثل أحد أهم تلك الاستخدامات. وقد أصبح النشر للقوائم والتقارير المالية بوسائله التقليدية لا يكفي لسد مُتطلبات واحتياجات المستفيدين من المعلومات في ظل التطور التقني الذي نشهده، وهذا من الأسباب الرئيسة لظهور النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية سواء من ناحية كمية هذه المعلومات المنشورة أو توقيت نشرها. إن تقنية المعلومات في الإطار التنظيمي لأي مؤسسة مصطلح يوضح البنية التحتية الأساسية للحاسوب والاتصالات والذي يشمل كل أنظمة الحاسبات وشبكات الاتصالات وأجهزة وبرامج الوسائط المتعددة، وتشكل تقنية المعلومات والاتصالات إحدى أعظم القوى الكامنة التي تساهم في تشكيل ملامح القرن الحادي والعشرين، وهي تسهل التحول الحيوي الذي يؤثر إلى حد بعيد في حياة الناس والمؤسسات والصناعات والدول بوجه عام، وبسرعة تغدو تقنية المعلومات والاتصالات محركاً للنمو في الاقتصاد العالمي، وهي تؤهل أيضاً كثيراً من الأفراد والجماعات والشركات التي تتميز بالإقدام لمواجهة التحديات الاقتصادية والاجتماعية بفاعلية أكبر وبقدرة مبدعة أعظم. وتمثل تقنية المعلومات فرصة ضخمة لنشوء وتطوير اقتصاد البلدان التي تتجح في إطلاق طاقاتها الكامنة، فهي تستطيع أن تنظر إلى الأمام للقفز فوق العقبات التقليدية لتطوير البنى التحتية، وللوصول إلى أهدافها الحيوية للتطوير الفعال، والاستفادة من النمو العالمي السريع للتجارة الإلكترونية، كما تمنحنا المكاسب المحتملة لاستخدام تقنية المعلومات وعوداً هامة من أجل استنهاض المنافسة وتطوير ورفع مستوى الإنتاجية.

مشكلة البحث: تبرز من خلال ضرورة التعرف على كيفية تفعيل دور مراقب الحسابات في مواجهة تحديات النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية، إذ أصبح نشر القوائم والتقارير المالية بالوسائل التقليدية لا يكفي لسد مُتطلبات واحتياجات

المستفيدين من المعلومات في ظل التطور التقني الذي نشهده والذي يتسم بالسرعة المتنامية في شتى الميادين وما يتطلبه المستفيدون من ردهم بمعلومات حول نتائج النشاط وسير الأعمال، وهذا من الأسباب الرئيسة لظهور النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية سواء من ناحية كمية هذه المعلومات المنشورة أو توقيت نشرها.

أهمية البحث: تكمن أهمية النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية في قدرته على مواكبة التطور النوعي والكمي الهائل في مجال تطبيق تقنيات المعلومات وما يرافقها من انبثاق ما يمكن تسميته بالثروة المعلوماتية المستمرة، أو ثورة المعلومات والاتصالات الدائمة، فضلاً عن ذلك يمثل النشر الإلكتروني نوعاً من الاستجابة القوية لتحديات العالم في القرن الواحد والعشرين الذي تختصر العولمة والفضاء الرقمي واقتصاديات المعلومات والمعرفة وثورة الإنترنت وشبكة المعلومات العالمية كل متغيراته وحركة اتجاهاته فضلاً عن أهمية تفعيل دور مراقب الحسابات أمام هذا التحدي.

أهداف البحث: تتمثل بتوضيح مفهوم النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية، بالإضافة إلى بيان دور النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية في زيادة تحديات مراقب حسابات.

فرضية البحث: لتحقيق أهداف البحث يتم الاعتماد على فرضية مفادها أن النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية يعد تحدياً يواجه مراقب حسابات ولا بد من تفعيل دور المراقب لمواجهته.

منهجية البحث: اعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال الاستعانة بالمصادر ذات العلاقة بموضوع البحث وخاصة على الأطاريح والرسائل الجامعية ومواقع الإنترنت ذات العلاقة:

هيكلية البحث: تم تقسيم البحث الى ثلاثة مباحث، تناول الأول الاطار العام للنشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية، وتناول المبحث الثاني دور المنظمات المهنية والهيئات الدولية بخصوص النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية اما المبحث الثالث فقد تناول دور مراقب الحسابات في مواجهة تحديات النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية.

المبحث الأول

الإطار العام للنشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية

١. ما المقصود بالنشر الإلكتروني

تعود بدايات النشر الإلكتروني إلى فترة ما بعد الحرب العالمية الثانية، وهي الفترة التي شهدت الإرهاصات الأولى لكثير من الاختراعات التي دفع بعضها النشر الإلكتروني إلى أن يحتل مكانته الحالية في هذا الأمد معلنا عن نوع من التحولات القادمة التي سوف تطرأ على أشكال النشر وحفظ المعلومات التقليدية برمتها، وقد بدأت فكرة النشر الإلكتروني تتطور من مجرد محاولة التحقق من قدرات الشبكات إلى محاولة تعزيز قدرات الاتصال العلمي ومن ثم التوجه نحو فعاليات تجارية واقتصادية. إن النشر في اللغة هو الإذاعة أو الإعلان أو جعل الشيء معروفاً بين الناس أو معلوماً بصفة عامة، إما الدلالة الاصطلاحية للكلمة فهي إصدار أو العمل على إصدار نسخ لكتاب أو كتيب أو ورقة مطبوعة أو ما يشبهها لتباع للجمهور وهكذا يطلق على هذا التعريف مصطلح النشر. لقد تعددت التعريفات في مجال النشر الإلكتروني مع اختلاف توجهات ومداخل الباحثين فعرف بأنه "توزيع للمعرفة والمعلومات عبر الوسائل الإلكترونية ويتم الحصول عليها عبر التحميل الفوري باستخدام الوسائط المتعددة"^(١). والنشر الإلكتروني (EP) (Electronic Publishing) هو استخدام الأجهزة الإلكترونية في مختلف مجالات الإنتاج أو الإدارة أو التوزيع للمعلومات على المستفيدين، وهو يماثل النشر بالأسباب التقليدية فيما عدا أن المادة أو المعلومات المنشورة لا يتم طباعتها على الورق بغرض توزيعها بل توزع على وسائط ممغنطة كالأقراص الليزرية أو من خلال شبكة الانترنت. في ظل النظام الإلكتروني فالنشر الإلكتروني يحصل على المعلومات الكترونياً ويقوم بتجهيزها ومعالجتها باستخدام الحاسب الآلي ثم يقوم باختزالها باستخدام وسائط الاختزان كالممغنطات وغيرها، وعندما توضع المعلومات في الأشكال التي تناسب المستفيد، ثم

يتم نقل المنتج النهائي باستخدام شبكات الاتصالات أو البريد، حيث يتلقاها المستفيد ويقوم بعملية الاسترجاع والإفادة من خلال منفذ الحاسب الآلي^(٢).

٢. أهداف النشر الإلكتروني:

إن الهدف الرئيس من النشر الإلكتروني مع بداية ظهوره هو معرفة مدى قدرة الشبكات على نقل الملفات النصية لخدمة الأغراض العسكرية ثم تحول هذا الهدف تدريجياً ليخدم الجانب الأكاديمي حيث استخدمته معظم الجامعات والمعاهد العلمية ثم استفاد منه الناشر التجاريون بعد ذلك، ويمكن تلخيص أهداف النشر الإلكتروني فيما يأتي: (٣)

- ١- تحقيق الاتصال العلمي فيما بين أفراد المجتمع.
- ٢- تيسير عمليات البحث العلمي في ظل الزيادة المطردة في كم ونوع ما ينشر من أوعية المعلومات.
- ٣- مساعدة الناشرين التجاريين على توسيع نطاق النشر عن طريق نشر الإعلانات التفاعلية عما يصدر حديثاً من جانب ناشر محدد على شبكة الإنترنت.
- ٤- إتاحة الإنتاج الفكري لبعض دول العالم على شكل إلكتروني بواسطة تحويل مجموعات المكتبات القومية لتصبح في شكل رقمي (Digital).
- ٥- توسيع نطاق البيع التجاري من خلال شبكات الاتصال عن طريق نشر الإعلانات التجارية عن السلع التي تُنتج.

٣. مفهوم النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية

يمكن تعريف النشر الإلكتروني للتقارير والقوائم المالية بأنه قيام الوحدة الاقتصادية بإنشاء مواقع لها على الشبكات الدولية للمعلومات بهدف تحقيق نشر سريع وفوري لمعلومات مالية وغير مالية عديدة على قطاعات واسعة من المستخدمين المتصلين بالشبكة، وهو بذلك يمثل أحد أساليب الإفصاح المحاسبي الذي يعتمد على إمكانية الاستفادة من وسائل تقنيات الاتصالات الحديثة في توصيل نتائج الأعمال

التي قامت بها الوحدة الاقتصادية إلى الجهات ذات العلاقة^(٤). كما يمكن تعريفه بأنه الاختزان الرقمي للمعلومات في شكل وثيقة ذات بناء معين تمكن من إنتاجها في شكل نسخة ورقية كما يمكن عرضها إلكترونياً، وهذه الوثيقة تشتمل على معلومات في شكل نصي أو رسوم أو صور يتم توليدها عن طريق استخدام الحاسب الآلي^(٥).

ولذلك يعدّ النشر الإلكتروني للقوائم المالية نتيجة طبيعية للتطورات التقنية المصاحبة في قطاع الأعمال، وكما انه يوفر التكلفة والسرعة والتوقيت الملائم في الحصول على المعلومات وبالتالي زيادة المنفعة وحرية للحصول على المعلومات فانه مازال يعمل مصحوباً ببعض التحديات، فمع ظهور النشر الإلكتروني للقوائم المالية أصبحت مهنة المحاسبة والتدقيق مطالبة بأن تستجيب وتكيف ممارساتها ومعاييرها التقليدية لرغبة وطلب الشركات وأسواق المال^(٦).

ومما سبق يرى الباحث إن احد أهم أساليب الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية هو أن يتم نشرها عبر الوسائل التقنية الحديثة وخدمات الشبكة الدولية للمعلومات عن طريق عرض القوائم والتقارير المالية السنوية / الفترية (ربع السنوية) - الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية كحد ادنى، وفي بعض الأحيان شمولها للإيضاحات المتممة وتقرير مراقبي الحسابات - في موقعها علي شبكة الانترنت، لغرض تقديم الفائدة للمستخدمين والاستفادة منها.

٤. أهمية النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير لمالية

وتتجلى أهمية النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية في القدرة على مواكبة التطور النوعي والكمي الهائل في مجال تطبيق تقنيات ونظم المعلومات وما يرافقها من انبثاق ما يمكن تسميته بالثروة المعلوماتية المستمرة، أو ثورة تقنية المعلومات والاتصالات الدائمة إذا أجاز لنا تعبير تروتسكي الذائع الصيت عن (الثروة الدائمة)، فضلاً عن ذلك يمثل النشر الإلكتروني نوعاً من الاستجابة القوية لتحديات العالم في القرن الواحد والعشرين الذي تختصر العولمة والفضاء الرقمي واقتصاديات المعلومات

والمعرفة وثورة الإنترنت وشبكة المعلومات العالمية كل متغيراته وحركة اتجاهاته^(٧). ونتيجة التقدم المستمر في تقنية الويب تدرجت اللغة المستخدمة في قطاع الأعمال الإلكتروني من تبادل البيانات إلكترونياً (EDI) حتى وصلت إلى لغة التقارير المالية الإلكترونية الموسعة Extensible Financial Reporting Markup Language، وتعتمد الوحدات الاقتصادية على اللغة العالمية للتقرير المالي (Extensible Business Reporting Language (XBRL) لأعداد نظمها المالية ومن ثم نشر تقاريرها على الإنترنت^(٨).

ومن أسباب نشر المعلومات المالية عبر الإنترنت^(٩):

- ١- الحصول على ميزة تنافسية واستراتيجية.
- ٢- سرعة توصيل المعلومات إلى المساهمين والموردين، لتلبية لاحتياجاتهم من المعلومات ولجعلهم على اتصال دائم مع المشروع.
- ٣- دعم القائمين على تقييم أداء المشروعات على المستوى القومي، وربما أيضا بهدف تدعيم وتوفير المعلومات المناسبة لمراقب الحسابات لسرعة الانتهاء من عملية التدقيق مما يؤدي إلى التخلص من مشكلة تأخر عملية التدقيق. وربما لتقرير السلامة المالية لتلك المشروعات عندما يطلب منهم تقرير ذلك في شكل خدمات تدقيق خاصة.

كما يمكن اعتبار الوحدة الاقتصادية مطبقة للتقرير المالي الإلكتروني إذا كان لديها موقع واحد على الأقل على شبكة الإنترنت ويتضمن واحداً على الأقل مما يأتي:
أ. مجموعة كاملة من القوائم المالية السنوية.

ب. تقارير مالية دورية طبقاً لما هو محدد بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٤.

ج. أداة ربط بقوائمها المالية في أي مكان آخر بشبكة الإنترنت، فعلى سبيل المثال يمكن أن يتحول المستخدم من موقع المنشأة على الشبكة إلى موقع هيئة سوق المال مثلاً على نفس الشبكة ويحصل على بيانات ومعلومات عن القوائم المالية للمنشأة من

هذا الموقع. ويتمثل الحد الأدنى من المعلومات التي ينبغي نشرها عبر مواقع المؤسسات على الإنترنت: (بيانات ومعلومات مالية، مثل التقارير المالية السنوية والفصلية والربع سنوية، وتقرير مراقب الحسابات، والنسب المالية، ووضع المخزون، وبيانات مقارنة مع المنافسين. وبيانات ومعلومات وصفية وغير مالية، مثل وصف المنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة وعدد العاملين بها وتركيبه مجلس الإدارة ووسائل الاتصال بها. وكذلك معلومات ذات علاقة بالأدوات الموجودة على الموقع تتيح للمستخدم إجراء عمليات معينة مع المنشأة صاحبة الموقع كخدمات التجارة الإلكترونية)^(١٠).

كما يتفاوت محتوى التقارير المالية المنشورة على الإنترنت تفاوتاً كبيراً في كلاً من مقدار المعلومات المفصّل عنها ومقاييس الجودة لتلك المعلومات، حيث تتنوع كمية المعلومات المالية المفصّل عنها على مواقع المنشآت من صورة متطابقة للتقرير المطبوع، أو قوائم مالية كاملة ولكن بدون أي تفسيرات أو إيضاحات ملحقة بها، أو ملخص للبيانات الموجودة في القوائم المالية، أو إضافة بيانات جديدة غير متوافرة في التقرير الورقي مثل: النسب المالية، والإحصاءات، والمبيعات الشهرية أو الأسبوعية، وآخر سعر للأسهم، وتقارير المحللين، والإفصاح عن المعلومات المالية بأشكال بديلة مثل استخدام مبادئ محاسبية لدول أخرى، أو استخدام عملات نقدية أخرى، وقليلاً من المنشآت ترفق تقرير مراقب الحسابات^(١١).

إن استخدام شبكة الإنترنت بأنشطة المال والأعمال يحقق حزمة من المزايا غير المسبوقة، والإنترنت تعني الوقت الحقيقي (Internet is real time) والإنترنت تعني الإطار الحر (Free Frame) ومعايرة وقت الانتظار (Waiting Standardization) فضلاً عن تأثير الإنترنت على تحسين جودة الخدمات، وتوفير تكلفة وتحقيق العائد المستهدف. وبناءً على ذلك ليس هناك أدنى شك بنجاح شبكة الإنترنت في تغيير القواعد القديمة المعروفة حول المنافسة والاستراتيجية في اقتصاد

المعلومات والشبكات. وتعلم المؤسسات الرائدة في مجال نشاطها أن النجاح في الاقتصاد الجديد سيكون في القدرة على صياغة وتطبيق استراتيجيات تجسير الفجوة بين عالم الأعمال المادي وعالم الأعمال الافتراضي (الإلكتروني) سواءً من خلال التكامل بين أنشطة أعمال الإنترنت والأعمال التقليدية أو من خلال الانتقال إلى الأعمال الإلكترونية بصورة كلية. وتأسيساً على ما تقدم يلاحظ أن استخدام شبكة الإنترنت في نظم المعلومات المحاسبية يمكن أن يؤدي إلى تحقيق مجموعة من الفوائد في مجال الإفصاح المحاسبي وبصورة خاصة من خلال إمكانية توفير مجموعة من الخصائص النوعية التي يتطلب توافرها في المعلومات المحاسبية وكما يأتي: (١٢)

١. إن سرعة توصيل نتائج الأعمال (من البيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية) سوف يؤدي إلى تحقيق فائدة أكبر منها للجهات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات المختلفة المتعلقة بالوحدة الاقتصادية، وهو ما يساهم في تحقيق خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية من خلال توفير المعلومات ضمن التوقيت المناسب وبدون أي تأخير يمكن أن ينتج عن النقل والتوصيل .

٢. تتحقق خاصية الحيادية في توصيل البيانات والمعلومات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية من خلال تأمين إيصالها إلى كافة الجهات وبنفس الشكل والمحتوى وبنفس الوقت أيضاً .

٣. إمكانية تحقيق التغذية العكسية بصورة فورية، حيث أن الاتصال عبر شبكة الإنترنت سوف يساهم في تأمين الاتصال السريع من قبل الجهات المستخدمة ومعرفة ردود أفعالها ونتائج قراراتها المتخذة في ضوء البيانات والمعلومات التي توفرها التقارير والقوائم المالية المنشورة.

٤. تسهيل إجراء المقارنات بين البيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية المنشورة على الشبكة، سواء بالبيانات المتوفرة لسنوات سابقة عن الوحدة الاقتصادية أو بالبيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية المنشورة على الشبكة لوحدات اقتصادية أخرى لنفس الفترة الزمنية، وهو ما يحقق خاصية القابلية للمقارنة .

٥. تطور النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية على شبكة الانترنت :

لقد تغيرت تقارير الشركات في السنوات الخمسين الماضية، وكمارسة جديدة لعرض التقارير أصبح عرض القوائم والتقارير المالية على الانترنت الوسيلة الرئيسية للإفصاح عنها، وبالرغم من ذلك فإن معظم الشركات لا تبذل جهداً كبيراً لتقديم هذه المعلومات على مواقعها على شبكة الانترنت. لقد كان الانتقال إلى النشر الإلكتروني أمراً لا مفر منه وذلك للاستخدام الشاسع للحاسوب في العالم اجمع، إذ أنه يقدم للمستثمرين والمحللين والمنظمين وغيرهم الوصول الفوري للمعلومات، وهذه المعلومات يمكن الوصول إليها من قبل جمهور أوسع بكثير عندما يشعرون بالرغبة في الوصول إلى هذه المعلومات، بل إن هناك إمكانية للحصول على حجم أكبر بكثير من البيانات من أي وقت مضى، وهو يسمح للمستخدمين بتحميل المعلومات ومعالجتها لتتناسب اختيارهم^(١٣).

٦. أمن وسلامة النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية:

يمثل أمن المعلومات المحاسبية الوسائل والأدوات والإجراءات اللازم توفيرها لضمان حماية هذه المعلومات من الأخطار الداخلية والخارجية. وقد يصاحب النشر الإلكتروني للبيانات والقوائم المالية العديد من المشاكل منها مصداقية هذه القوائم، وثقة المستخدمين بما ورد فيها والإفصاح المصاحب لها، إذ إن المستخدم للقوائم المالية لا يضمن أن تكون تلك القوائم المنشورة على مواقع الإنترنت هي نفسها التي تم اعتمادها من قبل مراقب الحسابات الخارجي، والسبب في ذلك هو إمكانية تغيير محتوياتها بسهولة من قبل إدارة المؤسسة أو بواسطة آخرين من خبراء استخدام الإنترنت ونفس الشيء يتعلق بالإفصاح عن البيانات غير المالية والتي يكون من غير المعلوم مدى مصداقيتها، فنظراً للمخاطر التي يتعرض لها تبادل المعلومات على الشبكة العالمية للمعلومات فإن مستخدمي المعلومات المالية وغير المالية للوحدات الاقتصادية التي تتعامل من خلال الشبكة قد يشكون في مصداقية المتوافر لهم من المعلومات سواء

المالية أو غير المالية عن تلك الوحدات الاقتصادية نظراً لأن إدارة المؤسسة قد تعرض بيانات إضافية ولكنها غير رسمية وغير مدققة أو لا تتمتع بالمصادقية من وجهة نظر المستخدم بسبب أنه يصعب عليه تحديد مدى صحتها، وعليه ينبغي أن تكون هناك جهة موضع ثقة تؤكد التزام المؤسسات صاحبة المواقع على الإنترنت بالسياسات المعلنة والبيانات غير المالية التي يتم الإفصاح عنها، وأن تؤكد الثقة في البيانات والتقارير المالية المنشورة على تلك المواقع حتى تحوز ثقة المستخدمين، وتعمل على ألا تصيبهم أضرار استخدام معلومات غير صحيحة صدرت عن تلك المؤسسات. وهكذا يشك المستخدم في صحة البيانات المنشورة الأمر الذي يتطلب تدعيم وتأكيد ثقته في تلك البيانات^(١٤).

وكل هذا يشكل ضرورة أخرى يقع على عاتق نظم المعلومات المحاسبية أخذها بالاعتبار ألا وهي العمل على تحقيق أمن المعلومات التي يتم نشرها وذلك من خلال ضرورة العمل على تحقيق أمن الإنترنت واعتباره أحد الموجودات المادية التي يقع على عاتق نظم المعلومات المحاسبية صيانتها وتدقيقها والمحافظة عليها. ونظراً لكون الاتصالات في الوقت الحاضر غالباً ما تتعلق باستخدام الإنترنت في العديد من الأغراض فإن الأمر يتطلب الأخذ بنظر الاعتبار ضرورة التحقق من أمن الإنترنت، حيث يتلخص هدف جميع مستخدمي الإنترنت في الحصول على المعلومات ونقلها بشكل آمن.

المبحث الثاني

دور المنظمات المهنية والهيئات الدولية للمحاسبة والتدقيق في مواجهة

تحديات النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية

تطورت معايير المحاسبة والتدقيق مع تطور العديد من الممارسات والتي من أهمها الممارسات المتعلقة بالنشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية، وقد ترتب على هذا إجراء مشاريع بحثية لتطوير معايير المحاسبة والتدقيق، وتجدر الإشارة إلى أن المنظمات المهنية الدولية التي تُعنى بالمحاسبة والتدقيق قد أدركت أهمية وضع بعض الإرشادات حول النشر الإلكتروني للقوائم المالية، وأصدرت العديد من المعايير والإيضاحات بخصوص النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية ومسؤوليات التأكيد من قبل مراقب الحسابات، والذي سبقته هذه المنظمات المهنية بمشاريع بحثية لتطوير المعايير بما يواكب الممارسات المحاسبية التي أحدثها النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية، ونتيجة للتغير في بيئة الأعمال واعتمادها على المعالجات الإلكترونية.

وقد كان أول هذه المنظمات المهنية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وبالتحديد مجلس معايير التدقيق (Accounting Standards Board) (ASB) في عام ١٩٩٦ الذي أبدى أعضائه اهتماماً كبيراً بتوفير إيضاحات يجب على مراقب الحسابات القيام بها إذا ما رغبت الشركات في نشر القوائم والتقارير المالية إلكترونياً حيث تقوم بنقل وتشغيل والاحتفاظ أو الوصول إلى المعلومات المهمة بشكل إلكتروني، فضلاً عن مساعدة مراقب الحسابات في تدقيق الالتزامات المالية في بيئة الأعمال الإلكترونية والتي تعتمد على استخدام تقنية المعلومات، وقد أصدرت معيار التدقيق رقم (SAS No,80) بعنوان "قضايا الإثبات في البيئة الإلكترونية"، وقد صدر نتيجة للتغير في بيئة الأعمال واعتمادها على المعالجات الإلكترونية وقد وضع إرشادات مراقب الحسابات لتدقيق الكشوفات المالية لشركة تتولى الكترونياً نقل

معلومات كبيرة ومهمة ومعالجتها وتخزينها والوصول إليها مما يساعد على عدم إمكانية خرق هذه المعلومات او الدخول عليها بطرق غير قانونية او التعديل غير المسموح عليها، حيث إن تقنية المعلومات تقتضي استخدام الدليل الالكتروني للتخفيف من مخاطر أمن المعلومات إلى مستوى مقبول، وينبغي على مراقب الحسابات أن يختبر سبل الرقابة من اجل جمع الأدلة لمساندة المستوى المطلوب لمخاطر الرقابة. ويعني الاستخدام المتزايد للحواسيب بالشركة لمتابعة المعلومات وتخزينها أن على مراقب الحسابات التعامل مع الدليل بشكله الالكتروني وليس الورقي، فدليل الإثبات في التدقيق الذي كان يأخذ شكل مستند ورقي، أصبح في شكل ملف إلكتروني، كما أن المنشآت وبصفة خاصة كبيرة الحجم أصبحت تخزن معلوماتها في شكل إلكتروني، ويركز المعيار رقم (٨٠) على ضرورة تقدير مراقب الحسابات لخطر الرقابة من خلال اختبار وسائل الرقابة الموجودة، وذلك قبل قيامه بالاختبارات الأساسية اللازمة لفحص القوائم المالية، بما يمكنه من تحديد مدى ملائمة عملية نقل ومعالجة البيانات. فاكتشاف الغش والتلاعب في هذه الحالة أصعب منه في ظل النظم اليدوية.

وفي حالة وجود وسائل رقابة داخلية غير كافية ومرتبطة بالتبادل الإلكتروني للبيانات أو معالجة الصور أو أي أنظمة أخرى تعتمد على دليل إثبات إلكتروني ، فعلى مراقب الحسابات أن يوسع من اختباره المتعلقة بدليل الإثبات غير المناسب. وفي ظل غياب وسائل الرقابة الداخلية الفعالة وعليه أن يتمتع عن إبداء رأي نظيف ويبيدي رأي متحفظ على القوائم المالية. وكذلك أصدر (ASB) في عام ٢٠٠١ الإيضاح (SAS No. 94) حول أثر تقنية المعلومات على التدقيق وعلى فهم مراقب الحسابات لهيكل الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة عند أداء عملية التدقيق، وهو فعال عند تطبيق القوائم المالية الدورية. وركز هذا الإيضاح على الدليل الالكتروني بالشركات ولا سيما الكبيرة منها، مع ملاحظة أن استعمال الدليل الالكتروني قد يأتي منه عدة مخاطر مقارنة بالدليل الورقي (التقليدي)^(١٥)، وقد تم اختيار النشر الالكتروني

للتقارير المالية (E- Based Business and Financial Reporting) من أهم عشر موضوعات في تقنية المعلومات من قبل AICPSA لعام ٢٠٠٤، ومع التطور الهائل في تقنية تشغيل البيانات والإفصاح عن المعلومات المحاسبية عبر الوسائل الالكترونية فإن الأمر يتطلب تطوراً مماثلاً في إجراءات وأساليب التدقيق لمواكبة التطورات في البيئة الالكترونية^(١٦).

أما مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) قد أصدر في عام ٢٠٠٠ مشروع بحث بعنوان "النشر الإلكتروني للمعلومات تقرير الأعمال" (**Electronic Distribution of Business Reporting Information**) وقام بإعداد دراسة توضح التوزيع الإلكتروني لمعلومات تقارير الأعمال تضمن الممارسات الحالية للإنترنت في مجال التوزيع الإلكتروني للمعلومات، ومحتويات المواقع الحالية بشأن التقارير المالية وتقارير الأعمال للمنشآت الأمريكية وغير الأمريكية، وتوفير المعلومات لقطاعات الدائنين والمستثمرين المتخصصين وغير المتخصصين بتكلفة محدودة أو بدون تكلفة، ونتائج المقابلات مع المسؤولين ببعض المنشآت بشأن أهداف استخدام الإنترنت، وقضايا المشروعية والأمن والمخاطر. ولم تتطرق الدراسة بشكل مباشر لتنظيم التوزيع الإلكتروني لمعلومات تقارير الأعمال، وقد وضع (FASB) على موقعه على الإنترنت نماذج لما ينبغي أن يكون عليه التقرير المالي لمؤسسة أو منشأة افتراضية^(١٧). أما مجلس معايير التدقيق الاسترالي (AASB) فقد قام في عام ١٩٩٩ بإصدار إيضاح رقم ١٠٥٠ بعنوان "قضايا التدقيق ذات العلاقة بالعرض الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية" وعدل هذا الإيضاح عام ٢٠٠٢^(١٨).

وفي عام ١٩٩٩ أيضاً أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) إيضاحاً بعنوان "تقارير الأعمال على شبكة الانترنت Business Reporting on the Internet" وقد تضمن ما يأتي:

أ- مقدمة وتتضمن النمو الكبير في مواقع للتقرير المالي للشركات المساهمة على شبكة الإنترنت في ظل تحرير التجارة.

ب- الفرص التكنولوجية حالياً ومستقبلاً المتعلقة باستخدام التقرير المالي الإلكتروني.

ج- أمثلة وتقرير كامل لموقف التقرير المالي الحالي على شبكة الإنترنت على المستوى العالمي، من خلال دراسة مسحية لعدد ٦٦٠ شركة مساهمة في ٢٢ دولة، ومناقشة لبيانات التقرير المالي الإلكتروني طبقاً لمتطلبات العرض التي تطلبها بعض الدول.

د- الاعتبارات العامة الواجب أخذها في الحسبان عند بناء معايير محاسبية دولية من حيث الشكل والمحتويات من جانب لجنة معايير المحاسبة الدولية لتنظيم استخدام المواقع للتقرير المالي. وتتضمن هذه الاعتبارات بالنسبة للتقرير المالي على شبكة الإنترنت ما يأتي:

- ١- ضرورة الالتزام بالمعايير الدولية دون التعارض مع الأوضاع والمعايير المحلية.
- ٢- ضرورة رفع مستوى جودة التقرير المالي.
- ٣- تنظيم التقرير المالي الفوري.
- ٤- ملفات القوائم المالية التي يسمح بها على الموقع.
- ٥- البيانات المالية التفصيلية والملخص التاريخي للبيانات المالية التي يمكن أن يشملها التقرير المالي الإلكتروني.
- ٦- تقرير مراقب الحسابات وفي أي صفحة من صفحات الإنترنت يتم عرض التقرير.
- ٧- قضايا اللغة وترجمة التقارير المالية ومعاملات التحويل للعملة.
- ٨- تاريخ عرض التقارير المالية الإلكترونية، وهل تم في توقيت ملائم ، وإمكانيات الطباعة والاستئصال لمواد التقرير المالي الإلكتروني.
- ٩- المواقع التي يتم ربطها بالتقارير المالية المعروضة إلكترونياً.
- ١٠- أمن المعلومات. ١١- تصحيح الأخطاء^(١٩).

في حين أصدر مجلس ممارسة المهنة الانكليزي النشرة رقم (٢٠٠١/١) بعنوان "النشر الإلكتروني لتقارير المدققين"^(٢٠) أما مجلس الممارسات المهنية في معهد

المحاسبين القانونيين النيوزلندي أصدر إيضاح رقم ١٠٠٣ بعنوان "قضايا التدقيق المتعلقة بالعرض الإلكتروني للقوائم التقارير المالية" (Institute Of Chartered Accountants Of New Zealand, No1003, 2001). كما أصدرت لجنة ممارسات التدقيق الدولية بيانات ممارسات التدقيق ذات الأرقام (١٠٠١ - ١٠٠٩) التي تُصَب في بيئة استخدام الحاسوب وتقنية المعلومات وذلك لتوفير المساعدة لمراقب الحسابات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق وتعزيز الممارسة الجيدة^(٢١). كما تُعد لجنة التجارة الاتحادية الأمريكية (FTC) الرائدة في توفير التوجيه لجعل النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية واضحاً وبارزاً، إذ قامت بوضع معايير وتعليمات خاصة بخصوص النشر الإلكتروني على الانترنت^(٢٢).

أما الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية فقد أصدر في عام ٢٠١٣ دليل التدقيق على تقنية المعلومات للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، والذي راعى قواعد السياسات الخاصة بنشر القوائم والتقارير المالية والتصريح بها واعتمادها ومراقبتها^(٢٣). ويرى الباحث أنه مما لا شك فيه أن الممارسات الموجودة حالياً من نشر القوائم والتقارير المالية على شبكة الانترنت والتي تعتبر تطورات واضحة في الممارسات المحاسبية سوف تفرض على مكاتب وشركات التدقيق في تقديم أفضل ما لديها لحماية مهنة المحاسبة والتدقيق ومواجهة هذه التغيرات والتحديات، وهذه التطورات والتي أدت بدورها إلى بذل جهود عديدة من جانب المنظمات المهنية والهيئات الدولية للمحاسبة والتدقيق وإجراء المشاريع البحثية لتطوير معايير المحاسبة والتدقيق، إلا أن كل هذه الجهود والمشاريع محدودة ولا تزال غير كافية وتحتاج إلى بذل المزيد من الجهود في البحث لإصدار معايير وإرشادات واضحة تقوم بمعالجة مشاكل وتحديات المحاسبة والتدقيق التي تنشأ جراء الممارسات المحاسبية المتعلقة بالنشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية.

ولكن وقبل الحديث عن ماهية التحديات التي تواجه مراقب الحسابات في ظل النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية والتي سيتناولها البحث في مبحثه الثالث، يجب الحصول على التصريحات والموافقات اللازمة قبل نشر المعلومات كإجراءات الموافقة على نشر المعلومات عن الوحدات الاقتصادية على شبكة الانترنت، كما

ويمكن تحديد حدود النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية من خلال وضع معايير محاسبية جديدة خاصة في حالة ارتباط المعلومات المالية المدققة مع المعلومات المالية في صفحات أخرى خارج التقرير السنوي، وفي هذا الإطار فإن سياسية الوحدة الاقتصادية في توفير معلومات مالية على الموقع الإلكتروني تتطلب مراعاة الاعتبارات الآتية: (٢٤)

١- **وقت المعلومات التي يجب توفيرها:** هناك في الوقت الحاضر بعض الوحدات الاقتصادية التي تقوم بنشر كشوفاتها المالية السنوية بصورة مؤقتة على الإنترنت، بينما هناك بعض من الوحدات الاقتصادية تعتبر الموقع الإلكتروني للوحدة الاقتصادية جزءاً لا يتجزأ من استراتيجية الإفصاح أي تبحث في نشر كشوفاتها المالية السنوية المؤقتة إلى جانب التحليلات والاجتماعات وتقارير الخبراء على أنشطة الوحدات الاقتصادية فضلاً عن تقارير مجلس الإدارة التي توفر معلومات عن الوحدات الاقتصادية على الموقع الإلكتروني للوحدة الاقتصادية، تعد من مسؤولية الإدارة تحديد المعلومات التي يجب نشرها على الموقع فضلاً عن شفافية التقارير، والإفصاح الكامل، والموازنة بين الكلفة والمنفعة، وأمن المعلومات.

٢- **إشراك مراقب الحسابات:** يتوجب على الإدارة الاتفاق مع مراقب الحسابات حول تدقيق المعلومات والكشوفات المالية المنشورة على الموقع الإلكتروني للوحدة الاقتصادية.

٣- **وقت نشر المعلومات:** تحتاج إدارة الوحدات الاقتصادية تحديد وقت نشر المعلومات على الإنترنت وما يتطلب ذلك من إخطار المستثمرين كإرسال رسائل إلكترونية على مواقع المستخدمين.

٤- **شكل المعلومات التي سيتم نشرها:** من الضرورة تحديد شكل معين عند نشر المعلومات على الإنترنت فضلاً عن التقييم والمفاضلة بين منفعة المعلومات وأمن وسلامة المعلومات المالية المنشورة على الموقع الإلكتروني.

وقد تم تلخيص مجموعة من معايير التقرير على الإنترنت والتي ينبغي أن يعمل مراقب الحسابات على التأكد من وجودها وتنفيذ المؤسسة لها عند نشرها للقوائم والتقارير المالية الخاصة بها على مواقعها بالإنترنت (٢٥).

١. عدم تضارب محتويات التقارير المالية المنشورة على الإنترنت مع محتويات التقارير المعدة بصورة تقليدية والمنشورة بالصحف.
٢. تحديد الجزء من موقع المؤسسة على الإنترنت الذي يتم عرض التقرير المالي فيه بحدود تفصله عن باقي أجزاء الموقع حتى يسهل للمستخدمين الوصول إليه، وأنه يخضع للرقابة والمتابعة بواسطة مراقب الحسابات.
٣. عند نشر القوائم والتقارير المالية بشكل أكثر تفصيلا عن القوائم المالية المنشورة بالطرق التقليدية فإن على المؤسسة أن تؤكد أن البيانات المنشورة بموقعها على الإنترنت تطابق البيانات المنشورة تقليديا إلا أنها تحتوي على تفاصيل أكثر، بالإضافة إلى ضرورة ذكر المبادئ المحاسبية التي استخدمتها في إعداد تلك القوائم إذا كان هناك تغيير في المبادئ المستخدمة عن الفترات السابقة.
٤. إذا قامت المؤسسة بنشر تقريرها المالي على مواقعها بالإنترنت بلغات مختلفة عن لغة التقرير الأصلية فينبغي أن يقوم مراقب الحسابات الخارجي بتدقيق تلك التقارير على مسؤولية المؤسسة، وإذا لم تكلفه المؤسسة بذلك فإن عليها أن تنص على ذلك صراحة بكل تقرير مترجم.
٥. ينبغي أن يتم تقديم البيانات الأساسية للمستخدمين بشكل يمكن تحميله على الأقراص الصلبة الخاصة بأجهزة الكمبيوتر المكونة لنظم معلوماتهم لكي يمكنهم إجراء التحليلات المالية على معلومات التقرير دون الحاجة إلى الرجوع مرة أخرى لموقع المؤسسة التي قامت بالنشر على شبكة الإنترنت.
٦. ينبغي الإبقاء على مكان وصفحات التقرير في نفس الموقع على شبكة الإنترنت بحيث يمكن للمستخدمين الرجوع إليه عند الحاجة، وينبغي أن يكون ذلك في رأي الباحث لفترة محددة معلنة على نفس الموقع على أن يتم تحديد تاريخ النشر وتاريخ آخر تعديل تم عليه إن وجد والعمل على تحديث أسعار الأسهم المعلنة من قبل منذ بدء تاريخ النشر للتقارير والبيانات المالية.

المبحث الثالث

التحديات التي تواجه مراقب الحسابات في ظل النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية

جعل التقدم الحاصل في الجوانب التقنية والتطور السريع الذي تحدثه في الأعمال من عامل السرعة في التأقلم مع التغيير من أهم العوامل الاقتصادية التي تعمل على زيادة الإنتاج، فالمجتمع والإنسان الذي لا يسعى إلى مواكبة التطور العلمي والتقني سرعان ما يجد نفسه عاجزاً عن ولوج العصر الجديد والإسهام فيه. وتعد تقنية المعلومات من الحقول العلمية التي تسعى إلى استعمال نظم وأساليب متقدمة في مختلف جوانب الحياة وذلك لضمان تحقيق أفضل أداء بتوظيف هذه التقنيات في إعداد البرامج والتطبيقات لممارسة مستويات أكبر وأفضل من الأعمال. وقد تنبأ الباحثون والاستراتيجيون بثورة المعلومات وظهرت هذه التنبؤات للحياة واقعياً في السنوات الأخيرة، والآن نحن نعيش في عصر معلوماتي، عصر فيه القدرة على توليد معرفة جديدة أصبحت المحرك الرئيس للنمو الاجتماعي والاقتصادي، ومما يميز هذا العصر الجديد هو وجود أجهزة الحاسوب في كل مكان وشبكات الاتصال العالمية والنشر الإلكتروني، وأصبح عصر المعلومات واقعاً حقيقياً، وهذا الواقع يترجم إلى فرص عمل غير مسبوقة لمحترفي المعلومات الذين يعرفون كيف ينظمون ويستعملون الأصول المعلوماتية والذين يمتلكون المهارات التحليلية والتقنية لمعرفة الاستراتيجية للمعلومات لجميع أنواع المؤسسات^(٢٦). والنشر الإلكتروني للمعلومات يثير مجموعة من التحديات التي يواجهها مراقب الحسابات عند تقريرهم للبيانات المالية المنشورة على الانترنت، وقد أشارت إلى تلك التحديات لجنة معايير المحاسبة الدولية أبان تشكيل لجنة لفحص المشاكل المرتبطة بالنشر الإلكتروني للتقارير المالية وابرز قضايا هذه التحديات الآتي^(٢٧).

- من المسؤول عن صحة ودقة البيانات المالية على الانترنت (تقرير المراقب) هل هو الزبون أم المراقب؟ وهل يتبع لموقع الزبون أم لموقع المراقب؟
- مدى تعرض التقارير المنشورة على الانترنت للتغيير والتعديل من الزبون أو أي طرف آخر .

- مشكلة تثبيت تاريخ تقرير المراقب المنشور على الانترنت .
- علاقة وارتباط تقرير المراقب بالمعلومات والبيانات الأخرى المنشورة على الانترنت فضلا عن القوائم المالية.

- الربط بين القوائم والتقارير المدققة وموقع المراقب على الانترنت .
- المسؤولية المحتملة على المراقب والالتزام عن المعلومات المنشورة في موقع الانترنت وطبيعة تقرير المراقب .

كما أن هناك مجموعة من التحديات التي يجب أخذها في الحسبان لضمان نقل آمن للمعلومات بين الأطراف المتصلة، وهذه التحديات في ثلاثة محاور هي^(٢٨).
أ. خصوصية المعلومات (Privacy): لكي تتم المحافظة على خصوصية الرسالة الإلكترونية، يجب ألا يتمكّن من الاطلاع عليها إلا الأطراف المعنية المسموح لها بذلك. وللحفاظ عليها لا بدّ من التحكم بعملية الدخول، وأكثر الطرق انتشاراً هي: استخدام كلمات المرور (passwords)، وجدار النار (firewall)، فضلاً عن شهادات الترخيص (authorization certificates)، وهنا تجدر الإشارة إلى أمر بالغ الأهمية وهو أن على المستخدم الحفاظ على سرية كلمة المرور، لأنها تشكل خط الدفاع الأول في وجه الدخول غير المرخّص، وبهذه الطرق يُمكن منع حدوث الجرائم المتعلقة بانتهاك الخصوصية مثل: التنصّت (eavesdropping)، واستعراض معلومات معيّنة بدون ترخيص.

ب. سلامة المعلومات (Integrity): لا بُدّ من حماية عمليتي نقل المعلومات وتخزينها، وذلك لمنع أي تغيير للمحتوى بشكل متعمّد أو غير متعمّد. وتكمن أهمية

ذلك في الحفاظ على محتوى مفيد وموثوق به. وفي الغالب، تكون الأخطاء البشرية وعمليات العبث المقصود هي السبب في تلف أو تشويه البيانات. وينتج عن ذلك أن تصبح البيانات عديمة الجدوى، وغير آمنة للاستخدام. ولتلافي تشويه أو تلف البيانات، يُمكن استخدام تقنيات مثل: البصمة الإلكترونية للرسالة (message digest) والتشفير (encryption)، ومن المفيد أيضاً استخدام برمجيات مضادة للفيروسات (anti-virus software) لحماية أجهزة التخزين من انتهاكات الفيروسات التي تتسبب في تلف أو تشويه البيانات. ومن المهم أيضاً الاحتفاظ بنسخ احتياطي (backup) لاسترداد البيانات المفقودة في حال تعرضها للضرر، أو في حال تعطل الشبكة أثناء النقل.

ج. التحقق من هوية الأطراف الأخرى (Authentication Pee): حيث يجب التأكد من هوية الأطراف المعنية بعملية تبادل البيانات، إذ يجب على كلا الطرفين معرفة هوية الآخر لتجنب أي شكل من أشكال الخداع (مثل عمليات التزوير وانتحال الشخصيات). وهناك بعض الحلول والإجراءات للتحقق من هوية الأطراف المتصلة مثل: كلمات المرور (passwords)، والتواقيع الرقمية (digital signatures)، والشهادات الرقمية (digital certificates) التي يُصدرها طرف ثالث. ويُمكن أيضاً تعزيز الأمن بالاعتماد على بعض المميزات المحسوسة مثل: بصمة الإصبع (finger print)، والصوت، إضافة إلى الصورة. كما إن على مراقب الحسابات القيام بمجموعة إجراءات لمنح تقريره تأكيد الثقة^(٢٩).

١. ينبغي أن يتأكد مراقب الحسابات من خلال أداء مهمته من أن الشركة صاحبة الموقع على شبكة الإنترنت تقوم بإتباع نظام رقابي فعال وسليم يستطيع أن يؤكد بأن تعاملاتها على مواقعها يتم وفقاً لما تم نشره على تلك المواقع.

٢. ينبغي على مراقب الحسابات ألا يمنح خاتم الثقة أو التقرير بمنح الثقة في المواقع على شبكة المعلومات إلا إذا توافرت لديه فترة صلاحية لا تقل عن شهرين قبل تدقيق

تلك المواقع، أما إذا كان هناك تكليف مستمر لمراقب الحسابات للحصول على خاتم الثقة فإن التكليف ينبغي أن يبدأ بانتهاء الفترة السابقة.

٣. العمل على تقييم نظم الرقابة وحماية المعلومات وأمنها والتي تتمشى مع إجراءات التجارة الإلكترونية وتبادل المعلومات إلكترونياً والقيام بالاختبارات اللازمة للتأكد من تطبيق معايير الثقة التي أقرتها الهيئات المهنية.

٤. ضرورة أن يشمل تخطيط مراقب الحسابات لأداء المهمة التأكد من أن الشركة صاحبة الموقع تلبى كافة المعايير والمبادئ التي حددتها الهيئات المهنية للحصول على خاتم الثقة.

٥. قيام مراقب الحسابات بالتأكد من أن الشركة تعلن لمستخدمي مواقعها على الإنترنت الجوانب المتعلقة بما يأتي:

- فترة صلاحية الشهادات الرقمية (خاتم الثقة) والتي يكون تاريخ صلاحيتها سنة كاملة من تاريخ إصدارها، وأن المراقب سيقوم بتقديم تقرير دوري يوضح أن مواقع الشركة مازالت تتمشى مع معايير الثقة، وذلك خلال فترة صلاحية خاتم الثقة.

- التغييرات التي أجرتها الشركة على مواقعها بالإنترنت من خلال التحديث أو حماية أمن المعلومات، وتأثير ذلك على القوائم والتقارير المالية المنشورة .

- وفيما يتعلق بالتغييرات في مواقع الشركة على الإنترنت ينبغي أن يتأكد المراقب من أن هذه التغييرات تحتاج أو لا تحتاج إلى تأكيد ثقة من جديد، وهل سيترتب على التغيير رفع خاتم الثقة من الموقع أم لا . { كما ينبغي أن يتأكد مراقب الحسابات من

تمكين المؤسسة للمستخدم بالاطلاع على خاتم الثقة على الموقع بالإنترنت من خلال الضغط على الأيقونة (Icon) الخاصة بذلك الظاهرة على الموقع والتعرف على شكل شهادة منح الثقة في الموقع. كما على مراقب الحسابات التأكد من استخدام المؤسسة

للدليل العام للتكنولوجيا لدعم التوقيعات الرقمية، ودعم المسؤولية، ولعدم إنكار المؤسسات لتلك التوقيعات الرقمية في أنظمة الشبكات المفتوحة (الإنترنت). وفي ظل

اقتصاد المعرفة اتجهت العديد من الشركات إلى نشر البيانات والمعلومات المالية وغير المالية من خلال مواقعها على الإنترنت. وتحقق الشركات التي تنشر هذه البيانات والمعلومات على شبكة الإنترنت علاقات أفضل مع أصحاب المصالح المرتبطين بالشركة مثل المستثمرين والمساهمين والموردين والعملاء، كما أنها تخفض من تكاليف الاتصالات المطلوبة للاستفسار عن هذه المعلومات^(٣٠).

ويعتمد النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية على تطورات تقنية المعلومات والاتصالات، إذ اعتمدت معظم المنشآت خاصة في الدول المتقدمة على المزايا التي توفرها تقنيات الإنترنت لتلبية احتياجات الأطراف المهمة بالمنشأة من المعلومات والبيانات في توقيت ملائم، وتجلى ذلك في مراحلها الأولى بنشر القوائم المالية اعتماداً على وسائل مقيمة للنشر مثل برنامج بحث لا يمكن ربط البيانات المنشورة مع بيانات أخرى تتعلق بها، إلا أن تطورات وسائل وأدوات الشبكة العالمية أتاح وسائل عرض وإفصاح أكثر تقدماً وقبولاً بالنسبة لمستخدمي الشبكة والشركات في آن واحد، باتجاه الوصول إلى التقرير المالي المباشر في توقيت حقيقي. وتندرج هذه الأدوات والوسائل في إطار تطورات تقنية المعلومات عموماً، التي تطورت من أشكال مبسطة مثل لغة التوسع المضاعف أو المرنة (XML) إلى لغة التقرير المالي الموسع (XBRL) التي تعتبر امتداداً للأسلوب السابق، أو لغة التقرير المالي الموسع المعتمدة على لغة التوسيع المضاعف. ويعتمد هذا الأسلوب للتقرير على وسائل وأدوات تحويل وربط النصوص والإفصاح عن المعلومات عموماً، من خلال ما يعرف بخدمات الشبكة الدولية للمعلومات (الويب) حيث يتم التركيز من قبل المنظمات المهنية المحاسبية على استخدام لغة التقرير المالي الموسع التي تعتبر بمثابة لغة إلكترونية يمكن استخدامها لتهيئة التقارير المالية من أجل نقلها وتبادلها ونشرها عبر الويب من خلال الحاسبات الآلية لمستخدمي الشبكة، وفي الوقت الحاضر تحظى لغة XBRL على دعم من قبل الهيئات المحاسبية العلمية لإكسابها المزيد من الانتشار في قطاع الأعمال، وهي لغة إلكترونية تستخدمها المنشأة لتسجيل وعرض المعلومات المالية.

وباستخدام هذه اللغة فإن البيانات يتم إدخالها مرة واحدة ويتم معالجتها لتظهر في أشكال عدة سواء لطباعة القوائم المالية أو تظهر بلغة HTML على موقع الشركة الالكتروني، أو لتعبئة النماذج المطلوبة من الجهات الرقابية، أو يمكن إظهارها بأي شكل حسب الاحتياج. وهذه المعالجة الالكترونية للبيانات والمعلومات المالية من شأنها أن تنتج معلومات مالية فورية، كما إن هذا التغيير من النظام المحاسبي التقليدي إلى النظم المحاسبية الفورية يتطلب إجراءات تدقيق تتماشى مع طبيعة النظم المحاسبية والمستندات الالكترونية. ويجب الإشارة إلى أن الهدف الأساسي من تدقيق القوائم المالية ومعايير المحاسبة المتعارف عليها لا يتغير بسبب التحول في النظم المحاسبية من المعالجة التقليدية إلى الالكترونية، ولكن إجراءات التدقيق ممكن أن تتغير بسبب اختفاء مسار التدقيق التقليدي وهذا ما استلزم ظهور مشروع التدقيق المستمر^(٣١).

وقد عدّ مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA) أن لغة التقرير المالي على الانترنت ستصبح اللغة الرقمية للأعمال، فهي تمثل إطار سيمكن - كطريقة تعتمد على المعايير - من إعداد ونشر التقارير المالية في صيغ متنوعة، ويمكن من تبادل وتحليل المعلومات التي تتضمنها، كما ستمكن هذه اللغة من عمليات التبادل المؤتمتة واستخلاص موثوق للمعلومات المالية من بين العديد من تطبيقات البرامج، ويقدم هذا النوع العديد من المزايا للشركات والأفراد على حد سواء^(٣٢). فبالنسبة للشركات:

- ١- إمكانية الوصول إلى أكبر قاعدة من المستثمرين والعملاء في العالم.
- ٢- تعمل هذه اللغة وفقا لطريقة التقرير المالي الموسع، وهي تعمل كبرنامج مستقل وطريقة منتظمة قابلة للامتداد لتبادل البيانات، ويمكن استخدامها بشكل مستقل أو بإدخالها إلى تطبيقات الحاسب الآلي.
- ٣- تمكن من الربط بين أجزاء أو عناصر المعلومات الملائمة للتقرير المالي، بشكل يؤدي إلى إيجاد نظام يمكن من تجميع البيانات لأغراض إعداد التقارير المالية بكفاءة وفعالية، مما يؤدي إلى إيجاد تنوع واسع في التقارير المالية المؤتمتة.

- ٤- تتضمن هذه التقنية إمكانيات تصنيف للبيانات المالية بشكل يسمح بإمكانية إجراء المقارنات عموديا وأفقيا.
- ٥- إمكانية توصيل المعلومات في وقت ملائم يتناسب مع تطورات التجارة الإلكترونية والاستثمار المباشر والتعامل المباشر على الأوراق المالية.
- ٦- اعتبارات تكاليفية، إذ تؤدي إلى تخفيض تكاليف إعداد ونشر التقارير والقوائم المالية.

أما أبرز المزايا بالنسبة لمستخدمي المعلومات، فتتمثل في تخفيض تكاليف ووقت الحصول على البيانات وتجميعها وتحليلها، مقارنة بالوقت الذي كانوا يقضونه تقليدياً من خلال الاستغراق في قراءة القوائم المالية المطبوعة أو الاعتماد على المعلومات التي يوفرها المحللون، مما كان يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الحصول على المعلومات وتزايد احتمالات الخطأ بها، كما كان يؤدي إلى تبديد وقت طويل في عمليات الحصول على المعلومات وتجميعها وتحليلها.

ويرى الأستاذ علي يوسف^(٣٣) أن هذه المزايا ترتبط بوجود العديد من المخاطر والتهديدات المرتبطة بطبيعة النشر الإلكتروني وأدواته ووسائله. من بينها بالنسبة للشركات:

- ❖ مخاطر أمن المعلومات المرتبطة بالنظم الداخلية للشركة، ودخول أشخاص غير مصرح لهم إلى هذه النظم وسرقة بيانات أو تغيير محتواها، كتغيير أرصدة عملاء.
- ❖ مخاطر تغيير محتوى البيانات المعروضة على موقع الشركة الإلكتروني.

أما المخاطر والتهديدات بالنسبة للمستخدمين:

- ❖ عدم التحقق من هوية الشركة، إذا لم تكن معروفة مسبقاً، فقد تكون البيانات التي يفصح عنها على موقع الشركة تعود لشركة وهمية لا وجود لها.
- ❖ مخاطر متعلقة بخصوصية وأمن البيانات، مثل أرقام بطاقات الائتمان وغيرها من المعلومات الشخصية، الآراء والاتجاهات السياسية والدينية، التي يتم تبادلها إلكترونياً.

ويضيف الباحث بأنه ولقلة معرفة وخبرة بعض المستفيدين من النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية على الانترنت سيصعب عليهم الوصول للبيانات والمعلومات المنشورة .

الخاتمة

استنادا إلى ما تقدم يلاحظ أن استخدام شبكة الإنترنت لنشر التقارير والقوائم المالية يمثل ضرورة مهمة في الوقت الحاضر نظرا لتعدد استخدامات وسائل تقنيات المعلومات في مختلف المجالات وبصورة خاصة في مجالات الأعمال المختلفة، وان استخدامها في عمل نظم المعلومات المحاسبية سوف يتركز بدرجة كبيرة في تبادل البيانات والمعلومات سواء في داخل الوحدات الاقتصادية نفسها أو مع بعضها البعض، وبالتالي فان هناك حاجة كبيرة في استخدام شبكة الإنترنت لأغراض نشر وتوزيع التقارير والقوائم المالية وتوصيلها إلى مختلف الجهات التي تحتاجها. وقد أصبحت مهنة المحاسبة والتدقيق مع ظهور النشر الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية مطالبة بأن تستجيب وتكيف ممارساتها ومعاييرها التقليدية لرغبة وطلب الشركات وأسواق المال، وقد قامت الكثير من الشركات الكبرى في معظم دول العالم بنشر تقاريرها المالية في موقع الشركة على الانترنت، ومن الملاحظ اختلاف طبيعة ومحتويات التقارير المالية المنشورة إلكترونياً بين الشركات، ففي بعض الأحيان يصاحب تلك التقارير، تقرير مراقب الحسابات بدون توضيح لنوعية المعلومات المدققة وغير المدققة. ومن شأن هذه الممارسة الغير المنتظمة أن تؤدي إلى معلومات خادعة وبالتالي تضلل مستخدمي القوائم المالية. حيث كان لظهور الانترنت والاستخدام المتزايد للتجارة الإلكترونية. ومع التطور التقني في المعلومات تدرجت قطاعات الأعمال في استخدامها وتشغيلها ومعالجتها واحتفاظها بالمعلومات والبيانات الخاصة بالعمليات التجارية، ونتيجة التقدم المستمر في الويب تدرجت اللغة المستخدمة في قطاع الأعمال الإلكتروني من تبادل البيانات إلكترونياً حتى وصلت إلى لغة التقارير

المالية الالكترونية. ولذا يصبح التدقيق الالكتروني المستمر ضرورياً بسبب اعتماد الكثير من منشأة الأعمال على اللغة المالية للتقارير المالية لإعداد أنظمتها المالية ومن ثم نشر تقاريرها على الانترنت.

يجب على المنظمات المهنية والهيئات الدولية للمحاسبة والتدقيق بل وحتى العربية والمحلية إعادة النظر بمعايير المحاسبة والتدقيق والإسراع في إصدار معايير خاصة بالممارسات المحاسبية وتدقيق الحسابات في ظل النشر الالكتروني للقوائم والتقارير المالية وبيئة التشغيل الإلكتروني، ومعرفة مدى ملاءمتها للتطورات التقنية التي تواجه مراقب حسابات ليكون قادراً على تدقيق المعلومات في ظل تقنيات المعلومات، والحاجة إلى أساليب وإجراءات تدقيق تختلف عن الأساليب والإجراءات الخاصة في ظل التدقيق التقليدي المتمثل بالأنظمة اليدوية.

لذلك على مراقب الحسابات الاشتراك في تطوير نظام نشر الكتروني يتيح للشركات المساهمة العامة الخاضعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية من تزويد الديوان بالبيانات المتعلقة بإفصاحاتها من خلال نماذج الكترونية يتم استقبالها وتدقيقها ونشرها بشكل فوري على الموقع الالكتروني إلى جمهور المستثمرين. كما يجب تدريب الموظفين في الشركات على آلية النشر الالكتروني والأساليب الحديثة في إعداد التقارير السنوية، كما يهدف النشر الالكتروني لإحداث نقله نوعية في سرعة ودقة إرسال ونشر الإفصاحات الصادرة عن الشركات مع إتاحة المجال لاستخراج كم هائل من التقارير.

- (١) الطائي، ليلى جارا لله خليل محمد ، ٢٠٠٦، التوجهات الدولية للناشرين وفق اعتبارات النشر الإلكتروني دراسة استطلاعية لدور النشر العربية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل. ص ٧٠
- (٢) ألبياتي، وفاء احمد سعيد، ٢٠١٢، اثر النشر الالكتروني والمكتبة الرقمية في الارتقاء بالتراث العربي، مجلة التراث العلمي العربي، العدد الثاني، كلية الزراعة، جامعة بغداد. ص ٢٢٩-٢٣٠ .
- (٣) زين عبد الهادي، ١٩٩٩، النشر الإلكتروني: التجارب العالمية مع التركيز على عمليات إعداد النص الإلكتروني. الاتجاهات الحديثة في المكتبات والمعلومات: كتاب دوري محكم يصدر مرتين في السنة. - مجلد ٦، عدد ١٢، ص ٣٨
- (٤) السقا، زياد هاشم، الحمداني، خليل ابراهيم، الطائي، ناظم حسن، ٢٠٠٧، الدور المحاسبي في تقليل مخاطر النشر الإلكتروني للتقارير والقوائم المالية، المؤتمر العلمي الخامس، نحو مناخ استثماري وأعمال مصرفية إلكترونية، جامعة فيلادلفيا - كلية العلوم الإدارية والمالية، عمان - الأردن للمدة / 4-5 يوليو / ٢٠٠٧، ص٦. رشيد، ناظم حسن، ٢٠١١، دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة في البيانات المحاسبية المنشورة على الانترنت في بيئة التجارة الالكترونية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية. م٧، ع ٣٢
- (٥) الحربي، نشوان إبراهيم علي، ٢٠١١، إطار مقترح لتطوير خدمات مراقبي الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية دراسة لأراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ص٤٩.
- (٦) رشا زيدان (٢٠٠٨)، دور إستراتيجية تخفيض تكلفة المراجعة في الطلب على المراجعة المباشرة المستمرة، رسالة ماجستير مراجعة غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ص ٣٩.
- (٧) ياسين. سعد غالب ، الإدارة الالكترونية، ٢٠١٠، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص ٣٥ .
- (٨) لطفي، أمين السيد أحمد (٢٠٠٥)، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص٣٤

- (٩) أجبالي، محمد مصطفى احمد، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة في ظل المتغيرات التكنولوجية في نظم المعلومات المحاسبية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الأول، ٢٠٠٢)، ص ٢٩٣
- (10) Fitzsimons, A. & shoaf, V. (2000), "FASB Studies The Electronic, Reporting of Business Information", Commercial lending , Fall. p, 66-67
- (١١) العتيبي، عبد الله بن ثعليل، ٢٠٠٥، نحو إطار مقترح لإعداد معيار محاسبي سعودي لتنظيم نشر التقارير المالية الفورية عبر الإنترنت، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الثامن والثلاثون، السنة الثانية والعشرون، ص ٤٠.
- (١٢) مصدر سابق (السقا واخرون، ٢٠٠٧، ١٠-١٢)
- (13) Jeffrey ،G ،2008 ،Canada's Electronic Reporting Receives Failing Grades ،CMA Management. P 30-34
- (١٤) عبد الوهاب، إبراهيم طه ، (٢٠٠٥) ، تطوير دور وأداء المراجع الخارجي لتأكيد الثقة في المعلومات المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة المعلومات العالمية، المؤتمر العلمي الرابع، كلية العلوم الإدارية والمالية ،جامعة فيلادلفيا ص ١٩ .
- (15) (AICPA) April 2001, American Institute of Certified Public Accountants, Statement, SAS No,80 and No. 94, "The Effect of Information Technology on the Auditor's Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit",p 80-94.
- (16) www.acc4arab.com شبكة المحاسبين العرب
- (17) FASB, (2000), Business Reporting Research Project: Electronic Distribution of Business Reporting Information p (1-6)
www.rutgurs.edu/raw/fasb/brrppg.htm
- (18) Australian Accounting Research Foundation Auditing Guidans Statement AGS 1050 : July 2002 nstitute Of Chartered Accountants Of New Zealand , No1003 , 2001
- (19) IASC, (1999), Business Reporting on the internet, December. <http://www.Jasc.org.uk/>, p.1; (<http://www.jasc.org.uk/>) International

Standards Committee, "Business Reporting on Internet", December 1999.

- (20) Auditing Practice Board (APB) , Bulletin 2001 /1 , January 2001 p. 2.
- (٢١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠١، معايير تقدير المخاطر والرقابة الداخلية، خواص واعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب.
- (22) Hoy, M,G and Lwin, M, O. (2008). An International Perspective of Online Disclosure Presentation: A comparison of Banner Ad Disclosures from United States, United kingdom and Singapore Web Sites, Consume Policy, Vol., 31, p 327-347.
- (٢٣) الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية، ٢٠١٣، دليل التدقيق على تقنية المعلومات لأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الرياض .
- (24) IFAC، " Financial Reporting on Internet" ،Paper issued by the staff of the International Federation of Accountants ،August 2002:
www.ifacnet.com/index.php?q=financial%20reporting%20on%20internetAugust2002 , p.4-5.
- (٢٥) مصدر سابق (عبد الوهاب، ٢٠٠٥، ٢٦).
- (26) Elliot, Geoffry & Striking Susan, (2000), Business Information Technology, System Theory and practice, Longman Modular texts in business and economic, London.p.5.
- (٢٧) مصدر سابق (لظفي ، ٢٠٠٥ : ٢٨-٧)
- (٢٨) مصدر سابق (السقا واخرون، ٢٠٠٧، ١١-١٢)
- (٢٩) مصدر سابق (عبد الوهاب، ٢٠٠٥، ٢٧-٢٨)
- (٣٠) هيثم أحمد حسين عبد المنعم (٢٠٠٥) اقتصاد المعرفة وأثره على الممارسات المحاسبية وتدقيق الحسابات، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس "اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة الزيتونة الأردنية ، ص ٩
- (٣١) مصدر سابق (زيدان، ٢٠٠٨، ٤١)

(٣٢) قصرأوي، عبد الحميد، ٢٠٠٧/٩، دور تكنولوجيا المعلومات في سوق فلسطين للأوراق المالية، لبيئة الإلكترونية المستخدمة في السوق. الملتقى السنوي الأول لسوق رأس المال الفلسطيني، ص٧.

(٣٣) يوسف، علي، الإفصاح الإلكتروني... التقرير المالي على الانترنت ... المزايا والقيود، مؤسسة الوحدة للصحافة والطباعة والنشر، دمشق، سوريا، الثورة ٢٠٠٦، ٢٠٠٧/٨/١٣، متاح على الموقع الإلكتروني:

<http://thawra.alwehda.gov.sy/archive2.asp?cat=borsa&num=13386>