

أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإلكترونية  
"دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية"  
Evidence in the E-audit process

A comparative study between traditional evidence and E- evidence

ط. د الاخضر عياشي، د. الياس شاهد، جامعة الوادي، الجزائر.

تاريخ التسليم: (2017/10/ 10)، تاريخ التقييم: (2017/11/ 09)، تاريخ القبول: (2017/11 /18)

Abstract

المخلص

The development that touched on the various fields in the twenty-first century, which in turn affected the field of auditing both internal and external, where the use of information technology and electronic system to be in line with the current practice in practice, and of course cannot be changed objectives and results to be obtained Of the review process. This is when EDI uses allowances of paper and tangible paper documents, ie, the normal method. Because the use of digital technology, software and applications used in the audit process contribute significantly to the effectiveness and efficiency of the audit process and contribute to the development of the performance and quality of the work of audit.

**Key Words:** Electronic Audit, Electronic Operation, Evidence, Audit Risk, External Auditor.

يعتبر التطور الذي مس مختلف المجالات في القرن الواحد والعشرين، والذي بدوره أثر على مجال المراجعة بنوعها سواء الداخلية او الخارجية، حيث اصبحت تستخدم تكنولوجيا المعلومات والنظام الالكتروني لتتماشى الواقع العملي المعمول به في وقتنا الحالي، وبطبيعة الحال لا يمكن أن تتغير الاهداف والنتائج المراد الحصول عليها من القيام بعملية المراجعة وهذا عند استخدام التشغيل الالكتروني للبيانات بدلات من الأوراق والمستندات الورقية الملموسة أي الطريقة العادية. لان عند استخدام التكنولوجيا الرقمية والبرامج والتطبيقات المستعملة في عملية المراجعة فإنها تساهم بشكل كبير في فاعلية وكفاءة عملية المراجعة وكما تساهم في تطوير أداء وجودة عمل المراجعة.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الالكترونية، التشغيل الالكتروني، أدلة الإثبات، مخاطر المراجعة، المراجع الخارجي.

## المقدمة

شهدت التطورات التكنولوجية الكبيرة التي مست مختلف مجالات المعلومات باستخدام الاجهزة الإلكترونية على النظم الإدارية والمحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية والشركات وغيرها، ولقد أحدث هذا تغييراً جوهرياً في منهجية وأساليب ونظم المراجعة والرقابة الخارجية، كما أثر هذا بدوره على التكوين الشخصي والتأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي بالمقارنة عما كان عليه الأمر في ظل التشغيل العادي للبيانات المالية.

### إشكالية الدراسة

عند قيام المراجع بجمع أدلة الإثبات بطرق متعددة منها المراجعة التحليلية، أسلوب العينات... الخ، يحرص أن تكون الأدلة كافية وملائمة كي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه حول وضعية البيانات المالية للمؤسسة محل المراجعة. لا يختلف كثيراً النظر في أدلة الإثبات بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي. لكن الاختلاف يظهر عند الانتقال من المراجعة العادية المبنية على المستندات والوثائق الملموسة، الى المراجعة الإلكترونية المبنية على أساس البرامج والتطبيقات وأجهزة الحاسوب المستعمل في تسجيل البيانات والعمليات المالية للمؤسسة وعلى هذا الأساس يمكن صياغة الإشكالية الأساسية التالية:

"هل توجد اختلافات جوهرية بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية عند قيام

المراجع بعملية مراجعة الحسابات للمؤسسة؟"

### 1- الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية

إن المراجعة ميدان واسع، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها مع كبر حجم المؤسسات وضخامة وسائلها البشرية، المادية والمالية المستعملة، لها معايير تحكمها وعلى المراجع أن يلتزم بها، وتتشابه عادة خطوات عملية المراجعة بغض النظر عن نوع هذه المراجعة. لذا فإن الهدف العام ومجال القيام بعملية المراجعة لا يتغير في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

1-1- المفاهيم الأساسية للمراجعة الإلكترونية: تتعدد تعاريف المراجعة، ولذلك سيتم التطرق إلى أهم المفاهيم والوقوف على أهم عناصرها وذلك من أجل التحديد الدقيق للمراجعة الإلكترونية.

وفقا لمفهوم المراجعة الخارجية هي عملية جمع وتقييم لتحديد ما إذا كان استخدام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المنشأة، ويؤيد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة (شحاته، 2014، ص42).

"يقصد بالمراجعة الالكترونية عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المراجع في عملية المراجعة والرقابة وتوثيق أعمال المراجعة (حمدونة، حمدان، 2008، ص926).

من خلال التعريف السابقة نستنتج أن المراجعة الالكترونية هي العملية الآلية والتي من خلالها يمكن استخدام جهاز الاعلام الآلي وبرامجه الالكترونية في القيام بعملية التحقق والتأكد من سلامة العمليات المالية والتسجيلات المحاسبية المختلفة، وخلوها من الأخطاء الجوهرية، للوصول في الاخير الى تقارير مالية صادقة وتعبر عن الوضعية المالية السليمة للمؤسسة.

## 1-2- أساليب المراجعة الإلكترونية

نظرا للتطورات الأخيرة في مجال استخدام تكنولوجيا المعلومات، وما أحدثته هذه التكنولوجيا من تغييرات جوهرية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، حيث تقدم هذه التكنولوجيا إمكانيات هائلة ومميزات ذات أهمية بالغة، من قدرة على تخزين البيانات والمعلومات المحاسبية، وقدرة على تشغيل البيانات المحاسبية بسرعة فائقة ودقة عالية، بالإضافة إلى التطور في مجال الشبكات الداخلية والخارجية. وفي مجال المراجعة يتطلب من المراجع استخدام اساليب وطرق وبرامج تتماشى البرامج والأجهزة الالكترونية المعمول بها، بالإضافة الى تطبيق اجراءات ومعايير المراجعة.

في ظل نظام استخدام الاجهزة الالكترونية ظهر أسلوبان من أساليب المراجعة: الأسلوب الأول: هو مراجعة حول الحاسب ويتمثل في المراجعة من خلال الحاسب ويتم فحص المدخلات والمخرجات ومراجعتها من خلال الفحص ومراجعة عمليات التشغيل. الأسلوب الثاني: يتم فحص عملية التشغيل واختبارها داخل الحاسب الالكتروني، ومعرفة الاثر الذي أحدثه استخدام الحاسب الآلي على النظام المحاسبي، ونظام الرقابة، وأساليب المراجعة (متولي، 2009، ص174).

## 2- مفهوم أدلة الإثبات وحجيتها .

### 1-2- مفهوم أدلة الإثبات:

إن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي تتعلق بالحصول أدلة الإثبات ثم بعد ذلك يقوم بفحصها والتأكد من مصداقيتها ومطابقتها للعمليات المالية، وفي الاخير ليحكم على صلاحيتها

ومدى كفايتها ليدعم بها تقريره الذي يعبر عن مصداقية وصحة مخرجات البرنامج المحاسبي لدى المؤسسة. وعليه يمكن تعريف أدلة الإثبات:

- " تلك الأسس والأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة الى افتراضات مثبتة" (سوداء، 2009، ص36).

- كما يمكن تعريف ادلة الاثبات على أنها "جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع للوصول الى استنتاجات التي يبني عليها رأيه (جمعة، 2009، ص36).

- تعرف أدلة الإثبات على أنها " هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقائق الاقتصادية » (لطي، 2006، ص318).

- يقصد بأدلة الإثبات أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المزاعم والادعاءات أي المعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير التي تتم مراجعتها، تعكس الواقع وتتفق مع المعايير التي تستخدم للحكم على مصداقتها " (البدوي، 2003، ص13).

وبالتالي يمكن القول أن أدلة الاثبات هي جميع الوثائق والقرائن والتي تثبت وقوع الاحداث الاقتصادية في المؤسسة، والتي يعتمد عليها مراجع الحسابات بشكل مباشر وكدليل مباشرة عند إبداء رأيه حول الوضعية المالية ومدى المصداقية والشفافية لهذه العمليات والاحداث الاقتصادية.

## 2-2- حجية أدلة الإثبات:

لكي تكون أدلة الإثبات ذات حجية قوية ومقنعة وكافية للقيام بعمل المراجع الخارجي على أكمل وجه يجب أن تكون متناسبة مع الظروف التي تم الحصول عليها فيها. لأنه عند تعدد طرق الحصول على أدلة الإثبات يعرض المراجع لبعض الاستثناءات، ويوجد بعض الاعتبارات والتي تمثل معايير تمكن المراجع من الحكم على حجية دليل الإثبات (خليل، 1968، ص53):

- عند الحصول على أدلة الاثبات من مصادر خارجية ومستقلة عن المؤسسة، فان ذلك يمدنا بضمان أكبر للاعتماد على دليل الاثبات في أغراض المراجعة عما لو تم الحصول على هذا الدليل من داخل المؤسسة.

- عندما تعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية في ظل نظام فعال للرقابة الداخلية فان ذلك يؤدي الى الاعتماد على هذه المخرجات عما لو تم اعدادها في ظل نظام غير فعال للرقابة.

- الحصول على المعلومات بطريقة مباشرة من طرف المراجع الخارجي، عن طريق الفحص الفعلي والملاحظة، فإن ذلك سيكون له أثر كبير في الاقتناع عنه في حالة الحصول على هذه المعلومات بطريقة غير مباشرة.

### 2-3- خصائص أدلة الإثبات في عملية المراجعة:

مهما تعددت ادلة الإثبات في عملية المراجعة والتي يعتبرها المراجع كدليل ملموس على الاحداث الاقتصادية والمالية التي قام بها المؤسسة خلال نشاطها. "يبقى اقتناع ورضى المراجع بأدلة الإثبات عندما تكون كافية ومتاحة لتدعيم وتأكيد رأيه، وذات جودة وصلاحية يجب أن تكون ملائمة وفعالة، وموثوق فيها وتعتمد فعالية أدلة الإثبات على الموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي ومدى قابليتها للقياس الكمي» (لطفي، 2005، ص 58) يحدد برنامج المراجعة خطوات جمع أدلة الإثبات التي يتم استخدامها في أداء مهمة المراجعة، ويتطلب المعيار الثاني من معايير المراجعة المتعارف عليها أن يقوم المراجع بجمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات والاستفسارات. ويتضح من خلال معايير المراجعة أن أدلة الإثبات يجب أن توصف بالكفاية والجدارة (لطفي، 2005، ص 318).

### 3- المقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية

تتمثل أدلة الإثبات التي يستعين بها مراجع الحسابات عند قيامه بعملية المراجعة والتي يحصل عليها بعدة طرق سواء كانت بالطريقة العادية أو باستعمال تكنولوجيا النظام الالكتروني وتكون المقارنة كما يلي:

#### 3-1 أوجه الاختلافات بين أدلة الإثبات الإلكترونية وأدلة الإثبات العادية:

تتمثل في اختلاف أدلة إثبات المراجعة الإلكترونية عن أدلة الإثبات العادية في أوجه عديدة والمقارنة التالية توضح أهم الاختلافات بين النوعين (2016/05/30،

: <http://www.almohasb1.com/2009/08/electronic-audit-evidence>

#### 1- المنشأ :

أدلة الإثبات العادية: الدليل على المنشأ من السهل تحديده وإيجاده.

أدلة الإثبات الإلكترونية: الدليل على المنشأ م الصعب تحديده بمجرد فحص المعلومات الإلكترونية ولكن يتم تحديد المنشأ باستخدام تقنيات رقابية وأمان والتي تسمح بالتوثيق وعدم النكران.

## 2- التبديل :

أدلة الإثبات العادية: الدليل الورقي من الصعب تبديله بدون أن يتم اكتشافه.

أدلة الإثبات الإلكترونية: من السهل تبديل الدليل وهناك صعوبة إن لم يكن مستحيل اكتشاف عملية التبديل عن طريق فحص المعلومات الإلكترونية.

## 3- التصديق والاعتماد :

أدلة الإثبات العادية: المستندات الورقية تبين بوضوح دليل المصادقة والموافقة عليها

أدلة الإثبات الإلكترونية: هناك صعوبة في إظهار المصادقة للمستند الإلكتروني ويحتاج إلى تقنيات رقابية متطورة لإظهاره

## 4- الاكتمال والشمولية :

أدلة الإثبات العادية: كل المفردات المتعلقة بالعمليات عادة تكون مشتملة في نفس المستند.

أدلة الإثبات الإلكترونية: المفردات ذات العلاقة غالبا ما تكون محفوظة في ملفات بيانات عديدة.

## 5- القراءة :

أدلة الإثبات العادية : لا يحتاج إلى وسائل وتقنيات خاصة للقراءة .

أدلة الإثبات الإلكترونية : تتطلب معدات وتقنيات متعددة للقراءة ( ورد ، أكسل ، أكروبات ...الخ)

## 6- الصيغة :

أدلة الإثبات العادية :جزء متكامل من المستند .

أدلة الإثبات الإلكترونية : منفصل عن البيانات ويمكن تغييره .

## 7- إتاحة وإمكانية الوصول إليها :

أدلة الإثبات العادية : عادة لا تمثل قيد أثناء عملية المراجعة .

أدلة الإثبات الإلكترونية : مسار المراجعة المتعلق بالبيانات الإلكترونية ربما لا يكون متاح في وقت المراجعة والوصول إلى البيانات قد يكون أكثر صعوبة .

### 8- التوقيع :

أدلة الإثبات العادية : يعتبر التوقيع على المستند الورقي مسألة بسيطة ويمكن التحقق من صحته بسهولة .

أدلة الإثبات الإلكترونية : تتطلب عملية التوقيع تقنيات مناسبة كما يحتاج تقنيات خاصة للتحقق من صحته وإمكانية اعتماده .

ويمكن تلخيص أنواع ادلة الإثبات والمقارنة بين الأدلة العادية والأدلة الإلكترونية في الجدول الموضح في الملحق (01).

### الخلاصة :

إن العمل في ظل التشغيل الإلكتروني للمعلومات صاحبه ظهور عدة مشاكل منها مشكلة اختفاء الوثائق الورقية الملموسة حيث ادرجت في تطبيقات وبرامج جهاز الاعلام الالي فقد أدمجت عدة مراحل لتظهر كمرحلة واحدة في التطبيق الإلكتروني كما امتد اثر استعمال التشغيل الإلكتروني للبيانات إلى أن أصبح دليل الإثبات من مخرجات التطبيق والبرنامج الإلكتروني على عكس ما كان معمول به في النظام العادي والتقليدي لعملية المراجعة .

ونتمثلت أدلة الإثبات في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات عند معالجة البيانات في البرامج والتطبيقات والسجلات ونظم التشغيل ونظام التكوين المتبع والتصميم الهندسي للأجهزة المستعملة والبرامج الجاهزة وتفقد أدلة الإثبات قوتها إذا تعرضت لأي من الأخطاء او المخاطر (قرصنة ، فيروسات وغيرها ) التي يمكن أن تحدث في قيمة العناصر الأولية عند إدخالها في الجهاز المستعمل أو عند تحديثها أو عند تخزينها أو عند إجراء بعض التعديلات عليها . كما يمكن اعتبار بيئة أنظمة تكنولوجيا المعلومات الإلكترونية بيئة خالية من الورق والسجلات و الدفاتر الملموسة حيث يتم تبادل المعلومات

بدون قيود وعوائق المكان فيتم نقلها من تطبيق إلى آخر ومن مؤسسة إلى أخرى أو من بلد إلى آخر وذلك عبر الشبكات الإلكترونية والمتوفرة وفي هذا السياق يضطر المراجع إلى جمع المعلومات الإلكترونية باعتبارها أدلة إثبات في القيام بعملية المراجعة .

انن يمكن القول بأنه لا يختلف الهدف من أدلة الإثبات سواء كانت الكترونية أو بالشكل التقليدي العادي، لكن قدر الدليل الالكتروني تعتمد على مدى فعالية الرقابة الداخلية وصلاحيتها، لذلك فإن أدلة الإثبات الكافية يمكن الحصول عليها من خلال الملاحظة والتحقق والبحث لتقدم دعماً وأساساً لتقرير مراجع الحسابات.

## المراجع

- 1- شحاتة السيد شحاته، الرقابة والمراجعة في نظم المحاسبة الالية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2014، ص ص : 40، 41، 42، (بتصرف)
- 2- طلال حمدونة ، علام حمدان ، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق الالكتروني في فلسطين ،واثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية ، مجلة الجامعة الإسلامية ، غزة، المجلد السادس عشر ، العدد الأول، 2008، ص926.
- 3- زياد عبد الحليم الذبيبة و آخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار المسيرة، عمان ، 2011 ، ص:34.
- 4- عصام الدين محمد متولي، المراجعة ، وتدقيق الحسابات ،الجزء الاول، صنعاء، 2009، ص:174
- 5- زهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ،الجزء 01، عمان ،دار الراهية ، 2009، ص: 151.
- 6- أحمد حلمي جمعة ، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2009، ص: 306.
- 7- أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2006، ص:318.

- 8- منصور احمد البديوي ، شحاته السيد شحاته ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2003، ص: 13.
- 9- محمد أحمد خليل ، المراجعة والرقابة المحاسبية ، الدار الجامعية ، مصر ، 1968، ص: 53.
- 10- أمين السيد أحمد لطفي ، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2005، ص: 58.
- 11- أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ص: 318.
- 12- أمين السيد أحمد لطفي، المرجع نفسه، ص: 324 و 325.
- 13- <http://www.almohasb1.com/2009/08/electronic-audit-evidence.html> تم الاطلاع عليه بتاريخ 2016/05/30 على الساعة 15:43

#### الملاحق

#### الجدول رقم (01):مقارنة بين أدلة الاثبات العادية وأدلة الإثبات الالكترونية

الرقم	البيان	أدلة الإثبات العادية	أدلة الإثبات الالكترونية
01	الوجود الفعلي	عد وفحص الموجودات طويلة الأجل وقصيرة الأجل يدويا .	عد وفحص الموجودات طويلة الأجل وقصيرة الأجل الكترونيا .
02	المستندات والسجلات	التأكد من أن المستندات والسجلات المستوفية للشروط الشكلية والقانونية وأن تسجيل العمليات كان وفقا للمعايير المحاسبية المحلية والدولية وأن عملية التوثيق التي يقوم بها مراقب الحسابات هو بوضع إشارات التدقيق على العينة التي دققها	المستندات في ظل النظام الالكتروني هي غير مرئية ولذلك يقوم المراجع للحسابات بالاستعانة ببرامج التدقيق العامة (GAPS) لتدقيقها وان عملية التوثيق تكون من خلال طباعة

نتائج التدقيق من برنامج التدقيق الالكتروني			
التأكد من صحة العمليات الأربع للمستندات والسجلات يكون ذلك يدويا .	التأكد من صحة العمليات الأربع للمستندات والسجلات يكون ذلك من خلال الاحتساب عن طريق برنامج التدقيق الالكتروني	الاحتساب	03
الاستفسار من الادارة شفويا أو تحريريا عن بعض النقاط الغامضة لدى مراجع الحسابات ، أما المصادقات فترسل عن طريق البريد العادي أو الالكتروني للمدينين والدائنين لتأييد أو عدم تأييد أرصدهم لدى المؤسسة	الاستفسار من الادارة شفويا أو تحريريا عن بعض النقاط الغامضة لدى مراجع الحسابات ، أما المصادقات فترسل عن طريق البريد العادي أو الالكتروني للمدينين والدائنين لتأييد أو عدم تأييد أرصدهم لدى المؤسسة	الاستفسارات والمصادقات	04

المصدر: أسعد محمد علي وهاب ، التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية ، دار اليازوري، عمان، 2011، ص: 52.