

موقف المدقق الخارجي من تطبيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية

م.د. محمد وليد عبد العزيز *

المستخلص:

يمكن القول بأن مسؤولية المدقق لإبداء الرأي الفني المحايد لا تتغير تبعاً لتغير طريقة تشغيل البيانات المحاسبية وإعداد الدفاتر والسجلات بمعنى أن المدقق يلتزم باتباع معايير التدقيق المتعارف عليها سواء تم تشغيل البيانات المحاسبية يدوياً أو إلكترونياً، وتتعلق المشكلة الرئيسية عند تدقيق البيانات التي تم تشغيلها إلكترونياً بعدم توافر كل مقومات مسار التدقيق وتتمثل هذه المقومات في المستندات المؤيدة للعمليات والقيود المثبتة بالدفاتر والسجلات، والتي قد لا تتوافر بشكل كامل في نظم التشغيل الإلكترونية للبيانات التي تقوم على إثبات وإزالة تحديث الملفات دون وجود أي دليل مادي ملموس يؤيد حدوث هذه التغيرات وفي مثل هذه الأحوال لا يستطيع المدقق مطابقة المستندات مع ما هو مثبت بالدفاتر كما يتعذر عليه إجراء التدقيق الحسابي بدفاتر اليومية والأستاذ وبذلك يفقد التدقيق الحسابي والتدقيق المستندي أهميتها ويقل الاعتماد عليها.

ويزداد اهتمام المدقق بفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في ظل تشغيل البيانات إلكترونياً وبالتالي فإن إجراءات التدقيق التقليدية لم تعد تلائم نظم التشغيل الإلكترونية للبيانات وتطلب ذلك ضرورة أن يتسلح المدقق بالمعرفة والدراية ببيئة الحاسبات الإلكترونية وبإجراءات الرقابة الداخلية وبالمداخل المختلفة للتدقيق في ظل التشغيل الإلكتروني وفي البيانات، ويجب لفت الانتباه إلى أن المفاهيم الأساسية للتدقيق سواء فيما يتعلق بمعايير التدقيق المتعارف عليها أو آداب وقواعد السلوك المهني أو المسؤولية القانونية للمدقق لا تختلف بنوعية تشغيل البيانات وإنما يكمن الاختلاف في طرق وإجراءات التدقيق.

تم تدقيق نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية من خل التدقيق المبدئي واختبارات الالتزام وأخيراً أجراء الاختبارات التفصيلية، ويتم أجراء التدقيق المبدئي بغرض فهم تدقيق العمليات خلال النظام المحاسبي وتحديد مدى استخدام التشغيل الإلكتروني لبيانات في التطبيقات المحاسبية وفهم الهيكل الأساسي للرقابة الداخلية.

Abstract

We can say that the responsibility of the auditor is to give a neutral technical opinion that is not changed according to the method of operating the accounting information and ledger and bookkeeping. In other words, the auditor is abide to the known criteria of auditing whether in manually or electronic operated accounting information. The main problem in auditing of electronic operated data occur when the elements of auditing is not available wholly. These elements include the documents supporting the operations and the entries fixed in the books and ledgers which may not be available completely in the electronic operated systems of data on which the proof , removal or updating of files is based with no tangible evidence that testifies to the occurrence of these changes. In such cases, the auditor would not be able to match the documents with what is fixed in the

* الجامعة المستنصرية / كلية الإدارة والاقتصاد .

مقبول للنشر بتاريخ 2015/9/1

books. He is not able of reviewing the ledger or the book. Thus, the document auditing loses its importance and become less reliable.

The auditor's interest in checking and evaluating the internal monitoring systems under the electronic operated data. Consequently, the conventional auditing procedures are no longer suitable with the electronic operating of data. This required that the auditor should provide himself with the knowledge and acquaintance with the electronic computers and the internal monitoring procedures of different entries of auditing under the electronic operating of data.

We should point out here to that fact that the principle concepts of auditing does not differ in the type of data operating but the difference lies in the difference in the methods and procedures of operating whether it is related to the known criteria of auditing or the rules and regulations of professional conduct or the legal responsibility of the auditor.

The electronic operating of accounting data was audited through the principle auditing and the tests of obligation and, lastly, the detailed testing. The principle auditing is conducted through the accounting system and determines the extent of using the electronic operating of data in the accounting applications and understanding the basic structure of the internal monitoring .

المقدمة :

أدى التطور الهائل في ثورة المعلومات من ناحية وثورة الاتصالات من ناحية أخرى إلى حدوث تقدم كبير في التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية لدى المنشآت ، الأمر الذي عكس أثره على أساليب وإجراءات التدقيق فعلى الرغم من أن أهداف المراجعة بصفة عامة تعد واحدة أيا كانت نوعية التشغيل الخاصة بالبيانات يدوية أو الكترونية إلا أن إجراءات التدقيق التي يستخدمها المدقق في إجراء الاختبارات قد تغيرت تجاوباً مع تغير طبيعة كل من عناصر المدخلات وعمليات تشغيل البيانات وطبيعة عناصر المخرجات. وقد ترتب على بيئة التشغيل الالكترونية ظهور عدة مشاكل منها مشكلة اختفاء المجموعة الدفترية والمستندية حيث أصبحت تتخذ شكلاً جديداً فقد أدمجت عدة مراحل لتظهر كمرحلة واحدة في التشغيل الالكتروني كما أمتد أثر التشغيل الالكتروني للبيانات إلى مكان عملية التشغيل حيث أصبحت تلك العمليات تتم بالكامل داخل المحاسب ذاته ويترتب على ذلك أن أصبح دليل الإثبات غير مرئي في طبيعته بعكس ما اعتاد عليه المدقق في ظل الأنظمة اليدوية.

وتتمثل أدلة الإثبات في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات في: البرامج والسجلات ونظم التشغيل ونظام التكوين المتبع والتصميم الهندسي لأجهزة الحاسب والبرامج الجاهزة وتفقد أدلة الإثبات قوتها إذا تعرضت لأي من الأخطاء التي يمكن أن تحدث في قيمة العناصر الأولية عند إدخالها في الحاسب أو عند تحديثها أو عند تخزينها أو عند إجراء بعض التعديلات عليها.

وتعد بيئة أنظمة المعلومات المتكاملة بيئة خالية من الورق حيث يتم تبادل المعلومات بدون قيود وعوائق المكان فيتم نقلها من تطبيق إلى آخر ومن منشأة إلى أخرى أو من بلد إلى آخر وذلك عبر الشبكات الالكترونية وفي هذا السياق يضطر المدقق إلى جمع المعلومات الالكترونية باعتبارها أدلة إثبات التدقيق.

أدلة إثبات التدقيق الالكترونية هي عبارة عن معلومات تم إنشاؤها ونقلها ومعالجتها وتسجيلها وحفظها في صورة الكترونية ويعتمد عليها المدقق في دعم الرأي الذي يتوصل إليه في تقرير عملية التدقيق وهذه المعلومات لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال استخدام معدات وتقنيات مناسبة مثل أجهزة الكمبيوتر والبرامج والطابعات والآلات الماسح الضوئي.. الخ، وتشتمل أدلة التدقيق الالكترونية على السجلات المحاسبية والمستندات الأولية وهذه المستندات مثل العقود والوثائق الالكترونية المتعلقة بالفوترة والتجهيزات والدفع والمصادقات الالكترونية وكل أنواع البيانات الالكترونية وثيقة الصلة بعملية التدقيق .

أولاً:- مشكلة البحث :

يعد تحديد نوعية وحجم وكفاية الأدلة الضرورية، وتقييم مدى اتفاقها مع المعايير المحور الأساسي في كل عملية تدقيق.

هذا وقد أضحت العمل الإلكتروني من أهم السمات الغالبة على الكثير من الأنشطة بما فيها تدقيق الحسابات، سواء أكان تدقيق حول الحاسوب أو خلال الحاسوب، أو حتى باستخدام الحاسوب. ويمكن عرض مشكلة الدراسة على النحو الآتي:

- ❖ ما هو مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات من قبل المدققين في مجالات التخطيط، والرقابة، والتوثيق؟
- ❖ ما هي أهم الصعوبات التي تواجه ذلك؟
- ❖ هل هناك أثر للتدقيق الإلكتروني على جودة الأدلة من حيث الملاءمة، والأهلية، والكفاية والتوقيت الجيد لهذه الأدلة؟

ثانياً:- أهمية البحث:

أن مواكبة المهنة للتطورات المتلاحقة في مجال تكنولوجيا المعلومات يعد أمراً حتمياً لاستمرارها في تقديمها لخدماتها المتميزة في حقل الأعمال وإن جوهر عملها هذا يصب في محاولة الحصول على الأدلة التي تدعم درجة التوافق بين المعلومات المالية المقدمة من الإدارة والمعايير المحددة سلفاً ويعد ذلك أمراً بالغ الأهمية ويحتاج إلى جهد متواصل وحثيث من المدقق في جمع وتقييم تلك الأدلة.

تبرز أهمية هذه الدراسة في توضيح استخدام التكنولوجيا الإلكترونية في عملية التدقيق، مع محاولة تعميق المعرفة في هذا المجال، وكذلك قياس مدى استخدامات هذا الأسلوب من قبل المدققين، وكذلك تحديد أهم الصعوبات التي تحول دون هذا الاستخدام، ومدى فاعلية هذه الوسائل في الحصول على أدلة ذات جودة عالية، إذ ستعطي النتائج مؤشرات عن أثر التدقيق الإلكتروني على جودة الأدلة التي جمعت بواسطته.

ثالثاً:- هدف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى الآتي:-

- 1- معرفة مدى استخدام التدقيق الإلكتروني.
- 2- تحديد أهم التحديات والصعوبات التي تواجه هذا التطبيق والمشاكل الناجمة عن ذلك.
- 3- تحديد الأثر المتوقع للتدقيق الإلكتروني على جودة الأدلة.
- 4- إضافة المعرفة العلمية في مجال تكنولوجيا المعلومات (التدقيق الإلكتروني).

رابعاً:- فرضية البحث:

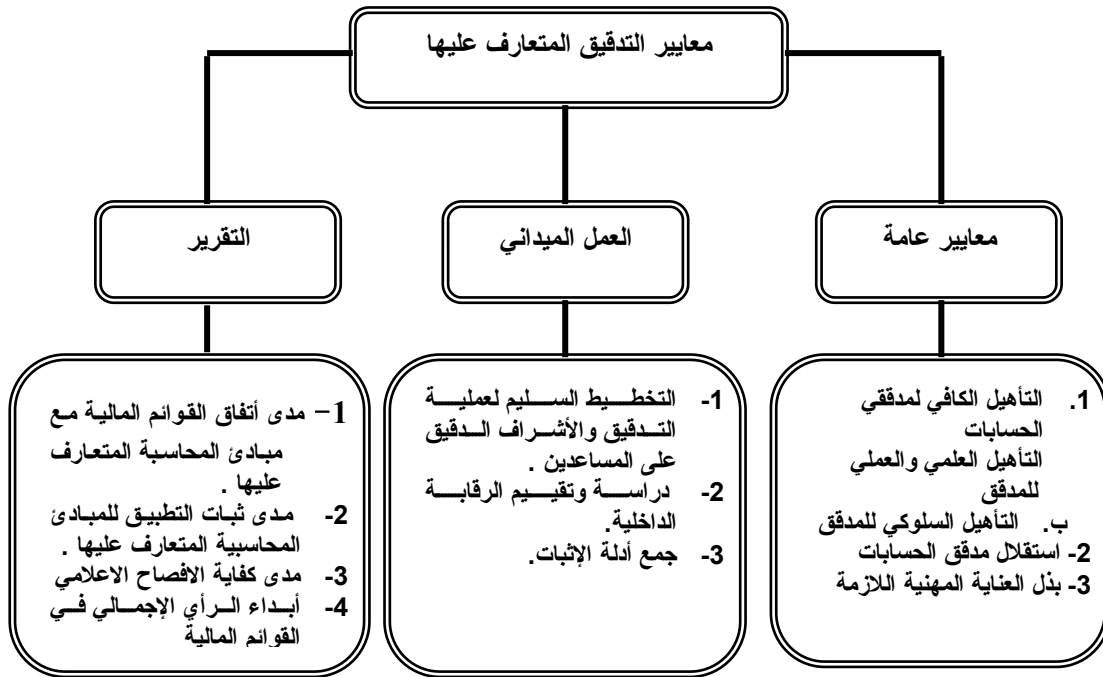
كلما أمكن استخدام تكنولوجيا المعلومات من قبل المدققين في مجالات: التخطيط، والرقابة، والتوثيق كلما أمكن الخروج عن نطاق التدقيق اليدوي والتحول إلى التدقيق الإلكتروني والحصول على أدلة إثبات إلكترونية ذات نوعية والحجم الضروري لإتمام عملية التدقيق وتقييم مدى اتفاقها مع المعايير.

أولاً: مفهوم التدقيق الخارجي: (www.abahe.co.uk)

التدقيق بصفة عامة عملية الفحص الدقيق والمتعمق لعناصر العمل بصفة عامة من هيكل إداري ومالي، استراتيجيات تخطيط وتنفيذ، ويتم الفحص وفق معايير مقننة، بهدف التأكد من: دوام الكفاءة، التحسين المستمر، الشفافية.

معايير التدقيق الخارجي:

هي المبادئ المهنية التي وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والذي أنشئ لضمان أداء المدققين استعراض بكفاية وفاعلية من حيث الفحص والمراجعة. هناك ثلاثة أنواع من معايير التدقيق (GAAS): معايير عامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقارير، ويجب على المدقق الخارجي الإمتثال لهذه المعايير العامة (GAAS) في أداء عمليات التدقيق في الشركات العامة.



المصدر : اعداد الباحث بتصريف

وعملية التدقيق الخارجي الحديثة لا تقتصر فقط على ما تحويه السجلات ولكن تؤكد كذلك على أن ما في هذه السجلات يعكس الواقع الملموس للعمل، خاصة فيما يتعلق بالممارسات التي تتعلق بالتعاملات المصيرية التي تتعلق بحياة وسلامة البشر، مثال: في مجال تطعيم الأطفال ضد مرض معين، هناك تساؤلات خاصة بالمعايير الصحية الواجب تطبيقها، مثل:

- هل طريقة تخزين الطعم سليمة ؟
- هل يحصل كل طفل على النسب الصحيحة ؟
- هل يتم التأكد من كون الطفل مستعد صحياً للحصول على هذا التطعيم ؟ وغير ذلك من المعايير الصحية المتعلقة، فقد يتم تسجيل بيانات تعكس معلومات مثالية لا تطبق واقعياً! في هذه الحالة لا بد من أن يتوفر لدى المدقق الخارجي مواصفات دقة الملاحظة والقدرة على تحليل المواقف الواقعية وربطها بما هو مدون بالسجلات.

أمثلة على مجالات التدقيق الخارجي:

- الرقابة المالية: أهم وأكثر المجالات شيوعاً وعملية التدقيق المالي مجال عام يطبق على كل النظم التالية:
- الرقابة على النظم الإدارية: مجال عام يطبق على كل النظم الآتية:
- الرقابة على نظم السلامة والأمان: مجال عام يطبق على كل النظم السابقة والآتية:
- الرقابة على تفعيل المعايير الأخلاقية / القانونية / الحقوقية: مجال عام يطبق على كل النظم السابقة والتالية:
- الرقابة على النظم الصحية: مجال خاص بالنظم والمعايير الصحية في مجالات الطب، والغذاء والدواء.
- الرقابة على النظم الصناعية: مجال خاص بالنظم والمعايير التصنيعية وفنيات الإنتاج.
- الرقابة على النظم التعليمية: مجال خاص بالنظم والمعايير التعليمية على مختلف المستويات.
- الرقابة على النظم التسويقية.
- الرقابة على نظم السياحة والخدمات

أهداف التدقيق الخارجي : (المصدر السابق نفسه)

- 1- تقييم أداء التدقيق الداخلي وتوكيده وتوثيقه كما يحدث في حالات التدقيق المالي الذي يحتاجه البنك عن شركة معينة تقدمت بطلبات الحصول على قروض استثمارية بضمان أوضاعها المالية المدرجة في تقارير التدقيق المالي الداخلي.
- 2- التعامل مع الطعون المقدمة عن منتهين ضد صناع القرار: أي في حالة الحاجة لإثبات أو نفي الشبهات التي قد تشوب تقارير التدقيق الداخلي: النفعية الخاصة- التستر على الأخطاء- ارتكاب

المخالفات..الخ، فيتم نوع من التحقيقات القانونية المكثفة والتي يصاحبها تدقيق في جمع المستندات وتحليلها.

- 3- المتابعة الدورية الاشرافية العامة: بهدف تحديث المعلومات وإثراء العمل.
- 4- تقدير مستوى الجودة مقارنة بالهيئات المناظرة على المستوى المحلي والدولي، لوضع المؤسسة في ترتيبها الصحيح، مثال: تحظى جامعة أكسفورد بترتيب المركز الأول في الاحترافية البحثية، تليها جامعة كمبريدج في المركز الثاني، ثم جامعة مانشستر في المركز الثالث.

إجراءات التدقيق الخارجي: (نفس المصدر السابق)

- 1- أجراء المراسلات مع الهيئة المستهدفة بالتدقيق الخارجي بهدف التنسيق مع الجهات المعنية في الهيئة، وذلك لتحديد مواعيد زيارات التدقيق، الوثائق المطلوب تدقيقها، مقابلة مستويات مختلفة من المسؤولين عن الإدارة والتدقيق الداخلي.
- 2- أجراء زيارة عملية التدقيق في توقيت محدد ومتفق عليه، والقيام بعمليات الفحص المختلفة والتي تشمل فحص الوثائق ومطابقتها بالواقع العملي لهيئة العمل.
- 3- إعداد تقرير التدقيق الخارجي حسب المواصفات الفنية والمعارية.

خصائص المدقق الخارجي: (نفس المصدر السابق)

- شخص مستقل يقوم بالتدقيق والمراجعة الشاملة، ولا بد له من توافر شروط أساسية:
- 1- لديه التدريب الفني الملائم، وهذا يشمل كل من: التعليم الرسمي والخبرة الميدانية والتدريب المهني المستمر.
 - 2- ليس له أي علاقة مباشرة أو غير مباشرة بهيئة العمل المستهدفة بعملية التدقيق الخارجي.
 - 3- يتسم بالنزاهة وحسن الخلق والالتزام في العمل.
 - 4- الدراية الشاملة بعناصر ومجالات وبنود عملية التدقيق المستهدفة قد تكون عملية التدقيق قانونية/إدارية/ مالية/ خبرة علمية تخصصية...الخ.
 - 5- دقة الملاحظة والقدرة على تحليل المواقف الواقعية وربطها بما هو مدون في السجلات.
 - 6- له قدرات تنظيمية وتوضيحية في صياغة التقارير لتعكس الواقع الحقيقي بدون لبس أو ضبابية.
 - 7- الرعاية المهنية ومراعاة التفاهم واللباقة مع الهيئة المستهدفة بعملية التدقيق.

ثانياً:- واجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي: (www.ccd.gov.jo)

- 1- واجبات ومسؤوليات مرتبطة بشخص المدقق نفسه.
 - النزاهة: على أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.
 - الموضوعية: أن لا يسمح بالتمييز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.
 - الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: أن يحافظ على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان تقديم خدمات مهنية عالية الجودة للعميل مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب وأن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.
 - السرية: أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها.
 - السلوك المهني: أن يلزم بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، ويتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.
- 2- واجبات ومسؤوليات قانونية: (نفس المصدر السابق)
 - متطلبات قانون الشركات.
 - متطلبات قانون هيئة الأوراق المالية.
 - متطلبات قانون البنك المركزي
 - متطلبات قانون هيئة التأمين.
 - متطلبات قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية.
- 3- واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي وفقاً لقواعد التدقيق الدولية المتعلقة بأداء عملية التدقيق (المصدر السابق نفسه) .
- 4- واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي المتعلقة بتقرير التدقيق. (المصدر السابق نفسه) .

واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي المتعلقة بأداء مهمة التدقيق:

- رقابة الجودة للشركات.
- الأهداف العامة للمدقق المستقل وأجراء عملية التدقيق.
- رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية.
- الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق.
- وثائق التدقيق.
- مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتياط في عملية تدقيق البيانات المالية.
- الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.
- الإبلاغ عن نواحي قصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.
- التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
- تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبينتها.
- الأهمية النسبية في تخطيط وإداء عملية التدقيق.
- أدلة التدقيق.
- تدقيق الأرصدة الافتتاحية.
- الإجراءات التحليلية.
- تدقيق التقديرات المحاسبية.
- الأطراف ذات العلاقة.
- الأحداث اللاحقة.
- المنشأة المستمرة.
- الإقرارات الخطية.
- رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية ، والتي لها علاقة بما يأتي:-

- الأهداف الكلية للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق.
- الحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ، مما يمكن المدقق من إصدار رأيه إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية .
- الإبلاغ عن البيانات المالية، والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المدقق .
- في جميع الحالات التي لا يستطيع فيها المدقق الحصول على تأكيد معقول والتي يكون فيها التعبير عن رأي متحفظ في تقرير المدقق غير كاف، تقتضي معايير التدقيق الدولية بأن يقوم المدقق بحجب رأي معين أو الانسحاب من العملية حيث يكون الانسحاب ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.
- متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بتدقيق البيانات المالية.
- ❖ على المدقق أن يتمثل لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة بما في ذلك المتطلبات المعنية بالاستقلالية.
- التشكك المهني: ينبغي أن يخطط ويجري المدقق عملية التدقيق مع ممارسة التشكك المهني مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية.
- ويتضمن التشكك المهني أن يكون المدقق متيقظاً لما يلي:
 - أدلة التدقيق التي تتعارض مع أدلة أخرى التي تم الحصول عليها.
 - المعلومات التي تؤدي إلى التساؤل حول مدى موثوقية الوثائق وإجراءات الاستجابة للاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق.
 - الحالات التي قد تدل على وجود احتيال محتمل.
 - الظروف التي تشير إلى الحاجة إلى وضع إجراءات تدقيق أخرى فضلاً عن تلك الإجراءات التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية.
 - الحكم المهني: حيث ينبغي أن يمارس المدقق الحكم المهني عند تخطيط وأجراء عملية تدقيق للبيانات المالية.
 - أدلة التدقيق الكافية والمناسبة ومخاطرة التدقيق على المدقق أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة وذلك من أجل الحد من مخاطر التدقيق وبالتالي تمكين المدقق من التوصل إلى استنتاجات معقولة ليبنى عليها رأيه.
 - أجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.
 - الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق.

- أن الهدف هو قبول المدقق عملية تدقيق معينة أو الاستمرار فيها فقط في حال الاتفاق على الأساس الذي سيتم أداء العملية بناءً عليه وذلك من خلال:
- تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لعملية التدقيق متوفرة أم لا.
- التأكيد على وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة وحيث يكون مناسباً تحديد شروط التكليف بالتدقيق.
- ينبغي تدوين شروط التكليف بالتدقيق المتفق عليها في كتاب تعيين عملية التدقيق والذي يشمل على:
- هدف ونطاق عملية تدقيق البيانات المالية.
- مسؤوليات المدقق.
- مسؤوليات الإدارة.
- تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في إعداد البيانات المالية.
- الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأية تقارير سيصدرها المدقق وبيان احتمالية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه.

أولاً: مفهوم ومداخل التدقيق الإلكتروني (www.iugaza.edu.ps)

مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السادس عشر. العدد الأول. ص 913-958/ كانون الثاني 2008.

أن جوهر عملية التدقيق هي الحصول على أدلة ذات جودة عالية، تؤهل المدقق لأن يكون رأي حول مدى عدالة القوائم المالية. عرف التدقيق على أنه ((فحص القوائم المالية... والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية)) حيث وضع إبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية في مقدمة أهداف تدقيق الحسابات. (جربوع، 2001)

وعرف التدقيق على أنه ((عملية منتظمة للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية، وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية من أجل التحقق من مدى مطابقة تأكيدات الإدارة للمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج لأطراف ذات العلاقة)) (Boynton et al., 2006). كما عرف التدقيق على أنه ((جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً، والتقرير عن ذلك، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء مستقل)) (Arens, 2006). إذا فهناك أركان أساسية لعملية التدقيق تتمثل بالآتي:

1- وجود معايير محددة سلفاً.

2- جمع وتقييم الأدلة.

3- التقرير.

4- الشخص الكفء المستقل.

تعريف التدقيق الإلكتروني:

هو عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق. (William son, 1994) لذا فإن ركن التدقيق الإلكتروني بالإضافة لأركان التدقيق السابق الإشارة إليها يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق.

مداخل التدقيق الإلكتروني:

هناك ثلاثة مداخل مختلفة لمدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية تدقيق الحسابات، أبسطها هو التدقيق حول الحاسوب، وأكثرها عمقاً وتركيزاً هو التدقيق باستخدام الحاسوب، وكذلك التدقيق خلال الحاسوب. ويمكن التعرض للمداخل الثلاث كالآتي: (Arens, 2006)

1- التدقيق حول الحاسوب:

يقوم التدقيق حول الحاسوب على اهتمام وتدقيق المدقق للمدخلات والمخرجات فقط، دون النظر إلى ما يجري داخل الحاسوب من عمليات تشغيل للبيانات، بافتراض أن أنظمة الرقابة على التشغيل فعالة. ويعد هذا المدخل من أبسط مداخل التدقيق الإلكتروني، ولا يحتاج لتكاليف عالية، كما أنه لا يحتاج لخبرات ومهارات عالية بالحاسوب، إلا أنه لا يعد فعالاً في ظل ازدياد اعتماد المنشآت على استخدام الأنظمة المحوسبة، وتعدد طرق تشغيل ومعالجة البيانات، وتنوع طرق الاحتيال وعدم مقدرة هذا المدخل على ضبطها.

2- التدقيق خلال الحاسوب:

في هذا المدخل فإن إجراءات التدقيق تشمل التدقيق على عملية تشغيل البيانات داخل الحاسوب فضلاً عن تدقيق المدخلات والمخرجات، حيث يقوم المدقق بالتأكد من صحة إدخال وتشغيل البيانات لدى العميل، وصحة المخرجات.

3- التدقيق باستخدام الحاسوب:

وفي هذا المدخل يستخدم المدقق بعض البرامج المساعدة، والتي بعضها يحتاج إلى مهارة وخبرة في مجال الحاسوب. وهذه الطرق هي:-

أ. منهج المحاكاة المتوازية:

في هذه الطريقة يقوم المدقق بمعالجة عينات من بيانات الشركة الفعلية باستخدام برامج مشابهة لتلك التي يستخدمها العميل، ثم يقوم بمقارنة نتائج مع نتائج العميل. لكن لابد أن يتوخى الحذر في اختيار العينات التي تكون ممثلة لبيانات الشركة.

ب- البيانات الاختبارية:

يهدف هذا المدخل إلى التأكد من أن التشغيل ببرامج العميل يتم بصورة سليمة، لذا يقوم بإعداد بيانات وهمية ومن ثم يقوم بإدخالها على نظام العميل ليتأكد من معالجتها بطريقة سليمة.

ج- برامج التدقيق:

وهي برامج تهدف إلى مساعدة المدقق في عمله، وتنقسم إلى برامج التدقيق الخاصة: وهي تخدم في القيام ببعض مهام التدقيق بما يتوافق ونظام العميل، ويتم إعدادها بمساعدة خبراء في هذا المجال. أو برامج تدقيق عامة: وهي لا تخص تطبيق أو عميل بعينه، وإنما تعد بشكل عام لمساعدة المدقق وقد تستخدم في العديد من التطبيقات، ومع العديد من العملاء.

ثانياً:- أدلة الإثبات الالكترونية**جمع وتقييم الأدلة: (مصدر سابق)**

يمكن تعريف الدليل في التدقيق على أنه أي معلومات يتم الاستعانة بها من أجل تحديد مدى التوافق بين المعلومات المالية والمعايير المقررة سلفاً، وهذا ما ينص عليه أحد معايير العمل الميداني، والذي يتطلب من المدقق جمع وتقييم الأدلة التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية. والبعض يصف عملية التدقيق بأنها عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة التي تتعلق بتأكيدات الإدارة، حيث هي بذلك محور عملية التدقيق.

عناصر جودة الأدلة: (مصدر سابق)**1- الملاءمة****2- الاهلية: هناك خمسة محددات للاهلية تتمثل في:**

(أ) استقلال مصدر الدليل.

(ب) فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل إذا كان مصدر الدليل داخلي.

(ت) المعرفة المباشرة للمدقق: فمثلاً حضور المدقق للجرد الفعلي للمخزون يعطي دليلاً أكثر أهلية.

(ث) درجة تأهيل الأفراد معدي الدليل.

(ج) درجة الموضوعية في الدليل: فمثلاً الأدلة الخارجية أكثر موضوعية عادة من مثيلاتها الداخلية.

3- الكفاية: وهناك دائماً عاملان يحددان حجم عينة المدقق وهما:

(أ) توقعات المدقق حول وجود تحريفات في بند ما.

(ب) فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل.

4- التوقيت الجيد: ومن الجدير بالذكر هناك سبعة أنواع من الأدلة في عملية التدقيق، يتم اختيار

أنسبها لموضوع التدقيق وهي:

(أ) الفحص المادي

(ب) المصادقات

(ج) التوثيق

(د) الملاحظة

(هـ) الاستفسار من العميل

(و) إعادة التشغيل

(ز) الإجراءات التحليلية

(www.almohasb1.com)

فبعد تحديد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات الالكترونية التي تم جمعها بغرض مساعدة المدقق في إبداء الرأي الفني في القوائم المالية، يجب على المدقق أن يأخذ في اعتباره المخاطر المصاحبة لاستخدام هذا النوع من الأدلة حيث لا يمكن تحديد مدى الكفاية الملائمة من خلال عملية الفحص لدليل الإثبات الالكتروني كما هو الحال في دليل الإثبات الورقي، فطباعة مخرجات المعلومات الالكترونية أو قراءتها من على الشاشة ما هو إلا صيغة واحدة ولا يمكن أن تعطي دلالة على منشأ المعلومة أو صلاحيتها كما لا يمكن أن تؤكد اكتمال أو شمولية المعلومات وبالتالي يجب على المدقق أن يتأكد من أن أنظمة الرقابة والتقنيات المتعلقة بإنشاء ومعالجة ونقل وحفظ المعلومات الالكترونية كافية حتى يمكن ضمان مصداقية المعلومات.

ويوجد عدد من المعايير التي يستخدمها المدقق في تقييم مدى الاعتماد على المعلومات الالكترونية كأدلة إثبات في عملية التدقيق أو تتمثل هذه المعايير في الآتي:-

- 1- التصديق: هو إمكانية القيام بأجراء مصادقة مع المنشأة أو الشخص الذي أنشأ المعلومات الالكترونية.
- 2- الأمانة: تتضمن الشمولية والدقة والطبيعة الحالية والشرعية للمعلومات والأمانة هو التأكد من أن المعلومات شرعية (قانونية) ولم تتغير بقصد أو بغير قصد أثناء تكوينها أو معالجتها أو نقلها أو حفظها.
- 3- الصلاحية وسلطة اعتماد: هو التأكد من أن المعلومات يتم أعدادها ومعالجتها وتعديلها وتصحيحها وإرسالها واستلامها والوصول إليها يتم عن طريق أشخاص مخولين ومسؤولين عن ذلك العمل.
- 4- عدم النكران والإتصاف: هو التأكد من أن الشخص أو المنشأة الذي أرسل أو أستلم المعلومة لا يمكنه أن ينكر من مشاركته في تعديل محتوى المعلومات وبالا اعتماد على الدليل الذي لا يمكن دحضه على منشأ المعلومات الالكترونية أو استلامها أو محتواها فإنه يجب الاعتراف بمنشأ تلك المعلومات أو استلامها أو محتواها.

ثالثاً: خطوات التدقيق المبني الالكتروني : (www.almohasb1.com)

- 1- جمع المعلومات عن قسم التشغيل الالكتروني للبيانات مثل موقع القسم وعدد الافراد العاملين به ومستواهم ووظائفهم ومهام ومسؤوليات الافراد الأساسيين والتعرف على الناحية الفنية للحاسبات المستخدمة ونظام التشغيل المستخدم.
- 2- تحديد التطبيقات المحاسبية الهامة التي تم إجراؤها باستخدام الحاسب وهي التي يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على التقارير المالية التي يتولى المدقق اختبارها.
- 3- تحديد مدى استخدام التشغيل الالكتروني للبيانات في التطبيقات المحاسبية وتجديدها إذا كان الحاسب يؤدي دوراً رئيسياً أم ثانوياً في النظام المحاسبي ويتحدد مدى الاستخدام بمقدار وقت الحاسب المستنفذ في تنفيذ المهام وعدد وأنواع العمليات التي يتم تشغيلها وقيمة المعلومات المنتجة وبلا شك أن هذه الاعتبارات تؤثر إلى حد كبير في مقدار الوقت الذي ينبغي أن يخصصه المدقق لتدقيق التطبيقات المحاسبية التي يتم تشغيلها إلكترونياً.
- 4- دراسة وفهم الرقابة الداخلية وعلى ضوء ذلك يتحدد مدى الاختبارات التي يقوم بها المدقق وطبيعة أدلة التدقيق المطلوبة وتوقيت القيام بإجراءات التدقيق وتحديد الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى تركيز خاص من جانبها.

رابعاً: أوجه الاختلاف بين أدلة الإثبات الالكترونية وأدلة الإثبات التقليدية:

(www.almohasb1.com)

تختلف أدلة إثبات التدقيق الالكترونية عن أدلة الإثبات التقليدية في أوجه عديدة والمقارنة التالية توضح أهم الاختلافات بين النوعين:

- 1- المنشأ: أدلة الإثبات التقليدية: الدليل على المنشأ من السهل تحديده وإيجاده .
- أدلة الإثبات الالكترونية: الدليل على المنشأ من الصعب تحديده بمجرد فحص المعلومات الالكترونية ولكن يتم تحديد المنشأ باستخدام تقنيات رقابية وأمان والتي تسمح بالتوثيق وعدم النكران.
- 2- التبديل: أدلة الإثبات التقليدية: الدليل الورقي من الصعب تبديله بدون أن يتم اكتشافه.
- أدلة الإثبات الالكترونية: من السهل تبديل الدليل وهناك صعوبة أن لم يكن مستحيل اكتشاف عملية التبديل عن طريق فحص المعلومات الالكترونية.
- 3- التصديق والاعتماد: أدلة الإثبات التقليدية: المستندات الورقية تبين بوضوح دليل المصادقة والموافقة عليها.
- أدلة الإثبات الالكترونية: هناك صعوبة في إظهار المصادقة للمستند الالكتروني ويحتاج إلى تقنيات رقابية متطورة لإظهاره.
- 4- الاكتمال والشمولية: أدلة الإثبات التقليدية: كل المفردات المتعلقة بالعمليات عادة تكون مشتملة في نفس المستند.
- أدلة الإثبات الالكترونية: المفردات ذات العلاقة غالباً ما تكون محفوظة في ملفات بيانات عديدة.
- 5- القراءة : أدلة الإثبات التقليدية: لا يحتاج إلى وسائل وتقنيات خاصة للقراءة.
- أدلة الإثبات الالكترونية: تتطلب معدات وتقنيات متعددة للقراءة (ورد، أكسل، أكروبات، الخ).
- 6- الصيغة: أدلة الإثبات التقليدية: جزء متكامل من المستند.
- أدلة الإثبات الالكترونية: منفصل عن البيانات ويمكن تغييره.
- 7- إتاحة وإمكانية الوصول إليها: أدلة الإثبات التقليدية: عادة لا تمثل قيد أثناء عملية التدقيق.

- أدلة الإثبات الالكترونية: مسار التدقيق المتعلق بالبيانات الالكترونية ربما لا يكون متاح في وقت التدقيق والوصول إلى البيانات قد يكون أكثر صعوبة.
- 8- التوقيع: أدلة الإثبات التقليدية: يعتبر التوقيع على المستند الورقي مسألة بسيطة ويمكن التحقق من صحته بسهولة.
- أدلة الإثبات الالكترونية: تتطلب عملية التوقيع تقنيات مناسبة كما يحتاج تقنيات خاصة للتحقق من صحته وإمكانية اعتماده.

أولاً:- الاستنتاجات:

- 1- عدم أو ضعف تطبيق التدقيق الالكتروني محلياً والاعتماد فقط على التدقيق اليدوي (التقليدي) .
 - 2- يتطلب التدقيق الالكتروني توفير كادر كفوء ومتقدم لتنفيذه وهذا يعني عدم توفر الكادر الكفوء محلياً.
 - 3- خضعت دول العالم النامية لمعايير متقدمة جداً للالتزام في تنفيذ التدقيق الالكتروني المفروضة من قبل دول العالم المتقدمة المتمثلة باتفاقية التجارة الدولية المتضمنة: آلية البنك الدولي للإنشاء والتعمير، وآلية صندوق النقد الدولي لمنظمة الأمم المتحدة.
 - 4- ظهور ثورة الحاسبات الالكترونية التي توغلت في جميع نواحي الحياة، وظهور أنظمة قواعد البيانات الحديثة التي تتميز بتكاملها، وتعد إدارة نظم المعلومات الشاملة تكاملاً لمجموعة من النظم الوظيفية، فهي تعد نظام للمعلومات يتيح للإدارة بمستوياتها المختلفة للحصول على المعلومات المطلوبة بالدقة والتوقيت الملائم لتسهيل عملية اتخاذ القرار والتخطيط والمتابعة وحل المشاكل في الشركة بكفاءة وفعالية ، وغيرها من النظم التي تمكن من إعداد قوائم مالية يحتاج تدقيقها إلى التواكب مع هذه التكنولوجيا.
 - 5- إن أهداف عملية التدقيق لم تتغير سواء كان التدقيق يدوياً أو الكترونياً.
 - 6- إن أهمية التدقيق الالكتروني ظهرت من خلال الآثار السلبية التي خلفتها المتغيرات العالمية على مهنة التدقيق.
 - 7- يختلف التدقيق الالكتروني عن اليدوي من خلال اختفاء السجلات الورقية والتجهيزات الخاصة وتظهر كذلك في العاملين بنظام المعلومات، ونظام الملفات في مقابل نظام قاعدة البيانات كما أمكن تصنيف التدقيق الالكتروني إلى عدة أنواع مختلفة.
 - 8- إن استعراض معايير التدقيق المتعارف عليها مع إبراز مدى تأثيرها نتيجة استخدام الحاسبات الالكترونية في معالجة البيانات المحاسبية لعملاء التدقيق وكأداة في عملية التدقيق، ومما سبق إن هناك بعض المعايير لم تتأثر وكما في ((معيار التأهيل المهني للمدقق، ومعيار استقلال المدقق)) أما باقي معايير العمل الميداني فقد تأثرت سلباً نتيجة تعقد نظام المعلومات المحاسبي وتعقد الرقابة الداخلية، إلا أن استخدام أساليب التدقيق الالكتروني أدى إلى رفع كفاءة وفعالية المدقق في تنفيذ هذا المعيار.
- أما ((معيار أدلة الإثبات)) فقد ظهرت الأدلة الالكترونية وما صاحبها من مخاطر كال فقدان والتلاعب إلا أن الأساليب الالكترونية كان لها دور فعال في خلق أدلة إثبات موضوعية وفي النهاية فإن ((معايير التدقيق)) لم تتغير إلا أن استخدام الأساليب الالكترونية رفع من كفاءة وفعالية المدقق في إعدادها.

ثانياً: التوصيات:

- 1- تطبيق التدقيق الالكتروني وذلك بالابتعاد تدريجياً عن الأسلوب اليدوي (التقليدي) لأن الأساليب الالكترونية ترفع كفاءة مراقب الحسابات في التخطيط السليم لعملية التدقيق.
- 2- الاهتمام بالتدريب والتعليم المستمر لرفع كفاءة العاملين وذلك لكون معيار التأهيل العلمي والعملية للمدقق يتأثر بتكنولوجيا المعلومات (التدقيق الالكتروني).
- 3- وضع معايير متقدمة للالتزام في تنفيذ التدقيق الالكتروني لكافة العمليات المالية أسوة بمعايير البنك الدولي وآلية صندوق النقد الدولي لمنظمة الأمم المتحدة.
- 4- وضع سبل حماية لنظم التدقيق الالكتروني وذلك لغرض حماية التقارير المالية من التلاعب.
- 5- وضع مناهج التدقيق الالكتروني في الجامعات العراقية لمواكبة التطورات الاقتصادية الحاصلة في المناهج التعليمية (تكنولوجيا المعلومات).
- 6- ينبغي استخدام أساليب التدقيق الالكتروني في نظام الرقابة الداخلية وبالتالي رفع كفاءة وفعالية المدقق الداخلي والخارجي.
- 7- ينبغي الاهتمام بـ (معيار أدلة الإثبات الالكترونية) التي تتميز بالموضوعية من خلال تدريب وتأهيل المدقق باستخدام الأساليب الالكترونية.

قائمة المصادر:

المصادر العربية:

- 1- جمعة، د. احمد حلمي - خليل، د. عطا الله – معايير التدقيق وتكنولوجيا المعلومات- العدد (1، 2) سنة 2002.
- 2- العطار، د. حسن عبد الحميد- نموذج مقترح لتقييم مخاطر بيئة التشغيل الالكتروني مدخل لتدعيم دور مراقب الحسابات في ظل التحديات المعاصرة- العدد الأول سنة 2000.
- 3- السيد، د. محمد جلال صالح- تأثيرات العولمة على نظم المعلومات المحاسبية- العدد الأول- سنة 1998.

المصادر الأجنبية:

- 1- Arens, Alvin A, and James K. Loebbecke. Auditing: An Integrated Approach. 7rd.ed., prentice–hall, LNC. New Jersey,1997.
- 2- Moscovice Stephen, and others–Core Concepts of Accounting information systems ,Eight Edition, John Wiley and Sons, Inc, 2003.

الانترنت

- 1- [www. abahe. Co.uk](http://www.abahe.Co.uk)
 - 2- www.ccd.gov.jo (دائرة مراقبة الشركات)
 - 3- www.iugaza.edu.ps
- (مجلة الجامعة الإسلامية " سلسلة الدراسات الإنسانية " المجلد السادس عشر. العدد الاول ، ص 913-958 / كانون الثاني/2008)
- 4- www.almohasb1.com