جمهورية مصر العربيَّة
الجهاز المركزي للمحاسبات
الإدارة المركزيَّة للرقابة الماليَّة على
محافظات شرق الدلتا بالدقهليَّة

بحث بعنوان

الحصول على أدلة الإثبات
عند تنفيذ مهامِّ الرقابة عن بُعد

إعـداد
د. رانيـا طاهر محمد طاهر
مُراجع أول بالجهاز المركزيِ للمُحاسبات
دكتوراه في القانون الجنائيِّ

١٤٤٢هـ - ٢٠٢١م

الملخَّص:

يمكنُ تعريف أدلة الإثبات على أنها "جميعُ المعلومات التي يستخدمُها المُراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي يَبني عليها رأيه"، وقد تمَّ من خلال هذه الدِّراسة تحديدُ مفهوم أدلة الإثبات وأهميتها، وأنواع وحجيَّة أدلة الإثبات في المُراجعة، والخصائص الواجب توافرُها لكي يقوم المُراجع أو المدقِّق بالتأكُّد من وجودها حتى يقومَ بفحصه على أكملِ وجه.

ومن وسائل التقدُّم التكنولوجيّ (المُراجعة الإلكترونيَّة) التي تمكِّن من الفحص والمُراجعة عن بُعد، حيث صاحب ظهور المجتمع المعلوماتيّ ظهور الجرائم المعلوماتيَّة التي تهدِّد أمن المُجتمعات والأفراد.

والقانون بحاجةٍ إلى مُواكبة التكنولوجيا وفي حاجةٍ إلى تنظيمٍ قانونيٍّ، ولأهميَّة إثبات هذه الجرائم وعدم قدرة أدلة الإثبات التقليديَّة على تحقيق ذلك؛ أصبح هناك اهتمامٌ كبيرٌ بإثبات هذه الجرائم من خلال أدلةٍ تنتمي إلى البيئة نفسها كأدلةٍ إلكترونيَّة، وهذا هو هدفُ تلك الدراسة.

وحيث تشكِّل الرقابةُ عن بُعد إحدى آليات تسخير التكنولوجيا في مجال الحصول على الأدلة؛ لذا فإنَّ الرقابة عن بُعد هي طريقةٌ للحصول على الدليل الإلكترونيّ بطريقةٍ تتسمُ بالسَّلامة والمشروعيَّة.

ويعدُّ الدليلُ الرقميُّ أو الإلكترونيُّ هو المعلومات المخزَّنة على أجهزة الحاسوب ومُلحقاته كأقراصٍ مرنةٍ وغيرها من وسائل تقنيَّة المعلومات كالطابعات والفاكس، والتي يتمُّ تجميعُها وتحليلُها باستخدام برامج وتكنولوجيا خاصَّةٍ بهدف إثبات وقوع الجريمة ونسبتها إلى مُرتكبيها.

وتعدُّ أحد أسباب هذا البحث هي عدم مُلاءمة وصلاحية أدلة الإثبات التقليديَّة في بيئة الرقابة عن بُعد، وقلة الأبحاث المُتعلِّقة بالذكاء الاصطناعيّ الذي تُشكِّل المُراجعة الإلكترونيَّة أحد مظاهره؛ لكونه يتمثَّلُ في مُحاكاة السلوك البشريّ، حيث حلَّت أنظمة المُراجعة الإلكترونيَّة محلَّ المُراجعة التقليديَّة.

كما تمَّ التطرُّق إلى الرقابة عن بُعد، وبيان مَاهِيَتها، ومجهودات وزارة الماليَّة في تطبيق نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة GFMIS، وأهدافه وأهمية استخدامه، حيث مُواكبة التقدُّم العلميّ للعمليات الماليَّة؛ إذ يُمثل هذا النظامُ في مصر تحولًا جوهريًّا في الأساليب المُتَّبعة لتنفيذ العمليات الماليَّة والمحاسبيَّة في الوحدات الحكوميَّة، بالانتقال من العمل بالأساليب التقليديَّة كاستخدام السجلات اليدويَّة إلى الأساليب الإلكترونيَّة.

وبيان مدى حتميَّة الدفع والتحصيل الإلكترونيّ في الوقت الحاليّ؛ لعدم مُلاءمة وسائل الدفع التقليديَّة لأغراض الرقابة.

وتوصَّلت الباحثةُ إلى مجموعةٍ من النتائج، كان من أهمِّها:

- عدم اختلاف مفهوم أدلة الإثبات في مجال المُراجعة التقليديَّة عنه في الإلكترونيَّة، ولكن اختلف الدليل الذي يعتمد عليه مُراجع أو مُراقب الحسابات حيث أصبح دليلًا إلكترونيًّا.
- لعبت الرقابة عن بُعد دورًا فعالاً في الوقت الراهن، ويجب أن لا نتجاهل حقيقة أنه في بيئة الأعمال المتطوِّرة تلعب التكنولوجيا دورًا حاسمًا، حيث تساعد على تنفيذ استراتيجيات التباعُد الجسديّ والعمل عن بُعد والتي بدورها تُساعد في الحدِّ من انتشار الأوبئة.

وتوصَّلت الباحثة إلى مجموعةٍ من التوصيات، كان من أهمِّها:

- الاهتمام بتدريب وتأهيل مُراجع الحسابات للقيام بمهامِّ الرقابة بكفاءةٍ وفاعليَّةٍ والتكيُّف مع خصائص المُحاسبة الإلكترونيَّة، ولاستعمال الوسائل الإلكترونيَّة والاطِّلاع على آليَّة عملها سواء في الداخل أم الخارج.
- مُراعاة التوقيعات الرقميَّة من خلال أنْ تكونَ مختومةً بالوقت؛ لتجنُّب الخطأ أو التلاعب أو الغش، ومُراعاة الطريقة التي يُوثق بها إكمالُ عناصر التحكُّم؛ لتجنُّب قيام أيّ مُوظَّفٍ بأداء هذه المهمَّة.

قائمة المحتويات:

قائمة المحتويات: ١

مُقَدِّمَــة: ٣

مشكلة البحث: ٣

هدف البحث: ٣

مُبررات البحث: ٤

تقسيمات البحث: ٤

المبحث الأول ٥

أدلة الإثبات في المُراجعة ٥

١/١ مُقَدِّمَــة: ٥

١/٢ مفهوم وأهميَّة أدلة الإثبات في المُراجعة: ٥

١/٣ أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات: ٧

١/٤ أنواع وخصائص أدلة الإثبات في المُراجعة ١٧

١/٥ حجيَّة أدلة الإثبات في المُراجعة: ٢٨

المبحث الثاني ٣٠

الإطار العام للرقابة عن بُعد ومدى ملاءمة أدلة الإثبات عند تنفيذها ٣٠

٢/١ مُقَدِّمَــة: ٣٠

٢/٣ مزايا الرقابة عن بُعد ٣٢

٢/٤ عيوب الرقابة عن بُعد ٣٣

٢/٥ مَاهِيَّة أدلة إثبات المُراجعة الإلكترونيَّة ٣٤

٢/٦ مدى إمكانيَّة الاعتماد على أدلة إثبات المُراجعة الإلكترونيَّة ٣٤

٢/٧ شروط أدلة إثبات المُراجعة الإلكترونيَّة ٣٦

٢/٨ مشاكل أدلة إثبات المُراجعة الإلكترونيَّة وفق الإصدارات المهنيَّة، وأوجه الشبه والاختلاف بين أدلة الإثبات ٣٦

المبحث الثالث ٤٠

الإطار العام لنظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة ونظام الدفع والتحصيل الإلكتروني GPS ٤٠

GOVERNMENT FINANCIAL MANAGEMENT INFORMATION SYSTEM (GFMIS) ٤٠

٣-١- مُقَدِّمَــة: ٤٠

٣/٢ مفهوم وأهداف وأهميَّة نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة ٤٢

٣/٣ آثار وانعكاسات تطبيقات نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة GFMIS في إعداد وتنفيذ السياسة الماليَّة الحكوميَّة ٤٣

٣/٤ مجهودات وزارة الماليَّة في تفعيل نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة GFMIS ٤٣

٣/٥الأدوار والمسئوليات في نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة ٤٣
٣/٦الإطار العام لمنظومة الدفع والتحصيل الإلكتروني والسند القانوني لحساب الخزانة الموحد ٤٥
٣/٧حتميَّة الدفع والتحصيل الإلكترونيّ في الوقت الحالي..... ٤٦
٣/٨منظومة الدفع والتحصيل الإلكتروني GPS ٤٨
خاتمة البحث:..... ٥٣
أولًا - النتائج: ٥٣
ثانيًا- التوصيات: ٥٤
قائمة المراجع: ٥٦

مُقَدِّمَـة:

إنَّ التطـوُّراتِ الهائلـةَ لـم تقـفْ عنـد حـدِّ اسـتخدام تقنيـات المعلومـات وأنظمـة الكمبيـوتر فـي جمـع المعلومـات ومُعالجتهـا ونقلهـا وحفظهـا وعرضـها وتكيُّف المُراجـع مـع هذه البيئـة، حيث أدَّى تقاربُ تقنيَّة المعلومات مع تكامُلِ أنظمة المعلومات إلى تدفُّق المعلومات دون الحاجة لخطِّ الاتِّصال.

لذا فإنَّ موضوع هذا البحث هو دراسةُ الحصول على أدلة الإثبات عند تنفيذ مهامِّ الرقابة عن بُعد، وقد أدَّى التطوُّر الهائلُ في ثورة المعلومات من ناحيةٍ وثورة الاتِّصالات من ناحيةٍ أخرى إلى حدوث تقدُّمٍ كبيرٍ فـي التشـغيل الإلكترونـيّ للبيانـات المحاسـبيَّة لـدى المنشـآت، الأمـرُ الـذي عكس أثره علـى أسـاليب وإجراءات المُراجعة، فعلى الرغم من أنَّ أهداف المُراجعة بصفةٍ عامَّةٍ تعدُّ واحدةً أيًّا كانت نوعيَّة التشغيل الخاصَّـة بالبيانـات اليدويَّـة أو الإلكترونيَّـة، فـإنَّ إجـراءاتِ المُراجعـة التـي يسـتخدمُها المُراجـع فـي إجـراء الاختبـارات قـد تغيَّـرت؛ تجاوبًـا مـع تغيُّـر طبيعـة كلٍّ مـن عناصـر المُـدخلات وعمليـات تشـغيل البيانـات وطبيعة عناصر المُخرجات.

وتعدُّ بيئـة أنظمـة المعلومـات المُتكاملـة بيئـةً خاليـةً من الورق، حيث يتمُّ تبادلُ المعلومـات دون قيـود وعوائق المكان، فيتمُّ نقلها من تطبيقٍ إلى آخَرَ، ومن منشأةٍ إلى أخرى، أو من بلدٍ إلى آخر، وذلك عبر الشبكات الإلكترونيَّة، وفي هذا السياق يضطر المُراجع إلى جمع المعلومات الإلكترونيَّة باعتبارها أدلة إثبات المُراجعة.

مشكلة البحث:

يثيرُ هذا البحثُ عدةَ تساؤلاتٍ وإشكالياتٍ يرمي إلى الإجابة عنها، من هذه الإشكاليات: ما مفهومُ أدلة الإثبات في المُراجعة؟ وما أنواعها؟ وهل أدلةُ الإثبات في وضعها الحاليّ أو التقليديّ تصلحُ للرقابة عن بُعد؟ وهل تحوزُ الأدلةُ الرقميَّةُ نفس حجيَّة الأدلة التقليديَّة؟ وما هي الرقابة عن بُعد، وما مميزاتها وعيوبها؟ وهل المُراجعة الإلكترونيَّة كافيةٌ للعمل في بيئة الرقابة عن بُعد؟

هدف البحث:

يتمثَّلُ الهدفُ الرئيسُ لهذا البحث في عمليَّة تطويع أدلة الإثبات لتتلاءمَ وعمليَّة الرقابة عن بُعد، ويمكنُ تحقيقُ هذا الهدف من خلال استيفاء الجوانب الآتية:

- استعراض الإطار العامِّ لأدلة الإثبات في المُراجعة.

- بيان أثر الرقابة عن بُعد على أدلة الإثبات.
- بيان الشكل الجديد لأدلة الإثبات في ظلِّ بيئة الرقابة عن بُعد.
- الإطار العام لنظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة.

مُبرِّرات البحث:

تتضحُ أهميَّةُ دراسة الحصول على أدلة الإثبات عند تنفيذ مهامِّ الرقابة عن بُعد، من الناحية العمليَّة، في قُدرتها على تحقيق المُرونة لتحقيق الهدف المرجوِّ من المُراجعة أو التدقيق عن بُعد.

هناك العديد من الأسباب التي تجعلُ المُراجع أو المُدقِّق غيرَ حاضرٍ بسبب:

- التطوُّر الهائل في تكنولوجيا المعلومات التي تفتحُ الفرصة لمُراجعة المواقع وتقصير المسافات وتكييف عمليات التدقيق مع النماذج التنظيميَّة المُختلفة؛ حيث إنَّ تكنولوجيا المعلومات لو تمَّ استخدامُها بشكلٍ صحيحٍ مُدَرَّبٍ عليه سوف تزيد من جودة عمليَّة التدقيق أو المُراجعة.
- عدم كفاية أدوات الرقابة التقليديَّة؛ لذا نشأت الضرورةُ لإيجاد أدوات رقابةٍ تُواكب هذه التطوُّرات.

تقسيمات البحث:

المبحث الأول: أدلةُ الإثبات في المُراجعة.

المبحث الثاني: الإطارُ العامُّ للرقابة عن بُعد ومدى مُلاءمة أدلة الإثبات عند تنفيذها.

المبحث الثالث: الإطارُ العامُّ لنظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة ونظام الدفع والتحصيل الإلكترونيِّ GPS.

المبحث الأول

أدلةُ الإثباتِ في المُراجعة

١/١مُقَدِّمَـة:

تَعني أدلةُ الإثبات كلَّ ما يمكنُ أنْ يحصلَ عليه المُراجع من أدلةٍ وقرائنَ محاسبيَّة تُساعده في تدعيم رأيه الفنيّ المُحايد حول صحَّة القوائم الماليَّة.

لذلك يعدُّ دليلُ الإثبات بينةً قاطعةً بحدِّ ذاتها، أمَّا القرائنُ فتُستعمل بدلًا عن دليل الإثبات بحيث يلجأ إليها المُراجع عن طريق جمع أكبر عددٍ ممكنٍ من القرائن في الحالات التي يستعصي عليه وجود دليل إثباتٍ قاطع، ويتطلَّب بيان ماهيَّة أدلة الإثبات في المُراجعة، الكشفَ عن مفهومِها، وأهميتِها، وأهمِّ الوسائل المُستخدمة للحصول على أدلة الإثبات، وأنواعها، وخصائصها، وحجيتها، وفيما يأتي بيانُ ذلك:

٢/١ مفهومُ وأهميَّةُ أدلة الإثبات في المُراجعة:

يُقصد بالدليل في اللغة العربيَّة: المُرشد، أمَّا القرينةُ في اللغة فهي المُصاحبة.

إنَّ عمليَّة المُراجعة التي يقومُ بها المُراجعُ الخارجيُّ تتعلَّقُ بالحصول على أدلة الإثبات، ثم بعد ذلك يقوم بفحصها والتأكُّد من مصداقيتها ومُطابقتها للعمليات الماليَّة، وفي الأخير يحكم على صلاحيتها، ومدى كفايتها؛ ليدعم بها تقريره الذي يُعَبِّرُ عن مصداقيَّة وصحَّة مُخرجات البرنامج المحاسبيّ لدى المؤسسة، وهذا يتطلَّبُ تعريف أدلة الإثبات في المُراجعة وتعريف القرينة، وفيما يأتي بيانُ ذلك:

لقد تعدَّدت التعريفاتُ الخاصَّةُ بأدلة الإثبات في المُراجعة:

فقد عرَّفها البعضُ بأنها "هي تلك الأسسُ والأساليبُ التي تُساعد في تحويل الادِّعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضاتٍ مُثبتة"(١).

ولذا يمكنُ تعريفُ أدلة الإثبات بأنها "جميعُ المعلوماتِ التي يستخدمُها المُراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي يَبني عليها رأيه"(٢).

كما تُعَرَّفُ أدلة الإثبات بأنها "هي كلُّ ما من شأنه أنْ يُؤَثِّرَ على حكم وتقدير المُراجع فيما يتعلَّقُ

---

(١) د. زهرة توفيق سواد، مُراجعة الحسابات والتدقيق، الجزء الأول، عمان، دار الراية، ٢٠٠٩، ص ٣٦.

(٢) د. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٩، ص ٣٦.

بمُطابقة ما عرض من معلوماتٍ ماليَّةٍ للحقائق الاقتصاديَّة"[١].

ويُقصد بأدلة الإثبات "أية معلوماتٍ يستخدمُها المُراجع لتحديدِ ما إذا كانت المزاعمُ والادِّعاءات؛ أي المعلومات التي تتضمَّنها القوائمُ والتقاريرُ التي تتمُّ مُراجعتها، تعكسُ الواقعَ وتتفقُ مع المعايير التي تُستخدم للحكم على مصداقيتها"[٢].

تعريف المعيار الدوليّ للمُراجعة رقم (٥٠٠):

"المُراجعة هي: جميعُ ما يحصلُ عليه المُراجع من معلوماتٍ مثل المُستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات والاستنتاجات وعمليات الاحتساب، والتي يبني عليها المُراجعُ حكمَهُ المهنيَّ ليقرِّر فيما إذا كانت البياناتُ الماليَّةُ تُعطي صورةً حقيقيَّةً وعادلة".

كما أنها مجموعةٌ من المعلومات والبيانات التي:

- يسهلُ التحقُّق منها.
- تكونُ مُتعلِّقةً بعملياتٍ معينةٍ تحت الفحص.
- لها تأثيرٌ على تكوين رأيٍ فنيٍّ مُحايدٍ حول القوائم الماليَّة.

ومن ثمَّ يمكنُ القول: إنَّ أدلة الإثبات هي جميعُ الوثائق والقرائن التي تُثبت وقوع الأحداث الاقتصاديَّة في المؤسَّسة، والتي يعتمدُ عليها مُراجع الحسابات بشكلٍ مُباشر وكدليل مُباشرة عند إبداء رأيه حول الوضعيَّة الماليَّة ومدى المصداقيَّة والشفافية لهذه العمليات والأحداث الاقتصاديَّة.

وفي شأن أهميَّة أدلة الإثبات في المُراجعة:

تكمنُ أهميَّة أدلة الإثبات في أنها هي الأساسُ الذي يبني عليه المُراجع عمليَّة المُراجعة، وبالتالي دقَّة وصحَّة هذه الأدلة تُساعد المُراجع على إبداء رأيه، وكذلك تعودُ بالمنفعة على المُنشأة أو الجهة محلِّ المُراجعة من خلال التالي:

- إنَّ وجود أدلة إثبات صحيحةٍ ودقيقةٍ تدعم صحَّة البيانات المحاسبيَّة والمعلومات الماليَّة الموجودة في

(١) د. أمين السيد أحمد لطفي، المُراجعة بين النظريَّة والتطبيق، الدار الجامعيَّة، الإسكندريَّة، مصر، ٢٠٠٦، ص٣١٨.

(٢) د. منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتِّجاهات الحديثة في المُراجعة، الدار الجامعيَّة، الإسكندريَّة، مصر، ٢٠٠٣، ص١٣.

القوائم الماليَّة من شأنه زيادةُ الاعتماد على هذه البيانات والمعلومات من قِبَلِ المُستخدمين الداخليين والخارجيين للمُنشأة، وبالتالي زيادة الثِّقة في هذه المُنشأة.

- تقرير المُراجع: وهو المحصِّلة النهائيَّة من جمع أدلة الإثبات التي تُساعد المُراجع في الوصول إلى الحقيقة، كما يُساعد تقرير المُراجع المستفيدين منه في اتِّخاذ قراراتٍ صحيحةٍ ومبنيَّةٍ على أساس سليم.

وتتضحُ أهميَّةُ أدلة الإثبات في المُراجعة فيما يلي:

١- الاستناد إليها في إعداد التقرير الختاميّ وإبداء رأيه الفنيّ في القوائم الماليَّة محلِّ المُراجعة.

٢- الاستناد إليها في مُواجهة أيّ جهةٍ تَنْسُبُ إليه الإهمالَ أو التواطُؤَ في إعداد التقرير.

٣- إنَّ المُراجع مسئولٌ مهنيًّا عن تنفيذ الاختبارات في التوقيت وبالقدر والطبيعة المُلائمة لجمع البيانات.

٤- إنَّ المُراجع مسئولٌ مهنيًّا عن جمع أدلة الإثبات، وذلك وفقًا لمعايير العمل الميدانيّ.

٥- إنَّ المُراجع مسئولٌ عن الحكم على مدى صلاحية أدلة الإثبات ومدى قناعته بها، وما إذا كانت كافيةً وملائمةً بالقدر الذي يمكِّنه من إصدار حُكمه على القوائم الماليَّة.

٣/١ أهمُّ الوسائل المُستخدمة للحصول على أدلة الإثبات[١]:

١- الجرد الفعليُّ والمُلاحظة.

٢- المُراجعة المُستنديَّة.

٣- نظام المُصادقات.

٤- نظام الاستفسارات.

٥- المُراجعة الحسابيَّة.

٦- المُراجعة الانتقاديَّة.

٧- الربط بين المعلومات والمُقارنات.

وفيما يأتي بيانُ ذلك:

(12) https://www.almohasb1.com/2009/08/electronic-audit-evidence.html

الجرد الفعليُّ والمُلاحظة[١]:

ينطوي الجردُ الفعليُّ على فكرةٍ بسيطةٍ في حدِّ ذاتها، فإذا استطاع المُراجعُ مُعاينة الشيء موضوع الفحص ورؤيته بنفسه فإنه يستطيعُ التأكُّد من وجوده.

ويستلزمُ الجردُ الفعليُّ قيامَ المُراجع بعمليَّة العدِّ أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محلِّ الفحص، ومن الواضح أنَّ مجال استعمال هذه الوسيلة مقصورٌ على بعض أنواع الأصول التي لها كيانٌ ماديٌّ ملموسٌ كالنقديَّة والبضاعة الباقية والإضافات إلى الأصول الثابتة أو التي تخضع للإثبات بوسيلةٍ ماديَّةٍ ملموسةٍ كأوراق القبض والاستثمارات.

وفي كثير من الأحيان يستلزمُ استخدام هذه الوسيلةِ بطريقةٍ سليمةٍ ترتيباتٍ بين المُراجع والمُنشأة، فالبضاعة في الطريق أو تحت التشغيل أو المجمَّعة جزئيًّا والمخزَّنة في شكل أكوام غير منظَّمة قد تجعلُ من المستحيل إجراءَ الجرد الفعليّ بطريقةٍ فعالةٍ، ويجب على المُراجع أنْ يتنبَّأَ بمثل هذه المُشكلات مسبقًا، وأنْ يتخذَ الترتيباتِ اللازمةَ مع المُنشأة لحلِّ هذه المشكلات؛ حتى تتَّم عمليَّة الجرد بنجاح ودون عقبات.

ويتطلَّبُ الجردُ الفعليُّ وجود عدة اعتباراتٍ، من أهمِّها:

أ- يتطلَّبُ الجردُ الفعليُّ من المُراجع المَقدرة على التعرُّف أو تمييز الشيء الذي يقومُ بفحصه، فالجردُ لا تكونُ له أية قيمةٍ إذا كان القائمُ بعمليَّة الجرد لا يستطيعُ التعرُّف على الأصناف التي يقوم بجردها، فلا بدَّ أنْ يتأكَّد القائم بالجرد بأنه قد فحص فعلًا الشيء المطلوب تحقيقه.

ب- ويتفرَّع عن ذلك بطريق الاستنتاج الضمنيّ أن المُراجع لديه القدرةُ على التمييز بين الأصناف المُختلفة من حيث درجة الجودة، فموقف المُراجع هنا بالغُ الصعوبة، فهو ليس خبيرًا مثمنًا، وليس من المعقول أنْ يُطَالِبَ بأنْ يكونَ خبيرًا في جميع أصناف البضائع أو الأصول التي يقومُ بتحقيقها بهذه الطريقة.

ج- وتنطوي فكرةُ الجردِ الفعليّ أيضًا على قُدرة المُراجع على التمييز بين ما هو حقيقيٌّ وما هو مُزَيَّفٌ، فعند جرد الخزينة مثلًا فالمفروض أنْ يكونَ المُراجع قادرًا على التمييز بين العملة الصحيحة والعملة المزيَّفة، وقد يكون ذلك سهلًا بالنسبة للعملة المعدنيَّة، ولكنَّ الأمرَ قد لا يكون بالسهولة نفسها بالنسبة للعملات الورقيَّة المزيَّفة بإتقانٍ، والمُراجعُ هنا مسئولٌ عن اكتشاف التزييف الواضح، أمَّا العملاتُ

(12) https://www.malek-accounting.com/2020/06/Evidence-to-prove.html.

المزيَّفةُ بإتقان والتي لا يستطيعُ اكتشافَها إلاَّ خبيرٌ، فهو غيرُ مسئولٍ عنها.

المُراجعة المُستنديَّة[1]:

ينتجُ عن عمليات المشروع تبادلُ مُستنداتٍ وأوراقٍ بينه وبين الغير، كما أنَّ كثيرًا من العمليات التي تتمُّ داخل المشروع ينشأ عنها مُستندات، وهذه المُستندات لها أهميتُها القصوى؛ لأنها تُمَثِّلُ الأدلة الكتابيَّة المؤيّدة للعمليات، وتعدُّ أساسًا لقيود المُحاسبة، ويعتمد المُراجعون عليها اعتمادًا كبيرًا في مُراجعة صحَّة القيود المُثبتة في الدفاتر، فعند تحقيق بنود المُشتريات مثلًا يلجأ المُراجع إلى فحص فواتير الشراء ومُقارنتها بالمبالغ المقيَّدة بدفتر يوميَّة المُشتريات، كذلك عند مُراجعة الإيداعات بالبنك يلجأ المُراجع إلى فحص حوافظ الإيداع بالبنك ومُقارنتها بالمبالغ المقيَّدة في دفتر العمليات النقديَّة.. وهكذا، وتُعرف عمليَّة فحص المُستندات المؤيّدة للقيود الدفتريَّة باسم "المُراجعة المُستنديَّة".

والمُراجعة المُستنديَّة هي الأساسُ الحقيقيُّ لعمليَّة المُراجعة، ويتوقَّفُ النجاحُ الكليُّ لأيِّ عمليَّة مُراجعة على الدقة والذكاء الذي يتمُّ به هذا الجزء من العمل، فالمُراجعة المُستنديَّة ليس معناها الفحص العابر للمُستندات، ولكنَّ المقصود منها فحصُ عمليات المشروع وما يُؤيدها من مُستنداتٍ، بحيث يقتنع المُراجع بأنَّ هذه العملياتِ سليمةٌ، وأنها اعتُمدت من الجهات المختصَّة بالمشروع، وأنها قُيِّدَتْ في الدفاتر بطريقةٍ صحيحةٍ، وبهذه الطريقة يذهب المُراجع إلى ما وراء القيود الدفتريَّة، وتتبع القيود إلى مصادرها الأصليَّة، وبذلك يستطيع تفهُّم طبيعة العمليات والظروف المُحيطة بها، وفي كثير من الأحيان قد لا يتمُّ اكتشاف بعض أنواع الغشِّ إلاَّ بالمُراجعة المُستنديَّة؛ ولذلك أكرِّر القول بأنَّ هذا الجزء من عمليَّة المُراجعة يجبُ أنْ يتمَّ بذكاءٍ وعنايةٍ دقيقة.

وتنطوي المُراجعة المُستنديَّة على الأفكار الآتية:

أ- إنَّ المُستند المقدَّم إلى المُراجع مُستندٌ حقيقيٌّ، فالمُراجع لا يستطيعُ أنْ يجزمَ بدون أيِّ بادرةٍ من الشك بأنَّ المُستند المقدَّم إليه حقيقيٌّ، ولكنَّ المُراجع اليقظ يستطيعُ - على الأقلِّ - اكتشاف المُستندات المزوَّرة تزويرًا واضحًا؛ ولذلك فإنَّ أيَّ كشط أو تغيير في الأرقام أو التواريخ يجبُ أنْ يَلْفِتَ نظر المُراجع.

ب- تقضي أنظمةُ الرقابة الداخليَّة السليمة مُراجعةَ المُستندات واعتمادها من أشخاصٍ مسئولين داخل

(12) https://www.malek-accounting.com/2020/06/Evidence-to-prove.html.

المُنشأة؛ ولذلك يتعيَّن على المُراجع التأكُّد من وجود توقيعات الموظَّفين المكلَّفين بهذا العمل على المُستندات، مثل المدير العام أو المدير الماليّ أو المُحاسب الأول؛ لأنَّ وجود هذه التوقيعاتِ على المُستند يُعطي نوعًا من التأكيد للمُراجع بأنَّ المُستند حقيقيٌّ، ويعتمد المُراجع اعتمادًا كبيرًا على نظام الرقابة الداخليَّة في قبوله لحقيقة المُستندات المقدَّمة إليه.

ج- إنَّ المُستند خاصٌّ بعمليَّة من عمليات المُنشأة؛ ولذلك يجبُ أنْ يهتمَّ المُراجع باسم الجهة الموجَّهة إليها المُستند، فإذا كان المُستند مُوجَّهًا إلى أحد المديرين أو الموظَّفين فقد يدلُّ ذلك على أنَّ العمليَّة شخصيَّة وأنها لا تخصُّ المُنشأة، أمَّا إذا كان المُستند مُوجَّهًا إلى المُنشأة فإنَّ ذلك يعدُّ دليلًا مبدئيًّا على أنَّ العمليَّة هي إحدى عمليات المُنشأة.

د- إنَّ العمليَّة قد قُيدت في الدفاتر بطريقةٍ صحيحةٍ؛ ولذلك يصبحُ البحث في طبيعة الحساب المرحَّل إليه المبلغ من الأهميَّة بمكان، فمصروفات الصيانة والتصليحات – على سبيل المثال – لا يجب ترحيلُها إلى حسابات الأصول الثابتة.

وعند فحص المُراجع للمُستندات الأصليَّة يجبُ أنْ يهتمَّ بالاعتبارات الأربعة السَّالفة الذكر، كما يجبُ عليه عند فحص المُستند الأصليّ أن يفحصَ أيضًا جميع المُستندات الفرعيَّة المُتعلِّقة بالعمليَّة، فإذا حدثت إضافاتٌ إلى العدد والآلات أثناء العام مثلًا فإنَّ المُراجع يجبُ ألاَّ يقتصرَ فحصه على فاتورة المورد فحسب؛ بل يجبُ أنْ يمتدَّ أيضًا إلى فحص جميع المصروفات المُتعلِّقة بتركيب هذه الآلات، وإلى الاطِّلاع على عقد الشراء والعقود المُتعلِّقة بصيانة هذه الآلات في المستقبل، فمن الضروريّ فحصُ جميع المُستندات الفرعيَّة المُتعلِّقة بالمُستند الأصليّ؛ حتى يمكنَ الإحاطةُ بجميع الظروف والمُلابسات المُتعلِّقة بالعمليَّة.

وفي بعض الأحيان يضطرُّ المُراجع إلى فحص صور بعض المُستندات بدلًا من فحص المُستندات الأصليَّة، ومثال ذلك: فواتير البيع، فالفاتورة الأصليَّة تُرسل إلى العميل؛ ولذلك يضطر المُراجع عند القيام بالمُراجعة المُستنديَّة للمبيعات إلى فحص صور فواتير البيع؛ لأنه لا بديل لذلك، وهنا يلجأ المُراجع إلى اتِّخاذ إجراءاتٍ إضافيَّةٍ لتحقيق هذه العمليات بالاطِّلاع على مُستندات شحن البضاعة وخروجها من المخازن.

نظام المُصادقات:

تهدفُ هذه الوسيلةُ إلى الحصول على بيانٍ أو إقرارٍ مكتوبٍ من شخص خارج المُنشأة بصحَّة أو عدم صحَّة رصيد أو بيان مُعَيَّن، وهذه الوسيلةُ إذا تمَّ تطبيقُها بطريقةٍ صحيحةٍ تعدُّ من أنجح الوسائل المُتاحة للمُراجع للحصول على أدلة إثبات يمكنُ الاعتمادُ عليها، ويمكنُ استخدامُ هذه الوسيلة في تحقيق المبالغ المستحقَّة على مديني المُنشأة، وفي تحقيق المبالغ المستحقَّة على المُنشأة للغير.... إلخ، ويُلاحظ أنَّ المُراجع لا يستطيعُ أنْ يطلبَ بنفسه مُباشرةً من الغير مُصادقات بصحَّة أرصدة حساباتهم مع المُنشأة؛ لأنه لا توجدُ علاقةٌ مُباشرةٌ بينهم وبين المُراجع، وقد يرفض كثيرٌ منهم الردَّ على خطاباته؛ ولذلك فإنَّ طلب المُصادقة الذي يُرسل إلى الغير يجبُ أنْ ينبعَ من جانب المُنشأة نفسها(١).

وبما أنَّ هدف المُراجع من إرسال مُصادقات إلى الغير هو الحصولُ على أدلة إثباتٍ من جهاتٍ خارجيَّة مستقلةٍ بصحة البيانات التي تحتويها هذه المُصادقات؛ لذلك فإنَّ هذه المُصادقات تفقدُ حجيتها كدليل إثبات إذا كانت هناك فرصةٌ لوقوع الردود على هذه المُصادقات في أيدي موظَّفي المُنشأة، فقد يلجأ موظَّفو المُنشأة إلى إخفاء بعض هذه الردود أو التلاعُب بها، ويترتَّب على ما تقدَّم أنَّ نظام المُصادقات لكي يؤتيَ ثماره يجبُ أنْ يخضعَ للإجراءات الرقابيَّة التالية(٢):

أ- يقوم موظَّفو المشروع بإعداد خطابات المُصادقات، ويتولَّى مندوبو المُراجع مُراجعة البيانات الواردة بهذه المُصادقات مع دفاتر أستاذ الحسابات الشخصيَّة (أستاذ المدينين أو أستاذ الدائنين حسب الحالة) فيراجع اسم العميل أو المورد وعنوانه ورصيد حسابه مع دفاتر الشركة.

ب- توضعُ طلبات المُصادقة في مظاريفَ بواسطة المُراجع نفسه، ويتولَّى المُراجع بنفسه أيضًا إرسال هذه المظاريف بواسطة البريد.

ج- المظروف الذي يُوضع فيه خطاب المُصادقة يجبُ أنْ يحملَ عنوان مكتب المُراجع، بحيث إنه إذا لم يُسلم الخطاب إلى المرسَل إليه تُعاد الرسالة إلى مكتب المُراجع الذي يستطيعُ حينئذٍ البحث عن أسباب عدم تسليم الخطاب، أمَّا إذا ذكر عنوان الشركة على المظروف فإنَّ المُراجع لا يستطيعُ أن يعلمَ على وجه اليقين ما إذا كانت الرسالةُ قد سُلِّمت إلى صاحبها أو لم تُسَلَّمْ إليه وأُعيدت إلى الشركة المرسلة،

---

(١) د. خُضير مصطفى عيسى، المُراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، جامعة الملك مسعود، الرياض، الطبعة الثانية، ١٩٩٦م، ص١٦٥.

(2)https://specialties.bayt.com/ar/specialties/q/364186/%D9%85%D8%A7-%D9%87%D9%8A-.

وقد تُعاد المُصادقات المُرسلة إلى عملاء وهميين إلى الشركة ويُخفي موظَّفو الشركة هذه الخطابات المردودة عن المُراجع.

د- يجب أنْ يُرفق بالمُصادقة مظروفٌ مطبوعٌ عليه اسم المُراجع وعنوانه وملصق عليه طابع بريد لاستعماله بواسطة العميل للردِّ على المُصادقة، والغرضُ من ذلك التأكُّدُ من أنَّ الردود على المُصادقات يتمُّ إرسالُها مُباشرةً إلى مكتب المُراجع والحيلولة دون وقوع هذه الردود في أيدي موظَّفي المشروع للأسباب السابق ذكرها.

وأهميَّة الإجراءات سالفة الذكر ظاهرةٌ للعيان، فإذا لم تُنَفَّذْ هذه الإجراءاتُ بدقةٍ فإنَّ ذلك يُتيح لإدارة المشروع أو موظَّفيه تغيير الأرقام الواردة بخطابات المُصادقة قبل إرسالها أو عدم إرسال بعض هذه الخطابات بالمرَّة أو إرسالها على عناوينَ خاطئةٍ أو تلقِّي الردود عليها والتلاعُب في هذه الردود، فإذا وجد أيّ احتمال من هذا النوع فإنَّ هذه المُصادقات تفقدُ حُجيتها كأدلة إثباتٍ يمكنُ الاعتماد عليها.

وتنقسمُ المُصادقات إلى نوعَيْن رئيسَيْن، هما:

أولًا: مُصادقة إيجابيَّة: وفي هذا النوع من المُصادقة يتلقَّى العميل أو المورد خطابًا من المُنشأة تَذكر فيه رصيدَ حسابه وتطلبُ منه الردَّ كتابةً على عنوان المُراجع بالمُصادقة على صحَّة هذا الرصيد، وفي حالة عدم صحَّة الرصيد يطلبُ من العميل ذكر الأسباب في ردِّه.

ثانيًا: مُصادقة سلبيَّة: يُخطر العميل برصيد حسابه ويطلب منه الردّ كتابةً على عنوان المُراجع في حالة اعتراضه فقط على صحَّة الرصيد، مع ذكر الأسباب التي تدعوه إلى عدم المُوافقة على صحَّة الرصيد.

والعيبُ الأساسُ للمُصادقات السلبيَّة أنَّ المُراجع لا يستطيعُ أنْ يجزمَ في حالة عدم الردِّ على المُصادقة بما إذا كان ذلك ناشئًا عن صحَّة الرصيد أو ناشئًا عن إهمال العميل وعدم اهتمامه بالردِّ على المُصادقة المُرسلة إليه، ومن جهةٍ أخرى فإنَّ التكلفة الكبيرة والمجهود الذي تتطلَّبه المُصادقات الإيجابيَّة فضلًا عن نسبة الردود الضئيلة التي يتلقَّاها المُراجع على هذا النوع من المُصادقات تؤدِّي – في كثيرٍ من الأحيان – إلى الاكتفاء بوسيلة المُصادقات السلبيَّة.

وفي حالة ضعف نظام الرقابة الداخليَّة أو الشكِّ في وجود غشٍّ أو أخطاءٍ حسابيَّة أو مُنازعات بشأن الأرصدة فيفضَّل استخدام أسلوب المُصادقات الإيجابيَّة، كذلك يُفَضَّلُ هذا الأسلوب إذا كان عدد العملاء

قليلًا وكانت أرصدةُ حساباتهم كبيرةً، أمَّا إذا كان نظامُ الرقابة الداخليَّة متينًا وكان عدد الديون كبيرًا وكانت هذه الديونُ ذات قيمٍ صغيرةٍ متقاربة فيمكنُ استخدام أسلوب المُصادقات السلبيَّة، ويكتفى في هذه الحالات بإرسال مُصادقاتٍ سلبيَّة إلى عينةٍ من هؤلاء العملاء اعتمادًا على متانة نظام الرقابة الداخليَّة وفعاليته، وإذا كان هناك عددٌ قليلٌ من الحسابات ذات الأرصدة الكبيرة إضافةً إلى عددٍ كبيرٍ من الحسابات ذات الأرصدة الصغيرة فيمكنُ استخدامُ كلا النوعين من المُصادقات.

وفي بعض الأحيان قد تطلبُ المُنشأة من المُراجع عدم إرسال مُصادقاتٍ إلى بعض العملاء؛ خوفًا من حدوث ردود فعلٍ ضارَّة لعلاقات المُنشأة بهؤلاء العملاء، وفي هذه الحالة يتعيَّنُ على المُراجع أنْ يحصلَ على قائمةٍ مكتوبةٍ بهذه الحسابات، ويجبُ أنْ يوقِّعَ على هذه القائمة أحدُ كبار المسئولين في المُنشأة (المحاسب الأول مثلًا)، ويجبُ ألاَّ يقبلَ المُراجع توقيع أحد صغار الموظَّفين الذي يُحاول إخفاء اختلاساتٍ في حسابات المدينين بهذه الطريقة، ويجبُ أنْ يتحقَّقَ المُراجع من صحَّة هذه الحسابات بوسائلَ وإجراءاتٍ أخرى.

نظام الاستفسارات:

يقومُ النظامُ على توجيه أسئلةٍ والحصول على إجاباتٍ مُرضيةٍ عن هذه الأسئلة، وهذه الإجابات تتدرَّجُ من إجاباتٍ رسميَّةٍ مكتوبة إلى مناقشاتٍ شفهيَّةٍ بين المُراجع وموظَّفي المُنشأة، ومع ذلك يستطيعُ المُراجع الواعي باستخدام هذا الأسلوب الحصولَ على كثيرٍ من المعلومات عن كثيرٍ من الأمور التي قد تبدو له غامضةً أو تحتاجُ إلى تفسير، ويُلاحظ أنَّ الإجابة عن سؤالٍ واحدٍ نادرًا ما تعدُّ من قبيل الأدلة التي يمكنُ الاعتماد عليها، أمَّا الإجابة عن عدة أسئلةٍ مرتبطةٍ ببعضها فقد تؤدِّي – في كثير من الأحيان – إلى الحصول على أدلةٍ مُرضيةٍ طالما كانت الإجاباتُ عن هذه الأسئلة معقولةً ومُتناسقة.

ويجبُ على المُراجع أنْ يكونَ حريصًا في اختيار هذه الأسئلة، فالأسئلةُ السخيفةُ – فضلًا عن أنه لا معنى لها – تُسيءُ إلى مركز المُراجع، كما أنَّ الأسئلة التي لا يمكنُ تحقيقُ أو اختبار صحَّة الردود عليها ليس لها قيمةٌ عمليَّةٌ كبيرةٌ، ويجبُ ألاَّ يخلقَ المُراجع شعورًا لدى الموظَّفين القائمين بالعمل المحاسبيّ في المشروع بأنه يقبلُ أنْ يعتمدَ على بياناتٍ غير مؤيدةٍ أو معززةٍ؛ لأنه إذا تأكَّد لديهم هذا الشعور فمن المؤكَّد أنه لن يحصلَ منهم على إجاباتٍ دقيقةٍ أو أمينةٍ على أسئلته.

وكما سبق أن ذكرتُ فإنَّ هذه الإجاباتِ لا تعدُّ من أدلة الإثبات القويَّة التي يمكنُ للمُراجع الاعتمادُ

عليها، فحجيَّةُ هذه الأدلة تتأثَّرُ بما يأتي:

- درجة معرفة أو دراية الشخص المُوجَّه إليه السؤال بالشيء موضوع البحث.
- درجة مسئوليَّة وأمانة هذا الشخص.
- هل الشخص المُوجَّه إليه السؤالُ له مصلحةٌ في الموضوع؟

وقد يتعمَّدُ هذا الشخصُ إخفاءَ الحقيقة أو إعطاءَ بياناتٍ مضللةٍ، وبذلك تعدُّ إجاباتُه متحيزةً لا يمكن الاعتماد عليها، ولذلك فإنه يفضَّلُ دائمًا اختبار هذه الإجابات مع أيّ بياناتٍ أخرى أو تحقيقها بوسائلَ أخرى كلما كان هذا ممكنًا، وإذا كان هذا غيرَ ممكن واضطرَّ المُراجع إلى الاعتماد على بياناتٍ لا يمكن تحقيقُها من إدارة وموظَّفي المشروع؛ فيجبُ أنْ يشيرَ إلى ذلك صراحةً في تقريره.

المُراجعة الحسابيَّة[١]:

إنَّ العمليات الحسابيَّة التي يقومُ بها المُراجع بنفسه تعدُّ من أبسط وسائل تحقيق العمليات، فإذا قام المُراجع بنفسه بمُراجعة أحد المجاميع أو التضريبات فإنه يستطيعُ أنْ يقتنعَ دون أيّ مناقشةٍ بصحَّة النتيجة التي حصل عليها من الناحية الحسابيَّة، فالمُراجعة الحسابيَّة هي من أكثر الوسائل استخدامًا في مجال المُراجعة، وتتطلَّب عمليَّة المُراجعة استخدامَ هذه الوسيلة في تحقيق كثيرٍ من العمليات من الناحية الحسابيَّة، فمن أمثلة العمليات التي يلزمُ تحقيقُها بهذه الطريقة مُراجعة مجاميع دفاتر القيد الأولي ومُراجعة مجاميع الحسابات في دفتر الأستاذ وصحة استخراج الأرصدة ومُراجعة التضريبات والمجاميع في كشوف جرد البضاعة وكشوف الأجور والاستهلاكات ... إلخ.

والمُراجعة الحسابيَّة تشملُ أيضًا مُراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ؛ لكي يقتنع المُراجع بصحَّة هذه الترحيلات، ومُراجعة المجاميع والترحيلات إلى الأستاذ تكونُ جزءًا مهمًّا من عمليَّة المُراجعة، وبالرغم من أنَّ هذا الجزء من العمل يتميَّز بالآليَّة ممَّا حدَا بكثيرين إلى تسميته الفحص الروتيني؛ فإنه يجبُ أنْ يتمَّ بعنايةٍ وإتقان، وتتوقَّف كميَّة الاختبارات التي يقومُ بها المُراجع في هذا المجال على متانة أو ضعف نظام الرقابة الداخليَّة، ففي حالة المشروعات الصغيرة حيث لا توجد في الغالب أنظمةٌ سليمةٌ للرقابة الداخليَّة يتطلَّبُ الأمرُ من المُراجع مُراجعةَ جزءٍ كبيرٍ جدًّا من المجاميع والترحيلات، وفي أغلب الأحيان يتطلب

(12) https://www.almohasb1.com/2009/08/electronic-audit-evidence.html

من المُراجع مُوازنة الدفاتر، وقد يتطلَّب ذلك مُراجعةً تامَّةً لكلِّ المجاميع والترحيلات.

ويُلاحظ في هذا المجال أنَّ مُوازنة الدفاتر أو تحضير حساباتٍ ختاميَّةٍ وميزانيَّة من مجموعة مُعينةٍ من الدفاتر لا يعدُّ جزءًا من واجبات المُراجع، وإذا قام بهذا النوع من العمل فإنه يقومُ به بصفته محاسبًا لا بصفته مُراجعًا، أمَّا في حالة المشروعات الكبيرة حيث يوجد نظامٌ سليمٌ للرقابة الداخليَّة فإنَّ موازنة الدفاتر تتمُّ بمعرفة موظَّفي المُنشأة، وفي هذه الحالة ليس من الضروريِّ أنْ يقومَ المُراجع بمُراجعة جميع الترحيلات والمجاميع، وإنما يكتفي المُراجع باختبار نسبةٍ من هذه العمليات، وتتوقَّف كميَّة هذه الاختبارات على ظروف كلِّ حالةٍ، ولا يمكنُ أنْ توضعَ لها قواعدُ عامَّة.

ومع ذلك فإنه يجبُ التنبيهُ إلى أنه من غير المُحتمل أن تؤدِّيَ المُراجعة الحسابيَّة إلى اكتشاف الأنواع الخطيرة من الغشِّ، وهناك خطرٌ كبيرٌ في أنْ يُخصَّص الجزء الأكبر من وقت المُراجع في القيام بهذا النوع من العمل بدلًا من استخدام هذا الوقت في أعمالٍ أخرى أهمَّ وأنفعَ، فمُراجعة جميع الترحيلات – على سبيل المثال – إلى دفتر أستاذ المدينين في مشروع كبير تأخذ وقتًا ومجهودًا كبيرين في أغلب الأحيان لا يؤدِّيان إلاَّ إلى اكتشاف بعض الأخطاء الكتابيَّة، ولكنَّ هذا النوع من المُراجعة لا يُبرهن بأيِّ حالٍ على أنَّ جميع مبيعات المشروع قد أدخلت في الدفاتر، كما لا يبرهن على أنَّ جميع هذه المبيعات حقيقيَّة.

المُراجعة الانتقاديَّة:

تعني الفحصَ الدقيقَ أو الدِّراسة الانتقاديَّة التحليليَّة لأحد الحسابات أو لأحد القيود أو لأحد السجلات المحاسبيَّة الأخرى، فالمُراجع الخبيرُ يستطيع إلقاءَ نظرةٍ فاحصةٍ على أحد الحسابات أو إحدى الصفحات واكتشاف الأمور الغريبة أو الشَّاذَّة الموجودة في هذا الحساب أو في هذه الصفحة، ولا شيءَ يدعو إلى الغرابة في ذلك؛ فالمُراجع في هذه الحالة يستخدمُ جميع مواهبه وخبراته ومعلوماته المحاسبيَّة بالنسبة لهذا النوع من العمليات لتقويم المعلومات الموجودة أمامه، وبطبيعة الحال فإنَّ الشيء العاديَّ المتوقَّع لا يلفت انتباهه، أمَّا الأمور غير العاديَّة أو الشاذَّة فهي التي تُثير اهتمامَه ورِيبته.

ومن المعلوم – مثلًا – أنَّ حساب الصندوق في دفتر الأستاذ العامِّ عادةً ما يحتوي على قيدٍ شهريٍّ للمقبوضات في جانبٍ منه، وآخر للمدفوعات في جانبٍ له، فإذا وجدَ المُراجع ثلاثة عشر قيدًا في هذا الحساب في خلال السنة الماليَّة فإنَّ ذلك يجبُ أنْ يُثير اهتمامَه ويَدْعُوَهُ إلى البحث عن سبب ذلك.

وعند فحص أحد قيود اليوميَّة انتقاديًّا يجبُ أنْ يبحثَ المُراجع في ملاءمة هذا القيد لطبيعة أعمال المُنشأة، كما يجبُ أنْ يهتمَّ بالتوجيه المحاسبيّ لطرفي القيد وبصحَّة القيد نفسه من ناحية تطبيق المبادئ المحاسبيَّة المُتعارف عليها، وعند فحص أحد حسابات المدينين انتقاديًّا يجبُ على المُراجع أنْ يهتمَّ بعمر الدين، وما إذا كان العميلُ يُسَدِّدُ حسابه بانتظام خلال فترة الائتمان، وهل يتكوَّنُ الرصيدُ النهائيُّ من بنودٍ محددةٍ تُمَثِّلُ عمليات الشهر الأخير مثلاً أم أنَّ العميل يُسدِّد دفعاتٍ على الحساب من قيمة كلِّ فاتورة، بحيث يتزايد رصيدُ الحساب بصفةٍ مستمرَّة، كما يجبُ أنْ تلفتَ نظره الشيكات المرفوضة الواردة من العميل، فبواسطة هذا النوع من الدِّراسة التحليليَّة لحسابات العملاء يستطيعُ المُراجع تقدير قيمة الديون المشكوك في تحصيلها.

الربط بين المعلومات والمقارنات:

بموجب نظام القيد المُزدوج هناك اتِّجاهٌ لوجود ترابطٍ بين الحسابات والبنود المُختلفة، فهناك ارتباطٌ – مثلًا – بين مصروفات التأمين المحملة لحساب الأرباح والخسائر ومصروفات التأمين التي تخصُّ المدة المقبلة والتي تظهرُ بالميزانيَّة، كذلك فإنَّ هناك علاقةً بين الزيادة المتوقَّعة في رقم الديون المشكوك فيها وبين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها(١).

وكذلك إذا وُجد حسابٌ لأحد المصروفات مرتبطٌ بحساب أحد الأصول فإنَّ تحقيق هذا الأصل لا يكونُ كاملًا إلاَّ إذا تمَّت المُطابقة والربط بين حساب هذا المصروف وحساب الأصل بطريقةٍ من الطرق، وتنطبقُ الاعتباراتُ نفسُها على حسابات الخصوم، كالربط بين القروض والفوائد المُستحقَّة على هذه القروض.

والتوافقُ والتناسقُ بين هذه الحسابات المُرتبطة يعدُّ – بالتأكيد – دليلَ إثباتٍ على أنَّ هذه الحساباتِ خاليةٌ – على الأقلِّ – من الأخطاء، وتُستعمل عبارة المُطابقة كثيرًا بواسطة المُراجعين لوصف عمليَّة الربط بين رصيد أحد الحسابات ورصيد حسابٍ آخر كالمُطابقة بين الفوائد المحملة لحساب الأرباح والخسائر ومقدار القروض المستحقَّة على المُنشأة، وكالمُطابقة بين رصيد البنك في دفاتر المُنشأة والرصيد، كما يظهرُ في كشف البنك عند عمل تسوية البنك، وهكذا فالمُراجعُ الماهرُ الحريصُ هو الذي يستغلُّ هذه العلاقاتِ في الربط بين البنود المُختلفة، وفي تدعيم الثقة في هذه الحسابات.

---

(١) د. خُضير مصطفى عيسى، المُراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، مرجع سابق، ص١٦٦.

٤/١ أنواعُ وخصائصُ أدلة الإثبات في المُراجعة[١]:

أنواعُ أدلة الإثبات في المُراجعة:

تظهرُ طبيعةُ أدلة الإثبات في المُراجعة في كافة المعلومات التي يستخدمُها المُراجع لتكوين ودعم القوائم الماليَّة محلِّ المُراجعة، ويعتمد المُراجع في تحديد كميَّة ونوعيَّة هذه الأدلة على الخبرة المهنيَّة، وأدلة الإثبات هي عبارةٌ عن المعلومات التي يستخدمُها المُراجع للحكم على مدى صحَّة البيانات الواردة في القوائم الماليَّة ممَّا يمكِّنه من إبداء الرأي المُناسب فيها.

تتسمُ الوسائلُ التي يستخدمُها المُراجع في جمع وتقويم أدلة الإثبات بالبساطة، والفاعليَّة في إظهار نقاط الضعف والأخطاء وعدم الدقة في البيانات محل الفحص إذا طُبِّقَتْ بعنايةٍ ومهارةٍ.

ويمكنُ تصنيفُ أدلة الإثبات إلى ثلاثة أنواع، وهي:

- أدلة الإثبات يتمُّ إعدادُها بمعرفة المُنشأة محلِّ المُراجعة، ومن أمثلتها المُستندات الداخليَّة.
- أدلة إثبات واردة للمُنشأة من أطراف خارجيَّة.
- أدلة إثبات المُراجع يحصلُ عليها المُراجع بنفسه، مثل المعلومات التي ينتجها من الشهادات والإقرارات الواردة من المُتعاملين مع المُنشأة.

كما يمكنُ الإشارةُ إلى بعض الأنواع الأخرى من أدلة الإثبات:

سلامة نظام الرقابة الداخليَّة[٢]:

إنَّ وجود نظام رقابةٍ داخليَّةٍ جيدٍ يعكسُ سلامة البيانات التي يتمُّ الحصولُ عليها من داخل المُنشأة، وبالتالي الاعتماد عليها واعتبارها أدلة إثبات، كما إنَّ وجود نظام رقابة داخليَّة جيدٍ يعني انتظامَ الدفاتر والسجلات وعمليات القيد والعرض، وغيرها من العمليات المحاسبيَّة الأخرى[٣].

كما يجبُ التأكيدُ على أنْ يكونَ نظام الرقابة الداخليَّة مُطَبَّقًا فعلًا، وليس حبرًا على ورق.

---

(١) د. جيهان عبد المعز الجمال، المُراجعة في البيئة الإلكترونيَّة، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربيَّة المُتحدة، ٢٠١٤م، ص٢٤٩.

(٢) المرجع السابق، ص١٤٦.

(٣) اتِّحاد المصارف العربيَّة، المبادئ العشرة للمُمارسات السليمة في مجال الرقابة على إدارة مخاطر التشغيل، مديريَّة البحوث، مجلة اتِّحاد المصارف العربيَّة، أبريل ٢٠٠٣، ص٥٧ –٦٠.

النتائج اللاحقة للأحداث:

قد تقعُ في فتراتٍ لاحقةٍ لعمليَّة المُراجعة أحداثٌ يمكنُ عدُّها دليلَ إثباتٍ يُعَبِّرُ عن صحَّة أو عدم صحَّة بعض العمليات التي تحدثُ بعد انتهاء عمليَّة المُراجعة (يمكنُ التأكُّد من صحَّة التزام ما تمَّ إظهاره بالميزانيَّة، وذلك خلال ملاحظة أنَّ هذا الالتزام قد تمَّ تسديده في فترةٍ لاحقةٍ، والتأكُّد من صحَّة وسلامة عرضه كما ظهر بالميزانيَّة لأول مرة).

ويمكنُ تقسيمُ أدلة الإثبات من حيث الإعداد إلى:

أدلة إثبات تمَّ إعدادُها داخليًّا بمعرفة الإدارة:

وهي الأدلةُ التي يقومُ بإعدادها القسمُ الماليُّ للعميل محل المُراجعة، من أهمِّها (كشوف المرتَّبات، دفتر يوميَّة الأستاذ، الدفاتر المُساعدة، أذونات الصرف، إيصالات القبض، بطاقة الصنف في المخزون، بدل الفاتورة في المصاريف النثريَّة، فواتير المبيعات .... وغيرها).

أدلة إثبات تمَّ إعدادها خارجيًّا، وهي تخصُّ المُنشأة:

وهي الأدلةُ التي تعدُّها أطرافٌ خارجيَّة، وحجيَّة هذه الأدلة أقوى من الأدلة التي يتمُّ إعدادُها داخليًّا (فواتير المُشتريات، تكليف بعملٍ مُعَيَّن أو طلب تزويد ببضاعة من العميل، فواتير المصروفات، فواتير شراء الأصول الثابتة، كشف المصرف.... وغيرها).

ويمكنُ تقسيمُ أدلة الإثبات من ناحية الموضوعيَّة إلى:

أدلة الإثبات الموضوعيَّة:

تعدُّ أدلة الإثبات الموضوعيَّة من أكثر الأدلة التي يجبُ التوصُّل إلى رأيٍ من شأنها تحديدُ مدى صحتها.

ويمكنُ تعريفُ دليل الإثبات الموضوعيّ بأنه "الدليلُ الأكثرُ صلاحيةً والخالي من التحيُّز، والذي يؤدِّي إلى نفس النتيجة ولا يختلفُ عليه اثنان"[(١)]، فعلى سبيل المثال .. إذا كان المُراجع بصدد التحقُّق من ملكيَّة العميل للآلات والمُعدات، فإنه يقومُ بفحص فواتير البائع، وكذلك الأوراق والمُستندات الأخرى التي تؤيِّد شراء واستلام المُعدات ودفع قيمتها، بمعنى أنَّ هذه المُستندات تكونُ على درجةٍ كبيرة من

(١) د. يحيى عبيد، د. خالد القاضي، مبادئ وأصول المُحاسبة الماليَّة، بدون دار نشر، ٢٠٠٦م، ص ٣١: ٣٦.

الموضوعيَّة، ولو قام مُراجعٌ آخرُ بنفس الفحص لتوصَّلَ إلى نفس النتيجة.

كما أنَّ موضوعيَّة الدليل تُساعد على تحقيق احتمال عدم حدوث تحيُّزٍ شخصيٍّ عند تقدير نتائج المُراجعة، الأمرُ الذي يؤدِّي إلى تقليل ظاهرة عدم التأكُّد.

وللدليل الموضوعيّ عددٌ من الشروط العامَّة التي يجبُ أنْ تتوافرَ فيه، ومن أهمِّها:

أ- استقلاليَّة المُراجع.

ب- وجود نظام رقابةٍ جيدٍ ومُطبَّق.

ج- التجميع المُباشر: بمعنى قيام المُراجع بجمع الأدلة بنفسه.

د- مصدر الأدلة: إنَّ الأدلة التي تكونُ من مصادرَ خارجيَّةٍ أقوى من الأدلة التي تكونُ من مصادرَ داخليَّة.

أدلة الإثبات غير الموضوعيَّة:

وتفتقرُ هذه الأدلةُ إلى الاستقلاليَّة والحياد، وتكونُ في ظلِّ وجود نظام رقابة داخليٍّ هشٍّ، كما أنَّ المُراجع يتحصَّلُ عليها بشكلٍ غير مُباشرٍ، علاوةً على ذلك مصدرُ هذه الأدلة يكون من جهةٍ داخليَّةٍ لها أغراضٌ خاصَّةٌ بها.

والدليل غير الموضوعيّ هو: دليلٌ مُضلل ومتحيِّزٌ لمصلحة جهةٍ مُعيَّنة، كما يحتاجُ الدليلُ غير الموضوعيّ إلى العديد من الأدلة الأخرى التي تُسانده لكي يتمَّ الاعتمادُ عليه، كما أنه غيرُ ملائمٍ وليس له أهميَّةٌ نسبيَّة كبيرةٌ ليتمَّ التركيز عليه.

وفي شأن خصائص أدلة الإثبات في المُراجعة:

مهما تعدَّدت أدلةُ الإثبات في عمليَّة المُراجعة والتي يعدُّها المُراجع كدليلٍ ملموسٍ على الأحداث الاقتصاديَّة والماليَّة التي قامت بها المؤسَّسة خلال نشاطها؛ "يبقى اقتناعُ ورِضا المُراجع بأدلة الإثبات عندما تكون كافيةً ومُتاحةً لتدعيم وتأكيد رأيه، وذات جودةٍ وصلاحيةٍ يجبُ أنْ تكونَ ملائمةً وفعَّالة، وموثوقًا فيها، وتعتمد فعاليةُ أدلة الإثبات على الموضوعيَّة وخلوِّها من التحيُّز الشخصيّ ومدى قابليتها

للقياس الكمي"[١].

يُحدد برنامج المُراجعة خطواتِ جمع أدلة الإثبات التي يتمُّ استخدامُها في أداء مهمَّة المُراجعة، ويتطلَّب المعيار الثاني من معايير المُراجعة المُتعارف عليها أنْ يقومَ المُراجع بجمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والمُلاحظة والمُصادقات والاستفسارات، ويتضحُ من خلال معايير المُراجعة أنَّ أدلة الإثبات يجبُ أنْ تُوصفَ بالكفاية والجدارة[٢].

ومن أهمِّ الخصائص ما يأتي:

كفاية الأدلة:

تقومُ الكفايةُ على أساس القياس الكميّ؛ أي مقدار أو حجم الأدلة المطلوب لتدعيم رأي المُراجع، وهذا يعني وجودَ علاقةٍ بين كفاية الأدلة والبراهين وبين كمياتها ودرجة تنوُّعها، ومدى شمول الأدلة وكفايتها لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها المُراجعُ من عمليَّة المُراجعة التي يقومُ بها، وعلى المُراجع جمعُ الأدلةِ الكافيةِ لتحقيق الهدف من المُراجعة، أمَّا إذا لم تكنْ هذه الأدلة كافيةً، فعليه القيامُ بجمع أدلةٍ أخرى حتى يصلَ ويُحقق الهدفَ المرجُوَّ[٣].

بيَّن المعيارُ الدوليُّ رقم (٥٠٠) من معايير المُراجعة Auditing Standards أنَّ هذا المُصطلح يتعلَّقُ بكفاية الأدلة التي ينبغي على المُراجع أنْ يقومَ بجمعها حتى يتمكَّنَ من التحقُّق من تأكيدات الإدارة فيما يتعلَّقُ بالبيانات الماليَّة، وهنا يلعبُ الحكمُ المهنيُّ للمُراجع دورًا كبيرًا في تحديد كميَّة الأدلة ومدى كفايتها، ولعلَّ أبرز العوامل التي تؤثِّر في حكم المُراجع الشخصيّ على كفاية أدلة الإثبات هي:

أ- توقُّعات المُراجع عن التحريفات في البيانات الماليَّة:

من نتيجة الاختبارات الأوليَّة التي تسبقُ وتُرافق عمليَّة التخطيط للمُراجعة يتكوَّن لدى المُراجع توقعاتٌ عن إمكانيَّة أو عدم إمكانيَّة وجود انحرافاتٍ في البيانات الماليَّة.

ب- قوَّة ومتانة وفاعليَّة نظام الرقابة الداخليَّة للعميل:

---

(١) د. أمين السيد أحمد لطفي، مُراجعات مُختلفة لأغراض مُختلفة، الدار الجامعيَّة، الإسكندريَّة، مصر، ٢٠٠٥، ص ٥٨.

(٢) المرجع السابق، ص ٣١٨.

(٣) هشام زغلول إبراهيم، نحو منظور جديد لأدلة الاثبات يتلاءمُ ومُراجعة أنشطة التجارة الإلكترونيَّة، مجلة الرقابة الماليَّة، الكويت، ديسمبر ٢٠٠٥م، ص٢٧.

حيث يقومُ المُراجع باختبار مدى قوَّة نظام الرقابة الداخليَّة، والتأكُّد من فاعليته، ثم يُقَرِّرُ مدى اعتماده على هذا النظام في تحديد حجم الأدلة.

ج- الأهميَّة النسبيَّة للأخطاء المُحتملة المُتعلِّقة بالعنصر موضع الفحص:

وهذا الأمرُ مرتبطٌ بحجم الانحرافات التي يقبلُ المُراجع بوجودها في البيانات الماليَّة بحيث لا تُؤَثِّرُ على تقريره، فإذا كان معدلُ الانحراف المقبول مرتفعًا فإنَّ هذا يعني أنَّ مستوى الماديَّة مرتفعٌ، وبالتالي فإنَّ المُراجع يكون بحاجةٍ إلى أدلةٍ أقلَّ.

د- تقدير المُراجع لمستوى الخطر الحتميّ لعنصرٍ مُعَيَّن، وتقدير طبيعة البند أو النشاط الذي يقوم المُراجع بمُراجعته والمخاطر المُتوارثة به، فكلما زادت المخاطرُ المتوارثةُ؛ كان هناك حاجةٌ لجمع أدلة أكبر.

هـ- العوامل الاقتصاديَّة:

إنَّ العوامل الاقتصاديَّة والمُتعلِّقة بتكلفة الحصول على الدليل، وكذلك الوقت المتاح للمُراجعة يؤثِّران على حجم الأدلة التي يُقَرِّرُ المُراجع الحصول عليها، والتأكُّد من وجود الأدلة المُتاحة للمُراجعة وإمكانيَّة الاعتماد عليها.

و- حجم الشركة محلِّ المُراجعة:

كلما كان حجمُ الشركة كبيرًا؛ كانت الحاجةُ للحصول على أدلة إثباتٍ أكثر.

الموثوقيَّة أو المصداقيَّة:

ويُقصد بها مدى جودة هذه الأدلة، وبالتالي مدى ثقة المُراجع فيها، وهي أحدُ أهمِّ الخصائص للأدلة التي يقوم المُراجع بجمعها حتى يتمكَّنَ من الحكم على عدالة القوائم الماليَّة، ومصداقيَّة الأدلة تتحقَّقُ في حالة اختيار إجراءات مُراجعةٍ يتوافر فيها درجةٌ عاليةٌ من الجودة تتعلَّقُ ببعض الخصائص التالية:

أ- استقلاليَّة مصدر الدليل:

كلما زادت الاستقلاليَّة؛ زادت المصداقيَّة وإمكانيَّة الاعتماد عليه، ويمكنُ تصنيفُ الأدلة تنازليًّا بحسب درجة مصداقيتها بناءً على مصدر الدليل:

- الأدلة التي يحصلُ عليها المُراجعُ بشكلٍ مُباشرٍ (الفحص الفعلي، المُلاحظة).
- الأدلة التي يحصلُ عليها المُراجعُ من مصدرٍ خارجيٍّ (المُصادقات).
- الأدلة التي يحصلُ عليها المُراجعُ من العميل لكنها نشأت خارج المُنشأة (فواتير الشراء).

- الأدلة التي يحصلُ عليها المُراجعُ من العميل ونشأت داخل المُنشأة (فواتير المبيعات، كافة المُستندات الأخرى).

ب- وقت الحصول على الدليل:

كلما تمَّ الحصولُ على الدليل في الوقت المُناسب؛ زادت مصداقيَّة الدليل.

ج- درجه موضوعيَّة الدليل:

يعدُّ الدليلُ المدعمُ بالمُستندات أكثرَ موثوقيَّةً من الدليل الذي يعتمدُ على الحكم المهنيّ للمُحاسب أو المُراجع.

د- فعالية نظام الرقابة الداخليَّة الخاصّ بالعميل:

كلما كان نظامُ الرقابة الداخليَّة قويًّا؛ قَلَّتْ مخاطرُ الرقابة، ومن ثمَّ ازدادت ثقة المُراجع في الأدلة التي يحصلُ عليها.

هـ- كفاءة الأفراد الذين يُزَوِّدُونَ المُراجع بالمعلومات:

كلما زادت كفاءةُ الأفراد؛ زادت دقَّة المعلومات التي يُزَوِّدُونَ المُراجع بها وخلوّها من الانحرافات.

و- المعرفة المُباشرة لدى المُراجع:

إنَّ الأدلة التي يتحصَّلُ عليها المُراجع بنفسه (الفحص الفعلي، المُلاحظات)، أكثر مصداقيَّةً من الأدلة التي يتمُّ إعدادها بناءً على طلبه.

مُناسبة (ملاءمة) الأدلة:

بيَّن المعيارُ الدوليُّ رقم (٥٠٠) أنَّ هذه الخاصيَّة تخصُّ نوعيَّة أدلة الإثبات، وهذه الخاصيَّةُ مبنيَّةٌ على أساس أنه يجبُ أنْ تكونَ أدلةُ الإثبات مُتعلِّقةً بهدف المُراجع:

- إذا كان هدفُ المُراجع هو التحقُّق من الوجود الفعليّ، فإنه يتمُّ استخدام المُلاحظة أو الجرد الفعليّ (للمخزون أو النقديَّة أو الأصول الثابتة).
- إذا كان هدف المُراجع هو التحقُّق من اكتمال إعداد فواتير المبيعات المُتعلِّقة بجميع سندات الشحن التي تمَّ إعدادها، فإنَّ المُراجع يبدأ بفحص مُستندات الشحن، وإذا افترضنا أنَّ المُراجع قد بدأ من فواتير المبيعات لمقابلتها لمُستندات الشحن فإنه يُحقِّقُ هدف الحدوث وليس الاكتمال.

إنَّ صلاحية الدليل تعني أنْ يكونَ الدليلُ موضوعيًّا بعيدًا عن التحيُّز الشخصيّ، وهذه الخاصيَّة

(الموضوعيَّة) تشيرُ إلى إمكانيَّة وقدرة طرفين أو أكثرَ مُحايدين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة.

وتعني مُلاءمة الأدلة صلاحيةَ الدليل وجدارتَه في مساعدة المُراجع في استنتاج رأيٍ منطقيٍّ عن العنصر المُراد إثباته؛ أي يقوم على أساس القياس النوعي، أي إنَّ مُلاءمة الأدلة تتحدَّدُ بمدى الاعتماد عليها في الحكم على عدالة القوائم الماليَّة، ومدى مُلاءمة الدليل لطبيعة العنصر محلِّ الفحص أو المُراجعة، وتختلفُ الأدلة باختلاف العنصر الذي يتعاملُ معه المُراجع، فالأصولُ الملموسةُ تصلح كدليلٍ ويمكنُ التحقُّق من وجودها، أمَّا المُستنداتُ والأصولُ غير الملموسة (الشهرة) وغيرها فلا يمكنُ التأكيدُ على وجودها إلاَّ من خلال فحص المُستندات وتتبُّعها، وعليه يجبُ على المُراجع التأكُّد من خلال العملاء والموردين (المُصادقات) والأرصدة للتأكُّد من وجودها فعلًا[1].

بمعنى آخر: على المُراجع جمعُ الأدلة بما يتناسبُ مع ظروف وطبيعة العنصر الذي يتعاملُ معه.

التدريبُ والمهارةُ الفنيَّة Adequate Technical Training:

تؤكِّد المعاييرُ العامَّةُ من معايير المُراجعة Auditing Standards على أهميَّة مهارة المُراجع الشخصيَّة، ويفسَّر المعيار الأول عادةً على أنه يتطلَّب بأنْ يتوافر في المُراجع قدرٌ ملائمٌ من التعليم الرسميّ في المُحاسبة والمُراجعة، وقدرٌ ملائمٌ من الخبرة العمليَّة بالعمل الذي يقومُ به، وقدرةٌ ملائمةٌ من التعليم المستمرّ، وتوضِّحُ القضايا المرفوعةُ ضدَّ المُراجع في الفترة الأخيرة ضرورةَ أنْ يتوافرَ في المُراجع التأهيلُ المهنيُّ والخبرةُ بالأنشطة التي يقومُ بمُراجعة القوائم الماليَّة فيها.

وفي عديد من الحالات لم يكن فيها المُراجع أو المساعدون غيرَ مؤهَّلين لأداء العمل، أدَّى الالتزام المهنيُّ بضرورة توافر المهارات والمعرفة اللازمة إلى اقتراح قيام شخصٍ آخَرَ مُؤَهَّلٍ بأداء العمل أو رفض القيام بالمُراجعة.

صلاحية الدليل:

تعني أنْ يكونَ الدليلُ موضوعيًّا بعيدًا عن التحيُّز الشخصيّ، وهذه الخاصيَّةُ (الموضوعيَّة) تشير إلى إمكانيَّة وقدرة طرفين أو أكثرَ مُحايدين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة.

---

(١) المرجع السابق، ص٢٧.

التوقيت:

يُعبِّرُ التوقيتُ عن الفترة التي يتمُّ فيها جمع أدلة الإثبات (الفترة التي تغطِّيها المُراجعة)، وتكون الأدلةُ أكثرَ إقناعًا لحسابات الميزانيَّة عندما يتمُّ التوصُّل إليها في تاريخٍ قريبٍ من إعداد الميزانيَّة بقدر الإمكان (فعلى سبيل المثال في حسابات قائمة الدخل تكون الأدلةُ أكثرَ إقناعًا إذا تمَّ سحبُ عينةٍ من الفترة المحاسبيَّة بالكامل التي يتمُّ المُراجعة عنها وليس من أحد أجزاء هذه الفترة)[١].

- ومن خصائص أدلة الإثبات أيضًا:

١- استخدامها في تحديد مدى عدالة القوائم الماليَّة.

٢- طبيعة الأدلة المُستخدمة تشملُ جميع الأنواع المُختلفة من الأدلة.

٣- الشخص المُخوَّل بجمع الأدلة هو المُراجع.

٤- مدى التأكُّد من الاستنتاجات عن الأدلة يجبُ أنْ يكونَ بمستوًى عالٍ.

٥- طبيعة الاستنتاجات تتمثَّلُ في إصدار تقرير المُراجعة.

٦- عواقب التوصُّل إلى استنتاجاتٍ خاطئةٍ من الأدلة يؤدِّي إلى اتِّخاذ مُستخدمي القوائم الماليَّة قراراتٍ غيرَ صحيحة.

وعن مدى توافر الإقناع في الأدلة:

تُمَثِّلُ معايير المُراجعة Auditing Standards إرشادات (دليل) عامَّة لمساعدة المُراجعين على تنفيذ مسئولياتهم المهنيَّة عند مُراجعة القوائم الماليَّة التاريخيَّة، وهي تشتملُ على اعتبارات الجودة المهنيَّة مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة المُراجعة.

وحيث يتطلَّبُ المعيار الثالث من معايير العمل الميدانيّ (من معايير المُراجعة المتعارف عليها) Generally Accepted Auditing Standards من المُراجع أنْ يقومَ بجمع أدلة الإثبات الكافية التي تدعمُ الرأي الذي يتوصَّلُ إليه، ونظرًا لطبيعة الأدلة والاعتبارات الخاصَّة بأداء المُراجعة؛ يكون من المُحتمل أنْ يقتنعَ المُراجع تمامًا بصحَّة الرأي الذي توصَّل إليه.

بذل العناية المهنيَّة المُعتادة Due Professional Care.

---

(١) المرجع السابق، ص٣٠.

ويتضمَّن المعيارُ العامُّ الثالث ضرورةَ بذل العناية المهنيَّة المُعتادة في كافة جوانب المُراجعة، ويعني ذلك أنَّ المُراجع مسئولٌ مهنيًّا عن أداء عمله على نحو جادٍّ وحذر؛ وللتوضيح، يشملُ بذل العناية المهنيَّة جوانبَ مثل: اكتمال أوراق العمل، كفاية أدلة المُراجعة، وموضوعيَّة تقرير المُراجعة.

كما يجبُ أنْ يتجنَّبَ المُراجع – كمهنيٍّ – الإهمال، ولكن لا يُتوقَّعُ منه أنْ يصلَ للحكم المثاليِّ في كافة الحالات، كما يجبُ على المُراجع أنْ يجمعَ الكميَّة الكافية والمُناسبة من أدلة الإثبات التي تؤيِّد رأيه الفنيَّ المحايد، ولكن يُمكن القول بأنَّ الكميَّة المُناسبة لأدلة الإثبات تُحددها العديد من العوامل، منها:

مدى الاقتناع والتكلفة:

عند اتِّخاذ المُراجع قرارَهُ بشأن الأدلة في عمليَّة مُراجعةٍ مُعَيَّنة، يجبُ أنْ يُؤخذ في الاعتبار كلٌّ من مدى الإقناع من الأدلة وتكلفة الحصول عليها، ويتمثَّلُ هدفُ المُراجع في الحصول على حجم أدلة في توقيتٍ ملائمٍ، ويمكنُ الاعتمادُ عليها لمناسبتها للمعلومات التي يتمُّ التحقُّق منها وبأقلِّ تكلفةٍ مُمكنة.

كما تتناسبُ كميَّة الأدلة تناسبًا عكسيًّا مع التكلفة، فعلى المُراجع أنْ يُوازي دومًا بين المنفعة من جهةٍ والجهد والمال والتكلفة من جهةٍ أخرى، فإذا فاقت التكلفةُ المنفعةَ المرجوَّةَ منها، فعلى المُراجع البحثُ عن أدلةٍ أقلَّ تكلفةً تتناسبُ مع الفائدة المطلوبة.

ولهذا يجبُ أخذُ التكلفة بعين الاعتبار عند جمع أدلةٍ تختلفُ في تكلفة الحصول عليها وتتفقُ في الأغراض التي تُحقِّقها.

(إنَّ مفهوم الكفاية والقناعة والمُلاءمة يرتبطُ بمفاهيم التكلفة والمنفعة في مجال تجميع الأدلة والقرائن، بمعنى أنَّ المُراجع سوف يتوقَّفُ عن جمع الأدلة والقرائن عندما تُصبح عمليَّة تجميعها إضافيَّة وغير مُفيدة، أو أنَّ المنفعة منها لا تبرِّرها تكاليفُ الحصول عليها، والتكلفةُ هنا تعني التكاليف الماديَّة التي يتكبَّدها المُراجع في سبيل الحصول على دليلٍ أو قرينةٍ (تكاليف السفر، الإقامة، تكاليف الخبراء، المُراجعين، إضافةً إلى تكاليف الوقت والجهد)، والمنفعةُ هي القيمةُ المضافةُ التي يمكنُ أنْ يُضيفها الدليلُ أو القرينةُ على رأيٍ وقناعة المُراجع بخصوص سلامة وصحَّة بند أو عنصر مُعَيَّن، ويتمُّ تقييمُ المنفعة عن طريق الحكم الشخصيِّ للمُراجع في ضوء الأهميَّة النسبيَّة للبند أو العنصر).

الأهميَّة النسبيَّة للعنصر الذي يقومُ المُراجع بفحصه:

تتناسبُ كميَّةُ الأدلة تناسُبًا طرديًّا مع الأهميَّة النسبيَّة، فكلما زادت الأهميَّةُ النسبيَّة زادت كميَّةُ الأدلة التي يجبُ على المُراجع جمعُها؛ لكي تدعمَ رأيه الفنيَّ المُحايد.

ويُقصد بالأهميَّة النسبيَّة (قيمة العنصر مقارنةً مع العناصر الأخرى)، ولكي تتحقَّق الأهميَّة النسبيَّة في عنصرٍ أو بندٍ مُعَيَّنٍ؛ يجبُ أنْ تتوافرَ فيه العديدُ من الاعتبارات، ومن أهمِّها:

أ- طبيعة البند أو العنصر:

فالبنودُ الأكثرُ سيولةً تعدُّ ذات أهميَّةٍ نسبيَّةٍ أعلى من تلك البنود والعناصر الأقلِّ سيولة.

ب- قيمة البند أو العنصر:

كلما كانت قيمةُ البند أو العنصر عاليةً بالمقارنة مع البنود والعناصر الأخرى؛ زادت الأهميَّة النسبيَّة.

ج- علاقة البند أو العنصر بطبيعة النشاط الأساسيّ للوحدة الاقتصاديَّة:

فالموادُ الخامُ ومستلزمات التشغيل تكون ذات أهميَّةٍ نسبيَّةٍ عاليةٍ بالوحدات الاقتصاديَّة الصناعيَّة؛ لأنها من المُدخلات الأساسيَّة والأوليَّة لتحقيق الدخل، كذلك الأمرُ للنقديَّة والودائع بالوحدات الاقتصاديَّة الماليَّة.

درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخليَّة:

تتناسبُ كميَّة أدلة الإثبات تناسُبًا عكسيًّا مع كفاية أنظمة الرقابة الداخليَّة، فكلما كانت أنظمة الرقابة الداخليَّة سليمةً ودقيقةً؛ انعكس ذلك على سلامة الدفاتر والسجلات وجميع العمليات التي تقومُ بها المُنشأة، وبالتالي القليل من أدلة الإثبات يكفي للقيام بعمليَّة المُراجعة، وكلما كانت أنظمةُ الرقابة الداخليَّة سليمةً وقويَّةً؛ زاد الاعتمادُ عليها من قبل المُراجع، وبالتالي تُقَلِّلُ من أدلة الإثبات، وكلما كانت أنظمة الرقابة الداخليَّة ضعيفةً؛ قلَّ الاعتمادُ عليها من قبل المُراجع، وبالتالي زيادة أدلة الإثبات[١].

(١) د. إيمان ممدوح حسن عبد العظيم، دور المُراجعة الداخليَّة في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة في منشآت الأعمال، مجلة الفكر المحاسبي، كليَّة التجارة، جامعة عين شمس، مجلد رقم ٢١، العدد الأول، أبريل، ٢٠١٧م، ص٢٣.

هل هنالك علاقةٌ بين مخاطر المُراجعة وأدلة الإثبات؟

يمكنُ القولُ: إنَّ هناك علاقةً عكسيَّةً بين مخاطر المُراجعة ومقدار دليل الإثبات المطلوب لتدعيم رأي المُراجع، وهذا يعني أنه كلما انخفض مُستوى مخاطر المُراجعة الذي يتمُّ تحقيقه لعملٍ مُعَيَّنٍ؛ زاد مقدارُ أدلة الإثبات المطلوبة، تلك العلاقة العكسيَّة تعدُّ صحيحةً أيضًا بالنسبة لمخاطر الاكتشاف، أمَّا بالنسبة لمخاطر المُلازمة ومخاطر الرقابة فهي ترتبطُ مُباشرةً بمقدار أدلة الإثبات المطلوبة، فعندما تكون مخاطرُ الرقابة منخفضةً ينخفضُ مقدار أدلة الإثبات المطلوبة؛ وذلك لأنَّ مخاطر الاكتشاف تكون مرتفعةً في هذه الحالة(١).

درجة الخطر (مستوى التأكُّد) التي يتعرَّضُ لها العنصر محل المُراجعة:

تتناسبُ كميَّةُ الأدلة تناسبًا طرديًّا مع درجة الخطر، فكلما زادت درجةُ الخطر لعنصرٍ ما مثل (التعرُّض للسرقة أو الإفلاس)؛ زادت كميَّة الأدلة الواجب جمعُها المُتعلِّقة بهذا العنصر، و(النقديَّة) هي من أكثر العناصر عرضةً للأخطار، ولهذا يجبُ على المُراجع جمعُ أكبر قدرٍ من الأدلة المُتعلِّقة بالنقديَّة.

كما أنَّ كميَّة الأدلة والقرائن تتحدَّدُ بناءً على درجة أو مستوى التأكُّد، فكلما قلَّ مستوى التأكُّد؛ زادت درجة المُخاطرة، وهو ما يدعو المُراجع لتجميع أكبر قدرٍ ممكنٍ من الأدلة والقرائن، وفي حالة انخفاض مستوى التأكُّد لدى المُراجع فإنَّ ذلك يؤدِّي إلى الاعتماد على أدلةٍ وقرائنَ أقلَّ؛ وذلك لانخفاض درجة المُخاطرة(٢).

الهدف من جمع أدلة الإثبات في المُراجعة:

أ- التأكيد على وجود الأصول التي يمكنُ التأكُّد منها، والتأكيد على حدوث العمليات الماليَّة المقيَّدة بالدفاتر (التأكُّد من الوجود الفعليّ، والتأكيد على صحَّة التسجيل وسلامة الإجراءات المُتَّبَعَة في التسجيل).

ب- التأكيد على شمول القوائم الماليَّة لجميع الحسابات.

ت- التأكيد على حقوق المشروع، والتأكُّد من أنَّ ملكيَّة الأصول حقيقيَّة، وكذلك التأكيد على التزامات

---

(1) https://www.almohasb1.com/2009/08/electronic-audit-evidence.html

(٢) اتِّحاد المصارف العربيَّة، المبادئ العشرة للمُمارسات السليمة في مجال الرقابة على إدارة مخاطر التشغيل، مرجع سابق، ٢٠٠٣، ص٦٢.

المُنشأة، والتأكُّد من أنَّ هذه الالتزامات حقيقيَّةٌ وليست وهميَّة.

ث- التأكيد على أنَّ قيم (أرقام) الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات هي قيمٌ حقيقيَّةٌ تعبِّر عن الوضع الماليّ للمُنشأة، وكذلك التأكيد على أنَّ التوزيع تمَّ بطريقةٍ صحيحةٍ ومنتظمةٍ على الفترات الماليَّة وخاصَّةً بالنسبة لإهلاك الأصول الثابتة.

ج- التأكيد على أنَّ طريقة العرض والإفصاح في القوائم الماليَّة قد تمَّ بصورةٍ صحيحةٍ، وتعبِّر عن الوضع الماليّ للمُنشأة محل المُراجعة.

١/٥ حجيَّة أدلة الإثبات في المُراجعة:

لكي تكونَ أدلةُ الإثبات ذات حجيَّةٍ قويَّةٍ ومُقنعةٍ وكافيةٍ للقيام بعمل المُراجع الخارجيّ على أكمل وجه؛ يجبُ أنْ تكونَ متناسبةً مع الظروف التي تمَّ الحصولُ عليها فيها؛ لأنه عند تعدُّد طرق الحصول على أدلة الإثبات يعرض المُراجع لبعض الاستثناءات، ويوجد بعضُ الاعتبارات التي تُمَثِّلُ معاييرَ تمكِّن المُراجع من الحكم على حجيَّة دليل الإثبات.

- عند الحصول على أدلة الإثبات من مصادرَ خارجيَّةٍ ومستقلةٍ عن المؤسَّسة، فإنَّ ذلك يمدُّنا بضمانٍ أكبرَ للاعتماد على دليل الإثبات في أغراض المُراجعة عمَّا لو تمَّ الحصولُ على هذا الدليل من داخل المؤسَّسة.
- عندما تعدُّ البيانات المحاسبيَّة والقوائم الماليَّة في ظلِّ نظامٍ فعالٍ للرقابة الداخليَّة فإنَّ ذلك يؤدِّي إلى الاعتماد على هذه المُخرجات عمَّا لو تمَّ إعدادُها في ظلِّ نظامٍ غير فعال للرقابة.
- الحصول على المعلومات بطريقةٍ مُباشرةٍ من طرف المُراجع الخارجيّ، عن طريق الفحص الفعليّ والمُلاحظة، فإنَّ ذلك سيكون له أثرٌ كبيرٌ في الإقناع عنه في حالة الحصول على هذه المعلومات بطريقةٍ غير مُباشرة(١).

في مشروع قانون الحكومة المصريَّة حول مُكافحة الجريمة الإلكترونيَّة، لاقت المادَّة الخاصَّة بالأدلة الرقميَّة في الإثبات الجنائيّ اهتمامًا بالغًا، لا سيما أنها تمنحُ – لأول مرَّة – الأدلةَ الرقميَّة حجيَّةَ الأدلة الماديَّة الجنائيَّة في القضايا، وقد وضع المشرِّعُ المصريُّ المادَّة ١١ من قانون الجرائم الإلكترونيَّة لسدِّ ثغرة الدليل .. وللقاضي حريَّةُ الأخذ بمبدأ الإثبات الجنائيّ من عدمه.

---

(١) المرجع السابق، ص٥٦.

وتعدُّ الأدلةُ الرقميَّةُ من أبرز تطوُّرات العصر الحديث في كافة النظم القانونيَّة، تلك التطوُّرات التي جاءت لتُلائمَ الثورةَ العلميَّة والتكنولوجيَّة والتقنيَّة في عصرنا الحالي، والتي تطوَّر معها الفكرُ الإجراميُّ، فظهر نوعٌ جديدٌ من الجرائم تُعرف بالجرائم المعلوماتيَّة التي قد يتعذَّر إثباتُها دون الدليل الرقميّ؛ لذا شُغل فقهاء القانون الجنائيّ والمشرِّعون بموضوع الدليل الرقميّ لا سيما مع كونه دليلاً مستحدثًا وذَا طبيعةٍ معقَّدة وصعبة.

وقد نصت المادَّة "١١" من قانون جرائم تقنيَّة المعلومات رقم ١٧٥ لسنة ٢٠١٨ على أنه "يكون للأدلة المستمدَّة أو المُستخرجة من الأجهزة أو المُعدات أو الوسائط الدِّعامات الإلكترونيَّة أو النظام المعلوماتي أو من برامج الحاسب، أو من أيّ وسيلة لتقنيَّة المعلومات، نفس قيمة وحجيَّة الأدلة الجنائيَّة الماديَّة في الإثبات الجنائيّ متى توافرت بها الشروطُ الفنيَّةُ الواردة باللائحة التنفيذيَّة"(١).

وعرَّف مشروع القانون في مادته الأولى "الدليلَ الرقميَّ" بأنه أية معلوماتٍ إلكترونيَّةٍ لها قوَّةٌ أو قيمةٌ ثبوتيَّة مخزَّنة أو منقولة أو مُستخرجة أو مأخوذة من أجهزة الحاسب أو الشبكات المعلوماتيَّة وما في حكمها، والمُمكن تجميعُها وتحليلُها باستخدام أجهزةٍ أو برامجَ أو تطبيقاتٍ تكنولوجيَّةٍ خاصَّة".

(١) المادَّة "١١" من قانون جرائم تقنيَّة المعلومات المصري رقم ١٧٥ لسنة ٢٠١٨م.

المبحث الثاني

الإطارُ العامُّ للرقابة عن بُعد ومدى مُلاءمة أدلة الإثبات عند تنفيذها

٢-١- مُقَدِّمَة:

تعدُّ الرقابة عن بُعد إحدى آليات تسخير التكنولوجيا في مجال الحصول على الأدلة؛ لذا فإنَّ الرقابة عن بُعد هي طريقةٌ للفحص والمُراجعة للحصول على الدليل الإلكترونيّ أو الرقميّ، ويجبُ أنْ يكونَ الحصولُ على الدليل بطريقةٍ تؤكِّد سلامته ومدى شرعيته أو نزاهة الأسلوب المُتَّبَع في الحصول عليه، خاصَّةً مع انتشار وسائل الحصول على هذه الأدلة الرقميَّة نتيجةَ التطوُّرِ العلميّ والتكنولوجيّ الهائل في الوقت الراهن(١). فظهرت الأدلةُ الرقميَّةُ أو الدليل الإلكترونيُّ أو الرقميُّ الذي هو عبارةٌ عن: معلوماتٍ مُخزَّنةٍ في أجهزة الحاسوب وملحقاتها؛ أقراصٍ مَرِنَةٍ وغيرها من وسائل تقنيَّة المعلومات كالطابعات والفاكس؛ أو متنقلةٍ عبر شبكات الاتِّصال، والتي يتمُّ تجميعُها وتحليلُها باستخدام برامجَ وتطبيقاتٍ وتكنولوجيا خاصَّة بهدف إثبات وقوع الجريمة ونسبتها إلى مُرتكبيها(٢)، ويتطلَّب بيان الرقابة عن بُعد الكشفَ عن ماهيتها من خلال توضيح مفهومها ومستقبلها، ومزاياها وعيوبها.

كما يثار التساؤلُ عن مدى كفاية أدلة الإثبات التقليديَّة في المُراجعة لبيئة الرقابة عن بُعد؟

تعدُّ أدلة الإثبات التقليديَّة غيرَ كافيةٍ وغير ملائمةٍ؛ لذا فالأمرُ يستلزمُ بيان ماهيَّة المُراجعة الإلكترونيَّة، ومدى إمكانيَّة الاعتماد على أدلة إثبات المُراجعة الإلكترونيَّة عند تنفيذ مهامّ الرقابة عن بُعد، وما مشاكلُ أدلة إثبات المُراجعة الإلكترونيَّة طبقًا للإصدارات المهنيَّة؟ وما شروطُ أدلة الإثبات في المُراجعة الإلكترونيَّة؟ وهل توجد اختلافاتٌ جوهريَّةٌ بين أدلة الإثبات الإلكترونيَّة وأدلة الإثبات التقليديَّة عند قيام المُراجع بعمليَّة مُراجعة الحسابات للمؤسَّسة؟

وفيما يأتي بيانُ ذلك:

٢/٢ ماهيَّة ومستقبل الرقابة عن بُعد:

- **أمَّا عن مفهوم الرقابة عن بُعد:**

---

(١) د. حسن علي حسن السمني، شرعيَّة الأدلة المستمدَّة من الوسائل العلميَّة، رسالة دكتوراه، كليَّة الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٣م، ص٣.

(٢) أ. عائشة بن قارة مصطفى، حجيَّة الدليل الإلكترونيّ في مجال الإثبات الجنائيّ، دار الجامعة الجديدة، ٢٠١٠م، ص٦١.

فإنَّ الرقابة عن بُعد، والمعروفة أيضًا باسم التدقيق الافتراضيّ، هي طريقةُ إجراء التدقيق عن بُعد باستخدام الأساليب الإلكترونيَّة، مثل مؤتمرات الفيديو والبريد الإلكتروني والهاتف؛ للحصول على أدلة تدقيقٍ كافيةٍ ومُلائمةٍ وذات فعاليةٍ؛ لضمان الوصول إلى فحصٍ دقيق.

- الهدف العام هو تقييمُ هذا الدليل بموضوعيَّةٍ؛ لتحديد مدى استيفاء معايير التدقيق .
- يوفِّر التدقيقُ عن بُعد نقطةَ انطلاق لأدوات مثل مُشاركة الملفات والشاشة، ومؤتمرات الفيديو Skype و Zoomمنصاتٍ شائعةً، وتحليل البيانات الحيَّة.
- خلال هذا النوع من التدقيق، يكون المدقِّقون قادرين على اعتماد تقنيات تدقيقٍ قياسيَّةٍ يستخدمونها في أثناء عمليات التدقيق في الموقع، بما في ذلك الانفتاح والدبلوماسيَّة والاستماع والاحترام للجهة الخاضعة للتدقيق.
- سيستمرُّ المدقِّقون في طرح الأسئلة الرئيسة وذات الصِّلة المُتعلِّقة بنطاق التدقيق، والأهمُّ من ذلك هو الاستفادةُ الكاملةُ من تلك الأساليب الإلكترونيَّة في الحصول على كافة المعلومات اللازمة للتدقيق.
- ويثار التساؤلُ: هل هناك إرهاقٌ في التدقيق عن بُعد؟

كان المُراقبون يقومون بالعديد من عمليات التدقيق لعدة أيامٍ على مدار الأسبوع، ويُسافرون إلى مواقعَ مختلفةٍ، ويكتبون عدة تقاريرَ مختلفةٍ كلَّ أسبوع، يمكنُ للتدقيق عن بُعد تفكيك هذه العمليَّة، والقضاء عليها، وإتاحة الفرصة لنهج جديد وتوقُّعات مُختلفة، ممَّا يُضيف قيمةً إلى كلٍّ من المراقب والجهة الخاضعة للتدقيق وعمليَّة التدقيق الشاملة، من حيث إنَّ الدليلَ الإلكترونيَّ الذي عرَّفه البعض[١] بأنه: بياناتٌ يمكنُ إعدادُها وتراسلُها وتخزينُها رقميًّا؛ بحيث تمكِّن الحاسوب من تأدية مهمَّةٍ ما، أو أنه الدليلُ الذي يجدُ له أساسًا في العالم الافتراضيّ ويقود إلى الواقعة غير المشروعة ومُرتكبيها، ممَّا يجعلُ التدقيق عن بُعد غيرَ مرهقٍ لمُراقب الحسابات خاصَّةً إذا كان مدربًا عليه بكفاءة؛ ممَّا يُوَفِّرُ الوقت والجهد، ويُحافظ على التباعُد في ظلِّ انتشار الأوبئة.

وفي شأن مستقبل الرقابة عن بُعد:

تعدُّ الرقابةُ عن بُعد إحدَى أهمِّ وسائل التقنيات الحديثة المستمدَّة من الدليل الإلكترونيّ وفقًا لإجراءاتٍ قانونيَّةٍ وفنيَّةٍ، وتقديمها للقضاء بعد تحليلها علميًّا وفكّ رموزها، وذلك في شكل نصوصٍ مكتوبةٍ أو صورٍ

(١) د. عمر محمد يونس، الدليل الرقمي، الجمعية العربيَّة لقانون الإنترنت، ٢٠٠٧م، ص٢٥.

أو مُستنداتٍ أو رسوماتٍ أو أيّ شكلٍ لإثبات وقوع الاحتيال في المُستندات أو وقوع جريمةٍ، حيث تفيد دلالة البحث في محتوى هذا الدليل أنَّ الفرد هو الذي قام بتكوينه في بيئة تكنولوجيا المعلومات(١).

وإنَّ عمليات التدقيق عن بُعد هي اتِّجاه يكتسبُ قوَّة دفع سريعة، كما أنَّ هذا النوع من التدقيق يشكِّل أمرًا إيجابيًّا يشجِّع على التواصل لاستكشاف الموضوعات والمجالات الرئيسة التي تُعَزِّزُ عمليَّة التدقيق الشاملة وتُساعد على بناء علاقةٍ أفضلَ بين المُراجع والمُنشأة.

ويعدُّ التدقيق الواضح والمُخطَّط له بوضوح، والتواصُل الجيد، أمرًا ضروريًّا من جميع الأطراف؛ لضمان سير العمليَّة الرقابيَّة بأكبر قدرٍ ممكنٍ من السلاسة والنجاح، على الرغم من عدم تصوُّرِ أنَّ عمليات التدقيق عن بُعد ستتولَّى نشاط التدقيق بالكامل.

كما أنَّ هناك اتِّجاهًا إلى وجود مجال لاستكمال ثلث نشاط التدقيق على الأقلِّ عن بُعد، لاعتبار هذا مخاطرةً أكبر، فستكون هناك حاجةٌ إلى مزيد من الوقت في الموقع، وبالنسبة للمنظَّمات والمدقِّقين الأكثر رسوخًا، يجبُ تضمينُ عمليات التدقيق عن بُعد في خطط المُراجعة الخارجيَّة أو الداخليَّة الخاصَّة بهم لمدة ثلاث سنوات.

لمن هم على درايةٍ بإرشادات أنظمة إدارة التدقيق - ISO 19011: 2018، ستلاحظ الآن أنَّ هذا يتضمَّنُ مواصفاتٍ جديدةً لإجراء عمليات التدقيق عن بُعد، هذا مؤشِّرٌ واضحٌ على أننا ننتقلُ إلى نهج تدقيق افتراضيٍّ أكثر، وأنه في غضون ثلاث إلى خمس سنوات، سيكون لكلِّ دورة مدققٌ رئيسٌ في ISO ما لا يقلُّ عن ٣٠ في المائة من المنهج الدراسيِّ الذي يركِّز فقط على التدقيق عن بُعد.

٣/٢ مزايا الرقابة عن بُعد:

- القدرةُ على السَّماح للمدقِّقين بتلقِّي البيانات ومُشاركتها، ومُراجعة الوثائق والعمليات، وإجراء المُقابلات وإبداء المُلاحظات مع المدقِّقين من جميع أنحاء العالم، دون الحاجة إلى الانتقال إلى موقع التدقيق.
- القضاء على الوقت الذي يقضيه المدقِّقون في التنقُّل، إذ يُمكن للمدقِّقين أيضًا قضاءُ مزيدٍ من الوقت في القيام بأشياءَ تُضيف قيمة، مثل مُراجعة الوثائق للتأكُّد من مسارات التدقيق التي يجبُ استكشافها،

(١) د. عصام أبو العز، دور التقنيات العلميَّة الحديثة في الإثبات الجنائيّ للجرائم المستحدثة – دراسة تطبيقيَّة على جريمة بطاقات الدفع الإلكتروني، رسالة دكتوراه، كليَّة الدراسات العليا، أكاديميَّة الشرطة – مصر، ٢٠١٨م، ص٣٠.

وقضاء الوقت في كتابة تقارير التدقيق إلى مستوًى أعلى يُحَدِّدُ بوضوحٍ نتائج التدقيق، مثل فرص النتائج للتحسين.

- توفير الوقت والمال: حيث يؤدِّي استخدام التكنولوجيا لإجراء عمليات التدقيق عن بُعد؛ للوصول إلى البيانات من أيّ مكان.
- تكون الجهاتُ الخاضعةُ للرقابة أكثرَ انخراطًا في العمليَّة إذا تمَّ تخصيص وقتٍ مُحَدَّدٍ لنشاط التدقيق عن بُعد، وأقلَّ عرضةً للتتبُّع الجانبيّ أو الانزعاج من أيّ طلبات عمل عاجلة أو هامشيَّة، بما في ذلك الردُّ على رسائل البريد الإلكترونيّ والمكالمات الهاتفيَّة والتعامل مع الاستفسارات من زملائهم الموظَّفين.

٤/٢ عيوب الرقابة عن بُعد:

- الشيءُ الرئيسُ الذي يجب مُراعاته هو أهدافُ التدقيق والتكنولوجيا المُتاحة ونوع أدلة التدقيق التي يجب جمعُها لتحديد ما إذا كان التدقيقُ عن بُعد مناسبًا للظروف ومُتوافقًا مع نطاق التدقيق، على سبيل المثال، قد لا يكون تدقيقُ بيئة العمل الماديَّة مثل أرضيَّة المصنع أو المستودع لشركة تصنيع، أو تدقيق عمليَّة اللحام لمصنع الصلب، مُناسبًا لإكماله عن بُعد.
- يجبُ أيضًا عدمُ استخدام عمليات التدقيق عن بُعد كإجراء لتوفير التكلفة، أو لأنها أقلُّ صعوبة لوجستيَّة بالنسبة للمؤسَّسة التي يتمُّ تدقيقها، ولا ينبغي أخذها في الاعتبار إلاَّ عندما تكون مقتنعًا، بما لا يدع مجالًا للشك، بإمكانيَّة تحقيق أهداف التدقيق.
- إذا لم تكن اتِّصالات الشبكة موثوقةً للغاية، فيمكنُ مُقاطعة المُقابلات والاجتماعات، وقد يستغرقُ الأمر بعض الوقت لإعادة الاتِّصال وحلِّ جميع مُشكلات الشبكة، كما ينبغي النظرُ في الوصول إلى قواعد البيانات والأنظمة ذات الصِّلة؛ لضمان توافر أدلةٍ ملموسةٍ وموضوعيَّةٍ للمُراجعة .
- أثناء عمليات التدقيق عن بُعد، يُفقد التفاعل المُباشر مع الخاضع للتدقيق، وعلى الرغم من أنه بالتأكيد ليس مُطاردة ساحرة، يمكن أن تُفقد القدرة على قراءة لغة الجسد، والتي يمكنُ أنْ تكونَ ضروريَّةً لاستكشاف المُشكلات ومُراجعة المسارات بشكلٍ أكبرَ أثناء التدقيق في الموقع .
- مُعطيات الخبرة والمعرفة والذكاء، كما يتضمَّن مفهوم تكنولوجيا المعلومات مجموعةً من الخصائص البنَّاءة التي يجب فهمُها وتحليلُها.

وترى الباحثةُ ضرورة تطوير المناهج التدريبيَّة في تقنيَّات الاتِّصال الحديثة في مجال المُراجعة الإلكترونيَّة.

٢/٥ ماهيَّة أدلة إثبات المُراجعة الإلكترونيَّة[١]:

أدلـةُ إثبـات المُراجعـة الإلكترونيَّـة: هـي عبـارةٌ عـن معلومـاتٍ تمَّ إنشـاؤُها ونقلها ومعالجتها وتسـجيلها وحفظها في صورةٍ إلكترونيَّةٍ ويعتمد عليها المُراجع في دعم الرأي الذي يتوصَّل إليه في تقرير المُراجعة، وهذه المعلومـات لا يمكـنُ الحصـولُ عليهـا إلاَّ مـن خـلال اسـتخدام مُعـداتٍ وتقنيـاتٍ مُناسـبةٍ مثـل أجهـزة الكمبيوتر والبرامج والطابعات وآلات الماسح الضوئي .... إلخ، وتشتملُ أدلة المُراجعة الإلكترونيَّة على السجلات المحاسبيَّة والمُستندات الأوليَّة، وهذه المُستندات – مثل العقود الإلكترونيَّة والوثائق الإلكترونيَّة المُتعلِّقة بالفوترة والتجهيزات والدفع والمُصادقات الإلكترونيَّة وكل أنواع البيانات الإلكترونيَّة – وثيقةُ الصِّلة بالمُراجعة، وتتخذُ المعلومات الإلكترونيَّة أشكالاً مختلفةً؛ فقد تكون في شكل نصـيٍّ أو في شكل صوتٍ أو في شكل صورٍ أو في شكل فيديو..... إلخ[٢].

٢/٦ مدى إمكانيَّة الاعتماد على أدلة إثبات المُراجعة الإلكترونيَّة:

عند تحديد كفاية ومُلاءمة أدلة الإثبات الإلكترونيَّة التي تمَّ جمعُها بغرض مُساعدة المُراجع في إبداء الرأي الفنيّ في القوائم الماليَّة، يجبُ على المُراجع أنْ يأخذَ في اعتباره المخاطر المُصاحبة لاستخدام هذا النوع من الأدلـة، حيث لا يمكنُ تحديدُ مدى الكفاية المُلائمـة من خـلال عمليَّة الفحص لدليل الإثبات الإلكترونـيّ كما هو الحالُ في دليل الإثبات الورقيّ، فطباعة مُخرجات المعلومات الإلكترونيَّة أو قراءتها من على الشاشة ما هو إلاَّ صيغةٌ واحدةٌ، ولا يمكنُ أنْ تعطيَ دلالةً على منشأ المعلومة أو صلاحيتها، كما لا يمكنُ أنْ تؤكِّد اكتمال أو شموليَّة المعلومات، وبالتالي يجبُ على المُراجع أنْ يتأكَّدَ من أنَّ أنظمة الرقابة والتقنيات المُتعلِّقة بإنشاء ومُعالجة ونقل وحفظ المعلومات الإلكترونيَّة كافيةٌ؛ حتى يمكنَ ضمان مصداقيَّة المعلومات[٣].

وترى الباحثةُ ضرورةَ تشكيل لجنة مُراقبة نوعيَّة بالأجهزة الرقابيَّة والمحاسبيَّة؛ حتى يكون هناك حرصٌ دائمٌ على تقديم خدماتٍ ذات جودةٍ من خلال استعمال أدوات التدقيق بمُساعدة الحاسوب.

ويوجد عددٌ من المعايير التي يستخدمُها المُراجع في تقييم مدى الاعتماد على المعلومات الإلكترونيَّة

---

(1) https://www.almohasb1.com/2009/08/electronic-audit-evidence.html

(٢) د. شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمُراجعة في نظم المحاسبة الآليَّة، دار التعليم الجامعي، الإسكندريَّة، ٢٠١٤، ص٤٠.

(٣) د. محمود أبو العيون، ضوابط العمليات المصرفيَّة الإلكترونيَّة، مجلة الأهرام الاقتصادي، العدد ١٧٣٦، القاهرة، ص٤٦.

كأدلة إثباتٍ في المُراجعة، وتتمثَّل هذه المعايير في الآتي[1]:

١- **التصديق:** هو إمكانيَّة القيام بإجراء مُصادقةٍ مع المُنشأة أو الشخص الذي أنشأ المعلومات الإلكترونيَّة.

٢- **الأمانة:** تتضمَّن الشموليَّة والدقَّة والطبيعة الحاليَّة والشرعيَّة للمعلومات.

والأمانةُ هي التأكُّد من أنَّ المعلوماتِ شرعيَّة (قانونيَّة) ولم تتغيَّرْ بقصدٍ أو بغير قصدٍ في أثناء تكوينها أو مُعالجتها أو نقلها أو حفظها.

٣- **الصلاحية وسلطة الاعتماد:** هو التأكُّد من أنَّ المعلوماتِ يتمُّ إعدادُها ومعالجتُها وتعديلُها وتصحيحُها وإرسالُها واستلامُها، والوصول إليها يتمُّ عن طريق أشخاصٍ مُخوَّلين ومسئولين عن ذلك العمل.

٤- **عدم الإنكار والإنصاف:** هو التأكُّد من أنَّ الشخص أو المُنشأة الذي أرسل أو استلم المعلومة لا يُمكنه أنْ يُنكر مُشاركته في تعديل مُحتوى المعلومات، وبالاعتماد على الدليل الذي لا يمكنُ دحضُه على منشأ المعلومات الإلكترونيَّة أو استلامها أو محتواها فإنه يجبُ الاعتراف بمنشأ تلك المعلومات أو استلامها أو محتواها.

---

(١) د. شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمُراجعة في نظم المحاسبة الآليَّة، مرجع سابق، ص٤٢.

٧/٢ شروط أدلة إثبات المُراجعة الإلكترونيَّة:

إنَّ أهمَّ الشروط الواجب توافرُها في أدلة الإثبات الإلكترونيَّة هي:

١- **إمكانيَّة قراءة المحرر:** فلا بدَّ أن يكون المحرر مقروءًا ويستطيعُ القارئ أنْ يفهم فحواه، بمعنى أن يكون مدونًا بحروفٍ أو رموزٍ معروفةٍ ومفهومةٍ للشخص الذي يُراد الاحتجاج عليه، ويكون مستوفيًا للشرط طالما اللغة التي تظهر على الشاشة لغةٌ مفهومةٌ ومقروءةٌ لأطراف العقد.

٢- **استمراريَّة الدليل:** أنْ تتمَّ الكتابة والتدوين على وسيطٍ يسمح بثبات الكتابة عليه واستمرارها؛ بحيث يمكن الرجوعُ إلى المحرر كلما كان ذلك لازمًا لمُراجعة بنوده ولعرضه عند حدوث خلافٍ بين أطرافه.

٣- **ضمان عدم التغيُّر:** يجب أن لا تكونَ الكتابةُ على الدعامةٍ سواء الورقيَّة أم الإلكترونيَّة مُعرَّضةً للتبديل أو التغيير؛ لذا يستوجبُ حفظ هذه الدعامات أو تخزينها بطريقةٍ لا يصلُ إليها طرفٌ من دون الآخر من خلال حفظها في صناديقَ إلكترونيَّةٍ لا يمكن فتحُها إلاَّ بمفتاح خاص.

٤- **إمكانيَّة التوثيق:** يعني ما دام القيدُ أو السجلُّ الإلكترونيُّ لم يتعرَّضْ إلى التعديل منذ تاريخٍ مُعَيَّن، فيُعدُّ هذا القيدُ أو السجلُّ موثقًا من تاريخ التحقُّق منه، إذا تمَّ بموجب إجراءات توثيقٍ مُعتمدة، أو إجراءات توثيقٍ مقبولةٍ تجاريًّا أو متفقٍ عليها بين الأطراف ذوي العلاقة.

٥- **توفير الحماية:** لا بدَّ أنْ يُحاط المُستند أو السجلُّ الإلكترونيُّ بقدر من السريَّة تكفلُ عدم اطِّلاع الآخرين عليه، وعلى ما يحتويه من معلوماتٍ خاصَّةٍ؛ إذا علمنا أنَّ المُستندات الإلكترونيَّة كانت متوفرةً علي شبكة الإنترنت؛ لذا يتمُّ تشفير المُستندات لحمايته من العبث من خلال استخدام نظم الحماية، وعلى سبيل المثال لا الحصر، استخدام تكنولوجيا الجدران الناريَّة، أو استخدام طبق العسل لخداع القراصنة والإيقاع بهم عن طريق التوجُّه إلى نظام معلوماتٍ ليس ذا أهميَّة.

٦- **الدليل مُوقعًا:** وجوبُ أنْ يكونَ الدليلُ موقَّعا توقيعًا إلكترونيًّا، ويشملُ إنتاج توقيع الشخص من خلال تثبيت صورة التوقيع على السند المُراد توثيقه، ويجري إنشاء التوقيع باستعمال خواصَّ بيولوجيَّة أو فسيولوجيَّة مثل قزحيَّة العين أو بصمة الإصبع.

٨/٢ مشاكل أدلة إثبات المُراجعة الإلكترونيَّة وفق الإصدارات المهنيَّة، وأوجه الشبه والاختلاف بين أدلة الإثبات الإلكترونيَّة وأدلة الإثبات التقليديَّة في المُراجعة:

أمَّا عن مشاكل أدلة إثبات المُراجعة الإلكترونيَّة وفق الإصدارات المهنيَّة فهي تتمثَّلُ في التالي:

- عدم وجود إرشاداتٍ أو معاييرَ توجِّه مدقق الحسابات وتُحدِّد له أهمَّ المشاكل التي يُواجهها في جمعه

لأدلة الإثبات الإلكترونيَّة، والتي قد تصبحُ معوقاتٍ بالنسبة له إذا لم يتكيَّفْ معها ولم يُحسن التعاملَ معها.

- الحاجة لحلولٍ أو توجيهاتٍ عامَّةٍ تساعده في التكيُّف مع الأدلة الإلكترونيَّة والحدّ من مُعوقاتها، وتضبط حجيَّة كلِّ نوع منها ودرجة الاعتماد عليها[1].

وفي شأن وجود اختلافاتٍ جوهريَّةٍ بين أدلة الإثبات الإلكترونيَّة وأدلة الإثبات التقليديَّة عند قيام المُراجع بعمليَّة مُراجعة الحسابات للمؤسسة نجد أنَّه:

تختلفُ أدلة إثبات المُراجعة الإلكترونيَّة عن أدلة الإثبات التقليديَّة في أوجهٍ عديدةٍ، والمُقارنة التالية توضِّحُ أهمَّ الاختلافات بين النوعين:

١- المنشأ:

أدلة الإثبات التقليديَّة: الدليلُ على المنشأ من السهل تحديده وإيجاده.

أدلة الإثبات الإلكترونيَّة: الدليل على المنشأ من الصعب تحديدُه بمجرَّد فحص المعلومات الإلكترونيَّة، ولكن يتمُّ تحديد المنشأ باستخدام تقنياتٍ رقابيَّةٍ وأمان والتي تسمحُ بالتوثيق وعدم الإنكار.

٢- التبديل:

أدلة الإثبات التقليديَّة: الدليل الورقيُّ من الصعب تبديلُه دون أنْ يتمَّ اكتشافه.

أدلة الإثبات الإلكترونيَّة: من السهل تبديلُ الدليل، وهناك صعوبةٌ - إن لم يكن مستحيلاً - في اكتشاف عمليَّة التبديل عن طريق فحص المعلومات الإلكترونيَّة.

التصديق والاعتماد:

أدلة الإثبات التقليديَّة: المُستندات الورقيَّة تبيّن بوضوحٍ دليل المُصادقة والمُوافقة عليها.

أدلة الإثبات الإلكترونيَّة: هناك صعوبةٌ في إظهار المُصادقة للمُستند الإلكترونيّ، ويحتاج إلى تقنيات رقابيَّة متطوِّرة لإظهاره.

---

(1) Manal Nour El Din El Safty, Auditing in Electronic Environments from an Actor-Network Theory Perspective: Case of Egypt Being a Thesis Submitted for the Degree of Doctor of Philosophy, The University of Hull, 2009, P.32.

الاكتمال والشموليَّة:

أدلة الإثبات التقليديَّة: كلُّ المفردات المُتعلِّقة بالعمليات عادةً تكون في نفس المُستند.

أدلة الإثبات الإلكترونيَّة: المفردات ذات العلاقة غالبًا ما تكون محفوظةً في ملفات بياناتٍ عديدة.

القراءة:

أدلة الإثبات التقليديَّة: لا تحتاجُ إلى وسائلَ وتقنياتٍ خاصَّةٍ للقراءة.

أدلة الإثبات الإلكترونيَّة: تتطلَّبُ مُعداتٍ وتقنياتٍ متعددةً للقراءة (وُورد، أكسل، أكروبات ... إلخ).

الصيغة:

أدلة الإثبات التقليديَّة: جزءٌ متكاملٌ من المُستند.

أدلة الإثبات الإلكترونيَّة: منفصلةٌ عن البيانات ويمكن تغييرها.

إتاحة وإمكانيَّة الوصول إليها:

أدلة الإثبات التقليديَّة: عادةً لا تُمثل قيدًا أثناء عمليَّة المُراجعة.

أدلة الإثبات الإلكترونيَّة: مسار المُراجعة المُتعلِّق بالبيانات الإلكترونيَّة ربما لا يكون متاحًا في وقت المُراجعة، والوصول إلى البيانات قد يكونُ أكثرَ صعوبة.

التوقيع:

أدلة الإثبات التقليديَّة: يعدُّ التوقيع على المُستند الورقيّ مسألةً بسيطةً، ويمكن التحقُّق من صحته بسهولة.

أدلة الإثبات الإلكترونيَّة: تتطلَّبُ عمليَّة التوقيع تقنياتٍ مناسبةً، كما تحتاج تقنيَّاتٍ خاصَّةً للتحقُّق من صحته وإمكانيَّة اعتماده.

ويشيرُ مصطلحُ تكنولوجيا المعلومات Information Technology: إلى التقنيَّات الأساسيَّة المُستخدمة في نظم المعلومات المبنيَّة على الحاسوب وتطبيقاتها العمليَّة، وتتضمَّنُ الأجهزة والمكونات الماديَّة، والبرمجيات وقواعد البيانات، وشبكات الاتِّصال[1].

(1) O' Brien, janes A.1998, Management Information Systems, Managing information Technology in

كما تُعَرَّفُ تكنولوجيا المعلومات (IT) بأنها: "وسائلُ إلكترونيَّةٌ تُستخدم لتجميع ومُعالجة وتخزين ونشر المعلومات"[١]، وتُمَثِّلُ تكنولوجيا المعلومات (IT) إطارًا شاملًا للقدرات والمكوِّنات والعناصر المتنوِّعة القادرة على جمع وتخزين البيانات ومُعالجتها وتوصيل المعلومات المُلائمة والمُفيدة إلى مُستخدميها، ممَّا يكسبها دورًا فاعلًا في عمليَّة خلق المعرفة التي أصبحت إحدى وسائل القوَّةKnowledge is Power[٢].

وقد أحدثت تكنولوجيا المعلومات تغيراتٍ جذريَّةً في مُختلف جوانب الحياة المُعاصرة، ويعدُّ الجهازُ المصرفيُّ هو الأكثر استفادةً من هذه التغيُّرات والتطوُّرات المُتسارعة؛ وذلك نتيجةً لارتفاع حدة المُنافسة بين مفردات ومكونات الجهاز المصرفيّ والتي تستدعي مُسايرة هذا التطوُّر، والتوسُّع في استخدام أدوات العصر، وزيادة حجم استثماراتها في تقنيات النظم وتكنولوجيا المعلومات والاتِّصالات، وتوظيف هذه الاستثمارات لخدمة عملياتها وتحسين قُدرتها التنافسيَّة؛ حيث أسهمت التطوُّرات التكنولوجيَّة الحديثة في مجال الأجهزة والبرمجيات ونظم الاتِّصالات في إعادة هندسة عملياتها وتنويع خدماتها المصرفيَّة[٣].

ويتضمَّن المعنى الجوهريُّ لمُصطلح تكنولوجيا المعلومات استخدامَ برمجيات الحاسوب وشبكاته لإنتاج مُعطيات الخبرة والمعرفة والذكاء، كما يتضمَّنُ مفهوم تكنولوجيا المعلومات مجموعةً من الخصائص البنَّاءة التي يجبُ فهمُها وتحليلُها.

وترى الباحثةُ ضرورةَ تطوير المناهج التدريبيَّة في تقنيات الاتِّصال الحديثة في مجال المُراجعة الإلكترونيَّة.

---

networked Enterprise, Chicago, IRWIN,105.

(1) Greenstein, M. & Vasarhelyi, M. (2000), Accounting Information Technology, and Business Solution, 2nd Edition, MC. Graw-Hill, New York, USA, p. 21.

(٢) وليد زكريا صيام، كفاءة نظم المعلومات في القطاع المصرفيّ في ظلِّ تكنولوجيا المعلومات، مجلة البنوك في الأردن، المجلد ٢١، العدد ٩، ٢٠٠٢، ص١٧-١٩.

(٣) عاصم الشيخ، الاستخدامات الإلكترونيَّة في القطاع المصرفي، مجلة الدراسات الماليَّة والمصرفيَّة، المجلد ١٠، العدد ٢، يونيو ٢٠٠٢، ص٤- ٧.

المبحث الثالث

الإطارُ العامُّ لنظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة ونظام الدفع والتحصيل الإلكترونيّ GPS

Government Financial Management Information system (GFMIS)

٣-١- مُقَدِّمَة:

يُمَثِّلُ تطبيقُ نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة GFMIS في مصر تحولاً جوهريًّا في الأساليبِ المُتَّبعة لتنفيذ العمليات الماليَّة والمحاسبيَّة في الوحدات الحكوميَّة، بالانتقال من العمل بالأساليب التقليديَّة كاستخدام السجلات اليدويَّة أو أنظمة المعلوماتيَّة الماليَّة غير المُترابطة، واستبدالها بنظام إدارة معلوماتٍ ماليَّةٍ حكوميٍّ مُوحد ومُتكامل يتوافقُ مع معايير المُحاسبة الدوليَّة للقطاع العام والمُمارسات الفُضلى في هذا المجال؛ بهدف رفع كفاءة عمليات تخطيط وإدارة الموارد الماليَّة الحكوميَّة؛ دعمًا لعمليات الإصلاح الإداريّ والماليّ الحكوميّ، وما مدى حتميَّة الدفع والتحصيل الإلكترونيّ في الوقت الحاليّ، وفيما يلي بيان ذلك:

٣/٢ مفهومُ وأهدافُ وأهميَّة نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة[1]:

- **مفهوم نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة:**

يعدُّ نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة GFMIS أحدَ أنظمة تخطيط موارد المشروعات (ERP)، والتي تُعرف كبرمجياتٍ جاهزةٍ قابلةٍ للتكييف مع مُتطلبات العمل بالمؤسَّسات المُختلفة، وتتكوَّن من أنظمةٍ فرعيَّةٍ متكاملةٍ تخدم وظائفَ متعددةً داخل بيئة العمل، منها أنظمة المدفوعات والمقبوضات والمُحاسبة والمُشتريات والمُوازنة .... إلخ، والتي تمَّ تصميمها بناءً على مسح لخرائط الأعمال داخل المؤسَّسات؛ بهدف ضمانِ تكاملِ المعلومات والإجراءات، ممَّا يمكِّن المؤسَّسات من استخدام إدارة مواردها المعلوماتيَّة والماديَّة والبشريَّة بفاعليَّةٍ وكفاءةٍ عن طريق توفير حلٍّ متكاملٍ لكافة حاجاتها المُتعلِّقة بمُعالجة المعلومات.

وحيث يعملُ النظامُ في الوحدات الحكوميَّة المسئولة عن الاتِّفاق وتحصيل الإيرادات من مُشاركة المعلومات التي تنتجُ خلال تنفيذ إجراءاتها الماليَّة مع وزارة الماليَّة بشكلٍ مُباشرٍ؛ ليتمَّ تتبُّع مسار الإنفاق والتحصيل في جميع مراحله وتحسين عمليَّة التخطيط والمُراقبة خلال إعداد وتنفيذ المُوازنة العامَّة للدولة،

(1) http://gfmis.mof.gov.eg/GFMIS/ResponsibilityGFMIS

والذي ينعكسُ إيجابًا على مُخرجات هذه الجهات، مثل تحسين الأداء، وزيادة دقَّة المعلومات الماليَّة، وتوفيرها في الوقت المُناسب، كما يؤثِّر على كفاءة العمليات الماليَّة وعلى استجابتها ومرونتها ودعم عمليَّة صنع القرارات وضمان جودة الخدمات الماليَّة الحكوميَّة. كما يُوفر بيئةً معلوماتيَّةً آمنةً ومتكاملةً لعمليات الإدارة الماليَّة على اختلافها بشكلٍ يُتيح انتقالاً سريعًا للمعلومات فيما بين الوزارات والدوائر الحكوميَّة، وتأمين بيئةٍ متكاملةٍ تتوافرُ فيها المعلومة بشكلٍ آنيٍّ ودقيقٍ لكافة الأطراف المعنيَّة على اختلاف مواقعهم الجغرافيَّة والوظائف التي يشغلونها، ممَّا يُوفِّر الأثرَ المُباشرَ في رفع مُستوى كفاءة وفعالية الإجراءات الماليَّة التي تُنفذ خلال المراحل المُختلفة لإعداد وتنفيذ قانون المُوازنة العامَّة للدولة.

وفي شأن أهدافِ وأهميَّة استخدام نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة:

يهدفُ تطبيقُ نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة إلى تحقيق مجموعةٍ من الأهداف والمزايا، من أهمِّها:

- السرعة والدقَّة في إنجاز العمليات الماليَّة.
- رفع مستوى الشفافية الماليَّة والشموليَّة في الأداء.
- توفير البيانات والمعلومات الدقيقة واللحظيَّة عن كافة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة والتي تُساعد على إتاحة موقفٍ ماليٍّ سريعٍ ودقيقٍ، وبالتالي تقديم الخدمات بكفاءةٍ وفاعليةٍ، والتخطيط الاقتصادي السليم؛ من خلال إتاحة قواعد بياناتٍ لحظيَّة.
- تحقيق الانضباط والامتثال الماليّ والحد من الأخطاء في تنفيذ الإجراءات الماليَّة؛ من خلال عدم تجاوز الاعتمادات الماليَّة المُدرجة بالمُوازنة وحدود الصرف بخطة التدفُّقات الماليَّة.
- التكامل بين المنظومات الإلكترونيَّة الحكوميَّة.
- مُواكبة التقدُّم العلميّ للعمليات الماليَّة.
- مُراقبة الإنفاق الحكوميّ في جميع قطاعات الدولة.
- تحسين كفاءة إدارة الموارد العامَّة للدولة من خلال تحقيق الكفاءة والفاعليَّة في استخدام الموارد الحكوميَّة.
- زيادة القدرة على التخطيط السليم للتدفُّقات النقديَّة الحكوميَّة.

٣/٣ آثارُ وانعكاساتُ تطبيقات نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة GFMIS في إعداد وتنفيذ السياسة الماليَّة الحكوميَّة[١]:

أولاً: تفعيل ميكنة نظم السياسات التنبؤيَّة والمتوقَّعة للاقتصاد الكليّ، مع وضع السيناريوهات التنبؤيَّة للاقتصاد الكليّ.

ثانيًا: ميكنة مراحل إعداد المُوازنة العامَّة للدولة من خلال قطاعي المُوازنة العامَّة وقطاع مُوازنة الإدارة المحليَّة بالوزارة والمُحافظات والجهات الموازنيَّة التابعة للجهاز الإداريّ للدولة (وهي مرحلةٌ مميكنةٌ بالفعل منتهيةٌ على تطبيقاتٍ ويجري حاليًّا تطويرها).

ثالثًا: ميكنة الهيئات الموازنيَّة والوحدات الحسابيَّة على نظام GFMIS للتطبيقات الماليَّة أوراكل لدورة العمل التالية على شجرة الحسابات الثالثة وفقًا للخطة المُستهدفة للمرحلة التالية:-

- يتمُّ نقل المُوازنة المُعتمدة إلى تطبيقات الأستاذ العام للتنفيذ فور صدور قانون ربط المُوازنة العامَّة للدولة.
- تقوم الهيئة الموازنيَّة بعمليات تخصيص التعزيز والمُناقلات للوحدات الحسابيَّة التابعة لها.
- تفعيل عمليات الإدخال الدوريّ للفعليات (استمارة تلي الاستمارة) على تطبيق الأستاذ العام بجميع الوحدات الحسابيَّة على مُستوى جهات الموازنة العامَّة للدولة والإرسال لقطاع الحسابات الختاميَّة.
- تفعيل تطبيقات المُشتريات لكافة عمليات الشراء وإجراء الالتزامات من خلالها.
- تفعيل رواتب العاملين (Payroll) وفقًا لهيكل المُرتبات والأجور بجميع جهات الجهاز الإداريّ للدولة وبنظم الميكنة التي سيتمُّ إقرارُها من قبل لجنة قيادات تيسير الأعمال وفقًا لأحكام قوانين العاملين بالجهاز الإداريّ للدولة ولوائحهم التنفيذيَّة.
- استكمال باقي منظومات الربط والتكامل مع أطراف إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة.
- استخراج التقارير الدوريَّة من التطبيقات ووفقًا للصلاحيات الخاصَّة بكلِّ مستخدم وكل جهة إداريَّة سواء قطاع بالوزارة أم هيئة موازنيَّة أم وحدة حسابيَّة.
- استخراج التقارير المُساعدة لمتخذي القرارات المستقبليَّة الخاصَّة بإدارة المال العامِّ الحكوميّ والاقتصاد

(1) http://gfmis.mof.gov.eg/GFMIS/ResponsibilityGFMIS

القومي.

٣/٤ مجهودات وزارة الماليَّة في تفعيل نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة GFMIS:

- في عام ٢٠٠٤ تمَّ البدء في ميكنة إعداد المُوازنة العامَّة للدولة بدءًا من مرحلة إدخال رأي الجهة وحتى مرحلة صدور قانون المُوازنة العامَّة للدولة وانتهاء المشروع بنجاحٍ واستخراج كافة التقارير المطلوبة.
- في عام ٢٠١٠ تمَّ إنشاء شجرة الحسابات الثالثة والبدء في ميكنة مشروع GFMIS، وهو الخاصُّ بنظام إدارة معلومات المُحاسبة الحكوميَّة ورفع كفاءة إدارة المال العام، وهو المستهدف تحقيقه.
- في عام ٢٠١٢ تمَّ البدء في وضع الحلول التكنولوجيَّة لميكنة رواتب العاملين بقطاع الأمانة العامَّة ثم قطاع مكتب الوزير داخل وزارة الماليَّة على تطبيقات أوراكل لرواتب العاملين.
- في عام ٢٠١٧ تمَّ ربط منظومة GFMIS بحساب الخزانة الموحَّد.
- بدءًا من ٢٠١٧/٨/١ أعلن السيد وزير الماليَّة انطلاق تفعيل المنظومة كالتالي:
- توحيد شجرة الحسابات والاعتماد على شجرة الحسابات الثالثة والمُستهدفة على منظومة GFMIS

يُحقِّق ذلك التطبيقُ – بخلاف سابقه – سهولة التعامُل والتكامُل داخل شجرة الحسابات الثالثة، وإتاحة بعض الأدوات التي تُساعد في إمكانيَّة إعداد سيناريوهات التنبُّؤ الاقتصاديّ والرسوم البيانيَّة ومؤشرات الأداء، كذلك إدخال جدول الوظائف اللازم لعمليات البحث في مُقترحات الباب الأول الخاصَّة بالأجور.

وبالفعل تمَّ الانتهاء من وثيقة المُتطلبات الخاصَّة بقطاعي المُوازنة وتكنولوجيا المعلومات، وجارٍ وضعُ الحلول التكنولوجيَّة.

٣/٥ الأدوار والمسئوليات في نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة:

من الأنظمة والتطبيقات الخاصَّة بنظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة GFMIS على سبيل المثال:

تطبيقات الأستاذ العام: وهي التطبيقات المعنيَّة بدفتر الأستاذ العامّ وإدخال ما يلزم من تعديلاتٍ موازنيَّة تحكمها التأشيراتُ العامَّة للمُوازنة (مناقلات – تعزيزات)، وكذا إدخال قيود الفعليات والتسوية بالوحدات الحسابيَّة على مستوى أنواع وبنود شجرة الحسابات.

نظام حساب الخزانة الموحَّد والنفع والتحصيل الإلكتروني: يختصُّ بإدارة حساب الخزانة الموحَّد الذي

تتمُّ عليه جميع المدفوعات والمقبوضات الحكوميَّة من خلال عمليَّة الدفع والتحصيل الإلكترونيّ بالوحدات الحسابيَّة.

تطبيقات حسابات المدفوعات: تختصُّ بإدارة وإدخال عمليات المدفوعات والتعامل مع المورِّدين.

نظام أجور العاملين: يختصُّ بحساب ودفع رواتب العاملين وحساب الاستحقاقات والاستقطاعات المستحقَّة انتهاءً بصدور صرفيات العاملين.

نظام الرقابة والمُراجعة: يختصُّ بعمليات الرقابة والمُراجعة الإلكترونيَّة.

وفي شأن المسئوليات على نظام إدارة المعلومات الماليَّة الحكوميَّة، منها:

مسئوليَّة المُوازنة بالهيئة الموازنيَّة: وهي مجموعةُ الوظائف الخاصَّة بتخصيص وتعزيز ومناقلات المُوازنة بالهيئات الموازنيَّة، حيث يتمُّ نقلُ المُوازنة العامَّة للدولة المُعتمدة سنويًّا على مُستوى الهيئة الموازنيَّة إلكترونيًّا من على نظام (إعداد المُوازنة) إلى نظام (الأستاذ العام General ledger) .

مثال: إذا قام الشخصُ الممنوح له مسئوليَّة إعداد قيد التعزيز أو المُناقلة يقوم النظامُ بمُراجعة طلب القيد وتحديد مسئوليَّة المُوافقة على هذا القيد وفقًا للقوانين والقرارات الصَّادرة في هذا الشأن (تأشيرات عامَّة للدولة، قوانين أو قرارات أخرى منظِّمة للصرف)، يتمُّ إجراءُ التعديلات الموازنيَّة وتحديث الأرصدة إلكترونيًّا لحظيًّا.

مسئوليَّة الإدخال: هي وظيفة إدخال قيود اليوميَّة أو الحركات الفعليَّة على برنامج الأستاذ العام، ويُراعى تسجيل القيود أولاً بأولٍ وحفظها.

مسئوليَّة إصدار أمر الدفع الإلكتروني: حيث يتمُّ إصدار أمر الدفع الإلكترونيّ بمعلوميَّة قيد اليوميَّة المرحَّل الخاص باستمارة الصرف وبتصديق كلٍّ من التوقيع الأول والتوقيع الثاني واستكمال التكامل بين العمليات الماليَّة والنقديَّة.

مسئوليَّة إدارة النظام: وهو الخاصُّ بإدارة وضبط العمليات الخاصَّة بتشغيل النظام وتحقيق متطلبات القطاعات المُختلفة العاملة على النظام والتنسيق فيما بينهم على المنظومة بما يُحقِّق أهدافه وضمان سريَّة البيانات ويختصُّ به تكنولوجيا المعلومات.

وفي النهاية قيام كلٍّ من قطاعي المُوازنة العامَّة وقطاع الحسابات والمديريات باتِّخاذ ما يلزمُ من

إجراءاتٍ سواء إصدار كتب دوريَّة أم منشوراتٍ؛ لإعلام كافة الوحدات الحسابيَّة والهيئات الموازنيَّة بما سبق.

٦/٣ الإطارُ العامُّ لمنظومة الدفع والتحصيل الإلكترونيّ والسند القانونيّ لحساب الخزانة الموحَّد:

فكرة حساب الخزانة الموحَّد TSA:

قامت بعثةٌ من صندوق النقد الدوليّ في أواخر عام ٢٠٠٤ باستعراض الحسابات المفتوحة للجهات الإداريَّة بالبنك المركزيّ المصريّ وخارجه، وكان اعتراض البعثة متمثلاً في:

١- تعامُل معظم الوحدات الحسابيَّة في حدود ٦ أو ٧ حسابات بنكيَّة، مع أنَّ عدد الحسابات المفتوحة لكلٍّ منها مبلغ نحو (٢٣) حسابًا.

٢- تزايُد ملحوظ وضخم في عدد الحسابات بالبنوك التي تتعاملُ عليها الوحدات الحسابيَّة لأجهزة المُوازنة والتي تقاربُ نحو ٦٠ ألف حساب.

باستفسار البعثة عن أهميَّة عدد الحسابات المفتوحة للوحدة ومدى حاجة الوحدات الحسابيَّة ووزارة الماليَّة لتلك الحسابات، أفصحت وزارة الماليَّة بأنها تعتمدُ في معلوماتها على البيانات والإيضاحات التي يؤدّيها البنك المركزيُّ وأبدت عدم رضاها عن ذلك، إضافةً إلى وجود أرصدة حساباتٍ غير محصورةٍ ومفتوحةٍ للجهات الإداريَّة خارج البنك المركزيّ والتي تقوم وزارة الماليَّة باقتراض أرصدتها في شكل أذون وسندات خزانة من البنوك وليس من الجهات (بمعنى أنَّ وزارة الماليَّة تقترض أموالها).

أشار تقرير صندوق النقد الدوليّ فبراير ٢٠٠٦ إلى أنَّ ما تدركه وزارة الماليَّة من إنشاء حساب واحد للخزانة يعدُّ من المكونات الرئيسة لبرنامج إصلاح إدارة الماليَّة العامَّة والارتفاع بمُستوى إدارة الموارد الماليَّة الحكوميَّة إلى المُستوى الأمثل.

كما أشار التقرير إلى ضرورة الاتِّفاق مع البنك المركزيّ على إنشاء حسابٍ جديدٍ، وهو حقٌّ من حقوق العمل، كما اقترح أنْ يكون هذا الحسابُ في شكل حسابٍ رئيسٍ.

السندُ القانونيُّ لحساب الخزانة الموحَّد:

قامت وزارة الماليَّة باستصدار تشريعٍ لمُعالجة السلبيات التي أوصت بها بعثة صندوق النقد الدوليّ يتمثَّل في القانون رقم ١٣٩ لسنة ٢٠٠٦ بشأن تعديل بعض أحكام القانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١، وكان ذَا محورَيْنِ رئيسَيْنِ:

المحور الأول: إنشاء حساب خزانةٍ موحَّد يشمل الحساباتِ المفتوحةَ بالبنك المركزيّ المصريّ والحسابات التي تُنقل إليه من البنوك التجاريَّة.

المحور الثاني: عدم فتح حساباتٍ لجهاتٍ إداريَّةٍ خارج البنك المركزيّ إلاَّ إذا كانت حساباتٍ صفريَّة.

حساب الخزانة الموحَّد: مع تطوُّر وسائل التقنيَّة الحديثة (وفقًا لما هو مُتَّبَعٌ لبعض الدول) تقوم كافة الوحدات الحسابيَّة الموازنيَّة بالتعامُل على حسابٍ واحدٍ لكنْ من خلال (جهة/ هيئة مُستحدثة) تكون هذه الجهةُ بمثابةِ بنك الوحدات الحسابيَّة الموازنيَّة.

الوحدة الحسابيَّة المركزيَّة: تبلورت فكرةُ إنشاء حسابٍ وحيدٍ يمكن إجراء المدفوعات الحكوميَّة من خلاله، وكذلك تُضاف إليه كافة المتحصّلات الإيراديَّة لكي تتعاملَ عليها وحدةٌ مستقلةُ (بقطاع التمويل)؛ وذلك بإصدار قرار وزير الماليَّة رقم ٣٦ لسنة ٢٠٠٩ بإنشاء الوحدة الحسابيَّة المركزيَّة وحساب الخزانة الموحَّد، حيث يمكن أنْ تتلقَّى أوامر الدفع من الوحدات الحسابيَّة وتمدَّها بالمُستندات وكشوف الحساب والتقارير؛ والتي ستكون بمثابة بنك الوحدات الحسابيَّة الموازنيَّة (الجهات داخل المُوازنة) والتي تتعاملُ وتراقبُ الحسابات الحكوميَّة.

تفعيل حساب الخزانة الموحَّد: قامت وزارة الماليَّة بالتنسيق مع المختصِّين بالبنك المركزيّ المصريّ بإنشاء حساب الخزانة الموحَّد، وعقدت عدة اجتماعاتٍ لوضع آليَّةٍ للتنفيذ، وقد تمَّ عرض متكامل لدورة العمل، وتمَّ الاستجابة لمطلب وزارة الماليَّة بفتح حساب الخزانة الموحَّد (الوحدة الحسابيَّة المركزيَّة) لتتعاملَ عليه الوحدة الحسابيَّة المركزيَّة بكافة مدفوعات جهات المُوازنة ومتحصّلاتها، وبدأت دورة المدفوعات في يناير ٢٠١٠، وتبعتها دورة متحصّلات المصالح الإداريَّة في يوليو من العام ذاته.

وتخلصُ دورة العمل فيما بين البنك المركزيّ المصريّ والوحدة الحسابيَّة المركزيَّة بأنْ تقوم الوحدة الحسابيَّة المركزيَّة باستصدار أمر تحويل للبنك المركزيّ بالخصم على حساب الخزانة الموحَّد مقابل الإضافة لحساب المستفيد طرف البنك التجاريّ أو حساب الفرع الرئيسيّ بتفاصيل المبلغ المُضاف إليه من حيث اسم المستفيد ورقم حسابه واسم الفرع المفتوح طرفه، ولا يزالُ هذا الإجراء مستمرًّا.

٧/٣ حتميَّة الدفع والتحصيل الإلكترونيّ في الوقت الحالي:

من العرض السابق والذي يتضحُ من خلاله عدم مُلاءمة وسائل الدفع التقليديَّة والرقابة، وحيث يمكن تعدُّد أنواع الدفع من شيكاتٍ مسحوبةٍ على البنك المركزيّ مع تعدُّد الحسابات التي لا تُستخدم، وكذا

الشيكات المسحوبة على بنك الاستثمار بالإضافة لأذون الصرف ٩ ع ح التي تُصرف عن طريق الخزانة العامَّة أو مكاتب هيئة البريد – ظهرت الحاجةُ لتطبيق وسائل الدفع والتحصيل الإلكترونيَّة والتي فرضتها أوجهُ القصور التي شابت الوسائلَ التقليديَّةَ، ومنها ما يلي:

عدم الإثبات:

تنوُّع مصادر الدفع قد يؤدِّي إلى عدم إثبات بعض حالات الدفع خاصَّةً عند تأخُّر وسيلة الإثبات الموضوعة، كحافظة الخصم الواردة من البنك المركزيّ أو عدم ورودها.

عدم الدقة:

عدم إثبات بعض حالات الصرف ينتجُ عنه حتمًا عدم ضبط وتدقيق سجلات دفاتر الجهة الإداريَّة مع رصيد الجهة بالبنك المركزيّ.

عدم ملاءمة وسائل الدفع التقليديَّة للأساس النقديّ

إنَّ تأخُّر تحصيل الشيكات، وكذا سداد المستحقات بالشيكات المرسلة لإضافتها وخصمها على حساب الجهة بالبنك المركزيّ ما بعدد ٦/٣٠ تاريخ إقفال حسابات السنة الماليَّة، ليس مُلائمًا لمبدأ الأساس النقديّ الذي على أساسه يتمُّ تحديد الفجوة التمويليَّة والعجز ودراسة إمكانيات ومصادر تمويلها.

عدم ملاءمة الوسائل التقليديَّة لإدارة التدفُّقات النقديَّة:

نظرًا لأنَّ كافة البيانات الخاصَّة بالتحليل النقديّ مستمدَّةٌ من البنك المركزيّ والتي تكون ما بين وقوع التدفُّق النقديّ سواء كانت المدة تطول أم تقصر؛ فإنَّ هذه البيانات تُتيح إدارة التدفُّقات النقديَّة والتي تُبنى في العام الأول على التنبُّؤ، وإنَّ تعدُّد الحسابات بالبنك المركزيّ لا يُساعد على التنبُّؤ بمصادر التمويل والتدفُّقات الداخلة على الوجه الأمثل، وكذا تحديد التدفُّقات الخارجة للمدفوعات.

عدم مُلاءمة وسائل الدفع التقليديَّة لأغراض الرقابة:

مع تعدُّد وسائل الوفاء بالالتزامات ما بين عدة أنواع من الشيكات مسحوبة على البنك المركزيّ لعدة حسابات، وكذا شيكات مسحوبة للوفاء بالالتزامات الاستثماريَّة، وكذا أذون صرف ٩ ع ح مسحوبة على الهيئة القومية للبريد والخزانة – كان من الصعوبة ضبطُ حركة المدفوعات مع الإنفاق العام خاصَّةً مع تعدُّد أنواع حسابات البنك بالدفاتر، وهو ما يؤكِّد أنَّ حسابات الإقفال تكون غالبًا غيرَ مضبوطةٍ بأيّ وحدةٍ

من الوحدات الحسابيَّة.

٨/٣ منظومة الدفع والتحصيل الإلكترونيّ GPS:

- مزايا وأنواع المدفوعات الإلكترونيَّة والتحصيل الإلكتروني[١]:

مزايا الدفع الإلكتروني:

مزايا الدفع الإلكتروني عديدة، منها على سبيل المثال:

بالنسبة لوزارة الماليَّة:

- توحيد مصادر وسائل ومُستندات الإثبات الموضوعيّ والتي سيكون مصدرُها الوحدة الحسابيَّة المركزيَّة.
- تُمَثِّلُ أحد أهمِّ أركان تطوير السياسة الماليَّة.
- محورٌ أساسٌ لتطوير أداء إدارة التدفُّقات النقديَّة.
- ترشيد الإنفاق وانعدام تكلفة إصدار شيكات.
- تطوير نظم العمل بالاستغناء عن دورة العمل الروتينيَّة.
- تخفيض الجهد والمال لنقل موضوعات الدفع من جهات الأقاليم لمركزها الرئيسيّ بالقاهرة.

بالنسبة للبنوك:

- المساهمة في تطوير أداء العمل المصرفيّ.
- السرعة والدقَّة في إنجاز العمليات المصرفيَّة.
- خلق خدمة مصرفيَّة متميِّزة للمستفيدين.

بالنسبة للمُستفيدين:

- التيسير على المُستفيد في الحصول على مُستحقاتها من كثرة التردُّد على الجهات الإداريَّة.
- تقليل مخاطر حمل الشيكات مع صعوبة استخراج بديلٍ لها في ظلِّ التجارة وانعدام رفض الدفع والمتمثِّلة في رفض الشيك الورقي.

(1) http://gfmis.mof.gov.eg/GFMIS/ResponsibilityGFMIS

وفي شأن أنواع المدفوعات الإلكترونيَّة:

يمكنُ تلخيص المدفوعات الإلكترونيَّة من خلال أوامر الدفع كالتالي:

مدفوعة المرتبات	أمر دفع المرتَّبات إلكترونيًّا
مدفوعة التأمينات	أمر دفع اشتراكات التأمينات والمعاشات إلكترونيًّا
مدفوعة الضرائب	إذْن تسوية المدفوعات إلكترونيًّا بين الوحدات الحسابيَّة
مدفوعة الموردين	دفع مستحقات الموردين إلكترونيًّا
مدفوعة الاستقطاعات	دفع الاستقطاعات من مستحقات العاملين (اشتراكات النقابات – اشتراكات النوادي – النفقات.... إلخ)
مدفوعة المحولين بنوك	دفع مستحقات العاملين المحولين بنوك (الحسابات البنكيَّة – القروض)

وفي شأن التحصيل الإلكترونيّ وفوائده:

تعتمدُ فكرةُ التحصيل الإلكترونيّ على مُواكبة التقدُّم التكنولوجيّ في مجال وسائل الدفع والتي تُمَثِّلُ متحصلاتٍ للجهات الإداريَّة، بحيث يتمُّ الاستغناء عن بعض الطرق التقليديَّة للتحصيل مثل التوريد النقديّ عن طريق هيئة البريد وغيرها.

فوائد التحصيل الإلكترونيّ:

يُحَقِّقُ التحصيلُ الإلكترونيُّ العديد من المزايا لكلٍّ من وزارة الماليَّة والمُستفيدين من الخدمة المقدَّمة:

بالنسبة لوزارة الماليَّة:

- اختصار دورة التحصيل وما يترتَّب على ذلك من زيادة موارد الدولة.
- يُسهم في سدِّ الفجوة التمويليَّة.
- إمكانيَّة التنبُّؤ بالتدفُّق النقديّ الداخليّ ممَّا يُسهم في إدارة التدفُّقات النقديَّة بشكلٍ رسميّ.

بالنسبة للوحدة الحسابيَّة:

- انعدام فرصة التلاعُب والاختلاس.

- الحفاظ على النقود والشيكات دون فقدانٍ أو تلفٍ.

بالنسبة للمُستفيدين من الخدمة الحكوميَّة:

- اختصار الوقت والجهد من التردُّد على الجهة الإداريَّة من أجل الحصول على إذن توريد النقديَّة والوقوف أمام الخزينة أو مكاتب البريد.

مراحل التحصيل الإلكتروني:

١. مرحلة التحصيل عن طريق التسوية والتي تتمُّ متزامنةً مع مدفوعات الجهات الإداريَّة التي تقوم بالدفع.
٢. مرحلة متحصلات الجمارك، وقد بدأت بالفعل واتخذت متحصلاتها أشكالاً متعدِّدة.
٣. مرحلة تحصيل الشيكات الورقيَّة لمتحصلات الضرائب وتسويتها إلكترونيًّا.
٤. مرحلة المتحصلات التي تتمُّ بشيكات مسحوبة على البنك المركزيّ وجارٍ دراسةُ تفعيلها.

يتضحُ ممَّا سبق أنَّ بديل الدفع والتحصيل الإلكترونـيّ يُمَثِّلُ البديل الأقصر عن بديل ما هو واقعٌ فعليٌّ؛ وذلك لِمَا يُحَقِّقُ من مزايا تعاقد الأطراف، كما أنَّ هذا البديلَ له من المزايا على مستوى الاقتصاد القوميّ بما يجعله حتميًّا وضروريًّا، منها:

١. زيادة النَّاتج القوميّ.
٢. زيادة حجم التعامُلِ داخل النظام المصريّ.

وفي إطار حرص الدولة المصريَّة على تطبيق الإجراءات الاحترازيَّة لمُواجهة فيروس كورونا تقرَّر إصدار منشور عام وزارة الماليَّة الآتي:

منشور عام وزارة الماليَّة[١] رقم (١٨) لسنة ٢٠٢١ بشأن مُرفقات الحسابات الختاميَّة الواجب الالتزام بها عند تسليم الجهات الموازنيَّة لحساباتها الختاميَّة للجهاز المركزيّ للمحاسبات:

في ضوء ما تضمَّنه كتاب السيد المستشار رئيس الجهاز المركزيّ للمُحاسبات رقم ٤٤٩٢ المؤرَّخ ٢٠٢١/٦/١٣ فإنه في إطار حرص الدولة على تطبيق الإجراءات الاحترازيَّة لمُواجهة فيروس كورونا بكلِّ

(١) منشور عام وزارة الماليَّة رقم ١٨ لسنة ٢٠٢١ بشأن مرفقات الحسابات الختاميَّة الواجب الالتزام بها عند تسليم الجهات الموازنيَّة لحساباتها الختاميَّة للجهاز المركزيّ للمحاسبات، ٢٠ يونيه ٢٠٢١م.

قطاعات الدولة والتي تتزامنُ مع فحص الجهاز للحسابات الختاميَّة للسنة الماليَّة ٢٠٢٠/٢٠٢١؛ فإنَّ وزارة الماليَّة تهيب بكافة جهات المُوازنة العامَّة للدولة والسادة المختصِّين الماليين ومُراقبي ومُديري الحسابات بجميع جهات الموازنة العامَّة للدولة ضرورةَ الالتزام بإرفاق أسطوانةٍ مدمجةٍ مع الحسابات الختاميَّة التي يتمُّ تسليمُها للجهاز المركزيّ للمُحاسبات للفحص، على أنْ تتضمَّن هذه الأسطوانة التقارير التالية على منظومتي GFMISK, GPS عن السنة الماليَّة ٢٠٢٠/٢٠٢١:

أولاً: التقارير الخاصَّة بمنظومة GFMIS :

١. دفتر ٢٢٤ ع.ح المميكن (موازنة/ صناديق خاصَّة/ تمويل ذاتي/ منح وقروض).
٢. دفتر ٨١ ع. ح المميكن – أبواب.
٣. تقرير اعتمادات المُوازنة وتعديلاتها.
٤. تقرير حساب مُعَيَّن لكافة حسابات الأصول والالتزامات والحسابات النظاميَّة الظاهرة بالاستمارة ٧٥ ع.ح (كافة مصادر التمويل).
٥. الاستمارة ٧٥ مدد (هيئات/ وحدات) لكامل شجرة الحسابات على مستوى كافة مصادر التمويل (موازنة/ القروض والمنح/ الحسابات والصناديق الخاصَّة/ الموارد الذاتي) من يوليو ٢٠٢٠ حتى يونيو ٢٠٢١.
٦. تقرير المناقلات والتعديلات.

ثانيًا: التقارير الخاصَّة بمنظومة GPS :

١. تقرير الموقف الماليّ في ٢٠٢١/٦/٣٠.
٢. كشف حساب الوحدة الحسابيَّة المركزيَّة لكافة مقاطع التمويل مبوب في ٢٠٢١/٦/٣٠.
٣. كشف حساب بنك الاستثمار القوميّ في ٢٠٢١/٦/٣٠.
٤. تقرير مدفوعات طلبات المُناقلات.
٥. تقرير إجماليّ مدفوعات الصراف العامَّة/ الحوالات الحكوميَّة.
٦. تقرير بواقي القيود.
٧. تقرير أوامر الدفع.
٨. تقرير أذون التسوية.

٩. تقارير المُعاملات إضافة وخصم لحسابات (المدفوعات والإيرادات/ المديونيات الأخرى/ الموارد الذاتيَّة).

ثالثًا: نسخة مميكنة من الحساب الختامي (هيئات/ وحدات)، مع مُراعاة أنْ يتمَّ حفظ التقارير السالف الإشارة إليها بصيغتي PDF&EXCEL إنْ أمكن، مع إتاحة كافة البيانات إلكترونيًّا للسَّادة أعضاء الجهاز المركزيّ للمُحاسبات وفق متطلبات الفحص:

وتؤكِّد وزارة الماليَّة على أهميَّة قيام كافة الجهات بالالتزام بتنفيذ مُلاحظات الجهاز المركزيّ للمُحاسبات عن الحسابات الختاميَّة للسنة الماليَّة ٢٠٢٠/٢٠٢١؛ لِمَا لها من أثرٍ بالغٍ في رفع الأداء الماليّ لكافة الوحدات والجهات.

وفى نهاية البحث يجبُ أنْ تُبادر الأجهزة العليا للرقابة الماليَّة والمحاسبة إلى اعتماد المُراجعة الإلكترونيَّة بصورةٍ كاملةٍ؛ حيث إنَّ الحاسب أصبح من الحاجات التي تسهم في تحقيق هذا الهدف بشكلٍ أسرعَ ودقةٍ وفاعليَّة[١]، وحيث يحلُّ العمل من المنزل والاجتماعات المرئيَّة أو الصوتيَّة محلَّ الاجتماعات المُباشرة، واستخدام الاتِّصالات الإلكترونيَّة في استلام وإرسال بيانات ووثائق العقود من وإلى الكيانات الخاضعة للتدقيق[٢]، فمن المبادئ الرئيسة التي نصت عليها الأنتوساى خلال مرحلة ما بعد الطوارئ هو استثمار التكنولوجيا الحكوميَّة في التدقيق عن بُعد؛ بالانتقال من العمل بالأساليب التقليديَّة إلى الوسائل الإلكترونيَّة.

(١) د. عصام عبد المنعم إسماعيل، تطبيقات محاسبيَّة باستخدام الحاسب برنامج إكسيل، قسم المحاسبة، كليَّة التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٥م، ص٥٧.

(2)https://www.pefa.org/sites/default/files/news/files/Disaster%20Response%20Toolkit.pdf.

خاتمة البحث:

أولاً- النتائج:

توصَّلت الباحثةُ إلى بعض النتائج، كان من أهمها:

١- أدلة الإثبات هي كلُّ ما يمكنُ أنْ يحصلَ عليه المُراجع أو المُدقق من أدلةٍ وقرائنَ محاسبيَّة تُساعده في تدعيم رأيه الفنيّ المُحايد حول صحَّة القوائم الماليَّة، وهي جميع الوثائق والقرائن التي تُثبت وقوع الأحداث الاقتصاديَّة في المُنشأة.

٢- عدم اختلاف مفهوم أدلة الإثبات في مجال المُراجعة التقليديَّة عنه في الإلكترونيَّة، ولكن اختلف الدليل الذي يعتمد عليه مُراجع أو مُراقب الحسابات؛ حيث أصبح الدليل إلكترونيًّا.

٣- عدم اختلاف خصائص أدلة الإثبات (الكفاية، الصلاحية، المُلاءمة، التوقيت المناسب) في مجال المُراجعة الإلكترونيَّة عن التقليديَّة، مع مُراعاة مخاطر الاعتماد على الأدلة الإلكترونيَّة.

٤- صدور القانون رقم ١٧٥ لسنة ٢٠١٨ من قانون جرائم تقنيَّة المعلومات المصريّ لإعطاء الحجيَّة القانونية لأدلة الإثبات الإلكترونيَّة مثلها مثل الأدلة الماديَّة، من خلال تحديد مفهومها، أنواعها وأهميتها.

٥- هناك علاقةٌ عكسيَّةٌ بين مخاطر المُراجعة ومقدار دليل الإثبات المطلوب لتدعيم رأي المُراجع أو المدقق، معنى هذا: أنه كلما انخفض مُستوى مخاطر المُراجعة الذي يتمُّ تحقيقه لعملٍ مُعَيَّنٍ؛ زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوبة.

٦- الرقابة عن بُعدٍ هي طريقةُ إجراء المُراجعة باستخدام الوسائل الإلكترونيَّة، مثل مؤتمرات الفيديو والبريد الإلكتروني والهاتف؛ للحصول على أدلة تدقيقٍ كافيةٍ ومُلائمةٍ وذات فاعليَّةٍ؛ لضمان الوصول إلى فحصٍ دقيقٍ.

٧- النظام المُتبع في مكافحة جرائم المعلومات المستحدثة يحتاجُ إلى التحديث باستمرارٍ؛ لمُواجهة أيّ احتيال، مع مُراعاة كافة جوانب إجراءات مُكافحة هذه الجرائم المُعاصرة.

٨- عدم جدوى الإجراءات التقليديَّة في جمع الدليل الإلكترونيّ؛ إذ لا بدَّ من اتِّباع إجراءاتٍ تقنيَّةٍ ومتخصِّصةٍ تتفقُ مع الطبيعة الخاصَّة للدليل الإلكتروني.

٩- لعبت الرقابة عن بُعد دورًا فعالاً في الوقت الراهن، ويجب أن لا نتجاهل حقيقة أنه في بيئة الأعمال المتطوِّرة تلعب التكنولوجيا دورًا حاسمًا، حيث تساعد على تنفيذ استراتيجيات التباعُد الجسديّ والعمل عن بُعد والتي بدورها تُساعد في الحدِّ من انتشار الأوبئة.

١٠-إنَّ عضو الجهاز ليس مسئولاً عن كافة أشكال الفساد، وإنما هو مسئولٌ عن صور الفساد التي تقع في مجال عمله وحدود إمكانياته واختصاصاته، ولكن عليه أنْ يُطوِّرَ دائمًا من نفسه باستخدام تكنولوجيا المعلومات كأداةٍ لتنفيذ عمليات التدقيق لكشف أيّ غشٍّ أو خطأٍ في القوائم الماليَّة وسرقة الأصول.

ثانيًا- التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة تقترح الباحثةُ ما يلي:

١- على مُراقب الحسابات الامتثالُ التامُّ للمعايير الدوليَّة والمحليَّة عند إجراء أعمال الفحص أو التدقيق، وتعليمه أهميَّة وفائدة استعمال تكنولوجيا المعلومات كأداةٍ لتنفيذ عمليات التدقيق؛ من خلال الدورات البنَّاءة وساعات الدِّراسة.

٢- الاهتمام بتدريب وتأهيل مُراجع الحسابات للقيام بمهامِّ الرقابة بكفاءةٍ وفاعليَّةٍ والتكيُّف مع خصائص المُحاسبة الإلكترونيَّة، ولاستعمال الوسائل الإلكترونيَّة والاطِّلاع على آليَّة عملها سواء في الداخل أم الخارج.

٣- على مُراقب الحسابات النظرُ في التغيير السريع، والذي يتطلَّب مزيدًا من الأدلة في ظلِّ المُراجعة الإلكترونيَّة، وتطوير بيئات الرقابة الداخليَّة لتجنُّب خطر الاحتيال.

٤- دعم البنية التحتيَّة لكيان الأعمال الخاصِّ بالآليات التي تُساعد على الاحتفاظ بكافة المُستندات الخاصَّة في صورةٍ إلكترونيَّةٍ؛ وذلك بأنْ يتمَّ عمل مسح ضوئيٍّ لكلِّ المُستندات الخاصَّة، وأنْ يتمَّ الاعتماد في التعاملات على المُستندات الإلكترونيَّة، ودعم البنية التحتيَّة لكيان الأعمال الخاصِّ بخدمة الإنترنت عالية السرعة التي تتوافر لدى أيّ مُشغل للاتِّصالات.

٥- إصدار مزيدٍ من التشريعات المتطوِّرة التي تهتمُّ بمسألة الإثبات الإلكترونيِّ والأعمال الإلكترونيَّة والتوقيع الإلكترونيِّ وغيرها التي من شأنها تدعم حجيَّة أدلة الإثبات ومستخرجات الحاسوب.

٦- اعتماد الحلول الخاصَّة بإدارة فرق العمل والاجتماعات عن بُعد مثل Microsoft Teams وبرنامج Slack وZoom وغيرها من البرامج التي تُساعد في ضمان الرقابة عن بُعد، واعتماد الحلول الخاصَّة بإدارة أجهزة الحاسوب عن بُعد، مثل برنامج Team Viewer أو برنامج Any Desk أو Google Remote Desk .

٧- اعتماد منصات تبادل الملفات ذات الحجم الكبير، مثل Google Drive أو Firefox Send

أو We Transfer أو أيّ منصةٍ مُشابهةٍ؛ لضمان الحصول على أية مُستنداتٍ مطلوبةٍ للقيام بالرقابة عن بُعد.

٨- ضرورة مُواءمة التشريعات الوطنيَّة مع التشريعات الصَّادرة في دول العالم الأخرى فيما يتعلَّق بالتعامُلات الإلكترونيَّة، حيث أصبح العالمُ قريةً كونيَّةً صغيرة.

٩- يجب مُراعاة التوقيعات الرقميَّة من خلال أنْ تكونَ مختومةً بالوقت لتجنُّب الخطأ أو التلاعب أو الغش، ومُراعاة الطريقة التي يُوثق بها إكمال عناصر التحكُّم؛ لتجنُّب قيام أيّ موظَّفٍ بأداء هذه المهمَّة.

١٠- ضرورة تنسيق الجهود بين كافة أجهزة مُكافحة الفساد في مصر وتكاملها؛ لتحقيق الفاعليَّة في مُكافحة الفساد وضمان الفحص والمُراجعة بدقَّةٍ تامَّة.

وفي النهاية؛ أسألُ الله مزيدًا من العلم، وأنْ يعفوَ عن تقصيري؛ فالكمالُ لله وحده، وعليه- تعالى- قصدُ السبيل.

قائمة المراجع:

١- د. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٩م.

٢- د. أمين السيد أحمد لطفي، مُراجعات مُختلفة لأغراض مُختلفة، الدار الجامعيَّة، الإسكندريَّة، مصر، ٢٠٠٥م.

٣- د. أمين السيد أحمد لطفي، المُراجعة بين النظريَّة والتطبيق، الدار الجامعيَّة، الإسكندريَّة، مصر، ٢٠٠٦م.

٤- د. إيمان ممدوح حسن عبد العظيم، دور المُراجعة الداخليَّة في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة في منشآت الأعمال، مجلة الفكر المحاسبي، كليَّة التجارة، جامعة عين شمس، مجلد رقم ٢١، العدد الأول، أبريل، ٢٠١٧م.

٥- د. جيهان عبد المعز الجمال، المُراجعة في البيئة الإلكترونيَّة، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربيَّة المتحدة، ٢٠١٤م.

٦- د. حسن علي حسن السمني، شرعيَّة الأدلة المستمدَّة من الوسائل العلميَّة، رسالة دكتوراه، كليَّة الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٣م.

٧- د. خُضير مصطفى عيسى، المُراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، جامعة الملك مسعود، الرياض، الطبعة الثانية، ١٩٩٦م.

٨- د. زهرة توفيق سواد، مُراجعة الحسابات والتدقيق، الجزء الأول، عمان، دار الراية، ٢٠٠٩م.

٩- د. شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمُراجعة في نظم المحاسبة الآليَّة، دار التعليم الجامعي، الإسكندريَّة، ٢٠١٤م.

١٠- د. طارق الحاج، مظاهر الفساد الماليّ والإداريّ، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير إدراة الموارد البشريَّة، جامعة النجاح، فلسطين.

١١- عاصم الشيخ، الاستخدامات الإلكترونيَّة في القطاع المصرفيّ، مجلة الدِّراسات الماليَّة والمصرفيَّة، المجلد ١٠، العدد ٢، يونيو ٢٠٠٢م.

١٢- أ. عائشة بن قارة مصطفى، حجيَّة الدليل الإلكتروني في مجال الإثبات الجنائيّ، دار الجامعة الجديدة، ٢٠١٠م.

١٣- د. عمر محمد يونس، الدليل الرقمي، الجمعية العربيَّة لقانون الإنترنت، ٢٠٠٧م.

١٤- د. عصام أبو العز، دور التقنيات العلميَّة الحديثة في الإثبات الجنائيّ للجرائم المُستحدثة – دراسة تطبيقيَّة على جريمة بطاقات الدفع الإلكترونيّ، رسالة دكتوراه، كليَّة الدراسات العليا، أكاديميَّة الشرطة، مصر، ٢٠١٨م.

١٥- د. عصام عبد المنعم إسماعيل، تطبيقات محاسبيَّة باستخدام الحاسب برنامج إكسيل، قسم المحاسبة، كليَّة التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٥م.
١٦- د. محمود أبو العيون، ضوابط العمليات المصرفيَّة الإلكترونيَّة، مجلة الأهرام الاقتصادي، العدد ١٧٣٦، القاهرة، ٢٠٠٧م.
١٧- د. منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتِّجاهات الحديثة في المُراجعة، الدار الجامعيَّة، الإسكندريَّة، مصر، ٢٠٠٣م.
١٨- هشام زغلول إبراهيم، نحو منظورٍ جديدٍ لأدلة الإثبات يتلاءم ومُراجعة أنشطة التجارة الإلكترونيَّة، مجلة الرقابة الماليَّة، الكويت، ديسمبر ٢٠٠٥م.
١٩- وليد زكريا صيام، كفاءة نظم المعلومات في القطاع المصرفيّ في ظلِّ تكنولوجيا المعلومات، مجلة البنوك في الأردن، المجلد ٢١، العدد ٩، ٢٠٠٢م.
٢٠- د. يحيى عبيد، د. خالد القاضي، مبادئ وأصول المحاسبة الماليَّة، بدون دار نشر، ٢٠٠٦م.
٢١- المنظَّمة الدوليَّة للأجهزة العليا للرقابة الماليَّة والمحاسبة. معيار الإنتوساي (issi(5510 : بشأن التدقيق على خفض مخاطر الكوراث.
٢٢- المنظَّمة الدوليَّة للأجهزة العليا للرقابة الماليَّة والمُحاسبة. معايير تقارير التدقيق (iissAi 1700 1701 1706).
٢٣- معايير المحاسبة الدوليَّة الصَّادرة عن مجلس معايير المُحاسبة الدوليَّة (iAsB).
٢٤- اتِّحاد المصارف العربيَّة، المبادئ العشرة للمُمارسات السليمة في مجال الرقابة على إدارة مخاطر التشغيل، مديريَّة البحوث، مجلة اتِّحاد المصارف العربيَّة، أبريل ٢٠٠٣م.
٢٥- منشور عام وزارة الماليَّة رقم ١٨ لسنة ٢٠٢١ بشأن مُرفقات الحسابات الختاميَّة الواجب الالتزام بها عند تسليم الجهات الموازنيَّة لحساباتها الختاميَّة للجهاز المركزيّ للمحاسبات، ٢٠ يونية ٢٠٢١م.
1- Greenstein, M & Vasarhelyi, M, Accounting Information Technology, and Business Soluution, 2nd Edition, MC. Graw-Hill, New York, USA, 2000.
2- Manal Nour El Din El Safty, Auditing in Electronic Environments from an Actor-Network Theory Perspective: Case of Egypt Being a Thesis Submitted for the Degree of Doctor of Philosophy, The University of Hull, 2009.
3- O'Brien, janes, A, Management Information Systems, Managing information Technology in networked Enterprise, Chicago, IRWIN, 1998.
4- https://www.almohasb1.com/2009/08/electronic-audit-evidence.html.
تم الاطِّلاع عليه بتاريخ ٢٠٢١/٧/٤م الساعة ١٨:٢٥
5- http://gfmis.mof.gov.eg/GFMIS/ResponsibilityGFMIS.

تم الاطِّلاع عليه بتاريخ ٢٠٢١/٧/٧م الساعة ٢١:١٠

6- https://specialties.bayt.com/ar/specialties/q/364186/%D9%85%D8%A7-%D9%87%D9%8A-. تمَّ الاطِّلاع عليه بتاريخ ٢٠٢١/٦/١٨م الساعة١٩:٣٠

7- https://www.pefa.org/sites/default/files/news/files/Disaster%20Response%20Toolkit.pdf. تمَّ الاطِّلاع عليه بتاريخ ٢٠٢١/٥/١٤م الساعة ١٧:٤٥

8- https://www.malek-accounting.com/2020/06/Evidence-to-prove.html.

تم الاطِّلاع عليه بتاريخ ٢٠٢١/٤/١٢م الساعة ٢٠:١٥