

جامعة سوهاج

كلية التجارة

قسم المحاسبة

محاضرة في مادة حالات المراجعة

الفرقة الرابعة – محاسبة

موضوعها(مراجعة الحسابات المجهزة الكترونيا)

أ.د /عاطف عبد الجيد عبد الرحمن

الأبناء الاعزاء طلاب الفرقة الرابعة كل عام وانتم بخير .

أقدم لكم محاضرة مختصرة في موضوع مراجعة الحسابات المجهزة الكترونيا وهو ما تضمنه الفصل السادس في الكتاب الدراسي.

مع رجائي قراءة هذه المحاضرة والرجوع إلي ذات الموضوع في الكتاب وملحقه إجابة علي سؤالين هامين في حدود ثلاث صفحات لكل سؤال :

السؤال الأول : أثر استخدام الحاسب في ظل تشغيل البيانات المحاسبية علي أهداف وخطوات إجراءات المراجعة ؟

السؤال الثاني : اكتب في التغيرات التي أحدثتها إستخدام الحاسب في الشركات المختلفة ؟

ملحوظة هامة: الفصل الأخير وموضوعه المعاينة والاحصائية في مجال المراجعة (الفصل السابع) يقوم الطالب بالاطلاع عليه فقط كمعرفة حيث انه لا يدخل ضمن اطار أسئلة الامتحانات .

وشكرا،

أ.د /عاطف عبد المجيد عبد الرحمن

الاتجاه نحو تشغيل البيانات المحاسبية باستخدام الحاسبات الإلكترونية أدى إلى إلقاء أعباء ومسئوليات أكثر على غاتق المراجع الخارجى ، وظهور مجموعة من المشكلات التى تواجهه عند قيامه بفحص وتقييم التقارير المالية . إن التغير الحادث فى طرق التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية فرض على المراجعين ضرورة القيام بإعادة تقييم لمسئولياتهم بغية إنشاء والمحافظة على بناء صائب ومناسب لعملية المراجعة فى ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ، والسبب فى ذلك يرجع إلى أن مراجعة الحسابات المجهزة الكترونياً تتطلب مداخل ومهارات وخبرات تختلف كلية عن المطلوب لمراجعة النظم اليدوية ، ويتبلور الاختلاف المحورى فى الإنتقال أو التحول من الرقابة بواسطة الأفراد إلى الرقابة بواسطة الآلات ، مع تحول مصاحب لها فى المداخل المطلوبة لمراجعة وفحص أساليب الرقابة المتعلقة بهذه النظم المحاسبية الإلكترونية .

٢/٥ مفهوم مراجعة الحسابات المجهزة إلكترونياً :

يعرف النظام المحاسبى بأنه الإطار الذى يجمع المنهج والإجراءات والأرشدادات والقواعد الرقابية التى تحكم المعالجة المستندية والدفترية للعمليات والعناصر ذات الطبيعة المالية بالمنشأة . وعلى ذلك يتضمن النظام المحاسبى مجموعة من الإجراءات التى يجب تنفيذها بصورة مترابطة بما يضمن تحقيق الأهداف التى يسعى إلى تحقيقها ذلك النظام وهى :

- توفير البيانات لإدارة المنشأة بصورة تسمح لهذه الإدارة بتخطيط ورقابة مختلف أوجه النشاط وتقييم إداء هذه الأنشطة .

- توفير الحماية لأصول المنشأة وأموالها ، والتحقق من الاستغلال الرشيد المشروع لهذه الأصول والأموال .

- قياس نتائج أعمال المنشأة وتحديد مركزها المالى .

وفى ظل التقدم الفنى والتقنى فى مجالات الحاسبات الإلكترونية واستخدام هذه الحاسبات فى تنفيذ الإجراءات التى يتضمنها النظام المحاسبى ، أصبحت حسابات المنشأة تعد إلكترونياً بدءاً من المستندات ومرواً بعمليات تبويب وتخزين وتسجيل عمليات هذه المستندات حتى إعداد التقارير المالية .

وقد تضمن دليل المراجعة الدولى رقم (١٥) تعريفاً للأنظمة المحاسبية الإلكترونية ، فطبقاً لهذا الدليل " يعتبر النظام المحاسبى إلكترونياً فى أية حالة تستخدم فيها المنشأة الحاسب الآلى لمعالجة البيانات المالية الهامة ، وذلك مهما كان نوع الحاسب أو حجمه ، وسواء تم تشغيله بمعرفة المنشأة نفسها أو بمعرفة جهة أخرى .

وعلى ذلك فإنه يمكن القول بأن مراجعة نظم المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية " هى عملية الحصول وتقييم الأدلة لتحديد ما إذا كان استخدام الحاسبات الإلكترونية يساهم فى تحقيق أهداف النظام المحاسبى من حيث حماية أصول المنشأة والتأكد من سلامة بياناتها ، وتحقيق أهدافها بفعالية ، ويستخدم مواردها بكفاءة . ولذلك تتضمن أعباء مهمة مراجعة الحسابات المجهزة إلكترونياً كافة مكونات نظام

المعلومات الإلكترونية من عاملين وأجهزة وبرامج وقواعد بيانات ، وما يرتبط بهذه العناصر أو المكونات من خصائص ومشاكل .

٢/٥ خصائص بيئة الحسابات المجهزة إلكترونياً :

يمكن القول بأن التحول من النظام اليدوى لإثبات العمليات المالية فى الدفاتر والتقارير عنها إلى النظام الإلكتروني فى معالجة هذه البيانات قد صاحبه تغير كبير فى العمليات التى تؤدى فى هذه الأنظمة من تسجيل وتبويب وحفظ الخ .

فبعد استخدام الدفاتر والسجلات المادية الملموسة لتسجيل البيانات فى النظام اليدوى ، أصبحت عملية التسجيل فى النظام الآلى تتم من خلال الحاسب الإلكتروني ، وبالتالي أصبحت نظم الرقابة الداخلية فى النظام المحاسبى اليدوى تختلف عنها فى النظام الإلكتروني ، ولذلك يتطلب الأمر من المراجع حتى يكون مدركاً لأبعاد عملية مراجعة الحسابات المجهزة إلكترونياً الإلمام الكافى بخصائص بيئة نظم المحاسبة الإلكترونية ، حتى يستطيع تحديد أثر هذه الخصائص على إجراءات المراجعة التى سوف يستند إليها عند تأدية المهمة المكلف بها . وبصفة عامة يمكن القول بأن أهم خصائص النظم المحاسبية الإلكترونية تتلخص فيما يلى :

عدم وجود دفاتر أو سجلات مادية يتم التسجيل فيها :

كانت عمليات التسجيل فى النظام اليدوى تتم فى دفاتر وسجلات مادية ملموسة ، ولذا كانت عمليات الرقابة عليها تتم بسهولة ، كما كان يتم حفظ هذه الدفاتر والسجلات فى أماكن آمنة ومعروفة ، بينما فى

النظام الإلكتروني نجد أن عمليات تسجيل البيانات تتم من خلال النبضات الإلكترونية التي يقوم الحاسب بتحويلها أو ترجمتها إلى لغة مفهومة يمكن قراءتها ، ويتم حفظ البيانات في ذاكرة الحاسب الرئيسية المثبتة بداخله ، أو تحفظ على أشرطة أو أسطوانات ممغنطة خارجية ، ومن ثم فإن البيانات تكون غير مرئية ، كما أنه يمكن إحداث أى تغيير بها دون ترك أثر يدل على ذلك ، ولذا يجب أن تتضمن البرامج المستخدمة فى هذه العمليات حماية ذاتية ضد عمليات التغيير والحذف ، كما يمكن أن يتم الاحتفاظ بنسخة من الملفات الهامة على أشرطة أو أسطوانات خارجية ، وتوضع فى مكان آمن ، ولا يسمح لغير فئة معينة بالأطلاع عليها والإضافة إليها متى لزم الأمر .

أماكنية تسجيل وتشغيل البيانات عن بعد :

تتميز الأنظمة الإلكترونية بإمكانية وجود شبكات اتصال فيما بينها ، وبالتالي فإن الفروع المختلفة لنفس المنشأة تقوم بإثبات وتسجيل البيانات من أماكنها المختلفة ، وفى نفس اللحظة تصل هذه البيانات إلى المركز الرئيسى . وتؤدي هذه الخاصية إلى صعوبة الرقابة على عمليات تسجيل وتشغيل البيانات التى تتم عن بعد ، إذ لا يوجد مستند إثبات لدى المركز الرئيسى - لحظة تسجيل البيانات - يمكن الاعتماد عليه فى إثبات صحة البيانات الواردة إليه ، وبالتالي يجب الاهتمام بالنواحي الرقابية فى هذا الصدد بحيث لا يسمح بفتح الملفات المختلفة وتسجيل البيانات بها إلا لمن لهم الحق فى ذلك .

القائمين بالنظام المحاسبى الإلكتروني :

يتضمن النظام المحاسبى الإلكتروني العديد من العاملين ذوى

الخبرة باستخدام وتشغيل النظام ، فمنهم مدخلى البيانات ، ومصممي البرامج ، ومحلى النظم ، ولعله من الواضح أن هؤلاء العاملين يجب أن تتوافر لديهم الكفاءة المطلوبة للتعامل مع هذا النظام ، ولذا فإن المنشآت عادة ما تقوم بعمل دراسة جدوى عند الرغبة فى الانتقال من النظام المحاسبى اليدوى إلى النظام المحاسبى الإلكترونى ، حيث أن الأخير غالباً ما يتطلب قسم خاص له أجهزة وأدوات علاوة على تدريب القائمين بهذا النظام .

كيفية تبويب البيانات :

عند تبويب البيانات قد يتم تصميم ملف لكل نظام فرعى مثل نظم الأجور. أو حسابات المخزون أو الموردين أو العملاء

أما فى نظام قاعدة البيانات فإنه يتم تجميع البيانات الموجودة فى الأنظمة الفرعية المختلفة فى وعاء واحد ، وذلك بتنظيم معين يقوم على أساس من العلاقات المنطقية بين هذه المجموعات المختلفة من البيانات .

أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية على مقومات

النظام المحاسبى :

بالرغم من أن استخدام الحاسبات الإلكترونية قد أحدث تغييراً فى هيكل نظام المعلومات المحاسبية ، وفى الإجراءات المتبعة فى تسجيل وتشغيل البيانات ، إلا أن هذا الاستخدام لم يغير من كل من أهداف الوظيفة المحاسبية وأهداف عملية المراجعة ، إلا أن التأثير البارز كان فى إجراءات المراجعة بصفة عامة وسند المراجعة بصفة خاصة ، وقد يكون من المفيد للمراجع الأمام الكافى بأثر استخدام الحاسبات

الإلكترونية على مقومات النظام المحاسبي ، وذلك على النحو التالي :

المجموعة المستندية :

هناك تغير واضح على المجموعة المستندية أكثر من غيرها ، ويتضح ذلك في انخفاض عدد النسخ أو الصور المتداولة من هذه المستندات وقد كان للانتقال من النظام اليدوي إلى النظام الآلي أثراً متعدد على المستندات منها :

تصميم جديد للمستندات :

وذلك بما يناسب الأهداف المرتبطة بها ، وكذلك النظام الإلكتروني الجديد ، فعلى سبيل المثال تم تصميم لمستند التبويب الآلي ، وهو المستند الأساسي في نظام الحسابات المالية المجهزة إلكترونياً ، ويتضمن هذا المستند بيانات ترتبط باليومية المختصة ، التاريخ ، المبالغ (مدينة / دائنة) ، الدليل المحاسبي ، الأستاذ الخاص وهو مستند القيد أو التسجيل المباشر على الأشرطة الممغنطة .

إختصار الدورة المستندية وإجراءاتها :

لقد أختصرت الدورة المستندية الطويلة والتوقيعات والتأثيرات المتعددة ، وعند إتمام العمليات فإن المستندات تأخذ شكلاً يختلف في صورته عن تلك الصورة التي كانت سائدة في النظم اليدوية.

التغيير الشكلي في المستندات :

أدى التجهيز الإلكتروني للبيانات المحاسبية إلى تغيير في المستندات من الناحية الشكلية لمساعدة إدارة الحاسب الإلكتروني في نقل البيانات الأساسية من هذه المستندات إما إلى البطاقات المثقبة أو إلى

الأشرطة الممغنطة ، بحيث أصبح تَسطير المستند يركز أساساً على البيانات التى سيعاد نقلها إلى البطاقة أو الشريط ، ومن هذه المستندات فاتورة البيع وإيصالات السداد .

التغيير فى قانونية المستندات :

أن المستندات التى تؤيد عمليات المنشأة فى تعاملاتها مع الغير هى مستندات تتمتع بحجية الأثبات ، فهى تعد بمثابة دليل إثبات لحدوث العمليات المالية ، وبالطبع فإن هذه المستندات لم تعد صالحة لأغراض تغذية الحاسبات الإلكترونية ، ولذا ظهرت مجموعة من المستندات تصلح للتعامل مع هذه الحاسبات ، ومنها البطاقات المثقبة ، الأشرطة الممغنطة ، الأشرطة الورقية . ولا شك أن هذه المستندات لا تتمتع بنفس حجية الأثبات التى تتمتع بها المجموعة الأولى من المستندات .

المجموعة الدفترية :

تتكون المجموعة الدفترية فى الأنظمة التقايدية من مجموعة من الدفاتر المحاسبية المعروفة (يومية واستاذ) ، وتأخذ شكل مجلد أو أوراق سائبة أو بطاقات .

أما فى الأنظمة الآلية المتقدمة تتخذ هذه السجلات صوراً جديدة على وبائط جديدة ، حيث يصعب على المحاسبين والمراجعين معرفة ما هو مسجل عليها بالطرق العادية ، وإنما يستلزم ذلك طرق إظهار خاصة .

وأبعد من ذلك فإن دفاتر اليومية لا تجد لها مكاناً فى ظل النظم الآلية المتقدمة ، إذ يتم الترحيل مباشرة من المستند الأصل إلى السجل

الخاص به فى دفتر الأستاذ ، وذلك على الرغم من أن هناك أسباباً قانونية تفرض خلق دفتر اليومية بالمفهوم التقليدى ، ولذا فإن المنشآت أصبحت تعد دفتر اليومية ودفتر الجرد بصورة يدوية من أجل هذه المتطلبات .

الدليل المحاسبى :

لم يتغير مفهوم الدليل كخطة منظمة لتسهيل توجيه المعاملات المالية إلى حساباتها المختصة ، ويلعب الدليل فى النظم الآلية دوراً أكبر وأوضح منه فى النظم التقليدية خاصة عند استخدام الأنظمة المتكاملة ، إذ أن استخدام الحاسبات الإلكترونية لا يكون ممكناً بدون إعداد دليل مناسب للحسابات ، حيث تحل أرقام هذا الدليل محل أسماء الحسابات ، ومن ناحية أخرى فإن تحويل البيانات من مستند لآخر أو للسجلات فى ظل نظام التجهيز الآلى يتم بطريقة سهلة عند الاستعانة بأرقام دليل الحسابات ، كما أصبح فى مقدور المنشآت التى تستخدم الحاسبات فى إعداد حساباتها إمكانية الوصول بالتحليل فى الكشف والسجلات إلى أدنى مستوى فى الحسابات (ثمانى أرقام) ، مما يساعد الإدارة على ترشيد قراراتها .

الإجراءات :

تشمل الأنظمة الآلية مجموعة من الإجراءات الخاصة بتشغيل البيانات ، بالإضافة إلى إجراءات أخرى تتحكم فى التصرف المناسب فى حالة حدوث خطأ ما .

التقارير :

التقارير أمكن الحصول عليها بالشكل المناسب سواء كانت هذه التقارير في صورة مطبوعة أو في شكل رسم بياني ، ويمكن الحصول على هذه التقارير في أقصر فترة ممكنة ، وتحليل أشمل وأوسع ، وإعداد تقارير بمواصفات خاصة تفي باحتياجات الإدارة وبدقة متناهية . فالحاسبات الإلكترونية تعطي النتائج الإجمالية والفرعية وتحليلاتها وتفسيراتها في نفس العملية الآلية الواحدة حسب برنامج التعليمات المعطى لها ، ولذلك أمكن استخدام التحليل المالي بأساليبه المختلفة في عرض وتفسير القوائم والتقارير المالية ، مما يساعد المراجع على القيام بإجراءات المراجعة التحليلية .

ويلاحظ أن هذه التغيرات على المقومات الأساسية للنظام المحاسبي تؤثر على أداء المراجع الخارجي بصورة ملموسة عند قيامه بعملية المراجعة .

أهم المشاكل التي صاحبت استخدام نظم المحاسبة

الإلكترونية :

لعل المشكلة الأساسية التي صاحبت ظهور نظم المحاسبة الإلكترونية هي مشكلة الرقابة على البيانات ، والتي ينبثق منها العديد من المشاكل المتعلقة بنظم المحاسبة الإلكترونية ، والتي لم تكن موجودة من قبل في ظل نظام التشغيل اليدوي للبيانات .

ويمكن تلخيص الأسباب التي أدت إلى ظهور بعض المشاكل في حالة استخدام الحاسبات الإلكترونية لتجهيز البيانات المحاسبية فيما يلي :

- ١- إختفاء السجلات ومستندات الإثبات المادية .
- ٢- تحول مسار المراجعة على نحو غير مرئى .
- ٣- تعقيد وصعوبة فهم أنظمة الحاسبات الإلكترونية لغير المتخصصين .

- ٤- غياب الفصل الملائم بين المهام المختلفة .
 - ٥- سهولة الاحتيال والغش باستخدام الحاسبات الإلكترونية .
- وقد ترتب على هذه الأسباب العديد من المشاكل التى يمكن توضيحها فيما يلى :

إختفاء دليل الإثبات المادى :

- كما سبق القول فإن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية قد أدى إلى أختفاء أدلة الإثبات المادية من سجلات ودفاتر ومستندات ، حيث يتم تسجيل البيانات وإدخالها إلى النظام عن طريق النبضات الإلكترونية ، وهذا يمثل عائقاً بالنسبة للمراجع الخارجى فى سبيل تجميع أدلة الإثبات المادية التى تساعد فى إبداء رأيه فى القوائم المالية .

تحول مسار المراجعة على نحو غير مرئى :

- يقصد بمسار المراجعة تتبع مسار العمليات المالية بدءاً من مستنداتها الأصلية وإنهاء بالأفصاح عن البيانات فى التقارير المالية أو العكس ، وكلما قل العمل اللازم لهذا التتبع كلما زادت جودة مسار المراجعة . ويحقق مسار المراجعة الأهداف التالية :

- الرقابة الوقائية : إذ يعد هذا المسار من أهم وسائل الرقابة الوقائية فى نظم المعلومات المحاسبية .

- التحقق من سلامة الإجراءات الرقابية المستخدمة لحماية قيمة المعلومات : يمكن للمراجع أن يتابع تدفق العمليات المحاسبية بغرض اختبار دقة معالجة البيانات والتحقق من سلامة الإجراءات المستخدمة .

- المساعدة على منع الغش واكتشافه فور وقوعه : إن وجود مسار مراجعة جيد يحد من حالات الغش إلى حد ما الأدنى بسبب العامل النفسى لمن يحاول ارتكاب الغش والأختلاس ، لمعرفة أن هذه الأحداث سوف تسجل بمعرفة الحاسب الإلكتروني مما يجعله يتردد فى القيام بها .

أن استخدام الكمبيوتر فى نظم المعلومات المحاسبية أدى إلى حدوث بعض المشاكل التى ترتبط بمسار المراجعة ، فلو كان هذا المسار ملموساً فى ظل النظام اليدوى لتجهيز البيانات وبالتالي كان من السهل تتبعه ، وقد اختلف الأمر عند استخدام النظم الإلكترونية لتجهيز البيانات المحاسبية ، حيث يتم معالجة البيانات داخل الحاسب الإلكتروني بدءاً من المستندات حتى إعداد التقارير المالية ، ولذا أصبح مسار المراجعة غير مرئى ، كما أصبح من الصعب تتبعه ، وأصبحت مشكلة تتبع مسار المراجعة أكثر تعقيداً مع استخدام المحطات الفرعية فى تداول البيانات فى ظل نظام المعالجة الفورية للمعلومات المحاسبية ، ويرجع السبب فى حدوث مشكلة تعقد وصعوبة تتبع مسار المراجعة إلى عاملين أساسيين هما :

- العامل الأول : عدم توافر المستندات فى مواقع معالجة بياناتها بالكمبيوتر ، ولذا يكون من الصعب فحص المستندات الأصلية

بشكل فوري عند اكتشاف فروق في قوائم ملخصات عمليات المعالجة التي يحتفظ بها في المركز الرئيسي لإدارة الحاسب .

- العامل الثاني : هو عدم توافر جدول زمني محدد لمعالجة الأنواع الخاصة من العمليات المحاسبية ، فعلى سبيل المثال عندما يريد أحد المديرين تتبع عملية معينة خلال نظام الحاسب الإلكتروني فإنه من الضروري أن يكون هذا المدير على علم بتاريخ إجراء المعالجة لهذه العملية داخل الحاسب .

تَعَقُّدٌ وَصُعُوبَةٌ فِيهِمُ الْإِنْظِمَةُ :

أدى ظهور النظام الإلكتروني إلى إمكانية تشغيل البيانات من مناطق متفرقة وعن بعد وذلك عن طريق شبكات الاتصالات التي تربط الحاسبات الآلية ببعضها البعض ، وتتمثل المشكلة هنا في إمكانية وجود تعارض بين الجهات المختلفة في حالة طلب تشغيل بعض البيانات في نفس الوقت من أكثر من جهة ، كما قد يؤدي هذا النوع من الإتصال إلى إمكانية التسلل إلى البيانات المختلفة والإطلاع عليها أثناء إجراء الإتصال ، ومن ثم فإن ذلك يؤدي إلى صعوبة فهم النظام بالنسبة للمراجع الذي يريد أن يلم بكيفية تدفق البيانات والمعلومات داخل النظام . ومن هذا المنطلق يجب على المراجع أن يتوافر له من الخبرة والدراية بالحاسبات الإلكترونية ما يؤهله لفهم النظام والتعامل معه ، حيث قد لا يجدى اعتماد المراجع على أشخاص آخرين في هذا الصدد ، حيث من السهولة في هذه الحالة أن يقوم هؤلاء الأشخاص بإخفاء بيانات هامة عن المراجع ، وذلك متى كان المراجع يفتقد إلى الخبرة والدراية المطلوبة .

الفصل غير الملزم بين المهام :

لعل من أهم خصائص النظام المحاسبي الإلكتروني هو صعوبة الفصل بين المهام المختلفة التي تؤدي داخل النظام ، فبعد أن كان كل موظف في النظام يؤدي له مهام محددة يختص بها ، مما يحقق درجة عالية من الرقابة الداخلية ، أصبح الأمر في النظام الإلكتروني أكثر صعوبة لعدم وجود العدد الكافي من الموظفين المؤهلين لاستخدامات الحاسبات الآلية ، كما أن الأمر أصبح مقتصرا على حجرة واحدة أو قسم واحد هو قسم الحاسب الآلي وذلك لتسجيل وتشغيل البيانات ، مما قد يضعف من نظام الرقابة الداخلية ، علاوة على أن بعض العمليات التي تجرى باستخدام الحاسب الآلي من الممكن أن تؤثر على العديد من الملفات المفتوحة داخل الذاكرة الرئيسية للحاسب .

الأحتيال والغش باستخدام الحاسب الإلكتروني :

يمكن القول بأن الأسباب الثلاثة السابقة تؤدي إلى سهولة الأحتيال والغش باستخدام الحاسب ، فأختفاء دليل الإثبات للمادى ، وتعدد الأنظمة ، وعدم الفصل بين المهام كلها أسباب تجعل من عملية الغش والتلاعب باستخدام الحاسب عملية سهلة إلى حد ما ، كما أن صعوبة اكتشاف وتتبع الغش ، وكذلك العائد المادى الكبير من عمليات غش تؤدي إلى انتشار هذه العمليات باستخدام الحاسب الآلي .

نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ومسئوليات

المراجع :

يظل دور المراجع كما هو مهما تغيرت الأنظمة المحاسبية ،