بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السّودان المفتوحة

برنامج العلوم الإدارية

المراجعة (2)

رمز المقرر ورقمه: مح 402

تأليف:

أ. د. عصام الدين محمد متولي

بسم الله الرحمن الرحيم

التصميم التعليمي ⁂ أ. محاسن عبد العزيز

أ. رحاب إبراهيم حسن

تحكيم التصميم ⁂ أ. رحمة الصديق قسم الباري

د. موسى فضل الله علي

التدقيق اللغوي ⁂ أ. الخاتم عبد الرحمن أبو الحسن

التنضيد الطباعي والتصميم الفني⁂ وفاء محمد موسى

منشورات جامعة السودان المفتوحة، الطبعة الأولي 2006م

جميع الحقوق محفوظة لجامعة السودان المفتوحة، لا يجوز إعادة إنتاج أيّ جزء من هذا الكتاب، وبأيّ وجه من الوجوه، إلاّ بعد الموافقة المكتوبة من الجامعة.

مقدمة المقرر

عزيزي الدارس،

مرحباً بك إلي هذا المقرر

تناولنا بالدراسة في هذا المقرر المجال التطبيقي للرقابة الداخلية لما لها من أهمية في مراجعة عمل منظمات الأعمال، وذلك من خلال دراسة أحكام نظم الرقابة الداخلية على العمليات النقدية، والرقابة الداخلية على حركة البضاعة من مشتريات ومبيعات ومردودات، وحركة البضاعة من المخازن وإليها، وكذلك دراسة أحكام الرقابة الداخلية على عناصر قائمة المركز المالي من أصول ثابتة، وأصول متداولة، والرقابة الداخلية على الالتزامات المستحقة على هذه المنظمات من خلال دراسة أحكام الرقابة الداخلية على حقوق الملكية، والقروض طويلة الأجل، وحسابات الدائنين، وأوراق الدفع.

كما تناولنا في الوحدة الثانية من هذا المقرر مجموعة من حالات المراجعة الميدانية التي ترتبط بفحص نتائج الأعمال وعناصر قائمة المركز المالي ومراجعتها بقصد توضيح الارتباط القائم بين الجانب الفكري لمراجعة هذه العناصر والمجال التطبيقي، الواجب على المراجع اتباعه في هذا الشأن من خلال عمليات المراجعة والفحص الميداني.

أما الوحدة الثالثة فقد تم تخصيصها لدراسة مراجعة أنظمة التشغيل الإلكتروني في ضوء معايير المراجعة الدولية، وقد شرحنا فيها المكونات الأساسية للحاسب الإلكتروني، وأثر استخدام الحاسب الإلكتروني على مقومات ومنهج النظام المحاسبي، وكذلك تناولنا فيها المجال التطبيقي للحاسوب في المراجعة، والوحدة الرابعة، عرضنا فيها كيفية مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

وفي الوحدة الأخيرة من هذا المقرر استعرضنا فروض المراجعة ومبادئها ومعاييرها، ومسئولية مراقب الحسابات المدنية، والجنائية، والتأديبية، وشروط انعقاد كل منها، وقد أشرنا إلى بعض أحكام القضاء الأجنبي حتى يمكن الاسترشاد بما أصدره من مبادئ في الدعاوى والحالات المطروحة للمناقشة وإبداء الرأي بشأن مدى مسئولية مراقب الحسابات.

ستجد عزيزي الدارس في هذه الوحدات عدداً من التدريبات وأسئلة التقويم الذاتي، نتمني أن تعينك علي الفهم والاستيعاب.مع خالص دعواتنا بالتوفيق والنجاح

أهداف المقرر



عزيزي الدارس بعد فراغك من دراسة هذا المقرر ينبغي أن تكون قادراً على أن:

1. **تشرح** أهمية الرقابة الداخلية على العمليات النقدية وعناصر قائمة المركز المالي.
2. **تربط** الجانب النظري بالمجال التطبيقي للمراجعة.
3. **تشرح** أساليب المراجعة الإلكترونية ونظمها.
4. **تبين** أثر استخدام الحاسب الإلكتروني علي عمليات المراجعة.
5. **تعدد** أهداف مراجعة البيانات وفقاً لأنظمة التشغيل.
6. **تحدد** الصفات الهامة للمراجع، ومسئوليته، وأسلوبه، وقرائن المراجعة.
7. **تتعرف** على المسئوليات المختلفة لمراجع الحسابات.
8. **تذكر** خصائص بيئة المعالجة وضوابط تطبيق المعالجة الآلية.

محتويات المقرر

رقم الوحدة	عنوان الوحدة	الصفحة
الوحدة الأولي	المجال التطبيقي للرقابة الداخلية	**1**
الوحدة الثانية	المراجعة الميدانية	**47**
الوحدة الثالثة	مراجعة أنظمة التشغيل الإلكتروني	**97**
الوحدة الرابعة	مراجعة أنظمة التشغيل على ضوء معايير المراجعة الدولية	**131**
الوحدة الخامسة	فروض المراجعة ومبادؤها ومعاييرها	**177**


الوحدة الأولى
المجال التطبيقي
للرقابة الداخلية

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
المقدمة	**3**
تمهيد	3
أهداف الوحدة	4
1. الرقابة الداخلية على العمليات النقدية	**6**
1.1 أسس الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية	7
2.1 الرقابة الداخلية على المقبوضات	8
3.1 الرقابة الداخلية على المدفوعات	12
2. الرقابة الداخلية على حركة البضاعة	**17**
1.2 الرقابة الداخلية على المشتريات الآجلة	17
2.2 الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات	20
3.2 الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة	21
4.2 الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات	24
5.2 الرقابة الداخلية على المخازن	26
3. الرقابة الداخلية على عناصر المركز المالي	**27**
1.3 الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة	27
2.3 الرقابة الداخلية على الأصول المتداولة	30
3.3 الرقابة الداخلية على الالتزامات	34
الخلاصة	**40**
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	**41**
إجابات التدريبات	**42**
مسرد المصطلحات	**45**
المراجع	**46**

مقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس مرحباً بك إلى الوحدة الأولي من مقرر المراجعة(2) الذي يأتي امتداداً لما درسته في مقرر المراجعة (1)، وتأتي هذه الوحدة بعنوان **(المجال التطبيقي للرقابة الداخلية)** وهي تشتمل علي ثلاثة أقسام رئيسة، تبدأ بالرقابة علي العمليات النقدية التي نوضح من خلالها أسس الرقابة علي هذه العمليات، وكيفية مراجعة المقبوضات والمدفوعات النقدية. أما في القسم الثاني فسنتناول الرقابة الداخلية علي حركة البضاعة من خلال شرح كيفية ضبط المشتريات الآجلة، ومردودات المبيعات، وكذلك الرقابة علي المخازن.

نختتم هذه الوحدة بالرقابة الداخلية علي عناصر المركز المالي وهذه العناصر تشمل الأصول الثابتة، والمتداولة، والالتزامات.

وستجد في ثنايا هذه الوحدة العديد من أسئلة التقويم الذاتي والأنشطة والتدريبات. نتمنى أن تساعدك علي استيعاب ما ورد فيها من موضوعات.

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

1. **تعدد** أسس الرقابة الداخلية على العمليات النقدية.
2. **تذكر** المبادئ العامة التي تحكم الرقابة الداخلية على المقبوضات والمدفوعات.
3. **تناقش** القواعد والإجراءات التفصيلية للمقبوضات والمدفوعات.
4. **تبين** أهداف الرقابة الداخلية على المشتريات الآجلة.
5. **تشرح** أهداف الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة.
6. **تحدد** إجراءات الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات.
7. **تذكر** النقاط التي يجب مراعاتها عند وضع نظام سليم للرقابة الداخلية على المخازن.

توطئة

عزيزي الدارس،

قبل أن نبدأ هذه الوحدة لا بأس من تذكيرك بأهم ما ورد في مقرر المراجعة (1) حيث تناولنا فيه مدخل في مراجعة الحسابات والرقابة الداخلية شرحنا فيه أهمية الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال، وتعريفها وأهدافها، وفي ذلك انتهينا إلى الآتي:

أن أهداف نظم الرقابة الداخلية هي:

- حماية أصول المنشأة وموجوداتها .
- اختبار الدقة الحسابية للبيانات المسجلة بالدفاتر .
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.

وأن أركان نظام الرقابة الداخلية ودعائمه هي:

- الخطة التنظيمية الإدارية المحكمة .
- النظام المحاسبي السليم .
- النظام المستندي الدقيق.
- نظام تكاليف المناسب.
- النظام الفعال للأجور .

وأن أساليب فحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقويمها هي:

الأسلوب الأول: وهو فحص الرقابة الداخلية وتقويمها كما هي موضوعة بواسطة إدارة المنشأة للتأكد من مدى كفاءتها .

الأسلوب الثاني: وهو فحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقويمها كما هي منفذة فعلاً، وذلك بهدف التأكد من أن وسائل الرقابة الداخلية وخطواتها الموضوعة، مطبقة فعلاً.

وأن أهم وسائل فحص أنظمة الرقابة وتقويمها هي:

أولاً : الاستفسارات

حيث يوجه مراجع الحسابات الخارجي بعض الأسئلة إلى إدارة المنشأة، وبناءً على ما يتلقاه من إجابات يصل إلى رأي عن مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وتتخذ هذه الاستفسارات أحد شكلين؛ هما الاستفسارات الشفهية والاستفسارات المكتوبة.

ثانياً : التقرير الوصفي

حيث يقدم أحد مساعدي مراجع الحسابات الخارجي تقريراً تفصيلياً عن وسائل ومقاييس الرقابة الداخلية الموضوعة والمتبعة وتبيان مواقع الضعف فيها.

ثالثاً : دراسة الخرائط التنظيمية للمنشأة

والتي تشمل الخرائط التنظيمية العامة للمنشأة، وخرائط الدورات المستندية، وهذه الدراسة تهدف إلى اكتشاف التداخل في الاختصاصات، أو عدم الدقة في تحديد الواجبات، مما يؤثر على كفاءة الرقابة الداخلية.

رابعاً : فحص النظام المحاسبي

إن فحص النظام المحاسبي من أهم واجبات مراجع الحسابات الخارجي، وإضافة إلى ذلك فإن عليه أن يتأكد من تطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف المحاسبية المختلفة بحيث لا يؤدي موظف واحد عملية محاسبية كاملة، والذي هو من القرائن الدّالة على

سلامة نظام الرقابة الداخلية.

1. الرقابة الداخلية على العمليات النقدية

تتكون العمليات النقدية من عمليات المقبوضات وعمليات المدفوعات سواء كانت نقداً أو بشيكات، **وتمثل النقدية أكثر عناصر الأصول عرضة للتلاعب والاختلاس**، لذا وجب الاهتمام بها ووضع نظام محكم لحمياتها.

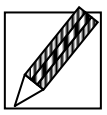
1.1 أسس الرقابة الداخلية على العمليات النقدية

أهم أسس الرقابة الداخلية علي العمليات النقدية تتمثل في الآتي:

1. تحديد اختصاصات موظفي قسم الخزينة (كبير الصيارفة ومساعديه) ومسئولياتهم، تحديدا واضحاً، وذلك من خلال:
   - الفصل بين عمليتي تحصيل المقبوضات وصرف المدفوعات إن أمكن ذلك.
   - الفصل بين عمليتي التحصيل وإيداع المتحصلات في البنوك.
   - منع اشتراك موظفي قسم الخزينة في توقيع الشيكات.
   - وجوب إيداع المتحصلات النقدية بالكامل، وعدم استخدامها في أي مدفوعات أو غيرها.
2. الفصل التام بين اختصاصات موظفي قسم الخزينة والاختصاصات الأخرى كالقيد في الدفاتر والسجلات، أو الاحتفاظ بأوراق القبض أو الأوراق المالية، وعموماً يجب إبعادهم عن كل العمليات التي تغريهم بالتلاعب أو تسهل لهم تغطية الاختلاسات.
3. وجود نظام محاسبي يضمن سلامة قيود العمليات النقدية في الدفاتر والسجلات، ويكفل التحقق من التوازن الجزئي للعمليات النقدية بصورة مستمرة.
4. وجود تنظيم مستندي دقيق يضمن وجود مستندات صحيحة وجدية تؤيد جميع عمليات المقبوضات والمدفوعات.
5. وجود نظام جرد محكم لكل الخزائن والعهد النقدية وأن يعتمد الجرد المفاجئ لها.
6. أن يتم إعداد مذكرات تسوية أرصدة البنوك بواسطة شخص أو أشخاص غير موظفي قسم الخزينة.
7. أن تؤمن الخزائن تأميناً جيداً، كما يجب ألا يشارك موظفي الخزينة آخرون في مكان عملهم.
8. أن يقوم قسم المراجعة الداخلية بالآتي :

- فحص المستندات المؤيدة لعمليات المقبوضات، والمدفوعات ومقارنتها مع إيصالات استلام النقدية.
- فحص الدفاتر والسجلات، للتأكد من سلامة اتباع القواعد والإجراءات المرسومة للرقابة عليها.
- المراجعة الحسابية لدفاتر وسجلات النقدية.
- القيام بالجرد المفاجئ للخزائن والعهد النقدية.
- مراجعة كشوفات البنوك وإعداد مذكرات تسويات أرصدة البنوك لكل من المقبوضات والمدفوعات.

تدريب (1)



ناقش العوامل التي ساعدت على زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية وتطوير مفهومها وإجراءاتها .

2.1 الرقابة الداخلية على المقبوضات

إضافة إلى الأسس العامة السابقة فإن هناك **مبادئ عامة** لابد من مراعاتها عند ضبط حركة المقبوضات، بالإضافة إلى بعض **القواعد والإجراءات** التي يجب اتباعها.

أولاً: المبادئ العامة

تتمثل أهم المبادئ التي تحكم الرقابة الداخلية علي المقبوضات في الآتي:

- ✓ أن يكون استلام النقدية والشيكات تحت إشراف موظف مسئول، على أن تختم الشيكات الواردة بما يفيد عدم تظهيرها لتكون قابلة للإيداع في حساب المنشأة بالبنك فقط.
- ✓ أن تستخدم المنشأة إيصالات استلام النقدية أو الشيكات وأن تكون مميزة وتحمل أرقام مسلسلة وأن يعهد إلى المسئول الأول بحفظ الدفاتر غير المستخدمة وأن يشرف على صرفها لمعاونيه.
- ✓ أن يتم تسجيل المقبوضات بواسطة شخص أخر غير من قام باستلامها وأن يراجع المسئول الأول ذلك التسجيل.

- ✓ يفضل استخدام ماكينات تسجيل النقود ما أمكن ذلك.
- ✓ يجب إيداع المقبوضات، نقدية كانت أم شيكات، في البنوك أولاً بأول ويفضل أن يتم ذلك في نفس اليوم.

ثانياً: القواعد والإجراءات

تتباين قواعد الرقابة الداخلية وإجراءاتها من منشأة لأخرى وفقاً لتباين نشاط عمليات المنشآت المختلفة وحجمها وإمكاناتها وهنا سنستعرض جزءاً من هذه القواعد والإجراءات التفصيلية التي تتبع في الرقابة علي بعض عناصر المقبوضات مثل:

1. المبيعات النقدية

إن هدف الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية هو ضمان تحصيل قيمة المبيعات وتوريدها لحساب المنشأة، ويتضمن النظام المحكم لرقابة المبيعات، النقدية اتباع القواعد الآتية:

أ. توفير المستندات الداعمة لإثبات عمليات البيع النقدي.

ب. التقسيم السليم للعمل بين البيعين وموظفي الخزينة وموظفي الحسابات وموظفي قسم التسليم.

ج. ضمان توريد كافة المتحصلات من المبيعات النقدية إلى الخزينة العامة أو إلى البنك يومياً.

د. إجراء المقارنات والمطابقات في نهاية كل يوم بين المستندات المختلفة المؤيدة لعمليات البيع النقدي.

هـ. إجراء الجرد الفعلي للبضائع الباقية بأقسام البيع المختلفة ومطابقتها مع الرصيد الدفتري لكل نوع وأن يتم ذلك بصفة دورية.

2. المتحصلات الواردة بالبريد

يُرسل البعض ما عليهم من التزامات بالبريد سواء أكان بشيكات أو حوالات بريدية، وتهدف الرقابة الداخلية من هذه المتحصلات إلى ضمان استلامها وتعلية حساب المنشأة بها،

والقواعد والإجراءات واجبة الاتباع في هذا الشأن تشمل الآتي:

- يجب أن تكون الشيكات والحوالات البريدية باسم المنشأة وأن تكون الشيكات غير قابلة للتحويل (مسطرة) لضمان إضافتها لحساب هذه المنشأة فقط.
- أن يتم استلام الشيكات والحوالات البريدية بواسطة موظف لا يتبع لقسم الخزينة، وعليه أن يعد كشفاً تفصيلياً من أصل وصورتين عن كل نوع من هذه المتحصلات.
- يقوم أحد موظفي قسم الخزينة باستلام الشيكات والحوالات البريدية وأصل الكشف بعد توقيعه على إحدى صور هذا الكشف والتي سيحتفظ بها الموظف الذي أعد هذا الكشف، أما الصورة الثانية فترسل إلى قسم الحسابات.
- يستخرج قسم الخزينة إيصالات استلام هذه المتحصلات ويقوم برصدها في دفتر النقدية، ويرسل أصل هذه الإيصالات إلى أصحابها ويرسل صورة منها إلى قسم الحسابات.
- يقوم قسم الخزينة بتحصيل هذه المتحصلات عن طريق البنك بالنسبة للشيكات ومن مكتب البريد بالنسبة للحوالات البريدية، وعلى قسم الخزينة إعداد كشف يوضح موقف التحصيل، يرسل أصله إلى قسم الحسابات ويحتفظ بصورته.
- على قسم الحسابات مقارنة صورة الكشف المرسل من الموظف مستلم الشيكات والحوالات البريدية، مع أصل الكشف المرسل من قسم الخزينة، والذي يوضح موقف التحصيل لتعديل الحسابات إذا استدعى الأمر ذلك ومثال ذلك حالة ارتداد بعض الشيكات.

3 . المتحصلات المباشرة للخزينة

يورد البعض تسديداتهم مباشرة إلى خزينة المنشأة، وتهدف الرقابة الداخلية على هذه المتحصلات إلى ضمان تحصيل هذه المبالغ فعلاً وضمان قيدها في الحسابات المختصة،

وتتلخص قواعد الرقابة الداخلية على هذه المتحصلات في الآتي:

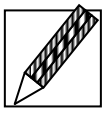
- تحديد السلطة المختصة بإعطاء الإذن بتوريد المتحصلات إلى الخزينة، والتي يجب أن تكون منفصلة عن قسم الخزينة، وعلى الموظف المسئول التأكد من عدم وجود ما يمنع قبول التوريد، كما أنه يجب عليه التأكد من نوع الحساب الذي سيسدد، سواء أكان حساب مدنيين، أو أوراق قبض، أو إيجار عقارات أو غيرها.
- يقوم قسم الخزينة باستلام هذه المتحصلات بموجب إذن التوريد على أن يسلم العميل إيصال استلام ترسل صورة منه إلى قسم الحسابات، وعلى قسم الخزينة تسجيل ذلك في دفتر النقدية.
- على قسم الحسابات قبل تعديل الحسابات المختصة مقارنة صور أذونات التوريد مع صور إيصالات الاستلام.

4 . المتحصلات بواسطة مندوبين

قد تقوم بعض المنشآت بتعيين مندوبين لتحصيل مستحقاتهم من بعض العملاء، ولما كانت هذه العمليات تتم خارج المنشأة فهي أكثر عرضة للتلاعب والاختلاس، **وتقتضي الرقابة الداخلية عليها الآتي :**

- العناية في حسن اختيار المندوبين، كما يمكن التأمين عليهم ضد خيانة الأمانة.
- تخصيص منطقة معينة لعمل كل مندوب لا يجب أن يتجاوزها، ويجب أن لا يستمر المندوب في منطقة معينة بل يجب تغيير المندوبين دورياً، وأن يتم إجراء تفتيش مفاجئ لهؤلاء المندوبين.
- يجب على كل مندوب إيداع متحصلاته اليومية في نفس اليوم أو في صباح اليوم التالي بمقر المنشأة، أو بأقرب فرع لبنك المنشأة إذا كانت منطقته بعيدة، حيث يتم الاستلام بإيصالات مؤقتة، على أن تستخرج إيصالات استلامها وكشوف بيانها إلى المنشأة أو أقسام الإيداع في فرع بنك المنشأة.

تدريب (2)



وضح الهدف من الرقابة الداخلية على المتحصلات الواردة بالبريد والمتحصلات المباشرة للخزينة؟

3.1 الرقابة الداخلية على المدفوعات

إن الرقابة الداخلية على المدفوعات **تهدف** إلى التأكد من جدية عمليات الدفع وصحتها وخلوها من المدفوعات الوهمية، إضافة إلى التأكد من سلامة العمليات المثبتة في الدفاتر والخاصة بالمدفوعات. وسنتناول عزيزي الدّارس المبادئ والقواعد والإجراءات التي تحكم الرقابة الدّاخلية بالتفصيل.

أولاً: المبادئ العامة

وتتمثل أهم المبادئ العامة التي تحكم الرقابة الداخلية على المدفوعات في الآتي:

1. أن تتم جميع المدفوعات بشيكات عدا النثرية والتي تدفع من السلفة المستدامة، ويجب إلا يصدر شيك إلا بعد التأكد من الآتي:
   - ❖ وجود إذن صرف معتمد من موظف له تلك السلطة.
   - ❖ وجود مستند مؤيد لعملية الصرف هذه.
   - ❖ جدية عملية الصرف بالتأكد من استلام المقابل، سلعة كانت أم خدمة.
   - ❖ صحة التوجيه المحاسبي للمبلغ المدفوع.
2. أن يحدد من لهم سلطة توقيع الشيكات نيابة عن المنشأة، ويفضل أن يكون ذلك بواسطة شخصين على الأقل (توقيع مشترك)، ويوصي بأن يكون أحدهم مسئول الحسابات الأول (المراقب المالي) وأن يكون الآخر الشخص المخول له سلطة الإذن بالصرف.
3. ألا تحرر شيكات لحاملها بل تحرر باسم شخص طبيعي أو معنوي ويفضل أن تكون مسطرة، كما يجب ألا تحرر شيكات على بياض.
4. عند تقديم الشيك للتوقيع يجب أن يرفق معه إذن صرف شيكات معتمد وجميع المستندات المؤيدة للصرف، والتي يجب أن تكون مراجعة بواسطة من له سلطة المراجعة الداخلية، ويجب التأشير على هذه المستندات بما يفيد استخراج الشيك، سواء بالتوقيع عليها، أو ختمها، حتى لا تستخدم للصرف مرة أخرى.

5. ضرورة الحصول على ما يفيد استلام الشيكات من الجهات التي حررت الشيكات لها، سواء بالتوقيع بالاستلام من شخص مخول له باستلام الشيكات من قبل الشخص المستفيد، أو بإيصال استلام شيكات من ذلك الشخص المستفيد.
6. في حالة فقدان أحد الشيكات يجب ألا يتم استخراج شيك بدل مفقود إلا بعد اتخاذ كافة الإجراءات والاحتياطات اللازمة للتأكد من فقدان الشيك وتلك التي تحول دون الاستفادة منه.
7. يفضل أن يتولى شخص من الإدارة العليا التصريح بإصدار الشيكات الخاصة لسداد النفقات الرأسمالية؛ كشراء أصول ثابتة أو أوراق مالية وغيرها.
8. يجب عدم إصدار شيكات في تواريخ لاحقة.

نشاط



اكتب مقالاً عن أهمية الرقابة الداخلية على المقبوضات والمدفوعات.

ثانياً: القواعد والإجراءات

عزيزي الدارس،،

بعد أن تعرفت على أهم المبادئ التي تحكم الرقابة الداخلية على المدفوعات يمكنك الآن أن تتعرف على القواعد والإجراءات المتبعة في الرقابة علي بعض عناصر المدفوعات مثل:

1. الأجور

تعتبر الأجور من أهم بنود المدفوعات النقدية التي تتطلب عناية تامة، فهي الأكثر عرضة للتلاعب بإدخال أسماء وهمية، أو المغالاة في ساعات العمل، أو بزيادة معدلات الأجور أو غيرها، ولما كان إعداد الأجور يمر بمراحل مختلفة فإن الرقابة الداخلية يجب أن تواكب تلك المراحل كما يلي:

المرحلة الأولى: مرحلة قياس وقت العمل وتسجيله

يتم قياس وتسجيل وقت العمل بالآتي:

- اختيار الطريقة الملائمة لحصر وقت العمل وقياسه في المنشأة عن طريق بطاقات الحضور، أو كشوفات الحضور والغياب، أو طريقة الحلقات المعدنية المرقمة، أو عن طريق البطاقات الممغنطة أو غيرها.
- أن تكون هناك طريقة لحصر وقت العمل وقياسه للعمال بواسطة رؤساء العمال في أقسام الإنتاج.
- أن يقوم شخص مسئول أو أكثر بتجميع البيانات عن الحضور وأوقات العمل من واقع تلك الكشوفات ومقارنتها، حتى يتسنَّى الوصول إلى المرحلة التالية، ويلاحظ أن هذه المرحلة هي المرحلة الأهم في نظام الرقابة على الأجور، وهي التي تستند عليها المراحل الأخرى.

المرحلة الثانية: مرحلة إعداد كشوفات الأجور

وفي هذه المرحلة يجب الآتي:

- أن تكون جميع البيانات مؤيدة بالمستندات المعتمدة.
- أن يشترك أكثر من موظف في إعداد كشوفات الأجور.
- أن يراجع كشوفات الأجور موظف أو أكثر ممن لن يشتركوا في إعداد هذه الكشوفات.

المرحلة الثالثة: مرحلة صرف الأجور

وفي هذه المرحلة يجب الآتي:

- أن يتم إصدار شيك باسم الصراف أو الشخص المختص بصرف الأجور.
- أن تخصص أماكن معينة لصرف الأجور، ويكون من الأفضل وضع الأجر الصافي لكل عامل في مظروف مرفق معه تفاصيل أجره ليستطيع مراجعة مستحقاته.
- أن يحضر كل رئيس قسم صرف أجور عمال قسمه، ويجب أن يحضر كل عامل ما يُثبت شخصيته وأن يوقع أو يختم على كشف المرتبات.

- أن تصرف أجور العمال غير الموجودين بتوكيلات صرف معتمدة.
- أن يحدد وقت معين لصرف الأجور، على أن تعاد الأجور التي لم تُصرف إلى الخزينة العامة كمرتجع مرتبات وتوضع في حسابات الأمانات.

2. الدائنون

إن الرقابة الداخلية على عمليات السداد للدائنين تستلزم الآتي:

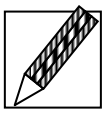
أ. أن يكون الترخيص بسداد الديون من سلطة المسئول عن قسم حسابات الدائنين وأوراق الدفع، وذلك بعد تحققه من جدية الدين من واقع فواتير الشراء، وتقارير استلام البضائع وتقرير فحصها، ويرسل إذن الصرف هذا مرفقة معه المستندات المؤيدة للدين إلى المسئول عن إصدار الشيكات.

ب. يجب أن يتم الفصل بين الاختصاصات؛ بحيث لا يقوم موظف واحد بإكمال إجراءات سداد الدائنين.

ج. يجب الانتظام في سداد مستحقات الموردين مع محاولة الاستفادة من الخصم المكتسب ما أمكن.

د. بعد استلام إيصال استلام الشيكات من الموردين ترسل كافة المستندات المؤيدة لعملية الصرف إلى قسم الحسابات حتى يتثنى إجراء القيود المحاسبية اللاّزمة في الدفاتر والسجلات.

تدريب (3)



ما هو الهدف من الرقابة الداخلية على المدفوعات حسب رأيك؟

3. المصروفات النثرية

في الواقع العملي تقوم معظم المنشآت بسداد مصروفات ذات مبالغ صغيرة نسبياً، ولا يجوز أن تصرف هذه المصروفات بشيكات، وإنما يُعهد لأحد المسئولين بمبلغ معين لسداد المصروفات النثرية فيما يُعرف بنظام السلفة المستدامة، والتي عند قرب نفاذها يتم استعاضة المبلغ المنصرف المؤيد بالمستندات وإعادة العهدة إلى مبلغها الأصلي المحدد لها.

ويتم ضبط المصروفات ورقابتها وفقاً للقواعد التالية:

1. التحديد الدقيق للمصروفات التي تُصرف من السلفة المستدامة.
2. تحديد السقف الأعلى للصرف على بنود السلفة المستدامة.
3. تحديد قيمة السلفة المستدامة.
4. تحديد أجل السلفة المستدامة.
5. عدم صرف أي مبلغ من السلفة المستديمة إلا إذا كان مؤيداً بمستند للصرف، وفي الحالات التي يتعذر فيها الحصول على مستند، يجب أن يُحرر إذن صرف يوقع عليه المسئول عن الإذن بصرف السلفة المستدامة.
6. انتظام تسجيل المصروفات النثرية بدفتر تحليلي مبُوب فيما يعرف بدفتر صندوق المصروفات النثرية.
7. أن تستعاض المبالغ المنصرفة عن طريق شيكات بعدم تقديم كافة المستندات المؤيدة لها، وذلك بعد مراجعة دقيقة للتأكد من سلامتها وصحتها.
8. إجراء جرد مفاجئ على السلفة المستدامة من آن لآخر، ومطابقة الأرصدة المتبقية وما تم صرفه منها ومراجعة مستندات الصرف.

أسئلة تقويم ذاتي



1. تناول بالشرح أسس الرقابة الداخلية على العمليات النقدية.
2. اذكر أسس الرقابة الداخلية على المقبوضات.
3. اشرح القواعد والإجراءات التفصيلية للرقابة الداخلية على أهم عناصر المقبوضات.
4. ناقش المبادئ العامة التي تحكم الرقابة الداخلية على المدفوعات.
5. ما هي القواعد والإجراءات التفصيلية للرقابة الداخلية علي المدفوعات.

2. الرقابة الداخلية على حركة البضاعة

تتمثل حركة البضاعة في المشتريات ومردوداتها وحركة البضاعة من المخازن وإليها، ولأهمية العمليات الآجلة في معظم المنشآت فسيقتصر هذا القسم على عمليات الشراء، والبيع بالأجل، وذلك على النحو التالي:

1.2 الرقابة الداخلية على المشتريات الآجلة

إن عملية الشراء تعتبر ضمن العمليات الأهم في المنشآت، فهي تؤثر على عمليتي الإنتاج والبيع، وعلى الالتزامات المالية، كما يمكن أن تتسبب في الخسائر، أو في زيادة التكاليف، لذا يجب أن يتوافر لها نظام سليم لضبطها ورقابتها،

وتتمثل أهم أهداف الرقابة الداخلية على المشتريات في الآتي:

- يجب أن تكون سلطة الشراء في يد موظف أو قسم أو إدارة متخصصة تسعى للحصول على الأصناف المطلوبة بالجودة والكمية المناسبتين، وفي التوقيت المناسب، وبالسعر والشروط الأفضل.
- يجب أن يتم فحص البضاعة قبل استلامها للتأكد من مطابقتها نوعاً وكماً ومواصفاتٍ.
- التحقق من جدية عمليات الشراء وصحتها بمراجعة المستندات المؤيدة للشراء وفحصها.
- التسجيل المحاسبي السليم لعمليات الشراء.

إن أهم قواعد الرقابة الداخلية على عمليات الشراء وأسسها في مراحلها المختلفة تتمثل في الآتي:

أ. طلب الشراء

تعتبر إدارة المشتريات هي الإدارة المسئولة عن طلبيات الشراء، فهي التي تقوم بعملية الشراء عندما تصل المخزونات حد الطلب أو عندما تطلب إدارة الإنتاج أو غيرها من الإدارات طلبات مباشرة، وعادة يتم إصدار طلب الشراء من أصل وصورتين يرسل الأصل إلى إدارة المشتريات، وإحدى الصورتين إلى الحسابات (حسابات المخازن)،

والأخرى تبقى بالوحدة الطالبة، ويجب أن يتضمن طلب الشراء البيانات التفصيلية اللازمة؛ فيحدد الأصناف وكمياتها ومواصفاتها وغير ذلك.

ب. إصدار أمر الشراء

تحدد إدارة المشتريات بعد فحصها لطلبات الشراء الطريقة المناسبة للشراء وحجم الأصناف المطلوبة ونوعها، فقد يقتضى الأمر إجراء مناقصة عامة، أو محدودة، أو ممارسة، أو قد يتم الشراء عن طريق الشراء المباشر، أو من موردين بناءً على عقود طويلة الأجل، ويصدر أمر الشراء بنمرة مسلسلة من أصل يرسل إلى المورد وخمس صور لوحدة الفحص، والاستلام، وللمخازن، وللجهة الطالبة، ولحسابات المخازن، بينما تبقى الأخيرة في إدارة المشتريات.

ج. الفحص والاستلام

يقوم قسم الاستلام بمراجعة البضاعة الواردة، وفحصها، وفرز الأصناف المرفوضة لعدم مطابقتها المواصفات، أو لأي سبب أخر، ويتم إثبات ذلك في أورنيك استلام بضاعة؛ والذي يحرر من أصل وخمسة صور،الأصل يرسل إلى إدارة المشتريات كإخطار بوصول البضاعة وفحصها، بينما ترسل صورة مع البضاعة المقبولة إلى إدارة المخازن، وصورة إلى الإدارة الطالبة، وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى قسم حسابات المخازن، بينما يبقى الأصل في قسم الفحص والاستلام،أما الأصناف غير المقبولة فتتولى إدارة المشتريات التفاوض بشأنها مع المورد.

د. تخزين البضاعة

يقوم الموظف المسئول (أمين المخزن) عند استلامه للبضاعة المقبولة من قسم الاستلام بمراجعتها مع صورة أورنيك استلام البضاعة المرفقة مع صورة أمر الشراء، ثم يحرر إذن توريد من أصل وأربع صور؛ يرسل الأصل إلى إدارة المشتريات للعلم بوصول البضاعة، وإحدى الصور إلى قسم الاستلام كمستند للاستلام منها، وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى قسم حسابات المخازن، والصورة الأخيرة تبقى في إدارة المخازن لتسجل من واقعها البيانات في كل من بطاقات الصنف ودفتر الصنف.

هـ. استلام الفاتورة

تسلم فاتورة الشراء الأصلية وصورها إلى إدارة المشتريات، حيث يتم مطابقتها مع صور أمر الشراء وأورنيك الفحص والاستلام، وإذن التوريد، ثم يرسل أصل الفاتورة الأصلية إلى الحسابات، وصورة إلى حسابات المخازن، وتبقى صورة في إدارة المشتريات.

و. التسجيل في الدفاتر والسجلات

تقوم إدارة الحسابات بمراجعة الفاتورة الأصلية مع صور أمر الشراء، وأورنيك الفحص والاستلام، وإذن التوريد، ثم تسجل عملية الشراء في دفتر يومية المشتريات، وترحل إلى دفتر أستاذ مساعد الدائنين.

أما في قسم حسابات المخازن فيتم مراجعة صورة الفاتورة الأصلية ومطابقتها مع المستندات الأخرى، ليتم بعد ذلك التسجيل في بطاقات الصنف وفي الدفاتر والتي تعتبر وسيلة للرقابة على الكميات الموجودة في المخازن، كما أنها تعتبر وسيلة لتحديد تكاليف البضاعة المنصرفة للتشغيل، أو للبيع حسب مقتضى الحال.

ز. المراجعة الداخلية للمشتريات

يقوم قسم المراجعة الداخلية بالآتي:

- مراجعة العمليات والسجلات المرتبطة بالمشتريات، للتحقق من مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات الموضوعة للرقابة.
- مراجعة يومية المشتريات ومقارنتها بما هو مثبت في سجلات إدارة الفحص و الاستلام، وإدارة المخازن، وقسم حسابات المخازن.
- مراجعة حسابات الموردين في أستاذ مساعد الدائنين، ومقارنتها مع كشوفات حسابات الموردين.

تدريب (4)



ناقش أسس وقواعد الرقابة الداخلية على عمليات الشراء في مراحلها المختلفة .

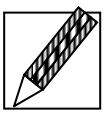
2.2 الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات

إن الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات تهدف إلى ضمان جدية عملية رد المشتريات، وسلامتها، وبعدها عن الاختلاسات أو التلاعب .

وتتلخص قواعدها وإجراءاتها في الآتي:

- ✓ تقوم إدارة المشتريات بإجراءات رد المشتريات بناء على طلب رد بضاعة، والذي يعده الفنيون المختصون موضحاً فيه الإضافة المطلوب ردها، وكمياتها وأسباب الرد.
- ✓ بعد اقتناع إدارة المشتريات بجدية رد البضاعة تحرر أخطار رد بضاعة بنمرة مسلسلة، من أصل وخمس صور، على أن يرسل الأصل للمورد، وصورة إلى إدارة المخازن، وصورة إلى قسم الاستلام الذي يستلم البضاعة من المخازن أو يرسلها إلى المورد، وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى حسابات المخازن، بينما تبقى الصورة الخامسة في الدفتر بإدارة المشتريات.
- ✓ يقوم قسم التسليم باستلام البضاعة من المخازن، ويرسلها إلى المورد مع أصل إذن تسليم بضاعة مردودة إلى المورد، بينما ترسل صور هذا الإذن إلى الجهات المعنية.
- ✓ يراجع إشعار الخصم بوصوله إلى إدارة المشتريات مع المستندات السابقة، ويحرر بموجبه أورنيك رد بضاعة، يرسل أصله مع إشعار الخصم إلى الحسابات، بينما ترسل صورة إلى الجهات المعنية.
- ✓ يجب على قسم المراجعة الداخلية التأكد من سلامة إجراءات رد البضاعة وصحتها، وسلامة السجلات وصحتها.

تدريب (5)



وضح الهدف من الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات.

3.2 الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة

يهدف نظام الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة إلى الآتي:

1. ضمان تنفيذ أوامر الشراء الواردة من العملاء في مواعيدها.
2. ضمان إصدار فواتير البيع لكل البضائع المبيعة المرسلة للعملاء والتحقق من صحة قيدها وسلامته كإيرادات.
3. التحقق من جدية كافة عمليات البيع وسلامتها من خلال المراجعة الدقيقة لكل المستندات المتعلقة بعمليات البيع.
4. التأكد من صحة تسجيل وترحيل كافة عمليات البيع في الدفاتر والسجلات وسلامتها وترحيلها.
5. ضمان وضع الإجراءات الضابطة لمتابعة وسداد العملاء لالتزاماتهم وتطبيقها وتقدير الديون المشكوك في تحصيلها لتكوين المخصصات اللازمة لمواجهتها.

إن إجراءات الرقابة الداخلية على عمليات البيع في مراحلها المختلفة تكون كالآتي:

أ. مراجعة استلام أوامر الشراء من العملاء

بعد أن تستلم إدارة المبيعات أوامر الشراء من العملاء، ثم تتأكد من وجود بضاعة بالكميات والمواصفات المحددة في أمر الشراء، ترسله إلى قسم الائتمان للموافقة على البيع الآجل، وبعد ذلك تقوم إدارة المبيعات بإعداد مذكرة بيع ذات رقم مسلسل، موضح بها اسم العميل، والأصناف المطلوبة، والكميات، وتاريخ التسليم وغيرها، وتكون مذكرة البيع من أصل وثلاث صور، حيث يرسل الأصل إلى إدارة المخازن كأمر بتجهيز البضاعة المطلوبة، بينما ترسل صورة إلى قسم التسليم ليستلم بموجبها البضاعة من المخازن، وترسل صورة إلى إدارة الحسابات، بينما تبقى الصورة الأخيرة بالدفتر، ويجب أن تكون

سياسة البيع الآجل واضحة ومحددة خاصة فيما يتعلق بالأسعار ومهلة الدفع وخصم تعجيل الدفع وغيرها حتى لا يحدث تلاعب أو غش.

ب. تحضير البضاعة وإرسالها

وفقاً لمذكرة البيع المرسلة من إدارة المبيعات، تقوم إدارة المخازن بتجهيز البضاعة المطلوبة وتعد إذن تسليم بضاعة من أصل وخمس صور، يرسل الأصل للعميل كاشعار يرفق مع البضاعة، وصورة إلى قسم التسليم، وصورة إلى إدارة المبيعات، وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى قسم حسابات المخازن، والصورة الخامسة تبقى في إدارة المخازن ليسجل من واقعها في بطاقة الصنف ودفتر الصنف.

بعدها يقوم قسم التسليم باستلام البضاعة من إدارة المخازن بعد مطابقتها مع صورة مذكرة البيع وإذن التسليم، ويحرر قسم التسليم أورنيك إرسال بضاعة من أصل وخمس صور، يرسل الأصل إلى إدارة المبيعات، وصورة إلى إدارة المخازن كمستند باستلام البضاعة، وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى قسم حسابات المخازن والصورة الأخيرة تحفظ في قسم التسليم، ثم تسلم البضاعة بعد لفها وحزمها إلى قسم الشحن والنقل ليسلمها إلى العميل.

ج. إصدار الفواتير

تقوم إدارة المبيعات بتجهيز الفاتورة والتي تكون من أصل وأربع صور، يرسل الأصل إلى العميل، وإحدى الصور لقسم الائتمان لمتابعة التحصيل، وصورة أخرى لإدارة الحسابات للتسجيل في الدفاتر، وصورة أخرى لحسابات المخازن، بينما تبقى الصورة الأخيرة في إدارة المبيعات.

د. التسجيل في الدفاتر

من واقع صورة الفاتورة المرسلة لإدارة الحسابات تتم المراجعة مع صورة مذكرة البيع، وإذن التسليم، وأورنيك الأرسال، ثم يتم القيد في دفتر يومية المبيعات والترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد المدينين، وفي نهاية كل فترة دورية محددة يتم الترحيل في شكل إجماليان إلى

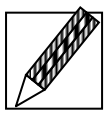
حساب مراقبة المدينين أما في قسم حسابات المخازن، فمن واقع صورة فاتورة البيع يتم التسجيل في خانة المنصرف في بطاقات الصنف، وفي دفتر الأستاذ.

هـ. المراجعة الداخلية للمبيعات

تهدف المراجعة الداخلية للمبيعات إلى الآتي:

- ضمان اتباع كافة القواعد والإجراءات المحددة لعمليات البيع وضمان تسجيلها في الدفاتر والسجلات.
- ضمان أن كافة البضائع التي خرجت من المنشأة قد استخرجت لها الفواتير اللازمة وأنها قيدت كمبيعات.
- مراجعة أستاذ مساعد المدينين لضمان أن كافة المبيعات الآجلة قيدت في حسابات العملاء.
- ضمان تنفيذ كل طلبات المبيعات الآجلة وذلك بمقارنة سجل أوامر الشراء الواردة في العملاء مع يومية المبيعات.

تدريب (6)



وضح العمل الذي تقوم به إدارة المبيعات بعد أن يتم استلام أوامر الشراء من العملاء؟

4.2 الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات

إن مردودات المبيعات يمكن أن تستخدم وسيلة للاختلاس أو التلاعب مما يقتضي وضع إجراءات سليمة لضبطها ورقابتها،

وتتلخص تلك الإجراءات في الآتي

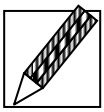
1. بوصول إخطار رد من أحد العملاء إلى إدارة المبيعات تقوم بإعداد مذكرة رد من أصل وأربع صور، يرسل الأصل إلى قسم الاستلام كإذن باستلام البضاعة المردودة، بينما ترسل صورة إلى إدارة المخازن، وصورة إلى إدارة الحسابات بينما تبقى الصورة الأخيرة في إدارة المبيعات للمتابعة.

2. يقوم قسم الاستلام باستلام البضاعة المردودة، وفحصها، ومطابقتها مع إخطار الرد الوارد من العميل، ومذكرة الرد من إدارة المبيعات، ثم يحرر قسم الاستلام أورنيك استلام من أصل وأربع صور، حيث يرسل الأصل إلى إدارة المبيعات وترسل صورة إلى إدارة المخازن، وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى حسابات المخازن بينما تبقى الصورة الرابعة في قسم الاستلام.
3. تقوم إدارة المخازن باستلام البضاعة المردودة ومراجعتها على صور مذكرة الرد وأورنيك الاستلام، ثم تحرر إذن استلام من أصل وأربع صور، حيث يرسل الأصل إلى إدارة المبيعات، وصورة إلى قسم الاستلام وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى قسم حسابات المخازن والصورة الأخيرة تبقى في إدارة المخازن ليتم بها التسجيل في بطاقات الصنف ودفتره. ويلاحظ أنه إذا كان رد البضاعة بسبب تلفها أو وجود عيب بها فيجب أن تخزن في مكان منفصل، حتى لا يعاد بيعها لأحد العملاء، وليسهل جردها بحالتها تلك.
4. تقوم إدارة المبيعات بعد إجراء المطابقة اللازمة بين المستندات اللازمة بتحرير إشعار خصم بضائع مردودة من أصل وأربع صور، فترسل الأصل إلى العميل، وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى إدارة الائتمان، وصورة إلى قسم حسابات المخازن، وتحتفظ بالصورة الخامسة.
5. تقوم إدارة الحسابات من واقع صورة خصم البضائع المردودة الواردة من إدارة المبيعات، وبعد مقارنة المستندات الخاصة بالبضائع المردودة مع مستندات توريد البضاعة بإجراء القيد اللازم في يومية مردودات المبيعات، وبعدها يتم الترحيل إلى حسابات أستاذ مساعد المدينين، وفي قسم حسابات المخازن يتم التسجيل في بطاقات الصنف ودفاتره المناظرة للبطاقات والدفاتر الموجودة بإدارة المخازن.
6. يقوم قسم المراجعة الداخلية بالآتي:

❖ التأكد من أن كل عمليات مردودات المبيعات المقيدة بالدفاتر قد أدخلت جميع البضائع المتعلقة بها إلى المخازن.

- ❖ مراجعة يومية مردودات المبيعات ومقارنها مع حسابات العملاء بدفتر أستاذ مساعد المدينين وحساب إجمالي المدينين.
- ❖ إذا كثرت عمليات رد المبيعات فيجب دراسة أسباب ذلك الرد وفحصها واقتراح الوسائل اللازمة لتجنب ذلك.

تدريب (7)



كيف تتصرف إدارة المخازن مع البضاعة التي ردت بسبب تلفها أو وجود عيب بها؟

5.2 الرقابة الداخلية على المخازن

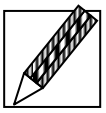
نظراً لأهمية المخزون بأصنافه المختلفة ولما له من تأثير على عمليتي الإنتاج والبيع ولضخامة الأموال المستثمرة فيه يجب أن توضع عليه رقابة فاعلة من خلال نظام سليم للرقابة الداخلية.

قواعد الرقابة علي المخزون

1. أن تكون سلطة التخزين في يد قسم أو إدارة متخصصة.
2. يجب أن تحدد واجبات واختصاصات إدارة المخازن تحديداً دقيقاً بأن تختص بطلب الشراء واستلام الأصناف؛ مشتراة كانت أم مصنعة بالمنشأة، وتخزين الأصناف وصرفها للتشغيل أو للبيع، ويجب أن يتم ذلك في ضوء سياسة سليمة واضحة، تحقق التوازن بين حركتي المخزون والإنتاج، أو البيع.
3. يجب الفصل التام بين اختصاصات إدارة المخازن والاختصاصات الأخرى كعمليات الشراء، والبيع، وتحديد الأسعار، والتسجيل في الدفاتر والسجلات، والاتصال بالموردين أو العملاء.
4. ضرورة وجود نظام معلومات سليم يحقق الرقابة الفاعلة ويضمن التسجيل السليم لحركة المخزون.

5. يجب أن يتم التأمين على جميع أصناف المخزون ضد جميع الأخطار بما فيها خيانة الأمانة، من جانب الموظفين.
6. ضمان إجراء الجرد الفعلي لجميع أنواع المخزونات دورياً، وكذلك بطريقة مفاجئة.

تدريب (8)



عند وضع نظام رقابة داخلية سليم على المخازن يجب أن تحدد واجبات واختصاصات إدارة المخازن تحديداً دقيق ناقش ذلك.

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر أسس الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات وقواعدها؟
2. ما هو هدف الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة؟
3. عدد إجراءات ضبط الرقابة الداخلية على مردود المبيعات .
4. حدد النقاط التي يجب مراعاتها عند وضع نظام رقابة داخلية سليم على المخازن.

3. الرقابة الداخلية على عناصر المركز المالي

عزيزي الدارس،

سبق أن تم شرح الرقابة الداخلية على العمليات النقدية في القسم الأول من هذه الوحدة، وكيفية ضبط حركة البضاعة **في** القسم الثاني منها، وهنا سنتناول الرقابة الداخلية على عناصر المركز المالي كما يلي:

1.3 الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة

الأصول الثابتة هي الأصول التي تقتنى بغرض الاستخدام وليس بغرض الإتجار فيها، فهي تقتنى بغرض المساعدة في الإنتاج وهي مصادر خدمات طويلة الأجل، حيث تستخدم لعدة فترات مالية، وتنقسم الأصول الثابتة إلى:

- ❖ الأصول الثابتة الملموسة أو المادية كالأراضي والمباني والسيارات والماكينات وغيرها،
- ❖ والأصول الثابتة غير الملموسة أو المعنوية كشهرة المحل، والعلامات التجارية وحقوق الاختراع.

إن الأصول الثابتة بطبيعتها أقل عرضة للغش والاختلاس مقارنة بالأصول المتداولة، كالنقدية، والمخزون السلعي، إلا أن الخسائر التي تترتب على سوء استخدامها وإهمالها أو التلاعب فيها قد تكون كبيرة جداً، مما يقتضي وضع نظام رقابة داخلية سليم عليها.

إن أهم الأسس والعناصر الرئيسة لنظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة تتمثل في الآتي :

1. تحديد السلطات والمسئوليات

يجب أن يتضمن نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة ترتيب المستويات الإدارية المختلفة بإقرار شراء الأصول الثابتة بناءً على قيمة الإنفاق الرأسمالي المطلوب، وكذلك الأمر بالنسبة للاستغناء عن الأصول الثابتة وفي مثل هذه الحالة الأخيرة يجب الفصل بين مسئولية قرار الاستغناء ومسئولية بيع الأصول المستغنى عنها.

2. المحاسبة على الإنفاق الرأسمالي

إن الموازنات التخطيطية للإنفاق الرأسمالي تعتبر الوسيلة الفعالة لتحقيق الرقابة على العمليات الرأسمالية، حيث تتم المقارنة بين التقديرات والفعاليات للكشف عن الانحرافات والمساءلة عنها، ويقتضي هذا الأمر وجوب مراعاة الفصل بين النفقات الإيرادية، والنفقات الإيرادية المؤجلة، والنفقات الرأسمالية.

3 . ضرورة الاحتفاظ بسجلات الأصول الثابتة

حيث يقتضى ذلك تخصيص سجل مستقل لكل صنف من أصناف الأصول الثابتة لتخصص صفحة في كل سجل لكل مفردة من كل صنف من أصناف الأصول الثابتة، متضمنة رقمها، ونوعها، ومواصفاتها، ومكان وجودها، وتكلفة اقتنائها وعمرها الإنتاجي، ومعدل إهلاكها، وإهلاكها السنوي، ومجمع مخصص إهلاكها ورصيدها.

4 . استخدام الأصول الثابتة وحمايتها

تحقيقاً لأقصى فائدة ممكنة من امتلاك الأصول الثابتة يجب الآتي:

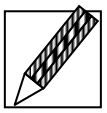
- وضع خطط وسياسات سليمة لاقتناء وتشغيل الأصول الثابتة وصيانتها وحساب إهلاكها.
- إجراء الجرد الفعلي للأصول الثابتة مع التحقق من ملكيتها.
- التأمين على كل الأصول الثابتة.
- تقديم تقرير دوري عن الأصول الثابتة للإدارة، والذي يجب أن يكون تفصيلياً عن أي إضافات أو استبعادات أو أعطال أو غيرها.

5. المراجعة الداخلية للأصول الثابتة

يجب أن يقوم قسم المراجعة الداخلية بشأن الرقابة على الأصول الثابتة بالآتي:

- تقويم الخطط والسياسات الخاصة بضبط العمليات المتعلقة بالأصول الثابتة وسلامتها ومدى الالتزام بتلك الخطط والسياسات في التنفيذ.
- تقويم الموازنة التخطيطية للإنفاق الرأسمالي بهدف التحقق من سلامتها ودقتها وفحص الانحرافات الشاذة ودراستها.
- التأكد من سلامة التمييز بين النفقات الإيرادية، والنفقات الإيرادية المؤجلة، والنفقات الرأسمالية.
- التحقق من سلامة القيود المحاسبية الخاصة بالأصول الثابتة، ومن دقتها الحسابية.
- التحقق من سلامة إجراءات الجرد الفعلي.
- تقويم التقارير المقدمة للإدارة عن الأصول الثابتة.

تدريب (9)



كيف تستطيع المنشأة تحقيق أقصى فائدة ممكنة من امتلاك الأصول الثابتة وتشغيلها؟

2.3 الرقابة الداخلية على الأصول المتداولة

هنا سنتناول خطوات الرقابة علي بعض عناصر الأصول المتداولة مثل:

أولاً: الرقابة الداخلية على حسابات المدينين

لما كانت معظم قرائن الإثبات لعمليات حسابات المدينين وأدلتها داخلية، وتصدر من المنشأة فإن احتمالات التلاعب تصبح أكبر، هذا وتهدف الرقابة الداخلية على المدينين إلى الآتي:

- ✓ مراقبة منح الائتمان وتنظيمها بما لا يؤثر في النشاط ولا يؤدي إلى نسبة عالية من الديون المعدومة.
- ✓ التأكد من صحة كافة العمليات المتعلقة بالعملاء وسلامتها من مبيعات آجلة، ومردودات مبيعات، ومتحصلات، وخصومات مسموح بها وغيرها.
- ✓ مراقبة التحصيل ومتابعته والتحقق من انتظام السداد وغيره.

ولما كانت مراقبة حسابات المدينين من واجبات قسم المراجعة الداخلية فعليه تقع مهمة القيام بالآتي:

- فحص نظام الرقابة الداخلية لعمليات المدينين ودراستها للتأكد من مدى ملاءمتها وفاعليتها.
- التأكد من مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات الموضوعة للرقابة الداخلية على عمليات المدينين.
- التأكد من صحة أرصدة حسابات المدينين وسلامتها.
- التأكد من سلامة التقارير الدورية المرفوعة للإدارة بشأن أنشطة المدينين.

ثانياً: الرقابة الداخلية على أوراق القبض

إن أوراق القبض تنشأ نتيجة لعمليات البيع بالأجل فهي مستند يقر فيه العميل بالدين، وتحتاج أوراق القبض إلى رقابة داخلية محكمة بما يضمن سلامة العمليات المتعلقة بها وجديتها منعاً لأي تلاعب أو اختلاس بسببها.

وتتمثل أهم أسس وعناصر الرقابة الداخلية على أوراق القبض في الآتي:

أ. الفصل الواضح للمسئوليات والتقسيم السليم للعمل

حيث يجب الفصل بين مسئولية التصريح بإصدار أو قبول أوراق القبض، ومسئولية القيد في الدفاتر، ومسئولية تحصيل هذه الأوراق، ومسئولية تجديد هذه الأوراق وتسويتها.

ب. حفظ أوراق القبض وتداولها

يجب حفظ أوراق القبض في مكان أمين، ويفضل عادةً إرسالها للبنك للتحصيل، ولما كان لأوراق القبض عدة أوجه للتصرف؛ كالخصم في البنوك، أو الإيداع للتحصيل أو الاقتراض بضمانها أو تظهيرها فيجب تحديد السلطة المختصة بهذه التصرفات، ويفضل أن تكون هي ذات السلطة التي توافق على قبول أوراق القبض من العملاء أو إصدارها.

ج. تحصيل أوراق القبض

إن عملية تحصيل أوراق القبض تحتاج إلى عملية مراقبة وضبط، بما يضمن تحصيلها في مواعيدها، واتخاذ الإجراءات القانونية في مواعيدها حفاظاً على حقوق المنشأة.

د. تسجيل عمليات أوراق القبض وقيدها في الدفاتر والسجلات المختصة

بعد التأكد من صحتها شكلاً وموضوعاً، يقوم الموظف المختص بقيد أوراق القبض في دفتر يومية أوراق القبض، لترحل إلى الحسابات المختصة في دفتر الأستاذ، وهكذا حتى قيود تحصيلها.

هـ. المراجعة الداخلية لأوراق القبض

يجب أن يقوم قسم المراجعة الداخلية لمراجعة أوراق القبض بالآتي:

- تقويم نظام الرقابة الداخلية على أوراق القبض، والتحقق من مدى التقيد باتباع الأسس والقواعد الموضوعة للرقابة عليها.

- فحص سجلات أوراق القبض للتأكد من جدية العمليات المتعلقة بها وسلامتها.
- المراجعة المستندية والحسابية للعمليات المتعلقة بأوراق القبض.
- إجراء الجرد الفعلي لأوراق القبض، والحصول على مصادقات من العملاء، والتأكد من جدية هذه الأوراق.

ثالثاً: الرقابة الداخلية على الاستثمارات المالية

تقوم بعض المنشآت باستثمار الأموال الفائضة في الأوراق المالية، وعند الحاجة يمكن أن تتخلص منها بالبيع، وهذا ما يعرف بالاستثمارات المالية قصيرة الأجل، أما إذا كانت الاستثمارات في الأوراق المالية بصفة دائمة، قصيرة الأجل، كمقابلة للمخصصات أو احتياطيات معينة، أو بهدف فرض سيطرة على منشآت أخرى، فهي تدخل ضمن الأصول الثابتة، ونظراً لطبيعة هذه الاستثمارات كأصل سهل التحويل إلى نقدية، فهي عرضة للتلاعب والاختلاس وكذلك فإن عوائد هذه الاستثمارات قد تكون عرضة للتلاعب والاختلاس، ولذا فإن الأمر يستلزم إحكام الرقابة الداخلية عليها،

ومن أهم أسس الرقابة الداخلية على الاستثمارات المالية ما يأتي:

أ. سلطة الترخيص بعمليات شراء الاستثمارات المالية وبيعها

يفضل أن تكون السلطة المرخصة لشراء وبيع الاستثمارات المالية في يد مجلس الإدارة، وفي حالة كبر حركة هذه الاستثمارات، فيجب أن يفوض مجلس الإدارة لجنة خاصة تعرف بلجنة الاستثمارات، والتي يجب أن تتضمن بعض أعضاء مجلس الإدارة، وأن تقدم تقارير دورية عن هذه الاستثمارات وحركتها إلى مجلس الإدارة.

ب. حفظ الاستثمارات المالية

يجب العناية الكافية بحفظ الأوراق المالية، في حالة الاحتفاظ بها في المنشأة، ويفضل أن يعهد بحفظها لشخصين على الأقل، وذلك بأن تحفظ في خزانة مزدوجة الفتح بحيث يحتفظ كل منهما بمفتاح، أو تودع الاستثمارات المالية في خزينة مؤجرة لدى أحد البنوك أو تودع لدى أحد البنوك، هذا وقد يعهد إلى هذا البنك بمهمة بيع الأوراق المالية

بناء على طلب المنشأة، كما قد يعهد إلى هذا البنك بمهمة تحصيل إيرادات الأوراق المالية، والطريقة الأخيرة هي الأفضل لأنها توفر رقابة طرف ثالث هو البنك.

ج. تسجيل عمليات الاستثمارات المالية وقيدها

إن تسجيل عمليات الاستثمارات المالية وقيدها هي مهمة إدارة الحسابات، مع ضرورة فصل سلطة حفظ الاستثمارات المالية عن سلطة تسجيلها إحكاماً للرقابة عليها، وفي حالة كبر حجم حركة الأوراق المالية، يفضل إمساك يومية مساعدة للأوراق المالية بالإضافة إلى دفتر أستاذ مساعد لها.

د. المراجعة الداخلية للاستثمارات المالية

يجب أن يقوم قسم المراجعة الداخلية تحقيقاً لضبط ومراقبة عمليات الاستثمارات المالية بالآتي:

- مقارنة رصيد حساب إجمالي الاستثمارات المالية بدفتر الأستاذ العام مع مجموعة أرصدة حسابات دفتر الأستاذ المساعد للاستثمارات المالية.
- مراجعة عمليان الأوراق المالية وحركتها والتأكد من سلامتها وصحتها وجديتها. لضمان انتظام تحصيل إيرادات الأوراق المالية.
- إجراء الجرد الفعلي المفاجئ للأوراق المالية ومطابقة الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفتري.
- ضمان سلامة التقارير المقدمة للإدارة حول الاستثمارات المالية، كما يجب أن يتولى قسم المراجعة الداخلية تحليل وتقويم وضع الاستثمارات المالية مع تقديم التوصيات اللازمة في هذا الشأن.

نشاط



ناقش مع زملائك أهمية الرقابة الداخلية على عناصر قائمة المركز المالي .

3.3 الرقابة الداخلية على الالتزامات

إن الالتزامات على المشروع كشخصية اعتبارية تتكون من حقوق الملكية وحقوق حملة السندات، والدائنين والمقرضين حيث تتمثل حقوق الملكية في رأس المال، والأرباح المحتجزة، والاحتياطات، بينما تتمثل حقوق الغير في قرض السندات، والقروض طويلة الأجر الأخرى، وحسابات الدائنين، وأوراق الدفع والالتزامات قصيرة الأجل الأخرى.

إن أهم أسس الرقابة الداخلية على عناصر التزامات المشروع وقواعدها سوف يتم استعراضها كالآتي :

أولاً : الرقابة الداخلية على حقوق الملكية

إن العمليات الخاصة بحقوق الملكية تكون قليلة العدد إلا أن قيمتها تكون كبيرة في معظم الأحوال مما يستلزم توفير رقابة داخلية محكمة على هذه العمليات.

تتمثل أهم أسس الرقابة الداخلية وقواعدها على عمليات حقوق الملكية في الآتي:

أ. تحديد السلطات والمسئوليات

إن التحديد السليم للسلطة المخول لها التصريح بتخطيط وتنفيذ العمليات الخاصة برأس المال من تحديد أسهمه وطرحها للتداول وغيرها، يعتبر العنصر الأهم في الرقابة على هذه العمليات، ولما كانت هناك جهات خارجية تقوم بالعمليات الخاصة برأس المال، كإصدار الأسهم، وتوزيع الأرباح فإنه يفضل أن تستند هذه العمليات إلى مثل هذه الجهات، إذا كانت ظروف المنشأة وأوضاعها تسمح بذلك، وذلك لتخصص هذه الجهات في مثل هذه العمليات إضافة إلى أنها توفر رقابة طرف ثالث.

ب. التسجيل في الدفاتر والسجلات

يتم إعداد شهادات الأسهم عادة من أصل وكعب، يحملان نمرة مسلسلة واحدة، ويجب أن يصمم الكعب بحيث يحوي بيانات تفصيلية تماثل نفس البيانات التي تحملها الشهادة، ويعتبر الكعب مستند القيد في الدفاتر والسجلات، وفي حالة ضخامة عدد المساهمين يجب تخصيص دفتر أستاذ مساعد لحملة الأسهم، أما بالنسبة لصرف أرباح الأسهم، فيجب أن يخصص لها حساب خاص يغذي بجملة صافي الأرباح المقرر توزيعها على المساهمين، على أن يتم صرفها إما بشيكات أو عن طريق الكبونات.

ج. إعداد تقارير دورية لمجلس الإدارة

يجب مد مجلس الإدارة بتقارير دورية عن عمليات رأس المال، وذلك بعد مراجعة كافة العمليات الخاصة بحقوق الملكية للتأكد من صحتها وسلامتها.

د. تحديد واجبات المراجعة الداخلية

يجب أن يقوم قسم المراجعة الداخلية بالآتي :

- التحقق من أن كافة العمليات الخاصة بحسابات حقوق الملكية قد تمت وفقاً للأسس والقواعد الموضوعة.
- التحقق من صحة وسلامة كل القيود الخاصة بعمليات حقوق الملكية، وأن المنشأة قد حصلت فعلاً على قيم الأسهم المصدرة، سواء أكان نقداً أو كان في شكل أصول، أو مقابل التنازل عن أسهم مصدرة في الماضي.
- مراجعة قيم الأسهم المصدرة ومطابقتها مع كعوبات شهادة الأسهم وحساب رأس المال في حسابات دفتر الأستاذ العام.
- التحقق من سلامة وصحة الأرباح الموزعة لحملة الأسهم، ومقارنة رصيد حساب الأرباح مع مجموعة الكبونات التي لم تصرف، مع الحصول على مصادقات من الجهات الخارجية حاملة الأسهم.

ثانياً: الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل

تتمثل أهم أسس الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل في الآتي:

أ. تحديد سقف السلطات والمسئوليات

إن سلطة التصريح بالاقتراض طويل الأجل هي سلطة مجلس الإدارة والتي يمكن أن يفوضها لعدد محدد من الموظفين المسئولين، ويجب أن يكون هذا التفويض محدداً بسقف أعلى وفي حالة الحاجة إلى تجاوزه يجب أن يرخص مجلس الإدارة بذلك، كما يجب وضع خطة سليمة لسداد السندات والقروض طويلة الأجل، وأن تخضع فوائد القروض المستحقة للسداد للمراجعة الدقيقة قبل الإذن بصرفها والذي يفضل أن يكون عن طريق شيكات

ويمكن أن يتولى أحد البنوك أو البيوتات المالية سداد هذه الفوائد في حالة ضخامة عدد السندات.

ب. القيود في الدفاتر والسجلات

يجب أن يخصص دفتر أستاذ مساعد مستقل لحملة السندات بجانب حساب المراقبة بدفتر الأستاذ العام، أما الفوائد الدورية للسندات فتقيد في يومية النقدية بالبنك وترحل إلى الحسابات المختصة.

ج. التقارير الدورية للإدارة

يجب إعداد تقارير دورية عن العمليات المتعلقة بالقروض طويلة الأجل كتحصيلات وسداد فوائدها وغير ذلك، وعن مدى مطابقة تنفيذ هذه العمليات لما هو مخطط لها.

د. واجبات المراجعة الداخلية

يجب أن يقوم قسم المراجعة الداخلية لمراقبة القروض طويلة الأجل بالآتي :

- ضمان سلامة القواعد والإجراءات المتعلقة بالقروض طويلة الأجل وسداد فوائدها.
- مراجعة العمليات المقيدة بالدفاتر والخاصة بالقروض طويلة الأجل.
- مطابقة أرصدة حسابات حملة السندات في دفتر الأستاذ المساعد مع حساب المراقبة في دفتر الأستاذ العام.
- مراجعة عمليات سداد الفوائد المسددة، ومطابقة رصيد حساب البنك الخاص بالفوائد مع الفوائد التي لم يطالب بها أصحابها، ومتابعة سدادها.

ثالثاُ: الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين

عزيزي الدارس سبق لنا التعرض لبعض أوجه الرقابة الداخلية على الدائنين عند مناقشة الرقابة الداخلية على المشتريات الآجلة، ومردودات المشتريات والمدفوعات النقدية للدائنين.

وتتمثل أهم الأسس والقواعد الخاصة بالرقابة على حسابات الدائنين في الآتي:

أ. تحديد المسئوليات وتوزيع الصلاحيات

يجب ألا يقوم موظف واحد بإكمال عملية تامة تتعلق بحسابات الدائنين بحيث تتحقق رقابة ذاتية كما يجب ألا يرتبط الموظفون المختصون بالقيد والتسجيل بواجبات طلب شراء أو استلام فحص البضاعة الواردة أو بإصدار شيكات سداد حسابات الدائنين أو بغيرها والعكس صحيح.

ب. متابعة السداد والتسويات

يجب الاحتفاظ بسجلات خاصة بعمليات الشراء الآجلة ومتابعة تسديداتها والاستفادة من الخصومات المسموح بها.

ج. إعداد التقارير الدورية للإدارة

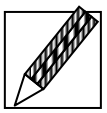
يجب إعداد تقارير دورية عن حسابات الدائنين تتضمن أرصدة حسابات الدائنين، والخصومات المسموح بها، والتي تمت الاستفادة منها، والتي لم تتم الاستفادة منها وسبب ذلك، وإعمار حسابات الدائنين مؤجلة السداد وأسباب ذلك.

ث. واجبات المراجعة الداخلية

يجب أن يقوم قسم المراجعة الداخلية بالآتي :

- ✓ تقويم الإجراءات والقواعد المحددة للرقابة الداخلية على حسابات الدائنين، ومدى تنفيذ تلك الإجراءات والقواعد.
- ✓ مراجعة الحسابات الخاصة بالدائنين للتأكد من سلامتها وجديتها ومقارنة أرصدة هذه الحسابات مع فواتير الشراء الآجل والتي لم تسدد بعد، ومطابقة أرصدة حسابات الدائنين في أستاذ مساعد الدائنين مع حساب مراقبة الدائنين بالأستاذ العام.
- ✓ فحص التقارير الدورية المتعلقة بحسابات الدائنين ومراجعتها، وتقويم موقف الشراء بالأجل ومدى استفادة المنشأة من الخصومات ومدى انتظامها في سداد حسابات الدائنين وذلك بهدف نصح الإدارة في هذا الخصوص.

تدريب (10)



وضح الهدف من الرقابة الداخلية على المدينين.

رابعاً : الرقابة الداخلية على أوراق الدفع

تتمثل ورقة الدفع في أنها اعتراف كتابي من المنشأة بالالتزام الذي عليها للدائن، ويجب على المنشأة وضع نظام سليم للرقابة الداخلية على أوراق الدفع الذي تتمثل أهم أسسه في الآتي:

أ. سلطة إصدار أوراق الدفع

يجب تحديد الشخص أو الأشخاص المرخص لهم بالتصديق على إنشاء أوراق الدفع والتوقيع عليها نيابة عن المنشأة، ويفضل أن يكون التوقيع مزدوجاً بأن يكون من شخصين على الأقل.

ب. قيد أوراق الدفع وتسجيلها

إذا كانت المنشأة تتعامل بكثرة في أوراق، الدفع فيجب أن تخصص يومية مساعدة وأستاذاً مساعداً لأوراق الدفع إضافة إلى حساب المراقبة في الأستاذ العام، وعند حلول موعد سداد أراق الدفع يجب أن تستلم المنشأة أوراق الدفع من الدائنين وتحتفظ بها كقرينة للسداد.

ت. واجبات المراجعة الداخلية

يجب أن يقوم قسم المراجعة الداخلية تجاه أرواق الدفع بالآتي:

- مراجعة عمليات أوراق الدفع المسجلة بالدفاتر وذلك بهدف التحقق من سلامتها وصحتها.
- مطابقة أرصدة حسابات أستاذ مساعد أوراق الدفع عن رصيد حساب مراقبة أوراق الدفع بالأستاذ العام.
- التأكد من دقة تطبيق المنشأة للقواعد والإجراءات المخططة لإصدار وسداد أوراق الدفع.

أسئلة تقويم ذاتي



1. عرف الأصول الثابتة.
2. عدد الأسس والعناصر الأساسية لنظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة.
3. اذكر أسس الرقابة الداخلية على إدارة القروض وقواعدها.
4. عدد أسس الرقابة الداخلية على التزامات المشروع وعناصرها.
5. ما هي واجبات الرقابة الداخلية علي القروض الطويلة الأجل؟
6. اذكر أسس الرقابة الداخلية على أوراق الدفع.

الخلاصة

عزيزي الدارس،

مرحبا بك في نهاية هذه الوحدة .

أرجو أن تكون قد حققت الأهداف التعليمية الواردة في بدايتها وكما تعلم فهي أولى وحدات هذا المقرر أرجو أن تكون بداية موفقة.

تضمنت هذه الوحدة ثلاثة أقسام رئيسية،القسم الأول اشتمل علي الرقابة الداخلية علي العمليات النقدية، وقد تناولنا فيه أسس الرقابة الداخلية، و الرقابة الداخلية علي المقبوضات والمدفوعات، أمّا القسم الثاني فقد اشتمل علي الرقابة الداخلية علي حركة البضاعة وقد تناولنا فيه الرقابة الداخلية علي المشتريات الآجلة، وعلي مردودات المشتريات، وعلى المبيعات المؤجلة، وعلي مردودات المشتريات، وأخيراً الرقابة الداخلية علي المخازن .

أمّا القسم الثالث فقد اشتمل علي الرقابة الداخلية علي عناصر المركز المالي، وقد تناولنا فيه الرقابة الداخلية علي الأصول الثابتة، والأصول المتداولة، و الرقابة الداخلية علي الالتزامات .

أتمنى أن تكون قد استفدت من هذه الوحدة و أذكرك بأننا في انتظار إسهاماتك و مقترحاتك من أجل التطوير مع خالص تمنياتنا لك بالنجاح .

لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

عزيزي الدارس،

الوحدة الدراسية التالية تتحدث عن المراجعة الميدانية حيث تربط الجانب الفكري بالمجال التطبيقي للمراجعة .

إجابات التدريبات

تدريب (1)

العوامل التي ساعدت علي تطوير الرقابة الداخلية وزيادة الاهتمام بها:

1. كبر حجم المنشآت.
2. اضطرار الإدارة إلى تفويض أو إسناد السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمنشأة.
3. حاجة الإدارة إلى البيان في دورية دقيقة.
4. حاجة إدارة المشروع إلى حماية أموال المشروع وصيانتها.
5. حاجات الجهات الحكومية و غيرها للبيانات دقيقة.
6. تطور إجراءات التدقيق.

تدريب (2)

الهدف من الرقابة الداخلية علي المتحصلات البريدية هو ضمان استعمالها، وتعريف المنشأة بها، أما الهدف من الرقابة الداخلية علي المتحصلات المباشرة للخزينة فهو ضمان تحصيل هذه المبالغ فعلاً و ضمان قيدها في الحسابات المختصة .

تدريب (3)

تهدف الرقابة الداخلية علي المدفوعات إلى التأكد من جدية عمليات الدفع وصحتها وخلوها من المدفوعات الوهمية، إضافة إلى التأكد من سلامة العمليات المثبتة في الدفاتر و الخاصة بالمدفوعات.

تدريب (4)

لمناقشة أسس وقواعد الرقابة الداخلية على عمليات الشراء في مراحلها المختلفة يجب التحدث عن الآتي:

1. طلب الشراء
2. إصدار أمر الشراء
3. الفحص و الاستلام

4. تخزين البضاعة
5. استلام الفاتورة
6. التسجيل في الدفتر و السجلات
7. المراجعة الداخلية للمشتريات

تدريب (5)

تهدف الرقابة الداخلية علي مردودات المشتريات إلى ضمان جدية عملية رد المشتريات، وسلامتها، و بعدها عن الاختلاسات أو التلاعب.

تدريب (6)

بعد استلام أمر الشراء يجب على إدارة المبيعات التأكد من وجود البضاعة بالكميات و المواصفات المحددة في أمر الشراء، ثم ترسله إلى قسم الائتمان للموافقة علي البيع الآجل، بعد ذلك تقوم بإعداد مذكرة بيع ذات رقم مسلسل موضح بها اسم العميل، و الأصناف المطلوبة، و الكميات، و تاريخ التسليم، وغيرها.

تدريب (7)

في حالة رد البضاعة بسبب التلف أو وجود عيب فيها يجب على إدارة المخازن أن تخزن البضاعة في مكان منفصل حتى لا يعاد بيعها لأحد العملاء و ليسهل جردها بحالتها تلك.

تدريب (8)

تحدد واجبات إدارة المخازن واختصاصاتها تحديداً دقيقاً بأن تنحصر مهمتها بشكل أساسي في ما يتعلق بطلب الشراء و استلام الأصناف مشتراة كانت أم مصنعه بالمنشأة وتخزين الأصناف وصرفها للتشغيل أو للبيع، و يجب أن يتم ذلك في ضوء سياسة سليمة واضحة تحقق التوازن بين حركتي المخزن و الإنتاج أو البيع .

تدريب (9)

تحقيقاً لأقصى فائدة ممكنة من امتلاك الأصول الثابتة وتشغيلها يجب:

أ. وضع خطط وسياسات سليمة لاقتناء الأصول الثابتة وتشغيلها وصيانتها وحساب إهلاكها.

ب. إجراء الجرد الفعلي للأصول الثابتة مع التحقق من ملكيتها.

ج. التأمين عل كل الأصول الثابتة.

د. تقديم تقرير دوري عن الأصول الثابتة للإدارة.

تدريب (10)

الهدف من الرقابة الداخلية علي المدينين:

1. مراقبة منح الائتمان وتنظيمها.
2. التأكد من صحة كافة العمليات المتعلقة بالعملاء وسلامتها.
3. مراقبة التحصيل ومتابعته والتحقق من انتظام السداد وغيره.

مسرد المصطلحات

❖ **الاستفسارات**

هي أسئلة يوجهها المراجع الخارجي إلى إدارة المنشأة وبناء على ما يتلقاه من إجابات يصل إلى رأي عن مدى كفاءة نظام الرقابة الدّاخلية، وتتخذ هذه الاستفسارات أحد شكلين هما: الاستفسارات الشفهية والاستفسارات المكتوبة.

❖ **دراسة الخرائط التنظيمية للمنشأة**

وتشمل الخرائط التنظيمية العامة للمنشأة وخرائط الدورات المستندية وتهدف هذه الدراسة إلى اكتشاف التداخل في الاختصاصات ومعرفة مدى الدقة في تحديد الواجبات ومدى تأثير ذلك على كفاءة الرقابة الدّاخلية.

❖ **التقرير الوصفي**

هي تقرير يقدمه أحد مساعدي مراجع الحسابات يشرح فيه تفصيلاً وسائل ومقاييس الرقابة الدّاخلية المتبعة مع بيان مواقع الضعف فيها.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

1. عبد المنعم، محمود، أبو طبل، عيسى محمد، **المراجعة–أصولها العلمية والعملية**، الجزء الأول، القاهرة : دار النهضة العربية، 1995م.
2. الجمل، متولي محمد، الجزار محمد السيد، **أصول المراجعة،الجزء الأول**، القاهرة : مطبعة الرسالة، 1998م.
3. متولي، عصام الدين محمد، فتح الرحمن الحسن، صور من، **مدخل في مراجعة الحسابات**، أم درمان : دار أم درمان للطباعة والنشر، 2001م.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Boynton, W.C and Kell, W.G. "**Modern Auditing**" 6th., ed New York : John Willey & Sons, 1999.
2. Meigs, Walter B., Whittington, O. Ray, Pany, KURT and Meigs, Robert F, "**Principles of Auditing**, 9th ed., Boston, Lymer, A., **The Internet and The Future of Corporate Reporting in Europe, The European Accounting Review**, Vol. 8, No.2, 1999.
3. Stevens, Michael G., **Financial Information is Flooding the Internet, The Practical Accounting**, Feb. 1999.


الوحدة الثالثة
مراجعة أنظمة التشغيل
الإلكتروني

محتويات الوحدة

المـوضوع	الصفحة
مقدمة	**99**
تمهيد	99
أهداف الوحدة	100
1. مراحل نظم تشغيل البيانات المحاسبية	**101**
2. أساليب نظم المراجعة الإلكترونية	**102**
3. المكونات الأساسية للحاسب الإلكتروني	**103**
4. أثر استخدام الحاسب الآلي على منهج النظام المحاسبي	**104**
5. الرقابة على المدخلات	**107**
6. الرقابة على التشغيل	**110**
7. استخدام الكمبيوتر في المراجعة	**112**
8. البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة	**114**
9. خطوات مراجعة النظم الالكترونية	**116**
10. استخدامات البرامج الالكترونية العامة للمراجعة	**118**
1.10 استخدام البرامج العامة في مراجعة عمليات المخزون	118
2.10 استخدام البرامج العامة في مراجعة حسابات العملاء	120
الخلاصة	**122**
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	**124**
إجابات التدريبات	**125**
مسرد المصطلحات	**127**
المراجع	**129**

المقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس،

تحتل هذه الوحدة مكانة خاصة في هذا المقرر لأنها تتناول موضوعات مرتبطة بمراجعة أنظمة التشغيل الإلكتروني في ضوء معايير الرقابة الداخلية، بالإضافة إلي ذلك نجد أن أكثر ما يميزها هو بحثها في موضوع حديث نسبياً في مجال المراجعة، وهو ما يحتاجه المراجع من معلومات في مجال الحاسب الآلي.

تتكون الوحدة من ثمانية أقسام رئيسة، نبدأ فيها بمراحل نظم تشغيل البيانات في منظمات الأعمال في وحدتها الأولي، ثم تنتقل إلي أساليب المراجعة الالكترونية في قسمها الثاني، أما في القسم الثالث فيتناول المكونات الأساسية للحاسب الالكتروني ، أما أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على مقومات ومنهج النظام المحاسبي فنتناوله في القسم الرابع.

أمّا القسم الخامس فسوف تنتقل فيه إلى الرقابة على المدخلات من حيث بحثها في أساليب التأكد من صحة تغذية الحاسب الإلكتروني ببيانات صحيحة ،أما القسم السادس فسنشرح فيه عملية الرقابة على التشغيل المتمثلة في الرقابة الذاتية، وفي القسم السابع نناقش استخدام الكمبيوتر في المراجعة وتقويمها وكيفية تقويم نظام الرقابة وقراءة واختبار البيانات.

تختتم الوحدة بموضوع البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة وكيفية إعدادها واختبارها والمجموعات المستخدمة في هذه البرامج.

تحتوي الوحدة علي مجموعة من الأسئلة والتدريبات التي تساعد في عملية التعلم. أرجو أن تستمتع بما جاء فيها من معلومات وأن تجدها مفيدة.

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس،

بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

1. تشرح مراحل نظم تشغيل البيانات المحاسبية.
2. تحلل أساليب نظم المراجعة الإلكترونية.
3. تعرف المكونات الأساسية للحاسب الإلكتروني.
4. تبين أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على مقومات النظام المحاسبي ومنهجه.
5. تحدد كيفية الرقابة على المدخلات والتشغيل.
6. تستخدم الكمبيوتر في المراجعة، وتشغيل برامجها المختلفة.

1. مراحل نظم تشغيل البيانات المحاسبية

لقد مرت نظم تشغيل البيانات المحاسبية في منشآت الأعمال بثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: مرحلة النظم اليدوية، وهي التي تعتمد كلياً على العنصر البشري، ولقد كانت الطريقة مجهدة، وتحتاج إلى وقت لإنجاز مهامها المحاسبية، وهذا يؤدي إلى التأخر في التوصل إلى النتائج وإعداد التقارير، ونتيجة لذلك ظهرت:

المرحلة الثانية: وهي مرحلة النظم اليدوية مع استخدام الآلات، وهذه الطريقة أفضل نسبياً من النظم اليدوية؛ لأنها تعتمد على الآلات، وبالتالي أدى استخدام الآلات إلى سرعة تشغيل البيانات المحاسبية، وكذلك إعداد النتائج والتقارير بسرعة، ثم أتت:

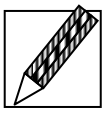
المرحلة الثالثة: وهي مرحلة استخدام الحسابات الإلكترونية، وهي تتميز بالقدرة والسرعة في تشغيل البيانات، وتحويلها إلى المعلومات في مرحلة واحدة، وبدقة متناهية.

والناظر إلى نظم التشغيل واستخداماتها في مجال المحاسبة يجدها قد أثرت على المنهج المحاسبي التقليدي بما انعكس على مقومات الرقابة الداخلية وأساليب المراجعة.

فعلى الرغم من استخدام الحسابات الإلكترونية إلا أنه لم يتغير هدف المحاسبة الخاص بتوفير المعلومات لمستخدمي الحسابات، على أن هذا الاستخدام قد أدى لتغيير في شكل المستندات والدفاتر وطبيعتها، فأصبحت تتخذ شكلاً جديداً يتفق مع طبيعة الحسابات الإلكترونية، مثل البطاقات الممغنطة أو الأشرطة والأقراص الممغنطة وغيرها.

بالإضافة على ذلك فقد أدى استخدام الحسابات الإلكترونية إلى تغيير في مقومات نظم الرقابة الداخلية، والممثلة في الرقابة على المدخلات، والرقابة على عمليات التشغيل، والرقابة على الملفات، بالإضافة إلى الرقابة على المخرجات .

تدريب (1)



لا يوجد فرق بين مفاهيم المراجعة القابلة للتطبيق على نظم التشغيل الإلكتروني المعقد وتلك القابلة للتطبيق علي نظم غير معقدة. ناقش.

وفي مجال المراجعة يتطلب التشغيل الإلكتروني من المُراجع استخدام أساليب تتفق مع الحسابات الإلكترونية بالإضافة إلى إجراءات المراجعة المتعارف عليها.

2. أساليب نظم المراجعة الإلكترونية

في ظل نظام الحسابات الإلكترونية ظهر أسلوبان من أساليب المراجعة:

الأسلوب الأول: هو المراجعة حول الحاسب ويتمثل في المراجعة من خلال الحاسب ويتم فحص المدخلات والمخرجات ومراجعتها من خلال الفحص ومراجعة عمليات التشغيل .

الأسلوب الثاني: يتم فيه فحص عملية التشغيل واختبارها داخل الحاسب الإلكتروني، ومعرفة الأثر الذي أحدثه استخدام الحاسب الآلي على النظام المحاسبي، ونظام الرقابة، وأساليب المراجعة، لذلك لابد لنا من معرفة مكونات الحساب الإلكتروني.

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر مراحل نظم تشغيل البيانات المحاسبية إلكترونياً في منظمات الأعمال.
2. يتغير هدف المحاسبة بتغير هدف مستخدمي المعلومات المحاسبية. ناقش.
3. أشرح أساليب المراجعة الإلكترونية.

3. المكونات الأساسية للحاسب الإلكتروني

تشترك جميع الحسابات الإلكترونية مهما تعددت أنواعها من حيث الغرض، ومن حيث الاستخدام في أنها تتكون من الوحدات الأساسية التالية :

- **وحدة المدخلات**

الوظيفة الأساسية لهذه الوحدة هي نقل البيانات من الوسيط المسجلة عليه وتخزينها في ذاكرة الحاسب.

- **وحدة التشغيل المركزية**

وتعتبر هذه الوحدة هي القلب النابض للحاسب الإلكتروني، وتتكون من ثلاث وحدات داخلية؛ وحدة التخزين ، ووحدة العمليات الحسابية والمنطقية ، ووحدة الرقابة .

أ- وحدة التخزين

وتستخدم هذه الوحدة في :

- تخزين البيانات الداخلية في انتظار التشغيل .
- تخزين النتائج المؤقتة أثناء عملية تشغيل البيانات.
- تخزين نتائج التشغيل في انتظار تشغيلها .
- تخزين برنامج التشغيل.

ب- وحدة العمليات الحسابية والمنطقية

وتقوم هذه الوحدة بالعمليات الحسابية والمنطقية اللازمة لتشغيل البيانات، مثل المقارنات، وتنقل البيانات إلى هذه الوحدة من وحدة التخزين، ثم تعاد بعد تخزينها مرة أخرى إلى وحدة التخزين، وبعد انتهاء التشغيل تنقل المعلومات الناتجة من وحدة التخزين إلى جهاز تحضير المخرجات.

ت- وحدة الرقابة

وهذه الوحدة مهمتها توجيه أنشطة الحساب عن طريق تفسير التعليمات التي يتضمنها البرنامج المخزن في وحدة التخزين، ثم الإشراف والرقابة على قراءة البيانات والتعليمات، وتخزين البرامج وإخراج النتائج والتنسيق بينهما طبقاً للتعليمات المكونة للبرامج موقع التنفيذ.

- **وحدة المخرجات**

ومهمة هذه الوحدة هي استقبال المعلومات تامة التشغيل من الذاكرة بناءً على تعليمات وحدة الرقابة، ثم تقوم بتحويل المعلومات من لغة الحساب إلى تقارير مطبوعة أو أشرطة ممغنطة يمكن استخدامها كمدخلات في دورات تشغيل تالية.

4. أثر استخدام الحاسب الآلي على منهج النظام المحاسبي

نجد أن استخدام الحسابات لم يغير من هدف المحاسبة ولا يمكنه أن يغير من هدفها لأنها تمد المستخدمين بالمعلومات، ولكنه أثر على مقومات منهج النظام المحاسبي كما يلي:

- ✓ **أثر استخدام الحسابات الإلكترونية على مقومات النظام المحاسبي**

يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة من المقومات التي تجعله قادراً على تحقيق أهدافه المنشودة منه وهي:

- مجموعة مستندية .
- مجموعة دفترية .
- مجموعة محاسب.
- قوائم وتقارير مالية.

✓ الأثر على المجموعة المستندية

نجد أن المستندات في ظل النظام اليدوي أياً كان نوعها تتخذ شكل المعتاد وتستخدم مباشرة للتسجيل في الدفاتر والسجلات، أما في ظل النظام المالي بالحاسبات فإن الأمر يقتضي إجراء تعديلات في المستندات والبيانات الموجودة بها بطريقة يضعها الحاسب، حتى يمكنه تغذية هذه البيانات كمدخلات وفي هذا يستخدم الحبر الممغنط في كتابة بعض البيانات، كما أنه يمكن تغذية الحساب بالبيانات الموجودة في المستندات الأصلية مباشرة عن طريق نهاية متصلة بالحساب تستخدم كوسائل لإدخال البيانات واستقبال المخرجات أيضاً.

✓ الأثر على المجموعة الدفترية

المجموعة الدفترية في ظل النظام اليدوي تأخذ مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية لقيد العمليات أولاً بأول من واقع المستندات المؤيدة، وتنقسم عملية القيد إلى مجموعتين قيد أولي، وقيد نهائي، وتكون عادة في شكل مجلدات أما في ظل النظام الإلكتروني فتأخذ المجموعات الدفترية شكل بطاقات أو أشرطة أو أسطوانات وهذا لا يمكِّن المراجع من الإطلاع عليها بشكل مباشر.

✓ الأثر على الدليل المحاسبي

في ظل النظام اليدوي يكون من السهولة بمكان التعرف على الدليل المحاسبي من واقع الحسابات المبوبة التي تستخدمها المنشأة، ويفيد هذا الدليل في توجيه وتبويب العمليات، وهو ضروري ومهم للغاية، وإذا كان الدليل ضرورياً في النظام اليدوي، فإنه يعين على تسجيل الحسابات في الحاسب الآلي، إلا إذا كان مخزناً به أرقام وأسماء الحسابات الإجمالية والفرعية.

✓ الأثر على القوائم المالية والتقارير المالية

نجد أن الملخص النهائي للنظام المحاسبي هو التقارير والقوائم المالية، ولقد حقق استخدام الحاسب الآلي مزايا عديدة بالنسبة للقوائم والتقارير المالية تشمل:

أ- **الحصول على التقارير في أسرع وقت ممكن،** يساعد الإدارة في حل مشاكلها في الوقت المناسب.

ب-إمكانية تغيير المعلومات في ظل عرضها على الشاشات المرئية حسب الحاجة.

ت-للمحاسبة أسلوب منهجي استقر عليه المحاسبون وأصبح من خصائصها، ويتكون هذا الأسلوب المنهجي من المراحل المتكاملة التالية:

- التسجيل .
- التبويب .
- التخليص.

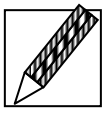
✓ الأثر علي التفسير والتحليل واستخلاص الأسباب

ولقد أثر استخدام الحسابات في تشغيل البيانات على مراحل المنهج المحاسبي، حيث أصبحت جميع المراحل من تسجيل وتبويب تتم في مرحلة واحدة بالتسجيل المباشر في الحسابات الخاصة من مواقع المستندات في شكل بطاقات.

✓ الأثر علي قياس النتائج وعرضها

بعد مرحلة التسجيل تأتي المراحل الأخرى، من تلخيص، وعرض، وتفسير، وتتم في مرحلة واحدة، ونجد أيضاً أن استخدام الحاسب الإلكتروني قد أثر على عملية تخزين البيانات المحاسبية، ففي ظل النظام اليدوي كانت تخزن داخل الدفاتر والسجلات، أما في ظل النظام الإلكتروني فيتم تخزينها إما داخلياً أو خارجياً، وتخزن داخلياً في وحدة التخزين المركزية، أما خارجياً فتكون في شكل اسطوانات ممغنطة.

تدريب (2)



وضح أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على منظمات الأعمال.

✓ أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على مقومات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية أهداف محددة المعالم وهي:

- حماية أصول المنشأة.
- اختبار الدقة المحاسبية للبيانات المسجلة.
- تحقيق الكفاية في التشغيل والرقابة الداخلية.

ونجد أن استخدام الحساب الإلكتروني لا يؤثر علي الأهداف، ولكنه يؤثر على الإجراءات والأساليب المتبعة في تحقيق الأهداف، مما يتطلب مجموعة من الضوابط التي تتمثل في الرقابة على المدخلات، وعلى عمليات التشغيل، بالإضافة إلى الرقابة على الملفات والرقابة على المخرجات.

أسئلة تقويم ذاتي

1. ما هي المكونات الأساسية للحاسب الالكتروني؟
2. اشرح أثر استخدام الحاسب الآلي على النظام المحاسبي.
3. عدَد مزايا الحاسب الآلي بالنسبة للقوائم المالية.
4. اذكر مجموعة الضوابط التي يحتاجها استخدام الحاسب في تحقيق الأهداف.
5. اذكر أهداف نظام الرقابة الداخلية.

5. الرقابة على المدخلات

تنبع أهمية الرقابة علي المدخلات من أن دقة البيانات وصحتها لها تأثير على جميع عمليات التشغيل، وتهدف الرقابة على المدخلات إلى التأكد من صحة البيانات واعتمادها من الإدارة المسئولة، وعدم حدوث أي أخطاء أثناء عملية ترميزها وتحويلها من المستنندات الأصلية إلى وسائل ضغط البيانات المقروءة آلياً، وأيضاً أثناء تغذية الحاسب بها.

ولتحقيق هذه الأهداف تستخدم عدة أساليب للتأكد من تغذية الحاسب بكل البيانات، والجزء الآخر منها للتأكد من صحة البيانات التي تم تغذية الحاسب بها.

1. أساليب التأكد من صحة تغذية الحاسب الإلكتروني بكل البيانات

للتأكد من صحة تغذية البيانات تستخدم عدة أساليب أهمها:

أ- المقارنة الفعلية ما بين المستندات التي سيتم تشغيلها، وما بين التي تم تشغيلها فعلاً بواسطة الحاسب الإلكتروني.

ب-إيجاد كل من إجماليات العناصر الخاصة بالبيانات الموجودة في مستندات المجموعة المراد تشغيلها، والإجماليات التي يظهرها الحاسب، ومقارنتها مع بعضها للتأكد من أن كل البيانات المجموعة قد خضعت للتشغيل. مراجعة صحة التثقيب – في حالة استخدام البطاقات المثقوبة – باستخدام آلات تحقيق التثقيب.

ت-إعطاء رقم مسلسل لكل رسالة أو مجموعة للتعرف على أية رسالة قد تعقد.

2. أساليب التأكد من صحة البيانات التي تم تغذية الحاسب الآلي بها

للتأكد من صحة البيانات تستخدم عدة أساليب منها:

أ- مراجعة الحدود، ونعني تحديد حد أقصى وحد أدنى مسبقاً للنتائج، واختيار النتائج في ضوء هذه الحدود، فإذا تبين أن عنصر البيان أقل من الحد الأدنى أو أكبر فهذا يشير إلي وجود خطأ في المدخلات، وهذا يمكن استخدامه في مراجعة مدخلات كميات فواتير المبيعات ومبالغها ، وساعات العمل ومعدلات الأجور.

ب- مراجعة ترتيب كل وحدة من عناصر البيانات ، فكل وحدة من عناصر البيان لها رقم كودي بترتيب معين، وإذا حدث اختلاف في هذا الترتيب دل ذلك على أن هناك خطأ في البيان، والجدير بالذكر أن هذا الأسلوب يستخدم فقط لاختبار صحة الترميز لكل وحدة من عناصر البيانات.

ت- مراجعة صحة الأرقام أو أرقام الاختبار، ويستخدم هذا الأسلوب لكشف الأخطاء التي نتجت عن الأرقام الكودية من المستندات الأصلية على أحد وسائل المدخلات، ولتحقيق هذا الأسلوب يتم استخدام مراجعة تسمى طريقة المعامل 11، وذلك بإضافة عدد يستخدم للمراجعة على الرقم المطلوب التأكد من صحته، وللتوصل لعدد المراجعة تتبع الخطوات التالية:

- إعطاء أوزان ترجيحية للأعداد المطلوب التأكد من صحتها، وذلك بضرب كل عدد في قيمة معينة تتوقف على العدد، فلو أن العدد في منزلة الآحاد يكون معامل ترجيحه 3 مثلاً ولو أن العدد في منزلة العشرات يكون ترجيحه 3 مثلاً.
- التوصل إلى إجمالي نتائج الترجيح وقسمة ذلك الإجمالي على 11 للتوصل إلى عدد المراجعة، وما يلاحظ أنه إذا كان ناتج القسمة صفراً، فإن عدد المراجعة يكون صفراً، أو إذا كان الناتج خلاف الصفر فيطرح من الرقم 11 للتوصل إلى عدد المراجعة.
- إضافة عدد المراجعة – سواء أكان صفراً أو بخلاف الصفر على يمين الرقم الكودي للتوصل للرقم الكودي الجديد، والملاحظة هنا تجري نفس العمليات السابقة على الرقم الكودي بعد إضافة عدد المراجعة، مع إعطاء الأوزان الترجيحية وترجيح عدد المراجعة بمعامل الترجيح، وبعد التوصل إلى ذلك يتم التأكد إن كان ناتج الترجيح صفراً دل على الرقم الكودي، أما إن كان هناك باقي قسمة دل على أن الرقم الكودي غير صحيح.

ولتوضيح ذلك نسوق المثال التالي:

كان الرقم الكودي لأحد الموردين 2532 والمطلوب تحديد الرقم الكودي الجديد لهذا المورد والتأكد من صحة الرقم الكودي 2532.

معامل الترجيح 5432

إجمالي الترجيح 43

ناتج القسمة على المعامل 11 = 3 والباقي 10 = $\frac{43}{11}$

إذن عدد المراجعة = 11 – 10 = 1

الرقم الكودي بعد إضافة عدد المراجعة 2532

معامل الترجيح 54321

10 + 20 + 9 + 4 + 1

إجمالي ناتج الترجيح = 44

ناتج القسمة على المعامل 11 = 4 والباقي صفر = $\frac{44}{11}$

تدريب (3)



ما هي أساليب الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ؟

6. الرقابة على التشغيل

يقصد بالرقابة على التشغيل (مجموعة الأساليب والإجراءات الرقابية لمرحلة تشغيل البيانات على الحاسب الإلكتروني والتي تهدف إلى التأكد من أن تشغيل البيانات إلكترونياً قد تم تنفيذه طبقاً للغرض المحدد).

وتعرف الرقابة على التشغيل بالرقابة الذاتية، وهي الرقابة التي يوفرها منتج الحاسب من خلال تصميم الآلة نفسها، والتي تسمى أحياناً برقابة مجموعة الأجهزة الإلكترونية، عن طريق التعليمات التي تتضمنها البرامج الموضوعة لتنفيذ العمليات، والتي تعتبر من أهم مقاييس صلاحية البرامج وجودتها .

أساليب الرقابة الذاتية

هناك العديد من الأساليب التي يوفرها منتجو الحاسبات الإلكترونية عند تصميم الآلات والتي تحقق رقابة ذاتية على عمليات التشغيل ومن هذه الأساليب:

☒ **حلقة السماح بالكتابة**

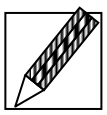
وهي عبارة عن حلقة بلاستيكية تستخدم عند الكتابة على الأشرطة الممغنطة بحيث تثبت في مكان خاص بها على بكرة الشريط حتى يكون الشريط قابلاً للكتابة عليه، وفي حالة عدم وجودها فإن عملية الكتابة على الشريط الممغنط تكون مستحيلة، وحتى لا تستخدم هذه الحلقة في كتابة بيانات جديدة أو مسح بيانات سابقة ذات أهمية كبيرة فإنه يجب إزاحة هذه الحلقة من على الشريط الممغنط والاحتفاظ بها لدى شخص مسئول بإدارة الحاسب الإلكتروني وعدم تركها تحت تصرف مشغل الآلة.

☒ **أسلوب التماثل أو التطابق**

ويهدف هذا الأسلوب إلى اكتشاف أخطاء القراءة والكتابة، وتحديد مكان الخطأ والتأكد من عدم فقد أي خلايا أثناء عملية تحويل البيانات بين وحدات الحاسبة ويقوم هذا الأسلوب على مفهوم النظم الثنائي (صفر ، واحد).

و يتم تخزين البيانات بوحدة التخزين الداخلية بالحاسب في شكل كلمات وتقسيم الكلمة إلى خلايا مع احتواء الخلية على قيمة واحدة (صفر أو واحد) ، وإضافة رقم ثنائي (صفر أو واحد) للكلمة بواسطة الحاسب.

تدريب (4)



ناقش أساليب الرقابة على جهاز الحاسب إلكتروني.

أسئلة تقويم ذاتي



1. تناول بالشرح أهمية الرقابة علي المدخلات.
2. اشرح أساليب التأكد من صحة تغذية الحاسب بالبيانات.
3. كيف يتم التأكد من صحة البيانات التي يتم تغذية الحاسب الإلكتروني بها؟
4. كيف تتم مراجعة صحة الأرقام في عملية التغذية؟

7. استخدام الكمبيوتر في المراجعة

كما يرى وليم توماس، وأمرسون هنكي، أن المعيار الثالث من معايير العمل الميداني يتطلب ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية لتأييد رأي المراجع بخصوص القوائم المالية تحت المراجعة، ويتم أداء مهام المراجعة يدوياً (باستخدام الآلات الحاسبة)، إذا كان نظام الحاسبة تحت المراجعة يدوياً، وفي هذه الحالة يتعامل المراجع دائماً مع بيانات مقروءة، وعليه يمكن تتبع مسار المراجعة بسهولة سواء من المستند الأصلي حتى أرصدة القوائم المالية، أو من أرصدة القوائم حتى المستند الأصلي.

هذا وتجد الإشارة هنا إلى أن التطور في استخدامات الكمبيوتر صاحبه حدوث تغييرين هامين نتج عنهما تعقيد عملية جمع أدلة الإثبات، هما:

أولاً: تسجيل البيانات المحاسبية على بطاقات مثقبة، أو اسطوانات أو أشرطة ممغنطة لا يمكن قراءتها إلا بواسطة أجهزة الكمبيوتر.

ثانياً: الزيادة المطردة في كمية البيانات اللازم فحصها وتدقيقها.

وعلى ضوء هذه المشاكل، يجب على المراجع أن يختار بين ثلاثة بدائل لجمع أدلة المراجعة هي:

1. المراجعة حول الكمبيوتر (Audit Around the computer)

حيث يقوم بعمل اختباراته على عينة من المستندات الأصلية وإعادة حساب قيمة بعض عناصر القوائم المالية، ومقارنة هذه القيم مع مزاعم الشركة الممثلة في أرصدة القوائم المالية تحت المراجعة للتأكد من صحة إثبات العمليات المالية بالدفاتر المحاسبية.

2. تقويم أساليب الرقابة التي تتضمنها برامج الكمبيوتر

هذا الأسلوب يتضمن تقويم أساليب الرقابة التي تتضمنها برامج الكمبيوتر التي يستخدمها العميل في معالجة البيانات المحاسبية (بواسطة بيانات الحالات الاختبارية، أو المحاكاة المتوازنة، والحصول على كشف مخرجات مطبوع لبعض عناصر مسار المراجعة التي يختارها المراجع، ويسمح هذا المنهج، والذي يطلق عليه("المراجعة من خلال

الكمبيوتر "Audit Through the Computer) ، باتباع أسلوب مماثل (إلى حد كبير) لذلك الخاص بجمع أدلة الإثبات في ظل نظم المعلومات المحاسبية اليدوية.

3. استخدام الكومبيوتر، بعد الانتهاء من تقويم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يستخدم الحاسب الآلي في قراءة عينة من البيانات المخزنة واختيارها ومعالجتها بلغة الآلة على سجلات الكمبيوتر، وبهذا الشكل يتم أداء عدد من إجراءات المراجعة الرتيبة بواسطة الكمبيوتر.

وجدير بالذكر أن إلمام المراجع بوظائف نظم الكمبيوتر وقدراتها، فضلاً عن معرفته مبادئ المراجعة الخاصة بأدلة الإثبات، يمكنه أن يحقق الأهداف التالية:

- استخدام قدرات نظم الكمبيوتر الحسابية للتحقق من صحة الإجراءات الحسابية التي نفذها العميل مثل:
  - حساب قيمة مصروف الاستهلاك أو المبيعات.
  - جمع قيمة عناصر الفواتير.
  - جمع إجماليات قوائم المخزون.
  - حسابات المدينين أو الممتلكات والمعدات.

ونظراً لسرعة نظم الكمبيوتر ودقتها في أداء تلك العمليات الحسابية، يمكن التحقق من صحة هذه العمليات بشكل قاطع، وبتكلفة تقل كثيراً عن تكلفة أداء تلك العمليات يدوياً.

- استخدام قدرات نظم الكمبيوتر في تنفيذ العمليات المنطقية لتبويب بيانات الملفات المختلفة، واختيار عينات بعض العناصر مباشرة من السجلات الإلكترونية للتحقق من صحتها، مثل اختيار عينات من حسابات العملاء لإرسال المصادقات، أو اختبار بعض عناصر المخزون بهدف فحصها.
- استخدام قدرات نظم الكمبيوتر في تنفيذ العمليات المنطقية لعمل التحاليل الرياضية مباشرة من واقع السجلات الإلكترونية، فيمكن على سبيل المثال إعداد برامج كومبيوتر لحساب ومقارنة النسب المالية لعناصر قائمتي الدخل والمركز المالي عن فترة محاسبية

معينة، كما يمكن فحص المستندات الأصلية – مثل الفواتير، للتأكد من شموليتها وتناسق العلاقة بين بعض عناصرها وفاعلية قيمها وشرعيتها.

- استخدام قدرات نظم الكومبيوتر في فحص السجلات المحاسبية بهدف اكتشاف العناصر غير العادية مثل الأرصدة الدائنة في حسابات العملاء أو عناصر المخزون بطيئة الحركة، وطباعة كشف بها لدراستها، واكتشاف أسباب حدوثها.
- استخدام قدرات نظم الكمبيوتر الحسابية لحساب كشوف عينات المراجعة وإعدادها وإعداد نتائج إجراءات المراجعة التي تم أداؤها في شكل مقروء حتى يمكن تضمينها في أوراق المراجعة، فيمكن عمل كافة الخطوات الإحصائية الموضحة في كل من الفصلين الأخيرين من هذا المقرر، والخاصة بتحديد حجم العينة، وتقويم النتائج التي تم الحصول عليها من فحص العينات باستخدام نظم الكمبيوتر والبرامج الملائمة.

أسئلة تقويم ذاتي

1. ما هي التغيرات التي صاحبت التطور في استخدام الحاسب الآلي؟
2. ما هي البدائل المتاحة لمعالجة مشكلة الزيادة المطردة في البيانات الواجب فحصها؟
3. ما هي الأهداف التي يحققها استخدام قدرات الكمبيوتر في تطبيق مبادئ المراجعة الخاصة بأدلة الإثبات؟

8. البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة

General Electronic Audit Programs

نظراً لعدم وجود اختلاف جوهري بين مهام مراجعة العمليات المختلفة لعملاء المراجعة وإجراءاتها، لجأت مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية الكبيرة إلى إعداد واستخدام البرامج الإلكترونية للمراجعة متعددة الأهداف، والتي يمكن استعمالها في عدد كبير من خطوات مراجعة النظم الإلكترونية بأقل قدر من الخبرة والإلمام بنظم الكمبيوتر، كما يمكن استخدام هذه البرامج في مراجعة مؤسسات تختلف فيها أنواع النظم الكمبيوتر وأجهزتها.

فمثلاً، يمكن إعداد برامج كمبيوتر لاستخدامها في مراجعة تطبيقات نوع معين من الصناعة، لقراءة ملفات العميل واستخراج صورة من محتوياتها وتحويلها إلى نمط معين ونقلها على شرائط ممغنطة، ثم معالجة بيانات هذه الأشرطة باستخدام البرامج الإلكترونية للمراجعة، ويجب ملاحظة أنه بالرغم من اختلاف نظم الكمبيوتر والبرامج التي تستخدمها هذه النظم، إلا أنه يمكن تنميط البيانات واستخدامها في أي من هذه النظم (بصرف النظر عن الاختلاف بين أجهزة النظام والبرامج التي تستخدمها)، ويطلق على ذلك السجل (الذي سجل عليه البيانات في نمط معين) المستخدم في أداء إجراءات المراجعة اسم (ملف بيانات المراجعة) (Audit Work File).

وبدلاً من إعداد برامج مراجعة لكل نوع من الأنشطة الاقتصادية المختلفة، يعد المراجع (مكاتب المراجعة والمحاسبة القانونية) مجموعة من البرامج الإلكترونية التي يمكن بعد إدخال بعض التعديلات الطفيفة عليها، واستخدامها في مراجعة حسابات عملاء مراجعة مختلفين، وتصمم هذه البرامج لاستعمالها بواسطة أفراد ليس لديهم خبرة واسعة في إعداد برامج الكمبيوتر، لأداء عدد كبير من عمليات جمع البيانات ومعالجتها، مثل قراءة بيانات الملفات، واختيار وإعداد ملفات بيانات المراجعة من واقع ملفات العميل، ومعالجة البيانات الموجودة بالسجلات وتصنيفها وتلخيصها، وتنفيذ عمليات حسابية معينة يطلبها المراجع، وطباعة تقارير خاصة.

نشاط



تستخدم مكاتب المراجعة القانونية برامج مراجعة الكترونية متعددة الأهداف ناقش.

9. خطوات مراجعة النظم الإلكترونية

هناك عدد كبير من الخطوات تتبع عند تصميم نظم إلكترونية للمراجعة هذه الخطوات تشمل:

أ. إعداد البرامج واختبارها

Coding and Testing the software Package

يتم في هذه الخطوة إعداد البرامج اللازمة لتطوير البرامج الإلكترونية العامة لتتلاءم مع مواصفات التطبيقات المحاسبية تحت المراجعة، حيث تسجل هذه المواصفات على بطاقات مثقبة أو شريط ممغنط بلغة الآلة، وبعد ذلك يقوم المراجع بتطبيق البرامج الإلكترونية العامة والشريط الممغنط الذي يحتوي علي مواصفات تطوير البرامج، لاختبار ملف أو أجزاء من ملفات العمل ، وذلك حتى يتحقق المراجع من استطاعة مجموعة البرامج تفسير محتويات هذه الملفات، بغرض إنشاء المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة.

ب. استخدام مجموعة البرامج الإلكترونية في عملية المراجعة

Using the computer Audit package On An Element Of The Audit

يبدأ المراجع في هذه الخطوة بتطبيق كل من مجموعة من البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة، وبرامج تطويرها في أداء عدد من مهام المراجعة، فتستخدم هذه المجموعة من البرامج مثلاً، في إنشاء ملف بيانات المراجعة من خلال قراءة بيانات الملفات الرئيسية للعميل، وإعداد ملف جديد يحتوي على بيانات حقول معينة من الملف الرئيسي، وتخضع بيانات ملف المراجعة لعدد من إجراءات المراجعة، بدون التعرض لمخاطر إحداث أي أضرار لملفات بيانات العميل.

أ. وبعد الانتهاء من معالجة بيانات ملف المراجعة، **تطبع معلومات المراجعة (من واقع بيانات ملف المراجعة)**، ويحتفظ بها ضمن أوراق المراجعة.

ب. كما يمكن استخدام الكمبيوتر **لتصنيف السجلات، وإعادة ترتيبها في تسلسل مختلف، يتلاءم مع متطلبات العمليات الحسابية** ، وطباعة التقارير، وأي

معالجات أخرى ، فيمكن على سبيل المثال ، إعادة سجلات ملف بيانات المراجعة تصاعدياً أو تنازلياً على أساس قيم يحددها المراجع.

ت. وباستخدام هذه البرامج يمكن كذلك **حساب قيم إضافية أخرى أو اختبار بعض القيم المسجلة في ملف بيانات المراجعة،** وفي هذه الاستخدامات يقوم الكمبيوتر بعمل الوظائف التي كان يقوم بأدائها المراجع يدوياً، للتحقق من سلامة الأرصدة والقيم الموجودة في السجلات المحاسبية وصحتها، كما يستطيع المراجع إنشاء ملفات جديدة طبقاً لمواصفاته الخاصة.

ث. وبالمثل يمكن استخدام البرامج العامة **لاختيار سجلات معينة، أو معالجة بيانات يتم اختيارها عشوائياً من ملفات العميل، أو ملف بيانات المراجعة.** فيمكن على سبيل المثال استخراج بنود تزيد قيمتها عن مقدار معين من ملفات العميل أو ملف المراجعة ، إما معالجتها طبقاً لبرامج المواصفات، أو طباعتها بلغة مقروءة لفحصها يدوياً ، أو تضمينها في ملف أوراق المراجعة.

ج. **وبالطبع تكون مخرجات خطوات المراجعة الإلكترونية مطبوعة بلغة مقروءة، لتكون برهاناً مرئياً على نتائج إجراءات المراجعة الإلكترونية** ، ويتنبأ بعض الكتاب في ميدان المراجعة الإلكترونية بأنه من المتوقع أن تتلاشى الحاجة إلى الحصول على مخرجات مطبوعة لأوراق المراجعة، حيث سيحل محلها أوراق المراجعة الإلكترونية التي يحتفظ بها في شكل اسطوانات، أو أشرطة ممغنطة، مثل شرائط وأسطوانات الموسيقى، إلا في بعض الأحوال التي قد يحتاج الأمر فيها إلى فحص محتويات شريط ملف أوراق المراجعة.

أسئلة تقويم ذاتي



1. ما هي العمليات التي تؤديها برامج المراجعة الالكترونية؟
2. اشرح خطوات تصميم برامج المراجعة الالكترونية.

10. استخدامات البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة

تسمح هذه البرامج العامة بأداء عدد كبير من مهام مراجعة البيانات المالية المخزنة على وسائل مختلفة لحفظ الملفات والسجلات ، ويمكن استخدام هذه البرامج في تأدية الوظائف التالية:

1 . إجراء العمليات الحسابية أو التحقق من صحتها.

2 . اختيار بنود ذات خصائص معينة أو رفضها أو تلخيصها.

3 . إعداد المجاميع الجزئية والنهائية .

4 . حساب العينات الإحصائية لعمل اختبارات المراجعة واختيارها وتقويمها.

5 . طباعة تقارير المخرجات وفقاً لمواصفات يحددها المراجع.

6 . إعادة ترتيب بيانات الملفات والسجلات في تسلسل إجراءات المراجعة.

7 . مقارنة محتويات ملفين أو أكثر ودمجها.

8 . إعداد ملفات بلغة الآلة طبقاً لمواصفات يحددها المراجع.

وكما سبق أن أوضحنا في هذه الوحدة، فإنه يجب استخدام بطاقات المواصفات الملائمة لكل من هذه الاستخدامات، حتى يمكن تحقيق أهداف البرامج العامة للمراجعة ، وفيما يلي عرض لكيفية استخدام هذه البطاقات، في مراجعة كل من النظام الإلكتروني للمخزون وحسابات العملاء.

1.10 استخدام البرامج العامة في مراجعة عمليات المخزون

يستخدم المراجع بطاقات المواصفات مع البرامج الإلكترونية العامة لمراجعة عمليات المخزون، حيث يحتفظ العميل ببطاقات مثقبة لكل بند من بنود المخزون ، وذلك لتأدية الوظائف التالية:

- مقارنة بيانات بطاقات المخزون التي أعدها المراجع، من واقع اختبارات عدد عناصر المخزون مع بيانات المخزون المسجلة على ملفات العميل، وينتج عن هذه المقارنة كشف بالاختلافات في عناصر المخزون.

- اختيار عينة عشوائية لعناصر المخزون من ملفات العميل وطباعتها، طبقاً لمواصفات معينة، مثل تكلفة الوحدة أو إجمالي القيمة، وعليه يمكن مقارنة هذا البيان مع نتائج اختبارات عدد المخزون، وقيم المخزون السابق تحديدها على انفراد.
- اختبار ملف المخزون لاكتشاف عناصره التي لم تتغير أرصدتها خلال فترة محددة، وطباعة كشف بهذه العناصر للتعرف على بنود المخزون البطيئة الحركة أو المتقادمة.
- فحص ملف المخزون لاكتشاف العناصر التي يكون رصيد كميتها مرتفعاً نسبياً، بالمقارنة مع الحد الأقصى الذي لا يجب أن يفوقه الرصيد، أو كمية المبيعات، أو المواد المستخدمة في التصنيع خلال العام، ويستخدم تقرير هذا الاختبار لتحديد بنود المخزون بطئ الحركة.
- مقارنة كميات عناصر المخزون التي سجلها المراجع على بطاقات مثقبة من واقع اختبارات عدد المخزون مع كميات المخزون المسجلة على ملفات العميل، وطباعة تقارير باختلاف كميات المخزون.
- استخدام بطاقات المواصفات لحساب قيمة المخزون من واقع الكميات المسجلة في بطاقات المخزون التي أعدها المراجع، وتكلفة الوحدة الموجودة في ملف العميل الرئيسي للمخزون، ومقارنة تلك القيمة بالقيمة السوقية لعناصر المخزون، للتحقق من صحة تطبيق مبدأ التكلفة أو السوق، أيهما أقل في تقويم المخزون بالقوائم المالية.

نشاط



حاول أنت وزملاؤك المشاركة في عملية مراجعة الكترونية، وذلك بالانضمام إلى احد فرق المراجعة المعتمدة في أي مكتب مراجعة، وزودنا بالملاحظات والفروق التي وجدتها بين النظامين التقليدي (غير الالكتروني)، والمراجعة بطريقة الحاسب الالكتروني، ثم انقل تجربتك واعرضها على المشرف.

2.10 استخدام البرامج العامة في مراجعة حسابات العملاء

- استخدام بطاقات المواصفات لتصنيف حسابات العملاء المسجلة على الملف الرئيسي للعميل ، في مجموعات طبقاً لمدى معين، وطباعة الحسابات التي يجب فحصها على أساس معايير اختبار معينة.
- اختبار حسابات معينة من ملف العميل الرئيسي لحسابات المدينين على أساس مواصفات معينة للحصول على مصادقات لأرصدة هذه الحسابات ، وطباعة المصادقات نفسها لكل حساب من هذه الحسابات التي وقع عليها الاختيار، وعند وصول المصادقات من العملاء، يتم مقارنة بياناتها مع أرصدة هذه الحسابات المسجلة في الملف الرئيسي لحسابات العملاء لدى العميل.
- التعرف على كافة حسابات العملاء ذات الخصائص المعينة وطباعتها (باستخدام بطاقات المواصفات)، مثل حسابات العملاء ذات الأرصدة الدائنة، ويتم إجراء فحص مستندي للعمليات المسجلة في هذه الحسابات.
- فحص الملف الرئيسي لحسابات العملاء للتعرف على إعداد كشف بأرصدة حسابات العملاء والتي تجاوزت فترة سداد أرصدتهم شروط الائتمان الممنوحة للعميل.
- اختبار صحة العمليات الحسابية، وترصيد حسابات العملاء في الملف الرئيسي، وطباعة أي أخطاء يكتشفها هذا الاختبار.
- فحص ملف حسابات العملاء للتحقق من شمولية محتوياته، مثل اكتشاف حساب عميل لم يستوف شروط ائتمان .
- فحص أرصدة حسابات العملاء، لاكتشاف تلك الحسابات التي تزيد أرصدتها عن مقدار الائتمان الممنوح للعميل ، وإعداد كشف بهذه الحسابات وأرصدتها.

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر البدائل المختلفة لجمع أدلة المراجعة.
2. لابد أن يكون المراجع ملماً بوظائف الحاسب الالكتروني ونظمه، بالإضافة لمعرفته بفن المراجعة الخاصة بأدلة الإثبات ومبادئها. اذكر الأهداف من هذه الوظائف.
3. عدد خطوات مراجعة النظم الالكترونية التي يتبعها المراجع.
4. كيف تستخدم البرامج الالكترونية العامة للمراجعة، وما هي المهام التي يمكن اتباعها ؟
5. كيف يمكن استخدام البرامج العامة في كل من مراجعة عمليات المخزون، ومراجعة حسابات العملاء ؟

الخلاصة

ما الذي ناقشناه في هذه الوحدة؟

إنها أمور كثيرة ومعلومات مفيدة دون شك.

إنها مراحل، وخطوات، ونقاط، ومعلومات كثيرة وحديثة، سمعت ببعضها قبلاً وربما لم تسمع بالبعض الآخر، دعنا الآن نحاول تلخيص ذلك معاً.

- ❖ تناولت الوحدة كيفية مراجعة أنظمة التشغيل الإلكتروني وعددت مراحلها وهي ثلاث، ثم تناولت أسلوبي نظم المراجعة الإلكترونية.
- ❖ ثم شرحت المكونات الأساسية للحاسب الإلكتروني، وأثره على مقومات النظام المحاسبي ومنهجه فقد تم شرح الأثر على المجموعة المستندية، والدفترية والدليل المحاسبي، والقوائم المالية، والتقارير المتمثلة في الأسلوب المنهجي المتكامل، ومراحله المختلفة، من تسجيل، وتبويب، وتلخيص، وقياس، وعرض النتائج، والتفسير، والتحليل، واستخلاص الأسباب.
- ❖ ثم عرضنا معلومات عن الرقابة على المدخلات ونقاطها الأربع من مقارنة فعلية بين المستندات التي سيتم تشغيلها، والموجودة فعلاً والتي تم تشغيلها بواسطة الحاسب الآلي، وكذلك التأكد من إجمالي العناصر الموجودة في المستندات المراد تشغيلها، والإجماليات التي يظهرها الحاسب الآلي، ومقارنتها معاً للتأكد من أن كل البيانات المجموعة قد خصصت للتشغيل، ثم إعطاء أرقام متسلسلة لكل رسالة أو مجموعة للتعرف على أي رسالة قد تعقد.
- ❖ وتعرفنا كذلك على مجموعة من الأساليب للتأكد من صحة البيانات؛ وهي مراجعة الحدود، بمعنى تحديد حد أقصي وحد أدني مسبقاً للنتائج، واختبار النتائج في ضوء الحدود، ومراجعة صحة الأرقام أو أرقام الاختبار بإعطاء أوزان ترجيحية للأعداد المطلوب التأكد من صحتها، وذلك بضرب كل عدد في قيمة معينة تتوقف على العدد كما سبق شرحه في النص ويعرف بالكود.

- ❖ كذلك ناقشنا عملية الرقابة على التشغيل، وأساليب الرقابة الذاتية واستخدام الكمبيوتر في المراجعة، بمناقشة ثلاثة بدائل لجمع أدلة المراجعة، وهي المراجعة حول الكمبيوتر، والمراجعة من خلال الكمبيوتر، والمراجعة بواسطة الكمبيوتر.
- ❖ وأخيراً تعرفنا على البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة، وكيفية إعدادها واختبارها، ثم كيفية استخدام مجموعة البرامج الإلكترونية في عملية المراجعة، ومهام استخدام البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة.
- ❖ كما تم شرح استخدام البرامج العامة في مراجعة المخزون من خلال ست خطوات، تتمثل في مقارنة الواقعي مع ما هو مسجل، ثم اختبار عينة عشوائية وطباعتها طبقاً لمواصفات معينة (تكلفة الوحدة مع إجمالي القيمة)، ثم يقارن بين كميات المخزون التي سجلها المراجع من واقع الاختبارات مع كميات المخزون على ملفات العميل، ثم يستخدم بطاقات المواصفات لحساب قيمة المخزون من واقع الكميات المسجلة مع تكلفة الوحدة ومقارنتها بالقيمة السوقية لهذه الكميات، للتحقق من صحة تطبيق مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقويم المخزون بالقوائم المالية، ثم عرضنا استخدام البرامج العامة في مراجعة حسابات العملاء.

نأمل أن نكون قد وفقنا في استعراض أهم ما ورد في هذه الوحدة من معلومات وتلخيصه.

لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

أصبح لديك الآن حصيلة كبيرة من المعلومات المفيدة سواء في ما يتعلق بالمفاهيم الأساسية لمراجعة أنظمة التشغيل الإلكتروني، أو ما يتعلق بالمهارات اللازمة والهامة لأساليب ونظم المراجعة عن طريق الحاسب الآلي، وما نحتاج لمناقشته في الوحدة التالية هو **(مراجعة أنظمة التشغيل في ضوء معايير المراجعة الدولية)**.آمل أن تكون قادراً بعد دراسة هذا الموضوع على مراجعة أنظمة التشغيل وفق معايير المراجعة الداخلية الدولية.

إجابات التدريبات

تدريب (1)

تظل معايير المراجعة المتعارف عليها (ميثاق السلوك المهني، المسئولية القانونية، مفاهيم تجميع الأدلة)، كما هي وسيحدث تغيير في بعض الطرق المحددة التي تتلاءم مع تنفيذ المراجعة، كلما أصبحت النظم أكثر تعقيداً.

تدريب (2)

للتشغيل الإلكتروني للبيانات آثار كبيرة متعددة على المنظمة، وهي ترتبط بآثار أكبر أهمية من منظور المراجعة بكل من المتغيرات التنظيمية، ووضوح المعلومات، واحتمال وجود تغير في المعلومات وتعتبر من الأهمية بمكان، وهذه الآثار تتمثل في الآتي:

- تغير تنظيمي Organizational Change
- مركزية البيانات والفصل بين الواجبات.
- طرق الترخيص
- مرئية المعلومات
- مرئية بيانات المدخلات
- مرئية بيانات التشغيل
- مرئية مسار العملية
- تخفيض التعامل البشري
- تحسن الرقابة

تدريب (3)

أساليب الرقابة هي أساليب الرقابة العامة وهي أربعة أساليب:

1. تخطيط المنظمة.
2. إجراء توثيق النظم والبرامج وفحصها والموافقة عليها.
3. الرقابة على جهاز الحاسب.
4. الرقابة على توصيل الجهاز والبرامج وملفات البيانات.

تدريب (4)

الرقابة علي الحاسب تتمثل في الرقابة الموجودة فعلاً في تصميم جهاز الحاسب الإلكتروني للتشغيل الإلكتروني للبيانات، والتي تم وضعها خلال مصنع الحاسب الإلكتروني حتى لا تحدث أخطاء بالحاسب الإلكتروني.

مسرد المصطلحات

أنظمة التشغيل الإلكتروني

تعرف نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات وفقاً لتعقدها التقني والمدى الذي يتم فيه استخدامها في المنظمة، وهناك عدة أنظمة للتشغيل منها التشغيل المباشر، وأنظمة التوصيل، والتشغيل الموزع، وإدارة قاعدة البيانات، ونظم التشغيل المعقدة

وحدة المدخلات Input Unit

عبارة عن نظام يتم من خلاله إدخال العمليات مباشرة إلى الحاسب الإلكتروني عبر وحدات طرفية ويتم تخزينها في ذاكرة الحاسب الإلكتروني

وحدة التشغيل المركزية Central Processing Unit

معظم العمليات التشغيلية الجوهرية تتم داخلياً، ولا يمكن ملاحظتها بشكل مباشر، ويتم إنشاء بعض العمليات بواسطة الحاسب الإلكتروني، كما يتم تشغيلها بدون وجود دليل والخ ..

وحدة التخزين الداخلي Central Storage Unit

فيها يتم تخزين البيانات الداخلية لحين التشغيل ،كما تخزن بها النتائج المؤقتة أثناء عملية تشغيل البيانات ، وتخزن برامج التشغيل .

الرقابة علي المدخلات Input Controls

هي أنواع للرقابة مثل الترخيص بالمستندات، والتوثيق الملائم، والتشخيص من خلال الفحص ، والتي يتم تصميمها للتأكد من أن المعلومات التي يتم تشغيلها بواسطة الحاسب الإلكتروني تتسم بالصحة والاكتمال والدقة، ويتم تشغيلها مرة واحدة.

الرقابة على التشغيل Processing Control

أنواع الرقابة مثل إجماليات الرقابة، ومنها اختبارات المنطق واختبارات العمليات الحسابية التي يتم تصميمها للتأكد من أن المدخلات التي تم إدخالها إلي النظام يتم تشغيلها على نحو دقيق.

المراجعة حول الكمبيوتر Audit Around The Computer

إجراء المراجعة بدون اختبار للرقابة علي التشغيل الإلكتروني للبيانات لدي العميل، ويُعد ذلك أمراً مقبولاً إذا تمكن المراجع من التوصل للمستندات الأصلية، وإلى قائمة تفصيلية للمخرجات في شكل قابل للقراءة.

البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة General Electronic Audit Software

هي برامج للحاسب الإلكتروني توفر إمكانية جيدة لاسترجاع البيانات، ومعالجة البيانات وإمكانيات للتقرير يتم تكليفها لمقابلة الاحتياجات الخاصة بالمراجعين.

الرقابة على المخرجات Output Control

تعني أنواع الرقابة المختلفة مثل فحص مدي منطقية البيانات، ويتم تعميمها للتأكد من أن البيانات التي يتم استخدامها من الحاسب الإلكتروني تتسم بالصحة، والدقة، والاكتمال، وأنه يتم توزيعها فقط على الأشخاص المرخص لهم.

المراجع

المراجع العربية

1. مطاوع، جلال، إبراهيم، يوسف، **الاتجاهات الحديثة في مراجعة الحسابات**، القاهرة: دار الثقافة العربية ، غير موضح سنة النشر.
2. وليم توماس، أرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، ترجمة وتعريب دكتور أحمد حجاج ، دكتور كمال الدين سعيد ، الرياض: دار المريخ 1988م.
3. الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2002م .
4. هنري، منير إبراهيم، **سلسلة الفكر الحديث في مجالات الإدارة المالية، الفكر الحديث في مجال الاستثمار**،الإسكندرية: منشأة المعارف 1999م.

المراجع الأجنبية

1. AICPA, **Improving Business Reporting A Customer Focus** (a.k.a. The Jenkins Report Available at (ttp://ww.aicpa.org) 1994. 12/15/2000.
2. Deller, D., M. Stubenrath & C. Weber, **A Survey on the Use of the Internet for Investors Relations In USA, The UK and Germany, The European Accounting Review**, Vol. 8 No. 2
3. Debreceny, R., G, Gary & T. Barry, **Accounting Information In A Networked World-Resource Discovery, new Orleans Processing and Analysis**, Paper Presented at A.A.A Annual Meeting1998.
4. Debreceny, Roger & L. Gray**, Financial Reporting on he Internet & The External Audit, European Accounting Review**, Vol.8 No. 2, 1999.
5. FASB, BRRP **Electronic Distribution of Business Reporting Information,** Available At (ttp://www. fasb.org) 2000 1/8/2001.
6. Gray, G., & R. Debreceny,**1997 Corporate Reporting on the Internet, Paper Presented at the Asiapacific Snference on The International Accounting Issues**, Bankok, Nov.


الوحدة الرابعة
مراجعة أنظمة التشغيل في
ضوء معايير المراجعة

محتويات الوحدة

الموضــوع	الصفحة
المقدمة	**134**
تمهيد	134
أهداف الوحدة	135
1. المراجعة في بيئة المعالجة الآلية للبيانات وفقاً للمعيار الدولي الخامس عشر	**136**
1.1 نص دليل المراجعة الدولي رقم (3)	136
2.1 أهداف دليل المراجعة الدولي	136
3.1 المهارات والكفاءات	137
4.1 العمل المنجز من قبل الآخرين	137
5.1 التخطيط	138
6.1 النظام المحاسبي والرقابة الداخلية	139
7.1 قرائن المراجعة	139
2. طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي وفقاً للمعيار السادس عشر	141
3. استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي	**148**
1.3 مراقبة تطبيق طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي	149
2.3 توثيق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي	151
3.3 استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي في بيئات منشآت الأعمال الصغيرة	153
4.3 آثار بيئة المعالجة الآلية للبيانات	154
5.3 خصائص بيئة المعالجة الآلية للبيانات	155

6.3 الضوابط الداخلية في بيئة المعالجة الآلية للبيانات	160
7.3 ضوابط تطبيق المعالجة الآلية للبيانات	162
8.3 مراجعة الضوابط الآلية للمعالجة	164
9.3 التقويم الأولي للضوابط الداخلية	166
10.3 إجراءات الالتزام والتقويم النهائي	166
11.3 البلاغ عن نقاط الضعف الموجودة في الرقابة الداخلية	167
الخلاصة	**169**
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	**170**
إجابات التدريبات	**171**
مسرد المصطلحات	**174**
المراجع	**175**

مقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس،

مرحباً بك إلي الوحدة الرابعة، التي تشرح المعلومات الخاصة بالمراجعة في بيئة المعالجة الآلية للبيانات وذلك وفقاً للمعيار الدولي الخامس عشر، توضح لنا هذه الوحدة النص الرئيسي المبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة، ثم الأهداف، والمهارات، والكفاءة الواجب توفرها في المراجع، ومسئولية المراجع، وكيفية تخطيط المراجع، لتقويم الرقابة الداخلية، وطرائق المراجعة.

كذلك تناقش الوحدة كيفية المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي حسبما نص عليه المعيار السادس عشر، كمراجعة البرامج وبيانات الاختبار؛ واستخدامات طرق المراجعة، بالإضافة إلى الامتيازات الواجب أخذها في الاعتبار من معرفة وخبرة للمراجع انتهاء بالتوقيت المناسب.

ثم تتناول الوحدة بعد ذلك مراقبة تطبيق المراجعة بالحاسب الآلي، وبعد ذلك تتطرق إلى استخدام طرق المراجعة، ثم خصائص بيئة المعالجة، مثل الهيكل التنظيمي، والتصميم، والجوانب الإجرائية.

وأخيراً تستعرض ضوابط التطبيق المصاحبة للمعالجة الآلية وذلك بوضع إجراءات للرقابة، والتقويم الأولي، ثم مراجعة الضوابط العامة، ومراجعة الضوابط الآلية، والتقويم الأولي للضوابط الداخلية، ثم إجراءات الالتزام، والتقويم النهائي، وأخيراً تناقش البلاغ عن نقاط الضعف الموجودة في الرقابة الداخلية. يأتي كل هذا في سبع أقسام رئيسة.

نأمل أن تستفيد من محتويات هذه الوحدة، وأن تبين لنا جوانب القوة والضعف فيها لتطويرها. ثم مرحباً بك مرة أخري....

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس،

بعد اطلاعك على محتويات هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن :

1. **تستوعب** النص الرئيسي على دليل المراجعة وفقاً للمعيار الدولي.
2. **تعدد** الأهداف من مراجعة البيانات وفقاً لأنظمة التشغيل.
3. **تحدد** المواصفات العامة للمراجعة، ومسئوليتها وأسلوبها، وكيفية قراءة المراجعة.
4. **تتعرف** على طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي.
5. **تشرح** كيفية مراقبة تطبيق طرق المراجعة السابقة.
6. **تحدد** خصائص بيئة المعالجة وضوابط تطبيق المعالجة الآلية.

1. المراجعة في بيئة المعالجة الآلية للبيانات وفقاً للمعيار الدولي الخامس عشر

1.1 نص دليل المراجعة الدولي رقم (3)

ينص دليل المراجعة الدولي رقم (3) ، "المبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة" (الفقرات 2 – 4) على ما يلي:

"عملية المراجعة عبارة عن فحص مستقل للمعلومات المالية للمنشأة، سواء أكانت تلك المنشأة هادفة لتحقيق الربح أم لا، وبغض النظر عن حجمها أو شكلها القانوني، وعندما يتم مثل هذا الفحص يكون بغرض التعبير عن رأي حول تلك المعلومات.

ويقتضي الالتزام بالمبادئ الأساسية وتطبيق إجراءات المراجعة والأعراف المتبعة في إعداد التقارير الملائمة لظروف معينة".

2.1 أهداف دليل المراجعة الدولي

- هدف هذا الدليل إلى توفير إرشادات إضافية ضرورية لإلزام هذه المبادئ عند تنفيذ عملية المراجعة في بيئة المراجعة الآلية للبيانات، ولأغراض أدلة المراجعة الدولية فإن بيئة المعالجة الآلية للبيانات تكون موجودة عندما تستخدم المنشأة الحاسب الآلي من أي نوع أو حجم في معالجة المعلومات المالية المهمة لعملية المراجعة سواء أكان يشغل ذلك الحاسب الآلي من قبل المنشأة أو طرف آخر مستقل.
- إن الهدف الكلي لعملية المراجعة، وكذلك نطاقها لا يتغيران في بيئة المعالجة الآلية للبيانات، ولكن استخدام الحاسب الآلي يغير معالجة المعلومات المالية وتخزينها، وقد يؤثر على التنظيم، وعلى الإجراءات المستخدمة من قبل المنشأة من أجل تحقيق الرقابة الداخلية الكافية، وتبعاً لذلك فإن الإجراءات التي يتبعها المراجع في دراسته وتقويمه للنظام المحاسبي وما يرتبط به من ضوابط داخلية، وكذلك طبيعة إجراءاته الأخرى وتوقيتها ونطاقها في المراجعة قد تتأثر ببيئة المعالجة الآلية

للبيانات، هذا وتوجد أدلة للمراجعة الدولية لإعطاء مزيد من الإرشادات بشأن إجراءات المراجعة المناسبة لبيئة المعالجة الآلية للبيانات.

أسئلة تقوم ذاتي



1. اذكر نص دليل المراجعة الدولي رقم (3).
2. ماهي المبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة؟ اذكر الفقرات.
3. ما هي الأهداف التي يسعى إليها دليل المراجعة الدولي؟ اذكرها بإيجاز.

3.1 المهارات والكفاءة Skills & Competent

- عندما يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة في بيئة المعالجة للبيانات يتوجب عليه أن يكون متفهماً لنظم أجهزة الحاسب الآلي وبرامجه وتشغيله بشكل يكفي لتخطيط مهمة المراجعة ، وعليه أن يتفهم كيفية تأثير المعالجة للبيانات على دراسة وتقويم الرقابة الداخلية، وتطبيق إجراءات المراجعة ، وبما في ذلك طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي.
- يجب على المراجع أن يكون –أيضاً– على معرفة كافية بالمعالجة الآلية للبيانات لتطبيق إجراءات المراجعة ، معتمداً في ذلك على أسلوب المراجعة المستخدم بصورة محددة.

4.1 العمل المنجز من قبل الآخرين

- لن يستطيع المراجع مطلقاً تفويض مسئوليته عن صياغة النتائج المهمة للمراجعة، أو صياغة رأيه حول المعلومات المالية وإبدائه، وبناء عليه فإنه حينما يفوض العمل للمساعدين، أو يستخدم العمل الذي أنجزه مراجعون أو خبراء آخرون ، عليه أن يكون ملماً بدرجة كافية بالمعالجة الآلية للبيانات من أجل التوجيه، والإشراف والمراجعة لعمل

المساعدين ممن لديهم مهارات في المعالجة الآلية للبيانات ، أو الحصول على ضمان معقول بأن العمل المنجز من قبل مراجعين أو خبراء آخرين ، ممن تتوفر لديهم مهارات المعالجة الآلية للبيانات ، كافٍ لأغراض وحسب المطلوب.

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر المهارات الواجب توفرها في المراجع الذي يقوم بالمراجعة في بيئة الأعمال الآلية.
2. مسئولية المراجع لا تفوض، ناقش.

5.1 التخطيط

□ **يجب على المراجع أن يجمع معلومات عن بيئة المعالجة الآلية للبيانات الملائمة لخطة المراجعة بما في ذلك المعلومات المتعلقة بما يلي:**

- ❖ كيفية تنظيم عمل المعالجة الآلية للبيانات ومدى تركيز المعالجة الآلية أو توزيعها في جميع أنحاء المنشأة .
- ❖ أجهزة الحاسب الآلي وبرامجه المستخدمة في المنشأة .
- ❖ كل من التطبيقات الهامة التي تتم معالجتها بالحاسب الآلي وطبيعة المعالجة مثل: (معالجة البيانات بنظام المجموعات، ومعالجة البيانات بالنظام الفوري ، والتجمعات والمباشرة) والسياسات المتعلقة بحفظ البيانات.
- ❖ التنفيذ المخطط للتطبيقات الجديدة أو التعديلات على التطبيقات الموجودة حالياً.

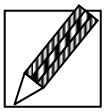
□ **يجب على المراجع، عند وضع خطته الشاملة، أن يأخذ الأمور التالية بعين الاعتبار:**

- ❖ تحديد درجة الاعتماد على ضوابط المعالجة للبيانات عند تقويمه الشامل للمراقبة الداخلية.
- ❖ تخطيط كيفية مراجعة مهمة المراجعة الآلية للبيانات ومكانها ووقتها، بما في ذلك جدولة عمل خبراء المعالجة الآلية حيثما كان ذلك مناسباً.

6.1 النظام المحاسبي والرقابة الداخلية

يجب على المراجع أثناء قيامه بالمراجعة الداخلية وتقويمه الأولي لها أن يكتسب معرفة بالنظام المحاسبي، حتى يستطيع فهم البيئة الشاملة للرقابة، وفهم تدفق سير العمليات، وإذا كان المراجع يخطط للاعتماد على الضوابط الداخلية في تنفيذه لعملية المراجعة، فينبغي عليه أن يراعي الدليل، وضوابط الحاسب الآلي التي تؤثر على مهمة المعالجة الآلية للبيانات (الضوابط العامة للمعالجة الآلية للبيانات) والضوابط المحددة على التطبيقات المحاسبية ذات العلاقة (ضوابط تطبيق المعالجة الآلية للبيانات) .

تدريب (1)



وضح أساليب الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات معطياً مثالاً لواجبات كل منها.

7.1 قرائن المراجعة

قد تؤثر المعالجة الآلية للبيانات على تطبيق إجراءات الالتزام والإجراءات الجوهرية بطرق متعددة:

1. قد يكون استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي أمراً ضرورياً **للأسباب التالية:**
   - أن عدم وجود الوثائق الخاصة بالمدخلات (مثل، قيد الطلبيات في النظم الآلية المباشرة) أو إجراء العمليات المحاسبية بواسطة برامج الحاسب الآلي (مثل، الاحتساب الآلي للخصومات) قد يحرم المراجع من فحص القرائن المستندية.
   - أن عدم وجود أثر مرئي للمراجعة، سيحرم المراجع من المتابعة المرئية للعمليات من خلال النظام المحاسبي الآلي.

- أن عدم وجود المخرجات المرئية، قد يستدعي ضرورة الحصول على البيانات المحفوظة على ملفات لا يمكن قراءتها إلا بواسطة الحاسب الآلي.

2. قد يتأثر توقيت إجراءات المراجعة، نظراً إلى أن البيانات قد تكون محفوظة على ملفات للحاسب الآلي لفترة غير كافية، لأغراض المراجعة، وقد يتوجب على المراجع القيام بترتيبات محددة من أجل الاحتفاظ بها أو نسخها.

3. قد تتحسن فاعلية وكفاءة إجراءات المراجعة من خلال استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي في الحصول على قرائن المراجعة وتقويمها ، ومن الأمثلة على ذلك:

- قد يتم اختبار بعض العمليات باستخدام الحاسب الآلي مقابل مستوى مماثل للتكلفة بفاعلية أكبر مما لو تم اختبار جميع العمليات أو جزء منها بأسلوب أخر.
- إن كفاءة الحاسب الآلي تفوق الأساليب اليدوية في استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وفي مراجعة العمليات، وتفاصيل الأرصدة، وطباعة التقارير ذات البنود غير العادية.

أسئلة تقويم ذاتي

1. المراجع في بيئة المعالجة الآلية يحتاج إلى بيانات تساعده على أداء عمله اذكر أهمها.
2. ما هي النظم التي تمكن المراجع من فهم البيئة الشاملة للرقابة ؟
3. كيف يضع المراجع خطة للمراجعة؟

2. طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي وفقاً للمعيار السادس عشر

1. إن الأهداف الشاملة، ونطاق عملية المراجعة لا يتغير عندما يتم تنفيذ المراجعة في بيئة المعالجة الآلية للبيانات، كما هي محددة في دليل المراجعة الدولي رقم (16)، وعلى أية حال فإن تطبيق إجراءات المراجعة قد يتطلب من المراجع النظر في الطرق التي تستخدم الحاسب الآلي باعتباره أداة للمراجعة، وتعرف هذه الاستخدامات المتنوعة للحاسب الآلي باسم طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي.
2. يناقش دليل المراجعة الدولي رقم 16 (فقرة 10) بعض استخدامات طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي كما يلي:
3. بسبب عدم وجود وثائق المدخلات أو عدم وجود أثر مرئي لإجراء المعاملات المالية التي تلزم لعملية المراجعة، فإن الأمر يتطلب استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي عند تطبيق إجراءات الالتزام والإجراءات الجوهرية، وقد تتحسن فعالية وكفاءة إجراءات المراجعة من خلال استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي.
4. **يهدف هذا الدليل إلى توفير الإرشادات الخاصة باستخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي من أي نوع أو حجم**، وتناقش الفقرة 24 من هذا الدليل الاعتبارات الخاصة المتعلقة ببيئات الحاسب الآلي في المنشآت الصغيرة.
5. يصف هذا الدليل نوعين من أكثر الأنواع الشائعة لطرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي ،**وهما برامج الحاسب الآلي الخاصة بالمراجعة، وبيانات الاختبار المستخدمة لأغراض المراجعة**، وعلى أية حال، فإن الإرشادات المتوفرة في هذا الدليل تنطبق على جميع أنواع المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي.
6. **برامج الحاسب الآلي الخاصة بالمراجعة**، تتكون برامج الحاسب الآلي الخاصة بالمراجعة من برامج آلية يستخدمها المراجع كجزء من إجراءاته في المراجعة، وذلك لمعالجة البيانات ذات الأهمية الخاصة للمراجعة ضمن النظام المحاسبي للمنشأة، وقد تتكون من مجموعة برامج متكاملة وبرامج معدة لغرض محدد وبرامج مساعدة،

ويجب على المراجع أن يتأكد من صحة تلك البرامج لأغراض المراجعة قبل أن يستخدمها، وذلك بغض النظر عن مصدرها.

- **مجموعة البرامج المتكاملة**

وهي برامج حاسب آلي ذات صيغة عامة ومصممة للقيام بمهام معالجة البيانات التي تتضمن قراءة ملفات الحاسب الآلي واختيار المعلومات وتنفيذ العمليات الحسابية وإحداث ملفات للبيانات وطباعة التقارير بالصيغة التي يحددها المراجع.

- **البرامج المعدة لأغراض محددة**

وهي برامج الحاسب الآلي المصممة لتنفيذ أعمال المراجعة في ظروف محددة، وقد يقوم المراجع بإعداد هذه البرامج، وقد تقوم المنشأة بإعدادها أو مبرمج خارجي بوظيفية المراجع لذلك .

وفي بعض الحالات قد يستخدم المراجع البرامج الحالية للمنشأة في حالتها الأصلية أو في وضعها المعدل لأنها قد تكون على كفاءة أعلى من برامج مستقلة يتم تطويرها لهذا الغرض.

- **البرامج المساعدة**

وهي تستخدم من قبل المنشأة لتنفيذ مهام معالجة البيانات العامة، مثل الفرز وإحداث الملفات وطبعها، وبصفة عامة فإن هذه البرامج غير مصممة لأغراض المراجعة، وبالتالي فإنها قد لا تحتوي على خصائص مثل عدادات التسجيل الآلية أو مجاميع المراقبة.

أسئلة تقويم ذاتي



1.عدد أنواع برامج الحاسب الآلي الخاصة بالمراجعة.
2.ما هي أهداف المعيار السادس عشر للمراجعة ؟
3.ما هي الأنواع الشائعة لطرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي؟

7. **بيانات الاختبار:** تستخدم بيانات الاختبار في تنفيذ إجراءات المراجعة من خلال إدخال البيانات (مثل عينة من العمليات) في نظام الحاسب الآلي للمنشأة، ومقارنة النتائج التي يتم الحصول عليها بنتائج محددة مسبقاً، ومن الأمثلة على هذه الاستخدامات :

- بيانات الاختبار المستخدمة لاختبار ضوابط محددة في برامج الحاسب الآلي، مثل مفتاح الاتصال المباشر ووحدات الضبط الخاصة بمعالجة البيانات.
- عمليات الاختبار المختارة من عمليات تمت معالجتها سابقاً أو قام المراجع بإحداثها، وذلك من أجل اختبار خصائص المعالجة المحددة لنظام الحاسب الآلي الخاص بالمنشأة.
- عمليات الاختبار المستخدمة في مرفق اختبار متكامل، حيث يتم إنشاء وحدة "وهمية" (مثل قسم أو موظف)، ويتم ترحيل عمليات الاختبار إليها خلال دورة المعالجة العادية.

وعندما تتم معالجة بيانات الاختبار بأسلوب المعالجة العادي للمنشأة يجب على المراجع أن يتأكد من أن عمليات الاختبار قد ألغيت تلقائياً من السجلات المحاسبية للمنشأة.

8. **استخدامات طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي**

- ❖ يمكن استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي عند تنفيذ إجراءات المراجعة المتعددة بما في ذلك جميع العمليات في ملف الحاسب الآلي أو عينة منها.
- ❖ إجراءات المراجعة التحليلية، مثل استخدام برامج الحاسب الآلي الخاصة بالمراجعة من أجل تحديد التقلبات أو البنود غير العادية.
- ❖ اختبارات الالتزام بالضوابط العامة للمعالجة الآلية للبيانات، مثل استخدام بيانات الاختبار من أجل اختبار إجراءات الوصول إلى مكتبات البرامج.
- ❖ اختبارات الالتزام بضوابط تطبيق المعالجة الآلية للبيانات، مثل استخدام بيانات الاختبار من أجل اختبار كيفية عمل الإجراء المبرمج.

9. **الاعتبارات المتخذة عند استخدام طرق المعالجة بمساعدة الحاسب الآلي**

يجب على المراجع عندما يخطط لعملية المراجعة أن يأخذ باعتباره مجموعة مناسبة من الطرق اليدوية، وطرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي، وعندما يقرر المراجع ما إذا كان سيستخدم طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي، عليه أن يأخذ باعتباره العوامل التالية:

- ❖ معرفة المراجع بالحاسب الآلي وخبرته.
- ❖ مدى توفر طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي ومرافق الحاسب الآلي المناسبة.
- ❖ عدم الجدوى العملية للاختبارات اليدوية.
- ❖ الفاعلية والكفاءة.
- ❖ التوقيت.

وسنتناول عزيزي الدّارس هذه العوامل بالتفصيل.

أولاً: معرفة المراجع بالحاسب الآلي وخبرته

يتناول دليل المراجعة الدولي الخامس عشر (الفقرات 4 – 6) مستوى المهارة والكفاءة التي يجب أن تتوفر للمراجع عند تنفيذ عملية المراجعة في بيئة المعالجة الآلية للبيانات، كما أن هذا الدليل يوفر الإرشادات بشأن تفويض العمل للمساعدين، ممن لديهم

مهارات بالمعالجة الآلية للبيانات أو عند الاستفادة من العمل المنجز من قبل مراجعين أو خبراء آخرين ممن تتوفر لديهم مثل هذه المهارات، ويجب أن تتوفر لدى المراجع بالتحديد معرفة كافية بالتخطيط والتنفيذ واستعمال نتائج الطريقة المحددة التي يجري اتباعها من بين طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي ، ويعتمد مستوى المعرفة المطلوب على مدى تعقيد طريقة المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي وطبيعتها وعلى النظام المحاسبي للمنشأة، وتبعاً لذلك فإنه يجب أن يكون المراجع على وعي بأن استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي، قد تتطلب في حالات معينة معرفة بالحاسب الآلي تفوق كثيراً تلك التي تتطلبها ظروف أخرى.

ثانياً: مدى توفر طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي ومرافق الحاسب الآلي المناسبة

يجب على المراجع أن يأخذ باعتباره مدى توفر طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي ومرافق الحسابات الآلية المناسبة، والنظم المحاسبية، والملفات الضرورية المعتمدة على الحاسب الآلي، وقد يخطط المراجع إلى استخدام مرافق أخرى للحاسب الآلي عندما يكون استعمال طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي للمنشأة غير ذي جدوى اقتصادية أو عملية ، وقد يكون مثلاً بسبب عدم وجود تناسب بين مجموعة البرامج المتكاملة للمراجع وبين الحاسب الآلي للمنشأة، ويجب أن تكون لدى المراجع توقعات معقولة بشأن إمكانية السيطرة على مرافق الحساب الآلي حسب ما ورد وصفه في الفقرات (18 – 21).

قد يستلزم الأمر وجود تعاون من جانب موظفي المنشأة لتوفير تسهيلات المعالجة في الوقت المناسب، وللمساعدة في بعض النشاطات مثل التحميل وتشغيل طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي على نظام المنشأة، ولتوفير نسخ من ملفات البيانات بالصيغة التي يتطلبها المراجع.

ثالثاً: عدم الجدوى العملية للاختبارات اليدوية

إن كثيراً من النظم المحاسبية الآلية تنفذ أعمالاً لا يوجد لها دليل مرئي، وقد يكون في مثل هذه الحالات من غير المجدي عملياً بالنسبة للمراجع إجراء الاختبارات يدوياً، وقد يحصل انعدام وجود الدليل المرئي في مراحل مختلفة من العملية المحاسبية، **ومن الأمثلة على ذلك:**

- ❖ قد لا تكون وثائق المدخلات موجودة في حين تكون طلبات المبيعات مدخلة بالحاسب مباشرة، وفضلاً عن ذلك فإن العمليات المحاسبية مثل الخصومات واحتساب الفائدة قد يتم إحداثها بواسطة برامج الحاسب الآلي مع عدم وجود اعتماد مرئي للعمليات الحسابية.
- ❖ قد لا يعطي النظام أثراً مرئياً لمراجعة عمليات المعالجة بالحاسب الآلي. إذ أن مذكرات الاستلام وفواتير الموردين يمكن مطابقتها مع برنامج للحاسب الآلي ، وفضلاً عن ذلك ، فإن إجراءات المراقبة المبرمجة مثل فحص الحدود المسموح بها لمديونية العملاء قد توفر دليلاً مرئيا بشكل استثنائي فقط ، وقد لا تتوفر في مثل هذه الحالات أدلة مرئية تثبت معالجة جميع العمليات.
- ❖ قد لا يعطي النظام تقاريراً عن المخرجات ، وبالإضافة لذلك فإن التقرير المطبوع قد يحتوي فقط على فحص للمجاميع في حين أن التفاصيل المؤيدة لها لا يوجد لها دليل مرئي.

تدريب (2)



عرف وناقش الغرض من الإجراءات التحليلية للمراجعة الإجراءات.

رابعاً: الفاعلية والكفاءة

قد يتم تحسين فاعلية وكفاءة إجراءات المراجعة كما يلي:

باستخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي في الحصول على قرائن المراجعة وتلبيتها، **ومن الأمثلة ذلك:**

- قد يتم اختبار بعض العمليات بفاعلية أكثر مقابل مستوى مماثل من التكلفة باستخدام الحاسب الآلي، لفحص جميع أو عدد أكبر من العمليات بوسائل أخرى مختارة.
- أن استخدام الحاسب الآلي في تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية وفي مراجعة تفاصيل العمليات أو الأرصدة وفي طباعة التقارير ذات البنود غير العادية يتم بكفاءة أكثر لو تم بالأساليب اليدوية.
- أن استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي، قد يجعل الإجراءات الجوهرية الإضافية أكثر كفاءة من الاعتماد على الضوابط، وعلى إجراءات الالتزام المرتبطة بها.

يحتاج المراجع إلى أن يأخذ باعتباره الأمور التالية المتعلقة بالكفاءة

- ☒ الوقت الذي يقوم به في تخطيط طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي وتصميمها وتنفيذها وتقويمها.
- ☒ الساعات المطلوبة للمراجعة الفنية والمساعدين.
- ☒ تصميم النماذج وطباعتها (مثل : الإقرارات).
- ☒ إدخال البيانات والتحقق من صحتها.
- ☒ وقت الحاسب الآلي.

يجب على المراجع أن يراعي عند تقويمه فاعلية وكفاءة طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي ، الفترة الزمنية لتطبيق هذه الطرق، وعادة فإن التخطيط والتصميم والتطوير الأولي لطرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي يفيد المراجعين في الفترات الزمنية اللاحقة.

خامساً: التوقيت

يتم في غالب الأحيان الاحتفاظ ببعض ملفات الحاسب الآلي لفترة قصيرة فقط، وذلك مثل ملفات تفاصيل العمليات، وقد لا تتوفر هذه الملفات بصورة مقروءة بالحاسب عندما يحتاجها المراجع ، وبالتالي فإن المراجع بحاجة إلى إجراء ترتيبات للمحافظة على البيانات التي يحتاجها أو قد يحتاج إلى تغيير وقت عمله من أجل ذلك.

عندما يكون الوقت المتوفر لتنفيذ عملية المراجعة محدوداً فإنه قد يخطط المراجع لاستخدام طرق المعالجة بمساعدة الحاسب الآلي، لأنه سيواجه متطلبات الوقت بشكل أفضل من الإجراءات الأخرى .

3. استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي

الخطوات الرئيسية التي يتوجب علي المراجع اتباعها عند تطبيق طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي هي:

أ- وضع الهدف من تطبيق طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي.

ب- تحديد محتوى ملفات المنشأة وإمكانية تداول تلك الملفات وتحديد أنواع العمليات التي سيتم اختبارها.

ت- تحديد أنواع العمليات، التي سيتم اختبارها.

ث- تحديد الإجراءات، التي سيتم تنفيذها على البيانات.

ج- تحديد موظفي المراجعة والحاسب الآلي، الذين قد يشاركون في تصميم طرق المراجعة وتطبيقها بمساعدته.

ح- بلورة تقديرات التكاليف والمنافع.

خ- ضمان مراقبة استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي وتوثيقها بصورة سليمة.

د- ترتيب النشاطات الإدارية بما في ذلك المهارات الضرورية، ومرافق الحاسب الآلي.

ذ- تقويم النتائج .

أسئلة تقويم ذاتي



1. ما المقصود بالمراجعة التحليلية ؟
2. عدد أهم الإجراءات التي تتخذ عن استخدام طرق المعالجة بواسطة الحاسب الآلي.
3. اشرح ناقداً عدم جدوى العملية اليدوية.

1.3 مراقبة تطبيق طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي

يجب على المراجع مراقبة استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي للحصول على قناعة معقولة بتحقيق أهداف المراجعة، والتقيد بالمواصفات التفصيلية لطرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي، والتأكد من أن موظفي المنشأة لم يستخدموا هذه الطرق بصورة غير سليمة، وتعتمد الإجراءات المحددة والضرورية لمراقبة استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي على التطبيق الخاص بها،

ويجب على المراجع أن ينتبه للأمور التالية عند وضع ضوابط المراجعة:

- الموافقة على المواصفات، وإجراء مراجعة فنية للعمل الذي ينطوي على استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي.
- مراجعة الضوابط العامة للمعالجة الآلية للبيانات في المنشأة، والتي قد تسهم في سلامة طرق المعالجة بمساعدة الحاسب الآلي، ومن الأمثلة على ذلك الضوابط على تغيرات البرامج، وضوابط تداول ملفات الحاسب الآلي، وعندما لا يكون الاعتماد على مثل هذه الضوابط لضمان سلامة طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي، فقد ينظر المراجع في تطبيقاتها على حساب آلي آخر مناسب.
- التأكد من إدماج المخرجات في عملية المراجعة.

قد تتضمن الإجراءات التي ينفذها المراجع من أجل مراقبة تطبيقات الحاسب الآلي الخاصة بالمراجعة ما يلي:

أ- المشاركة في تصميم برامج الحاسب الآلي واختبارها.

ب- فحص ترميز البرنامج، للتأكد من أنه مطابق للمواصفات التفصيلية للبرنامج، والطلب من موظفي الحاسب الآلي للمنشأة القيام بمراجعة تعليمات تشغيل النظام، للتأكد من إمكانية تشغيل البرامج على أجهزة الحاسب الآلي لدى المنشأة.

ت- تشغيل برامج المراجعة على عدد قليل من ملفات الاختبار قبل تشغيلها على ملفات البيانات الرئيسية.

ث- التأكد من استخدام الملفات الصحيحة، كأن تتم مقارنتها مع دليل خارجي، مثل المجاميع الرقابية التي يحتفظ بها المستفيد.

ج- الحصول على دليل يثبت أن برامج الحاسب الآلي الخاصة بالمراجعة تعمل وفقاً لما هو مخطط لها ، كأن تتم مثلاً مراجعة المخرجات والمعلومات الخاصة بالمراقبة.

ح- وضع إجراءات الأمن المناسبة لحماية ملفات بيانات المنشأة من التلاعب.

وليس من الضروري أن يكون المراجع موجوداً في مرفق الحاسب الآلي أثناء تشغيل طريقة المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي من أجل التأكد من إجراءات المراقبة المناسبة، وعلى أية حال فإن وجوده قد يوفر في الوقت المناسب إجراءات التصحيح عندما يتم مثلاً، استخدام ملفات المدخلات الخاطئة.

يمكن أن تتضمن الإجراءات التي ينفذها المراجع في مراقبة تطبيقات بيانات الاختبار على ما يلي:

- مراقبة تتابع تقديم بيانات الاختبار عندما تمتد لعدة فترات زمنية في المعالجة.
- القيام بعمليات اختباريه تشتمل على مقادير قليلة من بيانات الاختبار قبل أن يتم تقديم البيانات الرئيسية لاختبار المراجعة.
- التنبؤ بنتائج بيانات الاختبار، ومقارنتها بالنتائج الفعلية لبيانات الاختبار، وذلك بالنسبة للعمليات الأفرادية والعمليات ككل.

- التثبت من استخدام النص الحالي للبرامج في معالجة بيانات الاختبار.
- الحصول على تأكيد معقول بأن البرامج المستخدمة في معالجة بيانات الاختبار، هي نفس البرامج التي استخدمتها المنشأة خلال فترة المراجعة المعنية.
- قد يحتاج المراجع عند استخدامه لطريقة المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي إلى تعاون من جانب موظفي المنشأة الذين لهم معرفة كبيرة في تركيبات الحاسب الآلي، وفي هذه الحالات لابد أن يحصل المراجع على تأكيد معقول، يضمن عدم تأثير موظفي المنشأة بصورة سلبية على نتائج المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي.

2.3 توثيق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي

يجب أن ينسجم مستوى أوراق العمل، وإجراءات الحفظ الخاصة بطريقة المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي مع مثيلاتها الخاصة بعملية المراجعة ككل (انظر دليل المراجعة الدولي رقم 9، التوثيق)، وقد يكون من المناسب الاحتفاظ بالأوراق الفنية المتعلقة باستخدام طريقة المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي بشكل منفصل عن أوراق عمل المراجعة الأخرى.

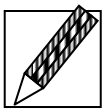
يجب أن تتضمن أوراق العمل على توثيق كاف لوصف تطبيق طريقة المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي، ومثال ذلك :

أ- التخطيط

ويشمل:

- أهداف طريقة المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي.
- طريقة المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي التي سيتم استخدامها بشكل محدد، والضوابط التي يجب ممارستها.
- متطلبات التوظيف والتوقيت والتكلفة.

تدريب (3)



ما هو التوقيت المناسب لإجراء عملية المراجعة والإجراءات التحليلية؟ وما مراحلها؟

ب- التنفيذ

- ❖ الإجراءات والضوابط لإعداد طريقة المراجعة بمساعدة الحاسب واختيارها.
- ❖ تفاصيل الاختبارات المنفذة بواسطة طريقة المراجعة بمساعدة الحاسب.
- ❖ تفاصيل المدخلات والمعالجة والمخرجات.
- ❖ المعلومات الفنية المناسبة عن النظام المحاسبي للمنشأة مثل ترتيب ملف الحاسب الآلي.

ت- قرائن المراجعة

- ❖ المخرجات المقدمة .
- ❖ وصف عمل مراجعة المنفذ على المخرجات .
- ❖ نتائج المراجعة.

ث- أخرى

مثل التوصيات إلى إدارة المنشأة، بالإضافة إلى أنه قد يكون من المفيد توثيق المقترحات الخاصة باستخدام طريقة المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي في السنوات المقبلة.

أسئلة تقويم ذاتي



1. ما هي الضوابط التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي؟
2. بين كيفية الإشراف على الإجراءات التي ينفذها المراجع باستخدام الحساب الآلي.
3. بعد قراءتك للإجراءات التي ينفذها المراجع ، اشرح تطبيقات بيانات الاختبار
4. قم بإعداد ما تحتويه أوراق العمل الخاصة بالمراجعة باستخدام الحاسب الآلي؟

3.3 استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي في بيئات

منشآت الأعمال الصغيرة

تنطبق المبادئ العامة المبينة في هذا الدليل على بيئات الحاسب الآلي في منشآت الأعمال الصغيرة، **ويجب في مثل هذه البيئات أن تأخذ النقاط التالية بعين الاعتبار:**

1. قد يكون مستوى الضوابط العامة للمعالجة الآلية للبيانات من النوع الذي يجعل المراجع أقل اعتماداً على نظام المراقبة الداخلية، **وينتج عن ذلك ما يلي:**
   - تأكيد اختبارات تفاصيل العمليات، والأرصدة، وعلى إجراءات المراجعة التحليلية التي قد تزيد من فاعلية بعض طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي، وبخاصة برامج الحاسب الآلي الخاصة بالمراجعة.
   - تطبيق إجراءات المراجعة، للتأكد من سلامة العمل بطريقة المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي، ومن صحة بيانات المنشأة .
2. قد يكون استخدام الأساليب اليدوية أكثر فاعلية من حيث التكلفة في الحالات التي تتم بها معالجة كميات أقل من البيانات.
3. قد لا توفر المنشأة المساعدة الفنية الكافية للمراجع، وبالتالي يصبح استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي أمراً غير مجد من الناحية العملية.
4. قد لا تعمل بعض مجموعات برامج المراجعة المتكاملة على أجهزة الحاسب الآلي الصغيرة وبالتالي فإن ذلك يفيد المراجع في اختيار طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي وعلى آية حال يمكن نسخ ومعالجة ملفات بيانات المنشأة من حساب إلى آخر مناسب.

4.3 آثار بيئة المعالجة الآلية للبيانات على دراسة النظام المحاسبي وتقويمه

وما يرتبط به من ضوابط داخلية وفقاً للمعيار الدولي العشرين

ينص دليل المراجعة الدولي رقم 3 حول "المبادئ الأساسية التي تحكم المراجعة" (فقرة 19) على ما يلي :

- "يجب أن يكون المراجع متفهماً للنظام المحاسبي، وما يرتبط به من ضوابط داخلية يرغب في الاعتماد عليها في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة الأخرى" وتوقيتها ونطاقها.
- أما دليل المراجعة الدولي رقم 15، والخاص بالمراجعة في بيئة المعالجة الآلية للبيانات، فإنه يوفر الإرشادات الإضافية الضرورية للالتزام بالمبادئ الأساسية عند تنفيذ عملية المراجعة في بيئة المعالجة الآلية للبيانات، ويهدف هذا الدليل إلى توفير إرشادات محددة بشأن دراسة وتقييم النظام المحاسبي وما يرتبط به من ضوابط داخلية في بيئة المعالجة الآلية للبيانات.
- **ويتضمن دليل المراجعة الدولي رقم 15 التعريف التالي لبيئة المعالجة الآلية للبيانات:**

> "بمفهوم أدلة المراجعة الدولية، توجد بيئة معالجة آلية للبيانات عندما تستخدم الحاسب الآلي من أي نوع أو حجم في معالجة أية معلومات مالية لها علاقة بعملية المراجعة ، سواء كان الحاسب الآلي لدى المنشأة ذاتها أو لدى جهة مستقلة".

- قد يكون لاستخدام الحاسبات الآلية في معالجة المعلومات المالية تأثير مهم على النظام المحاسبي للمنشأة، وما يرتبط به من ضوابط داخلية، ويشمل اصطلاح "المعلومات المالية" الوارد في هذا الدليل على البيانات المحاسبية الختامية.
- تتعلق الإرشادات الواردة ضمن هذا الدليل عموماً ببيئات المعالجة الآلية للبيانات، ويتفاوت الأسلوب والنطاق الذي يستخدم به هذا الدليل حسب خصائص كل بيئة من

بيئات المعالجة الآلية، وعلى سبيل المثال فإن إدخال جميع ضوابط المعالجة الآلية اللازمة قد لا يكون مفيداً من الناحية العملية في الحالات التالية:

-عندما يكون حجم الأعمال صغيراً.

-عندما تستخدم الحاسبات الآلية الصغيرة بغض النظر عن حجم الأعمال، وكذلك فإنه في حالة قيام جهة مستقلة بمعالجة البيانات فقد يتفاوت الاعتبار المتعلق بخصائص بيئة المعالجة الآلية حسب الدرجة التي يمكن الاستعانة بها بطرف مستقبل للقيام بالمعالجة.

5.3 خصائص بيئة المعالجة الآلية للبيانات

يجب على المراجع أن يفهم خصائص بيئة المعالجة الآلية للبيانات ويأخذها بالاهتمام، لأنها تؤثر على تصميم النظام المحاسبي، وما يرتبط به من ضوابط داخلية، وتؤثر على اختيار الضوابط الداخلية التي ينوي الاعتماد عليها وعلى طبيعة إجراءاته وتوقيتها ومداها ويرد وصف هذه الخصائص تحت الأقسام التالية:

- ❖ الهيكل التنظيمي .
- ❖ طبيعة المعالجة .
- ❖ التصميم والجوانب الإجرائية .

وسنتناول هذه الخصائص عزيزي الدّارس بالتفصيل.

أولاً: الهيكل التنظيمي

في بيئة المعالجة الآلية للبيانات ، تقوم المنشأة بوضع هيكل تنظيمي وإجراءات لإدارة نشاطات المعالجات الآلية، وتتضمن خصائص الهيكل التنظيمي للمعالجات الآلية للبيانات ما يلي:

أ- **مركزية المهام والمعرفة،** مع أن معظم النظم التي تستخدم أساليب المعالجة الآلية للبيانات تتضمن بعض العمليات اليدوية، إلا أن عدد الأشخاص المشاركين في معالجة المعلومات المالية ينخفض عموماً بشكل كبير، وفضلاً عن ذلك فإن بعض موظفي معالجة البيانات قد يكونون هم المتميزين بامتلاك معرفة تفصيلية بالعلاقة المتبادلة بين مصدر المعطيات وكيفية معالجة تلك

المعطيات، وتوزيع المخرجات واستخدامها، ومن المرجح أيضاً أن يكونوا على علم بأية نقاط ضعف في أنظمة الضبط الداخلي وهم بالتالي في مركز قد يستطيعون به تغيير البرامج أو البيانات أثناء معالجتها، كما أن كثيراً من الضوابط التقليدية القائمة على فصل كاف بين المهام غير المتجانسة، قد لا تكون موجودة أو قد تقل فعاليتها في حالة عدم وجود ضوابط للوصول إلى الكمبيوتر وبياناته، أو غيرها من الضوابط.

ب- **مركز البرامج والمعطيات،** غالباً ما تكون البرامج والمعطيات مركزية ومحفوظة بشكل مقروء للآلة، سواء أكان ذلك في حاسب آلي مركزي واحد أو في عدد من الأجهزة الموزعة في أنحاء مختلفة من المنشأة ، ومن المرجح أن تحفظ برامج الحاسب الآلي التي تسمح بمعالجة المعطيات وتغييرها في نفس المكان الذي توجد به المعطيات . ولذلك فإنه في حالة عدم وجود ضوابط مناسبة يزداد احتمال تداول البرامج والمعطيات وتغييرها بصورة غير رسمية.

نشاط



حظيت باختيارك خبير نظم بإحدى المؤسسات وطلب منك تصميم برنامج مراجعة آلي أشرح لنا كيف يتم تصميم مثل هذا البرنامج (محتوياته) ومن يقوم بالمراجعة؟ وما النظام الذي يتطلبه؟ ثم ناقش البرنامج المعد مع زملائك واعرضه على المشرف.

ثانياً: طبيعة المعالجة

قد يؤدي استخدام الحاسب الآلي إلى غياب المستندات والأدلة الملموسة مقارنة بالنظام اليدوي، وفضلاً عن ذلك فإن هذه النظم قد يستخدمها عدد أكبر من الأشخاص،

وتتضمن خصائص النظم الناتجة عن طبيعة المعالجة الآلية للبيانات:

- **غياب وثائق الإدخال،** يمكن إدخال البيانات مباشرة في نظام الحاسب الآلي دون وثائق مساندة، ففي بعض نظم العمليات المباشرة قد يتم إبدال الإثبات الخطي

بالإذن بإدخال البيانات الفردية (مثل، الموافقة على إدخال الطلبية)، بإجراءات أخرى، كضوابط الترخيص الموجودة في برامج الحاسب الآلي (مثل،المصادقة على الحد الأقصى للائتمان) .

- **عدم وجود أثر مرئي للعملية،** قد يتم الاحتفاظ ببعض العمليات في ملفات الحاسب الآلي فقط، وفي النظام اليدوي تتم عادة متابعة إحدى العمليات من خلال النظام وذلك بفحص المستندات الأصلية ودفاتر الحسابات والسجلات والملفات والتقارير، أما في بيئة المعالجة الآلية، فيكون جزء من المعلومات مخزوناً على بشكل مقروء للحساب فقط، فضلاً عن أنها تحفظ سوى لفترة زمنية محددة .
- **عدم وجود المخرجات المرئية،** هناك بعض العمليات أو نتائج المعالجة التي قد لا تتم طباعتها ففي النظام اليدوي وفي بعض نظم المعالجة الآلية ، من المحتمل أن يتم فحص نتائج المعالجة بصورة مرئية، وأما في نظم المعالجة الآلية الأخرى فقد لا تتم طباعة نتائج المعالجة أو تتم طباعة البيانات فقط ، وبالتالي فإن عدم وجود المخرجات المرئية قد يؤدي إلى ضرورة الوصول إلى المعطيات المحفوظة على ملفات والتي لا يمكن قراءتها إلى بواسطة الحاسب الآلي.
- **سهولة الوصول إلى معطيات الحاسب الآلي وبرامجه،** يمكن الوصول إلى معطيات وبرامج الحاسب الآلي وتغييرها في الحاسب أو من خلال استخدام أجهزة الحاسب الموجودة في مواقع بعيدة ، وذلك لإنه في حالة عدم وجود ضوابط مناسبة، فسيكون هناك احتمال قيام جهات غير مخولة باستخدام الجهاز، بتداول وبتغيير المعطيات، وبرامج الحاسب الآلي من قبل أشخاص، من داخل المنشأة أو من خارجها.

ثالثاً: التصميم والجوانب الإجرائية

ينتج عادة عن تطوير نظام للمعالجة الآلية للبيانات خصائص في التصميم، وخصائص إجرائية مختلفة عن تلك الموجودة في النظم اليدوية،

وتتضمن هذه الجوانب المختلفة في التصميم والنواحي الإجرائية لنظم المعالجة الآلية على ما يلي:

ثبات الأداء، تقوم نظم المعالجة الآلية بتنفيذ المهام كما هي مبرمجة بالضبط ويمكن الاعتماد عليها أكثر ممن النظم اليدوية، شريطة أن تكون جميع أنواع العمليات والظروف المحيطة بها مدرجة في برنامج الكمبيوتر ومن الناحية الأخرى فإن برنامج الحاسب الآلي الذي لم تتم برمجته واختباره بشكل صحيح، سيعالج العمليات أو البيانات الأخرى بصورة خاطئة بشكل مستمر.

إجراءات الرقابة المبرمجة، إن طبيعة المعالجة بالحاسب الآلي تتيح تصميم إجراءات الرقابة الداخلية في برامج الحاسب الآلي ، ويمكن تصميم هذه الإجراءات لتوفير ضوابط مثل حماية المعطيات من التدخل غير المسموح به باستخدام كلمات السر (المفاتيح)، ويمكن تصميم إجراءات أخرى تستخدم في حالة مرحلة القيام بأعمال يدوية كما هو الحال في مراجعة التقارير المطبوعة عن الأمور الاستثنائية، وعن الأخطاء وعن المراجعة المحدودة لمعقولية البيانات وصحتها.

تدريب (4)



هنالك أساليب إحصائية يتم استخدامها بواسطة المراجعين، اشرح فوائد استخدامها واعط مثالاً لها.

إدخال عملية واحدة ينتج عنها تحديث عدة ملفات في الحاسب الآلي، إن إدخالاً واحداً في النظام المحاسبي قد يعمل آلياً على تحديث جميع السجلات المرتبطة بالعملية ، وعلى سبيل المثال فإن مستندات شحن البضائع قد تعمل على تحديث ملفات الذمم المدينة للعملاء وكذلك تحديث ملف البضاعة ، وبالتالي فإن القيد الخاطئ في مثل هذا النظام قد يؤدي إلى وقوع أخطاء متعددة بتعدد الملفات ذات العلاقة.

العمليات التي تحدثها النظم، قد تنتج بعض العمليات عن الكمبيوتر دون الحاجة إلى مستند إدخال وإن الموافقة على إجراء تلك العمليات قد لا يمكن إثباتها من خلال

التوثيق المرئي بمستندات للمدخلات، كما لا يمكن توثيقه بنفس الطريقة التي تتم بالنسبة للعمليات المحدثة خارج نظام المعالجة الآلية، وقد يتم مثلاً احتساب الفائدة وقيدها آلياً على أرصدة حساب العملاء على أساس الشروط الموافق عليها مسبقاً، والموجودة في برنامج الحاسب الآلي.

إمكانية تعرض وسائط تخزين المعطيات والبرامج للسرقة، أو التلف، إذ يمكن تخزين وسائط منقولة أو ثابتة مثل الأقراص الممغنطة والأشرطة، وهذه الوسائط عرضة للسرقة والضياع أو التلف المقصود أو غير المقصود.

أسئلة تقويم ذاتي

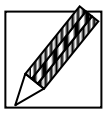


1. ما هي الضوابط التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند المراجعة؟
2. قم بوصف الخصائص المتعلقة ببيئة المعالجة الآلية.
3. كيف يستعاض عن غياب المستندات الأولية الملموسة في النظام اليدوي ؟
4. كيف يتم تصميم إجراءات الرقابة المبرمجة؟

6.3 الضوابط الداخلية في بيئة المعالجة الآلية للبيانات

تساعد الضوابط الداخلية لبيئة المعالجة بالحاسب الآلي في تحقيق الأهداف الشاملة للرقابة الداخلية، فهي تشتمل على إجراءات يدوية، وأخرى مصممة في برامج الحاسب الآلي، وتتضمن مثل هذه الإجراءات اليدوية والآلية ضوابط تؤثر على بيئة المعالجة الآلية للبيانات (ضوابط عامة للمعالجة الآلية)، وضوابط محددة على التطبيقات المحاسبية (ضوابط تطبيق المعالجة الآلية للبيانات).

تدريب (5)



اعط أمثلة لبعض النسب المالية التي تعرفها والتي تستخدم في الإجراءات التحليلية.

تهدف الضوابط العامة للمعالجة الآلية إلى وضع الرقابة الشاملة على نشاطات المعالجة الآلية للبيانات ولتوفير مستوى معقول من التأكيد من أن الأهداف الشاملة للرقابة الداخلية قد تحققت.

وقد تتضمن الضوابط العامة للمعالجة الآلية ما يلي :

أ- **ضوابط التنظيم والإدارة،** وهي مصممة لوضع إطار تنظيمي على نشاطات المعالجة الآلية للبيانات، ويشتمل هذا الإطار على:

- ✓ السياسات والإجراءات المتعلقة بمهام الرقابة.
- ✓ الفصل المناسب بين المهام غير المتجانسة (مثل، إعداد معطيات الإدخال، والبرمجة، وتشغيل الحاسب الآلي).
- ✓ تطوير نظم التطبيقات وضوابط الصيانة، وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول بأن النظم قد تم تطويرها وصيانتها بطريقة رسمية وناجحة، **وهي أيضاً مصممة للرقابة على:**
  - ❖ اختبار النظم الجديدة أو المعدلة وتحويلها وتنفيذها.
  - ❖ تغيرات نظم التطبيقات .
  - ❖ تداول وثائق النظم .
  - ❖ حيازة التطبيقات من جهات مستقلة.

ب- **ضوابط تشغيل الحاسب الآلي،** وهي مصممة لمراقبة تشغيل النظم ولتوفير تأكيد معقول من أن :

- ❖ النظم تستخدم للأغراض المسموح بها فقط .
- ❖ تداول عمليات الحاسب الآلي يقتصر على الموظفين المختصين فقط.
- ❖ أخطاء المعالجة يتم اكتشافها وتصحيحها.

ت- **ضوابط برامج النظم،** وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول من أن برنامج النظام يتم الحصول عليه أو وضعه بطريقة رسمية وناجحة ، وهي تشتمل على :

- ❖ تحويل برامج النظم الجديدة ومصادقتها واختبارها وتنفيذها وتوثيقها وكذلك لتعديل برامج النظم .

- ❖ حصر تداول البرامج وتوثيقها على الموظفين المختصين.

ث- ضوابط على إدخال المعطيات وعلى البرامج، وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول من أن :

- ❖ هناك نظاماً معيناً للموافقة على العمليات التي يتم إدخالها في النظام.
- ❖ تداول البيانات والبرامج مقتصر على الموظفين المختصين.

ج- هناك إجراءات احتياطية أخرى للمعالجة الآلية للبيانات، يمكن أن تساهم في استمرارية المعالجة الآلية، وهذه الإجراءات هي:

- ❖ وجود بيانات وبرامج حاسب آلي مساندة خارج موقع العمل.
- ❖ إجراءات طارئة تستخدم في حالة السرقة والضياع أو التخريب المقصود أو غير المقصود.
- ❖ توفير المعالجة خارج موقع العمل في حالة حصول كارثة.

أسئلة تقويم ذاتي

1. اذكر أهداف الضوابط العامة للمعالجة الأولية.
2. عدد أنواع الضوابط العامة لرقابة المعالجة الأولية.
3. ما هي الإجراءات الاحتياطية للمعالجة الآلية للبيانات؟

7.3 ضوابط تطبيق المعالجة الآلية للبيانات

تهدف ضوابط تطبيق المعالجة الآلية للبيانات إلى وضع إجراءات للرقابة المحددة على التطبيقات المحاسبية من أجل توفير تأكيد معقول من أن جميع العمليات مصرح بها، ومسجلة، وقد تمت معالجتها بصورة كاملة وصحيحة، وفي الوقت المناسب ، وتشتمل ضوابط تطبيق المعالجة الآلية للبيانات على:

1. **ضوابط على المدخلات**

وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول من أنه:

- قد تمت الموافقة الرسمية على العمليات قبل معالجتها بالحاسب الآلي.

- قد تم تحويل العمليات إلى شكل مقروء بواسطة الحاسب الآلي، وتم تسجيلها في ملفات بيانات الحاسب الآلي بشكل صحيح.
- لم يتم فقدان العمليات، أو الإضافة إليها، أو استنساخها، أو تغييرها بصورة غير سليمة .
- قد تم رفض العمليات غير الصحيحة أو تصحيحها وإعادة تقويمها في الوقت المناسب.

2. ضوابط على المعالجة على ملفات بيانات الحاسب الآلي

وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول من أنه:

- قد تمت معالجة العمليات بالحاسب الآلي ، وبما في ذلك العمليات المحدثة بواسطة النظام .
- لم يتم فقدان العمليات أو الإضافة إليها أو استنساخها أو تغييرها بصورة غير سليمة .
- قد تم تحديد أخطاء المعالجة وتصحيحها في الوقت المناسب.

3. ضوابط على المخرجات

وهي مصممة لتوفير تأكيد معقول من أن:

- نتائج المخرجات مقتصر على الموظفين المختصين.
- توفير المخرجات للموظفين المختصين يتم في الوقت المناسب.

عزيزي الدّارس، ولكي يتأكد المراجع من مدى فعالية هذه الضوابط عليه أن يقوم بمراجعة ضوابط التطبيق على النحو التالي:

أولاً: المراجعة والتقويم الأولي

يجب على المراجع أن يقوم بمراجعة النظام المحاسبي إلى الحد الذي يعتبر ضرورياً لفهم بيئة الرقابة الشاملة، وتدفق سير العمليات، وتشتمل مثل هذه المراجعة عادة على تنظيم معالجة العمليات بالحاسب الآلي وإدارتها وموظفيها وطبيعتها، وإذا كان المراجع راغباً في الاعتماد على الضوابط الداخلية في تنفيذ عملية المراجعة، فيجب عليه كذلك أن

يحدد ويراجع بشكل أولي تلك الضوابط الداخلية التي ربما تكون فعالة وناجحة إذا اعتمد عليها.

ثانياً: مراجعة الضوابط العامة للمعالجة الآلية للبيانات

تبين الفقرة (10) وصفاً للضوابط العامة للمعالجة الآلية للبيانات، والتي قد يرغب المراجع في الاعتماد عليها، ويجب على المراجع أن يأخذ باعتباره كيفية تأثير هذه الضوابط العامة على تطبيقات المعالجة الآلية المهمة لعملية المراجعة، وأن الضوابط العامة للمعالجة الآلية المرتبطة ببعض أو بجميع التطبيقات هي ضوابط تعتمد على بعضها البعض من حيث إن تشغيلها يعتبر غالباً جوهرياً لفاعلية ضوابط تطبيق المعالجة الآلية للبيانات، وتبعاً لذلك فقد يكون من الأجدى إجراء مراجعة لتصميم الضوابط العامة قبل القيام بمراجعة ضوابط التطبيق.

أسئلة تقويم ذاتي

1. هنالك ضوابط تطبيق المعالجة الآلية للبيانات عدد أنواعها واشرحها.
2. بين كيفية مراجعة الضوابط الأولية للمعالجة.
3. مبيناً بالشرح والتوضيح تناول إجراءات المراقبة الأخرى.

8.3 مراجعة الضوابط الآلية للمعالجة

يمكن الرقابة على المدخلات، ومعالجة ملفات المعطيات والمخرجات بواسطة موظفي المعالجة الآلية، أو المستفيدين من النظام، أو مجموعة ضابطة مستقلة، أو يمكن أن تكون مبرمجة في برنامج التطبيقات.

تتضمن الضوابط الآلية للمعالجة التي قد يرغب المراجع في الاعتماد عليها ما يلي:

أ- ضوابط يدوية يمارسها المستفيد

في حالة ما إذا كانت الضوابط اليدوية التي يمارسها المستفيد من نظام التطبيقات قادرة على توفير تأكيد معقول بأن مخرجات النظام كاملة، ودقيقة، ومعتمدة، فقد يقرر المراجع الحد من اختبارات الاعتماد والالتزام بهذه الضوابط اليدوية، وعلى سبيل المثال فإن الضوابط اليدوية التي يمارسها المستفيد على نظام الرواتب الآلي يمكن أن تتضمن إدخال المجموع المتوقع للرواتب، وفحص مخرجات صافي الرواتب، والمصادقة على الدفعات أو التحويلات، ومطابقة المبالغ مع سجل الرواتب، وتسوية حسابات البنوك في حينه، وفي هذه الحالة ، قد يرغب المراجع في الاعتماد على الضوابط اليدوية التي يمارسها المستفيد وبالتالي إجراء اختبار لهذه الضوابط فقط.

ب- ضوابط على مخرجات النظام

بالإضافة للضوابط اليدوية التي يمارسها المستفيد ، إذا كانت الضوابط التي سيتم الاعتماد عليها تستخدم المعلومات المتوفرة من الحاسب الآلي أو كانت موجودة ضمن برامج الحاسب الآلي ، فمن الممكن الاعتماد على مثل هذه الضوابط واختبارها بفحص مخرجات النظام باستخدام أساليب المراجعة اليدوية، أو أساليب المراجعة بمساعدة الآلي، وقد تكون هذه المخرجات على شكل وسائط ممغنطة أو أفلام مصغرة أو تقارير مطبوعة، وعلى سبيل المثال قد يعتمد المراجع على ضوابط تمارسها المنشأة على مطابقة مجاميع التقرير مع الحسابات الموجودة في دفتر الأستاذ العام، ويمكن له تنفيذ الاختبارات اليدوية على هذه المطابقات ، وبالمثل فإنه في حالة تنفيذ المطابقة بالحاسب الآلي فقد يرغب المراجع في اختبار المطابقة من خلال إعادة تنفيذ المراقبة باستخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي (انظر دليل المراجعة الدولي رقم 16) .

ت- إجراءات المراقبة الأخرى

قد يجد المراجع بالنسبة لبعض نظم الحاسب الآلي أنه من غير الممكن وفي بعض الحالات أنه غير عملي اختبار الضوابط من خلال فحص الضوابط لدى المستفيد أو على

مخرجات النظام فقط، وعلى سبيل المثال فإنه في التطبيقات التي لا توفر تقارير مطبوعة بالموافقات الهامة، أو التي تختصر الإجراءات وتتجاوز بذلك السياسات المعمول بها عادة ، فقد يرغب المراجع في الاعتماد على إجراءات المراقبة الموجودة ضمن برنامج التطبيقات، وقد يأخذ المراجع في اهتمامه تنفيذ إجراءات الالتزام باستخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي مثل، معطيات الاختبار، وإعادة معالجة معطيات في بعض الظروف غير العادية ، وإجراءات فحص ترميز برامج التطبيقات.

تدريب (6)



عندما يختار المراجع عينة من المجتمع، يجب أن يكون الهدف هو الحصول على عينة ممثلة للمجتمع، وتتوافر فيها الحقائق التي لم يتم اختيارها. بصفتك مراجعاً ناجحاً اذكر لنا أساليب اختيار العينة الاحتمالية.

9.3 التقويم الأولي للضوابط الداخلية

يجب على المراجع إجراء تقويم أولي للضوابط العامة للمعالجة الآلية للبيانات، ولضوابط تطبيق المعالجة الآلية التي يعتقد أنها قد تكون فعالة وناجحة إذا اعتمد عليها في تنفيذ عملية المراجعة.

وقد يكون للضوابط العامة للمعالجة الآلية أثر شامل على معالجة العمليات في نظم التطبيقات، وإذا كانت هذه الضوابط غير فعالة فقد تكون هناك مخاطرة من إمكانية حدوث أخطاء دون اكتشافها في نظم التطبيقات، وبالتالي فإن نقاط الضعف في الضوابط العامة للمعالجة الآلية للبيانات قد تحول دون الاعتماد على ضوابط تطبيق المعالجة الآلية للبيانات.

وعلى أي حال فإن الإجراءات اليدوية التي يمارسها المستفيدون قد توفر رقابة فعالة على مستوى التطبيق.

إذا استنتج المراجع بأن هناك نقاط ضعف في الضوابط العامة وضوابط المعالجة، وكانت هذه النقاط تحول دون الاعتماد على تلك الضوابط، فلا داعي لأن يستمر في المراجعة والتوثيق أو تنفيذ الإجراءات الالتزام، وعليه بدلاً من ذلك أن يسعى لتحقيق أهداف المراجعة من خلال تطبيق الإجراءات الجوهرية.

10.3 إجراءات الالتزام والتقويم النهائي

- عند مراجعة الضوابط وتوثيقها في بيئة المعالجة الآلية للبيانات، يقوم المراجع بإجراءات الاستفسار والمراجعة المشابهة لتلك الإجراءات المبينة في الفقرات 16 – 19 من دليل المراجعة الدولي رقم 6، تحت عنوان "دراسة وتقويم النظام المحاسبي، وما يرتبط به من ضوابط داخلية بشأن عملية المراجعة"، ويمكن تحديد الضوابط العامة وضوابط المعالجة وتوثيقها من خلال استخدام طرق وأساليب معينة مثل خرائط سير العمل، والاستبيانات، والقوائم الحصرية، أو الأوصاف السردية.
- إن أهداف إجراءات الالتزام في بيئة المعالجة الآلية للبيانات لا تختلف عنها في البيئة اليدوية، ولكن هناك بعض إجراءات المراجعة التي قد تختلف، وفضلاً عن إجراءات الاستفسار والملاحظة والمعاينة (استخدام العينات) فقد يجد المراجع ضرورة، أو أفضلية في استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي.
- قد تتحسن فاعلية وكفاءة إجراءات الالتزام في بيئة المعالجة الآلية للبيانات من خلال استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي، إذ أن استخدام هذه الطرق قد يكون مناسباً عندما لا يكون لدى النظام دليل مرئي يمكن الاعتماد عليه في توثيق أداء الضوابط، وفي مثل هذه الحالة قد تستخدم بيانات الاختبار للحصول على دليل بأن ضوابط المعالجة تعمل وفقاً لما هو مصمم لها.
- تهدف إجراءات الالتزام والتقويم النهائي التي يقوم بها المراجع إلى التأكد من الضوابط التي ينوي الاعتماد عليها كانت تعمل بصورة سليمة طلية الفترة المعنية ، ومن أنه يمكن الاعتماد عليها وفقاً لما هو مخطط له في مرحلة التقويم الأولى، وإذا حصل المراجع على قرائن تثبت أن الضوابط لم تكن تعمل حسب ما هو مصمم لها، أو أن إجراءات الالتزام تدل على أن الضوابط العامة للمعالجة الآلية

لا توفر تأكيداً معقولاً بأن ضوابط تطبيق المعالجة الآلية كانت فاعلة أثناء فترة الاعتماد فإن تقويمه النهائي قد يؤدي إلى عدم الاستمرار في الاعتماد المخطط له، وبدلاً من ذلك فقد يسعى إلى تحقيق أهداف المراجعة من خلال تطبيق الإجراءات الجوهرية.

11.3 البلاغ عن نقاط الضعف الموجودة في الرقابة الداخلية

قد يلاحظ المراجع نقاط الضعف الموجودة في الرقابة الداخلية للمعالجة الآلية للبيانات أثناء دراسته وتقويمه للنظام المحاسبي وما يرتبط به من ضوابط داخلية ، ويجب عليه أن يحيط الإدارة علماً بتلك النقاط حسب ما ورد وصفه في الفقرة 28 من دليل المراجعة الدولي رقم 6.

قد يصبح المراجع أيضاً على وعي ومعرفة بجوانب أخرى من بيئة المعالجة الآلية للبيانات لا تؤثر مباشرة على دراسة وتقويم الرقابة الداخلية، ولكنها ترتبط بحماية البيانات واستمرارية المعالجة، وأمثلة ذلك موجودة في الفقرات 8 (هـ) و 11 أعلاه وعندما ترد لعلم المراجع عيوب جسيمة في هذه المجالات فينبغي عليه أن يطلع الإدارة عليها.

أسئلة تقويم ذاتي

؟

1. كيف تتم عملية التقويم الأولي للمراجعة الداخلية ؟
2. ارجع إلى عملية المراجعة وبين ما تحتاجه من وثائق ومستندات عند تقويم النظام المحاسبي.
3. كيف يتم البلاغ عن نقاط الضعف الموجودة في الرقابة الداخلية بواسطة المراجع؟

الخلاصة

عزيزي الدارس،،،

بعد أن تدارسنا هذه الوحدة، فلا بد أن تكون قد أصبحت ملماً بكثير من المعلومات الهامة التي لا شك أنها المرة الأولي التي تتعرف علي جزء كبير منها والبعض الآخر قد لا يكون جديداً عليك.

تحدثنا عن موضوعات غاية في الأهمية؛ وهي نص دليل المراجعة الدولي، ثم أهداف المراجعة، والنظام المحاسبي، وخرائط المراجعة، والبرامج الخاصة بالحاسب الآلي، وذلك بالتركيز على طرق المراجعة، ومؤهلات المراجع، وكيفية المراجعة نفسها، وأساليب تطبيق طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي وكيفيتها، والضوابط الداخلية وكيفية الإشراف، وإجراء التقويم النهائي وقد اختتمنا الوحدة بكيفية إظهار نقاط الضعف الموجودة في الرقابة الداخلية.

نأمل أن تكون قد استفدت من معلومات هذه الوحدة، وأن تنجح في حل الأسئلة والتدريبات، وإذا صعب عليك شيء أرجو الرجوع إلى المشرف الأكاديمي.

نتمنى لك التوفيق،،،

لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

الوحدة التالية هي الأخيرة في هذا المقرر وهي تبحث في فروض مراجعة الحسابات ومبادئها ومعاييرها، وهذه المعايير تشمل معايير عامة وأخري مرتبطة بالفحص وثالثة هي معايير ميدانية، وتحدد كذلك مسئولية مراقبي الحسابات " مسئولية مدنية وجنائية وتأديبية"

نتمنى أن تجدها مفيدة و تستمتع بدراستها،،،

إجابات التدريبات

تدريب (1)

أساليب الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات تقسم إلى نوعين:

1.أساليب الرقابة العامة 2.الرقابة على التطبيقات

	أسلوب الرقابة	مثال على الرقابة
أساليب الرقابة العامة	تخطيط المنظمة	فصل الواجبات بين مبرمج الحاسب الإلكتروني ومشغل الحاسب الإلكتروني
	إجراء توثيق النظم والبرامج وفحصها والموافقة عليها.	وضع البرنامج الملائم الذي يحتوي على الأوامر الخاصة بتشغيل الحاسب الإلكتروني.
	الرقابة على جهاز الحاسب	يؤدي فشل الذاكرة أو فشل الأسطوانة الصلبة إلي ظهور رسائل بالخطأ على الشاشة
	الرقابة على التوصل لبرنامج الحاسب وملفات البيانات	يجب تواجد كلمة سر مرخص بها تشغيل الوحدة الطرفية بالحاسب الإلكتروني
أساليب الرقابة على التطبيقات	الرقابة على المدخلات	وجود ترخيص سابق على التشغيل لعمليات المبيعات
	الرقابة على التشغيل	إجراء اختبار للتعرف على مدى منطقية سعر الوحدة المباعة
	الرقابة على المخرجات	إجراء فحص بعد التشغيل على عمليات المبيعات بواسطة إدارة المبيعات

تدريب (2)

الإجراءات التحليلية تعرف بأنها "تقويم للمعلومات المالية تتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية بعضها البعض، وبينها وبين البيانات غير المالية، من خلال مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقيعات المراجع.

ومن أهم أغراض الإجراءات التحليلية ما يلي:

1. تفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه.
2. تقدير قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار.
3. الإشارة إلى تعريفات ممكنة في القوائم المالية.
4. تخفيض الاختبارات التفصيلية.

تدريب (3)

يمكن أداء الإجراءات التحليلية في ثلاث مراحل من المراجعة:

أولاً: في مرحلة التخطيط لمساعدة المراجع على تحديد طبيعية توقيت العمل الذي سيتم تنفيذه ومداه، ليتعرف على الأمور الهامة خلال أداء المراجعة.

ثانياً: خلال مرحلة الاختبار مع باقي إجراءات المراجعة الأخرى مثال، مقارنة الجزء المدفوع مقدماً من كل بوليصة تأمين مع قيمة نفس البوليصة عن العام الماضي كجزء من اختبار التأمين المدفوع مقدماً.

ثالثاً: خلال مرحلة الانتهاء من المراجعة ويفيد ذلك في النقطة التي يتم عندها إجراء الفحص النهائي، ومساعدة المراجع على التوصل إلى نظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي تم مراجعتها.

تدريب (4)

فوائد استخدام الأساليب الإحصائية هو أمر مرغوب فيه، حتى تصبح استخدامات الإجراءات التحليلية أكثر ملائمة، ويستخدم معظم المراجعين برامج الحاسب الإلكتروني، لإجراء العمليات الحسابية في الإجراءات التحليلية الإحصائية، وهي تساعد في تفسير البيانات وأكثرها استخداماً تحليل الانحدار، وأساليب المعاينة الإحصائية.

تدريب (5)

القدرة على دفع الديون قصيرة الأجل

1- نسبة التداول = الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة

2- نسبة الربحية = التغذية + أوراق مالية + صافي مدينين / الالتزامات المتداولة

3- معدل دوران حسابات المدينين = صافي المبيعات / متوسط حسابات في المدينين

4- نسبة التشغيل = صافي المبيعات / الأصول الملموسة الخاصة بالتشغيل

5- نسبة الرفع المالي:

القيمة الدفترية للسهم العادي = حقوق الملكية العادية / عدد الأسهم العادية

تدريب (6)

1. اختيار العينة العشوائية البسيطة.
2. اختيار العينة المنتظمة.
3. اختيار العينة الاحتمالية بالتناسب مع الحجم.
4. اختيار العينة الطبقية

مسرد المصطلحات

وضع المعايير والقواعد: Establishing Standards & Rules

يضع المعهد المعايير والقواعد التي يجب اتباعها لكافة الأعضاء وباقي المحاسبين المعتمدين، ويتم وضع المتطلبات بواسطة لجان، ويملك المعهد سلطة وضع المعايير والمراجعة والفحص والإعداد والتصديق والسلوك المهني.

المعهد الأمريكي للمحاسبين

منظمة للعمل التطوعي للمحاسبين AICPA تضع المتطلبات المهنية للمحاسبين، وإجراء البحوث ونشر المطبوعات الخاصة بالمحاسبة، والمراجعة، والخدمات الاستشارية للإدارة والضرائب.

المهارات والكفاءة: Skills & Competent

هي المتطلبات المهنية التي تم وضعها بواسطة المعهد للمحاسبين المعتمدين للقيام بعملية المراجعة وتقويم الرقابة الداخلية.

معايير المراجعة المتعارف عليها: Generally Accepted Auditing Standards

تمثل معايير المراجعة إرشادات (دليل) عامة لمراجعين على تنفيذ مسئولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية، وهي تشمل اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة، والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة المراجعة.

النظام المحاسبي: Accounting System

هو أسلوب تسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية على نحو منطقي يهدف إلى توفير معلومات مالية لمتخذ القرار.

المراجع

المراجع العربية

5. مطاوع، جلال، إبراهيم، يوسف، **الاتجاهات الحديثة في مراجعة الحسابات**، القاهرة:دار الثقافة العربية ، غير موضح سنة النشر.
6. وليم توماس، أرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، ترجمة وتعريب دكتور أحمد حجاج ، دكتور كمال الدين سعيد ، الرياض:دار المريخ 1988م.
7. الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2002م .
8. هنري، منير إبراهيم، **سلسلة الفكر الحديث في مجالات الإدارة المالية، الفكر الحديث في مجال الاستثمار**،الإسكندرية: منشأة المعارف 1999م.

المراجع الأجنبية

7. AICPA, **Improving Business Reporting A Customer Focus** (a.k.a. The Jenkins Report Available at (ttp://ww.aicpa.org) 1994. 12/15/2000.
8. Deller, D., M. Stubenrath & C. Weber, **A Survey on the Use of the Internet for Investors Relations In USA, The UK and Germany, The European Accounting Review**, Vol. 8 No. 2
9. Debreceny, R., G, Gary & T. Barry, **Accounting Information In A Networked World-Resource Discovery, new Orleans Processing and Analysis**, Paper Presented at A.A.A Annual Meeting1998.
10. Debreceny, Roger & L. Gray**, Financial Reporting on he Internet & The External Audit, European Accounting Review**, Vol.8 No. 2, 1999.

11. FASB, BRRP **Electronic Distribution of Business Reporting Information,** Available At (ttp://www. fasb.org) 2000 1/8/2001.
12. Gray, G., & R. Debreceny,**1997 Corporate Reporting on the Internet, Paper Presented at the Asiapacific Snference on The International Accounting Issues**, Bankok, Nov.


الوحدة الخامسة
فروض مراجعة الحسابات
ومبادؤها ومعاييرها

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	179
تمهيد	179
أهداف الوحدة	180
1. فروض مراجعة الحسابات	181
2. مبادئ مراجعة الحسابات	182
1.2 المبادئ المرتبطة بركن الفحص	182
2.2 المبادئ المرتبطة بركن التقرير	183
3. المعايير العامة لمراجعة الحسابات	184
1.3 المعايير الشخصية	185
2.3 معايير العمل الميداني	185
3.3 معايير تقرير مراجع الحسابات	186
4. مسئولية مراقب الحسابات	187
1.4 المسئولية المدنية	188
2.4 المسئولية الجنائية	197
3.4 المسئولية التأديبية	200
الخلاصة	203
إجابات التدريبات	**204**
مسرد المصطلحات	**206**
المراجع	**208**

مقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس،

مرحباً بك إلى هذه الوحدة الخاتمة التي تأتي بعنوان **(فروض مراجعة الحسابات ومبادؤها ومعاييرها)**، والتي تبدأ بتعريف الفرض، ثم تناقش أهم خمسه فروض للمراجعة، وفي القسم الثاني تتناول مبادئ مراجعة الحسابات؛ وهي مبدآن؛ الأول يتعلق بالمبادئ المرتبطة بركن الفحص والآخر بركن التقرير.

ثم نشرح في القسم الثالث المعايير العامة لمراجعة الحسابات التي تضم المعايير الشخصية، ومعايير العمل الميداني، ومعايير تقرير مراجع الحسابات، أما القسم الرابع فيتطرق لمسئولية مراقب الحسابات، حيث يحدد المسئولية ومعناها وأقسامها الثلاثة (مدنية ، جنائية ، تأديبية) .

فالمسئولية المدنية عقدية، أو مسئولية تقصيرية، وسنتناول أركانها ونعرض أمثلة لها، أما المسئولية الجنائية فسنعرفها ونعطي أمثلة لها – وكذلك نقف عند أركان جريمة التهرب من الضرائب (الركن المادي والمعنوي) .

وأخيراً نتطرق للمسئولية التأديبية التي لا تقوم إلا إذا وجدت جريمة، فنوضح ركنيها (المادي والمعنوي).

في الختام نأمل أن تستفيد من هذه الوحدة وأن تساعدنا على تطويرها.

ومرحباً بك مرة أخرى،،،

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس،

بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

1. تعرف فروض مراجعة الحسابات وتحددها .
2. تبين مبادئ مراجعة الحسابات .
3. تشرح المعايير العامة لمراجعة الحسابات وتذكر أنواعها .
4. تحدد مسئولية مراقب الحسابات ، ومعناها وأقسامها .
5. تتعرف على أركان جريمة التهرب من الضرائب .

1. فروض مراجعة الحسابات

عرف الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام تعبر عن التطبيق وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

إن أهم فروض مراجعة الحسابات تتمثل في الآتي:

1. فروض عدم التأكد

وفقاً لهذا الفرض فإن الحاجة تقتضي وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد.

2. فرض استقلال مراجع الحسابات الخارجي

إن مراجع الحسابات الخارجي (مراقب الحسابات) يعتبر حكماً عندما يمارس عمله حيث تعتمد كثير من الطوائف على رأيه في اتخاذ قراراتها.

3. فرض تأهيل خاص لمراجع الحسابات الخارجي

إن إبداء مراجع الحسابات الخارجي (مراقب الحسابات) لرأيه الفني وما يواجهه من مشاكل عديدة أثناء أداء عمله، يستلزم تأهيلاً علمياً وعملياً كافياً لأداء مهمته.

4. فرض توافر نظام كافٍ للرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة من أدوات مراقبة، تعتبر ضماناً لحسن سير العمل في المنشأة، وتشمل الرقابة الداخلية الرقابة الإدارية، والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي.

إن عملية مراجعة الحسابات تعتمد على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية، فإذا كان النظام كفؤاً، فإن مراجع الحسابات الخارجي سيقلل من اختباراته، أما إذا كان النظام ضعيفاً فيجب عليه أن يوسع من اختباراته، وصولاً إلى رأيه الفني المحايد.

5. فرض صدق التقرير

إن فرض صدق التقرير يأتي نتيجة لوضع مراجع الحسابات الخارجي موضع ثقة جميع عند الأطراف التي لها علاقة بتقريره هذا.

أسئلة تقويم ذاتي



رتب القائمة (أ) مع من يناسبها من القائمة (ب)

(أ)	(ب)
1. الفرض	1. عدم التأكد من أدلة الإثبات
2. كفاءة نظام الرقابة الداخلية	2. صدق التقارير
3. استغلال مراجع الحسابات الخارجي	3. قاعدة تحظى بقبول عام عند التطبيق
4. ثقة جميع الأطراف في مراجعة الحسابات	4. تعتمد عليها المراجعة

2. مبادئ مراجعة الحسابات

ترتبط مبادئ مراجعة الحسابات بأركان المراجعة، والتي تتمثل في ركني الفحص والتقرير، وعليه فإن هذه المبادئ تنقسم إلى مجموعتين هما:

1.2 المبادئ المرتبطة بركن الفحص

- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي**

وذلك بأن يكون لمراجع الحسابات الخارجي المعرفة بالمنشأة، وطبيعة الأحداث فيها، وآثارها المتوقعة على كيان المنشأة، وعلاقتها بالأطراف الخارجية الأخرى، والوقوف على احتياجات مستخدمي القوائم المالية وغيرها.

- **مبدأ الشمول في الفحص الاختباري**

بحيث يشمل الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسة والفرعية، وجميع التقارير المالية، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

- **مبدأ الموضوعية في الفحص**

وذلك بالإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي، وذلك بالاعتماد على عدد كافٍ من أدلة الإثبات المؤيدة لرأي مراجع الحسابات، خاصة أدلة الإثبات القوية، مع التركيز على العناصر ذات الأهمية النسبية، أو تلك التي يرتفع فيها احتمال الخطأ أو الغش.

- **مبدأ فحص الكفاية الإنسانية**

وذلك بفحص الكفاية الإنسانية، بجانب الكفاية الإنتاجية، لما لها من تأثير في تكوين الرأي السليم لمراجع الحسابات عن أحداث المنشأة، فالكفاية الإنسانية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة، والذي يعكس نظام القيادة، والسلطة، والحوافز، والاتصال، والمشاركة، في المنشأة محل المراجعة.

2.2 المبادئ المرتبطة بركن التقرير

- **مبدأ كفاءة الاتصال**

بحيث يكون تقرير مراجع الحسابات الخارجي، وسيلة تعكس أوضاع المنشأة لجميع مستخدمي هذا التقرير بصورة تبعث الثقة، لتحقق بذلك كل المرجو من هذه التقارير.

- **مبدأ الإفصاح**

حيث يجب أن يفصح عن كل ما من شأنه إبراز مدى تنفيذ المنشأة لأهدافها، ومدى التزامها بتطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية، وإظهارها للمعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.

- **مبدأ الإنصاف**

حيث يجب أن تكون محتويات تقرير مراجع الحسابات الخارجي، والتقارير المالية محل المراجعة منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة، سواء أكانوا داخلها أو خارجها.

- **مبدأ السببية**

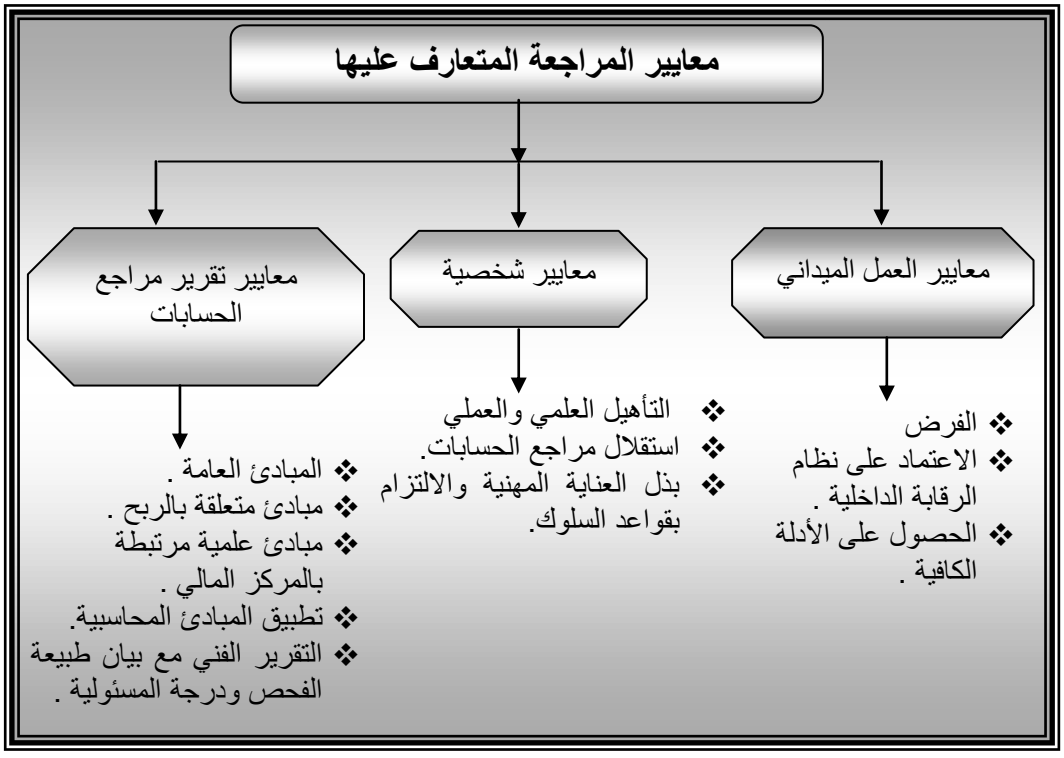
حيث يجب أن يحوي التقرير تفسيراً لكل تصرف غير عادي، كما يجب أن يبنى مراجع الحسابات تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

أسئلة تقويم ذاتي

1. في أحد امتحانات مجلس المحاسبين، طلب منك تلخيص أهم قواعد مراجعة الحسابات، فما هي ؟
2. حدد المبادئ المرتبطة بركن الفحص.
3. كيف يمكن الإيفاء بغرض تأهيل المراجع؟

3. المعايير العامة لمراجعة الحسابات

قسم المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين المعايير العامة لمراجعة الحسابات إلى ثلاث مجموعات هي :



1.3 المعايير الشخصية

هذه المعايير تشمل:

- ✓ **التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات الخارجي والذي يشمل:**

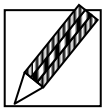
1. التأهيل العلمي أو الدراسي.
2. التأهيل العملي والخبرة المهنية .
3. ربط التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني.

- ✓ **استقلال مراجع الحسابات الخارجي والذي ينعكس على الآتي:**

1. إعداد برنامج المراجعة.
2. الفحص.
3. إعداد التقارير.

- ✓ **بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني عند أداء مراجع الحسابات الخارجي لعملية المراجعة، وفي إعداد تقاريره.**

تدريب (1)



هنالك مفاهيم للمراجعة متعارف عليها تناولها بالشرح.

2.3 معايير العمل الميداني

- ✓ **التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الجاد على أعمال المساعدين ويركز هذا المعيار على عنصر الوقت من حيث :**

1. توقيت تعيين مراجع الحسابات الخارجي .
2. توقيت القيام بعملية المراجعة.
3. توقيت تنفيذ إجراءات المراجعة.

- ✓ **يجب أن تتم عملية دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه بصورة سليمة كأساس لتحديد مدى الاعتماد عليه، وبالتالي تحديد حجم الاختبارات اللازمة، والتي تحدد إجراءات المراجعة الضرورية.**
- ✓ **ضرورة حصول مراجع الحسابات الخارجي على قدرٍ كافٍ من أدلة الإثبات وقرائنه الملائمة، لتكون أساساً سليماً يعتمد عليه عند التعبير عن رأيه في التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والمراجعة الحسابية الانتقادية والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.**

3.3 معايير تقرير مراجع الحسابات الخارجي

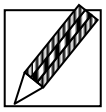
وتشمل الآتي:

- المعيار الذي يوضح ما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي:

1. **مجموعة المبادئ العامة والتي تشمل:**
   1. مبدأ الحيطة والحذر.
   2. مبدأ الثبات .
   3. مبدأ الشمول.
   4. مبدأ الأهمية النسبية .
   5. مبدأ الإفصاح.
2. **مجموعة المبادئ العلمية المرتبطة بالربح والتي تشمل:**
   أ. مبدأ تحقق الإيراد .
   ب. مبدأ التكلفة في قياس النفقة.
   ج. مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

تدريب (2)



أتيحت لك الفرصة للالتحاق بمكتب مراجع معتمد والعمل معه في مراجعة مصرف، ما هي البنود التي يتم الإفصاح عنها ؟

3. **مجموعة المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي والتي تشمل:**
   أ. مبدأ التكلفة التاريخية، ناقصاً الإهلاك.
   ب. مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها في المستقبل.

- التقرير عن ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترات المحاسبية المختلفة.
- التقرير أن الإفصاح في التقارير المالية يعتبر كافياً لجميع البيانات المهمة.
- التقرير الفني عن التقارير المالية ككل، مع بيان طبيعة الفحص ودرجة المسئولية التي يتحملها، وبناءً على ذلك المعيار يمكن تقسيم رأي مراجع الحسابات إلى :
  - رأي نظيف.
  - رأي مقيد .
  - رأي سلبي .
  - رأي معارض.

أسئلة تقويم ذاتي

1. على أي شيء يعتمد تحديد حجم الاختبارات اللازمة لإجراء المراجعة الضرورية ؟
2. اذكر الأسباب التي تجعل التأهيل العلمي والتأهيل العملي مهمين لمراجع الحسابات الخارجي.
3. كيف تُقوِّم مراجع الحسابات الخارجي بأنه مستقل أو غير ذلك ؟

4. مسئولية مراقب الحسابات

المسئولية في اللغة معناها تحمل التبعية والمؤاخذة، وتنقسم لثلاثة أقسام رئيسية هي:

1 . مدنية 2. جنائية 3 . تأديبية

1. المسئولية المدنية

تقوم المسئولية المدنية على أساس أن هناك ضرراً أصاب المدعي نتيجة خطأ أو إهمال يصدر من مراقب الحسابات وجزاؤها هو تعويض المتضرر عما أصابه من خسارة مالية، وتجدر الإشارة إلى أن المسئولية المدنية تنقسم إلى قسمين :

(أ) مسئولية عقدية

وأساسها هو إخلال المراقب بالتزام تعهد بإنجازه في عقد المراجعة الذي يبرمه مع عملائه.

(ب) مسئولية تقصيرية

تنعقد إذا انتفت الرابطة التعاقدية بين المراقب والمتضررين، وترتب الضرر لإخلال مراقب الحسابات بالالتزام القانوني العام الذي يقضي بعدم الإضرار بالغير، ويسمى بعض الكتاب المحاسبين المسئولية التقصيرية بمسئولية مراقب الحسابات تجاه الطرف الثالث (مسئولية مراقب الحسابات أمام الغير).

1.4 المسئولية المدنية

يسأل مراقب الحسابات أمام عميله، أو موكله الذي يرتبط معه برابطة تعاقدية، ينظمها ويبين نطاقها، ويحدد أتعاب المراقب، وغير ذلك من المسائل.

وسنتناول عزيزي الدّارس أقسام المسئولية المدنية بالتفصيل على النحو التالي:

أولاً: العقد

يسمى عقد المراجعة ويطلق على هذا النوع من المسئولية المترتبة على الإخلال بشروط هذا العقد "**المسئولية العقدية**" والطوائف المختلفة التي تعتمد على رقابته وتتأثر برأيه الفني هي الدائنون والمقرضون وحملة السندات والمتعاملون مع المنشأة ويطلق الكتاب المحاسبون عادة على هذا النوع من المسئولية المدنية **مصطلح مسئولية المراقب أمام الغير أو مسئولية المراقب أمام الطرف الثالث.**

- **أركان المسئولية المدنية**

سواءً كانت مسئولية مراقب الحسابات (المراجع الخارجي) مسئولية عقدية أو تقصيرية فهناك ثلاث أركان ينبغي توافرها لمساءلة المراقب هي :

1. خطأ يصدر من المراقب .
2. ضرر يصيب المدعي .
3. رابطة السببية بين الخطأ والضرر.

الركن الأول: خطأ يصدر من المراقب

لا يسأل مراقب الحسابات (المراجع الخارجي) مدنياً إلا إذا أثبت المدعي صدور خطأ منه' أو إنه أهمل جانب الرقابة على حسابات المنشأة، وهذا يعني أن خطأ المراقب سواء أكان في المسئولية العقدية أو التقصيرية ليس مفترضاً بل يكلف الدائن والمدعي بإثباته.

ويسود التساؤل متى يعتبر مراقب الحسابات مخطئاً أو مهملاً؟

جدير بالذكر أن القضاء الإنجليزي والفرنسي والبلجيكي والأمريكي، قد أوضح بجلاء أن انحراف مراقب الحسابات يتحقق، إذا قصر في أداء مهمته والوفاء بالتزامه المهني، بمعنى أن مراقب الحسابات لم يبذل في فحصه العناية المهنية المعتادة والمتعارف عليها بين أعضاء المهنة، حيث قرر القضاء الإنجليزي أنه ينبغي على مراقب الحسابات أن يلتزم بالعناية والمهارة المعقولة عند قيامه بفحصه واستفساره وإنجاز عملية المراجعة، وليس مراقب الحسابات مؤمناً ولا يستطيع أن يضمن أن الدفاتر تعطي صورة صادقة وصحيحة من أعمال الشركة ومركزها المالي لذا فإن التزامه ليس تمثيلاً إلى هذا الحد، وقد أكد القضاء الإنجليزي ذلك في حكم قضائي بقوله : "إن التزام المراقب يتلخص في أن يبذل في عملية المراجعة الحرص والعناية التي يبذلها المراقب المعتاد في حرصه وكفاءته ويقظته".

- وإذا انتقلنا إلى القضاء الفرنسي، لوجدنا محكمة النقض الفرنسية في أحد أحكامها قد أبرزت نطاق الأداء المهني المطلوب من مراقب الحسابات بقولها: إن المراقب لا يكون قد أوفى بالتزامه إلا إذا بذل عناية الشخص المعتاد.
- كذلك أمنت المحكمة البلجيكية على هذا المعيار حينما قضت بأن مراقب الحسابات، مهمته مقصورة على المراقبة وعليه أن يبذل عناية الشخص المعتاد، أما عدم فعالية أسلوبهم في الفحص والمراجعة فإنها لا تنهض بذاتها سبباً لترتيب مسئوليتهم، متى ثبت أن أسلوبهم في المراجعة كان أميناً
- وأخيراً اعتنق القضاء الأمريكي هذا المبدأ .

أمثلة لأحكام القضاء الأجنبي

وعند الحديث عن ركن الخطأ المستوجب للمسئولية الواقعة على مراقب الحسابات لا يفوتنا أن نشير إلى بعض أحكام القضاء الأجنبي حتى يمكن الاسترشاد بما أصدره من مبادئ في الدعاوى والحالات المطروحة للمناقشة وإبداء الرأي بشأن مدى مسئولية مراقب الحسابات.

1. عدم الاطلاع على النظام الأساسي للشركة

أصدرت المحكمة الإنجليزية حكماً قررت فيه اعتبار المراقب مخطئاً إذ لم يطلع على النظام الأساسي للشركة، وبالتالي لم يكشف خروج أعضاء مجلس الإدارة عن النطاق المحدد لمسئوليتهم.

2. في حالة عدم التحقق من قيمة البضاعة تحت التشغيل

كذلك قضت المحاكم الإنجليزية أن المراقب يعتبر مهملاً إذا لم يهتم بالتحقق من قيمة البضاعة تحت التشغيل، وبالتالي لم يكشف المغالاة في تقويمها، معتمداً على شهادة الإدارة، في حين كانت لديه السجلات والمستندات التي تمكنه من القيام بمهمته.

3. في حالة عدم إرسال مصادقات للدائنين

كما قضت محكمة استئناف اسكتلنده بمسئولية مراقب الحسابات، لأنه لم يكتشف حذف فواتير المشتريات الآجلة وعدم تسجيلها بحساب الدائنين في نهاية المدة المالية، وقد كان في مقدوره أن يطلب من الدائنين موافاته بكشوف حسابات توضح مطلوبا تهم من الشركة ومقارنة الأرقام الواردة بما هو مثبت في حساباتهم بدفتر الأستاذ.

4. في حالة اعتماد كشوف وشهادة الإدارة بدون فحص

قضى بأن مراقب الحسابات يكون مخطئاً، إذا قبل كشف الديون المعدومة المقدمة من إدارة الشركة دون أن يفحص بند المدينين، بينما كان واضحاً أمامه أن هناك ديوناً أخرى يتعذر تحصيلها، نظراً لسقوط الحق في المطالبة بها بالتقادم، وتبين أنها لم تكن قد أدرجت في هذا الكشف .

5. في حالة قبول شهادة من شخص غير مختص

وقرر القضاء الإنجليزي بإهمال مراقب الحسابات وتقصيره لأنه قبل شهادة من أحد سماسرة الأوراق المالية لحيازته لاستثمارات تملكها الشركة، في حين أنه ليس مختصاً، وليس من نشاطاته ومهنته حيازة الأوراق المالية وحفظها.

6. في حالة عدم إشارة المراقب في تقريره صراحة إلى توزيع أرباح_صورية يعتبر المراقب مخطئاً إذا لم يشير صراحة في تقريره إلى توزيع أرباح صورية.

7. في حالة عدم اكتشاف الاختلاس

عدم اكتشاف المراقب للاختلاس رغم تعهده بالمراقبة الكاملة ففي هذه الحالة يكون المراقب مقصراً إذا أهمل اكتشافه للاختلاسات ، في بند المصاريف النثرية والأجور.

8. في حالة الإهمال في دعوة الجمعية العمومية في حالة الضرورة

قد يحدث أن يعمد مجلس الإدارة إلى اتخاذ بعض التصرفات التي تضر بالشركة، وفي هذه الحالة جرت التشريعات على منح المراقب دعوة الجمعية العمومية للمساهمين، وفي ضوء ما تقدم حكم القضاء الإنجليزي بمسئولية مراقب الحسابات؛ لأنه أهمل في طلب عقد جمعية عمومية للمساهمين يرفع إليها ما حدث.

9. في حالة الاكتفاء بمطابقة الميزانية مع الدفاتر

ومن أحكام القضاء الضريبي، ما قضت به محكمة ليون في حكمها الصادر بتاريخ 1992/11/10م بمسئولية مراقب الحسابات لأنه اكتفى بمطابقة الميزانية مع الدفاتر، أي دفاتر الشركة من الوجهة المحاسبية فقط، ولم يقم بإجراء مراجعة القيود المبينة بالدفاتر.

10. في حالة عدم الإفصاح عن الانحرافات

حكمت محكمة استئناف بارك في حكمها الصادر بتاريخ 1942/3/9م بأن المراقبين يعتبرون مسئولين إذا كانوا يعلمون صورية الميزانية، وإنه لم يتم سداد قيمة الأسهم المكتتب فيها لزيادة رأس المال في خلال الخمس سنوات التي عرضت فيها الميزانية على المساهمين ورفض إقرارهم للحسابات ومصادقتهم على الميزانية.

الركن الثاني: ضرر يصيب المدعي

لا يكفي أن يصدر من مراقب الحسابات خطأ أو إهمال أو تقصير، بل لابد أن يصيب المدعي ضرر نتيجة خطأ المراقب وانحرافه عن المسلك.

وعلى هذا يمكن القول إن الضرر يمثل الركن الثاني من أركان المسئولية المدنية بشقيها العقدية والتقصيرية، فإذا انتفى هذا الركن فلا مسئولية على المراقب، ولا مجال لإلزامه بالتعويض.

هذا ويلاحظ أن الضرر الذي يصيب المدعي – سواء أكان هو الموكل الذي تعاقد مع المراقب أو مع الغير الذي يعتمدون على تقرير المراقب – قد يكون مادياً بحيث يتكبد خسائر مالية، كما قد يكون ضرراً أدبياً، فيصيب المدعي في سمعته، أو شهرته التجارية ، ويشترط أن يكون الضرر المدعى به محققاً أي أنه أصاب المدعي حقيقة.

وعلى ذلك لا يجوز المطالبة بالتعويض عن الضرر المحتمل، وهنا ملاحظة ينبغي الإشارة إليها بهذه المناسبة وهي تتلخص في سعي المشرع للمحافظة على حقوق المساهمين وغيرهم من ذوي المطالب المرتبطة بالشركة، فنص على أنه في حالة تعدد المراقبين، فإنهم يكونون مسئولين بالتضامن عن تعويض الضرر الذي نتج إهمالهم في الرقابة، ويترتب على هذا الحكم أنه يستطيع من يلحق به ضرر الرجوع إلى أي مراجع بالتعويض.

نحن نرى أن هذا الحكم لا ينبغي وفقاً لمبدأ المساءلة الشخصية، ونرى أن المراقب لا يساءل إلاّ عن تعويض الضرر الناجم عن خطئه الشخصي، فلا يساءل عن أخطاء زميله المشترك معه في عملية المراجعة، وذلك في حالة ما إذا أمكن تحديد خطأ كل منهما، أما إذا تعذر تحديد الخطأ فلا مناص من الأخذ بمبدأ المسئولية التضامنية بينهما.

أسئلة تقويم ذاتي

هب أنك عضو في إحدى المحاكم فما رأيك في النزاعات التالية وتحت أي مسئولية تقع :

1. المراجع لم يعط اعتباراً للبضائع تحت التشغيل وأسعارها المبالغ فيها، بل اكتفي بشهادة الإدارة، وكان لديه من المستندات ما يؤكد غير ذلك.
2. تم إرسال المصادقة الدائمة ووصل الرد بعد 15 يوم، ولكن كان هنالك اعتراض على الرصيد الوارد بكشف الحساب.
3. كان هنالك اختلاس لم يتم الكشف عنه، وكان ذلك في بند المصروفات النثرية وتزوير في الأجور.

الركن الثالث: رابطة السببية بين الخطأ والضرر

وأخيراً لا يكفي مساءلة مراقب الحسابات مدنياً ومطالبته بالتعويض لمجرد ارتكابه خطأ أو إهمال أحدث ضرراً بالمدعي، بل على من يدعي حدوث الضرر أن يثبت إلى جانب انحراف المراقب عن مسلك المراقب المعتاد، توافر علاقة أو رابطة السببية بين خطأ المراقب أو انحرافه والضرر الذي أصابه.

وتتحقق رابطة السببية متى ثبت أن خطأ المراقب هو علة الضرر وسببه، وأن الضرر الذي أصاب المدعي ما كان ليحصل لو لم يرتكب المراقب هذا الخطأ.

والعبرة في وجود رابطة السببية هي بمقدار ما يتوقف الضرر على وجوده على وقوع خطأ كلما استقل الضرر عن الخطأ بحيث يتصور وقوعه ولم يقع خطأ ظاهر انعدمت رابطة السببية.

ولقد حكم القضاء الإنجليزي في إحدى الدعاوى بأنه على الرغم من إهمال المراقب وموكله، إلا أن إهمال موكله كان يفوق إهماله وعلى ذلك فإن عدم اكتشاف الاختلاس لم ينشأ نتيجة مباشرة لإهمال المراقب.

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر أنواع المسئولية التي تقع على مراجع الحسابات الخارجي.
2. كيف تعالج حالة عدم الإفصاح عن الانحرافات التي يتقاضى عنها مراقب الحسابات (إذا لم يتم سداد قيمة الأسهم المكتتب فيها لزيادة رأس المال خلال خمس سنوات) وقد صادقتها الميزانية؟
3. حدثت بعض المخالفات في المراجعة، لكن مراقب الحسابات المسئول تعلل بأن المسئولية تقع على معاونيه، حدد على من تقع المسئولية وما نوعها ؟

ثانياً: المسئولية التقصيرية للمراقب

انتهينا إلى إمكانية مساءلة مراقب الحسابات عن خطئه أمام موكله استناداً على القاعدة العامة الواردة في قانون المعاملات المدنية السوداني لسنة 1984م في المادة (138) والتي تنص على أن كل فعل سبَّب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض،وكذلك وردت في القانون المدني المصري، والتي نصت عليها المادة (163) بقولها "**كل خطأ سبَّب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض**" بالإضافة إلى هذا فقد تواترت المحاكم الفرنسية والبلجيكية على تقرير مسئولية مراقب الحسابات أمام الغير، استناداً على القاعدة العامة في المسئولية التقصيرية التي أفصحت عنها المادة 163 من القانون المدني المصري.

أركان المسئولية التقصيرية وشروط انعقادها

يشترط لانعقاد مسئولية المراقب التقصيرية توافر الأركان الثلاثة التي سبق أن أشرنا إليها في المسئولية العقدية وهي :

أ- خطأ المراقب.

ب- ضرر يصيب المدعي.

ت- رابطة السببية بين خطأ المراقب والضرر الذي أصاب المدعي.

وتجدر الإشارة إلى أن من يدعي التعويض هو المكلف كما هو الحال في المسئولية العقدية، بإثبات دعواه، وإقامة الأدلة على صحتها، وتوافر أركانها فيثبت انحراف المراقب عن مسلك المراقب العادي.

المراجع اليقظ وسط زملائه أكثر علماً ودراية

بالإضافة للظروف الخارجية التي أحاطت بالمدعى عليه؛ على المراجع مراعاة تقاليد المهنة، والأصول العلمية الثابتة، ومبادئ مستويات المراجعة المتعارف عليها كما ينبغي إذا ثبت المدعي أنه أصابه ضرر أو خسارة مالية أو أدبية محققة بسبب انحراف المراقب، أو بمعنى آخر توافر رابطة السببية بين الخطأ والضرر ولكنها أفعال ووقائع يجوز إثباتها بكافة طرق الإثبات القانونية كالشهادة والمعاينة والتحقيق والخبرة.

تدريب (3)



بوصفك خبيراً في المراجعة، هل يمكن لمراقب الحسابات كشف غش الإدارة ؟ وكيف يمكن إثبات هذا النوع من الغش؟

مسئولية المراقب عن أعمال المساعدين

هل يعتبر مراقب الحسابات مسئولاً عن أعمال مساعديه، أو تابعيه الذين يشتركون معه في عملية تنفيذ عملية المراجعة؟

في اعتقادنا أن المراقب يعتبر مسئولاً عن أعمال مساعديه استناداً على القواعد العامة في المسئولية عن عمل الغير والواردة في قانون المعاملات المدنية السوداني والتي تتمثل في مسئولية المتبوع عن فعل تابعه، وكذلك نجد سند ذلك في المادة (174) من القانون المدني المصري التي تنص على ما يلي:

- يكون المتبوع مسئولاً عن الضرر الذي يحدثه تابعه بعمله غير المشروع، متى ما كان واقعاً منه في حالة تأدية وظيفته أو بسببها.
- تقوم رابطة التبعية ولو لم يكن المتبوع حراً في اختيار تابعه، متى ما كان عليه سلطة فعلية في رقابته وتوجيهه، وينبغي لكي يكون المراقب مسئولاً عن أعمال

مه أن يتوافر الشرطان الآتيان اللذان يمكن استخلاصها من النصوص المذكورة:

أولاً: أن تقوم علاقة التبعية بين المراقب والمساعدين، بمعنى أن يكون له عليهم سلطة فعلية في التوجيه والإشراف والرقابة ، فمراقب الحسابات في العادة يضع لمساعديه برامج المراجعة، فيلتزمون بالسير على هديها، وليس لهم حق الخروج عنه، أو تعديله، إلا بعد الرجوع إليه، أو الحصول على موافقته، وهو الذي يصدر إليهم التعليمات، والأوامر، ويتلقون منه التوجيهات.

ثانياً: يجب أن يكون التابع، أو المساعد، قد ارتكب خطأ أثناء قيامه بعمله، أو بسبب هذا العمل، فإذا لم يقع منه خطأ، انتفت المسئولية المدنية من المراقب ولم يعد هنالك محل لمساءلته، وعلى أي حال فإن للمراقب حق الرجوع إلى تابعه لكل ما أداه من تعويض بسبب خطأ من هذا التابع، وقد أفصحت عن ذلك القوانين المشار إليها أعلاه والتي تنص على أنه للمسئول عن عمل الغير حق الرجوع عليه في الحدود التي يكون فيها هذا الغير مسئولاً عن تعويض الضرر.

نشاط



على ضوء المعلومات التي عرفتها، افترض أنك مراقباً للحسابات، اكتب تقريراً عن منشأة قمت بمراجعتها، ثم أعرض ذلك على المشرف بعد مناقشته مع زملائك.

2.4 المسئولية الجنائية

أما المسئولية الجنائية لمراقب الحسابات، فهي التي تنعقد حينما يرتكب المراقب جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانوناً، وأساسها الإضرار بالمجتمع، وجزاؤها توقيع العقوبة المقررة للجريمة التي اقترفها.

مفهوم المسئولية الجنائية

قد يرتكب مراقب الحسابات جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانوناً، إذا تعدى الضرر نطاق الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، إلى نطاق الإضرار بالمجتمع، وهي التي تنتهي إلى عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة، ويلاحظ أن الجرائم التي يمكن أن يقترفها مراقب الحسابات، لابد أن يكون منصوصاً عليها في القوانين، يلاحظ أن هذه الجرائم وردت في قوانين متفرقة، بعضها في قانون الشركات لعام 1925م، وبعضها في قانون الضرائب لعام 1986م المعدل لعام 1996م وبعضها في قانون المؤسسات والهيئات وفي القانون الجنائي السوداني لعام 1981م.

وسوف نتناول هذه الجرائم، ونلقي عليها الضوء من غير الدخول في التفاصيل وذلك على النحو الآتي :

- **الجريمة الأولى: جريمة تعمد إثبات بيانات كاذبة في نشرات الاكتتاب، أو في غير ذلك من وثائق الشركة**

أوجب المشرع على مراقب الحسابات أن يرفق مع نشرات الاكتتاب في أسهم الشركة وسنداتها، في تقرير منه ما يفيد صحة البيانات الواردة فيها، ومطابقتها لأحكام القانون.

فإذا حدث وأثبت المراقب عمداً، أو وقَّع على شراء الأسهم والسندات وهو يعلم أنها تحوي بيانات كاذبة، أو مخالفة لأحكام القانون، واللائحة التنفيذية، عوقب المراقب بالعقوبات المنصوص عليها في تلك القوانين المشار إليها والتي قد تكون الحبس أو الغرامة المالية.

- **الجريمة الثانية: جريمة مصادقة المراقب على توزيع أرباح صورية**

تنص القوانين المشار إليها أعلاه، على أن يعاقب كل مراقب صادق على أرباح أو فوائد على خلاف أحكام القانون، أو نظام الشركات.

- **الجريمة الثالثة : جريمة وضع تقرير كاذب**

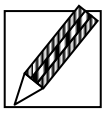
و يعاقب القانون "كل مراقب وكل من يعمل في مكتبه، وتعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته، وأخفى عمداً وقائع جوهرية، أو أغفل عمداً هذه الوقائع في التقرير

الذي يقدم للجمعية العمومية وفقاً لأحكام هذه القوانين بالحبس أو الغرامة المالية أو العقوبتين معاً.

- **الجريمة الرابعة: جريمة التقرير عن فعل، أو أفعال تتعارض مع أحكام الخطر المقرر في القانون**

كذلك تعاقب القوانين المراقب في حالة كتابة تقرير عن فعل أو أفعال تتعارض مع أحكام الخطر المقررة في القانون بغرامات مالية يتحملها المخالف شخصياً وكل من يعين عضواً لمجلس إدارة في شركة مساهمة، أو عضواً منتدباً بإداراتها، أو يظل بتمتع بعضويتها، أو يعين مراقباً فيها على خلاف أحكام الحظر المقررة في هذا القانون).

تدريب (4)



ناقش أنواع التقارير التي يكتبها المراجع مع إبداء وجهة نظرك في كل نوع.

ومن المعلوم أنه محظور على مراقب الحسابات في شركات المساهمة الخاصة من أن يشترك في إنشاء الشركة، أو يكون عضواً في مجلس إداراتها، أو يشتغل بصفة دائمة بأي عمل فني، أو إداري، أو استشاري فيها، أو أن يكون شريكاً أو موظفاً، أو قريباً، حتى من الدرجة الرابعة، أو لأحد هؤلاء المساهمين، ذلك وفقاً لأحكام القوانين المشار إليها، ومتى قبل مراقب الحسابات التعيين على خلاف هذه الأحكام، وقع تحت طائلة العقوبة المشار إليها في هذا النص.

- **الجريمة الخامسة: جريمة المساعدة أو التهرب من الضرائب**

يرتكب مراقب الحسابات جريمة التهرب من الضرائب بصفته فاعلاً حينما يقدم إقراره الضريبي باعتباره أحد رعايا هذه الضريبة، ويكون ذلك إذا ما استعمل طرق الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة، وذلك بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، أو أورد بيانات غير صحيحة في الإقرارات والأوراق التي تقدم تنفيذاً لقانون الضرائب بقصد التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

أركان جريمة التهرب من الضرائب

لكي تقع جريمة التهرب من الضريبة، لابد من أن يتحقق ركنا الجريمة هما الركن المادي والركن المعنوي.

1. الركن المادي

يتمثل في النشاط الإجرامي الذي يرتكبه الجاني، وهو ما يسمى بماديات الجريمة أو المظهر الذي يبرز به إلى العالم الخارجي.

- لابد أن يثبت يقيناً أن الممول قد استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها، أو جزء منها، مثل تقديم الممول إقراراً ضريبياً على أساس عدم وجود دفاتر منتظمة، متضمناً بيانات تخالف ما هو مسجل في دفاتره، ومستنداته التي أخفاها عن مصلحة الضرائب.
- ولا يشترط أن يكون الإخفاء نتيجة وقائع إيجابية، كاصطناع فواتير شراء وهمية، واصطناع مستندات مصروفات وهمية، وتمزيق فاتورة شراء بعض البضائع، وفواتير بيعها، ولكن قد يتحقق الإخفاء نتيجة وقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات، وإغفال فواتير بعض المبيعات.
- ومن أمثلة الوسائل الإيجابية للإخفاء أن يطلب الممول صورة أخرى لفاتورة إحدى الصفقات، مدعياً فقدانها فيرسل إلى المورد صورة من غير إشارة إلى أنها صورة لأصل فاتورة سبق إرسالها للممول، ولما كانت هذه الصورة المؤرخة في تاريخ لاحق للفاتورة الأصلية، فإن المحاسب يقيدها في دفاتر الممول مدة ثانية على أنها مشتريات فعلية تمت في هذا التاريخ، وبذلك تكون صفقة الشراء الواحدة قد قيدت مرتين بالدفاتر، الأمر الذي يترتب عليه تفخيم قيمة المشتريات وتخفيض مجمل الربح وبالتالي تخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة.

2. الركن المعنوي

هو اتجاه نية الجاني إلى التهرب والتخلص من أداء الضريبة فهو المعروف بالقصد الجنائي.

- إن جريمة التهرب من الضريبة جريمة عمدية، فلابد أن يتوافر بشأنها القصد الجنائي، فإذا تخلف القصد الجنائي فلا جريمة.

- يطلب المشرع في كل الدول في هذه الجريمة فضلاً عن القصد العام قصداً جنائياً خاصاً، وهو قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، والقصد العام معناه علم الجاني بارتكابه المسائل والأفعال المادية التي من شأنها أن تؤدي إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، فإذا أخفى الممول بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة خطأ مادي، أو لجهله بقواعد المحاسبة، فلا يعد القصد متوافراً لديه، ولا يكفي القصد الجنائي العام، إنما لابد من توافر القصد الجنائي الخاص، وهو اتجاه إرادة الممول إلى التخلص من أداء الضريبة كلها، أو بعضها، مما يؤدي إلى حرمان مصلحة الضرائب من الحصول على حقها القانوني من الضريبة.

3.4 المسئولية التأديبية

هي المسئولية التي تقوم إذا أخل مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني، وآداب المهنة، أو الواجبات المهنية، وتكون مسئوليته عن طريق نقابة المحاسبين الموجودين داخل البلد.

أركان المسئولية التأديبية

إن المسئولية التأديبية لمراقب الحسابات لا تقوم إلا إذا وجدت الجريمة التأديبية، وهذه الجريمة لا وجود لها إلا إذا توافر ركنان :

1 . الركن المادي .

2 . الركن المعنوي .

وسنتناول عزيزي الدّارس أركان المسئولية التأديبية بالتفصيل.

1. الركن المادي

يتمثل الركن المادي في الفعل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر من مراقب الحسابات، فإذا لم يصدر عنه خطأ، ولم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي، أو التزامه المهني، فلا يوجد جريمة تأديبية، ولا يمكن مساءلته تأديبياً .

وجدير بالذكر أن الجريمة التأديبية، وما يترتب عليها من مسئولية تأديبية، تقوم بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي، أو المهني، ولو لم يقع ضرر فعلي، و**لابد أن يكون الضرر**

نتيجة للإخلال بواجبات الوظيفة، أو سمعة المهنة، وكرامتها، وشرفها، باعتباره إخلالاً بالصالح العام.

وعلى ذلك فإن الضرر ليس ركناً من أركان المسئولية التأديبية، بخلاف المسئولية المدنية عقدية كانت أو تقصيرية، كما أشرنا إليه، ولمعرفة مدى انحراف المراقب أو خطئه يطبق معيار المراقب المعتاد، كما ينبغي الرجوع إلى قانون الرقابة ودستور مهنة المراجعة في الدولة.

2. الركن المعنوي

لا يكفي صدور خطأ تأديبي من المراجع حتى يحاكم تأديبياً، وإنما لابد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة، وهو ما يقال عنه الركن المعنوي للجريمة التأديبية، فإذا تخلف الركن المعنوي لم تكتمل أركان الجريمة وعليه يرتفع العقاب التأديبي عنه.

ويعتبر مراقب الحسابات مخلاً بالآداب، والأمانة المهنية إذا:

- ✓ لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء أداء مهمته، ولا تفصح عنها الأوراق التي يشهد بصحتها، إذا كان الإفصاح عن هذه الحقيقية أمراً ضرورياً.
- ✓ إذا أهمل في خطوة فحصه، أو تقديره عن هذا الفحص .
- ✓ إذا أبدى رأياً بعدم حصوله على البيانات الكافية لتأييد هذه الأمر، ولم يشر إلى ذلك في تقديره.
- ✓ إذا وقَّع تقريراً بيده عن حسابات لم تفحص بمعرفته، أو بمعرفة زميله، أو بمعرفة مندوبيه الذين هم تحت إشرافه وتوجيهه، أو المندوبين المشتركين معه في عملية المراجعة.
- ✓ إذا تغاضى عن الحصول على إيضاحات كان يمكنه الحصول عليها أثناء المراجعة، وكان من شأنها أن تؤدي إلى اكتشاف خطأ، أو غش وقع في الحسابات.
- ✓ إذا اكتفى في تقريره بالإشارة إلى قيام أشخاص بجرد بعض الأصول أو تقويمها في وقت يتوافر لديه الشك في نوايا هؤلاء الأشخاص، أو كفاءتهم، ولم يقم بتحقيق هذا الجرد، أو التقويم، أو يورد بشأنه تحفظاً خاصاً.

أسئلة تقويم ذاتي



1. ما المقصود بالمسئولية التأديبية ؟
2. حدد أركان المسئولية التأديبية.
3. حدد نوع المسئولية في الآتي :

i. مراقب الحسابات الذي لم يكشف عن حقائق مادية علمها أثناء تأدية عمله، ولم تفصح عنها الأوراق التي تشهد بصحتها.

ii. مراقب حسابات اكتفى في تقريره بالإشارة إلى قيام أشخاص بجرد بعض الأصول وكان لديه شك في نوايا هؤلاء الأشخاص.

الخلاصة

عزيزي الدارس،

ها قد وصلنا إلى ختام هذا المقرر؛ الذي قدمنا لك فيه الكثير من المعلومات الهامة والمفيدة جداً في مجال مراجعة الحسابات، خاصةً في وحدته الأخيرة هذه.

- بدأت الوحدة بتعريف الفروض الخاصة بمراجعة الحسابات، وهي خمسة فروض، تمثلت في فروض عدم التأكد، واستقلال مراجع الحسابات، والتأهيل في توافر نظام كافي للرقابة الداخلية، وصدق التقرير.
- أما القسم الثاني فبحثنا فيه مبادئ مراجعة الحسابات، ووقفنا عند المبادئ المرتبطة بركن الفحص، وذكرنا أن لها أربعة عناصر هي تكامل الإدراك، والشمول والموضوعية، والكفاية الإنسانية، أما المبدأ المرتبط بركن التقرير ، فيشمل كفاءة الاتصال، والإفصاح، والإنصاف والسببية.
- ثم أخذنا في مناقشة المعايير العامة لمراجعة الحسابات وهي المعايير الشخصية؛ مثل التأهيل العلمي، والاستقلال، والالتزام بقواعد المهنة، وكذلك معايير العمل الميداني، وأخيراً معايير تقرير المراجع منها مبدأ الحيطة، والثبات، والشمول، والأهمية، والإيراد، والتكلفة، وغيرها.
- بعد ذلك ناقشنا مسئولية مراقب الحسابات، والتي تضمنت المسئولية المدنية، والجنائية، والتأديبية ، فالمسئولية المدنية تندرج تحتها المسئولية العقدية والتقصيرية.
- وقد تحدثنا في المسئولية المدنية عن الأحكام القضائية مستعرضين بعض أمثلة أحكام القضاء فيها، ثم تطرقنا للمسئولية الجنائية وكيف يتم إثباتها ووجهة نظر القضاء فيها.
- كما بحثت الوحدة موضوع جريمة التهرب من الضريبة، وأركانها المادية، والمعنوية، والمسئولية التأديبية المتعلقة بالجرائم المثبتة على مراقب الحسابات.
- نأمل أن تكون هذه المعلومات مفيدة وأن تقضي بين طيات هذا المقرر أجمل الأوقات. ومرحباً بك مرة أخرى.

إجابات التدريبات

تدريب (1)

مفاهيم المراجعة تعني مايصممه العقل والذهن من أفكار لتحديد المبادئ، والإجراءات وهي:السلوك الأخلاقي، والاستقلال، والعناية المهنية الواجبة، وأدلة الإثبات، والعرض الصادق والعادل.

تدريب (2)

لتحقيق هدف الإفصاح والعرض، يجب على المراجع أن يؤدي اختبارات للتحقق من أن كافة البنود التي تشمل أرصدة الحسابات في الميزانية، وقائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها، والتأكد من انه قد تم إدراجها على نحو صحيح في القوائم المالية، وأنها قد تم وصفها بشكل مناسب في القوائم والملاحظات المرفقة بها، ويرتبط العرض والإفصاح على نحو وثيق مع التبويب.

تدريب (3)

يصعب كشف غش الإدارة، لأنه من الممكن أن يخترق أحد الأعضاء من الإدارة الرقابة الداخلية، وقد يبذل جهداً من قبلهم لإخفاء التحريف ، كما يمكن أن ينشأ من خلال تسجيل العمليات المالية، أو عدم الإفصاح عن العمليات المالية ، أو تسجيل كميات وقيم زائفة؛ لذلك لا تتوافر للمراجعة درجة من التأكيد لكشف الغش إذا كان جوهرياً، ولكن هناك بعض العوامل التي تصاحب هذا النوع من الغش، ويحتوي كل عامل على مجموعة من الأنوار الحمراء تساعد المراجع على التنبؤ، نورد بعضها فيما يلي :

العامل الأول	الثاني	الثالث
الظروف التي تسمح للإدارة باكتشاف الغش.	دوافع الإدارة لاكتشاف الغش.	وجود اتجاه حسي لدى من يوجدون في موقف يسمح لهم بارتكاب الغش للقيام بذلك
– ضعف الرقابة الداخلية. – هيمنة الإدارة على القرارات. – صعوبة مراجعة العمليات المالية. – ضعف مستوى التدريب. – المراجعة تتم لأول مرة ولا توجد معلومات كافية عن المراجع السابق.	– النمو السريع للشركة، حيث توجد تغييرات عديدة. – وجود ظروف إنفاق الأرباح، مع اتجاه النشاط الذي تعمل فيه الشركة . – عدم احترام الإدارة والعاملين للهيئات التنظيمية. – قرارات محاسبية متضاربة.	– ضعف الرقابة الداخلية. – لا مركزية التنظيم، مع عدم وجود الإشراف . – تأكيد الإدارة على تحد غير مبرر لمقابلة التوقعات. – عدم الأمانة، والكذب على المراجع، والمراوغة في الإجابة عليه. – وجود تصرفات غير قانونية. – اتجاه الإدارة نحو المخاطرة، مع عدم وجود ما يبرر ذلك.

تدريب (4)

الأنواع الأربعة للتقارير في المراجعة هي:

الأول: التقرير النظيف القياسي وهو المستوفي لجميع شروط المراجعة؛ من تضمين كافة القوائم، واتباع المعايير العامة الثلاثة، وجميع الأدلة الكافية، وإعداد القوائم المالية، وعدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية، **والثاني هو: التقرير النظيف** مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة، **والثالث هو: التقرير المقيد، والرابع هو: التقرير السلبي** أو الامتناع عن إبداء الرأي .

مسرد المصطلحات

مراجع الحسابات الخارجي: External Auditor

ويسمى أيضاً مراقب الحسابات وهو شخص يتم تكليفه من قبل ملاك المنشأة لتقييم مدى نجاح الإدارة بصفتها وكيلاً عن الملاك في إدارة المنشأة لكي يؤدي مراجع الحسابات الخارجي دوره على الوجه المطلوب يجب أن يتوفر له عنصر الاستقلال والتأهيل العلمي والعملي.

معايير المراجعة المتعارف عليها

Generally Accepted Auditing Standards(GAAS)

معايير قام المعهد الأمريكي للمحاسبين بوصفها وتشمل معايير العمل الميداني ومعايير التقرير وتفسيرات المعايير.

المعايير العامة: General Standards

هي حصول من يؤدي المراجعة على مستوى ملائم من التدريب، وأن يكون ذا مهارة فنية ملائمة ، وأن يتوفر فيه الحياد الذهني ، وممارسة العناية عند أداء المراجعة وإعداد التقرير .

معايير العمل الميداني: Field Work Standards

تنص على أن يتم تخطيط العمل، وتخصيص المهام للمساعدين، والإشراف عليهم، كما يجب التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية، وتحديد طبيعة الاختبارات المراد القيام بها وتوقيتها ومداها، كما يجب الحصول على الأدلة الكافية التي تساعد على الفحص، والملاحظة، وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل لرأي محايد.

معايير التقرير: Reporting Standards

أن يتلاءم التقرير مع مبادئ المحاسبة المتفق عليها، وأن يذكر به حالة عدم الثبات، وأن يحتوي على تعبير ورأي في القوائم المالية، وأن يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية، وأن يقترن اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، وأن يحدد درجته ومسئوليته.

القرارات الخاصة بأدلة المراجعة: Audit Evidence Decision

يتمثل في القرار الذي يجب على المراجع اتخاذه في كل عملية مراجعة في تحديد النوع، والحجم الملائمين من الأدلة التي يجب جمعها، للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية كوحدة.

المسئولية المدنية: Civil Liability

هي المسئولية التي تنتج من ضرر أصاب المدعي نتيجة خطأ أو إهمال من مراجع الحسابات.

المسئولية الجنائية: Criminal Liability

وهي ما يحدث حينما يرتكب مراقب الحسابات جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانوناً ، وأساسها الأضرار بالمجتمع .

المراجع

المراجع العربية

1. أبو طبل ،عيسى محمد، متولي، عصام الدين محمد، **تطبيقات في المراجعة**، القاهرة: دار النهضة العربية، 1996م.
2. أبوطبل، عيسى محمد ، متولي، عصام الدين محمد ، **بحوث في مراجعة الحسابات** ، القاهرة: دار النهضة العربية ، 1992م.
3. الصبان، سمير محمد، **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق**، القاهرة: دار النهضة العربية، 1998م.
4. محمد، توفيق محمد، **الرقابة الداخلية والاتجاهات الحديثة في المراجعة** ، القاهرة: مكتبة عين شمس، 1998م .

المراجع الأجنبية

1. Boynton، W.C and Kell، W.G. "**Modern Auditing**" 6th، ed New York : John Willey & Sons، 1999
2. Walter B، Whittington، O. Ray، Pany، KURT and Meigs، Robert F، "**Principles of Auditing**، 9th ed.، Boston:rwin، 1998.
3. Lymer، A.، **The Internet and The Future of Corporate Reporting in Europe، The European Accounting Review**، Vol. 8، No.2، 1999.
4. Stevens، Michael G.، **Financial Information is Flooding the Internet، The Practical Accounting**، Feb. 1999.

5. Boynton، W.C and Kell، W.G.، **Modern Auditing**، 6th ed.، New York: John Willey & Sons، 1996.
6. IFA، Handbook، **Auditing** ، IFAC، New York U.S.A July 1997.
7. AICPA، **Improving Business Reporting A Customer Focus** (a.k.a. The Jenkins Report 1994، Available at (ttp://ww.aicpa.org). 12/15/2000.