

## تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية على معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)\*

د. زياد هاشم السقا<sup>(١)</sup>

د. صالح ابراهيم الشعباني<sup>(٢)</sup>

د. ناظم حسن الطائي<sup>(٣)</sup>

---

### الملخص

يتناول بحثنا هذا موضوعاً مهماً في مجال التدقيق والذي يتعلق بدراسة معايير التدقيق المقبولة عموماً محاولين تقييمها وتطويرها على وفق الحاجة المستجدة باستخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية. وينقسم البحث الى أربعة مباحث. يتطرق الأول الى طبيعة معايير التدقيق المقبولة عموماً. ويتناول المبحث الثاني تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية على المعايير الشخصية. أما المبحث الثالث فيعرض تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية على معايير العمل الميداني. ويختتم المبحث الرابع العرض بتقديمه تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية على معايير ابداء الرأي (التقرير). ويخلص البحث الى جملة من النتائج المفيدة في هذا المجال.

### Abstract

The present research tackles an important topic in the field of control (checking) which concerns studying control parameters generally accepted. We try to evaluate these parameters and promote them to cope with the new needs using the computer to form accounting database. The research falls into four sections. Section one tackles the nature of generally accepted control parameters. Section two shows the effects of using computers in the

---

\*. General Accepted Auditing Standards وتختصر (GAAS)، وهناك من يترجمها:

معايير التدقيق المتعارف عليها.

(١) أستاذ مساعد، رئيس قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

(٢) مدرس، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

(٣) مدرس، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

تاريخ الاستلام: ٢٠٠٥/١٢/٠١

تاريخ قبول النشر: ٢٠٠٦/٠١/٢٦

work of accounting database on the personal parameters. Section three displays the effect of using computers in the work of accounting database on the parameters of fieldwork. Finally, section four presents the effect of computers in the work of accounting database on the parameters of giving opinions "the report". The research has come up with a set of useful conclusions.

## مقدمة

من الواضح أن المميزات العديدة والهائلة التي يمتاز بها الحاسوب قد شجع على استخدامه في مختلف المجالات بصورة عامة ومجال الأعمال بصورة خاصة. ونظرا لتعدد البيانات وتنوعها التي تتعامل معها نظم المعلومات المحاسبية في أي وحدة اقتصادية (ضمن مجال الأعمال) فقد نشأت الحاجة إلى استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية في معظم الوحدات الاقتصادية.

وعلى عدّ أن عمل مدقق الحسابات ينصب بالدرجة الأساس في الحكم على مخرجات نظم المعلومات المحاسبية من خلال إبداء رأيه الفني المحايد المعتمد أساسا على مجموعة من معايير التدقيق والتي تعد معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً أكثرها قبولاً من قبل المنظمات والجمعيات المعنية بمهنة تدقيق الحسابات ، فان مشكلة البحث تنبع من حيث إن هذه المعايير لم تأخذ بنظر الاعتبار التطورات الحديثة التي نشأت بعد صدور هذه المعايير وخاصة فيما يتعلق باستخدام الحاسوب في مجال عمل نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية وما يتطلبه ذلك من تأثير معين ( سلباً أم إيجاباً ) على عمل المدقق الذي يتم الحكم على عمله في ضوء هذه المعايير. وهذا يعني ضرورة إعادة النظر في هذه المعايير وتطويرها بما يتلاءم مع الحاجة إلى اعتمادها في الحكم على عمل المدقق الذي يقوم بتدقيق الحسابات في الوحدة الاقتصادية التي تستخدم الحاسوب في عمل نظام المعلومات المحاسبية لديها.

أما أهمية البحث فتأتي من حيث تناوله موضوعاً مهماً في مجال التدقيق والذي يتعلق بدراسة معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً في محاولة لتقييمها وتطويرها على وفق الحاجة المستجدة في ظل استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية في معظم الوحدات الاقتصادية .

وعليه فان البحث يهدف إلى الآتي:

١. توضيح طبيعة معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً من حيث مفهومها ونشأتها وأهدافها وأنواعها .
٢. تحديد التأثيرات التي يمكن في ظلها تقييم وتطوير كل معيار من معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً عندما يتم استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية.
- ولتحقيق أهداف البحث يتم الاعتماد على الفرضيتين الآتيتين:
  ١. أن استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية يتطلب تطوير معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً بما يتلاءم مع طبيعة المفاهيم والإجراءات المستجدة في حالة التشغيل الإلكتروني للبيانات في أية وحدة اقتصادية يراد تدقيق حساباتها.
  ٢. أن تطوير معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً يمكن أن يساهم في استمرارية قبولها من قبل الجمعيات والمنظمات المعنية بتدقيق الحسابات نظراً لأخذها بنظر الاعتبار التطورات الحديثة في مجال ممارسة المهنة في البيئة الحديثة التي تعتمد على استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية فيها.
- وقد تم اعتماد المنهج الوصفي في تحقيق أهداف البحث وفرضياته وذلك من خلال الاستعانة بالمصادر العلمية ذات العلاقة بموضوعات نظم المعلومات المحاسبية والتدقيق.
- وعليه جاء البحث متضمناً المباحث الآتية:
  - المبحث الأول - طبيعة معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً .
  - المبحث الثاني - تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية على المعايير الشخصية (العامة).
  - المبحث الثالث - تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية على معايير العمل الميداني .
  - المبحث الرابع - تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية على معايير إبداء الرأي (التقرير) .

## المبحث الأول

### طبيعة معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً

تعرف المعايير في مجال التدقيق على أنها " الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أدائه لمهمته ، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها " ( توماس وهنكي ، ١٩٨٩ : ٥٢ ) ، وعلى هذا الأساس فإن المعيار في مجال التدقيق يمكن أن يمثل " قاعدة عامة ترشد المدقق في سلوكه المهني حتى يمكنه إنجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة " ( الصحن وآخرون ، ٢٠٠٠ : ٢٣ ) .

عليه فإن معايير التدقيق سوف تمثل الأسس المبدئية التي يمكن أن يستند إليها المدقق في سبيل إنجاز المهام المكلف بها ، كما أنها تمثل أداة للحكم على جودة عمل المدقق في ضوء مدى توافرها والاعتماد عليها أثناء ممارسة عملية التدقيق . وقد دعت الحاجة إلى وجود معايير التدقيق لأسباب عديدة منها :

١. الحاجة للحكم على عمل المدقق وجودته .
٢. تحديد الإطار العام لعملية التدقيق أثناء تأدية المهمة.
٣. الحاجة إلى أن يكون هناك نظرية للتدقيق تضم ضمن إطارها مجموعة من المعايير المشتقة من مجموعة فروض ومفاهيم وتحدد في ضوئها الأهداف والإجراءات الخاصة بعملية التدقيق ، حيث إن نظرية التدقيق تتكون من " مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات وان كل عنصر من عناصرها يتحدد كنتيجة منطقية " (توماس وهنكي ، ١٩٨٩ : ٥١) .
٤. رغبة المنظمات المهنية في تقليل التفاوت بين المدققين القائم على أساس الأحكام الشخصية لكل مدقق والتي تعد جزءاً كبيراً من إجراءات التدقيق ، حيث أن سبب تفاوت تلك الأحكام يرجع إلى التباين في القدرات العلمية والتدريبية والمعرفية والمنطلقات الأخلاقية . وعليه فإن تبني عدد من المعايير ستكون الأساس الذي يعتمد عليه من قبل المدققين عند أداء مهامهم (القاضي ودودح ، ١٩٩٩ : ٢٥) .
٥. تعد معايير التدقيق وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدققين كونها الإطار المحدد لبعض المسؤوليات التي يتحملها المدقق وعليه يمكن القول أن درجة الالتزام بتلك المعايير تتناسب طردياً مع جودة الأداء ، فكلما زاد التزام المدقق بهذه المعايير زادت جودة تدقيقه والعكس صحيح (الصحن وآخرون ، ٢٠٠٠ : ٢٤) .

وقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) قائمة بمجموعة المعايير عام ١٩٣٩ وأخرى عام ١٩٤٥ أطلق عليها " معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً " ، وتعد تلك المعايير المصدر الأساس الذي يعتمد عليه في مهنة التدقيق في جميع أنحاء العالم (القاضي و دودح، ١٩٩٩: ٢٥) ، وقد عدت هذه المعايير : عامة أو مقبولة قبولاً عاماً أو متعارفاً عليها ، على عد أنها تمثل الحد الأدنى الذي يعتمد عليه من قبل مدقق الحسابات ، حيث إنها نالت القبول العام في مختلف بلدان العالم .

ويرتبط بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ما يطلق عليه "نشرات معايير التدقيق" التي صدرت النشرة الأولى منها في عام ١٩٧٢ هي تمثل تفسيرات لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ، وقد حلت نشرات معايير التدقيق محل نشرات إجراءات التدقيق ، ويتم إصدار هذه النشرات في حالة وجود مشكلات في ممارسة التدقيق على نحو يسوغ ضرورة وجود تفسير رسمي من المعهد الأمريكي ، وينظر إلى كل من معايير التدقيق ونشرات التدقيق على أنهما إصدارات رسمية ، حيث إن كل عضو في المهنة مطالب باتباع التوصيات الواردة بهما عند إصدارهما وتطبيق ما ورد بهما ، وتم إضفاء هذه الصفة الرسمية عليهما من خلال ميثاق السلوك المهني في القاعدة ٢٠٢ ، ويجب أن ينظر الممارسين إلى معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ونشرات معايير التدقيق على أنها المعايير الدنيا للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية للأداء ، والمدقق الذي يمارس المهنة ويعمل على تخفيض مجال التدقيق بالاعتماد على المعايير فقط بدلاً من تقييم جوهر وطبيعة الموقف الذي يتعامل معه ، فإنه سوف يفشل في تنفيذ مقتضيات هذه المعايير ، وفي الوقت نفسه ، لا يعني وجود معايير للتدقيق أن يقوم المدقق باتباعها على نحو أعمى ، فإذا رأى المدقق أن متطلبات معيار ما غير عملية أو مستحيل القيام بها ، فعليه إتباع تصرفات بديلة ، وبالمثل ، مع وجود أمر قيمته النسبية قليلة فإنه لن يكون من الضروري إتباع المعيار ، ومع هذا فإنه يجب الإشارة إلى أنه من المهم التأكيد على أن عبء تفسير الانحراف عن المعايير إنما يقع على عاتق المدقق (أرينز و لوبك ، ٢٠٠٢ : ٤١-٤٣).

وتتكون معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً من ثلاثة مستويات على وفق الآتي:

#### ١. المعايير الشخصية ( العامة) .

ويقع تحت مظلة هذا المستوى كل المعايير التي تتعلق بذات المدقق من حيث التأهيل العلمي والعملية له واستقلاليتة وبذل العناية المناسبة في أدائه فهي تضم المعايير

الآتية:

- أ. معيار التأهيل العلمي والفني .
- ب. معيار الاستقلالية.
- ج. معيار بذل العناية المهنية المعقولة أو المناسبة.

## ٢. معايير العمل الميداني

ويقع تحت مظلة هذا المستوى المعايير الآتية:

- أ. معيار التخطيط للعمل والإشراف على المساعدين .
- ب. معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ج. معيار كفاية أدلة الإثبات وصلاحياتها.

## ٣. معايير التقرير

وتتضمن المعايير كافة المتعلقة بعملية إبداء رأي المدقق من خلال التقرير الذي يقدمه وتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومدى ملاءمة الإفصاح عنها وتضمن هذه الطائفة المعايير الآتية:

- أ. معيار إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .
- ب. معيار الثبات والاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .
- ج. معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات .
- د. معيار إبداء الرأي .

وتجدر الإشارة إلى أن هناك معايير أخرى للتدقيق يمكن الاعتماد عليها مثل : معايير التدقيق الدولية ( والتي تعد أكثر تفصيلاً من معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ) وكذلك معايير التدقيق الحكومي ، إلا أنه لا يزال ينظر إلى معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً على أنها المعايير الأكثر قبولاً من الناحية العلمية والعملية بعدّها تمثل الأساس للمعايير الأخرى . \*

\* لمزيد من الإطلاع على معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الحكومي ، يمكن الرجوع إلى :  
( التميمي ، بدون سنة نشر ، ٨٣-٨٤ ) ، ( المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ١٩٩٨ ) .

## المبحث الثاني

### تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية

#### على معايير التدقيق الشخصية (العامة)

أولاً . معيار التأهيل العلمي والعملية .

يمثل معيار التأهيل العلمي والعملية معياراً أساسياً و لازماً لأمكانية قيام مدقق الحسابات بمزاولة مهنته .

وعلى عد أن المحاسبة ( وبضمنها تدقيق الحسابات الذي يمثل فرعاً ضمن فروع العلوم المحاسبية ) هي مهنة منظمة لا تمارس . من الناحية القانونية . إلا بموافقة وترخيص من قبل منظمة مهنية مسؤولة هي " نقابة المحاسبين والمدققين " حالها حال أية مهنة منظمة أخرى مثل : مهنة الطب التي لا تمارس إلا بترخيص من نقابة الأطباء ، ومهنة الصيدلة التي لا تمارس إلا بترخيص من نقابة الصيادلة ، ومهنة المحاماة التي لا تمارس إلا بترخيص من نقابة المحامين ... وهكذا ( يحيى والحبيطي ، ٢٠٠٣ : ٧ ) ، فإن الأمر يتطلب من الشخص الذي يرغب بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات ضرورة توافر مجموعة من الشروط التي تؤهله للحصول على موافقة نقابة المحاسبين والمدققين ( في البلد المعني ) .

ومن بين الشروط الأساسية اللازمة للتأهيل العلمي لمدقق الحسابات الآتي :

١. الحصول على شهادة جامعية في اختصاص المحاسبة ، وينبع هذا الشرط من طبيعة عملية تدقيق الحسابات التي تنصب على ناتج العمل المحاسبي ( القوائم والتقارير المالية ) المعتمد أساساً على استخدام مجموعة من المفاهيم والأجراءات المحاسبية الخاصة ، " ولا تحتاج علاقة التدقيق بالمحاسبة إلى مناقشة ، بل إن كل مدقق هو بالأصل محاسب ممتاز، ولولا كونه ملماً إماماً عميقاً بأصول المحاسبة وقواعدها ومشكلاتها العلمية لما تمكن من تقويم عمل المحاسب " (القاضي و دودح ، ١٩٩٩ : ٧٤) .
٢. الحصول على شهادة مهنية عليا في اختصاص تدقيق الحسابات .

وهو شرط إضافي يمكن من خلاله للشخص الذي يرغب في التخصص في تدقيق الحسابات أن يأخذ جرعة إضافية في المواد المحاسبية والمواد الأخرى المساعدة لاختصاص التدقيق مع التركيز على كيفية القيام بعملية تدقيق الحسابات من الناحية العملية .

٣. أن تكون الشهادات العلمية التي يحصل عليها الشخص ( سواء في مرحلة بكالوريوس

المحاسبة أو الشهادة العليا في اختصاص تدقيق الحسابات ( متضمنة مواد مساعدة أخرى ذات العلاقة المباشرة بالتدقيق مثل :-

أ. الإدارة ( وخاصة في مجالات : إدارة الأعمال ، الإدارة المالية ، مبادئ الإدارة ، نظم المعلومات الإدارية ... وغيرها ) ، حيث إن ذلك يمكن أن يساعد المدقق في فهم طبيعة العملية الإدارية وكيفية مزاولتها لما من شأنه أن يسهل القيام بعمله في أية وحدة اقتصادية.

ب. القانون ( وخاصة القانون العام والقانون التجاري ) ، نظراً لأن طبيعة عمل المدقق تقتضي منه التعرف على الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية التي يقوم بتدقيق حساباتها وكذلك لأمكانية تسهيل قيامه بعملية جمع أدلة الأثبات والربط بينها ومن ثم الحكم ( إبداء الرأي ) استناداً إليها.

ج. الإحصاء ( الذي أصبح يشكل أداة أساسية لمعظم العلوم الأخرى ) ، حيث يعتمد المدقق على الإحصاء في تقدير خطر التدقيق وتحديد حجم الاختبارات وأساليب سحب العينات من المجتمع الإحصائي وأساليب تقدير الاحتمالات القبلية والبعديّة ، بالإضافة إلى إصدار أحكام تجعل المعلومات التي يقرر عن صحتها أكثر إنسجاماً من نماذج القرارات التنبؤية التي غدت هي النماذج السائدة في عالم اليوم . ( القاضي و دودح ، ١٩٩٩ : ٧٤-٧٥ )

د. العلوم السلوكية ، نظراً لتعامل المدقق مع العديد من الأشخاص سواء كانوا من داخل الوحدة الاقتصادية ( إداريين ومحاسبين ) أو من خارجها ( الأشخاص أو الجهات التي توكل المدقق ) ، وما يتطلبه ذلك من ضرورة توافر القدرة على الفهم والإقناع والدبلوماسية أثناء تأدية المدقق لعمله دون حدوث أية مشاكل .

أما ما يتعلق بالتأهيل العملي ( المهني ) لمدقق الحسابات ، فإن الأمر يتطلب الآتي :-  
١. القيام بمزاولة مهنة المحاسبة لفترة زمنية مناسبة تؤهله لفهم المحاسبة من الناحية العملية ( التطبيقية ) .

٢. ممارسة تدقيق الحسابات لدى مكتب تدقيق متخصص ، لفترة زمنية مناسبة ، في سبيل التعرف على طبيعة القيام بتدقيق الحسابات وكيفية الناحية العملية ( الفعلية ) .

٣. الحصول على شهادات اشترك في دورات التعليم المستمر - بصورة إختيارية أو إجبارية ، وذلك حتى يمكنه تحديث معرفته المهنية والعلمية من خلال تتبع كل ما يستجد من



قضايا مهنية وفكرية ، فالتعليم المستمر يتيح للمدقق التعرف على أحدث الإصدارات المهنية الدولية والمحلية ، والتعرف على التطور الذي حدث في مجالات القياس والإفصاح المحاسبي ، والتعرف على أحدث التشريعات المؤثرة على تنظيم المهنة وممارستها ، والتعرف على الطلب المستحدث على خدمات التدقيق ، ومدى الحاجة لتطوير المهنة حتى تواكب هذا الطلب المستحدث ( الصحن وآخرون ، ٢٠٠٠ : ٣٠ ) .

من خلال ما تقدم ، يلاحظ أن أي علم من العلوم الذي يكون له علاقة مباشرة بعملية تدقيق الحسابات قد تطلب من مدقق الحسابات الإلمام به نظراً لأمكانية تحقيق الفائدة منه عند القيام بممارسة مهنة تدقيق الحسابات ، ونظراً لأن استخدام الحاسوب قد أخذ ينتشر بصورة هائلة في معظم الوحدات الاقتصادية ويؤثر بصورة مباشرة في عمل نظم المعلومات المحاسبية فيها ، فإن الأمر يتطلب من المدقق ضرورة توافر عاملي التأهيل العلمي والعملية في مجال الحاسوب (التشغيل الإلكتروني للبيانات) أيضاً فضلاً عن التخصص الأساسي في مجال المحاسبة والتدقيق (والعلوم المساعدة الأخرى).

عليه يمكن القول أن تأثير استخدام الحاسوب على معيار التأهيل العلمي والعملية يتضح من خلال ضرورة توافر الآتي :-

١. أن يكون المدقق على معرفة كافية في الحاسوب .

ويعتمد مستوى المعرفة المطلوبة من المدقق على مدى تعقيد وطبيعة التدقيق بواسطة الحاسوب، وعلى النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية ، وعلى مدقق الحسابات أن يكون على وعي تام بأن استخدام طرق المعالجة بواسطة الحاسوب قد يتطلب . وفي حالات معينة- معرفة وخبرة بالحاسوب تفوق تلك التي تتطلبها ظروف أخرى ، مع الأخذ بنظر الاعتبار أن تأهيل المدقق وتجربته تساعده أن يكون ملماً بالأعمال بصورة عامة ، ولكن من غير المتوقع أن تكون له الخبرة التي تتوفر لشخص متدرب أو مؤهل للعمل في ممارسة مهنة أو وظيفة أخرى مثل خبير التأمين أو المهندس . ( التميمي ، بدون سنة نشر: ٨٣ - ٩٨ )

وقد بدأ تطوير المعارف والاستخدام الفعال للحاسوب في مجال مهنة التدقيق منذ مؤتمر أنتوساي الثالث عشر عام ١٩٨٩ ، حيث صدر قرار بتشكيل لجنة دائمة لمراجعة التشغيل الإلكتروني للبيانات ، وتم تشكيل لجان فرعية في مجالات التشغيل ، كلفت الأولى بتدقيق النظم المحاسبية المعتمدة على التشغيل الإلكتروني للبيانات وركزت هذه المجموعة على إبداء الرأي بشأن القوائم المالية واستخدام التكنولوجيا لجعل عملية التدقيق أكثر فاعلية

فيما ركزت الثانية على استخدام تكنولوجيا المعلومات وأفردت الثالثة لاستخدام تكنولوجيا المعلومات من قبل الأجهزة الرقابية (المؤتمر الدولي الخامس عشر لأجهزة الرقابة العليا، ١٩٩٥: ١)

كذلك تبرز أهمية المعرفة في مجال الحاسوب من قبل مدقق الحسابات من حيث إن تشغيل النظام المحاسبي الحاسوبي يحتاج إلى كوادر بشرية مدربة وبخلاف ذلك فإن أي خلل سوف يخلق مشاكل تؤثر على فاعلية الإدارة من جهة وتتطلب من المدقق بذل جهد أكبر وإجراء اختبارات أوسع من جهة أخرى (جربوع، ٢٠٠٠: ١٥١)، حيث إن التدقيق الإلكتروني يتطلب مهارات وخبرات تختلف عن تلك المطلوبة تقليدياً على الرغم من اتفاق أهداف التدقيق في كلا الحالتين. وعلى رغم من إلزام المدقق على حصوله على التدريب المناسب حاسوبياً والتدقيق الإلكتروني إلا أن هذا لا يعفيه من اكتساب مهارات التدقيق العامة، لذلك فقد أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بضرورة تمتع المدقق بالكفاءات الآتية:- (أبو طالب، ١٩٨٢: ٣٠٨)

- أ. معرفة أساسية بنظم الحاسوب ومكوناتها ووظائفها وإمكانياتها التشغيلية.
- ب. القدرة على تصميم وعمل خرائط تدفق النظم المتطورة وتحليلها للتعرف على مواطن القوة والخلل.
- ج. خبرة عامة بلغات البرمجة.
- د. إلمام بأساليب التدقيق حاسوبياً.
- هـ. المهارات والخبرة الكافية لفهم والإلمام بنظام الرقابة الداخلية الشاملة بما فيها الرقابة الداخلية على الحاسوب.

فضلاً عما تقدم فقد أصبح من الضروري أن يكون لدى المدقق الملم بالحاسوب حتى يتمكن من أداء مهامه، إذ أصبح التعامل مع كم كبير من البيانات دون وجود الدليل الملموس من المستندات والسجلات إذ أصبحت هي الأخرى الكترونية، فضلاً عن سرعة الترحيل والتحليل فبدأ التحدي واضحاً لعمل المدقق وغاب مبدأ تقسيم العمل وانخفضت السرية وأصبحت هناك صعوبة في تتبع مسار عملية التدقيق بكاملها، كما أن المخرجات قد تكون بشكل ملخصات مما يتطلب الرجوع إلى الأساسيات أو الملفات التي قد لا يمكن الحصول عليها (حمدان، ١٩٩٠: ٤٠)، ويلاحظ أن كل ذلك استوجب من المدقق أن يكون على دراية بالحاسوب وأن يأخذ قدرًا من التأهيل الفني ليتمكن من تشخيص المخاطر المالية، حيث أن

اختلاف طبيعة تشغيل البيانات المحاسبية في ظل النظم الالكترونية وما يتبعها من اختلاف في إجراءات الرقابة تتطلب من المدقق أن يوجه اهتماماً خاصاً إلى بعض جوانب الرقابة الإضافية التي نتجت عن استخدام الحاسوب (عبدالله، ٢٠٠٠: ٣٠٣).

٢. الدخول في دورات تدريبية متخصصة في مجالات استخدام الحاسوب في تدقيق الحسابات، في سبيل التعرف على مجالات الاستخدام، إضافة إلى التعرف على كيفية استخدام البرامج الخاصة بتدقيق الحسابات التي يمكن أن يعدها المدقق أو العميل أو البرامج الجاهزة لأغراض تدقيق الحسابات.

٣. مواصلة التعليم المستمر فيما يتعلق باستخدام الحاسوب في مجالات المحاسبة والتدقيق، في سبيل التعرف على أهم التطورات التي تحصل في هذا المجال، ولكي لا يكون المدقق بمعزل عنها، نظراً لأن التطورات التي تحدث في مجال الحاسوب مستمرة ومتواصلة في مجالات الحياة جميعها - بصورة عامة ..

#### ثانياً - معيار الاستقلالية.

أصدرت لجنة معايير الرقابة على الجودة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في النشرة رقم (١) لسنة ١٩٧٩ المعايير التي تمثل سياسات ورقابة الجودة منها الآتي: (توماس وهنكي، ١٩٨٩: ١٨٩)

أ. الاستقلالية.

ب. تنمية القدرات المهنية.

فالاستقلالية مطلب أساس لأداء مهنة التدقيق وتتمثل بالنزاهة والموضوعية والشفافية وعدم التحيز فضلاً عن الاستقلال الذهني، وقد أكدت معايير التدقيق والنشرات ومواثيق السلوك المهني على الاتجاه الذهني المحايد أي ضرورة الحياد والاستقلال، وإن مبادئ السلوك المهني التي يجب توافرها لدى المدقق هي المبادئ الأخلاقية التي تقوم على عدة أركان من بينها الاستقامة والموضوعية، وينظر إلى الاستقلال على أنه أهم الخصائص الواجب توافرها لدى المدققين على الإطلاق. (أرينز ولوبك، ٢٠٠٢: ١١٢)

والجدير بالذكر أن احتفاظ المدقق بالاستقلالية ليس كافياً بل الأهم من ذلك أن يثق مستخدمو القوائم المالية في تلك الاستقلالية، أي هناك حياداً في الواقع وحياداً في المظهر،

ويحصل الأول عندما يتمكن المدقق من المحافظة على الاتجاه غير المنحاز عند تنفيذ مهمة التدقيق كافة ، في حين يحصل الثاني من خلال آراء الآخرين في صدق استقلاليته. ومع أنه في ظل التشغيل اليدوي يجب أن يحافظ المدقق على استقلاله ( سواء الذهني أو الظاهري)، لكنه في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات قد يتم الاستعانة ببعض الأفراد من خارج المكتب وفي هذه الحالة يجب أن يراعي استقلال هؤلاء أيضاً ( عبد الرحيم، ١٩٩٨: ٣٣ ) .

ويرتبط مفهوم الاستقلال المهني والفني في التدقيق الحاسوبي بمدى قدرة المدقق في الحصول على البيانات من الملفات بالشكل الذي يمكنه من التأكد من أن البيانات التي حصل عليها هي المطلوبة بالفعل، وهذا يتطلب منه القيام بعملية التشغيل حاسوبياً دون الحاجة إلى خبرة الآخرين، وحتى ترتقي درجة الاستقلال لديه في هذا المجال يفضل أن يكون وضع البرامج تحت إشرافه بحيث يستطيع المدقق أو من يكلفه من صياغة البرامج أو بعض أجزائها، وقد ساعدت الشركات المحاسبية والمكاتب المهنية المدقق في هذا المجال من خلال تقديم مجموعة من البرامج الجاهزة الخاصة بمهنة التدقيق ومعززة بالأساليب الإحصائية والرياضية التي يحتاجها.

إضافة لما تقدم فإن تأثير الحاسوب على هذا المعيار سوف يتركز في إن عدم معرفة المدقق الكاملة في الحاسوب يمكن أن يهدد الحياد لديه، فالمدقق يجب أن لا يكون عرضة لتأثير الخبراء الفنيين أو عرضة للتأثر بالتفسيرات التقنية أو المصطلحات الفنية، مما يتطلب أن يكون لديه القدرة على إعداد برامج التدقيق بنفسه وباستقلال كامل وكذلك تحديد مجالات الفحص والاختبار وتحديد مستوى المساعدة المطلوبة وإنهاء عملية التدقيق بجهود فريق متكامل ( سنان، ١٩٩٤ : ٩ )، وعليه يمكن القول إن تأثير استخدام الحاسوب على معيار الاستقلالية سوف يكون تأثيراً إيجابياً في زيادة الثقة بعمل مدقق الحسابات سواء عند قيامه بإعداد برنامج التدقيق أو في إجراء عمليات الفحص اللازمة أو في إبداء رأيه الفني المحايد استناداً إلى ما قام به من عمل.

### ثالثاً - معيار بذل العناية المهنية اللازمة.

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المسؤولية ونطاق المساءلة سواء المهنية أم القانونية لعمل المدقق، إذ أن للمدققين مستويات مختلفة تتناسب مع درجة الخبرة والمعرفة في مجال

تشغيل البيانات فهناك المدقق المالي ومدقق شؤون الأفراد ومدقق الأنظمة الحاسوبية ومدقق البرامج، فيتطلب منهم أن ذوي خبرة في ميدان عمله وان يبذل قصارى جهده ويقدم أفضل خدماته التدقيقية.

وقد ازدادت أهمية هذا المعيار وحساسيته عندما انتشر استخدام الحاسوب وتعددت الأنظمة المستعملة واختلفت البرامج المستخدمة واللغات المنطقية المكتوبة بها من وحدة اقتصادية إلى أخرى تطلبت من المدقق تطوير مهاراته وصولاً لإبداء رأيه الفني المحايد، مع الأخذ بنظر الاعتبار أن المدقق الحكيم لن يستطيع المحافظة على خبرته وكفاءته في مهنة تتصف بالديناميكية والنمو المستمر إلا من خلال الجهود المستمرة والدراسة الجادة في مجال التدقيق والحاسوب وأنواع المعرفة الأخرى المتعلقة بمهنته لذلك فهو مدقق مجتهد وليس مدققاً متوسطاً ( سنان، ١٩٩٤ : ٩-١٠ ).

ويتطلب هذا المعيار أن يقوم المدقق ببذل العناية المهنية المناسبة في سبيل الوصول إلى نتيجة التدقيق التي يعبر عنها في تقريره.

وبما أن مدقق الحسابات يكون مسؤولاً أمام الجهة التي تكلفه ( توكله ) بعملية التدقيق، فإن عليه أن يبذل الجهد المناسب في عملية التدقيق، وبما يتمكن من خلاله أن يثبت لتلك الجهة عدم تقصيره وبالتالي عدم مسؤوليته عن أي ضرر يمكن أن يصيب تلك الجهة.

وفي ظل استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية يمكن للمدقق أن يوضح مقدار بذله العناية المهنية اللازمة من خلال:

١. ما يمتلكه من معرفة علمية وعملية في مجال تشغيل الحاسوب، والمؤيدة بموجب الشهادات العلمية والعملية من جهات معترف بها ( فضلاً عن الشهادات الأكاديمية والمهنية الخاصة بتدقيق الحسابات).

٢. شهادات تؤيد خبرة مساعديه (في حالة قيامهم بأية أعمال تدقيقية).

٣. توضيح كيفية الاستفادة من عمل الخبير، وذلك استناداً إلى المعيار رقم (٦٢٠) الموسوم "الاستفادة من عمل الخبير"، والمقصود هنا بالخبير في مجالات تحليل الأنظمة والبرمجة ومدى كفاءة هذا الخبير وموضوعيته والإشارة إليه في تقرير المدقق، إذ يجب على المدقق أن يتأكد من كفاءة الخبير وموضوعيته والحصول على الأدلة الكافية التي تفيد في بيان نطاق عمل الخبير.

كما يشير البعض إلى أنه عند التدقيق في بيئة نظم المعلومات التي تستخدم الحاسوب يبذل المدقق العناية المهنية الملائمة إذا اتبع الآتي: (محمد، ١٩٩٩: ٢٣٠).

١. التخطيط والتصميم والتنفيذ الجيد .
٢. التقييم الفعال لإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في بيئة نظم المعلومات .
٣. استخدام الحاسوب كأداة عند التدقيق : لتحسين الاتصال بين أعضاء فريق التدقيق من خلال بناء قاعدة بيانات لهذه المهمة لأداء مهام التدقيق الأكثر تعقيداً بسرعة ودقة.

وتأكيداً على الأهلية المهنية والعناية المطلوبة والمستويات التقنية، فقد حددت الفقرة (١٦) من قانون السلوكيات ( الأخلاقيات ) للمحاسبين القانونيين المحترفين بأنه: في حالة موافقة المدقق لإعطاء خدمات مهنية يشير إلى أن هناك مستوى من الكفاءة الضرورية لإنجاز الخدمات المهنية، وأن المعلومات والمهارات وتجربة المدقق ستطبق بجد وعناية، ولهذا يتعين على المدققين الامتناع من عمل أية خدمات لا يتمكنون من أدائها بكفاءة إلا إذا حصلوا على مساعدة واستشارة للتأكد من أن الخدمات ستنجز بصورة مرضية، وعلى المدقق إنجاز عمله المهني بعناية وكفاءة وثقة، وعليه واجب مستمر للاحتفاظ بمعلومات مهنية وكفاءة بمستوى مطلوب للتأكد من أن العميل يجني ( يتمتع ) بفائدة الخدمات المهنية الموثوق بها، الحديثة والمطابقة للقانون والتطبيقات العملية بما فيها ما يتعلق بالأعمال الإلكترونية (التميمي، بدون سنة نشر : ٧).

### المبحث الثالث

#### تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات

##### المحاسبية على معايير العمل الميداني

أولاً - معيار التخطيط للعمل والإشراف على المساعدين.

وهو يتطلب من المدقق أن يخطط للعمل الذي سيقوم به وأن يخصص المهام على المساعدين، في سبيل تنفيذ عملية التدقيق بطريقة فاعلة، الأمر الذي يتطلب منه الفهم الكافي للنظام المحاسبي المعتمد في الشركة حتى يتسنى له من تقدير المخاطر وحتى يفهم المدقق من أين بدأت المعاملات وكيف انتهت وما هي السجلات التي أثبتت فيها والمستندات المعززة وأن يفهم تعقيدات فعاليات النظم المحاسبية الحاسوبية لكي يرتب الإجراءات بالشكل الذي

يمكنه من الحصول على الأدلة الكافية التي تدعم رأيه.

وقد صدر المعيار رقم (١٠٠٩) الموسوم "طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب" حيث يضيف هذا المعيار نوعين من طرق التدقيق هما برمجية التدقيق والبيانات الاختبارية.

ويرى البعض أن على المدقق للأنظمة المحاسبية الحاسوبية اعتماد الخطوات

الآتية: - ( توماس و هنكي , ١٩٨٩ : ٥٢٧-٥٣٣ )

١. تحديد هدف التدقيق والإجراءات التي يمكن أن يحققها البرنامج.
٢. إعداد قائمة بتفاصيل عملية المعالجة اللازمة لتحقيق هدف التدقيق.
٣. تهيئة خريطة تدفق الخطوات من إدخال البيانات ومعالجتها واستخراج المعلومات.
٤. إعداد البرنامج على ضوء خريطة التدفق.
٥. اختبار البرنامج والتحقق من خلوه من الأخطاء والتأكد من تحقيقه الهدف.

وبناءً على ما تقدم جاءت المعايير المتعلقة بالعمل الميداني متضمنة الآتي:-

١. فحص مركز الحاسبة.
- الغاية من هذا الفحص هو التأكد من عدم وجود ثغرات في مجال الرقابة الداخلية فيما يتعلق بمركز الحاسبة من إدارة نشاط المركز وحماية وسائل التشغيل للبيانات والملفات والاتصال مع المحطات الطرفية.
٢. التأكد من سلامة وصحة اختبارات التدقيق.
- يتم ذلك عن طريق مراجعة التقارير الرسمية ومحاضر الاجتماعات الخاصة بمجلس الإدارة وفحص ترتيبات تخزين الملفات والبيانات.
٣. تقييم مدى إمكانية الاعتماد على النظم الالكترونية.
- يتطلب هذا من المدقق الحصول على الإيضاحات الكافية والضرورية للحكم على سلامة الإجراءات الرقابية المستخدمة.

ويمكن للمدقق الاعتماد على المناهج الآتية: - ( أرينزو ولوبك, ٢٠٠٢ : ٦٩٩ )

١. منهج البيانات الاختبارية.
٢. منهج المحاكاة المتوازية.
- حيث يهدف المنهج الأول إلى تحديد فيما إذا كانت برامج الحاسوب لدى العميل تشغل المعلومات المحاسبية بشكل صحيح ويستخدم في ذلك بيانات اختبارية يجب حذفها فيما بعد من سجلات العميل, أما الثاني فيتم من خلال كتابة المدقق لبرنامج يتم من خلاله

تطبيق جزء من النظام المعتمد لدى العميل، إذ يتوفر لدى بعض المدققين المهارة التي تمكنهم من كتابة البرامج الخاصة بالتدقيق وبذلك يحافظ المدقق على استقلاليته وان كانت مكلفة.

وتتمثل مسؤولية المدقق في التحقق من سلامة الإجراءات المعتمدة حاسوبياً والتعديل فيها أن تطلب الأمر والإطلاع على مواصفات البرامج المعتمدة، ومن أهم مسؤولياته هو ما نصت عليه النشرة رقم (٢٠) الصادرة من مجمع المحاسبين القانونيين الأميركي سنة ١٩٧٧ والتي تخص مسؤولية المدقق في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، كما يجب أن يمتلك المدقق معرفة بكيفية تخطيط الحاسوب وتنفيذه واستعماله في عملية التدقيق. وعلى المدقق أن يراعي الجودة في تقديم خدماته إذ أن الخصائص المتوفرة في الخدمة التدقيقية والتي تلائم توقعات العملاء وتنشأ نتيجة التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية ومعايير الجودة وتنعكس الأخيرة بتأثيراتها على المعايير الشخصية لعمل المدقق وتضعها في قواعد السلوك المهني إذ تعد الدقة من أبعاد مفهوم الجودة في الخدمة التدقيقية.

كما إن استخدام الحاسوب يمكن أن يؤثر في العديد من القرارات التي يجب أن تتخذ أثناء عملية التخطيط والتي من أهمها: توقيت تعيين المدقق، توقيت عملية التدقيق، كيفية استخدام الحاسوب في عملية التدقيق ( سنان، ١٩٩٤: ١٣-١٤ ).

#### ثانياً - معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية.

إن تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية يمكن أن يكون واضحاً بصورة كبيرة بما يتعلق بنظم الرقابة الداخلية، نظراً لأن هناك تماساً مباشراً في العمل داخل الوحدة الاقتصادية، فضلاً عن أن أحد المقومات التي يتم الاعتماد عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية يتمثل بوجود نظام محاسبي سليم.

وقد تأثرت الإجراءات الخاصة بتقييم نظم الرقابة الداخلية بصورة كبيرة في حالة استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية وأخذت تشمل الآتي: (الجوهر، ١٩٩٩: ٧٨) .

#### ١. الرقابة العامة.

وتتمثل في فصل الوظائف والرقابة على أمن الحاسوب وعلى تطوير وتصميم النظم وما ينضوي تحت كل منهما من تفرعات وظيفية، أي تتعلق هذه الرقابة بكافة أجزاء النظام الالكتروني، الأمر الذي أدى إلى ضرورة توافر الإجراءات الآتية: (الليلة، ٢٠٠٢: ٤٠).

#### ١. إنشاء إدارة مستقلة للحاسوب.



٢. فصل الواجبات.

٣. وضع إجراءات تطوير الأنظمة.

٤. الرقابة على أمن أجهزة الحاسوب والبرامج والبيانات .

٥. نظم الأسترجاع والتخطيط الأضطرابي .

٢. الرقابة التطبيقية.

يراد بها الإجراءات المتخذة في مراحل إدخال البيانات وعملية التشغيل والمخرجات وما تتضمنه كل مرحلة من تفرعات وظيفية .  
وعليه فإن إجراءات الرقابة التطبيقية سوف تشمل الآتي :-

١. الرقابة على المدخلات .

٢. الرقابة على التشغيل .

٣. الرقابة على المخرجات .

وقد أكد المعيار الدولي للتدقيق (٤٠٠) أنه يتوجب على مدقق الحسابات أن يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط السليم لعملية التدقيق وتقدير المخاطر الملازمة لعملية التدقيق وتصميم إجراءات تعمل على تخفيض هذه المخاطر إلى المستوى الأدنى المقبول وبما أن أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسب كان لها أثر كبير على الهيكل التنظيمي لنظام الرقابة وطبيعة المعالجات ، وبالتالي على المدقق فهم خصائص البيئة التي يتم بها معالجة البيانات إلكترونياً كي يأخذها بعين الاعتبار لاختيار الضوابط الداخلية التي ينوي الاعتماد عليها ( شحادة وبنود ، ٢٠٠٥ : ١٣ ) .

وتجدر الإشارة إلى أن مهمة التدقيق في ظل النظم المحاسبية التقليدية تتمثل بجمع الأدلة والقرائن للتحقق من صحة الإثباتات للعمليات المالية في السجلات ومدى صدق وعدالة القوائم المالية وأنها تعبر عن حقيقة المركز المالي، إلا أن هذه المهنة قد تأثرت بالتطورات التقنية خاصة في معالجة وتشغيل البيانات فأصبحت من مزايا استخدام الحاسوب في هذه المهنة هو إضفاء صفة الدقة في الأداء والسرعة في الإنجاز والعرض الأمثل وتقليل فرص الأخطاء والقدرة على تخزين كم هائل من البيانات واسترجاعها فضلاً عن تحقيق الفاعلية والكفاءة وزيادة الثقة بالبيانات المعالجة حاسوبياً، يضاف إلى كل ما تقدم إمكانية الاستفادة من حقول المعرفة الأخرى والتي تخدم مهنة التدقيق كالإحصاء وبحوث العمليات.

عليه فإن الأمر يتطلب من مراقب الحسابات ضرورة التعرف على كل التطورات التقنية (وخاصة المعتمدة على الحاسوب) والمستخدمة في الوحدة الاقتصادية . بصورة عامة . وفي عمل نظم المعلومات المحاسبية . بصورة خاصة . في تشغيل البيانات المختلفة ، نظراً لما يمكن أن يؤثر هذا الاستخدام على نظام الرقابة الداخلية من حيث إجراءاته وأساليبه التي تتطلبها في ظل استخدام الحاسوب .  
ثالثاً . معيار الحصول على أدلة إثبات كافية.

نظراً لزيادة حجم المعاملات المالية والمحاسبية كنتيجة للتوسع في الأنشطة الاقتصادية وظهور الشركات الكبيرة ودخول الحاسوب إلى ميدان العمل المحاسبي أدى إلى حدوث تغير في الإجراءات التدقيقية عما كانت عليه تقليدياً ، إذ ساعد استخدام الحاسوب في مهنة التدقيق إلى تحقيق العديد من المزايا من أهمها الدقة والثبات والمساعدة في استخدام الحقول الأخرى من المعرفة.

ويكون للتشغيل الحاسوبي آثار متعددة على الوحدة الاقتصادية، ترتبط تلك الآثار من منظور التدقيق بالتغيرات التنظيمية ودرجة وضوح المعلومات واحتمالية وجود تحريف نسبي (أرينز و لوبك، ٢٠٠٢: ٦٨٩).

ففي ظل التشغيل حاسوبياً لا يوجد أمام المدقق أصول لمستندات مرئية تدعم كل عملية من العمليات المحاسبية، إذ قد يتم إدخال البيانات من محطات طرفية والتي أصلاً قد لا تعتمد على مستندات عند الإدخال وهذا ما يتطلب من المدقق القيام بإجراءات خاصة للوصول إلى حقيقة هذه البيانات، أي بمعنى لا يوجد دليل مرئي أمام المدقق إذ أن معظم العمليات التشغيلية تحصل من قبل الحاسوب داخلياً دون وجود الدليل المرئي، كما أن للحاسوب إمكانية على تشغيل عدة بيانات في آن واحد مع وجود تكامل لتلك العمليات بحيث تمكن من إنتاج التقارير دون وجود المسار المرئي وتكون المشكلة أكبر عندما يتم تلخيص التفاصيل المتعلقة بها وحذف البيانات الأساسية بالكامل، كما من المحتمل وقوع تحريف يتسم بالأهمية النسبية وهذا ما يتطلب من المدقق الاهتمام العالي والحصول على الأدلة التي تمتاز هي الأخرى باستقلالية المصدر (أرينز و لوبك، ٢٠٠٢: ٢٤٢) .

ونتيجة لاستخدام الحاسوب فإن الشركات أخذت تستخدم التبادل الإلكتروني للبيانات أو نظم المعالجة الصورية وروابط الاتصال لعقد الصفقات إلكترونياً وكذلك عمليات الشراء والشحن وإعداد الفواتير والإيصالات ومعاملات الدفع غالباً ما تتم عن طريق تبادل

الرسائل الالكترونية إلا أن الوثائق المرجعية قد لا يحتفظ بها بعد التحويل فعلى المدقق أن يأخذ بنظر الاعتبار الوقت الذي تتوفر فيه هذه البيانات لأجل تحديد طبيعة الاختبارات التدقيقية وتوقيتها ونطاقها.

وتشمل القضايا الرئيسية التي يأخذها المدقق في الاعتبار والتي بسببها حصل الاختلاف بين التدقيق الالكتروني والتدقيق التقليدي ما يأتي:- (مركز البحوث المالية والمصرفية، ١٩٩٧: ٤٤)

١. المعلومات الالكترونية كدليل وافٍ وهي تعالج نطاق الإجراءات الضرورية للتأكد من كفاية الأدلة.

٢. عرض الدليل الالكتروني ، إذ تعالج حاجة المدقق لفهم كيفية استخراج الدليل من نظم المعلومات.

٣. كفاية الأدوات المستخدمة للوصول إلى الدليل الالكتروني وكيفية استخدام تلك الوسائل فنياً.

٤. تحديد الخطأ ما بين إرسال البيانات وحالة التلاعب المتعمد .

٥. أداء الرقابة الضمنية التي تعالج التغيرات المتوقعة في البيانات.

٦. الوصول إلى الدليل عن طريق اختبار العينات على مراحل بدلاً من الانتظار إلى نهاية المدة.

عليه يمكن القول إن معيار الحصول على أدلة إثبات كافية قد تطلب من مراقب الحسابات ضرورة قيامه بتوسيع نطاق البحث عن أدلة الإثبات الإضافية التي يمكن الحصول عليها جراء استخدام الحاسوب ومن خلاله، حيث يشير البعض إلى أنه "قد يكون من المستحيل الحصول على بيانات لأغراض الفحص والاستفسار والتحقق بدون مساعدة الحاسوب الذي يقدم نوعين من أدلة الإثبات للمدقق أدلة إثبات عادية (كملفات عمليات - فحص أنظمة - الرقابة الداخلية - المقارنات)، وأدلة إثبات مستحدثة تتلاءم مع بيئة التشغيل الالكتروني ( التحليل الإحصائي - عينات الاختبار) " ( محمد ، ١٩٩٩ : ٢٤٦ ) .

#### المبحث الرابع

##### تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية

##### على معايير إبداء الرأي ( التقرير )

أولاً - معيار إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

يمكن القول إن هذا المعيار يعدّ معياراً ثابتاً ولم يتأثر العمل به سواء كان نظام المعلومات المحاسبية يعتمد طريقة التشغيل اليدوي أم طريقة التشغيل الإلكتروني للبيانات، فهو معيار خاص بكيفية القيام بالعمل المحاسبي على وفق مبادئ حصلت على القبول العام بين المحاسبين، وأن دور مدقق الحسابات يتركز في إعطاء رأيه الفني المحايد للجهة التي توكله من خلال حكمه على مدى التزام المحاسبين بالعمل طبقاً لهذه المبادئ أم لا.

ثانياً - معيار الثبات والاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

وينطبق عليه الكلام السابق نفسه ، نظراً لعدم تأثيره المباشر على عملية التدقيق سواء كان نظام المعلومات المحاسبية يعتمد طريقة التشغيل اليدوي أم طريقة التشغيل الإلكتروني للبيانات.

ثالثاً - معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات.

إن استخدام الحاسوب قد اثر على الإفصاح المحاسبي من خلال إمكانية تحويل التقارير الورقية التقليدية إلى شكل الكتروني يمكن قراءتها بعد ذلك على شاشات الحاسوب أو طباعتها وكذلك تبادل محتواها المعلوماتي بين جهات عديدة على مستوى الوحدات الاقتصادية، وفي ضوء ذلك فقد تطورت تقنية الحواسيب في العقود الأخيرة تطوراً مثيراً ومن هذه التطورات: النهايات الذكية ذات شاشات العرض التلفزيوني، نظم التوصيل، الحواسيب الصغيرة، نظم إدارة قواعد البيانات، لغات النماذج، حزم برامج التخطيط العالي، وقد ادت تلك التطورات سواء في المكونات الآلية ( الأجهزة والمعدات والتجهيزات ) أو في المكونات غير الآلية (النظم والبرامج ) إلى توجيه الاهتمام بموضوع استخدام نظم المعلومات في التبادل الالكتروني للمعلومات فضلاً عن دورها المهم داخل الوحدات الاقتصادية في المساعدة في اتخاذ القرارات ( عبد الوهاب، ٢٠٠٥ : ٩ ).

وعليه يمكن القول إن هناك تأثيراً واضحاً على معيار الإفصاح عند استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات في نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية يمكن أن يؤدي إلى احتمال ظهور عدد من المخاطر التي يمكن أن تؤثر على عملية حفظ البيانات والمعلومات وتداولها سواء داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها مما يتطلب من مراقب الحسابات ضرورة بذل جهد أكبر في فهم طبيعة هذه المخاطر والعمل على الحد منها، ومن الجدير بالذكر أن هناك عدداً من معايير التدقيق الدولية التي تناولت كيفية قيام مراقب الحسابات بعملية تدقيق البيانات في ظل التشغيل الإلكتروني ومن أهمها: معيار التدقيق الدولي ١٠٠١ وكذلك ١٠٠٢ و ١٠٠٣.

رابعاً - معيار إبداء الرأي.

يمثل تقرير المدقق المحطة الأخيرة في عملية التدقيق ويعد أداة توصيل للمعلومات المحاسبية وبياناً عن درجة التناسق بين المعلومات المحاسبية والمعايير المعتمدة ويمثل تلخيصاً للأفكار الرئيسية في وصف عملية التدقيق.

ويعرف تقرير المدقق على أنه " عملية توصيل نتائج التدقيق إلى المستخدمين " (الاوكتاد، ٢٠٠١: ٥٩).

وقد أوضحت لجنة الاوكتاد عدة خصائص لتقرير المدقق منها الصدق والأمانة، أي عدم التحيز وكذلك الصراحة والوضوح، وهذا يتطلب من المدقق أن يختبر سبل الرقابة من أجل جمع الأدلة، إذ إن تعزيز الأدلة يدعم رأي المدقق، فعلى المدقق تنفيذ عملية التدقيق على وفق معايير محددة وعليه أداء مهمته بالطريقة التي تتضمن شكوكاً مهنية مدركاً أن الظروف قد تخلق أسباباً تدعو إلى الاعتقاد بأن البيانات المالية تتضمن معلومات خاطئة أساسية، وعليه توثيق الأمور المهمة التي توفر له القرائن والأدلة التي يدعم رأيه وعليه كذلك إعداد تلك الأدلة بالشكل الذي يوفر الفهم التام لعملية التدقيق لاسيما أنه يتعامل مع كم هائل من البيانات أدخلت وعولجت إلكترونياً، وأن معظم المعاملات إن لم تكن جميعها تمت عن طريق التبادل الإلكتروني وأن المستندات والفواتير التي استخدمت هي الكترونية كذلك قد لا يحتفظ بها مما يتطلب من المدقق توجيه الاهتمام الخاص إلى بعض الجوانب التي نجمت عن استخدام الحاسوب (عبدالله، ٢٠٠٠: ٣٠٣).

وفي ظل التعقيدات يطمح صانعو القرارات في الحصول على معلومات يمكن الاعتماد عليها ويخشون التحريف المتعمد أو غير المتعمد أي ما يسمى بخطر المعلومات

Information Risk أو التحيز وراء دوافع شخصية من قبل معد المعلومات ويحصل هذا التحيز عندما لا تتفق أهداف معد المعلومات مع أهداف مستخدمي تلك المعلومات وتكون محرفة من وجهة نظر مستخدميها وإذا ما اعتمد عليها المستخدمون سببت لهم مخاطر مالية وعليه يتوسم مستخدمو القوائم المالية الثقة والمصادقية والعدالة في تلك القوائم.

وعلى الرغم من اتفاق أهداف التدقيق الحاسوبي والتدقيق التقليدي من حيث إبداء الرأي وخدمة الإدارة إلا أن هناك أوجه اختلاف، إذ التدقيق الحاسوبي يتطلب مهارات وخبرات تختلف عن المعتمدة تقليدياً، إذ من الممكن إجراء تعديلات على البيانات في ملفات الحاسوب دون ترك أثر ملموس أو احتمال وجود أخطاء جوهرية في مراحل الإدخال والمعالجة تؤثر بالنتيجة على رأي المدقق، الأمر الذي يتطلب من المدقق بذل عناية أكبر وضرورة تزوده بالمعرفة اللازمة في الأمور الفنية الخاصة بالحاسوب والتي يمكن من خلالها التوصل إلى التأكد من صحة البيانات ودقتها التي يقوم بفحصها وتدقيقها.

كما أن الاستقلالية تتيح للمدقق العمل الحيادي وغير المنحاز عند التوصل إلى رأيه عن القوائم المالية، والاستقلال هنا يعني وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبار التدقيق وتقييم النتائج وإصدار التقرير (أرينزو ولوبك، ٢٠٠٢: ١١٨)، أي حياد في الإجراءات التنفيذية وحياد في التقييم والأهم حياد في إبداء الرأي الوارد في تقرير المدقق.

وقد تطرقت المعايير الدولية للتدقيق لاستخدام الحاسوب في عدة مواضع منها الوثيقة رقم (١١٠) التي تناولت ضوابط التطبيقات المحاسبية باستخدام الحاسوب، وأن الغاية من ذلك هي توفير الثقة المعقولة بأن المعاملات قد تمت المصادقة عليها وسجلت وعولجت بشكل جيد.

عليه يمكن القول إن استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية يمكن أن يساهم بصورة إيجابية في تسهيل الوصول إلى نتائج عملية التدقيق وإبداء الرأي بصورة أكثر دقة وبوقت أقل مما يتطلبه ذلك في ظل التشغيل اليدوي للبيانات، مع أن الأمر يتطلب من المدقق ضرورة التزود بالمهارات الفنية اللازمة والمتعلقة بالمعرفة الحاسوبية.

### خلاصة البحث

١. إن استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية يمكن أن يؤثر على طبيعة عملية تدقيق مخرجات هذه النظم الأمر الذي يتطلب ضرورة وجود مجموعة من المعايير يمكن أن يسترشد بها المدقق عند قيامه بعملية التدقيق وبما يمكن القول معه أن هناك ضرورة لقيام الجمعيات المهنية بتطوير معايير التدقيق الصادرة عنها بما يتلاءم مع الاستخدامات المتعددة للحواسيب في الوحدات الاقتصادية ومن بين أهم هذه المعايير معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.
  ٢. هناك تأثير كبير على معايير التدقيق الشخصية ( العامة ) خاصة بما يتعلق بمعيار التأهيل العلمي والعملية وضرورة أن تكون هناك شروط خاصة بمزاولة مهنة التدقيق في ظل الاستخدام المتزايد للتشغيل الإلكتروني للبيانات من قبل نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية، وكذلك ضرورة بذل عناية مهنية أكبر من قبل المدقق وصولاً إلى إنجاز عمله بكل حياد واستقلالية.
  ٣. هناك تأثير واضح على معايير العمل الميداني يتطلب من المدقق الاستفادة من تأهيله العلمي والعملية في التخطيط لعملية التدقيق وتقييم نظم الرقابة الداخلية وكذلك الحصول على أدلة الإثبات الكافية في ظل استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات التي يقوم بتدقيق حساباتها.
- إن تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية على معايير إبداء الرأي ( التقرير ) سوف لا يكون كبيراً أو مختلفاً عما هو عليه في ظل استخدام طرق التشغيل اليدوي للبيانات.

### المصادر

١. رينز و لويك (٢٠٠٢)، المراجعة - مدخل متكامل، ترجمة : محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، المملكة العربية السعودية.
٢. الأوتكتاد (٢٠٠١)، المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية والأوتكتاد - مفاهيم التدقيق المتقدمة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
٣. المؤتمر الدولي الخامس عشر للأجهزة العليا للرقابة (١٩٩٥)، مراجعة التشغيل الإلكتروني للبيانات، القاهرة.
٤. تغريد سالم محمود الليلة (٢٠٠٢) ، تأثير إستخدام الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية - دراسة حالة في جامعة الموصل ، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل .
٥. حسين القاضي و حسين دودح (١٩٩٩)، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن.
٦. خالد أمين عبدالله (٢٠٠٠)، علم تدقيق الحسابات من الناحية العملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
٧. زياد هاشم يحيى و قاسم محسن الحبيطي (٢٠٠٣)، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، كلية الحداثة الجامعة، العراق.
٨. سمير كامل محمد (١٩٩٩) ، أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية .
٩. عبد الرزاق شحادة و كوثر بنود (٢٠٠٥) ، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس جامعة الزيتونة الأردنية - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، ٢٧-٢٨ نيسان ( أبريل ) ، عمان ، الأردن .
١٠. عبد الفتاح محمد الصحن (٢٠٠٠)، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
١١. كريمة علي الجوهر (١٩٩٩)، الرقابة المالية، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل.
١٢. مختار محمود عبد الرحيم (١٩٩٨) ، الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات - دراسة مقارنة لمداخل استخدام الحاسوب في إعداد الحسابات ، مجلة الرقابة المالية، العدد ٣٣ ، تونس .



١٣. مركز البحوث المالية والمصرفية ( ١٩٩٧ ) ، إرشادات المدققين إلى الطرق الفائقة للمعلومات - آثار الدليل الإلكتروني ، مجلة الدراسات المالية .
١٤. ندى نوري سنان ( ١٩٩٤ ) ، اثر إدخال الحاسب على معايير المراجعة مع التطبيق العملي في شركة شل ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد - جامعة دمشق .
١٥. هادي التميمي (بدون سنة نشر) ، معايير التدقيق ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - الجامعة الأردنية .
١٦. يحيى أبو طالب (١٩٨٢)، تأثير استخدام الحاسبات الإلكترونية على برامج وأساليب وإجراءات المراجعة المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة.
١٧. يوسف محمود جربوع ( ٢٠٠٠ )، تخطيط عملية المراجعة والإشراف على المساعدين وأثر عدم الالتزام بها على عملية المراجعة، مجلة تنمية الرافدين، العدد (٦١)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.