

جامعة بنها - كلية التجارة
قسم المحاسبة

نموذج إجابة امتحان
مادة: المراجعة
الفرقة الرابعة (شعبة المحاسبة / لائحة قديمة)
دور يناير 2013 (انتظام وانتساب)
تاريخ الامتحان 2013/1/16
دكتور/ صبره أحمد عبد العال

إجابة السؤال الأول:

- أولاً: (1) أ- طرق وأساليب تكوين الاحتياطات السرية:
- عدم إظهار بعض الأصول الثابتة غير الملموسة بالميزانية كلية أو إظهارها بقيمة أقل من قيمتها الفعلية.
 - تقويم الأصول الثابتة الملموسة والأصول المتداولة بأقل من قيمتها الحقيقية عن طريق المغالاة في تقدير المخصصات.
 - المغالاة في تقدير المخصصات التي يتم تكوينها لمقابلة الخسائر أو الالتزامات المؤكدة أو المتوقعة الحدوث أو تكوين مخصصات للالتزامات وهمية.
 - اعتبار بعض النفقات الرأسمالية على أنها نفقات إيرادية.
 - إظهار التزامات المنشأة للغير بأكثر من قيمتها الحقيقية.
 - في حالة الشركات القابضة، يمكن تكوين الاحتياطي السري عن طريق عدم توزيع أرباح الشركات التابعة.
- ب- مساوئ تكوين الاحتياطات السرية:
- عدم صدق الحسابات الختامية في التعبير عن نتيجة أعمال المنشأة، وكذا عدم صدق الميزانية في التعبير عن المركز المالي للمنشأة.
 - إساءة استخدام الاحتياطات السرية من جانب الإدارة، حيث تستخدم هذه الاحتياطات لتغطية الخسائر الناتجة عن ضعف كفاءة الأداء الإداري، أو استخدامها للتلاعب في أسعار أسهم وسندات الشركة.
 - عدم دقة بيانات التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
 - قد تستخدم الاحتياطات السرية في التهرب من الضرائب المستحقة على المنشأة.
 - عدم تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية.
- (2) موقف مراجع الحسابات فيما يتعلق بمراجعة وتحقيق الاحتياطات:
- أ- التأكد من تكوين الاحتياطات الإلزامية (الحتمية).
 - ب- التحقق من عدم وجود احتياطات مستترة (سرية).
 - ج- التأكد من أن مبالغ الاحتياطات التي يتحتم استثمارها خارج المنشأة، وفقاً للقانون أو وفقاً لشروط الاتفاق العقدي، مستثمرة فعلاً خارج المنشأة وذلك من خلال المراجعة المستندية.
 - د- التحقق من استخدام كل نوع من أنواع الاحتياطات في الغرض الذي تم تكوينه من أجله وفقاً للشروط القانونية، والتأكد من عدم إساءة استخدام الاحتياطات.

هـ- التأكد من التوجيه المحاسبي السليم للاحتياطيات وذلك في حساب توزيع الأرباح وفي الميزانية العمومية.

و- يجب على مراجع الحسابات في البنوك وشركات التأمين أن يتحقق من استعمالات الاحتياطيات السرية، التي سمح القانون بتكوينها، بحيث لا تستخدم في تغطية خسائر ناتجة عن سوء الكفاءة الإدارية وغير معروفة للمساهمين، أو في توزيع أرباح صورية.

ثانياً: (أ) ماهية الإهلاك ومسبباته وأهمية التحديد السليم لقيمه:

☞ ماهية الإهلاك ومسبباته:

■ **الأهلاك هو:** النقص التدريجي في منافع الأصل الثابت أو في طاقته الإنتاجية نتيجة استخدامه في الإنتاج أو مرور الزمن أو التقادم.

■ **مسببات الإهلاك:** استخدام الأصل في الإنتاج - مرور الزمن - التقادم.

☞ أهمية التحديد السليم لقيمة الإهلاك:

1- يؤدي احتساب إهلاك للأصول الثابتة إلى التطبيق السليم لمبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.
2- يؤدي تحديد الإهلاك تحديداً سليماً إلى أن يكون حساب الأرباح والخسائر معبراً عن النتيجة الحقيقية لنشاط المنشأة.
3- التحديد السليم لمقدار الإهلاك يجعل الميزانية تعبر عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية السنة المالية.

4- يؤدي تحديد الإهلاك تحديداً سليماً إلى دقة بيانات التكاليف.

5- اتخاذ قرارات سليمة عند إحلال الأصول الثابتة وفي عمليات الإصلاح والصيانة.

6- التوزيع العادل للقيمة الإهلاكية للأصل الثابت خلال عمره الإنتاجي.

(ب) مسؤولية مراجع الحسابات تجاه مراجعة إهلاكات الأصول الثابتة:

1- التأكد من أن المنشأة تقوم بحساب إهلاك لكل أصل من الأصول الثابتة التي تكتنيها.
2- التحقق من أن تحديد قسط الإهلاك السنوي تم باستخدام الطريقة المناسبة لطبيعة كل أصل من الأصول الثابتة.

3- التأكد من كفاية مقدار الإهلاك لكل أصل من الأصول الثابتة بدون زيادة أو نقص.

4- التحقق من ثبات تطبيق أسس ومعدل وطريقة حساب الإهلاك لكل أصل من الأصول من سنة إلى أخرى.

5- التأكد من استخدام الأصل في الغرض الذي اقتنى من أجله.

6- التحقق من التوجيه المحاسبي السليم لقسط الإهلاك.

السؤال الثاني:

أولاً: (1) بدائل إعداد تقارير المراجعة الإدارية:

هناك ثلاثة بدائل لإعداد تقرير المراجعة الإدارية هي:

البديل الأول: إعداد تقرير واحد نهائي وشامل عند الانتهاء من أعمال الفحص والمراجعة.

البديل الثاني: إعداد تقريرين: الأول: تقرير مبدئي أثناء المراجعة يتضمن النتائج التي تم التوصل

إليها، والثاني: تقرير نهائي يتم إعداده عند انتهاء أعمال المراجعة ويركز على

تفاصيل الإجراءات التي اتخذت أو التي يجب اتخاذها لتصحيح الانحرافات التي

كشفت عنها التقرير المبدئي.

البديل الثالث: إعداد مجموعة من التقارير النهائية: يتضمن أحدها نتائج فحص ومراجعة التنظيم ككل، وتقرير عن نتائج مراجعة كل نشاط وظيفي أو كل إدارة من الإدارات، وتقرير آخر يتضمن الإجراءات التي يجب اتخاذها مستقبلاً.

(2) خصائص التقرير الجيد للمراجعة الإدارية:

تتمثل فيما يلي:

- ☞ **الوضوح:** ويعني ذلك توافر درجة من الوضوح في العرض والتحليل، مما يؤدي إلى سهولة الفهم وعدم اللبس في المعاني.
- ☞ **التوازن والحياد:** ويعني استخدام ألفاظ وتعبيرات لا تؤدي إلى حدوث انفعالات غير ضرورية لدى قارئ التقرير.
- ☞ **الإيجابية والموضوعية:** بمعنى أن يعكس التقرير في ألفاظه درجة استقلال المراجع ووجهة نظره.
- ☞ **الاقناع:** بمعنى أن تكون الحقائق الواردة بتقرير المراجعة مدعمة بأدلة وقرائن الإثبات.
- ☞ **الاعتبارات الشكلية:** مثل جودة الصياغة وحسن تركيب الجمل.

(3) تبويب تقرير المراجعة الإدارية:

على الرغم من عدم وجود تبويب محدد ومتعارف عليه لتقرير المراجعة الإدارية، إلا أنه يمكن اقتراح التبويب التالي:

القسم الأول: مقدمة التقرير: وتتضمن: اسم المراجع الإداري، الإدارة أو القسم أو الوظيفة مجال المراجعة، تاريخ التقرير، المدة التي استغرقتها عملية المراجعة والفترة التي تغطيها عملية المراجعة الإدارية.

القسم الثاني: الغرض من المراجعة ومجالها: ويقصد بذلك أن يوضح المراجع في عبارة مختصرة الغرض من المراجعة ومجالها.

القسم الثالث: الحقائق ذات الأهمية وفقاً لأهميتها النسبية: ويتضمن هذا القسم بيان مختصر بالمشاكل التي تلفت النظر والانتباه والتي ينتج عنها ضياع للموارد الاقتصادية للمنشأة وعدم الاستغلال الأمثل لها.

القسم الرابع: الموضوعات التي تمت مناقشتها مع الأشخاص المعنيين: وذلك لبيان ما إذا كان قد تم اتخاذ إجراءات تصحيحية لهذه الموضوعات، أو أن الإدارة بصدد اتخاذها.

القسم الخامس: تفاصيل القواعد والإجراءات والسياسات المتبعة: فيما يتعلق بالموضوع مجال المراجعة، وذلك كما اتضحت للمراجع أثناء قيامه بالمراجعة.

القسم السادس: الاستنتاجات: وتتضمن خلاصة استنتاجات المراجع فيما يخص البيانات والمعلومات المتعلقة بالموضوع مجال المراجعة.

القسم السابع: التوصيات والمقترحات: وتمثل الحلول المقترحة للمشاكل التي اكتشفها المراجع ويجب على المراجع دراسة البدائل المختلفة لحل المشكلة في ضوء الاحتمالات المتوقعة.

القسم الثامن: الملاحق والاحصائيات: ويتضمن هذا القسم عرضاً لملاحقات التقرير مثل: الخرائط، الرسوم البيانية، الجداول، المصادر الإضافية للبيانات والمعلومات والمستندات الخاصة بعملية المراجعة الإدارية.

ثانياً: (1) مفهوم ونطاق المراجعة الحكومية الفعالة:

المراجعة الحكومية هي: المراجعة التي تتم في الوحدات الحكومية والتي تطبق نظام المحاسبة الحكومية وهي نظام متكامل للمراجعة يتضمن فحص ومراجعة الجوانب المالية والإدارية والاجتماعية لنشاط الوحدة الحكومية والتقارير عنها بهدف تقويم الأداء وتخطيط النشاط الحكومي بحيث يمكن تحقيق أقصى عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

نطاق المراجعة الحكومية الفعالة:

يمكن تحديد نطاق المراجعة الحكومية الفعالة في ثلاثة مجالات:

أ- **المراجعة المالية:** ويقصد بها التحقق من قانونية وصحة إجراءات الصرف، وتستهدف إبداء الرأي الفني في مدى صدق وعدالة القوائم والتقارير المالية التي تعدها الوحدات الحكومية، والتحقق من الالتزام بالنصوص القانونية المرتبطة بالعمليات محل الفحص. وتتضمن المراجعة المالية من حيث توقيت القيام بعملية المراجعة:

☞ المراجعة السابقة للتنفيذ.

☞ المراجعة اللاحقة للتنفيذ.

ب- **المراجعة الإدارية:** وتهدف المراجعة الإدارية الحكومية إلى تقويم أداء العمليات والأنشطة والبرامج والوظائف التي تتولاها الأجهزة والوحدات الحكومية ليشتمل على الجوانب المالية والإدارية من مراجعة للعمليات الداخلية ومراجعة كفاءة وفاعلية الأنشطة والبرامج ونتائجها، وتتضمن المراجعة الإدارية مفهومي أساسين للمراجعة هما:

☞ المراجعة التشغيلية.

☞ مراجعة نتائج البرامج.

ج- **المراجعة الاجتماعية:** ويقصد بها مراجعة الآثار الاجتماعية للأنشطة والبرامج الحكومية، حيث ينبغي أن يتم تحديد وتعريف الأهداف الاقتصادية والاجتماعية الخاصة بكل نشاط أو برنامج أو مشروع حكومي، وعلى المراجع التحقق من تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية، بالإضافة إلى تقويم نتائج هذا النشاط من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية.

(2) الأساليب والإجراءات الفنية للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة الاجتماعية:

1- التحقق من الوجود الفعلي:

حيث يقوم المراجع بالتحقق من الوجود الفعلي لأجهزة الحد من التلوث أو منعه، أو التحقق من وجود مطعم يقدم وجبات مجانية أو بمقابل رمزي للعاملين.

2- الفحص الحسابي والمستندي:

بمعنى مراجعة الجوانب المالية والقانونية المتعلقة بالبرامج والأنشطة الاجتماعية.

3- قائمة الاستقصاء:

من خلال قوائم الاستقصاء يمكن التعرف على البرامج الاجتماعية وأهدافها، ومدى ملاءمة المقاييس المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف.

4- المقابلات والمناقشات مع مسؤولي البرامج الاجتماعية:

ويعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الملائمة لطبيعة المراجعة الاجتماعية، حيث أنه

يكشف عن بعض الجوانب التي لا تكشف عنها السجلات والدفاتر.

5- المقارنات مع الوحدات الاقتصادية المماثلة:

وتفيد هذه المقارنات في تحديد موقف الوحدة الاقتصادية تجاه تحقيق الأهداف الاجتماعية.

6- تحليل تطور نتائج الأداء الاجتماعي للوحدة الاقتصادية:

ويعني ذلك قيام المراجع الاجتماعي بدراسة نتائج الأداء الاجتماعي وتطوره زمنياً خلال عدد معين من السنوات.

7- مراجعة القرارات الاجتماعية:

وتتم مراجعة القرارات الاجتماعية من خلال فحص ومراجعة الجوانب التالية:

أ- مراجعة أهداف القرارات الاجتماعية.

ب- فحص ومراجعة البدائل الاجتماعية.

ج- مراجعة نتائج القرارات الاجتماعية التاريخية.

8- الحصول على شهادات من الغير:

يمكن للمراجع أن يعتمد على المصادر الداخلية والخارجية للتحقق من مدى سلامة ورشد القرارات الاجتماعية، حيث يمكنه الاعتماد على الشهادات التي تقدم له من المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذ البرامج والأنشطة الاجتماعية، كما يمكنه الاعتماد على الشهادات من خارج الوحدة الاقتصادية مثل شهادة خبراء شؤون البيئة وخبراء التلوث.

السؤال الثالث:

يمكن تبرير الحاجة إلى خدمات مراجعة الحسابات القومية باستخدام عدة مداخل هي:

أولاً: مدخل تعظيم منفعة استخدام المعلومات المحاسبية القومية:

يمكن تبرير الحاجة إلى مراجعة الحسابات القومية من خلال مدخل تعظيم منفعة استخدام معلومات القوائم والحسابات القومية والتي تمثل مخرجات نظام المحاسبة القومية، حيث يمكن افتراض أن منفعة معلومات القوائم والحسابات القومية تعتبر دالة في استخدامها، والاستخدام دالة في الثقة في هذه المعلومات، والثقة في هذه المعلومات دالة في مراجعة وفحص وتحقيق تلك المعلومات، ومن ثم تبدو الحاجة إلى خدمات المراجعة على المستوى القومي وتتجلى أهميتها في: "تعظيم منفعة استخدام معلومات القوائم والحسابات القومية".

ثانياً: مراجعة الحسابات القومية ومدخل تعارض المصالح:

يمكن تبرير الحاجة إلى مراجعة الحسابات القومية من خلال المدخل التقليدي وهو "مدخل تعارض المصالح"، حيث تتعدد الفئات المستخدمة لمعلومات المحاسبة القومية، كما سبق الإشارة.

وبنفس المنطق الذي يفترض وجود تعارض في المصالح بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وبين معدي هذه المعلومات في مصدرها – إدارة الوحدة الاقتصادية – الوحدة المحاسبية على المستوى الجزئي – يمكن تصور وجود نفس التعارض في المصالح وربما بدرجة أكبر بين الجهة المسؤولة عن إدارة الاقتصاد القومي والتي تقوم بإعداد القوائم والحسابات القومية – الحكومة بأجهزتها المختلفة – وبين الجهات التي تستخدم تلك المعلومات لتقييم أداء تلك الإدارة – الحكومة – مثل الجهات الرقابية العليا (المجالس النيابية) والمنظمات الدولية وجهات الاقراض الدولية.

أي أنه يمكن تبرير الحاجة إلى مراجعة الحسابات القومية من خلال المدخل التقليدي وهو "مدخل تعارض المصالح".

ثالثاً: مدخل طبيعة بيانات المحاسبة القومية:

تتعدد المصادر التي تستقي منها البيانات الأولية التي تمثل المدخلات اللازمة لإعداد القوائم اللازمة لإعداد القوائم والحسابات القومية، وذلك نظراً لعظم نطاق الوحدة المحاسبية وتعدد مستوياتها والعدد الضخم من المعاملات الاقتصادية التي تجريها. ويواجه تجميع هذه البيانات الأولية بعض المشاكل والصعوبات، كما أنها تكون عرضة لبعض الأخطاء في مرحلة التجميع والقياس والإعداد – على النحو التالي:

أ- المشاكل والصعوبات:

- 1- مشكلة عدم مواعمة البيانات الأولية لمتطلبات المحاسبة القومية.
- 2- مشكلة نقص البيانات.

ب- الأخطاء التي تتعرض لها البيانات الأولية في مرحلة التجميع والقياس:

قد ينتج عن مواعمة البيانات الأولية لمتطلبات المحاسبة القومية واستكمال النقص فيها وعن قياس وتجميع هذه البيانات الأخطاء التالية:

1- خطأ الازدواج في القياس.

2- خطأ الإسقاط في القياس.

3- خطأ التجميع.

4- أخطاء القياس والملاحظة للمتغيرات الاقتصادية.

رابعاً: مدخل وجود نظام المحاسبة القومية كأداة لإنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية القومية:

فمادام وجد فرعاً من فروع الدراسات المحاسبية لتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لمستخدميها – المحاسبة القومية – فيجب أن يوجد أيضاً فرعاً من فروع دراسات المراجعة يهتم بالتحقق من صحة وصدق ودقة هذه المعلومات – مراجعة الحسابات القومية – حتى يمكن زيادة درجة الثقة فيها وتحقيق فاعلية استخدامها.

وفي ضوء كل ما سبق نخلص إلى أنه يمكن تبرير الحاجة إلى خدمات مراجعة الحسابات القومية من خلال مدخل تعظيم منفعة استخدام معلومات المحاسبة القومية – كمدخل رئيسي، والذي يتضمن ثلاثة مداخل فرعية هي:

✍ مدخل تعارض المصالح.

✍ مدخل طبيعة بيانات المحاسبة القومية "تعدد مصادر بيانات المحاسبة القومية".

✍ مدخل وجود نظام المحاسبة القومية كأداة لإنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية القومية.