

جامعة سوادق
كلية التجارة
قسم المحاسبة

المادة / حالات مراجعة
المرفقة / الإجابة عليه

موضوع المحاضرة : استاذ المادة / د. عاصم عبد الحميد

مراجعة (مختبر) الأصول الثاني

أبناء طلاب الفرقة الرابعة : بعد عنايت

أقدم لكم تلك المحاضرة شرح لبعض برامج المحاسبة . يرجى قراءة وفهم

لهذه المحاضرة ثم نطابقها مع بعض البرامج لأهمية

وكم حالة شكرى وتقديرى

مقدمة

تشمل الأصول الثابتة ممتلكات المشروع من الأصول الملموسة و غير الملموسة، والتي يزيد عمرها الإنتاجي علي سنة وتستخدم في أغراض المشروع. ومن ثم يمكن تقسيم هذه الأصول إلي نوعين رئيسيين:

أولاً: الأصول الملموسة:

وتنقسم بدورها إلى الأصول التالية:

١- الأراضي: وتشمل الأراضي التي تستخدم لأغراض المشروع وتتميز بعدم قابليتها للاستهلاك.

٢- المباني والعدد والآلات والسيارات والأثاث: وجميع هذه الأصول لها عمر إنتاجي محدد وتخضع للاستهلاك.

٣- الموارد الطبيعية: مثل الآبار ومناجم الفحم وأشجار الغابات. وتخضع هذه الأصول للنفاذ ويجب ظهورها في الميزانية كمفردة مستقلة.

ثانياً: الأصول غير الملموسة:

بالإضافة إلي الأصول الثابتة الملموسة توجد أيضاً أصول ثابتة غير ملموسة (معنوية) مثل شهرة المحل وحقوق الاختراع والعلامات التجارية. وتخضع هذه الأصول للاستهلاك ويجب إظهارها في الميزانية كمفردة مستقلة.

أولاً: مراجعة الأصول الثابتة الملموسة

أ- أهداف المراجع من فحص الأصول الثابتة

إن حجم الاستثمار في الأصول الثابتة في كثير من المشروعات قد يزيد عن ٥٠% من إجمالي الأصول. ومع ذلك فإن حجم الإختبارات التي يقوم بها المراجع لتحقيق هذه الأصول تكون أقل بكثير من تلك التي تتم لتحقيق الأصول المتداولة.

فالأصول الثابتة التي تظهر في الميزانية بمبالغ ضخمة يحدث فيها عدد قليل من العمليات. وعادة لا يحدث تغيير كبير في هذه الأصول من سنة إلى أخرى، مثل حسابات الأراضي والمباني والتي قد تبقى بالمبلغ نفسه دون تغيير لمدد طويلة وذلك لطول عمرها الإنتاجي. والعكس في حالة الأصول المتداولة فالأصول المتداولة كال بضاعة قد يبلغ معدل دورانها عدة مرات خلال السنة المالية.

وبصفة عامة يهدف المراجع من فحص الأصول الثابتة إلى ما يلي:

- ١- التحقق من مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية.
- ٢- التحقق من وجود وملكية هذه الأصول.
- ٣- التحقق من صحة تقويم هذه الأصول.
- ٤- التحقق من كفاية الاستهلاك عن هذه الأصول.
- ٥- التحقق من أي إيرادات ناشئة عن هذه الأصول وكذلك الأرباح والخسائر الناتجة عن بيعها.
- ٦- إظهار هذه الأصول بطريقة عادلة في الميزانية وإظهار الاستهلاك بطريقة عادلة في قائمة الدخل.

ب- المقارنة مع الأصول المتداولة

في كثير من المشروعات يبلغ حجم الإستثمارات في الأصول الثابتة ٥٠% من إجمالي الأصول، ومع ذلك فإن حجم العمل الذي يقوم به المراجع لتحقيق تلك الأصول هو أقل بكثير من المبذول لتحقيق الأصول المتداولة وذلك يرجع إلى أن :

- ١- الآلات التي تظهر في الميزانية بمبالغ ضخمة يحدث فيها عدد قليل من العمليات .

٢- لا يحدث تغيير كبير في الأصول الثابتة من سنة إلى أخرى ، مثل حساب الأراضي قد يبقى بنفس المبلغ لمدد طويلة على عكس الأصول المتداولة فالمدينين قد يبلغ معدل دورانها عدة مرات خلال السنة المالية .

٣- أهمية الفصل بين مشتريات ومبيعات السنوات المالية لا توجد في الأصول الثابتة كما في الأصول المتداولة .

ج- أساس احتساب قيمة الأصول الثابتة

يعد أساس التكلفة هو الأساس المعتاد إستخدامه في تقويم الأصول الثابتة. غير أن مبدأ التكلفة يعطي نتائج مقبولة فقط في الفترات التي يحدث فيها ثبات في المستوى العام للأسعار لأنه يحقق درجة كبيرة من الموضوعية في عملية قياس الربح. أما في حالة حدوث تغيير كبير في الأسعار فإن احتساب الاستهلاك السنوي على أساس التكلفة في حالة الأصول الثابتة ذات العمر الإنتاجي الطويل يؤدي إلى الحصول على رقم للأرباح يكون محل نقاش ويعترض على صحته الكثير من المحاسبين. فارتفاع معدلات التضخم دفع كثير من المحاسبين إلى المطالبة باستخدام نوع من أنواع القيمة الجارية بدلا من التكلفة التاريخية في تقويم هذه الأصول، بحيث يكون الاستهلاك المحتسب في هذه الحالة متمشيا مع التكلفة الجارية لإستبدال هذه الأصول. وبالتالي فإن الاعتراض على إستخدام مبدأ التكلفة في احتساب الاستهلاك يرجع أساسا إلى عدم واقعية الفرض الذي يقوم عليه مبدأ التكلفة وهو

ثبات الاسعار مع مرور الزمن.

ومع ذلك، فما زال أساس التكلفة هو الأساس الوحيد المقبول من الناحية المحاسبية لتقويم الأصول الثابتة. وبالتالي فإن القوائم المالية التي تظهر الأصول الثابتة والاستهلاك الخاص بها إعتماذا على أساس آخر غير أساس التكلفة لا تتفق

مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وبالتالي لا يمكن أن تحظى هذه القوائم بتقرير غير مقيد من جانب المراجع.

د- أوراق المراجعة للأصول الثابتة

تتمثل أهم الأوراق التي يقوم المراجع بالحصول عليها أو إعدادها للأصول الثابتة في كشف تحليلي يبين التغيرات التي طرأت على تلك الأصول خلال السنة المالية. ويبدأ هذه الكشف بالأرصدة في أول العام ثم الإضافات والاستبعادات والأرصدة في نهاية العام. كذلك يبين الكشف الطريقة المستخدمة في حساب مخصص الاستهلاك ومعدل الاستهلاك ورصيد حساب المخصص في أول العام والاستهلاك الذي يخص المدة الحالية ورصيد المخصص في نهاية العام. ومن الأوراق الأخرى التي يقوم المراجع بإعدادها عادة كشف تحليلي لمصروفات التصليحات والصيانة الخاصة بالأصول الثابتة.

هـ- المراجعة لعدة فترات أو المراجعة لأول مره

يجب الأخذ في الاعتبار أن إجراءات المراجعة التي سترد فيما بعد تختص بعملية مراجعة تتم منذ عدة سنوات، ولذلك فهي تشمل فقط الإختبارات التي تتم خلال السنة المالية موضوع المراجعة. أم في حالة عملية المراجعة التي تتم لأول مرة (حالة قيام المنشأة بتغيير المراجع القديم)، فإن الأرصدة الافتتاحية للأصول الثابتة يمكن تحقيقها بالرجوع إلى أوراق المراجعة الخاصة بالمراجع السابق. فإن كان المراجع السابق من المراجعين المعروفين ذوى السمعة المهنية الطيبة، فإن المراجع الجديد يقوم بإجراء مراجعة عامة لأوراق المراجعة الخاصة بهذا المراجع السابق وفحص حسابات الأصول الثابتة بالدفاتر لمعرفة تواريخ هذه الأصول.

وفي حالة مراجعة حسابات منشأة لأول مرة ولم يكن لهذه المنشأة مراجع سابق أو كان المراجع مشكوك في سمعته أو أدائه، في هذه الحالة يتعين عمل تحليل تاريخي كامل لجميع حسابات الأصول الثابتة وفحص جميع القيود الدائنة والمدينة في هذه الحسابات من تاريخ الحصول علي كل أصل منها. وبهذه الطريقة يستطيع المراجع معرفة ما إذا كانت المنشأة تتبع سياسات محاسبية سليمة فيما يتعلق بالإضافات والاستبعادات الخاصة بالأصول الثابتة وكذلك مخصصات الاستهلاك الدورية اللازمة لتلك الأصول.

وحيث أن استهلاك السنة الحالية التي يبدي المراجع رأيه في قوائمها المالية يتوقف علي صحة أرصدة الأصول الثابتة في أول المدة، فإن تحليل المراجع للعمليات الخاصة بتلك الأصول في السنوات السابقة يعد من الأمور التي يتعين القيام بها حتى يطمئن المراجع علي صحة المعالجات المحاسبية الخاصة بكل من المصروفات الإيرادية والرأسمالية والإضافات والاستبعادات.

و- برنامج مراجعة الأصول الثابتة الملموسة

نتناول فيما يلي إجراءات المراجعة اللازمة لتحقيق الأصول الثابتة الملموسة، يلي ذلك استعراض برنامج المراجعة الخاص بمجمع الاستهلاك الخاص بتلك الأصول ثم أخيرا إجراءات المراجعة الخاصة بالموارد الطبيعية.

أولاً: دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالأصول الثابتة

- ١- تحديد إجراءات الرقابة التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية للأصول الثابتة.
- ٢- اختبار مدة تنفيذ إجراءات الرقابة الخاصة بالأصول الثابتة.
- ٣- تقويم نظام الرقابة الداخلية للأصول الثابتة.

ثانياً: اختبارات تحقيق الأصول الثابتة

- ٤- إجراء مطابقة بين أرصدة حسابات الأصول الثابتة في دفتر الأستاذ العام وأرصدة الأصول الثابتة في دفتر الأستاذ المساعد.
- ٥- تحقيق الملكية القانونية للأصول الثابتة.
- ٦- مراجعة الإضافات إلى الأصول الثابتة خلال العام.
- ٧- الحصول على أو إعداد كشف تحليلي بالتغيرات التي طرأت على الأصول الثابتة خلال السنة المالية.
- ٨- التحقق من الوجود الفعلي للأصول الثابتة والإضافات التي تمت عليها خلال السنة المالية.
- ٩- مراجعة الاستبعادات من الأصول الثابتة خلال العام.
- ١٠- الحصول على تحليل كامل لحساب مصروفات الصيانة والإصلاحات.
- ١١- فحص حالة الأصول التي لا تستخدم في الإنتاج الجاري.
- ١٢- تحقيق الضرائب العقارية المدفوعة بالمراجعة المستندية لإيصالات المداخ.
- ١٣- التحقق من سلامة إظهار الأصول الثابتة في الميزانية.

أولاً: دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية:

١- تحديد الإجراءات الرقابية التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية

لدراسة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالأصول الثابتة قد يقوم المراجع بإعداد وصف مكتوب لإجراءاته الرقابية، كما قد يستخدم وسيلة خرائط التدفق أو قائمة الاستقصاء. ومن أمثلة الأسئلة المعتادة التي تحتوي عليها هذه القائمة ما يلي:

• هل يوجد سجل للأصول الثابتة؟

• هل سياسة الاستهلاك ثابتة؟

- هل بيع الأصول أو تخريدها يتطلب موافقة مكتوبة؟ وهل تستخدم أوامر تخريد مكتوبة بأرقام سلسلة لهذا الغرض؟
- هل يوجد تأمين علي الأصول الثابتة ؟
- هل يوجد سياسة واضحة لصيانة وإصلاح الأصول الثابتة؟
- هل هناك سياسة مكتوبة للتفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية؟

٢ - اختبارات مدي الإلتزام بالإجراءات الرقابية

الهدف من هذه الاختبارات هو التأكد من مدي الإلتزام الفعلي بالإجراءات الرقابية الموضوعة بصفة منتظمة. حيث قد يتواجد في بعض الشركات إجراءات رقابية قوية تعكس نظام رقابة داخلي قوي ولكن في الواقع الفعلي لا يكون هناك التزام بتلك الإجراءات، ومن ثم يكون وجودها مثل عدمه.

٣ - تقويم نظام الرقابة الداخلية للأصول الثابتة

تقويم نظام الرقابة الداخلية للأصول الثابتة يتضمن تحديد نقاط الضعف والقوة في النظام. وبناء علي نتيجة التقييم يستطيع المراجع تحديد الاختبارات الضرورية لتحقيق وجود الأصول الثابتة وملكيته وصحة تقويمها.

ثانيا: اختبارات تحقيق العمليات

٤ - إجراء مطابقة بين دفتر استاذ مساعد الأصول الثابتة وحسابات المراقبة الإجمالية الخاصة بهذه الأصول في الأستاذ العام

قبل القيام بأي معاينة أو جرد فعلي للأصول الثابتة وقبل إجراء أي تحليل تفصيلي للتغيرات التي طرأت على تلك الأصول خلال المدة، يتطلب الأمر في

البداية التأكد من أن أرصدة الحسابات الفردية للأصول الثابتة في الأستاذ المساعد تتفق مع الأرصدة الإجمالية لهذه الحسابات في الأستاذ العام.

٥ - تحقيق الملكية القانونية للأصول الثابتة

للتأكد من صحة ملكية المنشأة للأصول الثابتة يستلزم الأمر الاطلاع علي عقود شراء هذه الأصول، وبوالص التأمين الخاص بها، وإيصالات سداد الضرائب العقارية، وإيصالات سداد الأقساط (في حالة الشراء بالتقسيط). وكذلك الاطلاع علي عقود الملكية المسجلة في حالة العقارات. وفي حالة السيارات يمكن تحقيق ملكيتها بالاطلاع علي رخص سيرها، بالإضافة إلي فواتير الشراء. ويجب إيداع نسخ من العقود والمستندات المشار إليها سابقاً في الملف الدائم لعملية المراجعة. وفي حالة وجود رهن علي الأصول الثابتة فإن ذلك يمكن تحقيقه من خلال قيام المراجع بفحص الخصوم والالتزامات المستحقة علي المنشأة.

٦ - الحصول علي أو إعداد كشف يوضح التغيرات التي طرأت علي الأصول الثابتة خلال العام

يقوم المراجع بتحقيق الأرصدة الافتتاحية للأصول الثابتة بالرجوع إلي أوراق المراجعة عن العام الماضي أو بالقيام بإجراءات مراجعة سبق الإشارة إليها في حالة عميل جديد. يلي ذلك القيام بمراجعة اختبارية للإضافات والاستبعادات خلال العام الحالي. بحيث يصبح المراجع في وضع يمكنه من عمل كشف تحليلي يلخص التغيرات التي طرأت علي الأصول الثابتة خلال العام الحالي.

٧- مراجعة الإضافات إلى الأصول الثابتة خلال العام

تعتبر المراجعة المستندية للإضافات إلى الأصول الثابتة خلال المدة من أهم إجراءات تحقيق هذه الأصول. ويتوقف مدى هذه المراجعة على تقويم المراجع لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالأصول الثابتة. وتتطلب عملية المراجعة المستندية تحليل حسابات الأستاذ العام الخاصة بهذه الأصول والرجوع إلى مصادر القيد الأصلية كالعقود وأوامر تصنيع أو تشغيل هذه الأصول (في حالة التصنيع الداخلي بواسطة المنشأة) واعتماد المديرين المختصين لهذه العمليات.

وعند فحص الإضافات إلى الأصول الثابتة خلال العام يتطلب الأمر من المراجع القيام بإجراءات المراجعة التالية:

أ- التأكد من وجود اعتماد لجميع الإضافات من الجهة الإدارية المختصة سواء تم شراء الأصل من الخارج أو تم تصنيعه داخلياً.

ب- تتبع الترحيلات من حساب الأصول الثابتة تحت التشغيل إلى الحسابات المختصة لهذه الأصول خلال السنة المالية (في حالة التصنيع الداخلي)، مع التأكد من صحة تصنيف هذه الأصول.

ج- المراجعة المستندية الاختبارية لمشتريات الأصول الثابتة خلال العام وذلك بالرجوع إلى عقود الشراء والفواتير والمستندات الأخرى المؤيدة لهذه العمليات، مع مراجعة العمليات الحسابية في هذه الفواتير وصحة معالجة عمليات الخصم. كما يجب التأكد من المعالجة الصحيحة للمصروفات الإيرادية و الرأسمالية.

د- فحص جميع الحالات التي تزيد فيها التكلفة الفعلية للمشتريات من هذه الأصول على المبلغ المعتمد من الإدارة، والتأكد من أن المبالغ الزائدة قد تم التصريح بها واعتمادها من الجهة المسؤولة.

هـ- التأكد من أن التكلفة الكلية للأصول الثابتة المشتراة بالتقسيط قد تم إظهارها في حسابات هذه الأصول وأن الأقساط غير المدفوعة قد تم إظهارها ضمن الالتزامات المستحقة علي المشروع، وتسري المعالجة نفسها علي عقود الشراء مع حفظ حق الملكية للبائع لحين سداد باقي الثمن حتى وإن سمي عقد البيع إيجاراً. ولا يجب بأي حال اعتبار الفائدة المدفوعة مصروفا رأسماليا وإضافتها إلي تكلفة هذه الأصول.

وعند شراء أصول من شركات تابعة أو من شركات تربطها علاقة مشتركة أو أي حالات أخرى يوجد فيها علاقة خاصة بين البائع والمشتري، قد يحدث في كثير من الأحيان مغالاة في قيم هذه الأصول. ويتعين علي المراجع في مثل هذه الحالات معرفة الطريقة التي تم بها تحديد سعر بيع هذه الأصول وتكلفة هذه الأصول للبائع ومدة بقائها لديه وأي أدلة أخرى متاحة قد تلقي الضوء علي قيمة هذه الأصول وما إذا كانت هذه القيمة معقولة أم مغالي فيها.

٨ - التحقق من الوجود الفعلي للأصول الثابتة

يتطلب التحقق من وجود الأصول الثابتة ضرورة قيام المراجع بمعاينة فعلية لتلك الأصول ولأي إضافات مهمة لها خلال السنة المالية. غير أن المراجع لا يعد مسئولا عن القيام بجرد فعلي شامل لجميع الأصول الثابتة وإضافاتها وإنما يعد ذلك من مسؤولية إدارة المنشأة والتي يقع علي عاتقها القيام بإجراء بهذه المعاينة الفعلية للأصول الثابتة بواسطة لجنة فنية من موظفيها. بحيث يتلخص واجب المراجع بشأن التحقق من الوجود الفعلي للأصول الثابتة وإضافاتها في التحقق من سلامة الخطة الموضوعة للجرد وسلامة الالتزام بهذه الخطة، ومطابقة كشوف

الجرد مع البيانات المقيدة في الفاتر والسجلات، مع القيام بمعينة إختبارية لعينة من الأصول الثابتة وإضافاتها للإطمئنان الى سلامة الجرد.

ويرجع عدم اعتماد المراجعين علي الجرد الفعلي للأصول الثابتة كوسيلة لتحقيق هذه الأصول إلي الاعتبارات التالية:

أ- احتمال تعرض هذه الأصول للسرقة أو الضياع وما يستتبع ذلك من خسائر احتمال ضئيل بالمقارنة بالنقدية والأصول المتداولة الأخرى.

ب- تنوع الأصول الثابتة وكميتها ووجودها في أماكن متفرقة في المشروعات الصناعية الكبيرة قد يجعل من الجرد الفعلي لهذه الأصول عملية مكلفة وطويلة ومعقدة. ويمكن تحقيق نتائج أفضل إن قام المراجعون الداخليون بهذه العملية بدلاً من المراجع الخارجي.

وتجدر الإشارة إلى حالة خاصة لبعض أنواع المشروعات مثل شركات المقاولات الإنشائية الكبيرة والتي تباع فيها بعض الآلات أو المعدات الكبيرة القيمة في أحد المواقع بناء علي تصريح من الشخص المكلف بالإشراف علي هذا الموقع. وفي مثل هذه الحالات تتطلب إجراءات المراجعة الجيدة من المراجع استخدام أسلوب الجرد الفعلي لتحقيق مثل هذا النوع من العمليات. وكذلك في حالة المشروعات التي تستخدم عدداً كبيراً من سيارات النقل أو الركوب فإن المعينة الفعلية لهذه السيارات والتحقق من ملكيتها يعتبر من الأمور المرغوب فيها ومن الممارسات الجيدة لعملية المراجعة.