

الوحدة رقم 06: تدقيق حسابات الأصول غير الجارية

تعتبر الأصول غير الجارية من الاستثمارات التي تحقق منافع اقتصادية يستخدمها المشروع في عملياته التشغيلية على مدى مدة الانتفاع التي تكون أكثر من فترة مالية واحدة، كما لا يهدف المشروع إلى بيعها أو استبدالها بل يتم استغلالها في النشاط بشكل أمثل، كما صنفها النظام المحاسبي المالي SCF في الصنف (2) وتنقسم إلى ثلاثة كتل رئيسية.

(1) إجراءات تدقيق التثبيات المعنوية:

- وفقا للمادة 2-121 من SCF: "التثبيات المعنوية هو أصل غير قابل للتحديد، غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل من قبل الكيان في إطار أنشطته العادية..." _ حتى ولم تكن ملكا لها _ نجد من أمثلتها: حقوق الملكية الصناعية والتجارية، شهرة المحل، علامات تجارية، براءة الاختراع، برامج معلوماتية، رخص الاستغلال، مصاريف التطوير...، وتعتبر مورد أساسي كونها تحصل عوائد للمشروع كالعلامة التجارية في شركات الأدوية، العطور، الفنادق، الألبسة... أما إجراءات التدقيق نذكر من أهمها:
- فحص وتقييم النظام الرقابي المطبق على التثبيات المعنوية لأنها أصول غير ملموسة قابلة للإهمال وفقدان قيمتها.
- التأكد من صحة وإظهار أرصدة الحسابات المعنوية في الدفتر الكبير مع نظيرتها المتواجدة في الميزانية الختامية.
- الاطلاع على الوثائق المؤيدة للملكية أو الانتفاع أو تجديد الأصل المعنوي سواء عن طريق الشراء من الغير أو الاستفادة كامتياز أو تكوينه من طرف المشروع بذاته.
- التحقق من صحة تقييم الأصل عن طريق حساب تكلفة اقتناءه المتضمنة ثمن الشراء خارج الرسم مع دمج المصاريف ذات الصلة كالأتعاب، العمولات والرسوم غير المسترجعة... مع استبعاد التخفيضات، الضمانات، المردودات... إلى غاية أن يصبح جاهزا للانتفاع منه.
- التمييز بين المصاريف الإرادية ونظيرتها الرأسمالية مثل: مصاريف الأبحاث والتطوير الأولى تعتبر إيرادية ح/617 مصاريف الدراسات والأبحاث تحمل على الدورة تتعلق بتقصي معرفة جديدة غير مؤكدة النجاح) والثانية من المصاريف الرأسمالية ح/203 مصاريف تطوير التثبيات (تنمية أصل موجود مسبقا إنما يتطلب تطوير المعرفة عن طريق خطة إنتاج جديدة، ذوق، لون، حجم...) تضاف لقيمة الأصل المعني توزع على الفترات وفق مدة الانتفاع.
- التأكد من أحقية ح/204 البرامج المعلوماتية كالمحاسبة، الأجور، التخزين... سواء تم شراؤه أو إنشائه مما يلزم حمايتها وتحسينها ضد المخاطر والعطب المتوقع كما ترجع المسؤولية لمعديها ومستخدميه.
- التأكد من صحة التسجيل القانوني ح/205 العلامات التجارية باسم الشركة (حقوق الملكية، براءة الاختراع، الترخيص...) لحمايتها من التقليد، الاستغلال غير الشرعي.. وغالبا ما تشمل: رموز، حروف، معاني أو رسوم... يراد منها تمييز منتجات المشروع عن منافسيه.
- التأكد من قانونية استغلال بعض الرخص الممنوحة من هيئات حكومية والمرتبطة بدفتر الشروط ومدة الانتفاع مثل: خط النقل، استغلال المحاجر والمناجم، فضاءات عمومية، الغابات، الشواطئ...
- التحقق من أحقية إظهار ح/207 فارق الشراء Goodwill في حالة اقتناء أصول بقيمة أكثر من قيمتها الدفترية نظرا لخصوصية الموقع، الملكية، قاعدة زبائن...، قد تكون عكسية في ح/2079 Badwill، وغالبا ما تشابه مع شهرة المحل في بعض الجزئيات.

- التحقق من وجود ح/2081 شهرة المحل بشكل غير صوري لأنها تمثل تحقيق الأرباح غير العادية في المستقبل ويرجع هذا لعدة عوامل كالسمعة الطيبة، الجودة، الأسعار، الموقع الاستراتيجي، العلامات..... في حين فحص طرق تقدير الشهرة لكونها صعبة نظرا لقياس العوامل التي أدت لوجودها، ومن أهم تقديرها نجد مقارنة الأرباح المحققة مع السنوات الماضية أو السنة النموذجية أو أرباح مشاريع مماثلة...
- التأكد من عدم إظهار شهرة المحل بالدفاتر المحاسبية إلا بتوفر دليل مقنع أو ظرف خاص يستدعي إلى ذلك، مثل: شراء مؤسسة أخرى بثمن يزيد عن قيمة صافي الأصول، انضمام شريك أو اندماج شركة بهدف تحصيل جزء منها، انسحاب شريك أو انفصال شركة بهدف تسديد جزء منها...
- التأكد من استخدام ح/280 الاهتلاك (الاطفاء) للأصل المعنوي محدد المدة وفق المبادئ المحاسبية.
- تحدد خسارة القيمة ح/290 في نهاية كل سنة إذا انخفضت القيمة السوقية عن القيمة المحاسبية الصافية للأصل المعنوي مع تعديلها في كل دورة مالية.

(2) إجراءات تدقيق التثبيتات العينية:

- وفقا للمادة 1.121 SCF " الأصل العيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد سنة مالية واحدة" قد يمتلكها المشروع باقتنائها من الغير أو تكوينها بذاته أو الاستفادة منه في شكل امتياز. في حين إجراءات المراجعة فهي عديدة نذكر من أهمها فيما يلي:
- الاطلاع على البطاقات الفنية لمختلف التثبيتات لمعرفة نوع التثبيت، مدة الانتفاع، تكلفة الحيازة، الإضافات، التخفيضات، الصيانة والإصلاحات، الاهتلاكات، خسائر القيمة...
 - التأكد من الوجود الفعلي للتثبيت في المؤسسة عن طريق الجرد المادي ومقارنتها مع التقييم المسجل.
 - التحقق من صحة تقييم الأصل المشكك من ثمن الاقتناء والمصاريف ذات الصلة بالنقل، الشحن، التركيب، الأتعاب، العمولات، رسوم غير مسترجعة، تهيئة الموقع... إلى غاية جاهزية الانتفاع منه.
 - التأكد من أحقية الأعباء التي تزيد في قيمة الأصل ومنفعته المنتظرة فعلا كتجديد المحركات، ترميم المنشآت القاعدية... دون احتساب مصاريف الصيانة الدورية التي تعتبر من المصاريف الإيرادية.
 - التأكد من استغلال التثبيت العيني لغرض خدمة المشروع، ليس لأغراض شخصية مثل: الاستخدام المفرط لسيارات المديرين، السكنات الاجتماعية ولو أحقها كالبترين، الكهرباء والغاز...
 - التمييز ما بين الأصول المتشابهة في الاستعمال والأكثر عرضة للخطأ الشائع كالأراضي والمباني المشيدة عليها، أجهزة الكمبيوتر وبرامج التشغيل، الأغلفة المتداولة ونظيرتها الأغلفة المستهلكة...
 - التمييز بين ح/211 الأراضي المبنية عن ح/212 الأراضي غير المبنية المخصصة للهيئة والمساحات الخضراء، تُحدد قيمة المقالع والمناجم لوحدها كونها خاضعة للاهلاك خلال فترة الاستغلال.
 - التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة لمختلف ح/213 المباني الادارية، التجارية والورشات... بهدف حساب وتحليل التكلفة ذات العلاقة بالاستغلال.
 - فصل المباني عن الأراضي المشيدة عليها وفق المادة 9.121: " تشكل الأراضي والمباني أصولا متميزة وتعالج كلا على حدا في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معا، فالبناءات هي أصول قابلة للاهلاك بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للاهلاك".

- التأكد من ملكية العقارات بإرسال مصادقات للمحافظة العقارية أو طلب شهادات عقارية، مع التأكد من عدم وجود الرهن عليها، إذا ظهر أن الأصل ليس ملك المشروع تطلب الشهادة السلبية.
- التأكد من فروع ح/215 المنشآت التقنية، المعدات الصناعية والأدوات ليعالج كل نوع على حدا لمعرفة مدى مساهمته في الدورة التشغيلية ويهلك حسب مدة انتفاعه، باستثناء الأدوات التي لا تزيد فترتها عن سنة مالية واحدة أو قيمتها قليلة وتعتبر من المشتريات المستهلكة خلال الدورة.
- التأكد من صحة إظهار ح/2181 منشآت وتهيئة تثبيت ملك المؤسسة وتستغل من طرف الغير في شكل إيجار لعدم الخلط مع المنشآت المسجلة في ح/215.
- فحص ح/2182 معدات النقل الذي يتمشى مع طبيعة وحجم النشاط خاصة منها شركات النقل البضائع، المسافرين، المقاولات... كونها تحتاج إلى متابعة خاصة، كما نشير أنه يفضل اقتناء السيارات النفعية عن السياحية لأن الأخيرة مُسقفة لدى إدارة الضرائب تتطلب تعديل الاهتلاك.
- التأكد من إظهار ح/2183 معدات المكتب والإعلام الآلي المستغل في الأقسام مع الحرص على التمييز بين أجهزة الكمبيوتر وما تحتويه من ح/204 برامج معلوماتية (دون التشغيل الأولي).
- الحرص على عدم إظهار ح/2184 الأثاث المكتبي ضمن أثاث البناءات ذات العلاقة بالنشاط، ما تحتويه من مكاتب، كراسي، خزائن... كما نجد ح/2185 يتعلق بالمعدات والأثاث الخاص بالمباني الاجتماعية كالمطاعم، السكنات، المصالح الطبية، النادي...
- التأكد من إظهار الأصول البيولوجية ذات الأهمية النسبية (من حيث القيمة والطبيعة) في ح/2186 في بعض المؤسسات ككلاب الحراسة، كونها غير مدرجة في ح/24 و 25 المتاحين للقطاعات الخاصة مثل، الأراضي الفلاحية، البساتين، المواشي والأنعام التي تزيد مدة الانتفاع عن سنة...
- التأكد من التفرقة بين ح/2187 الأغلفة المتداولة كالعلب، قارورات، حاويات... التي تستخدم عدة مرات بهدف النقل والتسويق عن ح/326 الأغلفة التالفة غير المسترجعة تدرج ضمن تكلفة المنتج.
- التأكد من إظهار التثبيات المحصل عليها في شكل الامتياز ح/22 مع معرفة قيمة ونوع وطبيعة الامتياز الممنوح والهيئة المانحة، للتأكد من مدى احترام الشروط المرفقة بالامتياز لعدم فقدانه.
- التأكد من الوجود الفعلي التثبيات الجاري إنجازها ح/23 إلى غاية نهاية الأشغال كي لا تكون مشاريع وهمية (صورية)، بناء على وثائق الاثبات كما لا تهتك إلى غاية دخولها للخدمة للانتفاع منها.
- التأكد من اتباع طريقة الاهتلاك المناسبة كالخطي، المتناقص، المتزايد، وحدات الإنتاج... وفق مدة الانتفاع نظرا للاستخدام العقلاني أو التقادم حسب التطور التكنولوجي إلى غاية الاستغناء عنه.
- التأكد من ثبات تطبيق طريقة الاهتلاك وفقا للمبادئ المحاسبية لعدم تأثيرها على النتائج مع مراعاة استبعاد القيمة المتبقية (الخردة) وخسارة القيمة عند حساب الاهتلاك وتعديلاته.
- في حالة اختلاف العمر الانتاجي لبعض أجزاء الأصل العيني يهلك كل جزء بشكل مستقل مثل: الشاحنة والمقطورة، القطار والعربات، هيكل الطائرة والمحرك...
- عند احتساب قطع الغيار الأساسية أو الصيانة الدورية الكبرى (3 سنوات فما فوق)، يجب زيادة مدة الانتفاع من الأصل بشهادة خبير تقني، مثل: صيانة الفرن، السفن، القطارات، الطائرات...

- التأكد من حساب ومتابعة خسائر قيمة الأصل العيني، لما تنخفض القيمة القابلة للتحصيل عن القيمة المحاسبية الصافية آخذا بعين الاعتبار تعديل الاهتلاك في السنوات المتبقية.
- التأكد من صحة المعالجة (أو التسوية) المحاسبية لعملية التنازل في تاريخها مع إظهار فائض القيمة أو ناقص القيمة عن الأصول غير المالية ح/752 أو ح/652. بعد ترصيد الاهتلاك المتراكم وخسائر القيمة مع امكانية استرجاع TVA في حالة عدم اتمام مدة الانتفاع من الأصل.

(3) إجراءات تدقيق التثبيتات المالية:

- وفقا للمادة رقم 1.122 " الأصول المالية المملوكة لأي كيان، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراجها في الحسابات تبعا لنفعيتها ولدواعي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها..." يشترط أن تزيد مدتها عن دورة مالية واحدة، وتنشأ بموجب الأنشطة المالية التي تسعى إلى تحقيق عوائد إضافية للمشروع. نجد منها: الأوراق المالية سندات وأسهم، القروض الممنوحة للغير، الودائع الادخارية، الكفالات المدفوعة.. أما إجراءات التدقيق نذكر من أهمها:
- التأكد من أحقية اللجوء إلى النشاط المالي بعد تغطية الاحتياجات المالية للنشاط التشغيلي الذي أنشأت من أجله المؤسسة.
 - إسناد هذا النشاط إلى قسم تحت وصاية دائرة المحاسبة والمالية أو لمستشار مالي مسؤول عن تسيير المحفظة المالية (السندات والأسهم) في البورصة.
 - التأكد من أسلوب حفظ الأوراق المالية فإذا كانت لدى الشركة فيجوز للمدقق معاينتها، أما إذا كانت لدى البنوك أو الغير مودعة بسبب الرهن أو الضمان أو الاحتفاظ فيطلب إفادتنا بمصادقات.
 - فحص مستندي لمختلف الأوراق المالية مبينا نوعها، أرقامها، مصدرها، قيمتها الاسمية والسوقية، أسعار الفائدة، تواريخ استحقاقها، عمولات وأتعاب السماسرة، الرسوم المستحقة...
 - تقييم النظام الرقابي المتعلق بحماية ومتابعة تسيير التثبيتات المالية من حيث مسؤولية القرار، التلعبات المالية، أحقية منح القروض للغير، تحصيل العوائد المترتبة عنها في آجالها المستحقة...
 - التمييز ما بين المساهمات والديون الممثلة في عدة أشكال مثل: ح/261 السندات للفروع أو ح/262 السندات والأسهم الأخرى ح/265 للشركات الحليفة...، في المقابل نجد حسابات فرعية تتعلق بمنح قروض لجهات أخرى...
 - التثبيتات المالية الأخرى أبرزها تتشكل في ح/272 قسائم الخزينة وح/274 الإيجار التمويلي ح/275 الودائع الادخارية والكفالات المدفوعة للغير ذات الأجل الطويل وغيرها من الملحقات.
 - التمييز بين الإيجار التمويلي ح/274 والإيجار البسيط ح/613 الأول قابل للتملك يمكن رسملة المصروف، أما الثاني مصروف إيرادي غير قابل للاسترجاع يحمل على الدورة.
 - التأكد من عدم احتساب اهتلاك التثبيتات المالية في حين إظهار خسائر القيمة ومتابعتها في نهاية كل سنة عند انخفاض قيمتها الاسمية في السوق.
 - في حالة التنازل عن الأوراق المالية ترصد خسائر القيمة وإظهار الفرق في الأرباح أو الخسائر الصافية للتنازل عن الأصول المالية ح/767 أو ح/667 كونها ناتجة عن النشاط المالي.