

تطوير وظائف الوحدات الحكومية

دكتور/ محمود عبد الرحمن
دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
قسم المحاسبة و المراجعة
كلية التجارة – جامعة عين شمس

الأهداف المقترحة لتطوير وظائف الوحدات الحكومية:

تمارس الوحدات الحكومية وظيفتين أساسيتين هما تدبير السلع وتأدية الخدمات وتحقيق أهداف عامة أخرى دون ان يبرر ذلك سبب تجارى أو مالي وإذا حدث شئ من هذا القبيل فإنه يحدث بصفة غير أساسية .

ويرى الباحث ان قد اتسع دور الوحدات الحكومية في تأدية الوظائف المختلفة التالية:-

- تقديم الخدمات الحكومية الأساسية .
- تحقيق التوازن الاجتماعي والاقتصادي .
- تحقيق الرفاهية الاجتماعية .
- تدخل الحكومة في المجالات النقدية والمالية لتفعيل وتنشيط الاقتصاد .
- الحفاظ علي الاستقرار المالي للدولة .
- ترويج التجارة والصناعة والسياحة .
- حفز القطاع الخاص علي اتخاذ اجراءات ذات اهمية قومية وتنشيط وتنمية الاقتصاد القومي.

وبما أن التركيز في القطاع الحكومي علي تحديد الاعتمادات اللازمة لتحقيق خدمات معينة إلا أن الاعتمادات دائما لا تكون كافية لتقديم هذه الخدمات وبالتالي فإنه يتم تأدية الخدمات في حدود الاعتمادات المقرره لها ، ولذلك يجب أن يظهر في التقارير المالية معلومات عن اقتصاديات الخدمة ومستوى أدائها ومدى كفاءتها ، لأن الأرباح ليست هي الهدف ، وإنما درجة رضا العاملين عن هذه الخدمات هي هدف الوظائف الحكومية .

ويمكن القول ان هدف الأنشطة والبرامج الحكومية ينحصر أصلا في مباشرة الانفاق علي الخدمات العامة في مختلف مجالاتها الاقتصادية والاجتماعية بغرض زياده رفاهية المجتمع، ومن ناحية أخرى فإن تكلفة انجاز وتأدية الخدمات تعتبر ذات أهمية خاصة بالنسبة للإدارة الحكومية ، وتستمد هذه الأهمية أساسا من قياس كفاءه التشغيل ودرجة تحقيق نتائج البرامج المخططة في حدود الأموال المتاحة .

إن النمو المستمر في أوجه النشاط الحكومي قد يقرب من المسافة بين مستويات الإدارة الحكومية وبعضها البعض فالنمو والتطور لم يقتصر علي الجانب المحاسبي في الوحدات الحكومية فقط ، وإنما إمتد ليشمل وظائف هذه الوحدات . ولذلك اقتضت مستلزمات التطور أن يتم استخدام ABC قياس التكاليف علي أساس الأنشطة وكذلك ABM (Activity – Based – Management) نظام الإدارة علي أساس الأنشطة وأيضا ABB (Activity – Based – Budgeting) نظام الموازنة علي أساس الأنشطة . وسوف يقتصر الباحث علي استخدام ABC في تطوير وظائف المحاسبة الحكومية دون الأساليب الأخرى ، والتي يوصي الباحث باستخدامها في أبحاث علمية أخرى .

وفي ظل هذا التطور لم تعد الأساليب التقليدية للمحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية كافيها ، إذ أنها تركز علي مدى شرعية وملاءمة استخدام الموارد ، ومع التسليم بأهمية هذين العنصرين ، إلا أنهما غير كافيين . ولو أخذت أجهزة الرقابة في مصر عنصر الكفاءة في الاعتبار لأصبحت عملية الرقابة ذات فائدة كبيرة في مجال تقييم الأداء الحكومي والعمل علي تحسين وتطوير وظائفه.

هناك وحدات أداء يصعب فيها التوصل إلي وحدات لقياس أداء وخاصة تلك التي لا يوجد لها ناتج نهائي مثل إدارة العلاقات العامة أو مكتب رئيس الجامعة ، وفي هذه الحالة ينظر إلي نشاط المركز بالكامل علي أنه وحدة أداء والأنفاق علي أنه مقياس للأداء .

ويري الباحث أن نظام موازنة البرامج والأداء واحداً من المقومات الأساسية للإدارة الحكومية الحديثة ، وذلك فإن تبويب موازنة البرامج والأداء لا يوفر القاعدة التي يتم علي أساسها اتخاذ القرارات ، وكذلك الربط بين الموازنة وبين الأهداف التي تتولى الوحدات الحكومية القيام بها ، وتوفير سبل الرقابة عن مدى تحقيق الموازنة لأهدافها .

وبري أحد الباحثين أن التحول إلي موازنة البرامج والأداء في نظام المحاسبة الحكومية يوثق العلاقة بين الخطط الطويلة والقصيرة الأجل ، وذلك من خلال عمليات الموازنة السنوية ، ويتضح ذلك من أن تبويب الموازنة (وظائف- برامج- أنشطة) يجعل منها أداة تخطيطية ، وأن هيكل التبويب في موازنة البرامج والأداء يتضمن تحديد وتحليل الأهداف الأساسية التي تتولى الحكومة تنفيذها . كما يتضمن البدائل المتاحة للبرامج والمشروعات وأولوياتها وقدرتها علي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة مالية وبشرية وزمنية .

يتم تحقيق الأهداف المقترحة لوظائف الوحدات الحكومية تبويب المصروفات بحسب النفقة وأغراض صرفها المتبع في هيكل موازنة البرامج والأداء ، وأيضاً تقدير الاحتياجات ، وتتيح أيضاً مراجعة المشتريات المقدرة والفعلية ، بالإضافة إلي ما يعرضه من بيانات تفيد في إجراء التحليلات الاقتصادية والمالية وتيسر في الوقت نفسه تقديرات مفردات احتياجات البرامج والمشروعات .

ويتضح مما تقدم أن هيكل موازنة البرامج والأداء يخضع إلي تطوير وظائف الوحدات الحكومية من خلال التسلسل المنطقي لمستويات الأهداف والبرامج التي تستهدف وضع هيكل متكامل للبرامج .

ولكل برنامج يوضح سير العمل الواجب القيام به لتحقيق الأهداف النهائية المطلوب الوصول إليها ، وكذلك الربط بين العمليات التي تتولى الوحدات الحكومية القيام بها. ويرى أحد الباحثين أن البرنامج يستخدم للدلالة على الجهد من العمل الذي يؤدي إلي تحقيق ناتج نهائي أو خدمة معينة صمم من أجلها البرنامج ، وهو بهذا الوصف يعكس بشكل عام المسؤوليات التي يجب أن تقوم الوحدة الحكومية بتنفيذها وتحقيق أهدافها .

يعتبر الإطار الذي يتم بموجبه تحقيق أهداف الوحدات الإدارية من خلال برامج الرقابة الإدارية والذي يتم ممارسته من خلال الهيكل التنظيمي . كما يوفر تبويب البرامج وضوح رؤية للعمليات التي تتم . وفي بعض الحالات تكون عمليات الوحدات الحكومية محدده وضيقه مما يتحدد عملها بتصميم برنامج واحد يفي بأغراض عمليات هذه الوحدة ، ويمثل ناتج يتطابق مع ما يطلب من الإدارة تحقيقه كالإدارات ذات الإشراف والتفتيش حيث ينعكس ذلك في الموازنة بإعتماد برنامج واحد ، وهناك إدارات عامة تتولى تنفيذ برامج متعددة بسبب طبيعة مسؤولياتها لتحقيق مختلف الأغراض منها ، ويتم تحديد عدد من البرامج التي تتولى تنفيذها .

وقد يكون للبرنامج ناتج نهائي قابل للقياس ويكون أكثر وضوحاً دون برامج أخرى ، ولا يعني ذلك بالضرورة أن تبويب البرامج لابد يكون ناجحاً ، ما لم يكن لكل برنامج ناتج نهائي قابل للقياس ، وفي بعض الأحيان قد يكون العمل الذي تقوم به وحدة حكومية متشابكاً

بحيث يصعب تقسيمة إلي برنامجين أو أكثر ، كما أن هناك برامج تخدم هدف واحد ، وربما تقدم من قبل وحدات مختلفة ، وفي مثل هذه الحالة .

ويتم تقسيم البرامج إلي وحدات أداء منطقية تحدد في إطارها الأهداف وكمية العمل وإمكانيات التنفيذ والتوقيت الزمني للأداء والنفقات التي يجب تخصيصها ، وقد تكون النفقات رأسمالية أو جارية ، والنفقات الرأسمالية هي التي تكون رأس مال البرنامج كالمباني والإنشاءات والسيارات والحاسبات الآلية ، أما النفقات الجارية هي التي يكون الغرض منها إستغلال الطاقات المتاحة المحققة للبرنامج كالمرتبات والأجور وتعويضات العاملين وشراء السلع والخدمات والمصروفات الأخرى ، وتعامل النفقات الرأسمالية كبنود تكاليف خاصة ببرنامج مما يتيح المقارنة مع البرامج المثيلة ، بينما تنتفي المقارنة السليمة فيما يتعلق بالنفقات الجارية والرأسمالية التي قد يتحمل بها البرنامج في سنة معينة وقد لا يتحملها البرنامج في سنة أخرى رغم أستفادته منها .

ويتم تنفيذ موازنة البرامج والأداء من خلال الأنشطة الفرعية والأنشطة الرئيسية ، حيث يتم تقييم الأداء الخاص بمخرجات ومدخلات كل نشاط على حده عن طريق العديد من المؤشرات المالية وغير المالية المتعلقة بكل من الجودة Quality والإنتاجية Productivity والوقت Cycle Time وأشباع العميل Customer Satisfaction وتتمثل تلك المؤشرات في الوقوف على مدى اعتبار النشاط مضيفاً للقيمة ، أو غير مضيفاً للقيمة . ويترتب على ذلك دراسة إمكانية التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة أو زيادة فاعليتها ، من خلال العمل على ترشيد الفاقد Waste Elimination في الوقت والتكلفة ، أو تخفيض التكلفة Cost Reduction وذلك من خلال التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة ، ومعالجة المشكلات والأسباب المؤدية لأنخفاض القيمة الناتجة من هذه الأنشطة ومن ثم زيادة فاعليتها .

وقد أدى التطور العلمي الحديث إلي توسيع وتعميق مجالات الخدمات الحكومية لذلك يجب الاعتماد بشكل كبير علي المفاهيم العلمية الحديثة بتطبيق أسلوب ABC وإدخال محاسبة التكاليف ، وموازنة البرامج والأداء ، وكذلك الاعتماد بشكل كبير علي مفاهيم

الرقابة الحكومية الحديثة، والتي لم يعد التأكد من سير الأحداث وفقاً للخطط الموضوعية فحسب، ولكنه يشمل ايضاً مراجعة الخطط وتتبع أي تغييرات قد تؤثر علي تحقيق الأهداف والوظائف.

كذلك يجب أن تساعد الرقابة في المجال الحكومي علي تحقيق التوازن بين كفاءه أداء الوحدات وفاعلية نتائج البرامج ، أي قدرتها علي تحقيق الوظائف وتطويرها .

ويلزم لعملية تطوير وظائف الوحدات الحكومية أن يتم تطبيق ABC داخل أطار نظام المحاسبة الحكومية وصدور تعليمات وقواعد بذلك، مما يجعل الوحدات الحكومية ملزمة بالتطبيق علي العكس فيما لو كان هذا النظام خارج اطار نظام المحاسبة الحكومية . أيضاً يلزم لعملية التطوير أن تكون الهياكل التنظيمية والمحاسبية أكثر تجاوباً مع التطوير . ويرى Glennerster أن الحكومات أصبحت تقوم بوضع حدود للمبالغ التي يمكن أن تحصل عليها الوحدات الحكومية ، لذلك كان من الواجب علي هذه الوحدات أن تعمل علي تحسين مستوى الكفاءة والفاعلية حتي يمكنها أداء نفس الخدمات بنفس مستوى الجودة في حدود المبالغ المخصصة للصرف عليها وذلك بالرغم من نقص المبالغ المخصصة للصرف عليها .

ويرى الباحث أن الشعب المصري أصبح يعاني من انخفاض مستوى الخدمات الحكومية . فالشعب يعاني من تدني مستوى الخدمات التعليمية والخدمات الصحية ، كما يعاني من سوء وسائل النقل والمواصلات والخدمات المرورية وسوء إداره ورصف الطرق وعدم صيانة الأصول العامة المملوكة للدولة . ولعلاج هذه المشاكل في ظل ندرة مصادر الأموال الحكومية ، يتطلب تحسين كفاءة الوحدات الحكومية ، ولن يتحقق ذلك إلا بتطوير الوحدات الحكومية والنظام المحاسبي الحكومي عن طريق ادخال موازنة البرامج والأداء وكذلك التكاليف على نظام الأنشطة.

ويرى الدكتور صبري ندا أن تطبيق نظام المحاسبة التكاليف يمكن من قياس تكلفة الأنشطة المختلفة للوحدة الحكومية ، ويمكن من توفير بيانات عن كفاءة وفاعلية الوحدات

الحكومية ، كما تساعد في إعداد الموازنات التخطيطية الخاصة بالوحدات الحكومية، حتي تقوم بتأدية وظائفها المختلفة .

تغيير أساس القياس المستخدم:

أن نقطة الانطلاق في تطوير وظائف الوحدات الحكومية تنبع من حقيقه هامة وهي أنه يجب أن يتطلب الأمر مساءله إدارة الوحدات الحكومية ليس فقط عن صحة عمليات الصرف وقانونيتها ، بل يمتد أيضا إلي ضمان استخدام الموارد المتاحة بكفاءه وفاعلية ، فالتطوير سوف يلحق بأهداف نظام المحاسبة ثم يلحق بعد ذلك بمختلف مكوناته حيث يهدف النظام توفير المعلومات الملائمة لخدمة وظائف الوحدة الادارية الحكومية . وهنا سوف يظهر عجز الأساس النقدي المستخدم في توفير المعلومات المطلوبة ، ومن ثم يصعب التعرف علي حقيقه النشاط المتعلقة بفترة معينه أو تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة أو إجراء المقارنات بين الفترات المالية نتيجة تداخل أنشطتها .

وأيه محاوله لتطوير وظائف الوحدات الحكومية يجب أن تأخذ أولا بأساس الاستحقاق لكونه يأخذ في الاعتبار الجهود المبذولة فعلاً خلال السنه المالية ، ويوفر الدقة والعدالة ، ويساعد علي إجراء المقارنات بين السنوات المختلفة فضلاً عن توفير الأساس الملائم لاحتساب التكلفة ، ولكونه بداية لتطبيق أساس ABC في المحاسبة الحكومية .

ويؤكد Coombs & Edwards أنه في الولايات المتحدة الأمريكية ونظراً لأن الوحدات الحكومية تعتبر مسئوله أمام المواطن الأمريكي ، لذلك فإن هناك مجهودات عديدة قد بذلت لتحسين وتطوير الوظائف الحكومية ، فقد نصت ماده رقم 11 من معايير المحاسبة الحكومية بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تنص علي ضرورة قيام الوحدات الحكومية بالتطبيق الكامل لأساس الاستحقاق . كما أن أغلب الدول المتقدمة في مجال المحاسبة بدأت تطبيق أساس الاستحقاق للاستفادة من مزاياه .

ويري الباحث أن أساس الاستحقاق لا يشجع الادارات الحكومية علي الاسراف في أنفاق إعماداتها قرب انتهاء السنة المالية مثلما يحدث عند اتباع الأساس النقدي ، بالإضافة

إلى توفير بيانات كافية لتطبيق ABC لاحتساب تكلفة الخدمات التي تقدمها الوحدة الحكومية.

ويتطلب تطبيق أساس الاستحقاق ما يلي :-

١ -التفرقة بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية .

٢ -تقييم الأصول الثابتة .

٣ -قياس اهلاك للأصول الثابتة .

٤ -تقييم ورقابة المخزون السلعي .

٥ -القضاء علي الجمود والروتين الحكومي .

وفيما يلي تحليل هذه المتطلبات :

التفرقة بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية:

لا يتم حالياً طبقاً لنظام المحاسبة الحكومية في جمهورية مصر العربية التفرقة بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية حيث أن إعداد الموزانه لا يميز من ناحية التبويب الجديد بين النفقة الجارية والنفقة الرأسمالية ، وذلك بإلغاء تقسيم الموازنة إلى موازنه جارية وموازنه رأسمالية طبقاً لنص المادتين 6 ، 7 من القانون رقم 87 لسنة 2005 المعدل لبعض أحكام القانون رقم 53 لسنة 1973 بشأن الموازنة العامة للدولة .

كما أن النظام المحاسبي الحكومي لا يراعي أسس التفرقة هذه ، ولا كيفية تحميل كل نفقة خلال الفترة علي الحساب الختامي للدولة ، مما يؤدي إلي عدم تمثيل النتائج لحقيقة المركز المالي ، فجميع المصروفات التي تنفقها الدولة سواء كانت بصدد نشاط جاري أو لشراء أصول رأسمالية تدخل ضمن مصروفات السنة التي يتم فيها المصروف .

وتتقل هذه المصروفات في الحساب الختامي في نهاية السنة المالية ، باعتبارها من تكلفة الأنفاق العام الذي تم خلال السنة المالية الحالية ، وبالتالي لا تظهر في الدفاتر المحاسبية القيم المالية للأصول الثابتة خلال الفترات المالية التالية ، حيث أن الوحدات

الحكومية تعالج نفقات شرائها علي أنها نفقات تخص السنة الحالية مثل النفقات الجارية ، وذلك علي الرغم من أن اقتناء الأصول الثابتة تعود الاستفاده منها واستخدامها علي مدى فترة تمتد إلي ما بعد الفترة التي تم الاستحواذ فيها علي الأصل.

ويري الباحث إلي أن توجد حاليا ضمن مكونات الباب الثاني من أبواب الاستخدامات بالموازنة العامة للدولة (شراء السلع والخدمات) بعض المصروفات التي تعد من قبيل المصروفات (النفقات) الرأسمالية ، والمخصص لها الباب السادس شراء أصول غير مالية (الاستثمارات) ، مثل مجموعة السلع :- بند (8) مستلزمات سلعية متنوعة (كأدوات التصوير وموسيقي و ألعاب رياضية وأدوات تنظيم الحقائق وأدوات تعليمية وسمعية وبصرية) .

ومما يؤكد ذلك أن الكتاب الدوري رقم 36 لسنة 1974 في جمهورية مصر العربية بشأن حصر الأصول المملوكة للحكومة الصادر من وزارة المالية بعد إصدار قانون الموازنة العامة للدولة رقم 53 لسنة 1973 قد قسم الأصول الثابتة إلي ستة أنواع ومنها النوع الخامس (أثاث ومعدات مكاتب) وضمن هذا البند أثاث – أدوات كتابية – آلات هندسية – آلات حاسبة – خزن حديد ودواليب صاج – معدات تعليمية وسمعية وبصرية - آلات طباعة – موازين ومكاييل أجهزة تدفئة وتبريد- أدوات تنظيم الحقائق – أدوات تصوير – أدوات موسيقي – أدوات وألعاب رياضية ... إلخ .

وأيضا ظلت أسس التفرقة بين ما يتم الخصم به علي النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية محل استفسار العديد من الجهات الحكومية ، مما دعا قطاع الحسابات والمديريات المالية بوزارة المالية إلي إصدار الكتاب الدوري رقم 41 لسنة 1997 لايضاح ما يخصم به علي نفقات الجارية وما يخصم به علي النفقات الرأسمالية ، وذلك لتوحيد المعاملة المالية والحسابية بالجهاز الاداري للدولة ، ووحدات الإدارة المحلية ، والهيئات العامة الخدمية . ويؤكد الباحث أنه علي الرغم من ذلك ، مازال الخلط مستمر بالموازنة العامة للدولة بين الباب الثاني والباب السادس طبقا للتبويب الجديد للموازنة العامة للدولة .

ويرى أحد الباحثين أنه لإزاله هذا الخلط يجب إستبعاد البنود محل الخلاف السابقة من الباب الثاني في الاستخدامات مجموعة (1) شراء السلع مما يحقق الوضوح في عرض الموازنة ، وكذلك استبعاد البند رقم (12) نفقات سرية وذات طبيعة خاصة ضمن المجموعة (2) الخدمات من الباب الثاني أيضا ، لأنه قد يكون هناك بعض النفقات التي تدرج تحت هذا المسمي في بعض الوحدات الحكومية ، مما يتنا في مع مبدأ الشفافية والافصاح.

ويري الباحث أن هذا الخلط بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية سيظل قائما طالما أن الأساس النقدي هو الأساس المطبق عند اعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة بينما عند تطبيق أساس الاستحقاق ستكون التفرقة هذه واضحة ودقيقة.

تقييم الأصول الثابتة:

عند تطبيق الأساس النقدي يتم تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر كتدفقات نقدية خارجة عند شرائها ودفع قيمتها نقداً ، حيث تحمل تكلفة شرائها بالكامل علي نفس السنه التي تم فيها الشراء بغض النظر عما إذا كانت هناك استفاده من هذه الأصول خلال نفس سنة اقتنائها أو في سنوات تاليه لها .

وبالتالي يتم تحميل الحساب الختامي في تلك السنه بنفقات لا تخصها وانما تخص سنوات تالية ، وأيضا لا تظهر الأصول الثابتة في الفترات التالية ، ويكتفي بتسجيلها في الدفاتر عن طريق الحسابات النظامية لمجرد متابعتها والرقابة عليها .

وقد نصت المادة (35) من قانون المحاسبة الحكومية المصري رقم (127) لسنة 1981 انه " علي كل جهة من الجهات الادارية حصر الأصول وموجودات المخازن التي تملكها وامساك سجل خاص لهذه الأصول لمتابعتها مع أظهار قيمتها في نهاية السنه المالية ، ويرفق ببيان بهذه الأصول بالحساب الختامي ، مع بيان التغيرات التي طرأت عليها خلال السنه المالية " .

وأيضا نصت اللائحة التنفيذية لقانون المحاسبة الحكومية أنه يراعي في امساك الأصول الثابتة اثبات قيمة الأصول المملوكة في أول السنه المالية ، واثبات قيمة الأصول المضافة خلال السنه المالية محسوبة بتكلفة شرائها مضافاً إليها المصروفات الرأسمالية المتعلقة بها والتي تجعلها صالحة للاستعمال أو تؤدي إلي زياده طاقتها الانتاجية مع استبعاد

قيمة الأصول التي يتم التصرف فيها تصرفاً ناقلاً للملكية أو تم فقدها أو تخريدها ، وذلك لتحديد قيمة الأصول الثابتة في نهاية السنة المالية ، وعلي أن تحسب قيمة الأصول الثابتة عند استبعادها من حساب الأصول الثابتة بتكلفتها الدفترية .

ويرى الباحث ضرورة تسجيل الأصول الثابتة التي تفتنيها الوحدات الحكومية من مختلف المصادر سواء كان الشراء أو الإنتاج أو الهبة أو التبرع في سجلات عامة وأخرى مساعده وذلك بتكلفتها الأصلية أو بتكلفه تقديرية في حالة الهبة أو التبرع ، مع الفصل بين تكاليف هذه الأصول وبين تكاليف التشغيل الجارية اللازمة لتقديم الخدمات الحكومية ويجب أن يوضع نظام المراقبة والضبط المناسب لحسن إدارة هذه الأصول وصيانتها .

وهنا يثار التساؤل عن كيفية تقييم وإثبات قيمة الأصول الثابتة ؟
وللرد علي هذا التساؤل هناك طريقتين :

1- التكلفة التاريخية المعدلة طبقاً للتغيرات في المستوى العام للأسعار .

2- التكلفة الجارية أو أسعار البيع الجارية في السوق .

ويؤكد الباحث أنه بما أن المحاسبة الحكومية أحد فروع المحاسبة المالية فإنه من المتوقع أن يتم تطبيق معايير المحاسبة المالية واستخدامها في المحاسبة الحكومية سواء في الوقت الحالي أو في المستقبل ، لذلك يرى الباحث أن يتم تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة طبقاً للتغيرات في المستوى العام للأسعار وخاصة أن قيمة الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية تبتعد كثيراً عن قيمتها الحقيقية وكذلك طريقة التكلفة الجارية التي تحتاج إلي وقت ومجهود نتيجة قيام المحاسبين في نهاية كل سنة بتقدير التكلفة الجارية لكل أصل من أصول الوحدة الحكومية وما سيترتب علي ذلك من وقت ومجهود . بالإضافة إلي أنها تخضع للتقدير الشخصي ، من المحاسبين ، فتصور أحد المحاسبين عن القيمة السوقية يختلف عن الآخر .

حصر الأصول الثابتة القائمة :

لكي تكون الدفاتر المحاسبية شاملة لكل الأصول ، فإنه يجب البدء بتسجيل الأصول القائمة والموجودة بالفعل لدي الوحدات الحكومية ، غير أنه لا يمكن الحصول من سجلات المخازن علي بيانات عن هذه الأصول ، وبالرغم من ذلك فإن سجلات المخازن غير كافية لعدم اشتمالها علي جميع الأصول الثابتة ، وذلك لاقتصارها علي الأصول المنقولة فقط ،

والتي تخضع لاجراءات التخزين من وارد ومتصرف والحيازة كعهدة طرف احد الموظفين، أم العقارات من أراضي ومباني ومرافق فإنها لا تسجل في دفاتر المخازن .

ويري الباحث أنه لا يراعي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الفكر المحاسبي عند تخريد الأصول الثابتة لانتهاء عمرها الانتاجي ، والتي تقضي بمتابعة الأصول وإظهار قيمتها المتناقصة بالإهلاك ، حيث يتم ذلك وفق قرار إداري ، والذي قد يصدر بسوء نية قبل انتهاء عمرها الانتاجي ، بغرض استفادة بعض الموظفين من وراء ذلك وحصولهم عليها وشرائها بقيمة الخردة .

قياس إهلاك الأصول الثابتة:

نظراً لأن الوحدات الحكومية ستقوم باتباع أساس الاستحقاق ، لذلك لا بد من حساب إهلاك الأصول الثابتة لأنه يعتبر أحد عناصر التكلفة .

ويري Chva & Sinclair أنه لا بد ان يتم حساب الإهلاك في الوحدات الحكومية حتي يمكن قياس التكلفة الحقيقية ، وبالتالي تحديد السعر المناسب الذي يتم به بيع الخدمات إلي المستهلكين .

ويري الدكتور / صبري ندا ان هناك عدة طرق يمكن استخدامها لقياس الإهلاك مثل طريقة القسط الثابت ، طريقة القسط المتناقص ، طريقة القسط المتزايد وفي هذا الشأن يجب علي الحكومة المصرية أن تقوم باختيار إحدى هذه الطرق التي تراها مناسبة علي أن تقوم بتطبيقها جميع الوحدات الحكومية الموجودة بالدولة ويرى أن المشكلة التي تظهر في هذا الخصوص هي مشكلة تقييم الأصول الثابتة والتي يعتمد عليها في حساب الإهلاك .

ويري الباحث أنه بالإضافة إلي الطرق السابقة فإنه قد يتم استخدام طريقة معدل النفاد (النضوب) في إهلاك الأصول الطبيعية التي هي من صنع الله مثل المناجم والمحاجر وآبار البترول .

وتظهر مشكلة تاريخ احتساب الإهلاك في الأصول القائمة فعلاً في الوحدات الحكومية باعتباره تاريخ الاقتناء أو تاريخ التعديل وتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الادارية الحكومية .

ويؤكد Paul boothe أنه للتفرقة بين العمليات الجارية والعمليات الرأسمالية في ظل أساس الاستحقاق ، فإنه يمكن اثبات الاهلاك في السجلات المحاسبية باعتباره معبرا عن تكلفة استخدام الأصول الثابتة في قياس النتائج بمراكز النشاط الحكومي ، وذلك للحفاظ على حقوق الأجيال القادمة .

ويري الباحث أنه لاحتساب الاهلاك يجب مراعاة الآتي :

- ١ - ضرورة اهلاك الأصول الثابتة بصورة منتظمة .
- ٢ - ضرورة اختيار فترة زمنية معقولة لاهلاك كل مجموعة .
- ٣ - ضروره اختيار معدلات اهلاك مناسبة لكل مجموعة .
- ٤ - مراعاة عدم تغيير الفترات المختاره والمحدده لاهلاك الأصول الثابتة بعد وضعها موضع التنفيذ ، تحقيقا لأغراض الرقابة والمساءلة المحاسبية .

مبررات احتساب اهلاك للأصول الثابتة الحكومية :

- ١ - أن اتباع أساس الاستحقاق يعتبر ضروريا للتعرف علي المركز المالي للوحدات الحكومية وتحديد الامكانيات والموارد المتاحة ، وبالتالي حساب اهلاك للأصول الثابتة يجب أن يحدث سواء في الوحدات التي تهدف إلي تحقيق الربح أو الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح ، فالحكومة لا تهدف من القياس إلي الربح، ولكن تحقيق الكفاءة في الأداء والانجاز .
- ٢ - عند قيام بعض الوحدات الحكومية بأداء نفس النوع من النشاط أو من الخدمة التي تقوم به الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح مثل تقديم خدمة العلاج الاقتصادي بالمستشفيات الحكومية، فإنه يجب تحديد السعر المناسب الذي يتم به بيع الخدمات للجمهور ، فعملية المقارنة بين تكلفة الوحدة من هذا النشاط أو الخدمات بين الوحدات الحكومية بعضها وبعض، وبين الوحدات الحكومية من ناحية ، والوحدات الاقتصادية من جهة أخرجخلق نوعا من المنافسة التي تساعد علي تقييم أداء الوحدات الحكومية التي تقوم بأداء نفس هذه الخدمات. وبالتالي يجب احتساب الاهلاك كعنصر من عناصر التكلفة .

تقييم ورقابة المخزون السلعي:

في النظام المحاسبي الحكومي فإنه يكتفي حالياً للرقابة علي المخزون السلعي بنظام العهد ، حيث يعد كل بند من بنود المستلزمات منذ شرائها ودخولها مخازن الوحدة في عهده شخص معين يكون مسئولاً عنها وتصرف بإذن صرف وتفيد كعهده شخصية علي مستخدمها، ويمكن أن تصير المستلزمات كهنه أو خرده بعد فترة وجيزة بسبب عدم صيانتها أو سوء استخدامها.

ويقترح الباحث أن يتم إعادة توزيع المتصرف من عناصر المستلزمات السلعية من المخازن مع إجراء التحليل اللازم للمتصرف من هذه المواد علي مستوى الأنشطة أو المشروعات في دفتر أستاذ مساعد مراقبة الأنشطة والمشروعات وبذلك يتم حصر الوارد للمخازن والمنصرف منها وفقاً للتعليمات واللوائح المعمول بها ، كما يمكن أيضاً لأغراض الرقابة علي المستخدم فعلاً من هذه المستلزمات مقارنة المتصرف الفعلي مع المقدّر صرفة تحليلياً بالنسبة لكل عنصر من عناصر المستلزمات ، مع ضروره إجراء جرد سنوي في نهاية العام لعناصر المخزون السلعي لقيس المتصرف لأغراض تنفيذ الأنشطة أو المشروعات ، وتحقيق الرقابة علي المتبقي منه حتي نهاية العام . ويراعي عند الصرف من المخازن البدء بصرف الأقدم منه أولاً ، أي بطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً FIFO .

القضاء علي الجمود والروتين الحكومي:

يعتقد الباحث أن التغيير رغم أنه دائماً أصعب ، إلا أنه أفضل من الاستمرار في الوضع الحالي ، وهذه حقيقة تظهر بجلاء في الوحدات الحكومية، حيث الجمود والروتين وغياب ديمقراطية الإدارة ، والتي تعني عدم وجود آلية لتقبل النقد والافصاح الكافي عن المعلومات ، ويمكن التغلب علي هذه المشكلة بالبدء بالمستويات الادارية العليا ، واقناعهم بضرورة اجراء التطوير ، ويتم ذلك من خلال عرض وافى لمدى القصور الموجود في النظام المطبق ، وكذلك عرض مزايا استخدام النظام الجديد . كم يتم اقناعهم بأن التطور هو سمة العصر الذي يجب أن نواكبه وانه ضروره من ضروريات التقدم في جميع المجالات .

يري أحد الباحثين أن مشكلة ضعف الكوادر في الجهات والوحدات الحكومية ظاهرة عامة حتي في البلاد المتقدمة.

يري باحث آخر أن السبب الرئيسي لفشل تطبيق الميزانيات يعود بشكل أساسي في الدول المتقدمة إلي ضعف الكوادر التي طبقتها في بداية التطبيق .

ويمكن التغلب علي هذه المشكلة عن طريق :

إجراء دورات تدريبية للمحاسبين الحكوميين لشرح النظام الجديد من قبل خبراء متخصصين يتم الاستعانة بهم عند وضع النظام ، لتدريبهم علي أساس الاستحقاق .

اختيار الكفاءات من الناحية المحاسبية في مرحلة التطبيق التجريبي والمراحل اللاحقه كي تكون مسئولة عن التطبيق اللاحق في مراحل التوسع في التطبيق.

تدريب هذه الكفاءات التي سيعهد إليها مهمة التنفيذ لاحقا في الوحدات المحاسبية في الدول لتأهيلهم تأهيلا علميا ومهنيا .

انشاء وحده أدارية متخصصة – ذات تأهيل عال – في كل من الوحدات المحاسبية –

قطاع الموازنه – للإشراف علي تطبيق النظام الجديد وتقييمه أولاً بأول ومحاولة علاج أوجه القصور التي تنشأ عند التنفيذ الفعلي .