



المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة
في المحاسبة الحكومية

إن للأصول الثابتة من أراضي ومباني وآلات وسيارات وأثاث ... أهمية كبرى في الوحدات الحكومية للقيام بأنشطتها في تقديم الخدمات للمواطنين، وتظهر هذه الأهمية أيضاً في أن حجم الإنفاق الرأس المالي السنوي للحصول على هذه الأصول في أية دولة يتزايد خاصة في مراحل التنمية والتحديث للخدمات الحكومية التي تتم في أغلب دول العالم الآن، وإذا أضفنا إلى ذلك الأصول المتراكمة من سنوات سابقة يتضح مدى كبر حجم الأموال المستثمرة في الأصول الثابتة في القطاع الحكومي، هذا ولما كانت من أهم أهداف المحاسبة - بوجه عام - ومنها فرع المحاسبة الحكومية، حماية الأصول والمحافظة عليها، لذلك فإنه يلزم تتبعها في جميع مراحلها في جميع مراحلها (الإنفاق - الحيازة - الاستخدام) بالتسجيل في الدفاتر وإظهار البيانات عنها في القوائم والتقارير المالية التي يمكن بواسطتها إجراء الرقابة على هذه الأصول وترشيد القرارات المتعلقة بها وصولاً إلى الحماية المنشودة .

ومع هذا الصور المتفق عليه في الفكر المحاسبي بالنسبة لدور المحاسبة حيال الأصول الثابتة فإن الأمر يختلف في المحاسبة الحكومية، حيث يقوم الأمر - فكراً وتطبيقاً - على تسجيل الأصول الثابتة في مرحلة الإنفاق فقط واهتماماً بعملية الدفع النقدي لأثمانها دون التكوين العيني لها، وهذا ما سنطلق عليه في البحث "الأسلوب التقليدي للمحاسبة على الأصول الثابتة" والذي في ظله تصبح الدفاتر خالية من أية بيانات عن هذه الأصول خلال فترة حيازة الوحدات الحكومية لها اكتفاءً بإثباتها في سجلات المخازن، فضلاً عن عدم المحاسبة عليها بالمرّة في مرحلة الاستخدام، وبالتالي لا يمكن إظهار بيانات كاملة ومفيدة عنها في القوائم والتقارير المالية الأمر الذي يمثل قصوراً كبيراً يضاعف من دور

المحاسبة الحكومية في حماية المال العام بكفاءة، ولا يتمشى مع التطورات الحديثة في إعداد الموازنة العامة للدولة والرقابة علي المال العام، وهذا ما دعي بعض جهات الاختصاص وعلي جميع المستويات إلى الاهتمام بهذا الموضوع:

١- فعلي المستوى الدولي: نظمت الأمم المتحدة حلقة عمل في نيويورك عام ١٩٨١م لبحث الاتجاهات الحديثة لتطوير الإدارة المالية العامة والنظام المحاسبي الحكومي، ومن ضمن الموضوعات التي تناولتها الحلقة موضوع: "المحاسبة علي الأصول الثابتة" وانتهت التوصيات إلى ضرورة المحاسبة عليها وإن كانت قد أشارت إلى أن ذلك الأمر تختلف فيه الآراء ويحتاج إلى دراسة موسعة.

٢- وعلي المستوى الإقليمي: أصدرت جامعة الدول العربية "النظام المحاسبي الحكومي الموحد" للدول العربية عام ١٩٨١م وجاء فيه ضمن القواعد الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي، ضرورة المحاسبة علي الأصول الثابتة وإظهارها في المركز المالي علي مستوى الوحدة المحاسبية بتوسيط حسابات نظامية.

ويلاحظ أنه بالرغم من مرور عقد من الزمان علي هذه الدراسات فإنها لم تسفر عن تغيير في الأسلوب التقليدي كما أشار إلى ذلك البنك الدولي للإنشاء والتعمير في تقريره عن التنمية في العام ١٩٨٨م، كما سنوضحه في صلب البحث.

٣- أما علي المستوى المحلي: في جمهورية مصر العربية فلقد قطع النظام المحاسبي الحكومي المصري شوطاً كبيراً نحو الأخذ بالأسلوب المتطور للمحاسبة علي الأصول الثابتة بدءاً من عام ١٩٧٤م، إلا أن

الوصول إلى المعالجة المتكاملة لم تتم كما سنتعرف علي ذلك في صلب البحث .

وفي ضوء هذا التحليل لمشكلة البحث وما دار حولها من دراسات يتضح أنها مازالت في حاجة إلى دراسة تعمق من الناحية النظرية الحاجة إلى المعالجة المحاسبية المتكاملة للأصول الثابتة، وتحدد من الناحية التطبيقية الأساليب والإجراءات اللازمة لتنفيذ هذه المعالجة، وهذا هو موضوع البحث الذي نستهدف به تحقيق ما يلي:

هدف البحث: يهدف البحث بصورة عامة إلى وضع تصور للمعالجة المحاسبية المتكاملة للأصول الثابتة في المحاسبة الحكومية بتحديد العناصر والإجراءات والترتيبات اللازمة لذلك، ولما كان الأسلوب التقليدي يكاد يكون مستقراً فكرياً وتطبيقاً، فإنه قبل الوصول إلى الهدف العام سوف نبين نواحي القصور في هذا الأسلوب وتفنيد المبررات التي يستند إليها لتؤكد الحاجة إلى تطويره، وإن كان هذا البحث يدخل في إطار "دراسات في الفكر المحاسبي الحكومي" إلا أنه لزيادة التوضيح سوف نستشهد في ثناياه ببعض التطبيقات في الدول المعاصرة خاصة في مصر، ولتحقيق هذه الأهداف فإن البحث سوف ينتظم وفق الخطة التالية:

المبحث الأول

الأسلوب التقليدي للمحاسبة علي الأصول الثابتة.

لما كان المطلوب هو تطوير الأسلوب التقليدي، لذا فإنه من المناسب أن نتعرف عليه لنحدد نواحي القصور فيه، ونفند المبررات التي يستند إليها، وبناء علي ذلك تتأكد الحاجة إلي تطويره، وهذا ما سنتناوله في الفقرات التالية:

أولاً : مضمون الأسلوب التقليدي:

تمر الأصول الثابتة كعمليات مالية بالمراحل التالية:

- مرحلة الحصول عليها: ووجهها المالي يتمثل في الإنفاق علي اقتنائها في صورة مصروفات الشراء أو الإنشاء الداخلي وتجهيزها للاستخدام.
- مرحلة الحيازة: ووجهها المالي يتمثل في كونها أحد ممتلكات الوحدة التي يجب أن تظهر بالدفاتر والقوائم المالية خلال فترة حيازتها وحتى الاستغناء عنها.
- مرحلة الاستخدام: ووجهها المالي يتمثل في احتساب الإهلاك مقابل أحد الاستخدام كأحد عناصر التكاليف من جهة، وللوصول إلى صافي قيمة الأصل التي تظهر بها بالقوائم المالية من جهة أخرى.

١- بالنسبة لمرحلة الحصول عليها :

وهذه هي المرحلة الوحيدة التي تتم فيها معالجة الأصول الثابتة طبقاً لهذا الأسلوب ومع ذلك فهي معالجة ناقصة حيث أن عملية الحصول علي الأصل الثابت تحتوي علي وجهين ماليين، أحدهما: عملية الإنفاق أو الدف النقدي لأثمانها، والثاني: عملية امتلاك الأصل، والأسلوب التقليدي يتوجه

إلى الاهتمام بوجه واحد فقط هو الإنفاق أو الدفع النقدي، ويظهر ذلك في أنه إذا تم الحصول علي أصل ثابت ولم يدفع مقابلته بعد، فإن العملية لا تسجل بالدفاتر إلا عند الدفع الفعلي حتى لو تم في سنة تالية لسنة الحصول علي الأصول، كما أنه إذا تم دفع المبلغ قبل الحصول علي الأصل فإن العملية تسجل كإنفاق رغم عدم وجود الأصل بعد، وفي كل الأحوال فإن الذي يسجل هو عملية الإنفاق كمصرفات دون ذكر الأصل كتكوين عيني وأحد ممتلكات الوحدة.

٢- بالنسبة لمرحلة الجبازة :

إن تسجيل عملية الحصول علي الأصول الثابتة كمصرفات واهتماماً بعملية الإنفاق فقط تؤدي إلى إقفال حد / المصروفات في نهاية السنة المالية بحساب النتيجة (الحساب الختامي للدولة) وطبقاً لاستقلال السنوات المالية كأحد خصائص المحاسبة الحكومية فإن هذه المصروفات لا تدور لسنوات قادمة، ومعني هذا أنه لا يصبح للأصول الثابتة وجود بالدفاتر المحاسبية في صورة رصيد يمثلها، رغم وجودها في الواقع كأحد ممتلكات الوحدة واستخدامها في النشاط، ويكتفي في ظل الأسلوب التقليدي لإثبات حيازتها بالتسجيل المخزني.

٣- بالنسبة لمرحلة الاستخدام:

والتي تقضي كما سبق القول باحتساب وتسجيل إهلاكات الأصول الثابتة كتعبير عن استخدامها في النشاط فإن، الأسلوب التقليدي يري أنه ليست هناك حاجة أو إمكانية للمحاسبة عليا في هذه المرحلة حيث يعتبر الأصل ومنذ الإنفاق للحصول عليه كأنه أستخدم بالكامل في نفس السنة المالية التي تم الحصول عليه، وتعتبر قيمته بالكامل من تكاليف هذه

الفترة وبالتالي يصبح رصيده صفراً بالدفاتر بالرغم من أن الواقع يؤكد وجود الأصل طوال سنوات عمره الإنتاجي واستفادة هذه السنوات به دون أن يقابل هذه الاستفادة تكاليف ممثلة في القسط إهلاك الأصل

وهكذا نصل إلى أن مضمون الأسلوب التقليدي يقوم علي تسجيل الأصول الثابتة في مرحلة الحصول عليها واهتماما بعملية الإنفاق فقط وليس بالتكوين العيني، أما في مرحلة الحيازة فإنه يكتفي بإظهارها في السجلات المخزنية، وبالنسبة لمرحلة الاستخدام فإنه لا تتم معالجتها بالمرّة، وهذا الموقف ينطوي علي أوجه قصور عديدة نوضح أهمها في الفترة الأصل:

ثانياً: نواحي القصور في الأسلوب التقليدي:

(أ) عدم إحكام السيطرة علي حيازة واستخدام الأصول الثابتة :

من المعروف أن الأموال العامة تستخدم بواسطة العديد من الوحدات الحكومية ذات مستويات تنظيمية متعددة ومتباعدة، كما أنها تنتشر في جميع أنحاء الدولة وعلي مستوى اتساع نطاقها الجغرافي وأن يربط بينها وبين الجهات المركزية المسؤولة عن إدارة المال العام خطوط اتصال متباعدة تنظيمياً وجغرافياً، وفي ظل هذه الاعتبارات تظهر ضرورة توفير البيانات المناسبة لإمكان إدارة هذه الأموال إدارة رشيدة والسيطرة علي الممتلكات العامة، بمعني القدرة علي اتخاذ القرارات المتعلقة بها بناء علي المعلومات المتاحة عنها، ومن المعروف أن المحاسبة هي المصدر الرسمي الموثوق به للحصول علي هذه المعلومات، لذلك فإن إهمال المحاسبة علي الأصول الثابتة وفقاً للأسلوب التقليدي لا يمكن من توفير البيانات اللازمة لإحكام السيطرة عليها في مرحلتي الحيازة والاستخدام ويظهر ذلك بصورة واضحة في أنه يصعب في ظل التسجيل الخزني إعطاء بيان كاف بقيمة

هذه الأصول، فضلاً عن عدم إمكانية التعرف علي كفاءة استخدامها لعدم توافر بيانات عنها في مرحلة الاستخدام .

(ب) **عدم مواكبة التطورات الحديثة في إعادة الموازنة العامة للدولة :**

يشهد الفكر العالمي والمحاسبي ومنذ ١٩٤٩م تطوراً في أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة^(١) للانتقال بها من الموازنة التقليدية (موازنة البنود) التي تركز علي الرقابة القانونية أو النظامية، إلى أساليب حديثة مثل موازنة البرامج والأداء التي تركز علي تقييم الأداء، وموازنة البرمجة والتخطيط التي تركز علي الرقابة علي تحقيق الأهداف، ثم الموازنة الصغيرة التي تعمل علي الخروج من رصد اعتمادات في الموازنة لم تعد لها ما يبررها والاقتصار علي ماله هدف ووظيفة فعلية.

ومن المعروف أن تطبيق هذه الأساليب الحديثة لم يحقق النجاح المطلوب، وأن سبب ذلك يعود كما يؤكد الأمين العام المساعد للأمم المتحدة إلى عدم مواكبة النظم المحاسبية الحكومية لهذه التطورات حيث يقول : "أستطيع أن أقول أن واحداً من الأسباب الرئيسية للنجاح المحدود أو الفشل الذي حققته هذه المحاولات لتنفيذ الأساليب الحديثة لإعداد الموازنة، يرجع إلى ضعف وعدم ملائمة النظم المحاسبية في جميع هذه الدول"^(٢) وأحد نواحي هذا الضعف أو عدم الملائمة يرجع بالضرورة إلى

(١) د. محمد عبد الحليم عمر ((المحاسبة الحكومية)) دار الكتاب الجامعي، ١٩٨٧، ص ٦٤-٦٦.

(٢) من كلمته حول أمام حلقة العمل التي عقدت في الأمم المتحدة الأمريكية - نيويورك عام ١٩٨١ - نقلاً عن حنا رزتي الصائغ ((الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي)) نشر المنظمة العربية للعلوم الإدارية، ص ٧ .

إهمال المحاسبة علي الأصول الثابتة في مرحلتي الحيابة والاستخدام، وذلك أنه من أهم ملامح المحاسبة الحكومية ضرورة الارتباط بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة لأن وظائف كل منها متكاملة^(١) ولما كانت الأساليب الحديثة لإعداد الموازنة تدور حول العمل علي :

١- الاستقلال المالي والإداري لوحدات الحكومية:

وذلك بتحويل بعض الوحدات إلى مؤسسات أو هيئات عامة مستقلة كالجامعات والمستشفيات العامة وبعض المرافق العامة، وقد أخذ هذا التطور في الأتساع بين الدول وبعده البنك الدولي للإنشاء والتعمير^(٢) أحد خمس اتجاهات للإصلاح الشامل للمالية العامة، وأثر هذا الاستقلال من الناحية المالية يظهر في جعل هذه الوحدات أكثر قدرة علي تدبير موارد ذاتية تغطي جزءاً من نفقاتها ويمول الجزء الباقي من الموازنة العامة للدولة في صورة إعانة خدمات سيادية، أما من الناحية المحاسبية فإن هذا الاستقلال يتطلب ترتيبات معينة لإمكان تحديد مقدار الإعانة السنوية لها من الموازنة العامة في ضوء احتياجات تكاليف النشاط التي يمثل إهلاك الأصول الثابتة أحد عناصرها الهامة، والنظر أيضاً إلي هذه التنظيمات كوحدات محاسبية مستقلة لها حق تملك موجداتها وإعداد مركز مالي لها تظهر به هذه الممتلكات^(٣) ومنها بالطبع الأصول الثابتة.

(١) دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة ١٩٧٩ تعريب سليمان علي

الدين- نشر المنظمة العربية للعلوم الإدارية ص ٢.

(٢) البنك الدولي للإنشاء والتعمير (تقرير عن التنمية في العالم ١٩٨٨) ترجمة ونشر مؤسسة الأهرام - الطبعة الأولى ص ٢٣.

(٣) المبدأ الأول والثاني من مبادئ المحاسبة الحكومية الصادرة عن المجلس القومي للمحاسبة الحكومية بأمريكا - نقلاً عن د. سلطان السلطان، د. وصفي أبو المكارم (المحاسبة في الوحدات الحكومية)، دار المريخ بالسعودية، ١٩٩٠، ص ٧٤ - ٨٨.

٢- نظرية تجزئة السلع العامة :

وهي إحدى النظريات في المالية العامة^(١) والتي تساعد علي زيادة الإيرادات العامة وحسن توجيه الإنفاق العام والحد من الحد المزمّن من العجز المزمّن في موازنات أغلب الدول، وتقوم هذه النظرية علي فكرة تقسيم السلع والخدمات العامة إلى نوعين، سلع يمكن تجزئتها وسلع لا يمكن تجزئتها، أما الأولي كخدمات التعليم والصحة فإنه يمكن للدولة أن تقدم جزءاً منها بأجر للقادرين طبقاً لما معروف بسياسة السعر التمايزي للخدمات العامة^(٢) ((أو برسوم المستفيدين)) والجزء الآخر تقدمه مجاناً للفقراء علي أن يستخدم عائد هذه الرسوم علي زيادة وتحسين الخدمة في الوحدات التي يتم تحصيلها بما يوفر الاعتمادات لتوسيع الخدمات الحكومية وتحسينها في الوحدات الأخرى، وقد تم تطبيق هذا الأسلوب في مصر في بعض المجالات ففي مجال الصحة هناك ما يسمى بالعلاج الاقتصادي في المستشفيات العامة، وفي مجال التعليم أنشئت مدارس حكومية بمصروفات قد أعتبر البنك الدولي للإنشاء والتعمير^(٣) ذلك من ركائز إصلاح المالية العامة تحت مسمى (الاعتماد بصورة متزايدة علي رسوم المستفيدين) ويرى أنه وإن كانت رسوم المستفيدين قضية استقرت تماماً بالنسبة للمرافق العامة كالغاز والماء والكهرباء والتليفونات فإنه

(١) د. عابدين أحمد سلامة (الموارد المالية في الإسلام) أحد الأبحاث المقدمة لندوة (موارد الدولة المالية في المجتمع الحديث) نشر المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب بجدة ١٩٨٩م ص ٣٣.

(٢) د. منذر قحف (القطاع العام ودوره في توليد الإيرادات العامة) أحد أبحاث الندوة المذكورة في هامش (٣) ص ١٣٠.

(٣) في تقرير، عن التنمية في العالم مرجع سابق ص ٢١ - ٢٣.

يمكن زيادتها بطريقة انتقائية في مسائل التعليم والصحة وحتى في مجال الري وصيانة الطرق.

ونقطة التقاء هذا الأسلوب بموضوعنا تتصل بعملية تحديد أسعار الخدمات العامة التي يتقرر تقديمها بمقابل حيث يتردد هذا السعر في الفكر المالي بين أن يكون مساوياً للتكلفة أو أقل منعا أو أعلى منها، ففي كل الأحوال يعتبر تحديد تكلفة هذه الخدمات عاملاً هاماً في تطبيق الأسلوب، وبما أن جزءاً لا يستهان به من هذه التكاليف هو مقابل استخدام الأصول الثابتة (الإهلاك) وهو ما لا يمكن الوصول إليه في ظل الأسلوب التقليدي، إذا فذلك يمثل قصوراً فيه عن مواكبة التطورات في إدارة المال العام.

(هـ) عدم إمكانية توفير البيانات اللازمة للمحاسبة القومية :

بعد الحرب العالمية الأولى وما تلاها في الكساد الاقتصادي العظيم (١٩٣٠) تأكدت ضرورة تدخل الدول في إدارة الاقتصاد القومي بالتخطيط والتوجيه والرقابة، وكان لابد لتنفيذ هذا التدخل من توفير بيانات كافية عن قطاعات الاقتصاد القومي، ومن هنا نشأت واكتملت المحاسبة القومية^(١) والتي ازدادت الحاجة إليها بعد الحرب العالمية الثانية وأصبحت تطبيق في دول العالم وقامت الأمم المتحدة بإصدار (نظام المحاسبة القومية) لمساعدة الدول في تطبيقها، ومن المعروف أن بيانات المحاسبة القومية هي بيانات تجميعية من الإحصاءات العامة ومن مخرجات النظم المحاسبية في الوحدات التنظيمية لقطاعات الاقتصاد القومي والذي يمثل القطاع الحكومي

(١) د. محمد عبد الحليم عمر - المحاسبة القومية - دار الكتاب الجامعي ١٩٨٧ ص ٥

أحدهما حيث يعد عنه علي المستوى القطاعي ح / الإنتاج لمنتجي الخدمات الحكومية و ح/ التكوين الرأسمالي وفي كل منهما يظهر إهلاك الأصول الثابتة كأحد عناصر تكلفة الإنتاج في الحساب الأول وأحد مصادر التمويل في الحساب الثاني والذي يظهر به أيضاً الإضافات للأصول الثابتة كأحد عناصر التكوين الرأس مالي، كما أنه علي المستوى القومي تعد الميزانية العمومية القومية مشتملة علي الأصول والخصوم في كل قطاعات الاقتصاد القومي^(١)، وفي ظل الأسلوب التقليدي لا يمكن توفير هذه البيانات عن القطاع الحكومي بما يمثل قصوراً في النظام المحاسبي الحكومي.

وهكذا نصل إلى أنه توجد نواحي قصور عديدة في الأسلوب التقليدي للمحاسبة علي الأصول الثابتة، وأن هذا القصور يضعف من دور المحاسبة الحكومية عن مجاراة التطورات الحديثة في إدارة المال العام وهو ما يؤكد إجمالاً وكتقرير لواقع الحال، البنك الدولي للإنشاء والتعمير حيث جاء في تقريره عن التنمية في العالم ١٩٨٨ وما نصه^(٢) (حتى يتأتى لسياسات المالية العامة أن تكون سياسات فعالة لآبد من أن تستند إلى إحصاءات دقيقة وشاملة للعمليات المالية) ثم يؤكد أن ذلك غير ممكن في الوقت الحاضر لأنه (ما زال تحليل المالية العامة معرقلًا بسبب المتقيدات الخطيرة المتعلقة بالبيانات) وأخذ هذه المعوقات يحددها التقرير نصاً في عدم المحاسبة علي الأصول الثابتة في مرحلتي الحياة والاستخدام فورديبة (كما أن الإحصاءات المالية الحكومية لا تسجل الأوضاع الخاصة

(١) المرجع السابق ص ١٣٣، ١٦٦، ١٧٢، أيضاً سليمان علي الدين (الملاح الرئيسية

للمحتسبة الحكومية) المنظمة العربية للعلوم الإدارية ص ٣٣.

(٢) مرجع سابق ص ٦٢.

بالأصول والخصوم المتعلقة بالحكومة ولا تسجل استهلاك الأصول الثابتة المملوكة للحكومة ويتم تسجيل الحسابات علي أساس نقدي لا علي أساس الاستحقاقات) .

وفي ذلك ما يدل علي ما سبق ذكره في مقدمة البحث من أن مشكلة المحاسبة علي الأصول الثابتة وحتى نهاية العقد من القرن العشرين لم تحل بعد مما يؤكد ضرورة القيام بمثل هذا البحث لتطوير الأسلوب التقليدي، غير أنه من اللافت للنظر وبرغم وضوح نواحي القصور في الأسلوب التقليدي عن حل هذه المشكلة إلا أن البعض يري ضرورة التمسك به لمبررات يعتقد أنها أولى الاعتبارات من تلاقي أوجه القصور، فما هي هذه المبررات؟ وما مدى جديتها؟

هذا ما سنجيب عليه في الفقرة التالية.

ثالثاً : مبررات الأسلوب التقليدي: (١)

يستند الأسلوب التقليدي في إهمال المحاسبة علي الأصول الثابتة في مرحلتي الحيازة والاستخدام إلى إعادة مبررات تدور كلها حول عدم الحاجة الي، أو إمكانية هذه المحاسبة، وسوف نتناول فيما يلي أهم هذه المبررات بتحليل مضمونها وتقنيدها فيما يلي:

(١) أنظر في هذه المبررات : حنا رزقي الصائغ (محاسبة الموجودات ومحاسبة الإندتارات في النظام المحاسبي الحكومي) دراسة علي ضوء حلقة الأمم المتحدة في نيويورك عام ١٩٨١م التي عقدت لدراسة الاتجاهات الحديثة لتطوير الإدارة المالية العامة والنظام المحاسبي الحكومي، ص ١٢ - ٢٤.

(أ) التعارض بين المحاسبة علي الأصول الثابتة وبين الهدف الأساسي للمحاسبة الحكومية :

يقوم المبرر علي أن الهدف الأساسي للمحاسبة الحكومية هو بيان نتائج تنفيذ الموازنة من خلال التحقق من أن الاعتمادات الواردة بها قد أنفقت في الأغراض التي رصدت من أجلها وأن الإيرادات المقدرة قد حصلت وتم توريدها لحساب الخزانة العامة ، كل ذلك وفقاً للنظم والتشريعات السائدة، ثم إظهار نتيجة ذلك في الحساب الختامي للدولة الذي يتم فيه حصر الإيرادات والمصروفات الفعلية ومقارنتها بالأرقام التقديرية المماثلة لها والواردة بالموازنة العامة لتحديد الفروق بينهما من وفر أو عجز وبيان أسباب ذلك⁽¹⁾ وطبقاً لضرورة ارتباط النظام المحاسبي الحكومي بحسابات الموازنة، وبناء علي مبدأ السنوية كأحد مبادئ الموازنة العامة، فإنه يجب أن تقفل جميع حسابات الموازنة في نهاية السنة بالحساب الختامي للدولة ولا يدور منها شيء للسنوات القادمة لا فرق في ذلك بين المصروفات الجارية والمصروفات الرأسمالية، لأن أية محاولة لاستبعاد النفقات الرأسمالية من الحساب الختامي ورسمتها في صورة أصول ثابتة يؤدي إلي أن ما يظهر بالحساب الختامي سيكون غير معبر عن نتائج تنفيذ الموازنة.

وللرد علي ذلك نري أن التمسك بقصر هدف المحاسبة الحكومية علي إظهار نتائج تنفيذ الموازنة فقط يقلل من دورها في إدارة المال العام كما أكدت ذلك حلقة العمل بالأمم المتحدة حيث جاء (إن حسابات الموازنة لوحدها لم تعد تستطيع أن توفر البيانات المطلوبة لأغراض رسم

(1) د. حسين عامر شريف: (مبادئ المحاسبة الحكومية القومية) دار النهضة العربية

السياسات وخدمة الإدارة والرقابة المتطورة)^(١) وبالتالي فإن الأمر يتطلب توسيع دور المحاسبة الحكومية وفق ما حدده دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة في أنه (يجب علي النظم المحاسبية أن تكون قادرة علي تلبية الحاجة إلي المعلومات الأساسية اللازمة للتخطيط وإعداد البرامج ومراجعة وتقييم الأداء عينياً ومالياً^(٢)) وقد سبقت الإشارة إلى أن تحقيق ذلك يتطلب المحاسبة علي الأصول الثابتة في مرحلتي الحيازة والاستخدام خاصة وأن الأمر بجانب توفيره للبيانات اللازمة للسيطرة علي هذه الأصول، فإنه لا يحتاج إلى جهود أو تكلفة إضافية لتنفيذه، فضلاً علي أن هذه المحاسبة علي الأصول الثابتة لا تتعارض أو تخل بالالتزام الأساسي للمحاسبة الحكومية في متابعة حسابات الموازنة وبيان نتائج تنفيذها، وهذا ما أكده النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدولة العربية حيث جاء فيه (إن النفقات الرأسمالية كجزء من حسابات الموازنة تعتبر إحدى المجموعات المكونة لحسابات قياس النتيجة، إلا أنه لا مانع من أن تظهر في المركز المالي علي مستوى الوحدة المحاسبية كموجودات - أصول ثابتة بقيمتها الشرائية أو المعدلة بتوسيط حسابات نظامية^(٣)).

(١) مرجع سابق - نقلاً عن: حنا رزقي الصائغ (الهيكل التنظيمي المحاسبي الحكومي) ص ١٦ .

(٢) مرجع سابق، ص ١٧ .

(٣) النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية - نشر المنظمة العربية للعلوم الإدارية، ص ١٦ .

(ب) الاكتفاء بالأسلوب المخزني لسيطرة علي حيازة الأصول الثابتة :

لقد سبق القول أن السيطرة علي الأصول الثابتة تعني القدرة علي اتخاذ القرارات المتعلقة بها في ضوء المعلومات المتاحة عنها، ويرى أنصار الأسلوب التقليدي أن ذلك أمر ممكن في ظل الأسلوب المخزني الذي يحتوي علي بيانات عن الأصول الثابتة كإحدى موجودات المخازن أو العهد طرف الموظفين بالوحدة الحكومية، وبما أن المطلوب لتحقيق هذه السيطرة هو توفير البيانات عن الأصول الثابتة فلا يهم نوع الوسيلة التي يتم بها توفيرها سواء كانت السجلات المحاسبية أو السجلات المخزنية خاصة وأن الأخيرة يعتمد عليها منذ زمن طويل في جميع بلاد العالم ومستقرة في التطبيق وفق لوائح منظمة.

ورداً علي ذلك نقول إن الأسلوب المخزني رغم شيوعه واستقراره في التطبيق، غير كاف وحده لتوفير البيانات المطلوبة للآتي:

- ١- أنه لا يشتمل علي جميع الأصول الثابتة، حيث يقتصر التسجيل المخزني علي الأصول التي تخضع لإجراءات الإدخال والإخراج والمخزني والحيازة الفعلية كمعدة طرف أحد الموظفين، وذلك ينطبق علي الأصول المنقولة فقط، أما العقارات من أراضي ومباني ومرافقتها فل تسجل في دفاتر المخازن وبالتالي لا تتوافر بيانات عنها.
- ٢- إن التسجيل المخزني يهتم أساساً بالتسجيل العيني أو المادي للأصول دون التسجيل القيمي الذي تتوافر معه قيمة الأصل في كل وقت وليس قيمة الشراء، فقط دون تعديلها بما يطرأ عليها من إهلاكات، وبالتالي فإن هذه الأسلوب لا يوفر إلا البيانات التي

تحقق الرقابة المادية علي الأصول دون الرقابة الاقتصادية التي يمكن بواسطتها التأكد من كفاءة استخدامها وفقاً للحياة الإنتاجية المتوقعة من كل أصل^(١).

٣- إن عملية تخريد الأصول بمعنى انتهاء عمرها الإنتاجي لا تتم وفقاً لما هو متعارف عليه في الفكر المحاسبي نتيجة متابعة الأصول وإظهار قيمتها المتناقصة بالإهلاك حتى قيمة الخردة بل يتم ذلك وفق قرار إداري قد يصدر بسوء نية - قبل انتهاء عمرها الإنتاجي بغرض حصول بعض موظفي الوحدة عليها بالشراء بقيمة الخردة، أو لتبرير طلب اعتماد جديد في الموازنة لإحلالها، كما أنه قد لا تتم عملية التخريد في نهاية العمر الإنتاجي للأصل إهمالاً ولعدم توافر بيانات لمتابعة هذه الأصول خلال فترة حيازتها بالوحدة، وفي كل الأحوال تصبح البيانات المستخرجة من سجلات المخازن عن هذه الأصول غير متفقة مع الواقع مما لا يمكن من السيطرة علي حيازتها.

٤- ولماذا نذهب بعيداً، والواقع المائل أمامنا يؤكد فشل الأسلوب المخزني في توفير البيانات عن الأصول الثابتة، ففي المملكة العربية السعودية صدرت تعليمات من وزارة المالية^(٢) للمؤسسات العامة المستقلة، والمفروض أنها تعد قائمة للمركز المالي، بحصر الأصول الثابتة وإعداد بيان تفصيلي إيضاحي إحصائي بها وإظهارها في قائمة المركز المالي للمؤسسة، ولما كانت وزارة المالية تعلم أنه لا يمكن استخراج هذه البيانات من سجلات المخازن - رغم وجودها - فقد

(١) د. سلطان السلطان، د. د. وصفي أبو المكارم - مرجع سابق ص ٧٧٨.

(٢) تعليمات إعداد الحساب الختامي الصادر: عن وزارة المالية والاقتصاد الوطني عن

السنوات ١٤٠٧ / ١٤٠٨ وحتى / ١٤١٠ / ١٤١١ هـ .

تناولت هذه التعليمات كيفية إعداد البيان بالنسبة للأصول القائمة، عن طريق تشكيل لجان جرد لحصر الأصول وتدعيم ملكيتها بالمستندات اللازمة، أما بالنسبة للأصول التي تشتري فأشارت التعليمات إلى إتباع الأسلوب المحاسبي بإعداد قيد نظامي لتسجيلها في الدفاتر المحاسبية، وبالرغم من صدور هذه التعليمات منذ مدة فلم يتم تنفيذها لصعوبة إجراءات جرد وتقييم الأصول القائمة، ولو كان الأسلوب المخزني كفتاً في توفير هذه البيانات لسهل الأمر ولم تطلب التعليمات إجراء الجرد والتسجيل بقيد نظامي.

أما في مصر فممنذ عام ١٩٧٠ وبناء على ملاحظات الجهاز المركزي للمحاسبات أصدرت وزارة المالية عدة كتب دورية أرقام ٤٣ لسنة ١٩٧٠ تطلب من الجهات الحكومية إعداد بيان بقيمة إجمالي موجودات المخازن، وغيرها من الأصول غير المخزنة كالأراضي والمباني والمرافق، وإخطار الوحدات الحسابية عند تخريد الأصول، إلا أن تلك التعليمات لم تسفر عن تحقيق المطلوب^(١) ورغم اتجاه النظام المحاسبي الحكومي المصري إلى الأسلوب المحاسبي منذ عام ١٩٧٣ فما زالت مشكلة حصر الأصول القائمة قبل تطبيق هذا الأسلوب قائمة لا تتوافر بيانات عنها حتى الآن، أن الزمن حل جزءاً من المشكلة لانقضاء العمر الإنتاجي لكثير من هذه الأصول خلال العشرين سنة التي مضت على إصدار تلك التعليمات ولو كان الأسلوب المخزني قادراً على توفير هذه البيانات لما كانت هناك مشكلة.

(١) د. يسري زكي (المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في النظام المحاسبي الحكومي المصري) مجلة حسابات الحكومة، العدد ١٨ لسنة ١٩٨٩ ص ١١ .

٥- إن إتباع الأسلوب المحاسبي في تسجيل الأصول الثابتة لا يلغي الأسلوب المخزني وليس بديلاً عنه ، بل يمكن أن يرتبطان معاً بتحقيق رقابة مزدوجة علي حيازة هذه الأصول من خلال المطابقة المستمرة بين بيانات سجلات المخازن والسجلات المحاسبية والجرد الفعلي لهذه الأصول بما يؤدي إلى زيادة إحكام السيطرة عليها وحمياتها.

(ج) عدم الحاجة إلى المحاسبة علي استخدام الأصول الثابتة :

ذلك أنه إذا كان الغرض من المحاسبة علي الاستخدام هو احتساب الإهلاك كأحد عناصر تكاليف النشاط ، فإن تحديد هذه التكاليف غير مطلوب في النظام المحاسبي الحكومي للآتي^(١) :

١- إن تحديد التكاليف يلزم لإمكان تحديد الأرباح والخسائر التي تأتي بمقابلة الإيرادات بالتكاليف والفرق يمثل ربح أو خسارة النشاط وذلك غير مطلوب في المحاسبة الحكومية لأن الحكومة لا تهدف من وراء القيام بأنشطتها الخدمية إلى تحقيق الأرباح فضلاً علي أنه لا توجد علاقة سببية بين الإيرادات العامة والمصروفات العامة تقتضي المقابلة بينهما وإظهار الفرق في صورة ربح أو خسارة .

٢- إن تحديد التكاليف يلزم لتسعير المنتجات بغرض بيعها ، وذلك أمر غير مطلوب في الوحدات الحكومية لأنها تقدم خدماتها للمواطنين مجاناً أو بسعر رمزي في صورة رسوم لا يرتبط تحديدها بتكاليف إنتاج تلك الخدمات.

٣- إن تحديد الإهلاك - كتكلفة استخدام الأصول الثابتة - يلزم من وجه آخر لإمكان إظهار صافي قيمة الأصول الثابتة في الميزانية

(١) د. حسين عامر شرف (نظرية المحاسبة الحكومية) دار النهضة العربية ص ٤٨ .

العمومية، وذلك غير مطلوب في الوحدات الحكومية لأنه لا تتم من الأصل التفرقة بين المصروفات الايرادية والرأسمالية والتي تعالج كل منها محاسيباً بطريقة مختلفة بإظهار الأولي في حساب النتيجة والثانية في الميزانية العمومية، بل تفضل كلها - بالنسبة للنظام المحاسبي الحكومي - بحساب النتيجة (الحساب الختامي للدولة) وبالتالي لا توجد أرصدة للمصروفات الرأسمالية في صورة أصول ثابتة يلزم إعداد ميزانية عمومية لإظهارها بها.

ورداً علي ذلك نقول أنه إذا كانت الوحدات الحكومية لا تهدف من وراء القيام بأنشطتها إلى تحقيق الأرباح - وهو ما نوافق عليه. فإن المحاسبة علي استخدام الأصول الثابتة تلزم لأغراض أخرى ذات أهمية كبرى منها :

- ١- تحديد أسعار البيع لبعض الخدمات العامة التي تقبل التجزئة كما سبق القول، وفي وحدات المرافق العامة.
- ٢- لإمكان توفير البيانات اللازمة للمحاسبة القومية عن القطاع الحكومي كما سبق القول.
- ٣- لإمكان الرقابة علي استخدام الأصول الثابتة، والرقابة علي الأداء بصفة عامة.
- ٤- إن المحاسبة علي الإهلاك تفيد في تخطيط سياسة إحلال الأصول الثابتة عند نهاية عمرها الإنتاجي بدلاً من تركها لعوامل التقدير والحكومي الشخصي^(١).

(١) د. سلطان السلطان: ، د. وصفي أبو المكارم - مرجع سابق ص ٧٧٨.

(د) صعوبة المحاسبة علي استخدام الأصول الثابتة :

فإذا كانت هناك أغراض مطلوبة من تحديد التكاليف في النشاط الحكومي ومنها تكلفة استخدام الأصول الثابتة (الإهلاك)، فإن هناك بعض الصعوبات التي لا تمكن من تحديد هذه التكاليف من أهمها:

- ١- صعوبة تحديد وحدة التكلفة في النشاط الحكومي الخدمي.
- ٢- كبر حجم التكاليف غير المباشرة بما يصعب معه تحديد نصيب الوحدة منها بدقة تامة.
- ٣- زيادة معدلات التضخم الأمر الذي يجعل الإهلاك المحسوب علي أساس التكلفة التاريخية للأصول غير متجانس مع باقي عناصر التكلفة الجارية.
- ٤- عدم إمكان ترجمة إنجازات الوحدات الحكومية إلى وحدات قياس نقدية يمكن - بمقارنتها بالتكاليف - الحكم علي كفاءة الأداء، ورداً علي ذلك نقول إن العمل علي تدليل هذه الصعوبات أمر ضروري بالمقارنة مع الفوائد التي يمكن الحصول عليها، وهو أمر ليس بالمستحيل بل هو قائم فعلاً حيث أن كثيراً من الخدمات الحكومية الآن تتم بواسطة تنظيمات مستقلة كالمرافق العامة، وبعضها يتم القيام به بواسطة القطاع الخاص كالمدارس والجامعات والمستشفيات الخاصة^(١) وفي كل هذه التنظيمات تتم المحاسبة علي التكاليف كما أن الفكر المحاسبي أفرز أساليب عديدة للقضاء علي هذه الصعوبات مثل توزيع التكاليف المشتركة والمحاسبة عن التضخم، أما صعوبة ترجمة إنجازات بعض الوحدات الحكومية في

(١) المرجع السابق ص ٣٥٩ - ٥٤٢.

صورة نقدية فإنه يمكن إيجاد معايير مناسبة لتقييم الأداء فيها^(١) مثل مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة مسبقاً، أو بتكاليف أنشطة مماثلة في أقاليم أو إدارات أخرى بالدولة أو بغيرها من الدول التي تتشابه معها^(٢).

وفي نهاية هذا المبحث يمكن القول إنه تأكدت الحاجة إلي المحاسبة علي الأصول الثابتة في جميع مراحلها، وأن الأسلوب التقليدي يشوبه كثيراً من أوجه القصور ويستند إلي مبررات يمكن التغلب عليها لأمر الذي يتطلب تطويره، ويبدأ هذا التطوير ببعض الترتيبات التي نوضحها في المبحث التالي.

(١) د. نعيم دهمش - مرجع سابق ص ١١١.

(٢) البنك الدولي للإنشاء والتعمير - مرجع سابق ص ١٤٩.

المبحث الثاني

الترتيبات اللازمة لتطوير المحاسبة علي الأصول الثابتة

بعد أن تأكدت الحاجة إلى المحاسبة علي الأصول الثابتة في مرحلتي الحياة والاستخدام، تنتقل إلى بيان كيفية تحقيق ذلك، ولو كانت أغلب النظم المحاسبية الموجودة الآن قد جرى وضعها علي إهمال ذلك طبقاً للأسلوب التقليدي، لذلك فإن الأمر يتطلب تطويرها نحو المعالجة المحاسبية المتكاملة للأصول الثابتة، وهذا يتطلب بداية إجراء بعض الترتيبات في المرتكزات الأساسية التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي وهي كل من (الوحدة المحاسبية للموازنة العامة - الحسابات - القوائم العامة) ذلك أنه إذا أريد تطوير حسابات الحكومة لتستوعب الأصول الثابتة فلا بد أن ينعكس هذا التطوير علي باقي مرتكزات النظام المحاسبي للارتباط المتكامل بينهما جميعاً، وفي هذا المبحث سنحاول تحديد أهم هذه الترتيبات في الآتي:

أولاً: الترتيبات الخاصة بالوحدة المحاسبية:

من المعروف أن الوحدة المحاسبية في النظام المحاسبي هي (الأموال الشخصية) والتي تعرف بأنها "مبلغ من النقود أو أية موارد أخرى يتم تحديدها أو احتجازها أو وقفها للقيام بنشاط معين الوصول إلي هدف محدد طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة^(١) وينظر لهذا المال علي أنه وحدة مالية ومحاسبية تحتوي علي مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً لتوضيح مصادر المال واستخداماته .

(١) د محمد عبد الحليم عمر (المحاسبة الحكومية) مرجع سابق ص ١٨ .

إذا نظرنا إلى الأموال التي تستخدم في أداء النشاط الحكومي بصفة عامة، ومدى انطباق مفهوم المال السابق كوحدة محاسبية عليها والمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في إطار هذه الوحدة، نجد أن هذه الأموال تنقسم إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي^(١).

(أ) الأموال الحكومية، وتنقسم فرعياً إلى :

١- أموال مخصصة:

وتسمى بالغرض المخصصة له كأموال التحسينات وأموال النظافة وأموال خدمة الدين وأموال المشروعات الاستثمارية وأموال صيانة الطرق وأموال البحوث.. وهي ما يطلق عليها في النظام المحاسبي الحكومي المصري (الحسابات والصناديق الخاصة)

٢- أموال غير مخصصة ويطلق عليها (المال العام) :

بمفهوم عمومية الأغراض التي يوجه المال لتحقيقها، وتشمل كل الموارد العامة ماعدا تلك التي يتم المحاسبة عنها في مال آخر.

مصدر تمويل الأموال الحكومية، بنوعها السابقين هو الضرائب والرسوم وإيراد الممتلكات العامة أو أية موارد سيادية أخرى بالإضافة إلى القروض، ومحور المحاسبة في هذه الأموال ليس التنظيم التي تستخدم فيه وإنما هي الأموال ذاتها كوحدة محاسبية.

أما المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها من هذه الأموال وتساهم في أداء النشاط المخصصة له، فإنه نظراً لأن هذه

(١) المبدأ الثالث من مبادئ الحاسبة الحكومية الصادرة عن المجلس القومي للمحاسبة الحكومية بأمركا.

الأموال قابلة للأنفاق بمعنى أن أوجه إنفاقها محددة سلفاً عند تحديد الإيراد، فإن المحاسبة عليها تتم علي أساس سنوي بمعنى إنفاق كل الموارد المحددة لفترة سنة في الأغراض المخصصة لها، وبالتالي تقفل الحسابات المعبرة عنها سواء بالنسبة للإيرادات أو المصروفات في نهاية السنة، بالحساب الختامي، لذا فإن الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها من هذه الأموال تعالج كنفقات تقفل أيضاً مع باقي الحسابات في نهاية السنة، علي أن تنشأ لهذه الأصول وحدة محاسبية أخرى تسمى (حسابات الأصول الثابتة العامة^(١)) وتنشأ لها سجلات وتعد عنها تقارير خاصة، كل ذلك خارج النظام المحاسبي للوحدة المحاسبية الأساسية (المال).

(ب) أموال الملكية: وتنقسم فرعيّاً إلى:

١- أموال المرافق العامة :

مثل مرافق الكهرباء والغاز والمياه والنقل والاتصالات ٠٠٠ وهي ما يطلق عليها في النظام المحاسبي الحكومي المصري (الهيئة العامة الاقتصادية).

٢- أموال الخدمة الداخلية :

وهي الإدارات الحكومية التي تنشأ لتقديم السلع والخدمات للوحدات الحكومية الأخرى مثل مركز إصلاح وصيانة السيارات الحكومية، والمطابع الحكومية.

وأهم خصائص هذين النوعين من الأموال (أموال الملكية) أنه يخصص لكل مرفق أو وحدة خدمة رأس مال خاصاً بها، وأنه يتم بيع الخدمات والسلع التي تنتجها بمقابل يغطي التكاليف في العادة وقد يزيد

(١) المبدأ الخامس والسادس من مبادئ المحاسبة الحكومية السابق الإشارة إليها.

بما تحقق معه أرباحاً، وبالتالي فهي تعتمد علي مواردها الذاتية كما قد تحقق خسارة ويتم تمويل العجز فيها العجز فيها من المال العام السابق إما في صورة إعانة لا ترد إذا كانت الخسارة ناتجة عن بيع منتجاتها بأسعار اجتماعية تقل عن تكلفة إنتاجها، وإما في صورة قروض ترد إذا كانت الخسارة ناتجة عن غير هذا السبب. وأموال الملكية بشقيها لا ينطبق عليها مفهوم المال السابق ذكره كوحدة مالية ومحاسبية، ولكنها في واقع الأمر تنظيمات قائمة ومستمرة ولها استقلال ومعنوية، لذا فإنه ينظر إلى التنظيم (مرفق أو وحدة خدمة) كوحدة محاسبية مثل أي تنظيم في قطاع الأعمال، وبناء عليه تعالج الأصول الثابتة فيها ضمن الحسابات الأساسية وتظهر في الميزانية العمومية لها كأحد ممتلكاتها وتتم المحاسبة علي الإهلاك كأحد عناصر التكاليف داخل إطار محاسبة التكاليف بها.

(ج) أموال الأمانة ولوكالة :

وهي أموال الغير التي يعهد بها إلي الحكومة لإدارتها، مثل أموال الأوقاف وأموال التأمينات الاجتماعية والمعاشات، والوحدة المحاسبية فيها قد تكون (المال) إذا كان المال قابلاً للإنفاق، وقد يكون التنظيم إذا كان المال غير قابل للإنفاق كأموال الأوقاف التي تستغل لإيجاد دخل يصرف منه علي أغراض الوقف.

وبالنظر في هذا التحليل نخرج بأنه يوجد أكثر من وحدة محاسبية للمحاسبة علي الأموال التي تستخدمها الوحدات الحكومية في أداء أنشطتها وتقديم الخدمات للمواطنين، وان المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة تختلف في كل منها طبقاً لطبيعتها (المال أو التنظيم) وللوصول إلى معالجة محاسبية متكاملة للأصول الثابتة في القطاع الحكومي ككل، فإن الأمر يتطلب بعض الترتيبات نلخصها فيما يلي:

١- إن المحاسبة علي الأصول الثابتة في أموال الأمانة والوكالة لا تدخل في موضوعنا لأنها أموال غير مملوكة للحكومة ولا تؤثر علي مركزها المالي.

٢- إن المحاسبة علي الأصول الثابتة في أموال الملكية لا تمثل مشكلة لأنها تتم ضمن الحسابات الأساسية وفي جميع مراحلها (الحصول الحيازة - الاستخدام) وتظهر في الميزانية العمومية) للمرفق أو وحدة الخدمة).

٣- أما بالنسبة (للمال الحكومي) فللتوفيق بين طبيعة الوحدة المحاسبية فيها وهي (المال) وما يقتضيه ذلك من إقفال النفقات الرأسمالية في نهاية السنة ، وبين الحاجة إلي تأمين السيطرة علي حيازة واستخدام الأصول الثابتة يمكن أن يتم إثباتها كنفقات ضمن حسابات المال ثم وفي نفس الوقت تسجيل قيود نظامية لمتابعة الأصول الثابتة في مرحلتي الحيازة والاستخدام طبقاً لما سنذكره تفصيلاً في المبحث القادم.

٤- نظراً لأن جميع الأموال المذكورة ماعدا أموال الوكالة والأمانة - وهي في نهاية الأمر أموال عامة بمفهوم المال العام في الفكر المالي، أي مملوكة للدولة فإنه يمكن النظر إلى الدولة (القطاع الحكومي) كتتظيم يمثل (وحدة محاسبية مركزية) تتفرع عنها وحدات محاسبية فرعية (المال - المرفق - وحدة الخدمة الداخلية) كما يحدث في المحاسبة القومية بالنظر إلي الاقتصاد القومي كوحدة محاسبية مركزية وقطاعات الاقتصاد القومي (الأعمال - الحكومي - العالم الخارج) كوحدات محاسبية فرعية وبذلك نعالج الأصول الثابتة لدي كل وحدة محاسبية فرعية بما يناسب

طبيعتها ، ثم يتم تجميع البيانات عنها وتظهر في الميزانية العمومية للدولة (القطاع الحكومي) طبقاً لما سنوضحه تفصيلاً في البحث القادم.

ثانياً: الترتيبات الخاصة بالموازنة العامة للدولة:

لقد سبق القول أن المحاسبة علي حيازة واستخدام الأصول الثابتة أحد المتطلبات لتطوير حسابات الحكومة حتى يمكن تطبيق الأساليب الحديثة لإعداد الموازنة العامة ، وعلي الجانب الآخر فإن هذا التطور يلزم له ترتيب معين بالنسبة للموازنة حتى لو أستمروا إعدادها بالطريقة التقليدية ، ويتحدد هذا الترتيب في:

التفرقة بين المصروفات الجارية والمصروفات الرأسمالية ، فالأولي هي التي تتفق علي احتياجات التشغيل المكررة وتتم الاستفادة بها خلال دورة تشغيل واحدة (سنة في الغالب) وتفضل في نهاية السنة بحسابات النتيجة ، أما المصروفات الرأسمالية فهي ما تتفق علي احتياجات استفاد بها في التشغيل لمدة طويلة أكثر من سنة في الغالب ومن أهمها المبالغ التي تتفق للحصول علي الأصول الثابتة ، ولما كان من الضروري ربط حسابات الحكومة بالموازنة العامة ، فإنه ينبغي استخدام التويب ونفس المصطلحات في كل من الموازنة والحسابات^(١) ، وبناء علي ذلك فإنه إذا أريد تطوير حسابات الحكومة لتظهر بها الحكومة الثابتة ، فإنه يلزم فصل المصروفات الخاصة بها (الرأسمالية) في الموازنة العامة في مجموعة مستقلة وعدم الخلط بينها وبين المصروفات الجارية حتى يمكن حصرها بسهولة وتسجيلها لحساب الأصول الثابتة في نفس الوقت التي تسجل فيها كإنفاق بحسابات

(١) المبدأ الحادي عشر من مبادئ المحاسبة الحكومية الصادرة عن المجلس القومي للمحاسبة الحكومية بأمريكا.

الموازنة، ويؤكد ذلك فيما يرد أن السبب الرئيسي في عدم التفرقة بين المصروفات الجارية والرأسمالية يعود إلى إن الوحدات الحكومية لا تمسك حسابات لأصولها وممتلكاتها^(١) علي أنه تجدر الإشارة إلى أنه تتم في موازنات بعض الدول هذه التفرقة ولكن لأغراض لا تتعلق بالحاجة إلى المحاسبة علي الأصول الثابتة^(٢) مما يجعل هذه التفرقة إن وجدت لا تلبى هذه الحاجة، كأن تدرج بعض المصروفات الجارية مثلما كان يحدث بمصر بإدراج بند (٨) بالباب الثاني في الموازنة الجارية ضمن مجموعة المستلزمات السلعية رغم أن بعض عناصره مصروفات رأسمالية^(٣)، وأيضاً مثلما يحدث بالسعودية بإدراج الإنفاق علي السيارات والآلات والأثاث ضمن نفقات التشغيل بالباب الثاني وقصر الباب الرابع الخاص بالإنفاق الاستثماري علي المشاريع العامة فقط (المباني والإنشاءات)^(٤).

ثالثاً: الترتيبات الخاصة بحسابات الحكومة:

لكي يمكن تطوير حسابات الحكومة بحيث تشتمل علي الأصول الثابتة، فإنه يلزم القيام ببعض الترتيبات في هذه الحسابات من أهمها:

(أ) إتباع أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي:

- (١) د. نعيم دهمش - مرجع سابق ص ١٠١ / ١٠٢.
- (٢) د. سلطان السلطان، ود. وصفي أبو المكارم - مرجع سابق ص ١٢٧.
- (٣) اللائحة التنفيذية للموازنة العامة للدولة، رقم ٣٢٣ لسنة ١٩٨٢، هذا مع مراعاة أنه تم تعديل ذلك بموجب الكتاب الدوري رقم ١٠ لسنة ١٩٨٨ الصادر عن وزارة المالية.
- (٤) التعليمات المالية للميزانية والحسابات الصادرة عن وزارة المالية، القسم الأول، الميزانية.

من المعروف أنه يسود استخدام الأساس النقدي في أغلب النظم المحاسبية الحكومية خاصة في الدول النامية^(١)، والذي في ظله لا يمكن المحاسبية علي الأصول الثابتة للآتي:^(٢)

١- في ظل الأساس النقدي تسجل جميع النفقات عند دفعها سواء كانت جارية أو رأسمالية وعلي أساس أنها تخص الفترة التي دفعت فيها وبذلك تقفل جميع النفقات في نهاية الفترة التي دفعت فيها، وبالتالي لا يظهر للأصول الثابتة وجود بالدفاتر، إضافة أنه لا يتم احتساب إهلاك لها نظراً لأنه لا تنطوي علي عمليات دفع نقدي من جهة، ولأنه يتم اعتبار الأصل استهلك بالكامل في نفس الفترة التي دفع فيها ثمنه فيها.

٢- يؤدي اتباع الأساس النقدي إلى الخلط بين المصروفات الجارية والرأسمالية وما يتبع ذلك من صعوبة المحاسبة علي الأصول الثابتة كما سبق القول.

٣- عدم إمكان متابعة حسابات الأصول الثابتة، لأن الأساس النقدي يهتم بعملية الدفع النقدي فقط دون التكوين العيني.

ولذا فإنه للانتقال من الأسلوب التقليدي إلى الأسلوب المطور في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة يلزم تغيير الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق أو الأساس المعدل علي أن يطبق الجزء الخاص بالاستحقاق فيه علي النفقات الرأسمالية.

(١) د. محمود الناعي (المحاسبة الحكومية) مكتبة الفلاح بالكويت، ١٩٩٠

ص ٣٩ - ٤٦.

(٢) د. نعيم دهمش - مرجع سابق - ص ٦٤ - ١١٢.

(ب) تحديد أنواع الأصول الثابتة التي تخضع للمحاسبة :

من الضروري ونحن نسعى على المحاسبة المتكاملة على الأصول الثابتة تحديد أي الأصول التي يمكن أن تخضع لهذه المحاسبة إلا أنه إذا كان تحديدها على مستوى المشروع الاقتصادي أمراً سهلاً لارتباطه بمعياري الحيابة والملكية، فإن التحديد على مستوى المشروع الوحدات الحكومية تكتفه بعض الصعوبات كما أشارت إلى ذلك حلقة العمل بالأمم المتحدة حيث جاء (بانظر للاختلاف الكبير في طبيعة الموجودات التي تملكها الدولة^(١)) ويمكن رد أسباب صعوبة هذا الاختيار للآتي:

١- تعدد أساليب تكوين الأصول الثابتة العامة: وفي هذا الصدد يمكن أن نفرق بين أصول تمثل هبات إلهية أو تراثاً حضارياً مثل الأراضي التي تتكون منها مساحة الدولة والموارد البشرية والموارد الطبيعية من بحار وأنهار وغابات واحتياطي المعادن في باطن الأرض والآثار التاريخية والتحف والوثائق، ويقابلها أصول من صنع الإنسان كالمباني والآلات والسيارات والأثاث .

٢- ازدواج ملكية الأصول الثابتة العامة: بين أصول تمثل ملكية الدولة، والتي لها القدرة على التصرف فيها كالمباني الحكومية، والأثاث والتجهيزات والسيارات التي تكتنيتها الوحدات الحكومية لأداء أعمالها، وبين أصول تمثل ملكية عامة وليس للدولة التصرف فيها عن طريق البيع أو الهبة أو منح امتيازات للأفراد عليها، بل ينحصر دور الدولة في إدارة هذه الأصول بما يكفل حق انتفاع جميع

(١) الفقرة الأخيرة من البند الرابع من التوصيات الصادرة عن الحلقة، نقلا عن حنا رزقي

الصائع (محاسبة الموجودات) مرجع سابق ص ٣١.

المواطنين بها كالأنهار، والطرق العامة والغابات والمنتزهات العامة...، وغيرها مما لا يختص بالانتفاع بها أحد أو مجموعة من المواطنين دون الآخرين.

٣- اعتبارات السرية وأعمال السيادة للدولة، وذلك بالنسبة للأصول التي تمنع اعتبارات الأمن القومي أو الوطني إظهارها في القوائم المالية كالعتاد العسكري.

لذا فإنه يلزم الاختيار لتحديد أي نوع من الأصول السابقة يخضع للمحاسبة ضمن النظام المحاسبي الحكومي للدولة، وذلك بإصدار تشريعات أو تعليمات حكومية لتحديدها، ويمكن الاسترشاد في ذلك ببعض النظم المحاسبية التي تتم المحاسبة فيها على الأصول الثابتة مثل النظام المحاسبي الحكومي المصري، والنظام المحاسبي الحكومي الموحد للدولة العربية^(١) والذي حددها في كل من الأثاث والسيارات ووسائل النقل الأخرى والأجهزة والآلات والأراضي والمباني والكتب والسجلات والأفلام السينمائية والأسلحة الحيوانات والتجهيزات، ولقد جاء هذا التحديد على أساس الأصول التي بحياسة الوحدة ولا يدخل ضمنها الأراضي الأميرية والطرق والجسور واحتياطي الثروات الطبيعية، وهناك رأي آخر^(٢) يري ضم الأراضي وتجهيزات الجيش ومعداته العسكرية والسبائك الذهبية.

(١) مرجع سابق، ص ١٨ - ٢٩.

(٢) حنا رزقي الصائغ (محاسبة الموجودات) مرجع سابق ص ٢٢.

(ج) حصر وتقويم الأصول الثابتة القائمة :

لكي تكون الدفاتر المحاسبية شاملة لكل الأصول، فإنه يلزم البدء بتسجيل الأصول القائمة والموجودة بالفعل لدى الوحدات الحكومية، ونظراً لما سبق ذكره من أنه لا يمكن الحصول من سجلات المخازن علي البيانات عن هذه الأصول فإن الأمر يستلزم تشكيل لجان علي مستوى الدولة في كل الوحدات الحكومية لحصر هذه الأصول وجردها في الواقع، ونظراً لفشل عملية الحصر التي طالبت بها - علي سبيل المثال - كل من وزارة المالية في السعودية ومصر، فإنه يلزم أن تعطي عناية خاصة باللجان المقترحة سواء من حيث تحديد المدة وتفرغ أعضائها وإصدار تعليمات دقيقة لعملية الجرد وما يتصل بها من عملية تقويم الأصول خاصة في ظل التضخم الكبير الذي يسود اقتصاديات جميع الدول، ووجود أصناف راكدة أو انتهى عمرها الإنتاجي وما زالت تعمل، وصعوبة الحصول علي التكلفة التاريخية لبعض الأصول لطول مدة حيازتها، ويمكن حلاً لذلك تقويم الأصول بالتكلفة الاستبدالية حسب أسعارها في السوق، وهو ما لا يتم فعلاً وتتص علي لوائح المخازن في الدول المختلفة عند تحديد قيمة الأصناف التي تفقد أو تتلف ويتقرر تحميل المسئول بقيمتها حيث تحدد القيمة علي أساس متوسط أسعار التوريد الفعلية في السنة الأخيرة (القيمة الاستبدالية) مع مراعاة خصم مقابل الإهلاك من الفترة التي استعمل فيها الأصل قبل فقده أو تلفه^(١).

(١) قواعد وإجراءات المستودعات الحكومية - الصادر من وزارة المالية بالسعودية ١٤٠٢ هـ

(د) تحديد طرق ومعدلات إهلاك الأصول :

بعد تحديد أنواع الأصول التي تخضع للمحاسبة وحصر الأصول القائمة ، فإنه يتم تصنيفها في مجموعات متجانسة ، ثم تحديد الإهلاك التي يمكن اتباعها من بين الطرق المعروفة في الفكر المحاسبي وبما يناسب كل مجموعة منها ، وليس بالضرورة تتبع طريقة واحدة بالنسبة لكل الأصول ، فعلي سبيل المثال يناسب بعض الأصول كالمباني والآلات الكبيرة والأثاث ... طريقة القسط الثابت ، أما بعض الأصول التي تتكون من جزئيات متعددة كمعدات الكهرباء والاتصالات فيناسبها طريقة الإحلال والاستغناء ... وهكذا .

أما معدلات الإهلاك فيمكن تحديدها بالاستفادة بما يحدث في الواقع إما في النظم المحاسبية القائمة لبعض المشروعات الخاصة التي تمارس نشاطاً مماثلاً لنشاط بعض الوحدات الحكومية أو بالجدول الخاصة بالإهلاكات المعتمدة في الإدارات الضريبية لمحاسبة الشركات والمشروعات.^(١)

(هـ) المحاسبة علي إهلاك الأصول الثابتة :

لاستكمال المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في مرحلة الاستخدام ، فإنه يلزم وجود نظام لمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية علي أن تظهر أقساط إهلاك الأصول الثابتة في قوائم التكاليف كما أشارت إلى ذلك مبادئ المحاسبة الحكومية بأمريكا (ومع ذلك يمكن تسجيل

(١) حلقة الأمم المتحدة بنيويورك ١٩٨١ ، نقلاً عن: حنا رزني الصائغ. محاسبة

الموجودات - مرجع سابق ص ٨ .

أقساط الإهلاك في نظام محاسبة التكاليف)^(١) وعلي أن يتم ذلك بالطبع علي مستوى الوحدات وليس علي مستوى الدولة كما جاء في أحد أوراق الأمم المتحدة (إن الفاعلية الحقيقية لحسابات التكاليف تتمثل في استخدامها علي مستوى الوحدة المحاسبية وذلك لمساعدة الإدارة وتأمين الرقابة والموضوعية، ومن وجهة النظر التطبيقية فإنه ليس هناك حاجة إلى إقامتها ضمن النظام المحاسبي الأساسي للدولة).^(٢)

وهكذا نأتي إلى توضيح أهم الترتيبات الخاصة بكل من الوحدة المحاسبية والموازنة العامة والحسابات اللازمة لتطوير المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، أما الترتيبات الخاصة بالقوائم المالية فسوف نتناولها في ختام المبحث التالي.

(١) المبدأ السابع من مبادئ المحاسبة الحكومية الصادرة عن المجلس القومي للمحاسبة الحكومية بأمريكا

(٢) ورقة العمل الثالثة بحلقة الأمم المتحدة في نيويورك ١٩٨١ - نقلاً عن حنا رزني الصائغ محاسبة الموجودات - مرجع سابق ص ٣٧.

المبحث الثالث

الأسلوب المحاسبي المتكامل للمحاسبة علي الأصول الثابتة

في هذا المبحث سوف نحاول توضيح الجوانب الأساسية للأسلوب المحاسبي المتكامل بالتعرف علي مضمونه وإجراءات تنفيذه، وقبل أن نتناول ذلك سوف نشير في إيجاز إلى التجربة المصرية للاستفادة من إيجابياتها وبيان كيفية استكمال أوجه القصور فيها.

أولاً: مضمون الأسلوب المتكامل:

يمكن أن تتم المعالجة المحاسبية المتكاملة وفق هذا الأسلوب بطريقتين سوف نحاول التعرف عليهما ونختار الأنسب منهما في الآتي:

الطريقة الأولى:

وتقوم علي تخصيص وحدة محاسبية مستقلة للأصول الثابتة العامة منفصلة عن الوحدة المحاسبية للأصول الحكومية، ولقد جاء ذكر هذه الطريقة ضمن مبادئ المحاسبة الحكومية الصادرة عن المجلس القومي للمحاسبة الحكومية بأمريكا حيث أشارت المبادئ (٧، ٦، ٥)، إلى أنه لما كانت الأول الثابتة تعالج - في الوحدة المحاسبية الأساسية وهي المال - كنفقات عند اقتنائها، فإنه من اللازم المحاسبة عليها في سجلات بيانية لضمان تحقيق الرقابة عليها، وأشارت هذه المبادئ إلى أن هذا النوع من السجلات كوحدة محاسبية تتميز (الأموال) بأن الأخيرة وحدات مالية ومحاسبية، أما مجموعة حسابات الأصول الثابتة فهي مجرد وحدة حسابية باعتبار أن سجلاتها إحصائية تتطوي علي مجموعة من الحسابات التذكيرية التي يعد عنها تقارير مالية في نهاية العام، وعلي أن يتم تقويم

هذه الأصول الثابتة بالتكلفة وتتم المحاسبة عن إهلاكها داخل مجموعة الحسابات الخاصة بها، ومع ذلك يمكن تسجيل أقساط الإهلاك في نظام محاسبة التكاليف. ويلاحظ علي هذه الطريقة أنها وإن كانت تمثل خطوة تطويرية للأسلوب التقليدي، إلا أنها تقوم علي تخصيص مجموعة حسابات مستقلة للأصول الثابتة علي هامش النظام المحاسبي للوحدة الرئيسية (الأموال).

الطريقة الثانية:

تقوم علي إنشاء مجموعة حسابات للأصول الثابتة ضمن الحسابات الأساسية لنظام المحاسبي للوحدة الرئيسية وليست خارجة عنه كالطريقة السابق من خلال الحسابات النظامية^(١) التي تعتبر أحد مكونات دليل الحسابات الحكومية وتأخذ فيه بعداً أكبر من استخدامها في المحاسبة المالية، وذلك أنه إذا كانت الحسابات النظامية تعتبر في المحاسبة المالية أحد أساليب الإفصاح^(٢) عن العمليات المالية الاحتمالية والتي يمكن الاستعاضة عنها بأسلوب آخر مثل الملاحظات علي القوائم المالية فإنها في المحاسبة الحكومية تظهر ضمن الحسابات الأساسية لمتابعة كثير من العمليات المالية التي تعبر عن حق والتزام فعلي وليس محتملاً، وذلك في الحالات التي لا تكون حسابات الموازنة كافية لمتابعة هذه العمليات، وهنا تستخدم الحسابات عن طريق قيد العملية في أربعة حسابات بدلاً من اثنين

(١) النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية - مرجع سابق ص ١٦.

(٢) د. محمد فداء الدين بهجت (الإفصاح في القوائم المالية) مركز النشر العلمي بجامعة

الملك عبد العزيز بجدة ١٩٨٦ ص ٣٠ - ٣٣، ٨٨.

بقيد رباعي^(١)، أحدهما لتسجيل التدفق إلى المعبر عن حسابات الموازنة والآخر لتسجيل ما يترتب علي هذا التدفق من عمليات تمثل أصلاً أو التزاماً تلزمه متابعتة، كالمبالغ التي تؤكد استحقاق الوحدة لها ولم تحصل بعد وكالدافع المقدم للمصروفات وكدفع مبالغ علي ذمة تحصيلها أو استخدام ما يقابلها بعد فترة^(٢) والحالة الأخيرة يدخل فيها الأصول الثابتة.

وهذه الطريقة هي الأنسب لتحقيق المعالجة المحاسبية المتكاملة للأصول الثابتة للآتي:

١- التوفيق بين الهدف الأساسي للمحاسبة الحكومية في إظهار نتائج تنفيذ الموازنة، وبين الأهداف المتطورة لها والتي من بينها توفير البيانات اللازمة لتأمين السيطرة علي حيازة واستخدام الأصول الثابتة معاً، وبدون الحاجة إلى استخدام نظامين للمحاسبة أحدهما (للمال) كوحدة مالية ومحاسبية، والآخر للأصول الثابتة كوحدة محاسبية.

٢- تمكن من توفير البيانات اللازمة للرقابة علي الأموال (التدفقات المالية) وعلي العمليات والتي تمثل استخداماً لهذه الأموال، حيث أن النشاط الحكومي لا يتم فقط بالتدفقات المالية وإنما أيضاً باستخدام جزء من الأصول الثابتة معبراً عنه بالإهلاك.

(١) سليمان علي الدين (الملاحم الرئيسية للمحاسبة الحكومية) نشر المنظمة العربية للعلوم الإدارية، ص ١٨.

(٢) د. محمد عبد الحليم عمر، المحاسبة الحكومية، مرجع سابق، ص ٢٨٨ - ٢٩٣.

٣- تمكن من إعداد الميزانية العمومية علي المستوى التنظيمي (الوحدات أو الدولة) من ذات المصادر التي تعد فيها الميزانية العمومية علي مستوى الأموال.

٤- إن هذه الطريقة ممكنة في التطبيق العملي بسهولة كما يحدث في النظام المحاسبي الحكومي المصري حيث بدء في تطبيقها منذ عام ١٩٧٤ وحتى الآن كما سنتعرف عليه في الفترة التالية:

ثانياً التجربة المصرية في المحاسبة علي الأصول الثابتة العامة:

قد مصر رائدة علي مستوى العالم والنامي في التوجه - ومنذ زمن ليس بالقصير - نحو تطوير المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، غير أن ذلك لم يتم مرة واحدة كما أنه لم يصل بعد إلى تحقيق كل المطلوب، وهذا ما سنتعرف عليه في النقاط التالية:

(أ) نبذة تاريخية:

لقد مرت التجربة المصرية بعدة مراحل طبقاً لتسلسل تاريخي نوجزها في الآتي:

المرحلة الأولى: قبل عام ١٩٧٠ وكان يتم فيها إتباع الأسلوب المخزني من خلال تسجيل الأصول الثابتة المنقولة فقط في سجلات المخازن والعهد وإجراء الجرد الدوري للتحقق من الوجود العيني لها، ولم يكن يظهر بيان بقيمتها ضمن الحساب الختامي.

المرحلة الثانية: (من ١٩٧٠ - ١٩٨٠) واتخذت فيها عدة إجراءات بخصوص المحاسبة علي الأصول الثابتة من أهمها:

١- طلبت وزارة المالية من الجهات الحكومية بموجب الكتاب الدوري رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٠ وإعمالاً لما ورد بالمادتين ٤١٩، ٤٢٠ من لائحة

المخازن، إعداد بيان بقيمة إجمالي موجودات المخازن في صورة كشوف تعد من واقع السجلات المخزنية تبين قيمة موجودات المخازن والورش وإرفاقها بالحساب الختامي.

٢- بناء علي ملاحظات الجهاز المركزي للمحاسبات من أن الحساب الختامي للدولة لم يتضمن بيانات عن الأصول الثابتة غير المخزنية كالمباني والأراضي... أصدرت وزارة المالية الكتاب الدوري رقم ٦٨ لسنة ١٩٧٠ تطلب من الجهات الحكومية إمساك سجل لقيود ممتلكات من هذه الأصول التي لا تظهر بسجلات المخازن وإعداد بيان بها يرفق بالحساب الختامي، ولم تسفر تلك التعليمات عن تحقيق المطلوب.^(١)

٣- صدر قانون الموازنة العامة للدولة رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ وتضمن بعض الأمور المتصلة بالمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة مثل إتباع أساس الاستحقاق، التفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية... وبناء عليه صدر كتاب دوري وزارة المالية رقم ٣٦ لسنة ١٩٧٤ وكان من أهم ما تضمنه ما يلي:

- تصنيف الأصول الثابتة في مجموعات وأنواع هي: الأراضي والمباني والإنشاءات والمرافق والآلات والمعدات والعدد والأدوات والثروة الحيوانية والأثاث ومعدات المكاتب ووسائل النقل والانتقال.
- تسجيل هذه الأصول بالدفاتر المحاسبية بقيد نظامي بالخصم علي أنواعها مقابل الإضافة إلى ح/ رأس المال العام المتمثل في

(١) د يسرى زكي، مرجع سابق، ص ٩ .

أصول بتكلفة الشراء، مع معالجة المبالغ المدفوعة مقدماً علي
ذمة شراء أصول ثابتة كمشروعات تحت التنفيذ.

- حصر الأصول القائمة قبل ١ / ١ / ١٩٧٤ طبقاً لما ورد
بالكتابين رقمي ٤٣، ١٩٧٠/٦٨ وتسجيلها بقيد نظامي.
- قيام الجهات الحكومية بإخطار الوحدات الحسابية بالأصول
التي يتم التصرف فيها بالبيع أو التخريد لتزولها من إجمالي
الأصول بقيد عكسي لقيد الإضافة.

ولقد تم تنفيذ تلك التعليمات ما عدا حصر وتسجيل الأصول القائمة
لفشل الأسلوب المخزني في التعرف علي هذه الأصول، ولأن الكتاب
الدوري المذكور وإن كان قد أوضح القيمة التي تثبت بها الأصول
المشترأة من ١ / ١ / ١٩٧٤، إلا أنه لم يحدد كيفية تقييم الأصول
القائمة، كما أن التعليمات الخاصة بإخطار الجهات للوحدات
الحسابية بعملية التخريد لم تتم أيضاً^(١).

٤- في نهاية السبعينات حدثت تعديلات تمثل تراجعاً عن السير نحو
تطبيق الأسلوب المتكامل تمثلت فيما يلي:

- إصدار القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ معدلاً لقانون الموازنة رقم ٥٣
لسنة ١٩٧٣ وكان من ضمن التعديلات التحول من أساس
الاستحقاق إلي الأساس النقدي .

- إعادة أدرج بند (٨) تجهيزات ومعدات صغيرة والذي يحتوي علي
بعض الأصول الثابتة بالباب الثاني في الموازنة الجارية بعد أن
كان بالباب الثالث في الموازنة الاستثمارية مما أدى إلى الخلط

(١) المرجع السابق، ص ١١.

بين المصروفات الجارية والمصروفات الجارية والمصروفات
الرأسمالية .

المرحلة الثالثة: (من ١٩٨٠ حتى الآن) وتم فيها ما يلي:

١- صدر قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية رقم ١٨١ لسنة ١٩٨٢ ، كما صدرت اللائحة التنفيذية لقانون الموازنة العامة للدولة رقم ٣٢٣ لسنة ١٩٨٣ ، وكان من أهم ما تضمنته هذه التشريعات ويتصل بالمحاسبة علي الأصول الثابتة هو العودة إلى أساس الاستحقاق بالنسبة للموازنة الاستثمارية التي يحتوي علي النفقات الرأسمالية الخاصة بالحصول علي هذه الأصول. وبيان كيفية المعالجة المحاسبية للأصول بالدفاتر والقوائم المالية ، وقد نص قانون المحاسبة الحكومية علي تشكيل اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبي الحكومي لوضع الإطار التفصيلي لهذا النظام والتي من بينها المحاسبة علي هذه الأصول.

٢- إنشاء بنك الاستثمار القومي لتمويل الموازنة الاستثمارية بموجب القانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٨٠ .

٣- أصدرت وزارة المالية عدة كتب دورية لبيان كيفية المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق ما ورد في هذه التشريعات وما صدر عن اللجنة الفنية الدائمة منها الكتب الدورية أرقام ٣٥ لسنة ١٩٨١ ، ٤٦ لسنة ١٩٨٣ ، ١٠ لسنة ١٩٨٧ ، ١٠ لسنة ١٩٨٨ ، ٤٦ لسنة ١٩٨٩ ، ١٩٩٠/١٢٩ .

٤- أصدرت وزارة المالية المنشور العام رقم ١ لسنة ١٩٨٨ بنقل النفقات ذات الطبيعة الاستثمارية في بند (٨) من الباب الثاني بالموازنة الجارية على

الباب الثالث بالموازنة الاستثمارية وبذلك تحقق الفصل الكامل بين المصروفات الجارية والرأسمالية مرة أخرى وما زال العمل قائماً حتى الآن طبقاً لما ورد في هذه الرحلة من إجراءات نلخصها ونقيمها في النقطة التالية:

(ب) الوضع الحاضر للتجربة المصرية :

من خلال العرض الموجز في النقطة السابقة لمراحل المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في النظام المحاسبي الحكومي المصري يمكن القول بصفة عامة إنه قطع خطوات جادة ورائدة نحو تطبيق الأسلوب المحاسبي المتكامل غير أنه لم يصل بعد إلى تحقيق كل المطلوب وهذا ما نتعرف عليه برصد إيجابيات وسلبيات التجربة.

الإيجابيات: وتتلخص في الآتي:

- ١- التفرقة الكاملة بين النفقات والجارية والرأسمالية بعد تعديل الوضع بالنسبة لبند (٨) بموجب المنشور العام رقم ١ لسنة ١٩٨٨.
- ٢- اتباع أساس الاستحقاق بالنسبة للموازنة الاستثمارية طبقاً لنص المادة (٦) من قانون المحاسبة الحكومية والمادة ١٨ من لائحته التنفيذية.
- ٣- تحديد أنواع الأصول الثابتة التي تخضع للمعالجة المحاسبية وتصنيفها في مجموعات وفق ما ورد بالنظام المحاسبي الموحد لربط للأنظمة المحاسبية في قطاعي الأعمال والخدمات الحكومية بالمحاسبة الحكومية.
- ٤- تنظيم تمويل إنشاء الأصول الثابتة عن طريق بنك الاستثمار القومي ومن موارد محددة ومخصصة بما يضمن توفير وتدفق التمويل اللازم لإنشائها بعد أن كان متغيراً تابعاً لتمويل الإنفاق الجاري.

٥- إنشاء مجموعة حسابات للأصول الثابتة ضمن الحسابات النظامية وهي حسابات الأصول، والمال العام والمتمثل في أصول ويتم تسجيلها في نفس الدفاتر والمستندات للنظام المحاسبي الرئيسي وطبقاً لما ورد بالمادة (٤) من قانون المحاسبة الحكومية والمادة (٦) من لائحته التنفيذية عن طريق إثبات قيمة الأصول المملوكة للجهة أول السنة المالية ثم إثبات قيمته الأصول المضاف خلال السنة المالية بالتكلفة والمصروفات الرأسمالية المتعلقة بها، وأخيراً استبعاد قيمة الأصول التي يتم التصرف فيها تصرفاً ناقلاً للملكية أو تخريدها بالتكلفة. وقد تولت الكتب الدورية المذكورة في البند (٣) من المرحلة الثالثة بيان التوجيه المحاسبي لهذه العمليات في صورة قيود يومية.

٦- بيان كيفية تسوية المبالغ المدفوعة مقدماً علي ذمة شراء أصول ثابتة، والمستحقات عن أصول وردت ولم يدفع ما يقابلها بعد بموجب المادة (١٨) من لائحة المحاسبة الحكومية وطبقاً للتفصيلات الواردة بالكتب الدورية المشار إليها

٧- النص في المادة (٣٥) من قانون المحاسبة الحكومية والمادة (٨٧) من لائحته التنفيذية علي حصر الأصول القائمة وتصنيفها وتقويمها وإمساك سجلات خاصة بها وإظهار قيمتها مع ما يضاف إليها في نهاية كل سنة مالية مع مرفقات الحساب الختامي علي النحو الذي يحدده النظام المحاسبي الحكومي المكلفة بإعداده اللجنة الفنية الدائمة.

السليبيات:

بالرغم من هذه الخطوات الجادة والرائدة إلا أن التجربة ما زال ينقصها بعض الأمور لاستكمال كل جوانب المعالجة المحاسبية المتكاملة للأصول الثابتة، نأتي فيما يلي علي أهمها:

١- إن تطبيق أساس الاستحقاق كما ورد في الكتب الدورية المذكورة لا يتم بطريقة سليمة حيث يتم تسجيل عمليات الدفع المقدم لشراء أصول كاستخدامات استثمارية عند الدفع مع إجراء قيد نظامي للدفع المقدم، وإذا لم يرد ما يقابل المبلغ المدفوع حتى آخر السنة فتسوى العملية بالخصم علي حد / التحويلات الرأسمالية - دفعات مقدمة للاستثمار، مقابل الاستبعاد من الاستخدامات الاستثمارية، في حالة الحصول علي الأصل قبل دفع ثمنه، فإن العملية لا تسجل إلا في آخر السنة كاستخدامات استثمارية مقابل الإضافة لحساب جاري المستحقات الاستثمارية، وهذه المعالجة لا تتفق مع التطبيق المحاسبي السليم لأساسي الاستحقاق، كما أنها تتعارض مع نص صدر المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية لقانون المحاسبة الحكومية التي تنص علي (تسجيل العمليات المتعلقة بالمشروعات الاستثمارية علي أساس ما يتم توريده أو إنجازه بمجرد ثبوت التوريد أو الإنجاز سواء كان السداد مصاحباً للتوريد أو سابقاً عليه أو لاحقاً له).

٢- إن عملية حصر الأصول القائمة لم تتم رغم صدور عدة كتب دورية بطلب ذلك ولكنها لم توضح القيمة التي تظهر بها تلك الأصول في الدفاتر، كما أن المادة (٨٧) من لائحة المحاسبة الحكومية كررت طلب ذلك إلا أنها أحالت في بيان إجراءات التنفيذ إلي النظام المحاسبي الحكومي المكلفة بإعادة اللجنة الفنية الدائمة لكن

اللجنة لم تنته بعد من وضع النظام رغم مرور عشر سنوات علي إنشائها.

- ٣- عدم بيان كيفية معالجة الأصول الثابتة التي يتم إنشائها ذاتياً.
- ٤- عدم التطرق إلي بيان المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في مرحلة الاستخدام ممثلة في ح / الإهلاك.
- ٥- رغم نص قانون المحاسبة الحكومية ولأئحته التنفيذية علي استبعاد الأصول التي يتم تخريدها وتأكيداً لما سبق في الكتب الدورية الصادرة قبلها ، إلا أن الجهات الحكومية تراخت في تنفيذ ذلك.
- ٦- عدم النص علي إعداد ميزانية عمومية علي مستوى الوحدات وعلي مستوى الدولة كأحد القوائم المالية التي تظهر بها الأصول الثابتة. وهكذا نري أن التجربة المصرية قطعت شوطاً كبيراً نحو تطبيق الأسلوب المحاسبي المتكامل سوف نستفيد منه في توضيح عناصر إجراءات هذا الأسلوب التي نتناولها في الفقرة التالية وبشكل يتلافى نواحي القصور في هذه التجربة.

ثالثاً: عناصر وإجراءات الأسلوب المحاسبي المتكامل:

العنصر الأول: وضع حسابات الأصول الثابتة في دليل الحسابات الحكومية :

دليل الحسابات هو الإطار العام الذي يحتوى علي جميع أنواع الحسابات المعبرة عن العمليات المالية ، ويتم تصنيفها في مجموعات متجانسة ، وهي في دليل حسابات الحكومة تنقسم إلى:

(أ) حسابات الموازنة: وهي حسابات أُل إيرادات والمصروفات والتي تتفرع بدورها إلى حسابات فرعية وتحليلية جزئية طبعاً للتقسيم النمطي للموازنة.

(ب) حسابات خارج الموازنة: ويطلق عليها الحسابات الوسيطة أو حسابات التسوية، وهي تفتح لخدمة حساب الموازنة التي تعتبر محل الاهتمام الأول في النظام المحاسبي الحكومي، وتنقسم إلى أربع مجموعات فرعية هي:

المجموعة الأولى: الحسابات المدينة، وتسمى حسابات العهد أو الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية، وتعبّر عن المبالغ التي في ذمة الغير للحكومة كالمدينين في المحاسبة المالية.

المجموعة الثانية: حسابات الدائنة وتسمى الأمانات أو الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية، وهي تعبّر عن المبالغ التي في ذمة الحكومة للغير، كالدائنين في المحاسبة المالية.

المجموعة الثالثة: الحسابات الجارية العامة، وتعبّر عن وسائل الدفع كالشيكات والحوالات وأوامر الدفع النقدية والجهات التي يتم التعامل معها بالصرف أو التحصيل كالبنك المركزي والبنوك الأخرى والصندوق والخزائن الفرعية.

المجموعة الرابعة: الحسابات النظامية، وهي الحسابات التي تفتح بغرض متابعة مستحقات بالحساب الختامي في نهاية السنة كأحد حسابات الموازنة، مع بقاء مكونات هذه الإنفاق كأصول ثابتة تستخدم في النشاط لسنوات عدة.

وبذلك يتضح أن مكان حسابات الأصول الثابتة في دليل حسابات الحكومة وهو في المجموعة الرابعة (الحسابات النظامية) علي أن يتم تقسيمها فرعياً إلى الحسابات الآتية:

١- ح/ الأصول الثابتة: ويعب عن التكوين العيني للأصول الثابتة المهيأة للاستخدام، علي أن يتم تقسيمه إلى حسابات جزئية طبقاً لأنواع الأصول (أراضي، مباني، آلات، سيارات، أثاث...) ويكون هذا الحساب مديناً بثمان الأصل والمصروفات المتعلقة بتجهيزه والإضافات عليه، ودائناً بما يستبعد منه، بالإهلاك أو التصرفات الناقلة للملكية أو التخريد.

٢- ح/ المشروعات تحت التنفيذ: ويعبر عن الأصول الثابتة التي تحصل عليها الوحدة ولم تتهيأ للاستخدام بعد علي أن يجعل مديناً عند استلام أجزاء الأصول ثم يقفل في ح/ الأصول الثابتة عند إتمام التركيب والتهيئة للاستخدام.

ملاحظة: لم نورد الدفع المقدم لأنه مخصص له حساب التحويلات الرأسمالية (نفقات مقدمة للاستثمار) ضمن حسابات الموازنة بالباب الرابع.

٣- ح/ المال العم الممثل في أصول: ^(١) وهو الحساب المقابل لحساب الأصول الثابتة، حيث يعبر عن الاستثمارات في أصول ثابتة ويجعل دائماً عند الحصول علي الأصل ومديناً عند الاستبعاد منه، هذا مع ضرورة الإشارة إلى أن هذا الحساب يختلف عن ح/ رأس المال في المشروعات الاقتصادية لأنه لا يكس حقوقاً علي المال لأي فرد،

(١) يمكن أن يسمي هذا الحساب (ح/ الاستثمارات في إجمالي الأصول الثابتة العامة).

وإنما يمثل موارد مستخدمة أو مستثمرة في أصول ثابتة قائمة ومرتبطة بوجودها.

٤- ح/ الإهلاك: وهو يعبر عن تكلفة استخدام الأصول الثابتة، وعند احتسابه يجعل مديناً و ح/ الأصل دائناً، ويمكن تكوين "مخصص إهلاك" يجعل طرف الدائن في إثبات الإهلاك، ثم تنزل قيمته من الأصل عند الاستغناء عنه، أما إقفال ح/ الإهلاك فيتم في ح/ المال عام المتمثل في أصول يجعل الأخير مديناً و ح/ دائناً، لأنه يمثل نقصاً في إجمالي الاستثمارات في أصول ثابتة، ومع ذلك يمكن تسجيل أقساط الإهلاك في نظام محاسبة التكاليف علي أساس أنه أحد عناصر تكاليف النشاط.

العنصر الثاني: وضع الأصول الثابتة بالنسبة للمجموعة المستندية والدفترية:

(أ) بالنسبة للمجموعة المستندية:

١- عند الحصول علي الأصل: يتم استخدام نفس مستندات الصرف لإثبات القيد النظامي الخاص بالأصول الثابتة فإذا كان مستند الصرف كما هو في النظام المحاسبي الحكومي المصري (استمارة اعتماد الصرف ٥، ع ح فإنه يذكر في الجزء (ب) من الاستمارة في خانة البيانات المخصصة لتحديد أسماء الحسابات الخاصة بالعملية بجانب حساب الموازنة وهو ح / الاستخدامات الاستثمارية) ويذكر، ح/ الأصل الثابت الذي ينتج عن هذا الإنفاق كطرف مدين و ح/ المال العام كطرف دائن، ومن شأن ذلك تأكيد إثبات جميع الأصول الثابتة وإخضاع القيد النظامي لنفس الدورة المحاسبية المتكاملة التي تمر بها جميع العمليات المالية، والربط بين الأسلوب المحاسبي والأسلوب المخزني، فإنه يكون ضمن المستندات المرفقة

باستمارة اعتماد الصرف والتي تذكر بياناتها في القسم (أ) من الاستمارة بجانب الفواتير، مستندات الإدخال المخزني أو التسليم كعهدة.

٢- بالنسبة لباقي التصرفات في الأصول الثابتة، مثل البيع والتحويل والتخريد واحتساب الإهلاك، فإنه يتم أيضاً استخدام نفس المستندات التي تستعمل في عمليات الموازنة وهي تحديداً (كشف أو مذكرة أو إذن التسوية) وإذا كان التصرف له صلة بحسابات الموازنة كالبيع مثلاً فإنه يتم إثبات حسابات الموازنة في المستند وهي الإيرادات والنقدية ثم حسابات الأصول الثابتة، وهي ح/ المال العام المتمثل في أصول كطرف مدين و ح/ الأصل المباع كطرف دائن، أما التصرفات التي ليست لها صلة بحسابات الموازنة كالإهلاك فيكتفي بها في إذن التسوية.

(ب) بالنسبة للمجموعة الدفترية:

إن المجموعة الدفترية في النظام المحاسبي الحكومي - وفي أغلب الدول - مصممة حيث يمكن تسجيل أية عمليات إضافية بها، ويمكن أن يكتفي بوضعها الحالي لإثبات العمليات الخاصة بالأصول الثابتة وذلك في خانة (الحسابات النظامية) بدفتر اليومية ودفترى مفردات وإجمالي الحسابات النظامية، ولكن إذا أريد زيادة في الإيضاح، فإنه يمكن تخصيص خانة مستقلة لحسابات الأصول الثابتة بكل من جانبي دفتر اليومية (المدين والدائن) وهذا لا يقتضي إعادة تصميم وطبع الدفتر لأنه توجد طبقاً للتصميم الحالي خانات بيضاء، يمكن تخصيصها لهذا الغرض، وبالنسبة لدفاتر الحسابات فإنه يمكن تخصيص دفتر مستقل لكل من إجمالي ومفردات

الأصول الثابتة إضافة إلى السجلات البيانية سواء المخزنية أو التي نصت عليها المادة (٨٧) ومن لائحة المحاسبة الحكومية.

العنصر الثالث: التوجيه المحاسبي لعمليات الأصول الثابتة: ^(١)

(أ) بالنسبة للأصول القائمة: فإنه بعد حصرها وتقويمها يعد إذن تسوية وتقييد بموجبة وفق التوجيه التالي:

×× من ح/ الأصول الثابتة (نوعها)

×× إلى ح/ المال العام المتمثل في أصول

(ب) بالنسبة للحصول علي أصول جديدة أو الإضافة إليها وما يتعلق بها من مصروفات رأسمالية:

١- عند الدفع المقدم لثمن الأصل، تسجل العملية ضمن حسابات الموازنة (الباب الرابع التحويلات الرأسمالية) بموجب مستند الصرف وفق التوجيه التالي:

×× من ح/ التحويلات الرأسمالية (دفعات مقدمة للاستثمار)

×× إلى ح/ الشيكات

٢- عند استلام الأصل (السابق دفع مبالغ مقدمة لشرائه) وعلى فرض أنه لم يهياً للاستخدام بعد، فإنه يعد إذن تسوية تقييد العملية بموجب وفق التوجيه التالي:

(١) اخترنا مسميات الحسابات الأخرى وأسس التوجيه كما هي في النظام المحاسبي الحكومي المصري.

(قيد رباعي) .

×× من ح / الاستخدامات الاستثمارية

×× إلى ح / التحويلات الرأسمالية

×× من ح / المشروعات تحت التنفيذ (نوع الأصل)

×× إلى ح / المال العام المتمثل في أصول) .

٣- عند تهيئة الأصل للاستخدام (بالتركيب والتجهيز) : يتم إعداد إذن تسوية تقيد العملية بموجب وفق التوجيه التالي :

×× من ح / الأصول الثابتة (نوعها)

×× إلى ح / المشروعات تحت التنفيذ (نوع الأصل)

ملاحظتين :

الأولي : أن المعالجة بهذا الشكل تمثل تعديلا لما ورد في النظام المحاسبي الحكومي المصري الذي يسجل العملية عند الدفع المقدم بالخصم علي الاستخدامات الاستثمارية مع إجراء قيد نظامي للدفع المقدم ، وإذا لم يتم استلام الأصل في نهاية السنة فإنه تتم التسوية بالخصم علي ح / التحويلات الرأسمالية مقابل الاستبعاد من ح / الاستخدامات الاستثمارية وفق القيود التالية :

- عند الدفع المقدم : ×× من ح / الاستخدامات الاستثمارية

×× إلى ح / الشيكات

×× من ح / المبالغ المدفوعة مقدماً علي ذمة استخدامات استثمارية

×× إلى ح / الاستخدامات المدفوع عنها مبالغاً مقدماً

- إذا انتهت السنة ولم يتم استلام الأصل:

×× من ح/ التحويلات الرأسمالية

×× إلى ح/ الاستخدامات الاستثمارية بالاستبعاد

وقد سبق القول إن تلك المعالجة، تخالف التطبيق السليم الأساسي الاستحقاق ولصدر المادة (١٨) من لائحة المحاسبة الحكومية.

الملاحظة الثانية: إن المعالجة المحاسبية وفق اقتراحنا تتيح الآتي:

- متابعة خطوات الحصول على الأصول لتحديد أسباب التأخير في التنفيذ إن وجدت.

- إمكان حصر الطاقة المستخدمة فعلاً، ولتحديد بدء مدة احتساب الإهلاك.

٤- إذا تزامنت عملية دفع قيمة الأصل والحصول عليه وكان بطبيعته مهياً للاستخدام فإن جميع الخطوات في بنود ٣، ٢، ١، تسجل مرة واحدة وفق التوجيه التالي (قيد رباعي).

×× من ح/ الاستخدامات الاستثمارية

×× إلى ح/ الشيكات

×× من ح/ الأصول الثابتة

×× إلى ح/ المال العام المتمثل في أصول

٥- إذا تم الحصول على الأصل قبل دفع قيمته، فيتم تسجيل العملية بموجب إذن تسوية وفق التوجيه التالي (قيد رباعي).

×× من ح/ الاستخدامات الاستثمارية

×× إلى ح/ جاري المستحقات الجارية

×× من ح/ الأصول الثابتة (نوعها)

×× إلى ح/ المتمثل العام المتمثل في أصول

والمعالجة بهذا الشكل تختلف ما ورد النظام الحاسبي الحكومي المصري الذي لا يسجل العملية إلا في نهاية السنة.

٦- إذا تم الحصول على الأصل (مجاناً) كتبرع فعلاً فإن العملية تسجل بموجب إذن تسوية وفق التوجيه التالي (قيد رباعي).

×× من ح/ الاستخدامات الاستثمارية

×× إلى ح/ الموارد الرأسمالية (معونات رأسمالية)

×× من ح/ الأصول الثابتة (نوعها)

×× إلى ح/ المال العام المتمثل في أصول

٧- إذا تم إنشاء الأصل ذاتياً بواسطة الوحدة الحكومية، فإنه يخصم بتكاليف الإنشاء على البنود المختصة الموازنة الجارية كأجور العمال بالباب الأول، وقيمة المستلزمات بالباب الثاني، ثم يجري استبعادها والخصم على ح/ استخدامات الاستثمارية بموجب إذن تسوية وفق التوجيه التالي (قيد رباعي).

×× من ح/ الاستخدامات الاستثمارية

×× إلى ح/ استخدامات الباب الأول بالاستبعاد

×× إلى ح/ استخدامات الباب الثاني بالاستبعاد

×× من ح/ الأصول الثابتة (نوعها)

×× إلى ح/ المال العام المتمثل في أصول

(ج) التوجيه المحاسبي للإهلاك:

١- عند احتساب الإهلاك: يتم قيده بموجب إذن تسوية وفق التوجيه التالي:

×× من ح/ إهلاك الأصول الثابتة (نوعها)

×× إلى ح/ الأصول الثابتة (نوعها)

ويمكن المعالجة عن طريق تكوين مخصص إهلاك وتسجل وفق التالي:

×× من ح/ إهلاك الأصول الثابتة (نوعها)

مخصص إهلاك الأصول الثابتة (نوعها).

علي أن يظهر المخصص مطروحاً من قيمة الأصل في الميزانية، وفي نهاية العمر الإنتاجي يقفل ح/ المخصص في ح/ الأصل بالقيود:

×× من ح/ مخصص إهلاك الأصول الثابتة (نوعها)

×× إلى ح/ الأصول الثابتة (نوعها)

٢- إقفال ح/ الإهلاك ويتم دورياً بموجب إذن التسوية بقيود وفق التوجيه التالي:

×× من ح/ المال العام المتمثل في أصول

×× إلى ح/ إهلاك الأصول الثابتة (نوعها)

(د) التصرف في الأصول الثابتة:

١- التصرف بالبيع: ويتم بموجب إذن تسوية ب قيد وفق التوجيه التالي:

×× من ح/ الصندوق (إذا تم البيع نقداً)

×× من ح/ الشيكات تحت التحصيل (إذا تم البيع بموجب الشيكات)

×× إلى ح/ الإيرادات الرأسمالية المتنوعة

×× من ح/ الديون المستحقة للحكومة (طرف...) إذا بيع بالأجل

×× إلى ح/ تسوية مطلوبات الحكومة

ملاحظة: لو أن القيمة تختلف عن القيمة الدفترية فإنه يمكن لربط

حسابات الموازنة بحسابات الأصول الثابتة، تسوية الفرق في ح/

الأصول و ح/ المال العام علي أساس أنه إن كان ربحاً أو خسارة فإنه

يؤثر على الاستثمارات في أصول ثابتة، ولأنه لا يتم إعداد ح/ أ.خ في

المحاسبة الحكومية يمكن تسوية هذه الفروق به، ويتم ذلك وفق

التوجيه التالي قبل إثبات قيد البيع.

- إن كان الفروق بالزيادة (ربحاً)

×× من ح/ الأصول الثابتة (نوعها)

×× إلى ح/ المال العام المتمثل في أصول

- إن كان الفروق بالنقص (خسارة)

×× من ح/ المال العام المتمثل في أصول

×× إلى ح/ الأصول الثابتة (نوعها)

وبذلك تتساوى القيمة الدفترية مع القيمة البيعية في مستندات البيع.

٢- التصرف في الأصول الثابتة مجاناً: كتبرع مثلاً، أو بالتحويل إلى وحدة حكومية أخرى، تسجل العملية بموجب إذن تسوية وف التوجيه التالي:

×× من ح/ المال العام المتمثل في أصول

×× إلى ح/ الأصول الثابتة (نوعها)

٣- تخريد الأصل: وعملية التخريد تعني أن الأصل لم يعد صالحاً للاستخدام، وهنا إما يتم بيع الخردة وتسجل القيمة البيعية وف ما سبق ذكره في بند (١) من هذه الفقرة، وإما يتم التصرف فيها بدون قيمة بيعيه، وهنا يكتفي بإزالتها من ح/ الأصول بموجب إذن تسوية بالقيود التالي:

×× من ح/ المال العام المتمثل في أصول

×× إلى ح/ الأصول الثابتة (نوعها)

ملاحظة: في كل حالات التصرف في الأصول إن كان النظام يسير علي تكوين مخصص إهلاك فإنه قبل قيود التصرف يتم إقفال ح/ المخصص في ح/ الأصل بالقيود التالي:

×× من ح/ مخصص إهلاك الأصول الثابتة (نوعها)

×× إلى ح/ الأصول الثابتة (نوعها)

العنصر الرابع: إظهار الأصول الثابتة في التقارير والقوائم المالية:

يعتبر إعداد قوائم المالية المحصلة النهائية للعمل المحاسبي، حيث أنها تتضمن مخرجات النظام المحاسبي من البيانات والمعلومات المالية، وبما أن كلا من الوحدة المحاسبية، والموازنة، والحسابات، والقوائم المالية تمثل

مرتكزات للنظام المحاسبي الحكومي، لذلك فإن ما يحدث من تطوير يجب أن ينعكس عليها جميعاً طبقاً لخاصية الترابط والتكامل بينهما، وقد سبق أن ذكرنا في المبحث الثاني الترتيبات الخاصة لتطوير كل من الوحدة والموازنة والحسابات، وهنا سوف نتناول الترتيبات الخاصة بالقوائم المالية ثم كيفية إظهار الأصول الثابتة بها وذلك في النقاط التالية:

(أ) بالنسبة لتقارير الدورية:

وهي تعد علي مدار السنة وفق أشكال ومواعيد محددة، وبالمسبة للنظام المحاسبي الحكومي المصري فهي تعد شهرياً وكل ربع سنة في الاستمارة (٧٥ع ح) ويمكن الاكتفاء بها لإظهار حسابات الأصول الثابتة وذلك بالكشوف الخاصة بالحسابات النظامية ووفقاً للبيانات المذكورة بالاستمارة حيث أنها تتضمن ما يلزم إظهاره عن الأصول الثابتة سواء من حيث بيان الأول وكذا الأرصدة لها في أول الفترة ثم الإضافات إليها والاستبعاد منها خلال الفترة وأخيراً الرصيد في نهاية الفترة.

(ب) بالنسبة لتقارير والقوائم المالية الختامية:

وهي التي تعد في نهاية السنة المالية وتعد بالشكل التالي:

١- علي مستوى الوحدات:

بالنسبة للوحدات المستقلة: والتي يطلق على المال المستخدم فيها (مال الملكية) فإنه يتم إعداد حسابات ختامية وميزانية عمومية علي نمط المشروعات الاقتصادية، وبالتالي تظهر الأصول الثابتة في الميزانية وإهلاكها في الحساب الختامي.

بالنسبة للوحدات غير المستقلة: والتي يطلق على المال المستخدم فيها "المال الحكومي" بشقية العام والخاص، وبمعالجة الأصول الثابتة فيها

ضمن الحسابات النظامية وفقاً لما سبق ذكره وإظهارها في التقارير الدورية، فإن التقرير الدوري عن الفترة الأخيرة من السنة المالية وهو التقرير الربع سنوي من الربع سنة الرابع والسابق ذكره، يأتي شاملاً لبيانات المدة السابقة الأمر الذي يمكن منه التعرف علي حسابات الأصول الثابتة من كشف مفردات الحسابات النظامية أحد كشوف هذا التقرير.

٢- علي مستوى الدولة:

وسوف نذكر ما يتم فعلاً م إعداد القوائم المالية ثم نليه باقتراحاتنا التي تضمن إظهار الأصول الثابتة وذلك في الآتي:

الحساب الختامي للدولة:

وهو عبارة عن تجميع لبيانات الحسابات الختامية علي مستوى الوحدات، والهدف منه التعرف علي نتائج تنفيذ الموازنة وما يتعلق بها من حسابات أخرى، ولذا فهو يحتوي بصورة عامة علي الإيرادات والمصروفات الفعلية مقارنة الإيرادات والمصروفات المقدرة بالموازنة العامة وتحديد الفرق بينهما في صورة (وفر أو عجز) ثم مقارنة الإيرادات والمصروفات الفعلية لتحديد الاحتياطي العام للحكومة، ويتم الوصول إلى ذلك من عدة كشوفات بتفصيلات أبواب من الإيرادات والمصروفات.

أما الحسابات خارج الموازنة، فتظهر في صورة كشوف علي هيئة جداول إحصائية تفصيلية بحركة أو أرصدة هذه الحسابات ترفق بالحساب الختامي، ومن الجدير بالذكر أن هذا الحساب الختامي يعد لبيان النتيجة.

المركز المالي:

إن النظم المحاسبية الحكومية في شكلها التقليدي والذي تسير عليه كثير من الدول العالم لا تتضمن إعداد ميزانية عمومية يمكن التعرف منها علي المركز المالي للوحدة المحاسبية نظراً لأن هذه الوحدة هي (المال) كما سبق القول وأن حساباتها تقفل في نهاية السنة بما لا يوجد معه أرصدة يلزم إعداد ميزانية عمومية لإظهارها بها ، ومع ذلك فإنه يوجد في الفكر المحاسبي الحكومي^(١) تصورات لإعداد ميزانية عمومية للوحدة المحاسبية وهي المال وليست التنظيمات تبين الحقوق والالتزامات قصيرة الأجل العائدة لكل نوع من أنواع المال الحكومي أو غيرها من الأموال للإنفاق، ويتم الوصول إلي ذلك علي مرحلتين:

المرحلة الأولى:

يتم فيها إعداد قائمة بالإيرادات والمصروفات الفعلية لكل مال وبمقارنتها نتج فائض أو عجز الإيرادات عن المصروفات، ثم تزيل هذه القائمة ببيان التغيرات في رصيد المال عن طريق إضافة الفائض إلي، أو طرح العجز من رصيد المال أول المدة لنصل إلي رصيد المال في آخر المدة.

المرحلة الثانية:

إعداد الميزانية العمومية (للمال) كوحدة محاسبية، والتي تحتوي

علي:

(١) المبدأ الثاني عشر من مبادئ المحاسبة الحكومية الصادرة عن المجلس القومي للمحاسبة الحكومية بأمركا، وأيضاً أنظر .د. سلطان السلطان ، د. وصفي أبو المكارم (المحاسبة في الوحدات الحكومية) مرجع سابق ص ١٧٦ - ١٨٥.

- في جانب الأصول: الأصول النقدية، وشبه النقدية (الحقوق قصيرة الأجل) والتي تعبر عنها أرصدة الحسابات الجارية المدينة (العهد) والحسابات الجارية العامة ذات الرصد المدين

- في جانب الخصوم: الالتزامات قصيرة الأجل والمرتبطة - بالأصول النقدية وشبه النقدية والتي تعبر عنها أرصدة الحسابات الجارية الدائنة (الأمانات)، والحسابات الجارية العامة ذات الرصيد الدائن.

وهذا يمكن الجميع من المرحتين في قائمة واحدة لبيان المركز المالي.

ومن هذا التوصيف للتعرف علي المركز المالي في المحاسبة الحكومية وكيفية إظهار الأصول الثابتة في القوائم المالية الختامية نجد الآتي:

في النظم المحاسبية التقليدية:

لا تعد ميزانية عمومية، ويكتفي في إظهار الأصول الثابتة بإعداد كشوف جرد لها من واقع السجلات المخزنية ترفق بالحساب الختامي.

في النظم المحاسبية المتطورة:

يتم إعداد ميزانية عمومية لك مال، ولكنها لا تتضمن الأصول الثابتة، وتبرير ذلك أن هذه الأصول ظهرت كنفقات ضمن المصروفات وأقفلت بالحساب الختامي، وأن ذكرها كأصول بالميزانية العمومية للمال يمثل تكراراً لا مبرر له وغير مقبول، خاصة وأن الميزانية العمومية للمال وفق الشكل السابق ذكره تعد لبيان المركز المالي (للمال) كوحدة محاسبية والذي من طبيعته أنه قابل للاتفاق، وإن إظهار الأصول والالتزامات التنفيذية بهذه الميزانية علي أساس إنها سوف تتحول إلى نقدية

يتم إنفاقها خلال وقت قصير هو عمرها ، أما الأصول الثابتة فهي تمثل استثمارات طويلة الأجل وغير قابلة للإنفاق لأنها لن تتحول إلى نقدية ، ولذا يكتفي في هذه النظم بإظهار الأصول الثابتة في قوائم خاصة بها كوحدة محاسبية مستقلة منفصلة عن الوحدة المحاسبية الأساسية (المال) .

والأمر بهذا الشكل في كلا النوعين من النظم المحاسبية الحكومية يقتضي تطويره للاعتبارات الآتية:

الاعتبار الأول: أن الأسلوب المحاسبي المتكامل الذي سبق ذكر عناصره وإجراءاته ، قد عمل علي إظهار الأصول الثابتة ضمن الحسابات الأساسية للنظام المحاسبي للوحدة المحاسبي الأساسية (المال) حيث اعتبرت حسابات هذه الأصول أحد مكونات الحسابات النظامية ، ولم ينظر إليها كوحدة محاسبية مستقلة ، وبما أن أي تطوير في عنصر من المرتكزات الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي يجب أن ينعكس علي المرتكزات الأخرى ، لذلك فإنه يلزم تطوير القوائم المالية لإظهار الأصول الثابتة - كأحد مكونات دليل حسابات الحكومة - بمكانها الطبيعي وهو الميزانية.

الاعتبار الثاني: لا بد أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادراً علي توفير بيانات عن الأصول الثابتة كأحد ممتلكات الدولة كجزء هام من الموارد التي تستخدم في النشاط ، خاصة بعد أن ثبت عجز النظام المخزني عن توفير ذلك ، وأن توفير هذه البيانات يجب أن يكون من خلال دورة محاسبية متكاملة ومترابطة توصل بالضرورة إلي البيانات السليمة ، وقد تمكنا من إدخال الأصول الثابتة في هذه الدورة بدءاً من وضعها كأحد الحسابات الأساسية في دليل حسابات الحكومية ثم كل من

المستندات والتسجيل في الدفاتر المحاسبية، والمنطق يقتضي استكمال الدورة بإظهارها في مكانها الطبيعي بالميزانية العمومية.

الاعتبار لثالث: إن إظهار الأصول الثابتة - طبقاً للنظم المحاسبية المتطورة - في قوائم مالية خاصة علي مستوى كل (مال) باعتبار أن حساب الأصول الثابتة وحدة محاسبية مرافقة دائماً لكل (مال) كوحدة محاسبية ومالية يلزم معه للتعرف علي الوضع العام للأموال في الدولة كلها بجميع بيانات الأصول الثابتة من الوحدات الفرعية في قائمة موحدة.

الاعتبار الرابع: إن النظر للأصول بجميع أنواعها السابقة كوحدات مالية ومحاسبية لا يمنع أنها في النهاية من ممتلكات الدولة، ولذا فإن من المهم التعرف علي المركز المالي علي المستوى التنظيمي (الدولة)، وليس فقط علي مستوى الأموال التي معها اتخذت من إجراءات لجعلها شخصية مستقلة فإن التصرفات في أي منها يؤثر علي المركز المالي للدولة.

لذا فإنه للتوفيق بين المبررات السابق ذكرها بعدم إظهار الأصول الثابتة في الميزانية العمومية (للمال) وبين الاعتبارات المذكورة أعلاه، يمكن اتباع الاقتراح التالي:

١- يتم إعداد الميزانية العمومية لكل مال من أموال الملكية بالشكل المتعارف عليه في المشروعات الاقتصادية، وتظهر الأصول الثابتة بها كأحد بنود الأصول.

٢- يتم إعداد الميزانية العمومية لكل مال من أموال الحكومة علي مرحلتين:

الأولي: تشتمل علي الأصول النقدية والالتزامات قصيرة الأجل والفرق بينهما يمثل رصيد المال.

الثانية: تشتمل في جانب الأصول الثابت في جانب الخصوم علي المال العام المتمثل في أصول.

٣- يتم إعداد ميزانيات مجمعة ، إحداهما الأموال الملكية والثانية لأموال الحكومة وفق ما سبق ذكره في بند (١ - ٢) علي ألا تظهر بها الحقوق والالتزامات التي لكل مال علي الآخر .

٤- يتم إعداد ميزانية مجمعة علي مستوى الدولة بالشكل التالي:

- جانب الأصول: الأصول النقدية وشبه النقدية الظاهرة بالميزانية المجمعة لأموال الحكومة ثم الأصول المتداولة لأموال الملكية، وأخيراً الأصول الثابتة لكل منها.

- جانب الخصوم: الالتزامات الظاهرة بالميزانية المجمعة لكل مال. أما حقوق الملكية والتي تمثل (رأس المال الحكومي) فتظهر ممثلة في كل من رصيد المال، والمال العام المتمثل في أصول وذلك بالنسبة لأموال الحكومة، ثم رأس المال والاحتياطات بالنسبة لأموال الملكي.

وعملية الميزانية المجمعة علي المستوى التنظيمي (الدولة أو الحكومة) أمر لازم للتعرف علي المركز المالي للحكومة ولإمكان إعداد الحسابات القومية، كما أن ذلك ممكن محاسبياً حيث يتم في المحاسبة القومية إعداد الميزانية العمومية القومية من الميزانيات العمومية لقطاعات الاقتصاد القومي، وعلي مستوى المحاسبة الحكومية فهو ما أشار إليه نصاً المبدأ الثاني عشر من مبادئ المحاسبة الحكومية بأمريكا حيث نصت الفقرة (ب) منه علي إعداد تقرير مجمع علي مستوى التنظيم وهو الحكومة إذا كانت

الأموال تدار مركزياً، أو علي المستوى الإدارة المحلية (الولايات أو المحافظات) إن كانت تدار لا مركزياً، كما نصت الفقرة (ج) منه علي إمكانية تضمين أموال الملكية في التقرير المجمع المشار إليه في الفقرة (ب).

نتائج ختامية إجمالية

وهكذا نصل إلى بيان الأسلوب المحاسبي المتكامل لمعالجة الأصول الثابتة في المحاسبة الحكومية، وظهر هذا التكامل في الآتي:

- ١- المحاسبة عليها في جميعه مراحلها (الإنفاق والحصول عليها - الحيازة - الاستخدام).
- ٢- تطوير كل مرتكزات النظام المحاسبي الحكومي (الوحدة المحاسبية - الموازنة العامة - الحسابات - القوائم المالية) بالشكل الذي يمكن من المحاسبة علي الأصول الثابتة وأخذ مكانها المناسب في كل مرتكز.

إن المحاسبة عليها تتم من خلال النظام المحاسبي للوحدة المحاسبية الأساسية (المال) بما يمكن من الرقابة علي الأموال والتعليمات، ومع التطوير يظهر أثر هذه الأصول وغيرها علي مستوى التنظيم أيضاً (الحكومة)، وبالتالي لا تتم المحاسبة عليها علي هامش النظام المحاسبي كالأسلوب المخزني أو غيره بإنشاء وحدة محاسبية مستقلة لها، بما يؤدي إلي تحقيق الاهتمام بها بالشكل الذي يتناسب مع قيمتها الكبيرة وأهميتها في النشاط الحكومي