

المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية وأثرها في القوائم المالية دراسة تطبيقية في الجامعة المستنصرية

أ. حسن عبد الكريم سلوم *

حسام حسن هاشم **

المستخلص:

يعد حجم رأس المال المستثمر في الموجودات الثابتة وكذلك ما تحتاجه عملية التجديد أو الاستبدال أو الصيانة لهذه الموجودات كبيرة جداً أي إغفال وإهمال تحسين إدارة الدولة يكون سبباً في ضياع جزء كبير من ثروة البلد وجزء من الاعتمادات المخصصة لتجديدها أو استبدالها حيث تتعرض الموجودات الثابتة للدولة إلى سوء الاستخدام والضياع بسبب عدم وجود معلومات كافية عن حجم وقيمة الموجودات الثابتة للدولة والسبب في ذلك هو استخدام نظام الأساس النقدي، حيث أنه في ظل استخدام النظام يفترض أن الموجودات الثابتة يتم اندثارها بالكامل في نفس السنة التي تم شراؤها فيها نقداً، وبالتالي لا يتم رسملة الموجودات الثابتة أي لا يتم تحديد عمر افتراضي لهذه الموجودات ولا تظهر قيمتها في قائمة المركز المالي للدولة ومن ثم لا يتم التقرير عنها في القوائم المالية الحكومية .

Abstract

Capital is invested in fixed assets, as well as what you need refurbishment or replacement or maintenance of these assets is too large for any omission, neglect of improving State administration have resulted in the loss of much of the wealth of the country and part of the provisions for renewal or replacement where the fixed assets of the State to misuse and loss due to the lack of sufficient information on the volume and value of the fixed assets of the State and the reason for this is to use the cash basis system, Where the use of the system assumes that fixed assets are eliminated in full in the same year purchased with cash, so it is not capitalized fixed assets which do not specify a default lifetime for these assets and do not appear in the statement of financial position of the State and therefore are not reported in the financial statements.

أولاً- مشكلة الدراسة:

الحاجة إلى المعالجة المحاسبية المتكاملة للموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية في جميع مراحل حياتها (الحيازة - الاستخدام - التخلص منها) وذلك لأن مبالغ شراؤها يتم تحميلها على السنة التي اشترت بها بسبب أن الوحدات الحكومية تعتمد الأساس النقدي وفي ظل هذا الأساس يتم تركيز المحاسبة على اقتناء الموجودات الثابتة وليس المحاسبة على استخدامها ولا يمكن معرفة فيما إذا وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي أم لا وكنتيجة لعدم المحاسبة على استخدام الموجودات لديها فضلاً عن ذلك الحاجة لمعرفة مدى

* الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .

** باحث .

مقبول للنشر بتاريخ 2014/4/7

مستل من رسالة ماجستير

تأثير هذه المعالجة على القوائم المالية وكذلك الحاجة إلى تطوير الأساليب والإجراءات المحاسبية من السيطرة والمحافظة على الموجودات الثابتة لأنها تمثل ثروة وطنية.

ثانياً- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية للقيام بأنشطتها وتظهر هذه الأهمية في حجم الأنفاق الرأسمالي السنوي للحصول على هذه الموجودات فضلاً عن ذلك الموجودات المتراكمة من سنوات سابقة ومدى تأثير هذه الموجودات عند معالجتها على القوائم المالية .

ثالثاً- إهداف الدراسة:

تهدف إلى تحسين إدارة الموجودات الثابتة للدولة والحفاظ عليها من الضياع، وتساعد في تحديث النظام المحاسبي الحكومي من خلال تحديد السياسات والإجراءات المحاسبية، فضلاً عن ذلك تساعد الحكومة في تقديم صورة شاملة في تقاريرها من خلال الكشف عن تكلفة الموجودات الثابتة، مع بيان مدى قصور المحاسبة الحكومية في حماية المال بكفاءة.

رابعاً- فرضية الدراسة:

أن المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة الحكومية واحتساب اندثار لها يزيد من إمكانية الرقابة عليها، كما أن المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة الحكومية وإظهارها بالقيمة الدفترية (الكلفة التاريخية مطروح منها الاندثار) يحقق أهداف المحاسبة عنها، مما يزيد من إمكانية ترشيد القرارات المتعلقة بها.

خامساً- حدود الدراسة:

1. حدود مكانية : تتناول الدراسة معالجة الموجودات الثابتة للجامعة المستنصرية.
2. حدود زمنية: سيتم معالجة الموجودات لسنة 2012 والوقوف على هذه المعالجة وإمكانية تطورها.

سادساً- أساليب جمع البيانات والمعلومات:

تم اتباع الأساليب الآتية في اختيار عينة البحث:

1. الجانب النظري : الكتب والدوريات والنشرات العربية والأجنبية، والإطاريح والرسائل الجامعية، والمقالات والدراسات التي لها علاقة بموضوع البحث، وشبكة (الإنترنت).
2. الجانب الميداني : اعتماد الوثائق الرسمية والسجلات والمستندات المحاسبية للسنة المالية 2012 والاستفسارات خلال المقابلات الشخصية في الجامعة المستنصرية فضلاً عن الدراسة الميدانية في الجامعة عينة البحث.

سابعاً- منهج الدراسة :

تحقيقاً للأهداف المتوخاة من البحث سيتم تقسيمة على قسمين أساسيين، يتناول أولهما الجانب النظري للبحث مستنداً إلى المنهج الوصفي لتناول مشاكل البحث وأثبت فرضياته اعتماداً على الدراسات السابقة والأدبيات التي تناولت موضوع الدراسة. أما القسم الثاني فيتناول الجانب العملي استناداً إلى المنهج الاستقرائي في دراسة الواقع الفعلي لمعالجة الموجودات الثابتة الحكومية واندثارها ومعرفة مدى تأثيرها على القوائم المالية.

الجانب النظري للبحث :

المحور الأول الموجودات الثابتة

تعريف الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية:

- هي "موجودات منتجة تستعمل بصورة متكررة أو مستمرة في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات لمدة تزيد عن السنة". (اللوردات والدباس، 2009: 114)
- أو أنها "موجودات طويلة الأمد التي تتطلب استثمارات كبيرة من الموارد وغالباً ما تتمثل هذه الموجودات بموجودات البنية التحتية (الطرق، الجسور، الحدائق، الخ) فضلاً عن الأراضي والمباني والمعدات". (Ruppel، 2010: 187)
- وهي "موجودات عامة مرتبطة بأعمال الحكومة ككل مثل الأراضي والمباني والمعدات والبنى التحتية والتي يمكن تمييزها عن الموجودات الأخرى مثل (أموال المشاريع، وأموال الخدمات)". (Granof، 2011: 269)

من خلال التعاريف أعلاه نجد أن الموجودات الثابتة بشكل عام هي ممتلكات وجود مادي والتي تقتنيها الوحدة لغرض استغلالها في عملياتها الجارية لتحقيق أهدافها، وكذلك يتم استغلال الموجودات خلال مدة زمنية محددة هي عمر الموجودات الإنتاجي أو فترة منفعتها أو استغلالها في أنشطة الوحدة سواء كانت اقتصادية أو خدمية.

تصنف الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية إلى:

- أ. الموجودات الثابتة ذات الغرض العام والتي تستخدمها الوحدات الحكومية في أداء أنشطتها وبطرائق مماثلة مثل (المدارس ومعدات البناء وسيارات الإطفاء والمباني الإدارية والأثاث وأجهزة الكمبيوتر). (صندوق النقد الدولي، 2001: 112)
- ب. الموجودات التراثية وهي الموجودات التي تنوي الحكومة المحافظة عليها إلى ما لانهاية بسبب أهميتها التاريخية والثقافية أو التعليمية أو الجمالية وهي مثل (الآثار والتحف الأثرية، والمراجع العلمية النادرة والنصب التي تمثل رموز وطنية). (الوردات والدباس، مصدر سابق: 113)
- أن هذا النوع يتميز عن النوع السابق من حيث قيمة الموجودات إذ تزداد قيمتها كلما مرت المدة الزمنية أي بالتقادم في حين نجد أن بقية الموجودات تتناقص قيمتها عند التقادم والاستخدام.
- ج. موجودات البنية التحتية ومنافعها تعود على المجتمع بأسره مثل (شبكات الاتصالات، الجسور، شبكات الإنارة، السدود، الطرق، وغيرها). (Granof، 2011: 269)

أهمية الموجودات الثابتة Importance of Fixed Assets:

تعد الموجودات الثابتة عنصر من عناصر الموجودات المهمة في الوحدات الحكومية بالمقارنة بغيرها من عناصر الموجودات الأخرى وذلك للأسباب الآتية (عبد الله، 2010: 103):

- 1- لأن الموجودات الثابتة ينبغي أن تسهم في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات لعدة فترات.
 - 2- عند مقارنة الوزن النسبي للموجودات الثابتة بأجمالي موجودات الوحدة يكون مهم نسبياً وخصوصاً في الوحدات الحكومية لأن غالبية موجوداتها هي موجودات ثابتة.
 - 3- لأن الخطأ أو عدم احتساب كلفة اقتنائها والمحاسبة عن اندثارها يكون مؤثراً في القوائم المالية الحكومية ومن ثم تؤثر في أعداد وتنفيذ الموازنة.
 - 4- أن التصرف بالموجودات الثابتة بالبيع أو الاستبدال أو التخلص منها سيكون بالضرورة له تأثير مالي ينبغي المحاسبة عنه بدقه لأنها تعد مال عام.
- ولذلك تعد الموجودات الثابتة مهمة بالنسبة للوحدات الحكومية أو الاقتصادية وتكمن هذه الأهمية في استخدام الموجودات من قبل الوحدات في تنفيذ أنشطتها سواء في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات وكذلك لا تستطيع هذه الوحدات أنجاز أعمالها من دونها .
- بقدر تعلق الأمر بموضوع البحث فمن الأهمية أن نتطرق إلى أسلوب معالجة الموجودات الثابتة في ظل النظام المحاسبي الحكومي بالاعتماد على الأساس النقدي وكالاتي:

أولاً : عند اقتناء الموجودات الثابتة:

وهناك عدة طرائق لاقتناء الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية وهي:

1. الشراء :

ويعتمد شراء الموجودات الثابتة على حجم التخصيصات المعتمدة للوحدة في الموازنة تعليمات تنفيذ موازنة في كل سنة مالية أي تكون هناك اعتمادات مخصصة وتكفي لتغطية كلفة الموجودات المراد شرائها، أن عملية الشراء تنسجم مع فني تعليمات تنفيذ الموازنة حيث يلاحظ في تعليمات تنفيذ الموازنة لسنة 2012 في المادة الثالثة للفقرات (4,3,2,1) يكون الشراء من السوق المحلية عندما يكون مبلغ الشراء (2000,000-10,000,000) دينار وبدون عروض عن طريق لجنة مشتريات، وعندما يكون مبلغ الشراء (100,000,000-10,000,000) دينار عن طريق أحد أساليب التعاقد المنصوص عليها في تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008 المعدلة والتعليمات ذات العلاقة (بمناقصة / دعوه مباشرة)، وأن تكون هناك صلاحية منصوص عليها بقانون أو تعليمات تسمح بشراء ذلك النوع المعين من الموجودات الثابتة وبعبءه تستحصل الموافقة اللازمة من الجهة المخولة قانوناً وقيد الشراء هو:

XXX من د/ الموجود الثابت حسب نوعه

XXX إلى د/ البنك

قيد أثبات سداد قيمة شراء الموجود

وينبغي ملاحظة أن الوحدات الحكومية تستخدم الحسابات النظامية وأن هذه الحسابات تستخدم لأغراض الرقابة والسيطرة والأثبات وليس لها علاقة مباشرة بالإيرادات والمصروفات أو المتحصلات والمدفوعات وتوصف بأنها (نظامية) حيث يتم تسجيل العملية المحاسبية في حسابين متقابلين وبالقائمة نفسها (شكارة، 2012:8) ، وأن استخدام القيود المحاسبية النظامية التي خصص لها حساب رقم (19) ذات الطبيعة المدينة وحساب رقم (29) ذات الطبيعة الدائنة. وذلك بهدف زيادة السيطرة المحاسبية على الموجودات الثابتة حيث تكون السيطرة إدارية أكثر منها محاسبية، دون الاعتماد على العنصر الكلفوي في مطابقة الموجودات الثابتة والمواد المخزنية، وكذلك تستخدم هذه الحسابات لإثبات الموجودات الثابتة لحصرها والرقابة عليها لأن الدوائر الحكومية تتبع سنوية المصروفات وإحلال الموجودات الثابتة عن طريق رصد مبلغ المخصصات، وبعد انتهاء السنة المالية يتم في فترة الحسابات الختامية، توحيد كل المشتريات للموجودات الثابتة، وذلك من واقع موازين المراجعة الشهرية ويشترط الصرف والتنفيذ خلال السنة المالية نفسها ويتم إجراء قيد محاسبي موحد بها صيغته كالاتي(عبيد، 2012:5):

XXX من د/ موجود ثابت حسب نوعه

XXX إلى د/ مقابل الموجود الثابت

القيد النظامي

2. التشييد :

يتم تنفيذ العقود الحكومية في العراق عن طريق الوحدة الحكومية بأسلوب التنفيذ المباشر حيث يتم تشكل الوحدة لجان متخصصة لهذا الغرض ويتم تسليفها وتعزز تلك السلف من الموازنة الجارية للوحدة وغلق السلفة حين انتهاء المشروع وكما يلي:

XXX من د/ سلف مؤقتة أخرى (لجنة التنفيذ المباشر)

XXX إلى د/ البنك

قيد التسليف

وعند الانتهاء من التشييد وتسليم العمل يتم إجراء قيد التسوية والقيد النظامي وهي كالاتي:

XXX من د/ الموجود حسب نوعه

XXX إلى د/ سلفة مؤقتة

قيد التسوية

أما القيد النظامي هو:

XXX من د/ موجودات غير مالية

XXX من د/ الموجود حسب نوعه

XXX إلى د/ البنك

القيد النظامي

أو يتم تنفيذ العقود الحكومية عن طريق الاحالة إلى مقالوف وفق تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008 ، وعند مباشرة المقالوف بالعمل وتقديم ذرعات عمل منجز للدائرة المعنية يتم تسجيل القيود الاعتيادية لذرعات العمل وكما يلي:

XXX من د/ المشروع (حسب اسمه الذي تم الموافقة وزارتي المالية والتخطيط)
إلى مذكورين
XXX د/ سلف المقاولين (أن وجد)
XXX د/ التأمينات (حسب التعليمات)
XXX د/ البنك

قيد استلام الذرعات المنجزة
وهكذا الذرعات اللاحقة لحين انتهاء العمل وتقديم الذرعة الأخيرة ويتم تسجيل القيد الاتي:
XXX من د/ المشروع (حسب اسمه الذي تم الموافقة وزارتي المالية والتخطيط)
إلى مذكورين

XXX د/ سلف المقاولين (أن وجد)
XXX د/ التأمينات (حسب التعليمات)
XXX د/ غرامات تأخيريه (أن وجدت حسب العقد)
XXX د/ البنك
قيد استلام الذرعة الأخيرة

3. الهبة :

عند حصول الوحدات الحكومية على الموجودات الثابتة عن طريق الهبة على تلك الوحدات الحصول على قيمتها من الجهات (المانحة أو المتبرعة) حسب تعليمات وزارة المالية وإذا تعذر الحصول على قيمتها تشكل هذه الوحدات لجنة لتقييم هذه الموجودات ويتم تقييمها وتسجل هذه الوحدة القيد الاتي:
XXX من د/ الموجود الثابت حسب نوعه
XXX إلى د/ مقابل الموجود الثابت
القيد النظامي

وفضلاً عن ذلك على تلك الوحدات أعلام وزارة المالية بقيمة الموجودات التي حصلت عليها بالهبة وبعد أعلام وزارة المالية تقوم الوزارة بتسجيل القيد الاتي:

XXX إلى د/ إيراد المنح حسب نوعها
قيد أثبات الموجود الثابت كمنحة

ونلاحظ من القيود أعلاه أن الوحدة الحكومية تكفتي بتسجيل قيد مقابل للموجود الثابت المستلم كمنحة وإدخاله مخزونياً بمستند ادخلا مخزني ويظهر ضمن موجوداتها في قائمة المركز المالي بمبلغ أجمالي ضمن القيود المتقابلة دون أي تفاصيل مثل نوع الموجود وقيمه إما وزارة المالية تقوم بتسجيله كإيراد المنح وحسب نوع المنحة والجهة المانحة (عربية، اجنبية،الخ).

ثانياً: المصاريف التي تحدث بعد اقتناء الموجود الثابت:

وقد تكون هذه المصاريف إيرادية أو رأسمالية وبما أن المحاسبة الحكومية لا تميز بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية لذا فإن أي مبلغ يصرف على الموجود عند الشراء يضاف إلى كلفة الموجود، إما المصاريف التي تحدث بعد اقتنائه (استخدامه) مثل مصاريف الصيانة أو إعادة التركيب أو الترتيب فتعد جميعها مصاريف إيرادية دون التمييز بينها وفق قواعد التمييز بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية ويكون القيد:

XXX من د/ مصروف الصيانة وحسب نوعه
XXX إلى د/ البنك

قيد أثبات مصروف صيانة الموجود

ثالثاً : التخلص من الموجودات الثابتة:

ويتم التخلص من الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية بإحدى الطرائق الآتية:

1. الشطب والبيع:

عند شطب الموجود الثابت يراعى العمل بمنشور عام دائرة المحاسبة المرقم (16653) في 2005/1/22 المعدل حول شطب الموجودات الثابتة ويخول الوزير المختص أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة أو المحافظ أو رئيس مجلس المحافظة صلاحية التصرف بالموجود الثابت.

<http://www.iraq-lq-law.org>

ويتم بيع الموجودات بعد تأمينها من قبل لجنة مختصة تقوم الوحدة الحكومية بتشكيلها وذلك بعد خروج الموجود الثابت من الخدمة وعدم الحاجة إليه وشطب من السجلات ويكون قيد كالآتي:

xxx من حـ/ مقابل الموجود الثابت
xxx إلى حـ/ الموجود الثابت حسب نوعه
قيد شطب الموجود الثابت

وعند بيع الموجود الثابت ويكون مبلغ بيع الموجودات إيراد نهائي يرسل هذا المبلغ وزارة المالية وقيد البيع هو:

xxx من حـ/ الصندوق
xxx إلى حـ/ إيراد بيع الموجودات
قيد إثبات بيع الموجودات الثابتة

2. الإهداء :

ويكون الإهداء بناءً على مقتضيات المصلحة العامة يخول الوزير المختص ورئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة أو السادة المحافظين ورؤساء مجالس المحافظات إهداء السلع والخدمات بين الدوائر (الممولة مركزياً) التي لا تتجاوز قيمتها الدفترية مبلغ (10) ملايين دينار ولوزير المالية الصلاحية لحد مبلغ (50) مليون دينار وما زاد عن ذلك تستحصل موافقة مجلس الوزراء وتقوم الوحدة الحكومية بعكس القيد المقابل للموجود الثابت.

المحور الثاني

التقارير المالية الحكومية

وفيما يتعلق بموضوع البحث هو معرفة تأثير المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة في القوائم المالية لابد من معرفة أنواع التقارير التي تعدها الوحدات الحكومية على اعتبار القوائم المالية هي المحصلة النهائية للعمل المحاسبي، والتي تشكل بدورها الأساس لأعداد الموازنة الاتحادية للدولة.

أنواع التقارير والقوائم المالية الحكومية:

تقسم التقارير إلى ثلاثة أنواع وهي (حماد، 2011: 169-170):

أولاً التقارير الدورية:

وهي تشمل القوائم التي تعدها الوحدات الإدارية الحكومية عن أوجه نشاطاتها المالية وهي تصدر بصفة دورية (السلطان وأبو المكارم، 1990: 169-175):

1. التقرير الشهري عن الإيرادات :

يعد مثل هذا النوع من التقارير أداة مفيدة لأغراض المتابعة واتخاذ القرارات والتخطيط الناجح للمستقبل فهو يفصح عن مصادر ومقدار الإيرادات المخططة لكل شهر ومقدار المحصل فعلاً عن كل مصدر.

2. التقرير الشهري للنفقات:

يوافر هذا التقرير أيضاً معلومات مفيدة لأغراض المتابعة والتخطيط واتخاذ القرارات ، بما يضمن عدم تجاوز الاعتمادات أو استخدامها في غير الأغراض المخصصة لها ويحقق هذا التقرير المساءلة المحاسبية عن الأموال وعن العمليات إذ تتضمن معلومات عن حجم الأعمال التي تم إنجازها (مثل أطوال الشوارع والطرق الداخلية التي يتم تنظيفها ، ومساحات الحدائق التي تمت صيانتها... الخ). وتتضمن القوائم التي تعدها الوحدات الحكومية هو:

3. ميزان المراجعة الشهري:

بينت تعليمات تنفيذ الموازنة لسنة 2013 في الفقرة (1) من القسم الأول أن ميزان المراجعة هو مقدار المبالغ التي استلمتها الوحدة من وزارة المالية (دائرة المحاسبة) المتمثلة بتخصيصات الموازنة وتدرج فيه المبالغ التي تم صرفها من تلك التخصيصات وبيان أوجه الصرف مع تقدير يوضح فيه مفردات هذه النفقات (كما ونوعاً) <http://www.iraq-lq-law.org>

ويحقق ميزان المراجعة الشهري هدفين رئيسيين هما (المبيضين، 1999: 385) :

- أ. التأكد من صحة القيود والترحيل في حالة توازن طرفي الميزان.
- ب. بيان الإيرادات والنفقات الفعلية، والمقبوضات والنفقات الأخرى التي تعكس العمليات المالية التي تجريها الوحدة المحاسبية.

ويمكن توضيح ميزان المراجعة الشهري من خلال الجدول أدناه :

جدول (1)

میزان المراجعة الشهری للجامعة المستنصرية

البيان	6	5	4	3	2	1	معاملات الشهر الحالي		المدور من الشهر السابق		المجموع لغاية الشهر الحالي		الرصيد لغاية الشهر الحالي	
							مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن

المصدر: الجامعة المستنصرية

ثانياً : التقارير السنوية :

عرفت بأنها بيان للنفقات والإيرادات الفعلية خلال مدة سابقة وما ترتب عليها من فائض أو عجز نفدي(الرماحي،2009:2009)، وهي تعد في نهاية السنة المالية والهدف منها بيان النتيجة النهائية للعمليات التي قامت بها الوحدة، ومقارنة ما تم تنفيذه خلال السنة بما جاء في الموازنة، وهذه التقارير تتضمن كل الحسابات الختامية التي تعد في نهاية السنة المالية وهي(الخاقاني،2005:124-129):

1. حساب قياس النتيجة:

أن هذه القائمة تمثل قائمة الإيرادات والمصروفات للدولة أو قائمة خلاصة حسابات معاملات الموازنة للسنة المالية المنتهية، إذ تتضمن الإيرادات والمصروفات المعترف بها خلال السنة المالية المنتهية للوحدات الحكومية المختلفة على مستوى الدولة كلها والداخلية ضمن الموازنة الجارية والموازنة الاستثمارية، وتتضمن هذه القائمة أيضاً الفرق بين الإيرادات والمصروفات والذي يمثل الوفرة أو العجز المالي للموازنة العامة للدولة، وينقل هذا الفرق إلى قائمة المركز المالي بعد أن يجمع مع ما مدور من السنوات المالية السابقة واستخلاص النتيجة للسنة المالية المنتهية. في الحقيقة أن هذه القائمة لا تبين حقيقة الأداء المالي للسنة المالية المنتهية ولا يمكن لنا الاعتماد على نسب التغير المعروض فيها لأجراء المقارنات مع السنة المالية السابقة وذلك نتيجة لاتباع الأساس النقدي وعدم تفرقه بين المصروفات التي تستنفد في السنة نفسها وبين المصاريف الرأسمالية التي تستفاد منها الفترات المقبلة بما يؤدي إلى تحميل السنة المالية بأكثر مما ينبغي أو أقل مما ينبغي، والذي يؤدي بالنتيجة إلى عدم إمكانية تقوم كفاية الأداء المالي الحكومي بصورة صحيحة وعادلة وصعوبة تقويم مدى كفاية وفاعلية أداء الجهاز الحكومي في القيام بأعماله.

2. قائمة المركز المالي:

وهي وثيقة تتضمن البيانات المالية والإيضاحات للمصروفات الفعلية والإيرادات المحصلة عن السنة المالية المنتهية مقارنة باعتمادات الموازنة مع بيان حركة أرصدة الحسابات الخارجة عن أقسام الموازنة وتقييم الموجودات والمركز المالي (الوردات والدياس، 2009: 112)، وأن قائمة المركز المالي للدولة لا تظهر الوضع المالي الحقيقي لها وإنما تظهر الوضع المالي للخرينة العامة للدولة، إذ لا تتضمن هذه القائمة اقيام الموجودات الثابتة للدولة للسنوات السابقة والتي ينبغي أن تدور إلى السنة المالية اللاحقة بوصفها حقوقاً أو التزامات للحكومة أو عليها، وكذلك لا تتضمن هذه القائمة مجمع الاندثار المتراكم لهذه الموجودات ومن ثم لا يمكن معرفة ما للدولة من موجودات ثابتة وما هو المندثر منها، إما بالنسبة للوحدات الحكومية فتظهر الموجودات بقائمة المركز المالي بمبلغ أجمالي في الحسابات المدينة والدائنة النظامية المتقابلة دون أي تفاصيل توضح أنواع هذه الموجودات وكذلك لا تحتوي هذه القائمة على مجمع اندثار هذه الموجودات وهذا بدوره يؤدي إلى أن تفقد قائمة المركز المالي موضوعيتها مما يتطلب إعادة هيكلتها. ويمكن توضيح قائمة المركز المالي للجامعة المستنصرية من خلال الشكل أدناه:

شكل (1)

قائمة المركز المالي للجامعة المستنصرية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي الجامعة المستنصرية
قائمة المركز المالي كما في 31 / كانون الأول / 2012

رقم الدليل المحاسبي	ق	م 1	م 2	م 3	الكشف
التفاصيل	م 3	م 2	م 1	ق	رقم الدليل المحاسبي
الموجودات	م 3	م 2	م 1	ق	رقم الدليل المحاسبي
النقد لدى المصارف	2	2	1	32	1
السلف	1	8	1	32	2
المدينون/ مدينو الأخطاء المحاسبية	3	13	1	32	3
حسابات جارية مدينة بين الفروع		17	1	98	
وحدات النظام اللامركزي					
مجموع الموجودات					
الحسابات النظامية المتقابلة المدينة					
موجودات ثابتة ومخزنية		17	1	98	13
المطلوبات					
الأمانات		8	1	32	4
الرصيد في 1/1					
تضاف: التعزيزات خلال السنة					
تضاف: الإيرادات خلال السنة					1 12
تنزل: المصروفات خلال السنة					2 11-6
الرصيد في 31 / 12					
مجموع المطلوبات					
الحسابات النظامية المتقابلة الدائنة		29	1	99	13
موجودات ثابتة ومخزنية					

المصدر: الجامعة المستنصرية.

3. الكشوفات التحليلية المرفقة:

وتتضمن هذه الكشوفات التحليلية تفصيلات للمبالغ الإجمالية للحسابات المتضمنة في قائمة المركز المالي وقائمة حساب النتيجة، فضلاً عن بعض الكشوفات التحليلية المتضمنة مقارنات للنتائج المالية الفعلية المتحقق خلال السنة مع ما مخطط له في الموازنة العامة للدولة والتي تهدف إلى تحقيق الرقابة على الأموال وعدم تجاوز الاعتمادات المخصصة للوحدات الحكومية الممولة مركزياً.

ثالثاً : التقارير الخاصة:

وهي التقارير التي تعد لخدمة أغراض معينة التي تعد لغرض فحص حساب معين أو متابعة مشروع معين. أو التقارير التي تعد بناءً على طلب المحاكم للتحقيق بخصوص امر معين.

بعد توضيح الإجراءات المحاسبية والأسس والقوائم المالية المعمول بها في الوحدات الحكومية وأن هذه الإجراءات والأسس والقوائم هي جزء من مكونات النظام المحاسبي وأن هذه المكونات تعاني من القصور في معالجة الموجودات الثابتة ومن ثم تؤثر سلباً على النظام المحاسبي والقصور تتمثل في: أولاً الإجراءات المحاسبية عن أثبات الموجودات الثابتة في الدفاتر والسجلات الحكومية: يتمثل القصور في الإجراءات المحاسبية عن الموجودات الثابتة في النظام المحاسبي الحكومي بالاتي (عبد الله، 2009: 15):

1. لا يوجد في الوحدات الحكومية سجلات أستاذ خاصة بحسابات الموجودات الثابتة والحسابات المقابلة لها ويتم الاعتماد على سجلات السيطرة على الموجودات الثابتة الممسوكة من قبل أقسام أو الشعب المسؤولة عن الموجودات.

2. لا تقوم جميع الوحدات الحكومية عينة البحث بتسجيل قيود محاسبية خاصة بشطب الموجودات الثابتة ضمن الحسابات النظامية.

3. لا تقوم الوحدات الحكومية بتسجيل قيود محاسبية خاصة بالموجودات الثابتة التي يتم إنشاءها من خلال الخطة الاستثمارية ضمن الحسابات النظامية لعدم وجود تعليمات بذلك.

4. لا يتم تسجيل قيود محاسبية خاصة باندثار الموجودات الثابتة ضمن الحسابات النظامية لعدم وجود تعليمات بذلك.

5. عدم إثبات موجودات البنية التحتية ضمن الحسابات النظامية للموجودات الثابتة .
ويضيف الباحث

6. لا تسجل بعض الوحدات الحكومية عند حصولها على الموجودات مثل (الأثاث والأجهزة الإلكترونية) عن طريق الهبة أو التبرع بالدفاتر والسجلات المحاسبية على اعتبار أن إقيامها بسيطة وكذلك عدم أعلام وزارة المالية بذلك لنفس السبب أعلاه على الرغم من صدور تعليمات من وزارة المالية بذلك.

ثانياً : الدليل المحاسبي :

عدم العمل بالدليل المحاسبي الجديد لسنة 2013 على الرغم من كونه قد حل العديد من المشاكل التي كان يعاني منها الدليل المحاسبي لسنة 2007 ومن هذه المشاكل عدم وجود تطابق تام بين تسميات الحسابات النظامية للموجودات الثابتة التي تعد أساسية في الموضوع ، ولتسميات الظاهرة في دليل الموازنة الاعتيادية مما دفع الوحدات الحسابية إلى اللجوء إلى حساب (الموجودات الأخرى) كتسمية للموجودات التي لا يقابلها اسم مطابق في دليل الموازنة الاعتيادية مثال ذلك (العدد والقوالب) و (الأثاث والأجهزة المكتبية). وبالعكس هنالك تسميات موجودة في الموازنة الاعتيادية غير موجودة في ترميز الحسابات النظامية، مثل (الحاسبات الإلكترونية والقرطاسية) . وغيرها كثير، حيث أن الترميز أعلاه لم يفرق بين أنواع الأجهزة المكانن وأجهزة الاستنساخ والآلات الكبيرة، وإنما اكتفى بعنوان الآلات والمعدات دونما تطابق وتجانس مع الموازنة الاعتيادية (عبيد، 2012:6).

ثالثاً : الأسس المحاسبية:

أن قصور الأساس المتبع في النظام المحاسبي الحكومي (النقدي) وذلك باعتبار أن كل ما ينفق من قبل الوحدات الحكومية لاقتناء الموجودات الثابتة التي تحتاجها الوحدات الحكومية ومصاريف التخلص منها مصاريف فترة (جارية). وكذلك عدم التمييز بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية المنفقة على الموجودات الثابتة من أجل صيانتها وأعادته تركيبها وترتيبها وتسجيل هذه المصاريف وتحملها على نفس السنة التي أنفقت فيها على الرغم أن هذه المصاريف قد لا تخص السنة التي أنفقت فيها فضلاً عن ذلك قد تستفيد من هذه المصاريف سنوات لاحقة أو سابقة.

رابعاً : أساليب العرض والإفصاح:

لا بد أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادراً على توفير المعلومات عن الموجودات الثابتة كأحد ممتلكات الدولة وكجزء هام من الموارد التي تستخدمها في أنشطتها، خاصة بعد أن ثبت قصور هذا النظام عن توفير ذلك، وأن هذا القصور ناتج من قصور العرض والإفصاح والمتمثل بالقوائم والتقارير المالية وهذه القوائم هي:

1. قصور حساب قياس النتيجة:

وهذه القائمة تبين فيما إذا كان هناك عجز أو وفر من خلال مقابلة مصروفات الفترة النقدية بإيرادات نفس الفترة وأن تسجيل عملية الحصول على الأصول الثابتة كمصروفات واهتماماً بعملية الإيفاء فقط تؤدي إلى إقبال ح/ 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، ومعنى 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. (عمر، 1991:4-5)

2. قصور قائمة المركز المالي:

أن قائمة المركز المالي تبين موجودات ومطلوبات الوحدة المالية، وتظهر لنا بشكل واضح عدم المطابقة بين المبالغ المتراكمة المحسوبة على الموجودات الثابتة الظاهرة في حساب الحسابات النظامية (القيود المتقابلة) وبين المبالغ الظاهرة في حساب المصروفات ضمن الموجودات الثابتة أو النفقات الرأسمالية كما كانت تسمى سابقاً المثبتة في كشوفات المصروفات النهائية المرفقة مع ميزان المراجعة الختامي. وذلك بسبب عدم معالجة الموجودات الثابتة والقديمة الموجودة قبل تطبيق الحسابات النظامية (القيود المتقابلة) في النظام المحاسبي الحكومي الجديد (GFS) (عبيد، مصدر سابق:7)، وكذلك أن هذه القائمة لا تظهر الموجودات الثابتة للدولة بسبب استخدام الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي العراقي وتركيزه الكبير على

تحقيق الرقابة على الأموال من غير تركيز الاهتمام على التميز بين النفقات التي تنفق على الموجودات الثابتة وتحقيق الرقابة على العمليات، إذ تغلق الموجودات الثابتة في نهاية السنة المالية التي اشترت فيها في الحساب الختامي للدولة والذي يؤدي إلى صعوبة الرقابة على موجودات الدولة الثابتة وعدم تقديم المعلومات المفيدة والتي تساعد في اتخاذ قرارات أنشائها وتملكها وصيانتها (الخاقاني، 2005: 127).

وعلى ضوء ما جاء في أعلاه فإن النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في الوحدات الحكومية لا تعطي المحاسبة عن الموجودات الثابتة الأهمية التي تستحقها مما يؤدي إلى أن تكون البيانات المالية التي تظهرها القوائم والتقارير المالية خالية من الموجودات الثابتة التي بحوزة الوحدات الحكومية مما يجعل عملية الرقابة والسيطرة عليها ضعيفة ولا يمكن من استخدامها الاستخدام الأمثل للغرض الذي اقتنيت من أجله، وبذلك لا يمكن من تقييم أداء الوحدات الحكومية بصورة جيدة، مما يتطلب إعادة في الأسلوب والإجراءات المحاسبية عن الموجودات الثابتة والإفصاح عنها..... الخ، لذلك يحتاج هذا النظام إلى تطوير وذلك من خلال :

أولاً- تطوير أساليب إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة:

بهدف ضمان تسجيل جميعا الموجودات الثابتة والمواد في السجلات المحاسبية ضمن الحسابات لذلك ينبغي اعتماد المعالجات الآتية :

1. عند الحصول على الموجود الثابت:

تتضمن كلف الموجودات الثابتة المشتراة أو المهداة مصاريف النقل والنصب والمصروفات الأخرى اللازمة لتهيئة الموجود للاستخدام فضلاً عن كلفة الحصول عليها بالنسبة للموجودات المشتراة أو كلفتها المقدرة إما بالنسبة للموجودات المهداة للوحدة الحكومية. (عبد الله: مصدر سابق، 15) وهناك عدة حالات هي:

أ. عند الحصول على الموجود الثابت عن طريق الشراء يتم تسجيل القيد التالي:

XXX من د/ الموجود الثابت حسب نوعه

XXX إلى د/ البنك

قيد أثبات شراء الموجودات الثابتة

ويلحظ للوهلة الأولى أن هذا القيد لا يختلف عن القيد التقليدي لشراء الموجود الثابت في الوحدات الحكومية عند شراء الموجودات الثابتة ألا أن القيد الذي تقوم بأعداده هذه الوحدات حيث يتم اعتبار الموجود الثابت مصروف نهائي ولا توجد سيطرة عليه ألا من خلال القيد المقابل، ألا أن الباحث يرى اعتبار الموجود كموجود وليس كمصروف كما معمول حالياً في الوحدات الحكومية ومن ثم ترحليه إلى سجل الموجودات وهو سجل محاسبية (13) والذي ينبغي تعديله ليتلاءم مع هذا الغرض.

ب. عند الحصول على الموجودات الثابتة عن طريق الهبة ينبغي على الوحدات الحكومية الحصول على قيمتها من الجهات (الماتحة أو المتبرعة) وإذا تعذر الحصول على قيمتها، تقوم هذه الوحدات بتشكيل لجنة لتقييم هذه الموجودات وفضلاً عن ذلك ينبغي إعلام وزارة المالية بالموجودات التي حصلت من أجل زيادة أو تخفيض اعتماداتها المخصصة لها بمقدار قيمة هذه الموجودات، في حالة رصد اعتمادات لها وتقوم الوحدة الحكومية بتسجيل القيد التالي عند حصولها على الموجود الثابت عن طريق الهبة بالإضافة إلى القيد المقابل:

XXX من د/ الموجود الثابت حسب نوعه

XXX إلى د/ إيراد المنح حسب نوعها

قيد أثبات الحصول على الموجودات الثابتة عن طريق الهبة

تقوم الوحدات الحكومية بتسجيل القيد أعلاه بدلاً من وزارة المالية ويظهر الموجود الثابت ضمن موجوداتها في قائمة المركز المالي مع إظهار كافة التفاصيل المتعلقة به ضمن الكشوف التحليلية للوحدة الحكومية.

2. عند استخدام الموجود:

بعد مدة من الزمن يحتاج إلى نفقات من أجل الصيانة والتصليحات لذلك ينبغي التمييز بين النفقات التي تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية أو إطالة عمر الموجود الثابت عن النفقات التي تؤدي إلى المحافظة على الطاقة الإنتاجية أي التمييز بين النفقات الإيرادية (الجارية) والرأسمالية، فالنفقات الإيرادية (الجارية) تحمل على نفس السنة وتغلق في حساب قياس النتيجة، أما النفقات الرأسمالية فتضاف إلى قيمة الموجود (ترسمل) لأنها تؤدي إلى زيادة قيمه الموجود الثابت وأطاله عمره ومن ثم لا حاجة لتخصيص مبلغ من أجل استبدال الموجود بموجود جديد ومن ثم تعمل هذه المعالجة إلى تقليل الاعتمادات المخصصة في الموازنة وكذلك يتم من خلالها إحلال الموجودات واستبدالها إما بالنسبة للمعالجة المحاسبية للنفقات الإيرادية والرأسمالية المقترحة وهي كالآتي :

أ. عندما تكون نفقات صيانة والتصلّيات إيرادية يكون القيد:
XXX من د/مصرف صيانة الموجود الثابت
XXX إلى د/ البنك
قيد أثبات مصرف صيانة الموجودات الثابت

ب. عندما يكون المصرف الصيانة والتصلّيات رأسمالي يكون القيد:
XXX من د/ الموجود الثابت حسب نوعه
XXX إلى د/ البنك
قيد أثبات المصرف الرأسمالي

وكذلك ينبغي احتساب اندثار سنوي للموجودات الثابتة وفق طرائق احتساب الاندثار وإثباته في السجلات عند استخدام الموجودات الثابتة لأن عدم احتساب الاندثار للموجودات الثابتة يؤدي إلى عدم معرفة ما هو المستهلك منها مما قد يعرضها للضياع أو السرقة وقيام الوحدات الحكومية بطلب زيادة اعتماداتها من أجل الحصول على موجودات جديدة أي على اعتبار موجوداتها مستهلكة ومن ثم زيادة الاعتمادات المخصصة في الموازنة أي زيادة النفقات، إما عند احتساب اندثار للموجودات الثابتة يوفر معلومات للمخطط المالي عن نسبة استخدام الوحدات الحكومية للموجودات الثابتة أي تكون موافقة المخطط المالي من عدمه مبنية على هذه النسبة فلما كانت النسبة كبيرة تكون احتمالية موافقة المخطط المالي أكبر وبالعكس ويرى الباحث يفضل الطريقة المباشرة في تسجيل قيد الاندثار لأن الطريقة المباشرة تؤدي إلى تقليل القيود المحاسبية وكذلك تعمل على تخفيض قيمة الموجود مباشرة وكما يأتي:

XXX من د/ مصرف الاندثار
XXX إلى د/ الموجود حسب نوعه
قيد أثبات مصرف الاندثار السنوي للموجود الثابت

3. عند التخلص من الموجودات الثابتة :

حيث يتم التخلص من الموجود الثابتة في الوحدات الحكومية إما البيع أو الهبة وكما يأتي:
أ. البيع عندما تتخلص الوحدة الحكومية من الموجود الثابت بالبيع وعلى فرض أنها تحتسب اندثار لموجوداتها فضلاً عن ذلك يقترح الباحث أن تعترف الوحدة بمكاسب أو خسائر بيع الموجود الثابت وذلك من خلال تقييمها للموجود الثابت فإذا كان مبلغ البيع أكبر من القيمة الدفترية للموجود تكون هناك مكاسب، إما إذا كان مبلغ البيع أقل من القيمة الدفترية للموجود تكون خسائر وتظهر هذه المكاسب أو الخسائر بيع الموجود الثابت في حساب قياس النتيجة وتسجل القيد التالي:

XXX من د/ خسائر بيع الموجود الثابت (إذا حقق بيع الموجود خسارة)
XXX إلى د/ الموجود الثابت حسب نوعه بالقيمة الدفترية
XXX إلى د/ مكاسب بيع الموجودات الثابتة (إذا حقق بيع الموجود مكاسب)
قيد أثبات بيع الموجود الثابت وتحقيق خسارة أو ربح

ب. التخلص من الموجود الثابت بالهبة وعلى فرض الوحدة تحتسب اندثار لموجوداتها الثابتة وتسجل الوحدة الحكومية القيد التالي:

XXX من د/ مصاريف المنح حسب نوع المنحة
XXX إلى د/ الموجود الثابت حسب نوعه بالقيمة الدفترية
قيد أثبات التخلص من الموجود الثابت بالهبة

ثانياً- الدليل المحاسبي:

ينبغي تعديل التبويب المحاسبي من قبل وزارة المالية بالنسبة للحسابات المدينة والدائنة بحيث يتلاءم مع المعالجة المحاسبية المقترحة.

ثالثاً- أساليب العرض والإفصاح:

أن المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية تتطلب بالضرورة تغيير عرضها في القوائم المالية المتمثلة بحساب قياس النتيجة وقائمة المركز المالي لأن هذه المعالجة تحتم الفصل بين النفقات المالية وغير المالية وكذلك التمييز بين النفقات الإيرادية والرأسمالية وكذلك بيان تأثير هذه المعالجة على القوائم المالية وهي:

1. حساب قياس النتيجة:

يقترح الباحث أن تقوم كل الوحدات الحكومية والممولة مركزياً بأعداد حساب قياس النتيجة خاص بها ويتم تجميع هذه الحسابات من قبل وزارة المالية وتوحيدها وأعداد حساب قياس نتيجة موحد على مستوى

الدولة ككل، كذلك أن لتطوير إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة حيث يؤدي بالضرورة إلى غلق مكاسب أو خسائر بيع الموجودات الثابتة المباعة في الطرف الدائن من حساب قياس النتيجة بالإضافة إلى إيراداتها وكذلك غلق خسائر التخلص من الموجودات ومصروف الاندثار السنوي في الجانب المدين من هذا الحساب بالإضافة إلى مصروفاتها، وكما أشارنا سابقاً أن هذا الحساب هو لبيان الوفر أو العجز وأن تطوير الإجراءات المحاسبية سوف تقلل من العجز الذي يظهر ضمن هذا الحساب وذلك بسبب:

أ. أن التمييز بين النفقات الإيرادية والرأسمالية سوف يؤدي إلى تحميل حساب قياس النتيجة بالمصاريف الإيرادية لأنها مصاريف تخص السنة الحالية إما المصاريف الرأسمالية ستحمل على سنوات لاحقة وحسب استفادة تلك السنوات منها.

ب. أن احتساب اندثار للموجودات سيؤدي بالتالي إلى توزيع كلفة الموجودات على عدة فترات مالية ومن ثم سيحمل حساب قياس النتيجة بكلفة الموجود التي تخص الفترة الحالية.

2. قائمة المركز المالي:

أن الأسلوب المحاسبي الجديد لمعالجة الموجودات الثابتة يقتضي استكمال هذه الدورة بإظهارها في مكانها الطبيعي في قائمة المركز المالي حيث تظهر الموجودات الثابتة في جانب الموجودات من هذه القائمة وينزل منها مقدار مجمع الاندثار المتراكم. فضلاً عن أعداد هذه القائمة يقترح الباحث أن تكون هناك كشوف تحليلية توضح مفرداتها.

الجانب التطبيقي:

سيتم في هذا الجانب في معرفة مدى تأثير المعالجة المحاسبية لموجودات الجامعة الثابتة على قوائمها المالية، إذ أن الأساس المتبع في الجامعة لا يفرق بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية ولذلك لا يتم احتساب اندثار للموجودات الثابتة ومن ثم لا يوجد هناك تقدير لأعمار هذه الموجودات وكذلك لا يتم تحديد نسب الاندثار لها وهذه من الصعوبات التي واجهت الباحث في هذا المجال وبما أن البحث حول المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة واحتساب اندثار لها، لذلك اعتمد الباحث على نسب اندثار وإطفاء الموجودات الثابتة المعمول بها في النظام المحاسبي الموحد العراقي لسنة 2011 وبالاكتفاء على الجدول رقم (1) من الفصل السادس للنظام المحاسبي الموحد (جداول نسب اندثار الموجودات الثابتة) وهو يبين نسب اندثار وإطفاء الموجودات الثابتة المشتركة وكما يأتي:

جدول (2)

نسب اندثار وإطفاء الموجودات الثابتة

النسبة	اسم الموجود
4%	مباني غير سكنية
10%	سيارات الصالون
8%	سيارات العمل
10%	أثاث خشبي
10%	أثاث معدني
25%	أثاث أخرى
10%	المكانن
10%	الأجهزة
20%	أجهزه الاستنساخ
25%	الات الاتصال
15%	الحاسبات الإلكترونية
5%	الأسلحة

المصدر: (دليل النظام المحاسبي الموحد، 2011) بتصرف

يبين الجدول أعلاه نسب اندثار الموجودات الثابتة علماً أن نسب الاندثار أعلاه مأخوذة لوحدة نشاطها وطبيعة موجوداتها الثابتة مشابهة لنشاط وطبيعة موجودات عينة البحث (الجامعة المستنصرية).

وبعد أن تعرفنا على الموجودات الثابتة لعينة البحث وبيان كيفية تسجيلها وإظهارها في القوائم المالية والحسابات الختامية ومن خلال المقابلة الشخصية التي أجراها الباحث مع العاملين في المجال المالي والمحاسبي في الجامعة المستنصرية وقام الباحث بأخذ عينة من موجودات الجامعة المستنصرية لسنة 2012 ومعالجتها محاسبياً باحتساب اندثار لها وكما موضحة بالجدول أدناه :

جدول (3)

مصرف الاندثار السنوي (الجدول بـ الدينار)

نوع الموجود الثابت	تكلفة الموجود	نسبة الاندثار	الاندثار السنوي للموجود
المباني غير سكنية	439,662,205	4%	17,586,488.2
سيارات الصالون	322,501,240	10%	32,250,124
سيارات العمل	250,719,200	8%	20,057,536
أثاث خشبي	637,565,700	10%	63,756,570
أثاث معدني	993,757,250	10%	99,375,725
أثاث أخرى	877,885,390	25%	219,471,347.5
المكانن	364,730,000	10%	36,473,000
الأجهزة	1,607,906,080	10%	160,790,608
أجهزة الاستنساخ	247,612,000	20%	49,522,400
الإلات الاتصال	11,080,000	25%	2,770,000
الحسابات الإلكترونية	136,450,790	15%	204,676,185
الأسلحة	3,125,000	5%	156,250

المصدر: أعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات الجامعة (سجلات سنة 2012)

أذ يبين العمود الأول من الجدول أعلاه أنواع الموجود الثابت وهي اثني عشر نوع، إما العمود الثاني يبين تكلفة موجودات الجامعة التي تم اقتناؤها خلال سنة 2012، وكل كلفة في هذا العمود تقابل نوع الموجود في العمود الأول فضلاً عن ذلك أن هذه الكلف تم استخراجها من كشف رقم (10) وهو كشف خاص بالموجودات الثابتة الذي تعدده الجامعة سنوياً لبيان الموجودات التي يتم اقتناؤها خلال السنة، إما العمود الثالث فيحتوي على نسب الاندثار الخاصة بكل موجود من الموجودات الظاهرة في العمود الأول وكما ذكرنا سابقاً أن هذه النسب هي ليست نسب الاندثار الخاصة بموجودات الجامعة وإنما هي نسب لوحدة تطبيق النظام المحاسبي الموحد ولكن طبيعة عملها أو نشاطها يشبه نشاط الجامعة، إما العمود الرابع فيمثل مصرف الاندثار سنة 2012 الخاص بكل موجود ثابت الموجودة في العمود الأول وهذا المصرف ناتج من ضرب كلفة كل موجود ثابت الظاهرة في العمود الثاني في نسبة الاندثار الخاصة به والموجودة في العمود الثالث.

نتيجة لظهور كسور عشرية في مصرف اندثار المباني غير السكنية ومصرف اندثار أثاث أخرى لذلك عمد الباحث إلى استبعادها لجعل أرقامها سهلة القراءة وكما بين الباحث أعلاه أن الغرض من البحث هو معالجة الموجودات محاسبياً وليس تقدير نسب الاندثار الخاصة بها وبذلك يكون مصرف اندثار المباني (17,586,488) دينار، ومصرف اندثار أثاث أخرى (219,471,347) دينار.

أذ بلغ مجموع الاندثار لموجودات الجامعة المستنصرية (906,886,233) دينار وهذا المبلغ الذي ينبغي تحميله على السنة المالية 2012 وليس بمبلغ مجموع الموجودات التي تم اقتنائها في السنة ذاتها وهو (7,121,051,965) دينار، فضلاً عن ذلك ينبغي توزيع القيمة الدفترية المتبقية للموجودات الثابتة على عدد السنوات المستفيدة منها وصولاً إلى نهاية عمرها الإنتاجي.

وبعد احتساب الاندثار للموجودات الثابتة وحسب نوع الموجود أذ ينبغي تسجيل القيود الخاصة بالاندثار وذلك باستخدام الطريقة المباشرة في التسجيل والغرض من استخدام هذه الطريقة في تسجيل الاندثار لأنها تعمل على تخفيض قيمة الموجود مباشرة بمقدار الاندثار السنوي وكما يأتي:

17,586,488 من د/ مصرف الاندثار السنوي

17,586,488 إلى د/ مباني غير سكنية

أثبت مصرف اندثار المباني غير السكنية

ويتم عمل قيد مشابهة للقيد أعلاه لأثبت مصرف الاندثار السنوي الخاص بالموجودات المتبقية . أذ يغلق مصرف الاندثار السنوي فضلاً عن ذلك غلق مصروفات الجامعة الفعلية التي قامت بأنفاقها والإيرادات الفعلية التي حصلت عليها في حساب قياس النتيجة في نهاية السنة المالية أذ تمثل هذه المصاريف والإيرادات نتائج تنفيذ الموازنة للسنة المالية وقيود الغلق هي :

1. قيود غلق مصرف الاندثار السنوي:

906,886,233 من د/ قياس النتيجة

906,886,233 إلى د/ مصرف الاندثار الموجودات الثابتة السنوي

قيد غلق مصرف الاندثار الخاص بالموجودات الثابتة في حساب قياس النتيجة

2. غلق المصروفات الفعلية:

152,983,276,534 من د/ قياس النتيجة
152,983,276,534 إلى د/ المصروف الفعلية
قيد غلق المصروفات الفعلية في قياس النتيجة

3. غلق الإيرادات الفعلية:

2,184,779,152 من د/ الإيرادات الفعلية
2,184,779,152 إلى د/ قياس النتيجة
غلق الإيرادات الفعلية في قياس النتيجة

علماً أن مبالغ المصاريف والإيرادات أعلاه تم الحصول عليها من حساب تنفيذ الموازنة الذي تعدّه الجامعة في نهاية السنة لبيان ما تم تنفيذه من الاعتمادات المرصودة لها، وبعد غلق المصاريف والإيرادات في حساب قياس النتيجة يتم عمل حساب قياس النتيجة كما موضح في الجدول أدناه:

جدول (4)

حساب قياس النتيجة المقترح للجامعة

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبلغ	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	المبلغ
ق. 1 م 2 م 3 م 4 م 5			ق. 1 م 2 م 3 م 4 م 5		
2 1 1 1 1 1	د/ الضرائب على رواتب دوائر الدولة	889,420,466	2 1 2	د/ تعويضات الموظفين	140,242,125,026
1 2 1 2 4 1	د/ إيجار مباني سكنية	82,194,021	1 2 2	د/ المستلزمات السلعية	4,841,445,531
7 1 1 3 4 1	د/ الغرامات والمصادر	693,000	2 2 2	د/ المستلزمات الخدمية	4,455,000,000
21 1 1 3 4 1	د/ الفوائد التأخيرية	2,088,819	3 2 2	د/ صيانة الموجودات	4,068,791,002
2 1 1 5 4 1	د/ إيرادات مستردة من الطلبة الفاشلين	415,82,718	1 31	د/ نفقات أخرى متنوعة	702,963,617
90 1 1 5 4 1	د/ إيرادات متنوعة	1,168,800,128		د/ مصروف الإئتمان السنوي	906,886,233
		(151,705,383,615)			153,890,162,767
		153,890,162,767			

العجز للسنة المالية (2012)

المصدر: أعداد الباحثين بالاعتماد على كشف تنفيذ الموازنة للجامعة المستنصرية لسنة 2012

اذ يظهر في الجانب الأيمن من الجدول أعلاه المصاريف الفعلية ومصرف الاندثار وبلغ مجموعها (153,890,162,76) دينار ، إما الجانب الآخر من الجدول فتظهر الإيرادات الفعلية (2,184,779,152) دينار علماً بمبالغ المصاريف الفعلية والإيرادات الفعلية تم الحصول عليها من حساب تنفيذ الموازنة والذي تعده الجامعة المستنصرية في نهاية كل سنة مالية ويوضح هذا الحساب الإيرادات الفعلية والمخططة والمصاريف الفعلية والمخططة مع بيان نسب تنفيذها، إما مبلغ مصرف الاندثار (906,886,233) دينار تم احتسابه كما موضح في الجدول (3) ، وعند مقارنة مجموع المصاريف بمجموع بالإيرادات فيظهر هناك عجز وهو (151,705,383,615) دينار فيظهر هذا العجز في قائمة المركز المالي فضلاً عن الموجودات الثابتة بقيمتها الصافية وكما في الشكل أدناه :

شكل (2)

قائمة المركز المالي المقترحة للجامعة المستنصرية

قائمة المركز المالي كما في 31 / كانون الأول / 2012

رقم الدليل المحاسبي	ق	م 1	م 2	م 3	الكشف
التفاصيل	ل				
2012	دينار				
7,898,193,991	الموجودات				
2,121,684,103	النقد لدى المصارف	2	2	1	32
2,069,691,563	السلف	1	8	1	32
22,406,661,752	المدينون/ مدينو الأخطاء المحاسبية	3	13	1	32
	حسابات جارية مدينة بين الفروع		17	1	98
	وحدات النظام اللامركزي				
34,496,231,409	مجموع الموجودات				
33,526,580,952	(*) موجودات ثابتة قديمة				
187,635,538	صافي مباني غير سكنية				
422,075,717	صافي سيارات الصالون				
290,251,116	صافي سيارات العمل				
573,809,130	صافي أثاث خشبي				
894,381,525	صافي أثاث معدني				
658,414,043	صافي أثاث أخرى				
328,257,000	صافي المكنان				
1,447,115,472	صافي الأجهزة				
198,089,600	صافي أجهزة الاستنساخ				
8,310,000	صافي الآلات الاتصال				
1,159,831,715	صافي الحاسبات الإلكترونية				
2,968,750	صافي الأسلحة				
6,214,165,732	مجموع صافي الموجودات الثابتة				
74,236,978,093	مجموع الموجودات				
187,635,538	الحسابات النظامية المتقابلة المدينة	17	1	98	13
	المخزون وخطابات الضمان				
3,568,137,886	المطلوبات				
1,267,446,720	الأمانات	8	1	32	4
23,351,406,140	الدائنون	32	1	99	5
	حسابات جارية دائنة بين الفروع	27	1	99	
	وحدات النظام دائنة بين الفروع				
	جاري دائنة المحاسبة	2	27	1	99
(248,899,033)	الرصيد في 1/1				
164,477,688,943	تضاف: التعزيزات خلال السنة				
(151,705,383,615)	ينزل: العجز				
12,523,406,295	الرصيد في 31 / 12				
33,526,580,952	موجودات ثابتة سابقة				
68,022,812,361	صافي الرصيد في 12/31				
74,236,978,093	مجموع المطلوبات				
187,635,538	الحسابات النظامية المتقابلة الدائنة	29	1	99	13
	المخزون وخطابات الضمان				

المصدر: أعداد الباحثين بالاعتماد على قائمة المركز المالي للجامعة لسنة 2012

يلاحظ ظهور الموجودات الثابتة في القائمة المقترحة وهي على نوعين الموجودات الثابتة السابقة وهي تمثل موجودات السنوات السابقة قبل سنة 2012 وموجودات سنة 2012 فبالنسبة لموجودات قبل سنة 2012 لم يستطع الباحث الحصول على معلومات مفصلة عنها مثل أنواعها كلفها التاريخية تاريخ شرائها من أجل احتساب اندثار لها وبمبلغ (33,526,580,952) دينار دون تفاصيل لذلك يقترح الباحث تشكيل لجان من قبل الدوائر المختصة لتتضمن هذه الموجودات وكذلك تقدير أعمارها الإنتاجية وتبويبها حسب أنواعها الواردة في الدليل واحتساب اندثار لها ويستمر إظهارها ضمن الموجودات وضمن الحساب الجاري بالقيمة الدفترية لحين اندثارها بالكامل وشطبها، أما موجودات سنة 2012 فقد ظهرت بالقيمة الدفترية أي بعد طرح الاندثار السنوي منها وحسب نوع الموجود وبلغ مجموع صافي قيمتها الدفترية (6,214,165,732) دينار، فضلاً عن ذلك أن القائمة المقترحة أظهرت أيضاً مقدار العجز للجامعة وكما بينا أعلاه أن هذا العجز ناتج من مقارنة مصروفات الجامعة بإيراداتها الفعلية مضاف إليها مصروف الاندثار السنوي وبلغ مقداره (151,705,383,615) دينار، مع ملاحظة أن العجز ظاهر في الجانب الدائن من القائمة في حين أنه ينبغي أن يظهر في الجانب المدين من القائمة وذلك لأن جاري دائرة المحاسبة يظهر في الجانب الدائن من القائمة وبما أن هذا الحساب يحتوي على مصاريف الجامعة الفعلية وإيراداتها الفعلية لذلك ظهر العجز في الجانب الدائن من القائمة المقترحة.

الاستنتاجات:

1. توصل الباحث من خلال تحليل ومناقشة الجوانب النظرية والعملية للدراسة إلى النتائج الآتية:
1. اعتبار نفقات الحصول على الموجودات الثابتة كنفقات فترة تحمل على نفس الفترة أي يتم معاملة الموجود كمصروف وليس كموجود.
2. أن نفقات الحصول على الموجودات الثابتة لا تدور لسنوات قادمة وذلك لاستقلال السنوات المالية وبالتالي لا يصبح لها وجود في الدفاتر المحاسبية بالرغم من وجودها كممتلكات تستخدمها الوحدة الحكومية في نشاطها.
3. عدم معرفة مصاريف صيانة الموجودات سواء كانت تخص الفترة الحالية أو فترات لاحقة بسبب عدم التمييز بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية.
4. عدم احتساب اندثار الموجودات الثابتة بالرغم من أنها تعتبر عنصراً حقيقياً من عناصر التكلفة.
5. اعتبار الموجود الثابت منذر بالكامل في نفس السنة التي تم فيها الحصول عليه وتصبح قيمته ضمن نفقات الفترة، وبالتالي يكون رصيده صفر بالدفاتر في حين الواقع يؤكد وجود الموجود الثابت واستفادة السنوات منه دون أن يقابل هذه الاستفادة تكاليف متمثلة في اندثار الموجود، مما يؤدي إلى تقليل الفائض أو زيادة العجز.
6. أن الأسلوب الحالي المتبع لتسجيل الموجودات الثابتة بالوحدات الحكومية غير كاف لإحكام السيطرة على حيازة واستخدام والتخلص من تلك الموجودات، ويكتفي بإثباتها في مرحلة الاقتناء فقط ضمن الحسابات النظامية، مما يؤثر على القرارات المتعلقة بها سواء باقتناء موجودات جديدة أو صيانتها أو التخلص منها أو استبدالها، مما قد يعرض الأموال العامة للهدر والضياع.
7. خلو الدفاتر المحاسبية من أي بيانات عن تكاليف استخدام تلك الموجودات، مما يصعب إعطاء بيان كافٍ بالقيمة الصحيحة لهذه الموجودات، مما يصعب الرقابة عليها.
8. عدم قيام الوحدات الحكومية بنظام ترقيم موجوداتها الثابتة أو نظام بطاقة الموجودات الثابتة مما أظهر قصوراً في بيان المعلومات الأساسية عن الموجودات الثابتة وعدم مسك سجل خاص لتثبيت تلك المعلومات مما قد يؤدي إلى سرقتها.
9. لا يتم أعداد حساب قياس نتيجة على مستوى الوحدة الحكومية لغلق نفقاتها وإيراداتها وإنما يتم تجميع هذه النفقات والإيرادات لجميع الوحدات الحكومية الممولة مركزياً وتوحيدها وغلقها في حساب قياس النتيجة والذي تقوم وزارة المالية بأعداد حساب قياس النتيجة على مستوى الدولة ككل.
10. عدم ظهور الموجودات الثابتة في قائمة المركز المالي وفق أسس واضحة ومفصلة مما يجعل من قائمة المركز المالي مضللة وغير واضحة لمستخدميها.

التوصيات:

1. في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذا البحث، يمكن تلخيص أهم التوصيات التي يرى الباحث أنها ضرورية، ويمكن الاستفادة منها في تطوير نظم المحاسبة الحكومية والموازنة وهي:
1. معالجة الموجودات الثابتة كموجودات وليس كمصروفات عند الحصول عليها.
2. التمييز بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية والمتعلقة بمصاريف صيانة الموجودات وتحمل المصاريف الإيرادية على نفس السنة إما المصاريف الرأسمالية فترسمل. ويتم التمييز بين هذه المصاريف من خلال تشكيل لجان متخصصة بذلك.
3. احتساب اندثار سنوي للموجودات الثابتة لأنه يمثل مساهمة هذه الموجودات في توفير الخدمات أو توفير البرامج الحكومية، بالإضافة إلى ذلك أن احتساب الاندثار للموجودات الثابتة مما يعكس القيمة الحقيقية للموجودات الثابتة ومقدار استعمالها أو اندثارها مما يمكن من إعطاء معلومات أدق إلى الجهات المختصة للأغراض الاقتصادية والمالية والإحصائية.

4. يجب تحديد نسب الاندثار أو طريقة احتسابه بما يتلاءم مع نوع الموجود مثل المباني يحدد الاندثار لها وفق طريقة القسط الثابت إما الآت فيحدد الاندثار لها حسب ساعات التشغيل.
5. استحداث بعض الحسابات في الموازنة والدليل المحاسبي بما يتلاءم مع التبويبات المستحدثة من الجهة الحسابية والتنظيمية وهذا من الناحية الحسابية إما من الناحية القانونية ينبغي تعديل أو إصدار بعض التعليمات بما يتلاءم مع القيود المحاسبية المقترحة للحصول واستخدام والتخلص من الموجودات الثابتة.
6. تشكيل لجنة من الخبراء من الدوائر المختصة لتحديد أعمار الموجودات الثابتة عند الحصول عليها.
7. تطوير الأسلوب المحاسبي لمعالجة الموجودات ابتداءً من الحصول عليها واستخدامها والتخلص منها، وأن هذا التطوير يوفر معلومات عن أرصدة الموجودات الثابتة، مما يمكن من تتبع استخداماتها في الفترات المختلفة، ومتابعة الإجراءات الخاصة بأحكام الرقابة على الموجودات الثابتة المندثرة أو الفائضة، مما يساهم في الحفاظ على الأموال العامة المتمثلة في موجودات من الهدر والضياع،
8. تعديل السجلات المحاسبية وذلك من خلال استحداث سجل خاص بالموجودات أو تعديل سجل محاسبة (13) لكي يتضمن جميع البيانات المتعلقة بالموجودات الثابتة مما يؤدي إلى توفير بيانات حول القيمة الموجودات المتبقية.
9. يوصي الباحث بأن تقوم الوحدات الحكومية بترقيم موجوداتها الثابتة مثل (الآت والمعدات والآثاثالخ) أو استخدام بطاقة الموجودات الثابتة ومسك سجل خاص لتسجيل المعلومات الخاص لكل موجود مما يؤدي إلى منع التلاعب بها وسرقتها.
10. دراسة عناصر الموجودات الثابتة المخططة (المصاريف الرأسمالية المخططة) والتحقق من صحة احتياجات الوحدة الحكومية لها وعدم المبالغة فيها والتأكد من تنفيذ تعليمات الموازنة التي تصدرها وزارة المالية سنوياً.
11. يوصي الباحث بأن تقوم الوحدات الحكومية الممولة مركزياً بأعداد حساب قياس النتيجة ويتم غلق في الحساب مصاريفها وإيراداتها مما يساهم في تقليل عبء العمل المحاسبي عن وزارة المالية.
12. أن يتم تدوير قيمة الموجودات الثابتة من سنة لأخرى على اعتبارها ممتلكات تستخدمها الوحدة في نشاطها وتظهر في قائمة المركز المالي ضمن الرصيد الافتتاحي، وأن يظهر الموجودات الثابتة في قائمة المركز المالي بقيمتها الصافية يجعل من القوائم المالية أكثر موضوعية وشفافية لمستخدميها .

المصادر

أولاً - القوانين والأنظمة:

1. صندوق النقد الدولي، دليل إحصاءات مالية الحكومة - إدارة الإحصاءات، الطبعة الثانية، 2001.
2. تعليمات تنفيذ الموازنة لسنة 2012.
3. دليل النظام الحاسبي الموحد لسنة 2011.

ثانياً- الكتب العربية:

1. الوردات والدباس، خلف عبد الله، سهيل أبراهيم، "المحاسبة الحكومية وأعداد موازنة البرامج والأداء"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009.
2. عبد الله: خالد أمين ، "محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح"، الطبعة الأولى، زمزم للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2010.
3. حماد: أكرم إبراهيم، "المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها"، دار أمواج للطباعة والنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2011.
4. جون لارسن، موسش، "المحاسبة المتقدمة"، الجزء الثاني، ترجمة وصفي أبو المكارم ، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض - السعودية، 1998.
5. المبيضين: عقلة محمد يوسف، "النظام المحاسبي الحكومي وأدارته"، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، 1999.
6. الرماحي: نواف محمد عباس ، المحاسبة الحكومية ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والطباعة والتوزيع، عمان - الأردن، 2009.
7. البحر والحميدي: حصة البحر، سعود حمد، "المحاسبة الحكومية والمنظمات اللاربحية"، الطبعة الثانية، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 2013.

ثالثاً- البحوث والمجلات:

1. عبيد: قاسم جاهل، "مدى كفاءة إجراءات السيطرة المحاسبية في ظل استخدام الحسابات النظامية المدنية والدائنة (-29 (19)"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 91، الجامعة المستنصرية، بغداد- العراق، 2012.
2. عبد الله: علي مال الله، "تقويم إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنة في الوحدات الحكومية"، مجلة تنمية الرافدين، العدد 96 ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل-العراق، 2009.
3. عمر: محمد عبد الحليم، "المعالجة المحاسبية الأصول الثابتة في المحاسبة الحكومية"، المجلة العلمية كلية التجارة ،جامعة عين شمس، مصر، 1992.
4. شكارا: موفق عباس، "القياس المحاسبي، للتراكم الرأسمالي الحكومي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 93، الجامعة المستنصرية، بغداد- العراق، 2012. ص(344-356)

رابعاً- الرسائل والاطاريح:

1. الخاقاني: ميثم مالك راضي، "الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بغداد- العراق، 2005.

خامساً- الكتب الأجنبية:

1. Granof & Khumawala: Michael H, Saleha B, "Government and Not-for-Profit Accounting", 5thEd, Wiley, USA, 2011.
2. Ruppel:Warrwen,"Government Accounting Made Easy", second Ed, John Wiley & Sons, Inc., USA, 2010.

سابعاً- شبكة الأنترنت:

1. <http://www.iraq-lg-law.org>

2. <http://www.imf.org>

.....
.....
.....