

## إحتساب الإهلاك للأصول الثابتة الحكومية

عبد القادر احمد الحوثيري  
أستاذ المحاسبة المشارك

### المقدمة:

أهمية هذه التوظيفات الاستثمارية ولكن الخلاف يكمن في مبدأ احتساب الإهلاك للأصول الثابتة الحكومية من عدمه، ولهذا ركزنا في البحث على الجوانب الفنية العلمية ليس فقط من منظور أكاديمي ولكن أيضا تم الأخذ في الاعتبار الأبعاد العملية والتطبيقية لموضوع الدراسة.

### مشكلة البحث:

مشكلة البحث تتمثل في عدم إعطاء موضوع احتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية ما يستحقه من اهتمام أكاديمي وإداري على العكس من ذلك حظي ذات الموضوع في المشروعات الاقتصادية- بل والمنظمات الغير هادفة للربح- باهتمام كبير . وربما كان السبب في ذلك هو صعوبة وتشعب المشكلة في الوحدات الإدارية الحكومية وكذا عدم الإحساس بحجم الضغوط الناجمة عن عدم معالجة الموضوع والآثار الاقتصادية والمالية المترتبة عليه. وفرضية البحث تقوم على أساس أن هذا الاحتساب ممكن عملياً وأن مردوده الإيجابي مشجع ولاسيما أن عجز الموازنات العامة وأثاره السالبة في معظم الدول ولاسيما النامية منها أصبح قاعدة وليس استثناء.

حسب علمي لم يطرق هذا الموضوع كبحث مستقل على الأقل فيما وقع بين يدي من مجالات علمية متخصصة وقد بذلت فيه جهدا لعله يفيد في تثبيت اتجاه سعيت طوال سنوات عديدة من خلال محاضراتي في جامعة عدن إلى إثارة النقاش حوله بهدف تكوين رأي عام مؤيد. ولا ازعم إنني من خلال هذا البحث قد غطيت كل الجوانب ذات العلاقة بموضوع إهلاك الأصول الثابتة الحكومية ولكنه يعتبر في رأيي خطوة في الاتجاه الصحيح.

وفي هذا البحث لم تتم الاستعانة بأرقام وجداول لكميات وقيم وأنواع الأصول الثابتة الحكومية الموجودة لدى وحدة إدارية معينة أولدى الدولة ككل، فهذا أمر بالغ الصعوبة ولعل هذه الصعوبة من بين الأسباب الداعية إلى إجراء هذا البحث، كما لم تتم الاستعانة ببيانات الموازنة العامة بصدد التوظيفات الرأسمالية والاستثمارية مكتفين بإيراد نسبة هذه النفقات إلى نفقات الموازنة ككل فقد بلغت هذه الاستثمارات ما نسبته 25% و23% من إجمالي نفقات الموازنة لعامي 1998م و1999م على التوالي. وفي حقيقة الأمر أنه لا يوجد خلاف بين المحاسبين حول

### الهدف من البحث:

وضع تصور عام يتضمن تفصيلات حول موضوع إهلاك الأصول الثابتة الحكومية بما يؤدي في النهاية إلى إقناع الجهات التي بيدها القرار بتبني وضع نظام متكامل لإهلاك هذه الأصول يعتمد الأسس العلمية ويراعي الجوانب العملية.

### منهج البحث:

تم اتباع المنهج الوصفي وذلك بالنظر إلى طبيعة موضوع الدراسة حيث تم إيراد مختلف الآراء المتداولة حول المشكلة والتدخل المناسب من الباحث للرد عليها، ثم تقديم المقترحات والحلول الممكنة مع وضع التصورات الأساسية لنظام متكامل لاحتساب الإهلاك للأصول الثابتة الحكومية.

### الفصل الأول:

الأسباب التي يستند إليها المعارضون لاحتساب الإهلاك

### المبحث الأول:

لماذا يعتبر احتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية غير ضروري؟

يورد فريق من الكتاب (1) عدة أسباب لتدعيم وجهة نظرهم الداعية إلى عدم القيام باحتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية ويرون أن يترك الأمر على حاله كما هو عليه الآن، حيث يتم التعامل مع هذه الأصول كموجودات مخزنية كمية أو كمواد مصروفة على سبيل العهدة الشخصية، ويستمر التعامل معها على هذا النحو إلى حين انتهاء أعمارها الإنتاجية لأسباب مقبولة أو حتى غير مقبولة ولا يوجد ضمن السجلات ما يشير إلى الطاقة

(1) المحاسبة الحكومية الأستاذ متولى محمد الجمل الأستاذ محمد السيد الجزار - دار الرسالة - القاهرة

الإنتاجية لتلك الأصول والأسباب التي يستند إليها هذا الفريق هي:

### السبب الأول:

لا داعي لاحتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية لأنه لا يوجد ضمن النظام المحاسبي الحكومي حساب للأرباح والخسائر كما أن الدولة لا تهدف إلى تحقيق أرباح من خلال نشاطها الإداري العام ومن ثم لا داعي لقياسها. وهذا الرأي مبني على أساس أن الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق أرباح من نشاطها الاقتصادي لا بد أن تقوم باحتساب إهلاك أصولها الثابتة التي ساهمت في تكوين إيرادات العام وذلك بهدف تحديد كافة النفقات والأعباء الخاصة بالفترة المحاسبية وكذا إيراداتها ويتحدد الربح من خلال المقابلة بين نفقات وإيرادات الفترة المحاسبية، ويصلون من خلال المفهوم المقابل للقول إلى أن الدولة طالما وأنها لا تهدف إلى تحقيق أرباح من خلال نشاطها الإداري العام فلا داعي إذاً لقيامها باحتساب إهلاك أصولها الثابتة.

### السبب الثاني:

لا داعي لإثبات إهلاك الأصول الثابتة في الدفاتر المحاسبية طالما لم يكن بند الإهلاك مدرجا ضمن الموازنة العامة، لأنه في هذه الحالة لن تتطابق تبويبات الحسابات المستخرجة من الدفاتر مع تبويبات الموازنة وهذه وتلك يجب أن يتطابقا، بل أنه لا يجوز أن يفتح أي حساب من حسابات إيرادات ونفقات الموازنة في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كان واردا في وثيقة الموازنة العامة التي تعتبر بحق دليل حسابات يتم في الوحدات الإدارية الحكومية خلال السنة المالية فتح

حسابات الإيرادات والنفقات وفقاً للتبويبات الواردة فيها.

#### السبب الثالث:

لا داعي لإظهار القيم الحالية والاستبدالية للأصول الثابتة الحكومية في الدفاتر والقوائم المالية ومن ثم لا داعي لإحتساب إهلاك تلك الأصول، لأنها لا تستخدم كأساس للحصول على الائتمان كما هو الحال بالنسبة للمشروعات الاقتصادية. وهذا السبب مبني على أن المنشآت المالية المقرضة قبل أن تمنح الائتمان لأي وحدة اقتصادية تدرس حسابات النتيجة الخاصة بها وكذا ميزانياتها العمومية لعدة سنوات سابقة قبل أن تعطي الموافقة المبدئية على منح الائتمان. ولكن هذا الإجراء لا يتبع مع الحكومات عند حصولها على الائتمان وينطلق أصحاب هذا الرأي من ذلك إلى أنه ليس ما يدعو إلى إظهار القيم الحالية والاستبدالية للأصول الثابتة الحكومية، والقيم الحالية الدفترية لن يتم الحصول عليها إلا إذا قمنا بإحتساب إهلاك هذه الأصول وما دامت معرفة هذه القيم غير ضرورية في هذه الحالة فكذلك الأمر بالنسبة لإهلاكها.

#### السبب الرابع:

لا داعي لإحتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية لأن ما يهم الممولين دافعي الضرائب معرفته بالنسبة للموجودات الثابتة هو تكلفتها الأصلية فقط، وذلك على اعتبار أن هؤلاء الممولين أو معظمهم لا يهتموا كثيراً بالجوانب التنظيمية والرقابية في النشاط الحكومي فضلاً عن الكفاية الإنتاجية وتقييم الأداء المرتبطة بالأعمال اللازمة لتنفيذ الموازنة العامة للدولة.

#### السبب الخامس:

لا داعي لإحتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية لأن أهمية هذا الإحتساب تكمن في تمويل وحجز النقدية التي تمثلت لغرض استبدال الأصل عند فئانه ويضيفون أن هذا الأمر في الموازنة العامة غير ممكن فالحكومة لا يمكنها أن تجبي إيرادات أكثر مما يلزم لمقابلة النفقات المتوقعة في السنة المالية المعنية، وهم ينطلقون في ذلك من أننا إذا قمنا بإحتساب أقساط الإهلاكات لغرض إحلال الأصول الثابتة فإن هذه الأقساط تعتبر في سنة احتسابها وحجزها عينا على إيرادات الموازنة العامة ومن ثم فلا بد من البحث عن مصادر تمويلية مما يزيد من الأعباء على الممولين هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن هذه الإهلاكات لا تمثل في نظرهم أعباء حقيقية تتعلق بالسنة نفسها حتى نبحت لها عن مصادر إيرادية إضافية لتمويلها.

#### المبحث الثاني:

ردود الباحث على المعارضين لإحتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية

#### الرد على السبب الأول:

(( الدولة لا تهدف إلى تحقيق أرباح ولا يوجد ضمن حساباتها حساب للأرباح والخسائر))

وهذا القول صحيح بصفة عامة، ولكن نرد عليهم بأن هناك أسباب عديدة تدعو لإحتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية وكل واحد منها يصلح أن يكون سبباً قائماً بذاته للقيام بهذا الإحتساب، ناهيك عن اجتماع أكثر من سبب. فليس التعرف على مقدار الربح والخسارة هو السبب الوحيد الذي يستوجب إحتساب الإهلاك، فإِذَا

غاب هذا السبب فهناك أسباب أخرى عديدة.

#### الرد على السبب الثاني:

((إذا لم يدرج بند الإهلاك في الموازنة العامة فلا يجوز إثباته في الدفاتر لأنه لن يتم التطابق بين الحساب الختامي والموازنة)) وهذا القول يبدو للوهلة الأولى أنه صحيح، ولكن نرد عليه بأن الموازنة العامة نحن الذين نقوم بتخطيطها وإعدادها وتبويبها وتشكيلها كما نريد ومن ثم ليس هناك ما يمنعنا أن ندخل على تبويباتها ما نشاء من الحسابات الضرورية، التي نقوم في مرحلة تنفيذ الموازنة بفتحها في الدفاتر المحاسبية وكذا في السجلات الأخرى، ومن ثم إظهارها ضمن تقارير الحسابات الشهرية والفصلية والختامية، مع المقارنة بين التقديرات - أرقام الموازنة العامة - والفعليات (أرقام التقارير).

#### الرد على السبب الثالث:

(( لا داعي لإظهار القيم الحالية والاستبدالية للأصول الثابتة الحكومية لأنها لا تستخدم في الحكومة كأساس للحصول على الائتمان على النقيض من الوحدات الاقتصادية ))

لا شك أن احتساب الإهلاك في الوحدات الاقتصادية يفيد في هذا الأمر ولكن ليس ما يدعوا إلى القول أنه إذا انتفت حالة هذه الوحدات الاقتصادية في الحصول على قروض من الغير فإن هذا سيكون مدعاة لصرف نظرها عن احتساب إهلاك أصولها الثابتة، فاحتساب الإهلاك أمر ضروري لمعرفة النتائج الصحيحة للأعمال والمراكز المالية الحقيقية وإمكانية القيام بالأحلال فضلا عن تعدد

المصالح لجهات مختلفة من داخل وخارج المشروع مما يجعل الإفصاح عن تلك الأحداث أمورا بالغة الأهمية في حياة تلك المشروعات، ومن ثم فأننا نستغرب أن يورد المعارضون لاحتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية هذا السبب كأحد الأسباب التي يستندون عليها للتدليل على صحة وجهة نظرهم.

#### الرد على السبب الرابع:

(( لا داعي لاحتساب الإهلاك لأن ما يهيم الممولين معرفته هو التكلفة الإجمالية للموجودات الثابتة الحكومية فقط ))  
أنني أختلف مع المعارضين حول هذا السبب، فاعتبار التكلفة الإجمالية لهذه الأصول هو ما يهيم دافعي الضرائب معرفته فقط، فهذا يعتبر تبسيطاً للأمور مبالغاً فيه، فما يهيم الممولين أشياء عديدة وليس التكلفة الأصلية للأصول الثابتة الحكومية وحسب، وإنما قبل ذلك مثلا عجز الموازنة العامة ووسائل تمويله، واثار ذلك على الأسعار والقوة الشرائية للعملة الوطنية، حجم الدين العام، حجم البطالة، التنمية المتوازنة بين القطاعات الاقتصادية المختلفة والوحدات المحلية، الكفاية الإنتاجية للجهاز الإداري ونوعية الخدمات المقدمة وغير ذلك من الاهتمامات الاقتصادية والاجتماعية المرتبطة بالآثار المترتبة على نفقات الموازنة بوجه عام.

#### الرد على السبب الخامس:

(( لا داعي لاحتساب الإهلاك لأنه من غير الممكن حجز النقدية التي تمثله وترحيلها لغرض الإحلال ))

أختلف مع هذا الرأي الذي يرى أن قيامنا باحتساب الإهلاك وحجز النقدية التي تمثله سيقربنا من زيادة في الضرائب

يمكن القول أن الأسباب الداعية إلى احتساب إهلاك هذه الأصول إجمالاً هي:  
**السبب الأول:**

يجب احتساب الإهلاك إذا كان الهدف من مباشرة النشاط تحقيق الوحدة الإدارية لربح أو على الأقل تجنب تحمل خسائر، وذلك محافظة على رأس المال المستثمر حيث يجب أن تحدد تكلفة الخدمات أو الأعمال المنفذة بدقة، وتعتبر أقساط الإهلاك جزء من التكاليف غير المباشرة. وقيام الوحدات الإدارية بمثل هذه الأنشطة قد يحدث في الواقع ليس فقط في حالات الكوارث أو الاضطرابات وإنما في غيرها كما لورغبت الحكومة في كسر بعض حالات الاحتكار الخاص عن طريق التدخل المباشر.

#### **السبب الثاني:**

يجب احتساب الإهلاك في حالة تنفيذ وحدة إدارية خدمات أو أعمال لصالح وحدة إدارية أخرى بسعر التكلفة، وهنا يجب احتساب جميع عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة ومن ضمنها إهلاكات الأصول الثابتة التي ساهمت في تنفيذ هذه الخدمات أو الأعمال، ومثل هذه العمليات كثيرة الحدوث في مختلف الدول حيث تكون لدى بعض الوحدات الإدارية الحكومية قواعد إنتاجية وتشغيلية متخصصة لا تتوفر لغيرها من الوحدات الإدارية الأخرى.

#### **السبب الثالث:**

يجب احتساب الإهلاك إذا وجدت دواعي تخطيطية للتعرف على الطاقات الإنتاجية الكامنة في الأصول الثابتة الحكومية، لغرض تخطيط وتنفيذ المشاريع الحكومية المختلفة أو غيرها من الأعمال التي تقوم بها تلك الوحدات وحتى يتم اقتصار

لمقابلة مصروفات غير متحققة في نفس العام، وأرد عليهم بأنه من المعروف أن المحاسبة الحكومية المستخدمة للأساس النقدي في إثبات عملياتها لا تفرق أيضاً بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية التي أنفقت في عام معين، بل تعتبرها جميعاً مصروفات تخص الفترة التي دفعت فيها قيمها وتعلق في الحساب الختامي - حساب الإيرادات والمصروفات - (ح/ الموارد والاستخدامات) لنفس السنة، بمعنى أنه يمكننا أن نحمل الحساب الختامي لسنة معينة بالتكلفة الإجمالية لأصول ثابتة اشترت في الشهور الأخيرة من تلك السنة دون أن تكون قد أدت أية خدمات خلالها، ولكن عندما نقول إننا سنحمل هذه السنة بأقساط إهلاك لأصول ثابتة ساهمت في العمل طوال العام، يعتبر المعارضون أن ذلك غير ملائم وسيؤدي إلى زيادة في الضرائب المفروضة، ويتجاهلون في نفس الوقت كل الإيجابيات المترتبة على ذلك الاحتساب في المدى المتوسط والطويل فضلاً عن قبولهم بتحميل سنة ما بالتكلفة الإجمالية لأصل ثابت ويرفضون تحميلها بقسط إهلاك يقل عن ذلك بكثير.

#### **الفصل الثاني:**

أهمية احتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية والحلول الممكنة.

#### **المبحث الأول:**

احتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية ضرورة اقتصادية. يستند المؤيدون لاحتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية إلى سببين<sup>1</sup> ويرى الباحث أنه يمكن إضافته إليها، وعلية

<sup>1</sup>مرجع سابق

ولكن للاستخدام المتكرر لهذه الأصول لعدة سنوات، وعدم الاحتساب هنا ناتج عن ظروف خاصة ليس بهذه الأصول ولكن إلى حد ما كبير للظروف الإدارية والتنظيمية للوحدات الإدارية الحكومية، كما يعود أساسا إلى المقومات والمبادئ التي تعتمد عليها معظم الأنظمة المحاسبية الحكومية التي تتخذ من الأساس النقدي أساسا محاسبيا لا يجوز الخروج عنه في العمليات المحاسبية الحكومية، يضاف إلى ذلك ما يلزم هذا الأساس المحاسبي عند التطبيق في الوحدات الإدارية الحكومية من عدم التمييز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية وهذا خروج آخر عن المبادئ والقواعد المحاسبية المستقرة والمقبولة قبولا عاما لدى المحاسبين.

#### المبحث الثاني:

الحلول والمخارج العلمية والعملية التي يراها الباحث ممكنة للقيام باحتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية.

اتضح لنا من خلال المباحث السابقة الأهمية التي يحتلها وضع نظام متكامل لإهلاك الأصول الثابتة الحكومية، وفي هذا المبحث سنتناول المخارج المتاحة من الناحية النظرية البحتة وكذا المخارج النظرية العملية الممكنة.

#### الإمكانية الأولى: تطبيق أساس

##### الاستحقاق:

وهذه إمكانية تكاد تكون نظرية فقط، فتطبيق أساس الاستحقاق في عمليات المحاسبة الحكومية تكتنفه صعوبات جمة تجعل إمكانية تطبيقه أمر بالغ التعقيد، ولعلي أزعج أن معظم المحاسبين يجمعون على ذلك، فهذا الأساس يميز بين

توظيف الأموال على ما هو ضروري فقط بل لعله يفيد أيضا في تحويل بعض الأصول الثابتة بين الوحدات المختلفة تبعا للاحتياجات القائمة بدلا من شراء أصول جديدة.

#### السبب الرابع:

يجب احتساب الإهلاك إذا أريد تطبيق اقتصاديات اقتناء واستخدام الأصول الثابتة بشكل فعال، وهذا أمر بالغ الأهمية ولا سيما في الظروف الاقتصادية والتمويلية التي تواجه الدول حديثة التطور.

#### السبب الخامس:

يجب احتساب الإهلاك إذا كان من الضروري الربط المباشر بين حالة تكوين هذه الأصول ونوعية الأعمال أو الخدمات التي يجب أن تؤدي بواسطتها كما هو الحال بالنسبة لمعدات وأجهزة المستشفيات ومراكز الأبحاث العلمية التطبيقية وغيرها، ليس فقط لمواكبة التطورات التقنية المتسارعة ولكن أيضا لتنفيذ العمليات الجارية على نحو مناسب.

#### السبب السادس:

احتساب إهلاك هذه الأصول يساعد في تحديد أكثر دقة لمكونات بعض العناصر الأساسية في المحاسبة القومية، كتحديد قيمة الخدمات الحكومية الإضافية التي يوجد لها مقابل في السوق والتي يطلبها الأشخاص لذواتهم، ومن ثم تحديد أكثر دقة للناتج القومي (الناتج الوطني) الإجمالي والناتج الصافي.

#### السبب السابع:

يمكن القول أن احتساب إهلاك هذه الأصول يعتبر في الفكر المحاسبي هو الأساس ليس فقط لتحديد التكاليف، الأرباح، المراكز المالية وإمكانية الإحلال

المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية وهذا التمييز يقود مباشرة إلى ضرورة احتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية، ولكن تطبيقه في مجال المحاسبة الحكومية يتطلب إمكانيات كبيرة ووقتا أكبر للقيام بالجرد والتسويات الختامية وإعداد الحسابات الختامية مما يشير إلى أن السنة المالية المعنية سنتتهي دون أن تكون حسابات سابقتها قد أفلتت وذلك نظرا لتشعب عمليات الحكومة المالية وتنوع أصولها، وسيؤدي ذلك إلي أن تكون النتائج المستخلصة هي نتائج تاريخية أكثر منها رقابية تقييمية، ولهذا فمن المنطق أن يتم صرف النظر عن تطبيق هذا الأساس المحاسبي بكل مقوماته في مجال النشاط الإداري الحكومي.

إهلاكات الأصول الثابتة، و/ح مخصص (أو مجمع) إهلاك الأصول الثابتة. وهنا يجب التمييز بين الأصول الثابتة التي تقتني دفعة واحدة وبين تلك التي يتطلب تنفيذها بعض الوقت، فبالنسبة للنوع الأول بعد أن يتم إثبات قيود المصروفات العادية وفقا للأساس النقدي كما هو متبع حاليا يتم إجراء القيد التالي بنفس القيمة: من ح/ الأصول الثابتة ( حسب نوعها )

إلى ح/ مراقبة الأصول الثابتة (حسب نوعها) وأما بالنسبة لتلك التي يتطلب تنفيذها فترة من الزمن فبعد إجراء قيود المصروفات المعتادة يجري القيد التالي بنفس القيمة:

من ح/ مشروعات قيد التنفيذ ( حسب نوعها ) إلى ح/ مراقبة مشروعات قيد التنفيذ (حسب نوعها) وبعد انتهاء فترة التشييد والتنفيذ يغلق الحسابان الأخيران مع الحسابين السابقين وذلك بموجب القيد التالي:

من مذكورين ح/ الأصول الثابتة (حسب نوعها) ح/ مراقبة مشروعات قيد التنفيذ (حسب نوع الأصول)

إلى مذكورين ح/ مراقبة الأصول الثابتة ( حسب نوعها) ح/ مشروعات قيد التنفيذ(حسب نوعها )

ويمكن أن تتم القيود الخاصة بهذه الأصول سواء تطلب تنفيذها زمنا أم لا منذ البداية عبر حسابي مشروعات قيد

#### الإمكانية الثانية: استخدام الأساس المشترك:

1. هذا الأساس يتكون من مزيج بدرجة أو بأخرى من الأساسين المحاسبيين الأساسيين، الأساس النقدي و أساس الاستحقاق، وتطبيق أساس الاستحقاق على الأصول الثابتة الحكومية يستطدم بقاعدة سنوية الموازنة العامة حيث لا تتم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية بل تعتبر كلها نفقات تخص السنة المالية التي دفعت فيها ومن ثم تغلق في الحساب الختامي لتلك السنة بصرف النظر عن كونها مصروفات إيرادية أو رأسمالية، ولكن يمكن أن يتم إجراء قيود أخرى تكميلية بأن تمسك الحسابات التالية:

ح/ الأصول الثابتة، ح/ مراقبة الأصول الثابتة، ح/ مشروعات قيد التنفيذ، ح/ مراقبة مشروعات قيد التنفيذ، ح/

مساعد للأصول الثابتة مع الاستعانة بالحاسوب بهذا الصدد.

الإمكانية الثالثة: استخدام سجلات إحصائية بيانية:

ووفقاً لهذه الطريقة يتم العمل في حسابات الموازنة العامة - إيرادات ونفقات - كالمعتاد في إطار المجموعة الدفترية الممسوكة دون تغيير. على أن تمسك سجلات إحصائية بيانية خارج نطاق القيد المزدوج لمتابعة حركة الأصول الثابتة وتطورها وإهلاكاتها ويشكل ذلك تحولا نسبيا قياسا بالتعامل الحالي مع هذه الأصول كموجودات كمية مما لا يمكننا من التعرف بسهولة على الطاقات الإنتاجية الكامنة فيها في أي وقت.

الإمكانية الرابعة: تمويل الإهلاكات والتراكم المالي:

إذا أريد تمويل الإهلاكات وإيجاد تراكم مالي يحقق إمكانية الإحلال دون تحميل الموارد العامة في سنة الإحلال بكامل الأعباء المالية لتنفيذ ذلك، فإن الأمر يتطلب إيجاد إدارة حكومية على درجة من الكفاية يناط بها تشغيل إدارة واستثمار أقساط الإهلاكات ثم إعادة بعض هذه الأموال إلى إيرادات الموازنة العامة للقيام بعملية الإحلال. وعلى ذلك تكون القيود المحاسبية لتنفيذ ذلك على النحو التالي:

أولاً: في دفاتر الوحدات الإدارية:

1- عند دفع مبالغ أقساط الإهلاكات إلى الجهة المكلفة باستثمارها:

من حـ / الاستخدامات - حـ / أقساط الإهلاكات - باب - فصل - بند - نوع

إلى حـ / البنك استخدامات

أو حـ / البنك نفقات تشغيلية محلية

التنفيذ ومراقبة مشروعات قيد التنفيذ ثم تجري بقية القيود كما سبق شرحه عند البدء في استخدامها.

2. تجرى قيود الإهلاكات السنوية بقيود إضافية إلى جانب قيود حسابات الموازنة، ففي نهاية العام بعد حصر هذه الإهلاكات تبعا لأنواع الأصول الثابتة المختلفة يجري بها القيد التالي:

من حـ / إهلاكات الأصول الثابتة (حسب نوعها)

إلى حـ / مخصص (أو مجمع) إهلاكات الأصول الثابتة (حسب نوعها)  
وعند انتهاء العمر الإنتاجي لأصل معين تجري القيود التالية:

من حـ / مخصص (أو مجمع) إهلاك  
الأصول الثابتة (حسب نوع الأصل)

إلى حـ / الأصول الثابتة (حسب نوع الأصل)

من حـ / مراقبة الأصول الثابتة (حسب النوع)

إلى حـ / إهلاكات الأصول الثابتة (حسب النوع)

ويتطلب الأمر مسك دفاتر محاسبية تفتح فيها حسابات إجمالية لكل نوع من أنواع الأصول الثابتة وكذا المشروعات تحت التنفيذ ومراقبة الأصول الثابتة ومراقبة مشروعات تحت التنفيذ وحسابات الإهلاكات ومخصصات (أو مجمعات) الإهلاك بحسب الأنواع، إلى جانب ذلك تمسك بطاقات أو سجلات أو الاثنين معا، تخصص بطاقة لكل وحدة من وحدات أنواع الأصول الثابتة تذكر فيها جميع التفاصيل الخاصة بكل أصل ثابت على حده، وترتب بحسب أنواع تلك الأصول بحيث تشكل في مجموعها دفتر أستاذ

إلى حـ / أموال الإهلاكات المجمعة أو أن يفتح حساب خاص بهذه الفوائض وعند تمويل شراء أصول جديدة تعاد إلى الوحدات المعنية بمبالغ إهلاكات أصولها زائد نسبة معينة من هذه الأقساط كحصة من فوائض الإيرادات التي تحققت.

5- عند رد بعض أموال الإهلاكات إلى الوحدات الإدارية المعنية لغرض الإحلال وفقا للسياسة المتبعة.

من حـ / أموال الإهلاكات المجمعة

إلى حـ / البنك

وهذه المبالغ تعتبر بالنسبة للوحدات الإدارية المستلثة لها موارد مخصصة لشراء أصول ثابتة جديدة عوضا عن الأصول الثابتة الهالكة وهنا يستلزم الأمر أن تتضمنها موازاناتها في تلك السنة في كلا جانبي الموارد والاستخدامات الرأسمالية (اكتساب أصول غير مالية) بنفس المبالغ. وبهذا تتم عملية الإحلال دون تحميل الموازنة العامة أية أعباء إضافية.

الفصل الثالث: النتائج والتوصيات

المبحث الأول: النتائج المستخلصة من

البحث:

- 1- أن هناك فريقين من المحاسبين والإداريين العامين، فريق يرى أنه لا توجد ضرورة لاحتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية وفريق آخر يرى أنه توجد ضرورة على درجة كبيرة من الأهمية.
- 2- أن احتساب الإهلاك في الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الاستمرار والنماء أمر متفق عليه أما الاختلاف فمقصود فقط على الأصول الثابتة الحكومية.

2- عند استلام بعض مبالغ الإهلاكات وإيراداتها بغرض الإحلال:

من حـ / البنك موارد

أو حـ / البنك موارد محلية

إلى حـ / الموارد - حـ / موارد الإهلاكات

- باب - فصل - بند - نوع

3- عند القيام بشراء أصول ثابتة جديدة بتلك المبالغ

من حـ / الاستخدامات - حـ / اكتساب

أصول غير مالية - باب - فصل -

بند - نوع

إلى حـ / البنك استخدامات أو حـ / البنك

اكتساب أصول غير مالية محلية

ثانيا: في دفاتر الجهة المناط بها إدارة

واستثمار أموال الإهلاكات:

1- عند استلام أقساط الإهلاكات من

الوحدات الإدارية

من حـ / البنك

إلى حـ / أموال الإهلاكات المجمعة

2- عند استثمار بعض هذه الأموال

في أوراق مالية

من حـ / الاستثمار في أوراق مالية

إلى حـ / البنك

3- عند استلام إيرادات بعض

الاستثمارات

من حـ / البنك

إلى حـ / إيرادات الاستثمار في أوراق

مالية

ومن الممكن أن تسهم هذه الجهة في

تكوين شركات عامة أو مختلطة أو غير

ذلك من أوجه الاستثمار المتاحة.

4- يحول الفائض من حساب إيرادات

ومصروفات هذه الجهة في نهاية العام

بعد مقابلة إيراداتها بنفقاتها إلى حـ /

أموال الإهلاكات المجمعة

من حـ / الإيرادات والمصروفات

- 3- أن التوظيفات الاستثمارية السنوية في الأصول الثابتة الحكومية تشكل نسبة كبيرة من استخدامات الموازنة العامة للدولة والمردود الفعلي لهذه الاستثمارات لا يتناسب مع حجمها وفي الغالب يتم التعامل معها على أنها موجودات كمية لا غير، ولا يعرف عن حالتها الإنتاجية إلا القليل ويعتمد في الغالب على التقدير إن تم مثل هذا التقدير، وقد بالغت هذه التوظيفات في موازنة 1998م حوالي 27% وفي موازنة عام 1999م 23% من إجمالي نفقات الموازنة العامة.
- 4- أن الموازنة العامة للدولة تقوم بوظائف اقتصادية ومالية واجتماعية عديدة تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مجمل الأنشطة الحيوية في المجتمع ومن ثم تستحق أن تحظى بعناية فائقة في مختلف مراحل دورتها - تخطيط - إعداد - اعتماد - تنفيذ - ومراقبة التنفيذ وكذا في مكوناتها، مصادر مواردها ووجه توظيف هذه الموارد بما يحقق أقصى فائدة للمجتمع.
- 5- أن الإصلاح الاقتصادي والمالي والإداري يبدأ من إصلاح الموازنة العامة للدولة، سواء في استخداماتها ووسائل تمويلها أو في تقليص عجز الموازنة.
- 6- أن إصلاح الموازنة العامة يستتبع بالضرورة إصلاحاً إدارياً في الإدارة العامة للدولة.
- 7- أن الحلول المحاسبية للقيام بعملية احتساب إهلاك الأصول الثابتة الحكومية مقدور عليها ولكن تبقى
- المشكلة في إرادة التغيير لا في القدرة عليه.
- 8- أن حجز أقساط الإهلاك السنوية يمثل نشاطاً استثمارياً، وهذا يعني توجيه جزء من الموارد العامة مباشرة إلى الاستثمار الاقتصادي - ليس في مشاريع البنية الأساسية إلا إذا كانت ستدار بربحية - ولكن في مختلف الأنشطة الاقتصادية التي يحتاجها المجتمع مما يوسع من دائرة المنافع.
- 9- لن يترتب على القيام بهذا الاحتساب توجيه الدفة إلى الإتجاه المعاكس للاتجاهات القائمة حالياً نحو الخصخصة بل يدعمها، فلن تحتاج الدولة إلى جهاز كبير للإشراف على المشاريع التي سيتم الاستثمار فيها، لأنه لا يفترض أن تباشر الدولة القيام بتوظيف هذه الأموال من خلال إنشاء مشاريع اقتصادية منفردة - مؤسسات - هيئات - شركات عامة وحتى شركات مختلطة وإن كان ذلك ممكناً، فكل ما تحتاج إليه هو إدارة استثمار واعية تعمل من خلال سوق الأوراق المالية الذي توضع لمساته الأخيرة في هذه الأيام.
- 10- ستتخلص الدولة في المدى المتوسط من أعباء الإحلال لهذه الأصول، ومن ثم توجيه الموارد العامة إلى أنشطة أخرى.
- 11- سيتغير أسلوب التعامل مع هذه الأصول إلى الأفضل لأن مصادر تمويلها محددة ومعروفة وليس كما هو عليه الحال الآن وهذا لا يمنع أنه في حالة الإضافات الجوهرية أو التغييرات النوعية أن تتضمن

- الموازنة العامة اعتمادات لهذه الأغراض بصورة كاملة أو تكميلية.
- 12- سيؤدي الأمر إلى شد أوضاع الإدارة العامة في الدولة ليس على مستوى التعامل مع هذه الأصول فقط ولكن بشكل عام.
- المبحث الثاني: توصيات للاستفادة الممكنة من البحث:
- 1- تحال صورة من هذا البحث من جامعة عدن إلى وزارة المالية وأخرى إلى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لدراسته وإبداء الرأي حول الإمكانيات المتاحة للاستفادة منه.
- 2- أن تشكل مجموعة عمل في حالة الموافقة عليه تضم ممثلين عن وزارة المالية والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبعض المختصين من الجامعات اليمنية لوضع تصور عام لنظام متكامل يعالج موضوع إهلاكات الأصول الثابتة يكون هذا البحث الركيزة الأساسية لمثل هذا النظام.
- 3- أن يعرض مشروع النظام على المختصين في الجهاز الإداري لمناقشته واقتراح أي تعديلات قد يكون من المناسب ادخالها عليه.
- 4- أن تعطى فترة زمنية مناسبة قبل البدء الفعلي في التطبيق.
- 5- أن يطبق النظام على كل الأصول الثابتة الجديدة أيا كان نوعها، أي تلك التي تشتري أو يتم الحصول عليها بعد إقرار النظام المقترح.
- 6- بالنسبة للأصول الثابتة الموجودة حاليا نرى أن يطبق في البداية على الموجودات الثابتة المنقولة كالألات والمعدات والإجهز ووسائل النقل ونحوها بعد أن تشكل الجأن المناسبة لتقييمها.

والله الموفق

#### المراجع:

1. المحاسبة الحكومية والقومية في الجمهورية اليمنية د.إطفي محمد حسونة ود.احمد عمر با مشموس - مطابع الأهرام التجارية - القاهرة.
2. المحاسبة الحكومية في الجمهورية اليمنية للأستاذ عبد القادر احمد الحوثيري - كلية العلوم الإدارية - جامعة عدن.
3. المحاسبة الحكومية للأستاذ متولي محمد الجمل والأستاذ محمد السيد الجزار - دار الرسالة - القاهرة.
4. المحاسبة الحكومية والقومية للأستاذ محمود شوقي عطا الله الرسالة- القاهرة.
5. نظام المحاسبة الحكومية - دراسة نظرية وعملية - د.حسن محمد كمال الجيل للطباعة - القاهرة.
6. المحاسبة الحكومية والقومية د.محمد احمد خليل ود.عمر السيد حسن - مؤسسة شباب الجامعة - الإسكندرية.

7. القانون المالي رقم ( 8 ) لعام 1990م ولانحته التنفيذية المعمول بها حالياً في الجمهورية اليمنية.
8. دليل النظام المحاسبي الحكومي الصادر في 1999م.
9. دليل إعداد الموازنة العامة في الجمهورية اليمنية لعام 2000م.
10. مذكرات في المحاسبة القومية ونظام حسابات الحكومة د. عبد الحي مرعي - مؤسسة شباب الجامعة- الإسكندرية.
11. الجهاز المركزي للإحصاء - كتاب الإحصاء السنوي لعام 2000.