

**تقييم مدى التزام الجامعات الحكومية بالمعالجة
المحاسبية للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي
الحكومي**

(دراسة حالة في الجامعة المستنصرية)

أعداد

م.م. عمار عبد القادر عطا

وزارة التعليم العالي – مكتب المفتش العام

تعتبر الأصول الثابتة في الجامعات الحكومية من أراضي ومباني ومختبرات علمية وورش هندسية وأثاث متنوع ذات أهمية كبرى لنشاط الجامعات وأستمرارية ذلك النشاط ونظرا لهذه الأهمية فلقد حدد النظام المحاسبي الحكومي المعالجة المحاسبية السليمة التي من شأنها تحقيق الرقابة والسيطرة على تلك الأصول ويهدف البحث الى تقييم مدى التزام الوحدات الحسابية في الجامعات الحكومية بالعمل وفق المعالجة المحاسبية السليمة للأصول الثابتة ، وأن أهم الأستنتاجات التي توصل لها البحث هو ضعف التزام الجامعة عينة البحث بالعمل وفق تلك المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة مما سبب ضعفا في عمليات الرقابة والسيطرة على تلك الأصول ومن أهم التوصيات التي توصل لها البحث ضرورة الألتزام بالعمل وفق تلك المعالجة المحاسبية لضمان قوة عمليات الرقابة والسيطرة على الأصول الثابتة وضمان أستمروارية نشاط الجامعات الحكومية وتقديم خدماتها التعليمية بجودة عالية .

Extract Search

Assess the commitment of public universities accounting treatment of fixed assets under Government accounting system

Considered fixed assets in the public universities of the land and buildings and science laboratories and workshops, engineering and furniture medley of great importance to the activity of universities and the continuity of that activity Due to this importance has identified the accounting system of government accounting treatment of sound that would achieve the oversight and control of those assets and the research aims to assess the extent of the commitment of units calculations in public universities to work according to sound accounting of fixed assets, and that the most important conclusions of her research is to double the university's commitment to research sample to work according to those accounting treatment of fixed assets, causing weakness in the control processes and control over those assets is the most important recommendations reached by the research need commitment to work according to those accounting treatment processes to ensure strong oversight and control of fixed assets and ensure the continuity of activity and public universities to provide educational services with high quality

المقدمة :-

تعد الأصول الثابتة في الجامعات الحكومية من أراضي ومباني ومختبرات علمية وورش هندسية وأجهزة وأثاث ذات أهمية كبرى وأن هذه الأهمية تتأتى من حجم الأنفاق الاستثماري السنوي الكبير الذي تتفقه هذه الجامعات للحصول على هذه الأصول إضافة الى ضرورة استمرار وديمومة هذا الأنفاق لضمان استمرارية تواجد تلك الأصول التي تحتاجها الجامعات لضمان استمرارية نشاطها في تقديمها للخدمة التعليمية وتخريج ورغد المجتمع بالموارد البشرية المطلوبة من الطلبة الخريجين المؤهلين علميا وعمليا والتي من شأنها المساهمة في عمليات البناء والأعمار وتقديم بقية الخدمات لأفراد المجتمع .

ولتلك الأسباب كلها إضافة الى أن من أبرز أهداف المحاسبة الحكومية هو المحافظة على الأصول الثابتة وحمايتها وهذا يتطلب الالتزام بالمعالجات المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي الذي من شأنه توفير عمليات الرقابة والسيطرة على تلك الأصول ، وأن عدم الالتزام بالعمل وفق تلك المعالجات المحاسبية من شأنه أن يضعف عمليات الرقابة والسيطرة على تلك الأصول مما يسبب فقدان والضياع والتلف وهذرا للمال العام ومن هنا تتأتى أهمية البحث لمعرفة مدى التزام الوحدات الحسابية في الجامعات الحكومية بالمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة ومن خلال دراسة حالة الجامعة المستنصرية وبعدة محاور تناول المحور الاول منهجية البحث اما محوره الثاني فقد تناول المدخل الى المحاسبة الحكومية وفي المحور الثالث كان للجانب العملي من خلال تقييم مدى الالتزام بالمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في الجامعة المستنصرية وتوصل البحث في محوره الأخير الى اهم الأستنتاجات والتوصيات .

١- منهجية البحث :

مشكلة البحث :

لا تقوم الوحدات الحسابية في الجامعات الحكومية بالالتزام بالمعالجة المحاسبية السليمة للموجودات غير المالية (الأصول الثابتة) وفق النظام المحاسبي الحكومي مما يؤثر سلبا على عمليات السيطرة والرقابة على تلك الأصول التي لها أهمية كبرى في الوحدات الحكومية للقيام بأنشطتها في تقديم الخدمات للمجتمع وما تشكله من حجم أنفاق رأسمالي كبير للحصول عليها .

فرضية البحث:

أن الالتزام بالعمل بالمعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي الحكومي للأصول الثابتة في الجامعات الحكومية سوف يؤدي الى دقة عمليات السيطرة والرقابة على الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية ومنها الجامعات الحكومية .

أهمية البحث :

تمثل الموجودات غير المالية (الأصول الثابتة) أحد الأدوات الرئيسة والمهمة المطلوبة لنشاط الوحدات الحكومية ومنها الجامعات الحكومية التي تقوم بتقديم خدماتها لأفراد المجتمع مما يتطلب نظام محاسبي سليم للأصول الثابتة في تلك الوحدات والالتزام بالعمل وفق ذلك النظام الذي من شأنه أن يؤدي الى السيطرة والرقابة على تلك الأصول والاستخدام الأمثل لها بما يحقق الكفاءة والفعالية في استغلال موارد الجامعات الحكومية وتحقيق الأهداف المنشودة لتلك الجامعات .

هدف البحث :

يهدف البحث الى معرفة مدى التزام الجامعات الحكومية بالعمل وفق النظام المحاسبي الحكومي لمعالجة الأصول الثابتة للسيطرة والرقابة على تلك الأصول.

عينة البحث

تم اختيار السجلات الحسابية وتقارير ديوان الرقابة المالية في الجامعة المستنصرية عينة للبحث .

٢- مدخل الى المحاسبة الحكومية

١.٢ تعريف المحاسبة الحكومية

عرفت المحاسبة الحكومية بالعديد من التعاريف فقد عرفت تقليدياً على أنها (دراسة لمجموعة المبادئ والأسس والمعايير المتعارف عليها ودراسة تطبيقية للأساليب الفنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ومصروفات الحكومة وبغرض اتخاذ القرارات في الوقت المناسب ، كما عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة الحكومية (بأنها تختص بقياس وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام (مبارك، ٢٠١٣ :٩)

كما تعرف على أنها مجموعة من المبادئ والأسس التي تهدف الى المساعدة في فرض الرقابة المالية على إيرادات الدولة ونفقاتها وتتضمن تقديم التقارير الدورية عن صرف وتحصيل الموارد الحكومية التنفيذية والتشريعية وبذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على أموال الدولة (الهور ، ١٩٩٨ : ٧) ، كما عرفت المحاسبة الحكومية (على أنها فرع من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل والتقرير المحاسبي على الأنشطة التي تقوم بها الحكومة (محمود ، ٢٠١١ : ١٠) .

٢.٢ أهداف المحاسبة الحكومية

للمحاسبة الحكومية أهداف عدة يمكن أيجازها بالآتي (محمود : ١٥) :

- ١- التعرف على الإيرادات والنفقات الفعلية ومقارنتها مع الإيرادات والنفقات المقدرة للوحدات الإدارية والحكومية والتعرف على الانحرافات والعمل على معالجتها .
- ٢- تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة على إيرادات ونفقات الدولة وبيان سلامة عمليات التحصيل والأنفاق وفقا للقوانين والأنظمة والتعليمات .
- ٣- أحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام .
- ٤- العمل على توفير البيانات المطلوبة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية وتقييم أدائها .

٣.٢ خصائص النشاط الحكومي

يتميز النشاط الحكومي بعدة خصائص تميزه عن بقية الأنشطة الأخرى ومن أهم هذه الخصائص (مبارك ، ١٩٩٢ : ١٣) :

- ١- أن هدف النشاط الحكومي هو تأدية الخدمات العامة لأفراد المجتمع وهو لا يهدف الى تحقيق الربح مثل الأمن ، الدفاع ، الصحة الخ ولتغطية نفقات هذه الخدمات العامة تقوم الحكومات بما لها من سلطة بفرض الضرائب والرسوم والاقتراض لغرض سد تلك النفقات ويتم ذلك على أساس سنوي .
- ٢- بناءا على ما جاء في الخاصية الأولى فإنه لا يوجد رابط بين الإيرادات العامة للوحدة الحكومية ونفقاتها الحكومية .
- ٣- ليس هناك تفرقة بين ماتتفقه الوحدات الحكومية على المصروفات الجارية والنفقات الراسمالية على الأعمال الجديدة والانشاءات وفقا لما هو موجود في محاسبة الوحدات الهادفة للربح حيث تقوم الدولة بالتحديد السنوي ما تحتاجه من موارد لمزاولة نشاطها

العام للسنة المالية ويتم ذلك من خلال تقدير المصروفات اللازمة لنشاطها وتقدير حجم الموارد اللازمة لتغطية تلك المصروفات وحيث ان الوحدات الحكومية مستمرة في نشاطها فإنه لابد ان تكون موارد الدولة متجددة لضمان الاستمرارية في مزاوله نشاطها العام .

٤- نتيجة لما جاء في الخاصية الثالثة فإنه ليس للوحدة الحكومية رأس مال بالمعنى المحاسبي المعروف ولا يمكن أعداد حساب ختامي وميزانية عمومية بالمعنى المحاسبي المعروف .

٤.٢ نطاق استخدام المحاسبة الحكومية

تستخدم المحاسبة الحكومية في الوحدات الادارية الحكومية متمثلة بالوزارات والهيئات الحكومية المستقلة وكذلك في مجالس المحافظات والوحدات الادارية التابعة لها .

٥.٢ مبادئ وأسس المحاسبة في الوحدات الحكومية

ان أختلاف هدف وطبيعة النشاط الحكومي غير الهادف للربح عن هدف ونشاط وحدات الأعمال الهادفة للربح وكذلك أختلاف طرق تمويل كلا النشاطين أدى الى أختلاف المبادئ والأسس التي تحكم كل منهما ومع ذلك فأن هناك نقاط أتفاق في المبادئ في كلا النشاطين وكذلك هناك نقاط أختلاف في المبادئ في كلا النشاطين يمكن أيجازها بالآتي (مبارك : ١٥) :-

١-٥-٢ الاتفاق في المبادئ والأسس بين نظام المحاسبة الحكومية ونظام المحاسبة المالية للوحدات

الهادفة للربح :

هناك عدة نقاط أتفاق في المبادئ بين نظام المحاسبة الحكومية والنظام المحاسبي للوحدات الهادفة للربح يمكن أيجازها بالآتي :-

١- أن كلا النظامين يستخدم نظرية القيد المزدوج في أثبات عملياته المالية الخاصة بنشاطه .

٢- أن كلا النظامين يستخدم وحدة النقد كوحدة قياس للعمليات المالية .

٣- كلاهما يتفق على ضرورة مبدأ التحقق دليلا للأثبات الموضوعي لغرض أثبات العمليات المالية في السجلات الحسابية .

٤- كلا النظامين يتبع الدورة المحاسبية كاملة بدءا من تسجيل العمليات المالية وفقا للمستندات الخاصة به في سجل سجل اليومية العامة ثم الترحيل والتبويب في السجلات ثم التجميع والترصيد وأعداد موازين المراجعة وأنتهاء بأعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية .

٢-٥-٢ الاختلاف في المبادئ والأسس في كلا النظامين

١- فيما يخص الأسس المحاسبية فهناك عدة أسس محاسبية لأحتساب المصروفات والأيرادات فبينما تتبع وحدات الأعمال الهادفة للربح أساس الأستحقاق فأن معظم الوحدات الحكومية تستخدم الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل في النظام المحاسبي الحكومي .

٢- فيما يخص أعداد الموازنات التقديرية ففي حين أن البداية في أعداد الموازنات التقديرية في الوحدات الهادفة للربح يكون بتقدير الإيرادات المتوقعة ثم القيام بتوزيع هذه الموارد على الأستخدامات المختلفة فأنه في مجال المحاسبة الحكومية فأن البدء في أعداد الموازنات التقديرية العامة للدولة يكون بتقدير الأستخدامات المطلوبة للنشاط العام للدولة ثم التقدير والعمل على تدبير الموارد اللازمة لتغطية تلك الأستخدامات .

٣- لا يتم التفرقة والتمييز بين المصروفات الأيرادية الجارية والمصروفات الرأسمالية الأستثمارية وذلك لأن المحاسبة الحكومية هدفها هو الحصول على الموارد السنوية وأنفاقها على النشاط العام السنوي وفق القوانين والأنظمة والتعليمات ونتيجة لذلك يتم غلق جميع المصروفات الأيرادية الجارية والمصاريف الرأسمالية الأستثمارية في نهاية كل سنة مالية في الحسابات الختامية ولا تسجل أية بيانات عن الاصول في المحاسبة الحكومية ولكن يتم الإشارة لها من خلال الحسابات النظامية المتقابلة ومطابقتها مع السجلات الأحصائية بهدف الرقابة وتتبع الحيازة لتلك الأصول ، بينما في المحاسبة المالية في التي تتبع في الوحدات الهادفة للربح يتم التفرقة بين المصروفات الأيرادية الجارية والمصروفات الرأسمالية الأستثمارية وذلك من خلال اعتبار المصروفات الأيرادية الجارية مصروفات مستنفذة في سبيل الحصول على إيرادات الفترة وبالتالي تحميلها على الحسابات الختامية لنفس الفترة أما المصروفات الرأسمالية فتعد تكلفة أقتناء الأصول طويلة الأجل يتم الأستفادة منها لعدة فترات مالية لذا يتم توزيع تكلفتها القابلة للأندثار على العمر الإنتاجي لها بحيث تحمل كل فترة مالية بنصيبها من هذه التكلفة وأن هذا التمييز من شأنه المحافظة على رأسمال الوحدة وتحديد نتيجة نشاط الفترة للوحدة بشكل دقيق .

٤- يتم العمل في المحاسبة الحكومية على أساس سنوية المصاريف حيث تخصص النفقات سنويا وتنتهي هذه التخصيصات بأنتهاء السنة المالية وطبقا لهذا المبدأ يعد كل ما ينفق خلال الفترة المالية مصروفات خاصة بتلك الفترة وبغض النظر عن الهدف من الاتفاق أما موارد الوحدة الحكومية فتجدد سنويا وتستخدم للأغراض المخصص لها

بغض النظر عن الهدف من الأنفاق أو نتائجه فالأيرادات العامة تقابل المصروفات العامة على أساس سنوي بغض النظر عن مصدر الأيرادات أو الهدف من المصروفات ولا توجد علاقة سببية بين مختلف الأيرادات ومختلف المصروفات ووفقا لهذا التصور لا مجال لعمل قاعدة أستمراية الوحدة ويزرتب على سنوية المصاريف وتجدد الموارد العامة السنوية عدم الحاجة الى رأس مال مستثمر لغرض مزاولة النشاط في مجال المحاسبة الحكومية ، أما في مجال محاسبة المالية للوحدات الهادفة للربح فإنه يتم أعداد القوائم المالية طبقا لقاعدة أستمراية الوحدة لأجل غير محدد وكوحدة أقتصادية مستمرة يتم تحويل بعض أصولها الى نقدية مباشرة مثل المدينين بينما يتم تحويل أصول أو موارد أخرى الى سلع أو خدمات حيث تقوم الأولى بالقيمة النقدية المتوقعة أما الثانية فتقوم على أساس القيمة الحالية للمنافع المتوقعة منها وهذا يتطلب تقويم المخزون والأصول الثابتة على أساس تكلفتها التاريخية وهذا ناجم عن هدف المحاسبة المالية للوحدات الهادفة للربح بالمحافظة على رأس المال وقياس نتيجة النشاط .

٥- لاتعمل المحاسبة الحكومية بسياسة الحيطة والحذر كون أن حجم النشاط الحكومي محدد مسبقا بما ترتبط به الدولة وبما تعده من موارد نقدية متجددة وكما تم توضيحه سابقا فإن المحاسبة الحكومية ليس من أهدافها المحافظة على رأس المال بينما يتم اتباع سياسة الحيطة في مجال محاسبة الوحدات الهادفة للربح من خلال تكوين المخصصات والأحتياطيات لمقابلة نقص مؤكد أو محتمل في قيمة أصل من الأصول أو زيادة مؤكدة أو محتملة الوقوع في قيمة التزام من الألتزامات ومن أمثلتها مخصص الديون المشكوك فيها ومخصصات الصيانة وأحتياطي مكافأة ترك الخدمة والأحتياطيات التعويضية .

٦- تعتمد المحاسبة المالية للوحدات الهادفة للربح على أساس الأستحقاق في قياس نتيجة نشاط الوحدة وأن اتباع هذا الأساس يستلزم أجراء التسويات الجردية لتحميل السنة المالية بما يخصها من المصروفات والأيرادات وتحقيق المقابلة السليمة بينهما للوصول الى نتيجة النشاط الحقيقي لتلك الوحدات كما يجري في نهاية السنة المالية الجرد الفعلي لبنود أصول تلك الوحدات ومطابقته مع أرصدة السجلات بهدف التحقق من أصولها ، أما في النظام المحاسبي الحكومي للوحدات الحكومية فلا مجال لأستخدام التسويات الجردية أذ كما ورد أنفا أن من خصائص المحاسبة الحكومية هو سنوية المصاريف والأيرادات وايضا أعتمادها على الأساس النقدي وعدم تفرقتها بين بين

المصروفات الأيرادية والرأسمالية إلا أن أجراء الجرد الفعلي لأصول الوحدة الحكومية ومطابقتها مع أرصدة السجلات المخزنية والأحصائية يعد بنفس أهمية عمليات الجرد الفعلي والمطابقة في المحاسبة المالية للوحدات الهادفة للربح وذلك لما توفره عمليات الجرد والمطابقة تلك من أمكانية التحقق من أصول الوحدة الحكومية وسلامتها وأيضاً لما تمثله من وسيلة للسيطرة والرقابة على تلك الأصول والتي تعد من أهم عناصر رأس المال العام للدولة ومن ضرورة المحافظة عليه .

٧- لا تمتلك الوحدات الحكومية صفة الشخصية المعنوية المستقلة كما هو الحال في الوحدات الهادفة للربح فالوحدات الحكومية هي وحدات تشكل من قبل الخزانة العامة المركزية للدولة ولمختلف وزارات تلك الدولة حيث لا تملك تلك الوحدات أصولاً تستخدمها لتحقيق الإيرادات ولا يترتب عن نشاطها التزامات حيث أن هدف تلك الوحدات كما يبينه آنفاً هو تحصيل الإيرادات العامة من ناحية والرقابة على الصرف من تخصيصات الوحدة المرصودة في الموازنة العامة للدولة المصادق عليها من السلطة التشريعية في تلك الدولة .

٦.٢ . المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي الحكومي

مرت المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة بمرحلتين أو أسلوبين رئيسيين :
المرحلة أو الأسلوب الأول وهو الأسلوب التقليدي للمحاسبة عن الأصول الثابتة .
المرحلة أو الأسلوب الثاني وهو أسلوب السيطرة بواسطة الحسابات النظامية المتقابلة للأصول الثابتة .

الأسلوب الأول : الأسلوب التقليدي للمحاسبة عن الأصول الثابتة :

يبين هذا الأسلوب أن المعالجة المحاسبية عن الأصول الثابتة تمر بثلاث مراحل (عمر ، ١٩٩١ : ٤)

- مرحلة الحصول على الأصل الثابت المتمثلاً بمصروفات الشراء أو الأنشاء .
- مرحلة الحيابة متمثلة بأظهار الأصول الثابتة في السجلات والقوائم المالية .
- مرحلة الاستخدام متمثلة بأحتساب الأندثار كأحد عناصر التكاليف مقابل استخدام ذلك الأصل في ظل نظام المحاسبة المالية للوحدات الهادفة للربح يتم التسجيل المحاسبي للأصول الثابتة في المراحل الثلاثة من خلال تسجيل عملية أقتناء الأصل الثابت بموجب قيود محاسبية وفقاً للمستندات الثبوتية والموضوعية ، وكذلك في مرحلة الحيابة يتم تسجيل عملية الأقتناء في المرحلة الأولى في السجلات المحاسبية (سجل اليومية العامة ، سجل الأستاذ العام ، سجل

الأصول الثابتة) ، وأيضا في مرحلة الاستخدام يتم التسجيل المحاسبي من خلال احتساب الأندثار السنوي مقابل استخدام هذا الأصل الثابت .

أما في ظل النظام المحاسبي الحكومي للوحدات الإدارية غير الهادفة للربح فأن الأمر يقتصر على تسجيل الأصول الثابتة في مرحلة الأقتناء في السجلات الحسابية ويتم أظهارها وتسجيلها في السجلات المخزنية لغرض السيطرة والرقابة على تلك الأصول في مرحلة الحيازة ولا يكون هناك أظهار في السجلات في مرحلة الاستخدام .

وكان يعاب على هذا الأسلوب التقليدي في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي الحكومي أن هناك نواحي قصور عدة في ظل هذا الأسلوب تتجلى بالآتي :-

— عدم أحكام السيطرة على حيازة واستخدام الأصول الثابتة فكما بينا سابقا أن المحاسبة الحكومية للوحدات غير الهادفة للربح تقوم بالمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في مرحلة الأقتناء والأكتفاء بالتسجيل المخزني في مرحلتي الحيازة وعدم التسجيل في مرحلة الاستخدام ووفقا لهذه المعالجة فأن المحاسبة الحكومية لايمكنها توفير البيانات اللازمة لأحكام السيطرة عليها في مرحلتي الحيازة والاستخدام فمن الصعب على السجلات المخزنية إعطاء الكلف الدقيقة لهذه الأصول كذلك لايمكن معرفة كفاءة استخدام هذه الأصول لعدم توافر بيانات عنها خلال مرحلة الاستخدام .

— عدم توافر البيانات اللازمة للمساهمة في أعداد الموازنة العامة للدولة : حيث أن القصور في عملية الرقابة والسيطرة على الأصول الثابتة وتوفير البيانات اللازمة عن كفاءة استخدام الأصول الثابتة كما بيناه سابقا من شأنه أن يقلل من المساهمة في توفير البيانات المطلوبة لأعداد الموازنة العامة للدولة وفقا للأساليب الحديثة التي تركز على تقييم الأداء والرقابة على تحقيق الأهداف .

الأسلوب الثاني : أسلوب السيطرة والرقابة بواسطة الحسابات النظامية المتقابلة للأصول الثابتة

نظرا للقصور في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في النظام المحاسبي الحكومي الذي سبق وأن بيناه في مرحلة الأسلوب الأول ونظرا لأهمية الأصول الثابتة في نشاط الوحدات الحكومية ومايشكله الأففاق الرأسمالي على الأصول الثابتة من نسبة كبيرة من أتمادات وتخصيصات موازنة الدول وحيث أن المال العام يستخدم بواسطة العديد من الوحدات الحكومية ذات المستويات التنظيمية المتعددة والمتباعدة وضرورة توفير البيانات المناسبة لأمكانية إدارة المال العام إدارة رشيدة والسيطرة على الممتلكات العامة والرقابة عليها فقد تم استخدام أسلوب

الحسابات النظامية المتقابلة كأسلوب للسيطرة والرقابة وأعطاء البيانات الدقيقة عن الأصول الثابتة .

والحسابات النظامية المتقابلة (هي مجموعة الحسابات التي يكون استخدامها بصورة مزدوجة حيث ترد ضمن الحساب الختامي للوحدة ولا تتضمن حركة نقدية وتستخدم لضمان الرقابة وتوفير البيانات) (سلوم ، ٢٠٠١ : ٣٠٧) .

ووفقا لهذا الأسلوب يتم السيطرة على الأصول الثابتة من خلال استخدام سجل للأصول الثابتة (سجل محاسبة ١٣) في الوحدة الحكومية ويضم هذا السجل جهتين جهة الوارد ويقيد فيها الكمية الواردة من الأصول وجهة الصادر ويقيد فيها الكمية الصادرة الى جهات أخرى والترحيل في هذا السجل يتم وفق الآتي (دليل العمل المالي والتدقيقي ، ٢٠١٢ : ٧٥) :

١- تجرد الأصول الثابتة في كل قسم وتستخرج أسعارها من قسم التجهيزات .

٢- تفتح صفحة لكل أصل ثابت .

٣- يثبت العدد والسعر والمبلغ الأجمالي كرصيد مدور من سنوات سابقة .

٤- تسجيل الحركات على الرصيد فكلما أخرجت من هذه المادة تقيد في حقل الوارد بالتفصيل .

٥- أما حقل الصادر فيقيد فيه الأعداد المعادة الى المخازن بسبب عدم الحاجة اليها أو قدمها أو أستهلاكها وتنزل من الرصيد الموجود للمادة .

ولغرض الترحيل الى هذا السجل يتم أعداد جداول من قبل قسم التجهيزات (المخازن) شهريا الأول يسمى بجدول الأصول الثابتة الداخلة لقسم التجهيزات (المخازن) والثاني يسمى بجدول الأصول الثابتة الخارجة من قسم التجهيزات (المخازن) وكما موضح في الملاحق رقم ١ و ٢ .

ووفقا لجداول الأصول الثابتة الداخلة والخارجة يتم أعداد القيود المحاسبية الشهرية لمعالجة الأصول الثابتة محاسبيا وعلى النحو الاتي :

— قيد أثبات الأصول الثابتة الداخلة الى مخازن الأصول الثابتة :

من ح / مخزن الأصول الثابتة

الى ح / مقابل مخزن الأصول الثابتة

— قيد أثبات الأصول الثابتة الخارجة الى مخازن الأصول الثابتة :

من ح / مقابل مخزن الأصول الثابتة

الى / مخزن الأصول الثابتة

— قيد تسجيل الأصول الخارجة من المخازن وأستخدامها في نشاط الوحدة الحكومية

من ح / الأصول الثابتة

الى ح / مقابل الأصول الثابتة

قيد شطب الأصول الثابتة بعد أستهلاكه

من ح / مقابل الأصول الثابتة

الى ح / الأصول الثابتة

قيد أذخال الأصول الثابتة المستهلكة الى مخازن مستهلكات الأصول الثابتة

من ح / مخزن مستهلكات الأصول الثابتة

الى ح / مقابل مخزن المستهلكات للأصول الثابتة

— قيود بيع سكراب الأصول الثابتة وتنزيل رصيده من مخزن المستهلكات :

قيد التنزيل من رصيد مخزن المستهلكات :

من ح / مقابل مخزن المخلفات والمستهلكات للأصول الثابتة

الى ح / مخزن المخلفات والمستهلكات للأصول الثابتة

قيد بيع سكراب الأصول الثابتة :

من ح / الصندوق / المصرف

الى ح / أيراد بيع المخلفات والسكراب

٣. الجانب العملي : معرفة مدى الألتزام بالنظام المحاسبي الحكومي للمعالجة المحاسبية

للأصول الثابتة كوسيلة للرقابة والسيطرة على الأصول الثابتة في الجامعة المستنصرية .

تم أثبات عدة ملاحظات عن المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفقا للنظام المحاسبي

الحكومي في تقارير ديوان الرقابة المالية عن البيانات المالية للجامعة المستنصرية للسنتين

٢٠١١ و ٢٠١٢ التي تبين أن هناك ضعفا في التزام الوحدات الحسابية بالمعالجة المحاسبية

للأصول الثابتة واهم هذه الملاحظات كانت كالآتي :

— الملاحظات الواردة في تقرير ديوان الرقابة المالية المرقم ١٩٣١٧ في ١٣ / ٩ / ٢٠١٢

عن البيانات المالية للجامعة المستنصرية للعام / ٢٠١١ :-

- لم تقم الجامعة بأعداد قوائم الجرد وفق النماذج المعتمدة ضمن متطلبات أعداد البيانات المالية وحسب تعليمات الأمانة العامة لمجلس الوزراء .
- لم يتم توحيد نتائج الجرد للأصول الثابتة للأقسام والشعب الخاصة برئاسة الجامعة المستنصرية على أساس نوع الموجود والمنشأ .
- لم يتم أعداد قوائم جرد اصولية الخاص بوسائل النقل في الجامعة .
- وجود درجات نارية موجودة في مخازن الجامعة تم شراؤها منذ العام / ٢٠١٠ لم يتم ترقيمها وتسجيلها في دائرة المرور العامة .
- لم تقم الجامعة بفصل أقيام الأصول الثابتة عن الأصول المخزنية بالقيود النظامي المتقابل خلال السنة رغم التأكيد على ذلك في التقارير السابقة .
- لم تقم الجامعة بشطب أصولها الثابتة والمخزنية المتضررة والتالفة وتنزيلها من السجلات تنفيذاً لكتاب وزارة التخطيط لسنة / ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ .
- ظهر فرق مبلغ قدره (٥٣١١٧٩٥٦) دينار (فقط ثلاثة وخمسون مليون ومائة وسبعة عشر ألف دينار وتسعمائة وستة وخمسون دينار لاغيرها) بين مشتريات الاصول الثابتة وحساب مقابل الأصول الثابتة بسبب عدم الدقة في تنظيم القيود النظامية المتقابلة في رئاسة الجامعة والكليات التابعة لها .
- تم أشغال بناية كلية التربية الأساسية وكلية القانون من قبل الجامعة المستنصرية على أرض مملوكة لوزارة التربية وقد قامت الجامعة ببناء إضافات على بناية تلك الكليات على الرغم من عدم أستملاك الجامعة لتلك العقارات .
- **الملاحظات الواردة في تقرير ديوان الرقابة المالية المرقم ٢١٣٩٣ في ١٠ / ١٠ / ٢٠١٣ عن البيانات المالية للجامعة المستنصرية للعام / ٢٠١٢ :-**
- لم تقم رئاسة الجامعة وكلياتها بأعداد قوائم الجرد وفق النماذج المعتمدة ضمن متطلبات أعداد البيانات المالية على الرغم من التأكيد في التقارير الرقابية للسنوات السابقة .
- لم يظهر سجل محاسبة (١٣) الخاصة بالأصول الثابتة تسجيل كافة كافة الاصول الثابتة المشتراة سابقا .
- عدم قيام الجامعة بتشكيل لجان المطابقة نتائج جرد الأصول الثابتة مع السجلات حيث أكتفت بتشكيل لجان الجرد .
- لم يتم توحيد نتائج الجرد للأصول الثابتة للأقسام والشعب الخاصة برئاسة الجامعة على أساس نوع الأصل والمنشأ وقدمت تلكى بصورة مستقلة .

- لم تقم الجامعة بترميز الأصول الثابتة واستخدام المكننة بالسيطرة عليها لتسهيل اعمال الجرد .
- لم تقم الجامعة بفصل أقيام الأصول الثابتة عن الأصول المخزنية بالقيد النظامي المقابل خلال السنة على الرغم من التأكيد على ذلك في تقارير ديوان الرقابة المالية السابقة .
- وجود فرق مقداره (٥٥٠٩٨٨٩٠٠) دينار (فقط خمسمائة وخمسون مليون وتسعمائة وثمانية وثمانون الفا وتسعمائة دينار لاغير) بين رصيد حساب الأصول الثابتة في البيانات المالية والأضافات التي تمت على الحساب النظامي المقابل للأصول الثابتة نتيجة عدم تنظيم قيود نظامية متقابلة ويوصي ديوان الرقابة المالية بضرورة إجراء القيود النظامية المتقابلة لكافة المشتريات للأصول الثابتة أول بأول وأجراء المطابقات الأصولية لغرض الوصول الى النتائج الحقيقية للأصول .
- قامت الجامعة ببيع الأصول المستهلكة والأنقاص بأكثر من القيمة التقديرية بنسبة ١٠٠٠% مما يدل على الدقة في التثمين .
- لم تقم الجامعة بتنظيم قيد شطب الأصول الثابتة المستهلكة .
- وجود عدد من السيارات المستهلكة لرئاسة الجامعة وكلياتها والتي تعود لسنوات سابقة لم يتم شطبها بالرغم من تشكيل لجنة شطب السيارات المستهلكة .
- يوجد لدى الجامعة سيارات مسروقة منذ عام (٢٠٠٣ - ٢٠٠٩) لم يتم اتخاذ اللازم بشأنها وأستكمال اجراءات الشطب .
- قامت بعض كليات الجامعة بأستلام منح وهدايا من جهات خارجية على سبيل الهدية دون اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأن تقييمها وأظهارها في السجلات مما يشير الى ضعف السيطرة على ضعف السيطرة على الأصول الثابتة المهداة وعدم الألتزام بتعليمات تنفيذ الموازنة .

٤. الاستنتاجات والتوصيات :-

٤.١. الاستنتاجات :-

توصل البحث الى الأستنتاجات الآتية :-

- ١- أن هدف النشاط الحكومي هو تقديم الخدمات العامة لأفراد المجتمع ويتم الحصول على الموارد اللازمة لسد نفقات الخدمات العامة للدولة السنوية تلك عن طريق فرض الرسوم والضرائب وايضا عن طريق الأقتراض وغيرها من الوسائل وأن النشاط الحكومي هذا لا يهدف الى تحقيق الربح وبالتالي لا يوجد رابط أو علاقة سببية بين نفقات الوحدة الحكومية السنوية وأيراداتها السنوية .

٢- نتيجة لسنوية مصاريف الوحدة الحكومية وعدم وجود رابط او علاقة سببية بين نفقات الوحدة الحكومية وأيراداتها وأن هدف النشاط الحكومي هو تقديم الخدمة العامة وليس تحقيق الأرباح فأن النظام المحاسبي الحكومي لايميز بين المصاريف الجارية والمصاريف الرأسمالية في تلك الوحدات .

٣- يمثل الأنفاق الاستثماري على الأصول الثابتة في الوحدة الحكومية أهمية كبرى وهو يشكل نسبة عالية من تخصيصات الموازنة العامة للدولة لممارسة الوحدات الحكومية نشاطها المتمثل بتقديم الخدمات العامة لأفراد المجتمع ومايتطلبه ذلك من ضرورة توفير البيانات الدقيقة عن ذلك الأنفاق الاستثماري على الأصول الثابتة وأيضاً ضرورة الالتزام بالنظام المحاسبي الحكومي في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة لضمان عمليات الرقابة والسيطرة على الأصول الثابتة .

٤- مرت المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي الحكومي بمرحلتين الأولى تتمثل بتسجيل الأصول الثابتة في مرحلة الأقتناء وأثبتت الأصول الثابتة في السجلات المخزنية والأحصائية في مرحلة الحيازة وعدم تسجيل الأصول الثابتة في مرحلة الاستخدام ونتيجة القصور في المعالجة المحاسبية لهذا الأسلوب المتمثل بعدم قدرته في توفير البيانات الدقيقة والمطلوبة عن الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية وكذلك ضعف عمليات السيطرة والرقابة على تلك الأصول فلقد تم اعتماد الأسلوب الثاني في المعالجة المحاسبية المتمثل بأعتماد الحسابات النظامية المتقابلة كوسيلة لتوفير البيانات الدقيقة وكذلك توفير عمليات الرقابة والسيطرة على الأصول الثابتة في تلك الوحدات الحكومية .

٥- هناك ضعف في التزام الوحدات الحسابية في الجامعة المستنصرية بالنظام المحاسبي الحكومي للمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وظهر ذلك جليا من الملاحظات الرقابية الواردة في تقارير ديوان الرقابة المالية للسنتين ٢٠١١ و ٢٠١٢ عن الأصول الثابتة في الجامعة حيث بينت تلك التقارير ان هناك فروقات بمبالغ كبيرة بين رصيد الأصول الثابتة المشتراة والأضافات التي تمت على الحساب النظامي المتقابل للأصول الثابت وكذلك عدم تنظيم قيود شطب الأصول الثابتة المستهلكة وايضا عدم الفصل بين أقيام

الأصول الثابتة عن الأصول المخزنية بالقيود النظامية المتقابلة وكذلك عدم ترميز الأصول الثابتة وأيضا عدم استخدام المكننة للسيطرة على تلك الأصول وعدم توحيد كشوفات جرد الأصول الثابتة على مستوى الجامعة وغيرها من الملاحظات الرقابية التي تشر ضعفا كبيرا في عملية توفير البيانات الدقيقة المطلوبة عن الأصول الثابتة في الجامعة أضافة الى ضعف عمليات الرقابة والسيطرة على تلك الأصول .

٢.٤ التوصيات :-

من خلال الاستنتاجات التي توصل له البحث يوصي الباحث بالآتي :-

- ١- ضرورة التزام الوحدات الحسابية في الجامعة المستتصيرية في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفقا للنظام المحاسبي الحكومي من خلال القيام بعدة إجراءات :-
 - القيام بعمليات التسجيل الشهري للقيود النظامية لحسابات الأصول الثابتة المشتركة والمشطوبة خلال الشهر .
 - إقامة الندوات والدورات التدريبية لموظفي الحسابات والمخازن لشرح المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي الحكومي .
 - القيام بتشكيل اللجان الخاصة بترميز الأصول الثابتة وأنجاز أعمالها في الوقت المحدد لها للمساهمة في تقوية عمليات الرقابة والسيطرة على الأصول الثابتة .
 - القيام بتسجيل القيود المحاسبية المطلوبة الخاصة بشطب الأصول الثابتة دوريا وكذلك أثبات وتسجيل الأصول الثابتة المهداة لجامعة بكلياتها ومراكزها بعد تثمينها من قبل لجان التثمين المشكلة لهذا الغرض .
 - العمل على قيام الوحدات الحسابية في الجامعة المستتصيرية والكليات والمراكز التابعة لها بمسك سجل الأصول الثابتة (محاسبة ١٣) والترحيل الى هذا السجل أولا بأول والعمل على مطابقة أرصده مع الحسابات النظامية المتقابلة للأصول الثابتة .

- العمل على توحيد كشوفات جرد الأصول الثابتة في نهاية السنة المالية على مستوى الجامعة ككل وعدم الأكتفاء بجرودات الأصول الثابتة على مستوى الأقسام والشعب .
 - استخدام المكننة والنظم المحاسبية الألكترونية الخاصة بالأصول الثابتة في عمليات أذخال البيانات وأصدار التقارير والتي من شأنه المساهمة في عمليات السيطرة والرقابة على الأصول الثابتة من حيث أماكن تواجدها وحركتها مابين الكليات والمراكز والأقسام والشعب .
 - إصدار التعليمات اللازمة التي تضمن تأشير حركة الأصول الثابتة وتنقلاتها بين أقسام وشعب الجامعة أولاً بأول .
 - تشكيل لجان المشتريات والفحص والأستلام والجرد الخاصة بالأصول الثابتة من ذوي الأختصاص كالفنيين والمهندسين الذين لديهم معرفة وخبرة بالأصول الثابتة التي يتطلبها نشاط الجامعة المتمثل بالمختبرات والأجهزة العلمية والورش الهندسية وأجهزة الأنشطة الرياضية والفنية .
 - العمل على الفصل بين الحسابات النظامية المتقابلة للأصول الثابتة والحسابات النظامية المتقابلة للمواد المخزنية وحسب توصيات ديوان الرقابة المالية .
- ٢- العمل على أستحداث شعب أو وحدات داخل أقسام الشؤون المالية في الجامعات الحكومية تسمى بشعبة الأصول الثابتة تتولى هذه الشعب العمليات المالية المتعلقة بالأصول الثابتة من مسك السجلات المخصصة لذلك وتسجيل القيود النظامية لمشتريات وشطب الأصول الثابتة وتأشير عمليات تنقلات الأصول الثابتة بين غرف وأقسام ومختبرات وورش الجامعة وترصيد سجل الأصول الثابتة في نهاية السنة المالية وغير من الأمور المالية المتعلقة بالأصول الثابتة .

المصادر :-

الكتب :-

- حسن عبد الكريم سلوم ، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية ، دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ، ٢٠٠١ .
- د. رأفت سلامة محمود ، المحاسبة الحكومية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، ٢٠١٣ .
- د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، المحاسبة الحكومية والقومية ، كلية التجارة ، جامعة الأسكندرية ، مكتبة الوفاء القانونية ، ٢٠١٣ .
- د. محمد الهور ، أساسيات المحاسبة الحكومية ، دار وائل للنشر ، مصر ، ١٩٩٨ .

البحوث المنشورة :-

- د. محمد عبد الحليم عمر ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المحاسبة الحكومية ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ١٩٩٢ .

القوانين والأنظمة والتعليمات :-

- تقارير ديوان الرقابة المالية للأعوام ٢٠١١ و ٢٠١٢ .
- دليل العمل المالي والتدقيقي ، الجامعة المستنصرية ، قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ، ٢٠١٢ .