مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: تقويم إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية في الوحدات الحكومية دراسة في عينة من الوحدات الحكومية في محافظة نينوى
اسم الكاتب: م.م. علي مال الله عبدالله
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3265
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 18:39 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل تنمية الرافدين العدد ٩٦ مجلد ٣١ لسنة ٢٠٠٩
ص ص[١٤٥ -١٦٦]

تقويم إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية في الوحدات الحكومية دراسة في عينة من الوحدات الحكومية في محافظة نينوى

علي مال الله عبد الله
مدرس مساعد- قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل
Aliaudit1970@yahoo.com

المستخلص

تشكل الموجودات الثابتة والمخزنية جزءاً كبيراً من المال العام الذي تستخدمه الوحدات الحكومية في إنتاج وتقديم الخدمات العامة، ولضمان تحقيق رقابة محاسبية فاعلة على حيازة هذه الموجودات لابد من توفير مقومات السيطرة المحاسبية عليها.

تتحدد مشكلة البحث في قصور النظام المحاسبي الحكومي العراقي عن توفير المعلومات الملائمة للسيطرة على حيازة الوحدات الحكومية لهذه الموجودات ويهدف البحث إلى تقويم إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية في عينة من الوحدات الحكومية في محافظة نينوى لمعالجة نواحي القصور هذه، ويبنى البحث على فرضية أساسية مفادها أن سبب هذا القصور يعود إلى عدم كفاية إجراءات المحاسبة عن هذه الموجودات خاصة فيما يتعلق بالإفصاح عنها في القوائم المالية.

وقد اعتمد البحث على قائمة استقصاء لدراسة الإجراءات المعتمدة في المحاسبة عن هذه الموجودات في وحدات عينة البحث. وقد خلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها، أن عدم وضوح التعليمات الخاصة بإجراءات المحاسبة عن هذه الموجودات أدى إلى تطبيقها بشكل مشوه.

تأريخ استلام البحث ٢٠٠٨/٤/١٣ تأريخ قبول النشر ٢٠٠٨/١٠/٧

Evaluating of Accounting Procedures of Fixed and Storing Assets in Iraq, Study of Sample of Governmental Units in Ninavah

Ali Mal-Allah Abd-Allah
Assistant Lecturer
Department of Accountancy
University of Mosul

Abstract

The fixed and storing assets formed a large part of general fund that governmental units use to produce and present general services. To guarantee an accounting control on owning these assets, it is necessary to supply constituent accounting control on it. This research aimed to estimate the accounting procedures of fixed and storing assets in a sample of governmental units in Ninavah to treat the failure sides in output of Iraqi government accounting system. As well as supplying essential information to the control on owning and uses it in governmental units. The research depended on investigation list to study the depended procedures in accounting. The research concluded into a group of results, the non clear regulations of accounting procedures of assets led to abnormal applications

المقدمة

تعد الموجودات الثابتة والمخزنية أحد أهم الموارد التي تخصص للوحدة وتوضع تحت تصرفها إذ تشكل جزءاً كبيراً من المال العام الذي تستخدمه الوحدة الحكومية في إنتاج وتقديم الخدمات العامة، ولضمان تحقيق رقابة محاسبية فاعلة على حيازة هذه الموجودات واستخدامها بكفاءة من قبل الوحدة الحكومية لابد من توفير مقومات السيطرة المحاسبية عليها من خلال إثبات أقيامها في السجلات المحاسبية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

ويشكل هذا الموضوع أحد المشاكل التي تواجه المحاسبين في الوحدات الحكومية وذلك لعدم تفرقة النظم المحاسبية في الوحدات الحكومية بين النفقات الايرادية والنفقات الرأسمالية واعتمادها الأساس النقدي في المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية. نظرا للاعتقاد بعدم الحاجة إلى حساب التكلفة الفعلية لوحدات الأداء، لأنها تقدم مجانا أو بمقابل رمزي لا يرتبط بالتكلفة وأن الوحدات الحكومية لا تدبر احتياجاتها من الأموال وإنما تحصل عليها من الموارد السيادية للدولة والتي من أهمها الضرائب Kمما ينفي حاجتها إلى حساب الاندثار وهو من أهم عناصر النفقات غير النقدية.

وقد تخلت معظم الدول المتقدمة وبعض الدول النامية عن هذا الأسلوب في تسجيل نفقات الوحدات الحكومية وأصبحت تتبع أساس الاستحقاق التام أو المعدل في القياس المحاسبي، مما يعطي إمكانية لمتابعة تطور موجودات الوحدة والمحافظة عليها وتنميتها.

مشكلة البحث

تتحدد مشكلة البحث في قصور النظام المحاسبي الحكومي العراقي عن توفير المعلومات الملائمة للسيطرة على حيازة الوحدات الحكومية للموجودات الثابتة والمخزنية، الأمر الذي يتطلب تقويم إجراءات المحاسبة عنها للوقوف على أسباب هذا القصور واقتراح الحلول اللازمة لمعالجته.

هدف البحث

يهدف البحث إلى تطوير إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة ورفع كفاءة النظام المحاسبي الحكومي العراقي في توفير المعلومات المحاسبية اللازمة للسيطرة على الموجودات الثابتة والمخزنية من خلال دراسة وتحليل إجراءات المحاسبة عن هذه الموجودات في عينة مختارة من الوحدات الحكومية في محافظة نينوى.

فرضية البحث

يبنى البحث على فرضية أساسية مفادها أن سبب قصور إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية يعود إلى عدم كفاية هذه الإجراءات والمحاسبة عن هذه الموجودات ولاسيما فيما يتعلق بالإفصاح عنها في القوائم المالية.

منهج البحث

اعتمد البحث المنهج الوصفي من خلال الاطلاع على ما كتب حول الموضوع في الكتب والدوريات العربية والأجنبية والمنهج التحليلي من خلال دراسة وتحليل إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية في عينة مختارة من الوحدات الحكومية في محافظة نينوى، وذلك باستخدام استمارة الاستقصاء الموضحة في الملحق ١ والتي تم توزيعها على المحاسبين العاملين في أقسام الحسابات والسيطرة المخزنية والمدققين الداخليين والعاملين في أقسام الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية عينة البحث.

عينة البحث

شملت عينة البحث الوحدات الحكومية الآتية:

١. جامعة الموصل*. ٢. المعهد التقني نينوى. ٣. مديرية الموارد المائية/نينوى.

---

* طبقت جامعة الموصل للفترة من ١٩٨٠ ولغاية ١٩٨٣ النظام المحاسبي الموحد في العمل المحاسبي ومنها المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية وهي حالياً تطبق النظام المحاسبي= = الحكومي اللامركزي، فضلاً عن اعتمادها النظام المحاسبي الموحد في المحاسبة عن عمليات صندوق التعليم العالي.

٤. مديرية زراعة نينوى. ٥. مديرية بلدية الموصل. ٦. مستشفى الخنساء التعليمي.

خطة البحث

تم تناول موضوع البحث في مبحثين، تضمن المبحث الأول: طبيعة الموجودات الثابتة والمخزنية وإجراءات المحاسبة عنها في الوحدات الحكومية فيما تضمن المبحث الثاني تقويم إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية في عينة البحث.

الدراسات السابقة

تم تناول موضوع البحث بشكل مباشر أو غير مباشر في عدد من الدراسات السابقة أهمها:

١. دراسة (الصائغ، ١٩٨١) هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة موضوع المحاسبة عن الموجودات الثابتة ومحاسبة الاندثار في النظام المحاسبي الحكومي بهدف المساهمة في التوصل إلى صيغة محاسبية سليمة وقابلة للتطبيق في هذا المجال، وخلصت الدراسة إلى أن ارتباط الوحدة الحكومية بالموازنة العامة للدولة واستخدامها أداةً لتنفيذ نظرية الأموال المخصصة الملزم بإتباعها بحكم طبيعة نشاطها لا يبقي أمام النظام المحاسبي الحكومي سوى استخدام الحسابات النظامية لتثبيت القيود الخاصة بالموجودات الثابتة الموضوعة تحت تصرفها، وهو الأسلوب المحاسبي الذي يؤمن السيطرة على حيازة الموجودات الثابتة من دون المس بحتمية قيد المصروفات الرأسمالية في حسابات النتيجة على أن يعزز عرض المركز المالي على المستوى الوحدة الحكومية بكشف تفصيلي بمفردات هذه الموجودات وقيمتها الشرائية وأوصافها، كما يتم معالجة الاندثار بجداول ملحقة خارج المجموعة الدفترية لخدمة الأغراض التي ترى الوحدة الحاجة إلى احتساب اندثار لمعالجتها.

وتعد هذا الدراسة من أهم الدراسات العراقية التي أسهمت في تطوير إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة من خلال عرضها لكيفية وأهمية استخدام الحسابات النظامية، إلا أن الدراسة لم تتطرق إلى أهمية الدليل المحاسبي الخاص بالموجودات الثابتة كما لم تعرض نماذج لكيفية الإفصاح عن الموجودات الثابتة، فضلاً عن أنها لم تتطرق إلى إجراءات المحاسبة عن المخزون على الرغم من التشابه الكبير في إجراءات المحاسبة عن المخزون والموجودات الثابتة.

٢. دراسة (الخيرو، ١٩٩٩) تضمنت هذه الدراسة عرض أنموذج مقترح للمحاسبة عن الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية الخدمية في العراق من خلال تبني الإجراءات المتبعة في المحاسبة عن الموجودات الثابتة في النظام المحاسبي الحكومي في استراليا ونيوزلندا اللذين يعتمدان أساس الاستحقاق. كما تضمن الأنموذج الإفصاح عنها في القوائم المالية بالتكلفة الجارية.

إن هذه الدراسة وعلى الرغم من تضمنها جوانب علمية تسهم في تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي، إلاَّ أنه يؤخذ عليها أنها أهملت اختلاف بيئة الوحدات الحكومية في العراق عن استراليا ونيوزلندا، كما أنها لم تأخذ بنظر الاعتبار العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي، وكيف سيتم الربط والتكامل بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي في حالة اعتماده أساس الاستحقاق في المحاسبة. فضلاً عن ذلك أن الأنموذج المقترح في هذه الدراسة كان أنموذجاً نظرياً بحتاً ولم يتم اختبار كفاءته وفاعليه من خلال تطبيق عملي.

٣. دراسة (الشمري، ٢٠٠٣) عرضت هذه الدراسة أنموذجاً مقترحاً للإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية العراقية، وقد تضمن الأنموذج المقترح اعتماد أساس الاستحقاق التام في المحاسبة عن المخزون وتقسيم الموجودات الثابتة إلى قسمين، القسم الأول يتضمن الموجودات الثابتة التشغيلية وتكون المحاسبة عنها على وفق أساس الاستحقاق والإفصاح عنها في كشف الموجودات والمطلوبات المعد من قبل الوحدة الحكومية، وتضمن القسم الثاني موجودات البنية التحتية والموجودات الأثرية والفنية والاجتماعية ويتم المحاسبة عنها ضمن الحسابات النظامية والإفصاح عنها بأرقام رمزية في القوائم المالية ذات الغرض العام (وهي مجموعة من التقارير المالية تعد على مستوى الحكومة ككل).

وتعد هذه الدراسة من أهم الدراسات التي ناقشت جوانب تطوير النظام المحاسبي الحكومي، إذ بينت جوانب التطوير الممكنة والأسس التي يرتكز إليها التطوير لمواجهة التطورات المحتملة في النشاط الحكومي في العراق، إلاَّ أن تطبيق الأنموذج الذي عرضته الدراسة يحتاج إلى خلق توافق بيئي مساند للتطوير من خلال تطوير الموازنة العامة للدولة وخلق آلية للتفاعل المتبادل بين الأنموذج والتطبيق المحاسبي ذلك أن تطوير النظام المحاسبي الحكومي وفقاً لمقترحات الدراسة لم تراعِ خصوصية القطاع الحكومي وارتباط نشاطه مع فلسفة الموازنة العامة للدولة.

طبيعة الموجودات الثابتة والمخزنية وإجراءات المحاسبة عنها في الوحدات لحكومية

عرف المعيار ١ الصادر عن لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الموجودات بأنها "موارد تسيطر عليها الوحدة الحكومية نتيجة لأحداث سابقة والتي من المتوقع أن تتدفق منها إلى الوحدة منافع مستقبلية أو خدمات محتملة".

ومن الملاحظ أن التعريف حدد الموجودات على أنها موارد ومن المعروف أن هناك خاصيتين رئيسيتين للموارد، وهما الندرة Scarcity والمنفعة Utility. وقد أكد المعيار على أن المنافع الاقتصادية المستقبلية والخدمات المحتملة تعد الأساس لوصف طبيعة الموجودات في الوحدات الحكومية، إذ جاء في الفقرة ١٠ من المعيار "تعد الموجودات وسائل المنظمات لتحقيق أهدافها فالموجودات المستخدمة لتقديم سلع وخدمات

لا تتولد عنها تدفقات داخلة توصف بأنها تخلق خدمات محتملة أما المستخدمة لتقديم سلع وخدمات تتولد عنها تدفقات داخلة فتوصف بأنها تخلق منافع مستقبلية ولشمول وإجمال كل الأهداف التي تستخدم من أجلها الموجودات فقد استخدم المعيار مصطلح المنافع الاقتصادية المستقبلية والخدمات المحتملة لوصف الخواص الجوهرية للموجودات (IFACpsc, IPSAS 1,2000,10).

وهذا الرأي يتفق مع رأي العديد من الكتاب في الأدب المحاسبي، فقد نظر (Spragae) إلى الموجودات على أنها خزين من الخدمات التي ستستلم مستقبلاً، كما ذكر (Canning) إن سلسلة الخدمات المفصولة عن بعضها البعض هي التي تشكل جوهر الموجودات، كما عرفها (Vatter) بأنها "تجسيد لإشباع حاجات مستقبلاً في شكل إمكانيات خدمات متوقعة ممكن تحويلها أو مبادلتها أو خزنها لمواجهة الإحداث المستقبلية (كام، ٢٠٠٠، ١٤٤-١٤٥).

١-١ طبيعة وخصائص الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية

إن الفكرة المعبرة عن الموجودات هي أنها أشياء لها وجود ولديها القابلية على تقديم خدمة أو منفعة الآن أو في المستقبل، وهذه المنافع والخدمات قد تكون في أشياء ملموسة مثل المباني أو أشياء غير ملموسة مثل حقوق الامتياز وتمثل الموجودات الملموسة* جزءاً مهما من موجودات الوحدات الحكومية، وتمتاز هذه الموجودات بصفات تميزها عن باقي الموجودات وهي (كيسو، ١٩٩٩، ٤٥١-٤٥٢):

١. إن الغرض من اقتنائها هو استخدامها في العمليات الإنتاجية للمنظمة وليس لغرض البيع، كما أنها لا تكون جزءاً من منتج معد للبيع مثل المواد الأولية.
٢. تكون بطبيعتها ذات عمر إنتاجي طويل نسبياً.
٣. ذات طبيعة مادية وبذلك تختلف عن الموجودات غير ملموسة مثل براءة الاختراع وشهرة المحل.

وتختلف النظرة إلى الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية بعض الشيء عنها في وحدات قطاع الأعمال، ويعود هذا الاختلاف إلى اختلاف طبيعة الوحدة المحاسبية إذ تتحد طبيعة الوحدة المحاسبية في قطاع الأعمال على وفق نظرية الشخصية المعنوية في حين تتحد طبيعة الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية على وفق نظرية الأموال المخصصة تعد الأموال المخصصة هي الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية، وهذا ما أكده المبدأ الثاني من مبادئ المحاسبة الحكومية الصادرة عن NCGA (لارسن وموسش، ١٩٩٢، ٨٨٣).

---

* سيركز البحث على الموجودات الثابتة الملموسة والمخزنية، وذلك لأهميتها وندرة وجود موجودات ثابتة غير ملموسة في الوحدات الحكومية العراقية.

والموجودات الثابتة على وفق نظرية الأموال المخصصة تعد وسيلة لتحقيق هدف المال المخصص، وذلك من خلال الخدمات والمنافع المتجسدة فيها، وعلى الرغم من انها توضع تحت سيطرة وحدة حكومية إلاّ أن هذه السيطرة ليست مطلقة إذ يصاحبها مجموعة من القيود التشريعية والقانونية على استخدام هذه الموجودات من قبل الوحدات الحكومية.

ويمكن تقسيم الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية إلى ثلاثة أنواع:

١. الموجودات الثابتة التشغيلية وتستخدمها الوحدات الحكومية في أداء نشاطها الاعتيادي وهي تضم (المباني، الأثاث، وسائط النقل، والمكائن وغيرها).
٢. موجودات البنية التحتية وهي تضم (الطرق، الجسور، السدود، وغيرها).
٣. موجودات الموروث الحضاري والرموز الوطنية، وهي تضم (الآثار والتحف الأثرية، والمراجع العلمية النادرة والنصب التي تمثل رموزاً وطنية).

١-٢ طبيعة وخصائص المخزون في الوحدات الحكومية

يمكن تعريف المخزون بأنه الموجودات الملموسة التي تقتنيها المنظمة لغرض إعادة بيعها أو استخدامها (بشكل مباشر أو غير مباشر) في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات.

وإن كان التعريف السابق ينطبق على طبيعة المخزون في وحدات قطاع الأعمال ذلك أن الغرض الأساس من اقتناء المخزون في قطاع الإعمال هو إعادة البيع وتحقيق الربح، فانه أيضا يناسب طبيعة المخزون في الوحدات الحكومية، ذلك أن الغرض الأساسي من اقتناء المخزون في الوحدات الحكومية هو استخدامها في إنتاج وتقديم الخدمات العامة، كما أن هناك العديد من الوحدات الحكومية تقتني سلعاً لغرض إعادة بيعها بأسعار مدعومة وعلى ذلك يمكن تصنيف المخزون في الوحدات الحكومية كما يأتي:

١. المواد والسلع التي تستوردها الوحدات الحكومية لغرض بيعها للمواطنين بأسعار مدعومة.
٢. المواد والسلع التي تقتنيها الوحدات الحكومية لغرض استخدامها في تقديم خدمات أو إنتاج سلع.
٣. الأدوات الاحتياطية التي تقتنيها الوحدات الحكومة لغرض صيانة موجوداتها.
٤. الموجودات الملموسة التي لا يتم تصنيفها على وفق معيار الأهمية النسبية ضمن الموجودات الثابتة.
٥. الموجودات الثابتة المشطوبة والتي يتم تصنيفها كمخلفات ومستهلكات.

١-٣ إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون في الوحدات الحكومية

اعتمد النظام المحاسبي الحكومي في أغلب دول العالم لسنوات سابقة الأساس النقدي قي تسجيل التصرفات المالية للوحدات الحكومية وذلك لأن الوحدات الحكومية لا تهدف إلى تحقيق الإرباح وبساطة وسهولة العمل على وفق الأساس النقدي، والاعتقاد بعدم الحاجة إلى حساب كلفة الخدمات المقدمة من قبل الوحدات الحكومية لأنها تقدم من دون مقابل أو بمقابل رمزي لا يرتبط بكلفة إنتاج الخدمة، وعلى وفق الأساس النقدي تمت معالجة الموجودات الثابتة والمخزون على أنها مصروفات أو نفقات جارية وعدم احتساب اندثار للموجودات الثابتة.

ومع تنوع وتعقد نشاط الوحدات الحكومية وتوسع ملكيتها للموجودات الثابتة والمخزون استوجب الأمر ضرورة توفير مقومات السيطرة المحاسبية على حيازتها واستخدامها وهذا ما أكدته الدراسة ١ الصادرة عن لجنة القطاع العام التابعة IFAC والتي بينت أن مستخدمي القوائم المالية الصادرة عن الوحدات الحكومية يحتاجون إلى معلومات عن كيفية استخدام الوحدات الحكومية للموارد الموكلة إليها والخدمات المحتملة من الموجودات الثابتة الموضوعة تحت سيطرتها وهل هي مستدامة بشكل ملائم أم لا (IFACpsc Study1, 1991, 8).

ومع التطور الذي شهدته المحاسبة الحكومية تخلت معظم دول العالم عن اعتماد الأساس النقدي، وبدأت باعتماد أسس أخرى يمكن بيانها بسلسلة طرفها الأول الأساس النقدي والطرف الثاني أساس الاستحقاق الكامل، ويقع بين الأساسين الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل*، مما أدى إلى اختلاف إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون تبعاً لاختلاف الأساس المحاسبي المتبع وكما يأتي:

أولاً- إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون وفقاً للأساس النقدي المعدل

وفقاً لهذا الأساس يتم الاعتراف بالمصروفات في تاريخ دفعها نقداً باستثناء بعض المصروفات (يحددها القانون) يتم الاعتراف بها عند استحقاقها، في حين يتم الاعتراف بالإيرادات عند تاريخ استلامها نقداً بغض النظر عن تاريخ استحقاقها، ولا تختلف إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة على وفق هذا الأساس عن إجراءات المحاسبة عنها على وفق الأساس النقدي، إلاّ أن مع اعتماد هذا الأساس بدأت الوحدات الحكومية باعتماد سجلات مراقبة إحصائية للموجودات الثابتة والمخزنية والإفصاح عن إجمالي أقيامها ضمن الحسابات النظامية بعد مطابقة قوائم الجرد السنوي مع بيانات السجلات الإحصائية.

ثانياً- إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون وفقاً للأساس الاستحقاق المعدل

* للمزيد عن أنواع الأسس وطبيعة كل أساس أنظر: (احمرو، ٢٠٠٠، ص٥٣-٥٩).

وفقاً لهذا الأساس يعترف بالإيرادات النقدية وبعض الإيرادات المتحققة خلال الفترة، ويعترف بالمصروفات المتحققة خلال الفترة مع عدم التمييز بين المصروفات الجارية والمصروفات الاستثمارية وأدى اعتماد هذا الأساس إلى تطور إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة، إذ صاحب ذلك تطور في مخرجات النظام المحاسبي الحكومي من خلال إعداد قائمة الأداء المالي وقائمة التغير في صافي الموجودات، وهو مطبق في المحاسبة عن الأموال الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية* إذ تعتمد الإجراءات الآتية في المحاسبة عن الموجودات الثابتة (Jeter& Chaney, 2002, 840-844).

١. يتم اعتماد الأساس النقدي في تسجيل الموجودات الثابتة المشتراة أو المتكونة بموجب الموازنة الاستثمارية.
٢. تعتمد الوحدة الحكومية نوعين من الحسابات النظامية أو التذكرية Memorandum Accounts لتسجيل الموجودات الثابتة والالتزامات الناشئة عنها وهما:

- مجموعات حسابات الموجودات الثابتة العامة (General Fixed Assets Groups).
- مجموعات حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل (Long-term Debt Account Groups).

ويتم تسجيل ومراقبة حركة الموجودات الثابتة في هذه الحسابات بالشكل الآتي:

أ. تسجل الموجودات الثابتة في مجموعة الحسابات التذكيرية بتكلفة الحصول عليها أو بقيمتها العادلة الجارية إذ تم تسلمها بشكل هدايا أو تبرعات في حساب الموجودات الثابتة والحساب التذكيري الدائن المقابل لهذا الحساب هو الاستثمار في موجودات ثابتة بحسب نوع الموجود.
ب. عند بيع أو شطب أو إهداء الموجود الثابت يسجل قيد معاكس لقيد عملية الحصول على الموجود المبين في الفقرة السابقة.
ت. يتم احتساب اندثار سنوي للموجودات الثابتة في مجموعة الحسابات هذه بجعل حساب الاستثمار في موجودات ثابتة مديناً وحساب مخصص الاندثار للموجود الثابت دائناً.
ث. لا يتم احتساب الاندثار لموجودات البنية التحتية لأنه يجب المحافظة عليها وإعادة تأهيلها باستمرار من خلال الصيانة المستمرة لها (Ruppe, 2005, 194).

---

* تصنف الأموال المخصصة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى ثلاث مجاميع هي (أموال الحكومة، أموال الملكية، أموال الأمانة والوكالة) للمزيد انظر في:
- Warren Ruppel, 2005, Governmental Accounting Made Easy, John Wiley & Sons, Inc pp.54-85.

ج. يتم تسجيل المبلغ المصروف على إنشاء موجودات ثابتة بموجب الموازنة الاستثمارية في هذه الحسابات من خلال جعل حساب مشروعات تحت التنفيذ مديناً وحساب الاستثمار في أصول ثابتة عامة من المال العام دائناً.
ح. عند اكتمال إنشاء الموجود الثابت يتم تسجيل قيد جديد في هذه الحسابات بجعل حساب الموجود الثابت مديناً وجعل حساب مشروعات تحت التنفيذ دائناً.
خ. يتم الإفصاح عن الموجودات الثابتة ومن ضمنها موجودات البنية التحتية في كشف صافي الموجودات، حيث يتم عرض الموجودات الثابتة التشغيلية في جزء، ويتم الإفصاح عن موجودات البنية التحتية والأراضي في جزء آخر(GASB ,2003,487).
د. يتم الاعتراف بما استخدم من المواد المخزنية بوصفها مصروفاً، ويتم الإفصاح عن مخزون أخر المدة في قائمة الأداء المالي ضمن الموجودات المتداولة.

ثالثاً- إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون في الوحدات الحكومية وفقاً لأساس الاستحقاق

وفقاً لهذا الأساس يعترف بالإيرادات المتحققة خلال الفترة والمصروفات المتحققة خلال الفترة مع التمييز بين الإيرادات الجارية والمكاسب والمصروفات الجارية والمصروفات الاستثمارية، يعتمد النظام المحاسبي الحكومي في أستراليا هذا الأساس في المحاسبة عن الموجودات الثابتة، فعند اقتناء موجود ثابت تسجل كلفة الموجود الثابت نفقة رأسمالية يظهر رصيدها في قائمة الأداء المالي للوحدة الحكومية وتسجيل الموجودات الثابتة المهداة أو المتبرع بها للوحدة الحكومية بالقيمة العادلة. كما يتم الاعتراف بما استخدم من المواد المخزنية بوصفها مصروفاً ويقيم المخزون آخر المدة بسعر السوق أو الكلفة أيهما أقل كما يتم احتساب الاندثار السنوي للموجودات، الثابتة ويعد ضمن مصروفات الوحدة الحكومية وكذلك يتم الاعتراف بإرباح أو خسائر بيع الموجودات وخسائر انخفاض القيمة السوقية للمخزون، وينم لإفصاح عن هذه البنود في كشف الإيرادات بحسب مصدرها والمصروفات بحسب نوع النشاط الاقتصادي المعد من قبل الوحدة الحكومية في نهاية السنة المالية (الخيرو، ١٩٩٩، ٣٠-٣٥).

تقويم إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون في عينة البحث

لتقويم إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة في الوحدات عينة البحث لابد أولاً من عرض الإجراءات المعتمدة في المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون في النظام المحاسبي الحكومي العراقي.

٢-١ إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون في النظام المحاسبي الحكومي العراقي

تتم المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية في النظام المحاسبي الحكومي العراقي على وفق الأساس النقدي بوصفها مصروفات نهائية مع تسجيل أقيامها في السجلات المحاسبية بقيود نظامية للسيطرة والرقابة على حيازتها وهذا ما أكدت عليه الفقرة السادسة من الأسس الرئيسة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في العراق والتي تنص على (دائرة المحاسبة، ١٩٨٩، ٢):

"يتحتم على الوحدات الحكومية جرد موجوداتها الثابتة والموجودات المخزنية التي بحيازتها وتثبيتها في السجلات المحاسبية بقيود نظامية لأغراض توفير السيطرة والرقابة عليها".

١. وقد حاول الدليل المحاسبي لحسابات الدولة الصادر عن دائرة المحاسبة تطوير إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون، إذ تضمن دليل الحسابات النظامية المتقابلة في الدليل حسابات خاصة للموجودات الثابتة والحسابات المقابلة لها وحسابات خاصة للمخزون والحسابات المقابلة لها وكما موضح في الجدولين ١ و٢.

الجدول ١
الدليل المحاسبي للموجودات الثابتة

اسم الحساب	الرمز	اسم الحساب	الرمز
الموجودات الثابتة	١٩٤	مقابل الموجودات الثابتة	٢٩٤
الأراضي	١٩٤١	مقابل الأراضي	٢٩٤١
المباني والمنشآت	١٩٤٢	مقابل المباني والمنشآت	٢٩٤٢
الآلات والمعدات	١٩٤٣	مقابل الآلات والمعدات	٢٩٤٣
وسائط النقل	١٩٤٤	مقابل وسائط النقل	٢٩٤٤
عدد وقوالب	١٩٤٥	مقابل عدد وقوالب	٢٩٤٥
أثاث وأجهزة مكاتب	١٩٤٦	مقابل أثاث وأجهزة مكاتب	٢٩٤٦
نباتات وحيوانات	١٩٤٧	مقابل نباتات وحيوانات	٢٩٤٧
موجودات أخرى	١٩٤٨	مقابل موجودات أخرى	٢٩٤٨

المصدر: دائرة المحاسبة، ٢٠٠٠، ٨ ، ١٢.

الجدول ٢
الدليل المحاسبي للمخزون

اسم الحساب	الرمز	اسم الحساب	الرمز
المخزن	١٩٥	مقابل المخزن	٢٩٥
مخزن مواد أولية	١٩٥١	مقابل مخزن مواد أولية	٢٩٥١
مخزن الأدوات الاحتياطية	١٩٥٢	مقابل مخزن الأدوات الاحتياطية	٢٩٥٢

مخزن الوقود	١٩٥٣	مقابل مخزن الوقود	٢٩٥٣
مخزن المتنوعات	١٩٥٤	مقابل مخزن المتنوعات	٢٩٥٤
مخزن الإنتاج	١٩٥٥	مقابل مخزن الإنتاج	٢٩٥٥
مخزن بضائع بعرض البيع	١٩٥٦	مقابل مخزن بضائع بعرض البيع	٢٩٥٦
مخزن أخرى	١٩٥٧	مقابل مخزن أخرى	٢٩٥٧

المصدر: دائرة المحاسبة،٢٠٠٠ ، ٨، ١٢.

وقد اعتمد هيكل الحسابات النظامية المرفق بموازنة عام ٢٠٠٧ هذا التبويب نفسه لحسابات الموجودات الثابتة والمخزون مع تغيير في طريقة ترميز الحسابات إذ اعتمد مرتبتين عشريتين في ترميز الحسابات بدلاً من مرتبة واحدة، فمثلاً أعطى لحساب المباني الرمز١٩٠٤٠١ بدلاً من ١٩٤١ وأعطى لمخزن المواد الأولية الرمز ١٩٠٥٠١ بدلاً من ١٩٥١ وهكذا لبقية الحسابات.

كما جاء الدليل بمعالجات لحركة الموجودات الثابتة والمخزون ضمن الحسابات النظامية وكما يأتي (دائرة المحاسبة، ٢٠٠٠، ٤٧):

١. ينظم قيد محاسبي شهرياً بكلفة الموجودات المدفوعة فعلاً إذا كانت مشتراة والمقدرة إذا تم الحصول عليها من خلال الإهداء أو التبرع وذلك بجعل حساب الموجود الثابت مديناً وحساب مقابل الموجود الثابت دائناً، وعند بيع أو إهداء الموجود الثابت ينظم قيد محاسبي بالقيمة الدفترية للموجود الثابت بجعل مقابل حساب الموجود الثابت مديناً وحساب الموجود الثابت دائناً.
٢. ينظم قيد محاسبي شهرياً بكلفة المواد المخزنية المدفوعة فعلاً إذا كانت مشتراة والمقدرة إذا تم الحصول عليها من خلال الإهداء أو التبرع، وذلك بجعل حساب المخزن المختص مديناً وحساب مقابل المخزن المختص دائناً، عند استخدام أو سحب مواد من المخازن ينظم قيد محاسبي بجعل مقابل حساب المخزن المختص مديناً وحساب المخزن المختص دائناً.

إن هذه الإجراءات وإن كانت تعد من الخطوات المهمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي إلاّ أنه يؤخذ عليها ما يأتي:

١. إن الدليل المحاسبي للموجودات الثابتة لا يناسب طبيعة وأنواع الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية، إذ يختلف عن الدليل المحاسبي لصيانة الموجودات ضمن الموازنة، كما أن الدليل لم يتضمن موجودات البنية التحتية من طرق وجسور وساحات عامة وأرصفة، في حين تضمن دليل المصروفات في الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠٠٧ حسابات خاصة بصيانة هذه الموجودات والموضحة في الجدول ٣، كما تضمن الدليل المحاسبي للإيرادات إيرادات خاصة بإيجار هذه الموجودات والموضحة في الجدول ٤.

٢. لم تتضمن المعالجات التي جاء بها الدليل المحاسبي معالجات محاسبية للموجودات التي يتم إنشاؤها من خلال الموازنة الاستثمارية سواء المكتملة أو التي لازالت تحت التنفيذ وهي تشكل جزءاً من موجودات ثابتة للوحدات الحكومية وبالأخص المباني.
٣. لم تتضمن المعالجات التي جاء بها الدليل المحاسبي معالجات محاسبية لاندثار الموجودات الثابتة. وهي إجراءات ذات أهمية لمراقبة العمر الزمني للموجودات الثابتة، واتخاذ القرارات الخاصة بشطبها عند انتهاء عمرها الإنتاجي.
٤. تم التعبير عن المخزون وأنواعه بكلمة المخزن، وهي تسمية خاطئة، ذلك أن كلمة المخزن تعني الحيز الذي تشغله المواد المخزنية.
٥. إن الحسابات التحليلية التي تضمنها حساب المخزن في الدليل لا تناسب طبيعة العمل في الوحدات الحكومية، وإنما جاءت مشابهة لدليل المحاسبي للمخزون في النظام المحاسبي الموحد، كما انها تختلف عن الدليل المحاسبي للمستلزمات السلعية في الموازنة العامة للدولة الموضح في الجدول ٥:
٦. إن اعتماد مرتبتين عشريتين لترميز حسابات الموجودات الثابتة والمخزنية في الدليل المحاسبي للموجودات الثابتة والمخزون المعتمد في هيكل الحسابات النظامية المرفق بالموازنة العامة للدولة لعام ٢٠٠٧ لا يوجد مبرر له، ذلك أن هذا النوع من الترميز يستخدم عندما تزيد أنواع الحسابات الفرعية عن ٩ حسابات في حين نلاحظ أن الدليل المحاسبي الحكومي المرفق بالموازنة العامة للدولة لعام ٢٠٠٧ قد حدد الأنواع الرئيسة لحسابات الموجودات الثابتة بـ ٩ حسابات والأنواع الرئيسة لحسابات المخزون بـ ٩ حسابات أيضاً، لذلك من الأفضل اعتماد مرتبة عشرية واحدة لترميز أنواع الحسابات المشار إليها.

الجدول ٣
الدليل المحاسبي لصيانة الموجودات كما جاء في الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠٠٧

		٠١	٠٣	٠٢	٢	الصيانة
	٠١	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة الطرق والجسور
	٠٢	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة التأسيسات المائية والكهربائية
	٠٣	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة وسائط النقل
	٠٤	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة المبازل ومشاريع الري
	٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٢	مصاريف صيانة متنوعة
٠١	٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة الأثاث
٠٢	٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة المباني
٠٣	٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة المكائن و الأجهزة و الآلات
٠٤	٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة أسلحة الشرطة

٠٥	٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة الحدائق و المتنزهات والبساتين
٠٦	٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة المعامل
٠٧	٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة المحطات الإذاعية والتلفزيونية
٠٨	٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة المواقع والبنى الأثرية
٠٩	٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة الأسلحة العسكرية
١٠	٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة الكتب
١١	٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة السجلات
١٢	٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة الوثائق
١٣	٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٢	صيانة وثائق التسجيل الأخرى

المصدر: دائرة المحاسبة، الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠٠٧.

الجدول ٤
الدليل المحاسبي لإيجار الموجودات كما جاء في موازنة العامة للدولة عام ٢٠٠٧

	٠١	٠٣	٠٢	٠٤	١	الإيجار
٠١	٠١	٠٣	٠٢	٠٤	١	إيجار السيطرات الخارجية والمحطات
٠٢	٠١	٠٣	٠٢	٠٤	١	إيجار أكتاف ومحرمات الطرق الخارجية والجسور
٠٣	٠١	٠٣	٠٢	٠٤	١	إيجار قاعات ومرافق خدمية
٠٤	٠١	٠٣	٠٢	٠٤	١	إيجار الأرصفة وأجور أرضية
٠٥	٠١	٠٣	٠٢	٠٤	١	إيجار ساحات وعرصات وأبنية أخرى
٠٦	٠١	٠٣	٠٢	٠٤	١	إيجار المكائن والآلات والمعدات والأجهزة
٠٧	٠١	٠٣	٠٢	٠٤	١	إيجار وسائط النقل والانتقال
٠٨	٠١	٠٣	٠٢	٠٤	١	إيجار الأحواض المائية والبيوت الزجاجية
٠٩	٠١	٠٣	٠٢	٠٤	١	إيجار لوازم وتجهيزات أخرى
١٠	٠١	٠٣	٠٢	٠٤	١	إيجار الآبار والأنهر والمبازل

المصدر: دائرة المحاسبة، الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠٠٧.

الجدول ٥
الدليل المحاسبي للمستلزمات السلعية كما جاء في موازنة العامة للدولة عام ٢٠٠٧

	٠١	٠١	٠٢	٢	المستلزمات السلعية
٠١	٠١	٠١	٠٢	٢	قرطاسيه ومطبوعات
٠٢	٠١	٠١	٠٢	٢	كتب ومجلات
٠٣	٠١	٠١	٠٢	٢	الماء والمجاري
٠٤	٠١	٠١	٠٢	٢	الكهرباء
٠٥	٠١	٠١	٠٢	٢	الوقود
٠٦	٠١	٠١	٠٢	٢	الملابس
٠٧	٠١	٠١	٠٢	٢	الأغذية
٠٨	٠١	٠١	٠٢	٢	مواد المكافحة والوقاية

٠٩	٠١	٠١	٠٢	٢	المواد واللوازم
١٠	٠١	٠١	٠٢	٢	تجهيزات المرضى
١١	٠١	٠١	٠٢	٢	سلعية متنوعة

المصدر: دائرة المحاسبة، الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠٠٧

٢-٢ إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون في عينة البحث

أولاً- إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة في عينة البحث

تتمثل إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية التي تضمنتها عينة البحث بما يأتي:

١. يتم معالجة الموجودات الثابتة عند اقتنائها أو انشاؤها من خلال الخطة الاستثمارية بوصفها مصروفات.
٢. يتم إجراء قيد محاسبي خاص بإثبات الموجودات الثابتة المشتراة أو التي تم الحصول عليها من الوزارة التي ترتبط بها الوحدة الحكومية في الحسابات النظامية المتقابلة الخاصة بها سنوياً اعتماداً على نتائج المطابقة بين سجلات السيطرة على الموجودات الثابتة وقوائم الجرد السنوي للموجودات الثابتة.
٣. يتم الإفصاح عن الموجودات الثابتة ومقابل الموجودات الثابتة برقم إجمالي في ميزان المراجعة الشهري والختامي وقائمة المركز المالي وسجلات التوحيد.
٤. لا يوجد في جميع وحدات عينة البحث سجلات أستاذ خاصة بحسابات الموجودات الثابتة والحسابات المقابلة لها ويتم الاعتماد على سجلات السيطرة على الموجودات الثابتة الممسوكة من قبل أقسام أو شعب الموجودات، فضلاً عن أرصدة الموجودات الثابتة في موازين المراجعة وسجلات التوحيد لتدوير أقيام الموجودات الثابتة بين الفترات المالية.
٥. لا تقوم جميع الوحدات الحكومية عينة البحث بتسجيل قيود محاسبية خاصة بشطب الموجودات الثابتة ضمن الحسابات النظامية.
٦. لا تقوم جميع الوحدات الحكومية عينة البحث بتسجيل قيود محاسبية خاصة بالموجودات الثابتة التي يتم إنشاؤها من خلال الخطة الاستثمارية ضمن الحسابات النظامية لعدم وجود تعليمات بذلك.
٧. لا تقوم جميع الوحدات الحكومية عينة البحث بتسجيل قيود محاسبية خاصة باندثار الموجودات الثابتة ضمن الحسابات النظامية لعدم وجود تعليمات بذلك.
٨. لا تقوم جميع الوحدات الحكومية عينة البحث بإثبات موجودات البنية التحية ضمن الحسابات النظامية للموجودات الثابتة.

٩. تم معاملة الكتب العلمية والمراجع التي تمتلكها جامعة الموصل والمعهد التقني/نينوى كمواد مخزنية على الرغم من أن المبالغ الخاصة بصيانتها تخصص ضمن بند صيانة الموجودات في الموازنة العامة للدولة.

ثانياً- إجراءات المحاسبة عن المخزون في عينة البحث

تتمثل إجراءات المحاسبة عن المخزون في الوحدات الحكومية عينة البحث بما يأتي:

١. يتم تسجيل المواد المخزنية والمتمثلة بالمستلزمات السلعية كمصروفات عند شرائها.
٢. ينظم قيد شهري بالمواد المخزنية المشتراة أو التي يتم الحصول عليها من الوزارة ضمن الحسابات النظامية المتقابلة من واقع مستندات الإدخال المخزني.
٣. يسجل قيد شهري بالمواد المسحوبة من المخازن لأغراض الاستعمال أو البيع ضمن الحسابات النظامية المتقابلة من واقع مستندات الإخراج المخزني.
٤. يتم الإفصاح عن إجمالي المخزون ومقابل المخزون في ميزان المراجعة الشهري.
٥. يتم تعديل رصيد المخزون في فترة إعداد الحسابات الختامية بعد المطابقة بين رصيد المخزون في قوائم الجرد السنوي للمخازن ورصيد المخزون بموجب بطاقات المواد في قسم أو شعبة السيطرة المخزنية.
٦. لا يتم اعتبار الموجودات الثابتة المشطوبة والتي يتم إدخالها المخازن قبل بيعها ضمن المخزون بعد تقييمها من قبل لجنة خاصة تشكل لهذا الغرض.
٧. تسعير المواد المنصرفة يكون من قبل أمين المخزن ولا توجد طريقة محاسبية معتمدة لتسعير المواد المنصرفة.

ان هذه الإجراءات لا تحقق الهدف الأساس من اعتماد أسلوب الحسابات النظامية في المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمواد المخزنية وذلك لعدم كفايتها في توفير معلومات عن حجم وأنواع وطبيعة الموجودات الثابتة ومتطلبات السيطرة عليها في الوحدات الحكومية ويعود ذلك للأسباب الآتية:

أ. إن مبلغ الموجودات الثابتة في ميزان المراجعة لا يمثل الكلفة الفعلية أو القيمة الفعلية لهذه الموجودات وذلك لأنها لا تتضمن أقيام الموجودات الثابتة التي يتم إنشاؤها ضمن الخطة الاستثمارية.
ب. إن عدم وجود دفاتر أستاذ خاص بالموجودات الثابتة والمخزنية والحسابات المقابلة لها أدى إلى فقدان نظام المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمواد المخزنية لأحد أهم مقوماته والمتمثلة بالمجموعة الدفترية والتي تعد من الدعائم الأساسية التي يرتكز عليها النظام المحاسبي إذ تمثل أداة للتسجيل والعرض المستمر وفي الوقت نفسه وسيلة لإعداد القوائم المالية والتقارير المختلفة.
ج. إن عدم إعداد كشف خاص بالموجودات الثابتة والإفصاح عنها بشكل إجمالي أدى إلى عدم قدرة القوائم المالية المعدة من قبل الوحدة الحكومية على توفير المعلومات

اللازمة للجهات المسؤولة عن التخطيط المالي واعتماد الموازنة بما يمكنه من اتخاذ القرار المناسب بشان طلبات الوحدات الحكومية لتخصيصات جديدة في الموازنة لشراء موجودات ثابتة.

٢-٣ تطوير إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون في الوحدات الحكومية في العراق

لغرض زيادة كفاءة النظام المحاسبي الحكومي في الرقابة على حيازة الوحدات الحكومية للموجودات الثابتة والمواد المخزنية يتطلب الأمر تطوير الإجراءات المحاسبية المعتمدة للمحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون في هذه الوحدات وذلك من خلال:

أولاً- تطوير الدليل المحاسبي

ينبغي اعتماد دليل محاسبي للموجودات الثابتة والمخزون يناسب طبيعة وأنواع هذه الموجودات في الوحدات الحكومية وكما موضح في الجدولين ٦ و ٧:

ثانياً- تطوير إجراءات إثبات الموجودات الثابتة والمخزون في السجلات المحاسبية

لضمان تسجيل جميع الموجودات الثابتة والمواد المخزنية في السجلات المحاسبية ضمن الحسابات النظامية عليها ينبغي اعتماد المعالجات الآتية:

١. مسك دفتر يومية مساعد للحسابات النظامية للموجودات الثابتة والمخزون تسجل فيه الموجودات الثابتة المشتراة أو المهداة والمخزون في تاريخ شرائها أو الحصول عليها مع مراعاة أن تتضمن كلفة 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 (بالنسبة للموجودات المهداة للوحدة الحكومية).
٢. توسيط حساب مشروعات تحت التنفيذ لتسجيل الموجودات التي يتم انشاؤها على وفق برنامج الخطة الاستثمارية.
٣. تنظيم قيد شهري في دفتر اليومية العامة للوحدة الحكومية لتسجيل حركة الحسابات النظامية للموجودات الثابتة والمخزون بالاعتماد على دفتر اليومية المساعد للحسابات النظامية.
٤. مسك سجلات أستاذ خاصة بالموجودات الثابتة والمخزون ضمن المجموعة الدفترية للوحدة الحكومية.
٥. احتساب اندثار سنوي للموجودات الثابتة وإثباته في السجلات من خلال جعل حساب مقابل الموجود الثابت (حسب نوع الموجود) مديناً، ومخصص الاندثار للموجود الثابت (حسب نوع الموجود) دائناً.

٦. عند شطب الموجود الثابت يسجل قيدان محاسبيان يضم الطرف المدين من القيد الأول مقابل الموجود المشطوب ومخصص الاندثار المتراكم له، أما الطرف الدائن فيضم الكلفة التاريخية للموجود المشطوب. ويضم الطرف المدين من قيد الثاني مخزون المستهلكات ويضم الطرف الدائن مقابل مخزون المستهلكات (بالقيمة المقدرة للموجود المشطوب).

ثالثاً- تطوير أساليب العرض والإفصاح

لتوفير المعلومات اللازمة للسيطرة على حيازة الوحدات الحكومية للموجودات الثابتة ينبغي إعداد كشف خاص بالموجودات الثابتة والموضح في الأنموذج ١.

الجدول ٦
الدليل المحاسبي المقترح للموجودات الثابتة والحسابات المقابلة لها

	٤	١٩	الموجودات الثابتة		٤	٢٩	مقابل الموجودات الثابتة
١	٤	١٩	الأراضي والساحات	١	٤	٢٩	مقابل الأراضي والساحات
٢	٤	١٩	المباني والمنشآت	٢	٤	٢٩	مقابل المباني والمنشآت
٣	٤	١٩	وسائط النقل	٣	٤	٢٩	مقابل وسائط النقل
٤	٤	١٩	الأثاث وأجهزة مكاتب	٤	٤	٢٩	مقابل الأثاث وأجهزة مكاتب
٥	٤	١٩	نباتات وحيوانات	٥	٤	٢٩	مقابل نباتات وحيوانات
٦	٤	١٩	شبكات ومنظومات حاسوبية	٦	٤	٢٩	شبكات ومنظومات حاسوبية
٧	٤	١٩	المكائن و المعدات	٧	٤	٢٩	مقابل المكائن والمعدات
٨	٤	١٩	موجودات ثابتة أخرى	٨	٤	٢٩	مقابل موجودات ثابتة أخرى
٩	٤	١٩	مشروعات تحت التنفيذ	٩	٤	٢٩	مقابل مشروعات تحت التنفيذ

المصدر: إعداد الباحث

الجدول ٧
الدليل المحاسبي المقترح للمخزون والحسابات المقابلة له

	٥	١٩	المخزون		٥	٢٩	مقابل المخزون
١	٥	١٩	مخزون القرطاسية والمطبوعات	١	٥	٢٩	مقابل مخزون القرطاسية والمطبوعات
٢	٥	١٩	مخزون الوقود والمحروقات	٢	٥	٢٩	مقابل مخزون الوقود والمحروقات
٣	٥	١٩	مخزون تجهيزات مكتبية صغيرة	٣	٥	٢٩	مقابل مخزون تجهيزات مكتبية صغيرة
٤	٥	١٩	مخزون المواد واللوازم	٤	٥	٢٩	مقابل مخزون المواد واللوازم
٥	٥	١٩	مخـزون الأدويـة والمـستلزمات الطبية	٥	٥	٢٩	مقابـل مخـزون الأدويـة والمـستلزمات الطبية
٦	٥	١٩	مخزون مواد المكافحة والوقاية	٦	٥	٢٩	مقابل مخزون مواد المكافحة والوقاية
٧	٥	١٩	مخزون الأدوات الاحتياطية	٧	٥	٢٩	مقابل مخزون الأدوات الاحتياطية
٨	٥	١٩	مخـزون المـستلزمات الـسلعية الأخرى	٨	٥	٢٩	مقابـل مخـزون المـستلزمات الـسلعية الأخرى
٩	٥	١٩	مخزون المخلفات والمستهلكات	٩	٥	٢٩	مقابل مخزون المخلفات والمستهلكات

المصدر:إعداد الباحث

أنموذج ١
كشف الموجودات الثابتة للسنة المنتهية في ٢٠٠x /١٢/٣١

الموجودات الثابتة	الأراضي والساحات	المباني والمنشآت	وسائط النقل	الأثاث وجاهزة مكاتب	نباتات وحيوانات	شبكات ومنظومات حاسوبية	المكائن و المعدات	موجودات ثابتة أخرى	مشروعات تحت التنفيذ	الإجمالي
رصيد مقابل الموجودات أول الفترة										
+ رصيد مخصص الاندثار أول الفترة										
رصيد الموجودات أول الفترة										
+ الاضافات خلال الفترة										
- الاستبعادات خلال الفترة										
رصيد الموجودات أخر الفترة										
- رصيد مخصص الاندثار أخر الفترة										
رصيد مقابل الموجودات أخر الفترة										

المصدر:إعداد الباحث

الاستنتاجات

خلص البحث إلى الاستنتاجات الآتية:

١. هناك قصور كبير في الإجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون المعتمدة في النظام المحاسبي الحكومي العراقي يمكن حصرها بما يأتي:
- عدم تثبيتها عند الحصول عليها وإنما تسجيلها بقيد شهري.
- عدم إثبات الموجودات الثابتة المتكونة من خلال الخطة الاستثمارية مما أدى إلى عدم إثبات الكثير من الموجودات وخاصة المباني المتكونة من خلال الخطة الاستثمارية في الحسابات النظامية.
- عدم ملاءمة الدليل المحاسبي المعتمد في النظام لطبيعة الموجودات الثابتة والمخزون في الوحدات الحكومية.
- عدم الإفصاح عن الموجودات في كشوفات تفصليه، وإنما الإفصاح عنها بشكل إجمالي.
- عدم وجود معالجات محاسبية لاحتساب الاندثار السنوي للموجودات الثابتة.
- عدم اعتمادها طريقة محاسبية لتسعير المواد المنصرفة من المخازن.

٢. إن القصور الذي تضمنته إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية وعدم وضوح التعليمات الخاصة بها أدى إلى تطبيقها بشكل مشوه وغير كفوء في عينة البحث.

٣. هناك قصور كبير في المجموعة الدفترية الخاصة بالموجودات الثابتة والمخزنية في عينة البحث.

٤. عدم كفاءة أغلب الأفراد العاملين في أقسام الحسابات والرقابة الداخلية في عينة البحث في تطبيق الإجراءات المعتمدة في المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية، لأنهم لا يحملون التأهيل العلمي المناسب لتنفيذ العمل المحاسبي بكفاءة.

التوصيات

بناءً على الاستنتاجات السابقة يوصي الباحث بما يأتي:

١. إعادة النظر في الإجراءات المحاسبية المعتمدة في المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية من خلال اعتماد نظام محاسبي متكامل للمحاسبة عن هذه الموجودات وتطوير إجراءات المحاسبة عنها في النظام المحاسبي الحكومي.

٢. اعتماد إحدى الطرائق المحاسبية لتسعير المواد المنصرفة من المخازن، ويفضل اعتماد طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً للتخلص من الأسعار القديمة.

٣. تطوير كفاءة الإفراد العاملين في أقسام الحسابات والرقابة الداخلية من خلال إدخالهم في دورات تطويرية في تنفيذ العمل المحاسبي وخاصة فيما يتعلق بالمحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية.

المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية

١. أحمرو، إسماعيل حسين مسلم، ٢٠٠٠، تحديث الموازنة العامة للملكة الأردنية الهاشمية بتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء، أطروحة دكتوراه غير منشورة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
٢. الخيرو، أياد عبد الوهاب، ١٩٩٩، المحاسبة عن الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية الخدمية (دراسة للدول عينة البحث) رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
٣. الشمري، حيدر علوان، ٢٠٠٣، دراسة للإبلاغ المالي الحكومي المركزي والإدارات المحلية (أنموذج مقترح باستخدام مدخل القرار) أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
٤. الصائغ، حنا رزوقي، ١٩٨١، محاسبة الموجودات الثابتة ومحاسبة الاندثار في النظام المحاسبي الحكومي المنظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدول العربية.
٥. كام، فيرنون، ٢٠٠٠، نظرية المحاسبة ترجمة رياض العبد الله دار الكتب للطباعة والنشر جامعة الموصل.
٦. كيسو، دونالد وجيري وبجانت، ١٩٩٦، المحاسبة المتوسطة ترجمة كمال الدين سعيد، ١٩٩٩، دار المريخ، الرياض.
٧. لارسن، جون و ن. موسش، ١٩٩٨، المحاسبة المتقدمة، الجزء الثاني، ترجمة وصفي أبو المكارم، دار المريخ للنشر، الرياض.
٨. وزارة المالية – دائرة المحاسبة، ٢٠٠٠، الدليل المحاسبي لحسابات الدولة، مطبعة الرسالة، بغداد.
٩. وزارة المالية، دائرة المحاسبة، ١٩٨٩، تعليمات النظام المحاسبي اللامركزي، مطبعة الرسالة، بغداد.

ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية

1. Debra C. Jeter & Paul K. Chaney, 2001, Advanced Accounting, John Wiley & Sons, Inc., U.S.A.
2. GASB, 2003, Governmental Accounting and Financial Reporting Standards (Original Pronouncements), Published by Governmental Accounting Standards Board, U.S.A.
3. IFACpsc Study 1, The Governmental Financial Reporting Entity, Issued by the International Federation of Accountants, New York, July 1991.
4. IFACpsc, IPSAS 1 presentation Statements, New York, May 2000
5. Warren Ruppel, 2005, Governmental accounting made easy John Wiley & Sons Inc.