

تقييم الحسابات المتقابلة في النظام المحاسبي

الموحد

دكتور السيد المنولى المرسي
كلية التجارة - جامعة المنصورة

مقدمة :-

لعل من أهم الجوانب التي أستخدمها النظام المحاسبي الموحد الصادر في جمهورية مصر العربية بالقانون رقم (٤٧٢٣) لسنة ١٩٦٦م هي الحسابات المتقابلة والمتمثلة في د / فرق الايجار المحسوب ود / فرق الفوائد المحسوبة و د / فرق تقويم التغيير في مخزون الانتاج التام ود / فرق تقويم التغيير في مخزون بضائع بغرض البيع و د / حركة الانتاج التام بسعر البيع .

وقد أستحدث النظام المحاسبي الموحد هذه الحسابات مفترضا بذلك أنها تحقق مجموعه من الأهداف أهمها ما يلي :

(١) تحقيق العدالة بين الوحدات الاقتصادية التي تنتمي الى القطاع العام عند اعداد تقارير تقييم الأداء، خاصة عند اتخاذ نتيجة نشاط هذه الوحدات أساسا للحكم على كفاءتها والتعرف على مدى تحقيقها للأهداف القومية المسنده اليها .

(٢) تحقيق الدقة عند قياس نتيجة نشاط هذه الوحدات حتى يمكن الاعتماد على البيانات التي ينتجها النظام المحاسبي الموحد وكذلك رفع درجة الثقة فى تلك البيانات خاصة وأنها تمثل ركيزة أساسية فى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات . (١)

(٣) تسهيل اعداد حسابات الدخل القومى والنواتج القومى خاصة عند اتباع طريقة عوائد عوامل الانتاج ، أو عند اتباع طريقة الناتج النهائى والناتج الوسيط ، والمساهمة فى تقييم هذا الناتج بالمنهج الذى يتفق ومتطلبات المحاسبة القومية .

(٤) الوصول الى حسابات تكلفة دقيقة ، وذلك بالأخذ فى الحسبان عناصر أو بنود تكاليف افتراضية يمكن أن يكون لها تأثيرها سواء فى مجالات القياس أو الرقابة أو اتخاذ القرارات .

(٥) ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالمستوى القومى ومحاولة ايجاد وتوثيق العلاقة بين كل من محاسب الوحدة الاقتصادية والمستوى القومى ، وأن يدرك كلاهما أهمية وطبيعة المنهج الذى يتبعه الآخر ويحاول الاستفادة منه فى تأصيل وتطوير منهجه .

(٦) تتبع حركة الانتاج التام بأسعار البيع ومراقبة هذا الانتاج من ناحية ومراقبة أسعار بيعه من ناحية أخرى

ويحاول الباحث فى هذا البحث أن يقيم هذه الحسابات

وأن يوضح الى أى مدى حققت الحسابات المتقابلة بوسعها الحالى الأهداف السابقة كما يقترح الباحث فى هذا الصدد ما يمكن اضافته من آراء يمكن أن تساهم فى تحقيق هذه الاهداف وغيرها بقدر أعلى من الكفاءة والدقة .

ويقرر الباحث من البداية أن هذه الدراسة تتصف بالطابع النظرى أى محاولة عرض هذه الحسابات على ما جاء بالنظام المحاسبى الموحد ككل وله بها علاقة ، وكذلك ما جاء فى نظرية المحاسبة من تكاليف وضرائب ادارية وقومية لبحث امكانية الاستفادة من ذلك فى تطوير هذه الحسابات أو بعضها سواها من ناحية طريقة حسابها أو معالجتها محاسبيا .

وقبل أن يعرض الباحث لاطار هذا البحث أو محتوياته ، وجد أنه من المناسب التفكير بشكل منهجى فى وضع هذه الحسابات المتقابلة فى أنواع وذلك حسب الغرض الاساسى أو الغالب عليها من وجهة نظر محاسب الوحدة الاقتصادية وهذا التقسيم لتسهيل عرض الموضوع ودراسته فى اطار من المنهج العلمى لان مثل هذا التقسيم يمكن أن يأخذ شكلا آخر إذا نظر ليه من وجهة نظر المحاسب القومى . (١)

ويرى الباحث أنه يمكن طبقا لما سبق تقسيم الحسابات

التالية الى :-

أولا : حسابات فروق يمكن بها أستكمال حسابات التكلفة وهذا يعنى أنها تنشأ مدينة (استخدامات)

(١) د. السيد المتولى المرسي " النظام المحاسبى الموحد، اطار نظرى وعملى للمحاسبة المالية فى وحدات القطاع العام ، " مكتبه الجلاء الجديده بالمنصورة ١٩٨٥م (ص ٣١) .

وتنتهى دائنة (موارد) وهذه الحسابات هي ح / فرق الايجار-
المحسوب و ح / فرق الفوائد المحسوبة .

ثانيا : حسابات فروق ترتبط بأساس تقويم التغيير فى
مخزون الانتاج التام ومخزون بضائع بغرض البيع . وتنشأ هذه
الحسابات دائنة (موارد) وتنتهى مدينة (استخدامات) -
وهذه الحسابات هي ح / فرق تقويم التغيير فى مخزون الانتاج
التام و ح / فرق تقويم التغيير فى مخزون بضائع بغرض البيع .

ثالثا : حسابات متقابله يقصد بها تحقيق الرقابة
على كميات وأسعار الوحدات التامة التى تنتجها الوحده
الاقتصادية أو تشتريها بغرض البيع ، وهذه الحسابات تتابع
حركة الانتاج التام على أساس أسعار البيع لمعرفة قيمة هذا
الانتاج على فترات دورية لاغراض التخطيط القومى . وأهم هذه
الحسابات ح / حركة الانتاج التام تحت البيع ، وعلى الرغم من
أن هذا الحساب ينشأ لدينا كأصول وينتهى دائنا كخصوم الا
أنه لا يؤثر على الميزانية لذلك يمكن أن يطلق عليه حساب
حركة مخزون أحصائى (١) .

وبعد هذا العرض يمكن أن يتكون هذا البحث من الاطار

التالى :-

المبحث الاول : تقييم حسابات الفروق المكمله لبنود التكلفة
• (استخدامات)

المبحث الثانى : تقييم حسابات الفروق المكمله لبنود الايرادات
• (الموارد)

المبحث الثالث : تقييم حسابات حركة المخزون الاحصائى .

المبحث الاول

تقييم حسابات الفروق المكملة لبنود التكلفة
(الاستخدامات)

تتمثل هذه الحسابات فى حسابى فرق الايجار المحسوب
وفرق الفوائد المحسوبة .

أولا : ح / فرق الايجار المحسوب :- (١)

تعتبر الايجارات بندا من بنود التكاليف على مستوى
الوحدة الاقتصادية ، كما أنها تمثل عنصرا من العناصر المكونة
لفوائد عوامل الانتاج . وبالتالي فهى من مكونات الدخل
القومى .

ومن الممكن أن تمتلك بعض الوحدات الاقتصادية كل أو
جزء من الاراضى والمباني التى تستغلها فى مباشرة نشاطها سواء
الانتاجى أو التسويقي أو الادارى . ومن ثم فأن مثل هذه
الوحدات لا تدفع ايجارات فعليه للغير مقابل استخدام هذه
العقارات .

ولذلك الزم النظام المحاسبى الموحد هذه الوحدات
بضرورة احتساب القيمة الايجارية للاصول التى تمتلكها من
أراضى ومباني ، كما لو كانت هذه مملوكة للغير
ومستأجره منه . وقد اورد النظام المحاسبى الموحد معادلة
لاحتساب هذه القيمة وهى كما يلى :-

(١) الجهاز المركزى للمحاسبات ، " النظام المحاسبى
الموحد " الجزء الاول القاهرة ، ١٩٦٦م .

فرق الايجار المحسوب = الايجار المحتسب للعقارات التي
تمتلكها الوحدة الاقتصادية وتبأشرفيها نشاطها ناقصا أهلاك
هذه العقارات .

ويوجه الباحث أنتقادات للمعادلة السابقه فى طريقه
تقدير العنصرين المؤثرين على قيمة فرق الايجار المحسوب،
وذلك على النحو التالى :-

(١) الايجار المحتسب للعقارات التي تمتلكها الوحدة
الاقتصادية وتبأشرفيها نشاطها :-

فمن الملاحظ أن النظام لم يحدد أسوبا معينة يمكن أن
تعتمد عليه جميع الوحدات الاقتصادية فى احتساب هذه القيمة
ولكنه ترك لكل وحدة اقتصادية أن تختار ماتراه مناسبا لهذا
التقدير^(١) . وهذا يؤدى الى ما يلى :-

أ - اعتماد كل وحدة اقتصادية على طريقة للتقدير
تراها مناسبة وقد تختلف عن تلك التى تستند اليها وحده.
اقتصادية أخرى وتراه مناسبا لها .

فعلى سبيل المثال قد تعتمد بعض الوحدات الاقتصادية
على أخذ قيمة ايجار المثل كأساس للتقدير خاصة اذا كان
لديها عقارا مماثلا وتقوم بتأجيريه للغير .

ويمكن لوحدات اقتصادية أخرى أن تعتمد فى التقدير
على القيمة المتخذة أساسا لربط العوائد والضريبة على

(١) د . حسن أحمد غلاب " استكمال مقومات التوحيد
فى النظام المحاسبى بالجمهورية العربية اليمنية " مجله =

المباني ،وهى بذلك تتفق مع ماذهبت اليه مملحة الضرائب(١) .
ويمكن لوحدات ثالثة أن تستند الى القانون الذى ينظم عمل
لجان تقدير القيمة الايجارية للمباني . وتحسب أيجار المثل
على أساسه .

ب - يودى ذلك الى أن بنود التكاليف المحتسبة تصبح
غير دقيقة وبالتالي يؤثر ذلك بشكل ما على تحديد تكلفة
الوحدة فى تلك المنشآت المتماثلة أو على الأقل التى تعمل
فى مجال نشاط واحد .

ج - أن تقارير تقييم الاداء وأجراء المقارنات بين
الوحدات الاقتصادية التى تعمل فى نشاط واحد تتأثر قطعاً بما
ذهبت اليه كل وحده اقتصاديه فى تقدير القيمة الايجارية .(٢)

ويقترح الباحث فى هذا الصدد أن يوحد أساس حساب
القيمة الايجارية المقدره بما يحقق دقة حساب عناصرالتكاليف
من ناحية وسلامة المقارنات بين الاقتصادية من ناحية أخرى
وبما يحقق أيضا الدقه فى حساب عوائد عوامل الانتاج على
المستوى القومى من ناحية ثالثة . ويرى الباحث أن الالتزام
بالقواعد التى تدير عليها لجان تقدير القيمة الايجارية
للمباني تعتبر أنسب من غيرها لتحقيق الاهداف السابقة .

= كليه التجارة ،جامعة صنعاء العدد الاول أكتوبر
١٩٧٩ م (ص ٤٤) .

(٢) د . السيد المتولى المرسى " المحاسبه الضريبه،
الضريبه على ايرادات القيم المنقولة والارباح التجارية
والصناعية " ،مكتبه الجلاء الجديد بالمنصوره ،١٩٨١م (ص
٢١٠) .

Curtis J . Blecke "Financial Analysis For Decis-
on Making * , D . B . Taraporevala Sons & co , pVT .
Ltd ., Lndia, 1981, pp. 107- 155.

ويجب في نفس الوقت أيضا أن تصدر تعليمات لمصلحة الضرائب لاعتماد مثل هذا التقدير واقراره ضمن التكاليف واجبة الخصم .

كما أنه يمكن أن تثار مشكلة الاشغال للعقارات التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية ونسبة هذا الاشغال ، فقد تكون الوحدة الاقتصادية شاغلة فقط لنصف العقارات التي تمتلكها والباقي غير مستغل (أى أنها لا تقوم بتأجيره للغير ولا تشغله بنفسها) ، وعندئذ يلزم معرفة ما اذا كان يجب أن يحسب فرق ايجار محسوب لهذا الجزء الغير مستغل أم لا .

ولم يتعرض النظام المحاسبى الموحد كذلك لكيفية حساب فرق ايجار المحسوب عن تلك العقارات التي قد يسمح للوحدة الاقتصادية بمباشرة النشاط فيها مجانا بدون ايجار أو مقابل قيمة ايجارية رمزية لا تتناسب مع ايجارات السائدة ، كما أنه لم يشر الى كيفية معالجة القيمة ايجارية للمباني المقامة على أرض حكر .

ويرى الباحث أنه بالنسبة للوحدات الاقتصادية غير العقارية . يجب أن يحسب فرق ايجار محسوب لتلك العقارات التي تمتلكها الوحدة ولا تشغلها ويمثل فرق ايجار المحسوب في هذه الحالة تكاليف ثابتة غير مستغله ، وحيث أن النظام المحاسبى الموحد أنتهج اسلوب التحميل الاجمالي في قياس تكلفة الانتاج التام - وان كان هذا الاسلوب لا يخلو من الا انتقاد أيضا ولكن ذلك يخرج عن نطاق هذا البحث - لذلك يجب حساب هذه التكاليف الثابتة غير المستغله وادخالها ضمن عناصر التكاليف . أما اذا كانت الوحدة الاقتصادية يتمثل نشاطها في بناء أو شراء وبيع العقارات فأن العقارات غير المستغله في هذه الحالة لا يحسب عنها فرق ايجار محسوب لأن العقارات في هذه الحالة

تعتبر البضاعة التي تتجر فيها المنشأة . (١)

وفيما يتعلق بتلك المباني التي تباشر فيها المنشأة نشاطها مجاناً - بايجار رمزي دون أن تمتلك هذه المباني فإنه لتحقيق الاهداف التي استحدثت من أجلها ح / فرق الايجار المحسوب ، يلزم حساب قيمة ايجاربه تقديرية أيضا لهذه المباني وبالطبع لن يكون هناك اهلاك لهذه المباني في دفاتر الوحدة الاقتصادية المستخدمة له ولكن مقابل ذلك قد ترتفع مصاريف الصيانة ، ويرى الباحث أنه في هذه الحالة يمكن اعتبار الايجار الرمزي الذي تدفعه المنشأة مضافا اليه مصاريف الصيانة يمكن اعتبارها بمثابة مبلغ مقارب لقسط الاهلاك ، ومن ثم يمكن خصمها من القيمة الايجارية المقدرة لهذه المباني عند حساب قيمة فرق الايجار المحسوب .

أما اذا كانت المباني مقامة على أرض محكرة للمنشأة فمعنى ذلك أن هناك مدة محددة يجب بعدها تسليم هذه الارض بما عليها من مبان لمالك الأرض ، (صاحب حق الرقبة) ، على ذلك فإن اهلاك هذه المباني يجب أن يكون اما على أساس مدة العقد ، أو العمر الافتراضى للمباني ، أو المعدلات الواردة بالنظام المحاسبى الموحد ، أيها يحقق الاهلاك الاسرع لهذه المباني كما أنه يجب حساب القيمة الايجارية التقديرية لهذه المباني بنفس الطريقة المقترحة (٢) .

(١) د. السيد المتولى المرسى " النظام المحاسبى الموحد ، اطار نظرى وعملى للمحاسبة المالية فى وحدات القطاع العام " سبق ذكره (ص ١٢٦) ، مكتبة الجلاء بالمنصورة ١٩٨٥ م .

(٢) د. أحمد أبو خليل د. السيد المتولى المرسى " دراسات فى المراجعة " مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة - ١٩٨٤م - ٣٨٤ - ٣٨٥ .

ويمثل اهلاك العقارات العنصر الثانى المؤثر فى قيمة فرق الايجار المحسوب، وقد حدد النظام المحاسبى الموحد منهاجا (يقوم فى أساسه على القسط الثابت)، والزم جميع الوحدات الاقتصادية الملزمة بتطبيق النظام المحاسبى الموحد باتباعه وهو بذلك قد قلل من فرص اختلاف وحدات القطاع العام فى حساب الاهلاك.

وعلى الرغم من ذلك يمكن أن تظهر أيضا بعض المشاكل المتعلقة بحساب، الاهلاك يمكن ذكر أهمها فيما يلى :- (١)

أ) اذا كانت الوحدة الاقتصادية قد اشترت العقارات قديمة من الغير فمعنى ذلك أنها سوف تحسب قسط الاهلاك بمعدل (١٥٠ ٪) من القسط العادى وبخضم هذا القسط من القيمة الايجارية سيؤدى ذلك الى نقص قيمة فرق الايجار المحسوب بقيمة الزيادة، فى قسط الاهلاك وهذا يؤثر على حسابات التكاليف كما يؤدى الى التأثير على القيمة الايجارية المقدرة (بالسالب)، وينعكس ذلك على حسابات الناتج القومى . ونفس الشئ يمكن قوله اذا، عملت المنشأة أكثر من وردية .

ب) اذا كانت المباني هلكت دفتريا وما زالت تعمل بالانتاج فمعنى ذلك أن قسط اهلاكها سيكون (٥٠ ٪) من القسط العادى وبخضم هذا الاهلاك من القيمة الايجارية المقدرة يؤدى، طبعاً الى زيادة فرق الايجار المحسوب عن ما كان عليه من قبل بمقدار النقص فى قسط الاهلاك . وهذا أيضا معناه أن التكاليف

(١) د. أحمد خليل، د. السيد المتولى المرسي "دراسات فى المراجعة" مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة - ١٩٨٤م —

التي كان يجب أن تنقص نتيجة نقص المنافع التي يعطيها الاصل لتقادمه ستبقى هذه التكاليف كما هي لدخول النقص في قسط الاهلاك كزيادة في فرق الايجار المحسوب .

(ج) عندما يكون لدى الوحدة الاقتصادية عقارات ولا تقوم باشغالها أو تأجيرها للغير - من غير الوحدات الاقتصادية العقارية - سيكون قسط اهلاك هذه العقارات الغير مستغلة نصف قسط الاهلاك العادي ويؤدي ذلك الى انخفاض قسط الاهلاك وارتفاع فرق الايجار المحسوب ، - بنفس القيمة . ويؤدي ذلك الى ارتفاع التكلفة في هذه الوحدات عن مثيلاتها التي تشغل عقاراتها بالكامل ويرجع ذلك لوجود تكاليف ثابتة غير مستغلة .

ويقترح الباحث في هذا الصدد ما يلي :-

(أ) بالنسبة للمباني المشتراه قديمة فانه من المفضل أن يخصم القسط العادي للاهلاك عند حساب فرق الايجار المحسوب وذلك ابقاء لميزة حساب هذا القسط المعجل للاهلاك وبما بضمن الدقة في كل من حسابات التكاليف والنتائج القومي .

أما اذا كانت المنشأة تعمل أكثر من ودية واحدة فانه يخصم قسط الاهلاك العادي من القيمة التقديرية للايجار وذلك في حالة اذا ما كان الايجار مقدرا للاستخدام العادي ، أما اذا كان الايجار المقدر قد أخذ في الحسبان هـ سـ ذـ الاستخدام الاضافي (وريديت اضافية) ففي هذه الحالة يمكن خصم الاهلاك عن الورديات الاضافيه أيضا ، ومن شأن هذه المقترحات أن تجعل ح / فرق الايجار المحسوب مؤشرا دقيقا لحساب تكلفة الاستخدام البديلة ولإجراء المقارنات ولدقة حساب الناتج القومي .

ب) وعن المباني التي هلكت دفتريا وما زالت تعمل بالانتاج ، فهذه غالبا ما تكون القيمة الايجارية الخاصة بها أقل كثيرا من القيمة الايجارية السائدة فى الحياة الاقتصادية ويرجع ذلك طبعا لظاهرة الارتفاع المستمر فى الاسعار وانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد ولذلك يرى الباحث أنه من الافضل عدم خصم هذه الاصول (نصف القسط العادى) من القيمة الايجارية المقدره حتى تكون تكلفة استخدام هذه المباني مقارنة الى حد ما من القيمة الجارية والسائدة اقتصاديا .

أما اذا اعيد النظر فى القيمة الايجارية لنفس المبنى من فترة لاخرى مما يجعلها متقاربة مع القيمة الايجارية الجارية بالحياة الاقتصادية فعندئذ يمكن القول بإمكانية خصم هذا الاهلاك (نصف القسط) من القيمة الايجارية المقدره للوصول الى قيمة فرق الايجار المحسوب .

ج) وفى حالة وجود عقارات غير مستغلة وغير مؤجرة - فى غير الوحدات الاقتصادية العقارية - فان الظاهرة يمكن أن توجد أيضا فى تلك الوحدات التى تستأجر عقارات وعندئذ تلتزم بدفع القيمة الايجارية كتكلفة ثابتة ، ولقد هدف النظام المحاسبى الموحد فى حالة امتلاك الوحدة للعقارات التى استبعاد قسط الاهلاك الذى يرجع ، للاستخدام والذى افترض أنه (٥٠ ٪) من القسط العادى . ولذلك وتحقيقا لهذا الهدف يجب الا يتأثر فرق الايجار المحسوب بهذا النقص قسط الاهلاك . ومن ثم يرى الباحث أن يخصم قسط الاهلاك كاملا وهذا من شأنه أن يحافظ على د / فرق الايجار المحسوب باعتباره تكلفة ثابتة يحل محل القيمة الايجارية الفعلية كما أنه يؤدى الى تحقيق الدقة فى حسابات التكاليف وحسابات الناتج القومى .

د) يرى الباحث أنه من المفضل حساب فرق الأيجار المحسوب كل ثلاثة أشهر مثل ما يحدث في حساب الأهلاك وذلك يؤدي إلى الدقة النسبية في هذا الحساب ، حيث ستعامل كل فترة بشكل مستقبل وتكون هناك دقة في حسابات التكاليف المرتبطة بها .

ثانيا : ح / فرق الفوائد المحسوبة :-

تمثل الفوائد مقابل استخدام رأس المال ، وحتى تتحقق العدالة في المقارنة بين الوحدات الاقتصادية التي تعتمد في تمويل استثماراتها على الاقتراض سواء المحلي أو الأجنبي وتلك الوحدات التي تمتلك معظم أموالها المستثمرة ، لذلك استحدث النظام المحاسبي الموحد ح / فرق الفوائد المحسوبة ، وكذلك يؤدي هذا الحساب وظائف على المستوى القومي لمعرفة عائد رأس المال وأهميته في الدخل والنتائج القومي . (١)

ويراعى عند حساب الفوائد على المال المستثمر عدم تكرار قيمة المباني والانشاءات التي حسب عنها إيجار محسوب ويلزم عند حساب فرق الفوائد المحسوبة تحديد المال المستثمر طبقا للمفهوم الوارد بالنظام المحاسبي الموحد ، والذي أورد فيه تعريفين أو طريقتين لحسابه هما :- (٢) ،

(١) د. عمر حسنين " تطور الفكر المحاسبي " دار الجامعات المصرية الاسكندرية ١٩٧٦ ، ٣٩٤ - ٣٩٦ .

(٢) الجهاز المركزي للمحاسبات " النظام المحاسبي الموحد " الجزء الأول ، سبق ذكره .

١ - حساب المال المستثمر اعتمادا على المورد :-

رأس المال المدفوع		x xx
+ الاحتياطات بما في ذلك الاحتياطات المجنية من أرباح العام	xx	
- احتياطي مستثمر في سندات حكومية	xx	xx
+ الفائض غير الموزع .	xx	
والمخصصات التي لها طبيعة الاحتياطات مثل مخصص الطوارئ	xx	
والمخصصات المؤجلة .	xx	
والمخصصات المجمعلة للاهلاك .	xx	
والقروض طويلة الاجل .	xx	
والمستخدم في تمويل مؤسسات الوحدة من :-	xx	
xx تسهيلات ائتمانية .		
xx أرصده دائنه بالبنوك .		
وقروض قصيرة الاجل محليه أو أجنبية	xx	
- خسائر مرحلية .	xx	
		xx
المال المستثمر .		xxx

٢ - حساب المال المستثمر اعتمادا على الاستخدامات:-

<p>أصول ثابتة بالتكلفة قبل الاهلاك + قيمة الفرق بين :- xx مجموع الاصول المتداولة (مع استبعاد مقابل احتياطي شراء سندات حكومية) xx والخصوم المتداولة (مع استبعاد المستخدم في التسهيلات الاثمانية والارصدة الدائنة للبنوك والقروض قصيرة الاجل في تمويل مؤسسات الوحدة)</p>		xxx
المال المستثمر .	xxx	

وبعد حساب المستثمر تتبع الخطوات التالية :-

- * تحديد تكلفة المباني والانشاءات التي حسب عنها
فرق الايجار المحسوب .
- * تحديد الفوائد المدفوعة والمستحقة للغير
(الفعلية)

ثم يحسب فرق الفوائد المحسوبة كما يلي :-

<p>المال المستثمر (كما حدد في الخطوة (١ أو ٢) - تكلفة المباني والانشاءات التي حسب عنها فرق ايجار .</p>	<p>xxx</p>
<p>الصافي يضرب في معدل الفائدة. الذي تحده وزارة - الخزانة فتنتج الفائدة المحسوبة على هذا الصافي xxx تخصم منه الفوائد الفعلية المدفوعة والمستحقة عن الفترة xx - تنتج قيمة فرق الفوائد المحسوبة xxx ===</p>	<p>xxx</p>

وللبيانات عدة ملاحظات على ما سبق يجمها فيما يلي :-

١ - من الواضح أن الفائدة على المال المستثمر تحسب مرة واحدة في نهاية السنة المالية وعلى ذلك فإنها - تتأثر بحالة الارصدة المذكورة في جدول حساب المال المستثمر في تلك

اللحظة (لانها في معظمها أرصدة يمكن أن تتغير من وقت -
لاخر) . ولذلك يمكن أن لا يكون هذا المال المستثمر في نهاية
الفترة معبرا عن المال المستثمر خلال العام . (١)

(١) د. محمد رشاد الحملاوي " التحليل المالي في
النظام المحاسبي الموحد في الجمهورية العربية اليمنية دراسة
انتقادية " مجلة كلية التجارة ، جامعة صنعاء ، العدد الأول
أكتوبر ١٩٧٩ م ٧٢ - ٧٤ .

٢ - لم تفصل طرق حساب المال المستثمر بالشكل السابق بين المال المستثمر المحلى والمال المستثمر الاجنبى على الرغم من أهمية هذا الفصل والتمييز فى الدول النامية ومنها جمهورية مصر العربية ، لمعرفة تكلفة القروض والديون الاجنبية وطريقة استخدام هذه الاموال وكفاءة هذا الاستخدام (١).

٣ - يستخدم معدل فائدة واحد لكل من الاموال المستثمرة المحلية والاموال المستثمرة الاجنبية ، وهذا طبعا يودى الى معاملة الاموال الاجنبية كما لو كانت محلية ، من ناحيه سعر الفائدة على الرغم من اختلاف هذا السعر لكل عملة من العملات .

٤ - عند طرح الفوائد الفعلية من الفوائد المحسوبة ضمت كل من الفوائد المحلية والفوائد الخارجية . وهذا طبعا ناتج عن عدم الفصل بين النوعين .

ولذلك يقترح الباحث عددا من المقترحات من شأنها أن تجعل هذا الحساب " فرق الفوائد المحسوبة " يحقق أهدافه بشكل أكفا ، سواء فى حسابات التكاليف بشكل أدق أو فى قياس الناتج القومى أو فى اجراء المقارنات واستخدام البيانات فى التخطيط واتخاذ القرارات ، وتتمثل هذه الاقتراحات فيما يلى :-

١ - من الأفضل حساب المال المستثمر على فترات خلال العام وليكن ذلك كل ثلاثة أشهر تمشياً مع سياسه احتساب أقساط الاهلاك ، ومع ما سبق أن اقترحه الباحث بشأن فرق الايجار

- Ernest H. weinwurn & George F . weinwurm, (٢)
"Long - Term profit planning ", Taraporevala publishing In
dus tries , p . 1 . By Arrangement with A. M . A Inc . ,
prinyet In India , 1980 . pp . 73 - 74 .

المحسوب . وفى هذا الصدد يرى الباحث أنه من الأيسر الاعتماد فى ذلك الحساب على جانب المصادر أو الموارد، حيث تكسبون أرصدة الحسابات معلومة ومعروفة فى أى وقت ويمكن استخراجها وهذا بدوره يفتنى عن اعداد ميزانية (اذا ما أردنا حساب المال المستثمر من واقع الاستخدامات) . (١)

والاخذ بهذا الاخراج يودى الى مجموعة من النتائج

أهمها :-

أ - استكمال بنود التكاليف الادارية والمالية كل ثلاثة أشهر بمقدار فرق الفوائد المحسوبة مما يودى الى دقة بيانات التكاليف .

ب - متابعة المال المستثمر خلال أوقات متعددة من العام وليس فقط فى نهاية العام . مما يقلل من وحدة الانتقاد الموجه الى أخذ المال المستثمر فى لحظة واحدة فقط (نهاية العام) .

ج - يمكن الاخذ بمعدلات الفائدة المناسبة عن كل فترة والتي تصدرها وزارة الخزانة ، وهذا بدوره يودى الى دقة حسابات الناتج القومى خلال مدة معينة .

٢ - من المفيد جدا . الفصل بين المال المستثمر المحلى والاجنبى ومعرفة الفوائد المحسوبة على المال المستثمر الاجنبى وحده . (٢) . وكذلك فرق الفوائد المحسوبة الخاص به ، (١) د . محمد رشاد الحملأوى ، مرجع سابق ، ص ٧٢ - ٧٤ .

- Jphn J. Hampton " Financial Decision Making ., (٢) concepts , problems And cases " , printce - Hall , India ., New Delhi , 1980 . p . 454.

ومن ثمان هذا الفصل أن ينتج المعلومات التالية :-

أ - يمكن أن تتعادل الفوائد المحسوبة على المال المستثمر الاجنبي مع الفوائد الخارجية التي تتحملها المنشأة، فعلا وهذا يعنى أنه مالمدى الوحدة مع أموال أجنبية يتمثل فى قروض أجنبية سواء طويلة أو قصيرة الاجل، كما أنه يعنى تعادل سعر الفائدة، الذى حسبته به فائدة المال المستثمر الاجنبي مع ما حددته وزارة الخزانة، - وللباحث تحفظ على سريان هذا السعر على المال المستثمر الاجنبي- وهذا الاحتمال من النادر أن يتحقق .

ب - يمكن أن تكون الفوائد الخارجية الفعلية أقل من الفائدة المحسوبة على المال المستثمر الاجنبي، وهذا معناه أن المنشأة لديها أموال أجنبية أخرى بخلاف القروض الاجنبية قد تكون من حصيلة مبيعاتها للخارج بالعملات الاجنبية، أو تكون قد اشترت هذه العملات سواء من الاسواق المحلية أو الخارجية اذا كان مسموحا لها بذلك، ويمكن أن يعزى ذلك أيضا لانخفاض سعر الفائدة على القروض الاجنبية عن ذلك السعر الذى حددته وزارة الخزانة . - وللباحث تحفظ على سريان هذا السعر على المال المستثمر الاجنبي - والذى تحسب به الفائدة على المال المستثمر الاجنبي .

ج - يمكن أن تكون الفوائد الخارجية الفعلية أكبر من الفائدة المحسوبة على المال المستثمر الاجنبي، وهذا معناه، أن حساب فرق الفوائد المحسوبة الاجنبية سيكون بالسالب وليس بالموجب وهذا يعطى مؤشرا الى أن مالمدى المنشأة من مال مستثمر أجنبي يكاد ينحصر فى القروض الاجنبية

طويلة أو قصيرة الاجل كما انه يعنى أيضا أن سعر الفائدة على هذه القروض أعلى من ذلك السعر الذى حسبته به الفائدة على المال المستثمر الاجنبى ، سواء كان هذا السعر ما حددته وزارة الخزانة أو ما سوف يقترحه الباحث بعد ذلك .

وغنى عن البيان أن المعلومات السابقة تعطى دلالات ومؤشرات يمكن الاستفادة بها كثيرا فى تخطيط سياسات النقد والتمويل الاجنبى من ناحية وترشيد القروض الخارجية سواء فى مرحلة الحصول عليها أو استخدامها من ناحية أخرى (١)

٣ - يرى الباحث أنه من الأفضل سواء من ناحية المقارنات أو من ناحية حساب تكلفة الفرضة البديلة أن يطبق معدل الفائدة الذى تصدره وزارة الخزانة على المال المستثمر المحلى مع ضرورة إعادة النظر فى هذا المعدل من وقت لآخر حتى يكون معبرا عن السعر العام والمناسب للفائدة . كما يرى الباحث أيضا تطبيق أسعار الفوائد العالمية على المال المستثمر الاجنبى والخاصة بكل عملة حسب مالىدى المنشأة من عملات أو أموال أجنبية مستثمرة . وهذه الاسعار متاحة وتعلن دائما وبذلك يكون حساب فرق الفوائد المحسوبة سواء المحلى أو الاجنبى أكثر واقعية .

٤ - من الواضح أن النظام المحاسبى الموحد فصل بين الفوائد المدينة المحلية والفوائد المدينة الخارجية ، وهذا الفصل يسهل بعد ذلك الوصول لحساب فرق فوائد محسوبة لكل نوع على حدة ، كما أن النظام حرص على معرفة تكلفة الاقتراض الاجنبى الفعلى بشكل مميز عن تكلفة الاقتراض المحلى . ويرى الباحث

أن فصل حساب فرق الفوائد المحسوبة لحسابين يغطى أحدهما المال المستثمر بالعملة المحلية والآخر المال المستثمر بالعملة الأجنبية مثل هذا الفصل سوف ينتج بيانات محاسبية لها جدواها على مستوى المنشأة وعلى المستوى القومي، ويمكن أن تفيد هذه البيانات في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، - بشأن المتاح من العملات الأجنبية على مستوى الوحدة الاقتصادية وعلى المستوى القومي أيضا (١) .

- P . J . Fernandes , "The Accountability Of public (١) Enterprises : Some Thoughts On The Rationale And Spirit Of External control Systems " , In " Control Systems For public Enterprises In Developing countries" , Editor , praxy

المبحث الثانى

تقييم حسابات الفروق المكملة لبنود الايرادات

الموارد

من المعروف أن المحاسبة المالية تقوم الانتاج التام آخر المده. " بالتكلفة أو السوق أيهما أقل"، واذا كانت قيمة هذا الانتاج التام فى السوق أقل من التكلفة يمكن أن يقوم بالتكلفة ويكون بالفرق مخصص هبوط أسعار انتاج تام. والمحاسبة المالية تعتبر بذلك أن الايراد يتحقق بالبيع^(١).

ولكن المحاسبة على المستوى القومى تعتبر الايراد يتحقق بمجرد الانتاج ولا تنتظر حتى البيع، وقد أعد النظام المحاسبى الموحد ليخدم أهداف المحاسبة القومية باضافة الى تلبية احتياجات الوحدة الاقتصادية من البيانات المحاسبية.

وحتى يحقق النظام المحاسبى الموحد التوفيق بين وجهتى النظر الكلية (على المستوى القومى) والجزئية (على مستوى الوحدة الاقتصادية) استحدث حساب فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام .

وبحسب فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام من:

المعادلة التالية :-

فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام = التغير فى المخزون

بأسعار البيع ناقصا

التغير فى فى المخزون

بأسعار التكلفة .

وبنفس الطريقة أيضا يمكن أن يحسب فرق تقويم التغيير فـسـى مخزون البضائع بغرض البيع : ويظهر حـ / فرق تقويم التغيير فى مخزون الانتاج التام أو البضائع بغرض البيع فى المرحلة الاولى فى حـ / العمليات الجارية مرة باعتبارهما من حسابات الموارد ومرة أخرى باعتبارهما من حسابات الاستخدامات .

وللباحث مجموعة ملاحظات سوا^١ على حساب فرق تقويم التغيير فى مخزون الانتاج التام أو حساب فرق تقويم التغيير فى مخزون بضائع بغرض البيع وأهم هذه الملاحظات ما يلى :-

١ - أن أسعار البيع تحدد على أساس متوسط أسعار البيع خلال المده. والذى يحسب عن طريق معرفة رقم المبيعات مقسوما على عدد الوحدات المباعة خلال الفتره ، وذلك طبعا بعد استبعاد المردودات والهدايا أى بقسمة صافى المبيعات على عدد الوحدات المباعة فعلا بمقابل ، ويحقق هذه المهمة تلقائيا حـ / حركة الانتاج التام بسعر البيع وحـ / الانتاج التام تحت البيع ، وسيوضح ذلك فيما بعد .^(١)

ومن الملاحظ أنه عند تحديد متوسط أسعار البيـع الفعلية خلال المده قد تم الخلط بين المبيعات المحلية والمبيعات الخارجيه فى حساب واحد هو حـ / حركة الانتاج التام بسعر البيع . ولذلك تكون أسعار البيع التى يقوم على أساسها مخزون آخر المده. خليط من الاسعار المحلية والاجنبيه

(١) د. السيد المتولى المرسى " النظام المحاسبى الموحد اطار نظرى وعملى للمحاسبة المالية فى وحدات القطاع العام " مرجع سابق ١٧٦ .

يضاف لما تقدم أن أسعار البيع الفعلية قد لا تتفق مع الاسعار الاقتصادية السائدة في السوق وقت اعداد الحسابات الختامية ، حيث أن أسعار البيع غالباً ما تحددها ظروف العرض والطلب وقد تؤثر فيه عوامل أخرى وعلى ذلك يمكن ان يستنتج الباحث أن سعر السوق قد يختلف عن سعر البيع الذي يقوم على أساسه المخزون . (١)

٢ - أن هناك بعض السلع - خاصة التي ينتجها القطاع العام - قد تحدد أسعار بيعها بأقل من التكلفة ، كما هو الحال في السلع الأساسية أو الضرورية - والتي تكون معاناة بقدر يزيد عن هامش الربح العادي ويمكن في نفس الوقت أن توجد سلع أخرى في السوق مشابهة لهذه السلع بل قد تكون منها نفسها ولها سعر اقتصادي في السوق يزيد عن كل من سعر التكلفة والبيع المحدد رسمياً . (٢) وسوف ينشأ عن هذه الظاهرة تساؤلات عديدة عن تقييم مثل هذه السلع عند حساب الناتج القومي . وبالتالي تنصرف نفس التساؤلات الى حسابات فروق تقويم التغيير في المخزون من هذه السلع .

٣ - يمكن أن تكون الاسعار الاقتصادية للسلع - التي يتم حساب فرق تقويم لها - في السوق أقل من التكلفة لهذه السلع ، وعندئذ يكون التمسك بمتوسط سعر البيع الفعلي لهذه السلع معناه اضافة مبالغ الى الناتج القومي بدون داع . خاصة اذا كانت الكميات المباعة من مثل هذه السلع قليلة والكميات المخزونه منها كبيرة - ظاهرة ركود بعض البضائع في شركات القطاع العام - وفي مثل هذه الحالة يكون حساب فرق تقويم

(١) ادارة البحوث الاقتصادية بينك مصر " تنظيم القطاع العام في ظل تحديات الملام " في مجلد " مؤتمر ادارة القمع العام وتحديات السلام " جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال . ابريل ١٩٨٠ (ص ٤٤٠)

(٢) د. فواد القاضي " نحو أسلوب لادارة القطاع العام " في المجلد السابق ذكره ، (ص ٤٦٢) .

التغير في مخزون الانتاج التام ذو مدلول عكسي تماما لما
أستحدث من أجله .

كما أن مثل هذه الحالة أيضا لا تمكن المحاسب المالى
- على مستوى الوحدة - من تقييم المخزون التام آخر المدة
بأقل الاسعار - سعر السوق - ولكنها تجعله يقف عند سعر
التكلفة كحد أدنى .

٤ - تقتصر حسابات فروق التقويم على كل من الانتاج
التام والبضائع بغرض البيع ولا تمتد هذه الفروق الى كل من
الانتاج غير التام والمشغولات الداخليه سواء التامة أو غير
التامة .

وهذا يعتبر قصورا فى تحقيق الهدف من هذه الحسابات
- وهو قياس - الناتج القومى بتكلفة عوامل الانتاج بما فى
ذلك الارباح المتولده من العملية الانتاجية - ويتضح هذا
القصور فيما يلى :-

(أ) أن ما يعتبر انتاج غير تام فى وحدة اقتصادية
معينة يمكن أن يكون انتاجا تاما بالنسبة لوحدات أخرى، على
ذلك سوف يقوم فى الاخيرة على أساس أسعار البيع، وفى
الاولى على أساس التكلفة وهذا يودى الى عدم الدقة فى
حسابات الناتج القومى .

(ب) ونفس ما قيل فى الفقرة (أ) يمكن أن يقال عن
المشغولات الداخلية التامة وغير التامة وأن كان النظام لم
يتعرض للمشغولات الداخلية غير التامة . (١)

(١) د . السيد المتولى المرسى " النظام المحاسبى الموحد
اطار نظرى وعملى للمحاسبة المالية فى وحدات القطاع العام
' مرجع سابق (ص ٣١٣) .

ج) المشغولات الداخلية التامة من المؤكد أن لها أسعار بيع أو أسعار في السوق ومن ثم كان ينبغي أخذ هذا السعر في الحسبان وعمل فرق تقويم التغيير لهذه المشغولات أما القول بأن المنشأة لا يصح أن تحقق ربحا لنفسها من نفسها فمردود عليه حيث أن هذه الحسابات المتقابلة لا تؤثر على نتيجة نشاط المنشأة .

هـ - لقد صمم حساب العمليات الجارية بحيث يعبر في المرحلة الاولى منه عن حساب الانتاج طبقا لمقتضيات المحاسبية القومية . وعلى ذلك تعبر نتيجة المرحلة الاولى في ح / العمليات الجارية عن فائض أو عجز النشاط الجارى . (١)
ومن الواضح أن حسابات فرق التقويم قد ذكرت في ح / العمليات الجارية في المرحلة الاولى مرة كموارد وأخرى كأستخدامات . ولذلك وحتى تعبر المرحلة الاولى في ح / العمليات الجارية عن ح / الانتاج في المحاسبة القومية يلزم ضرورة اضافة فروق التقويم لفائض النشاط الجارى أو خصمها من عجز النشاط الجارى . وعلى ذلك لا يمكن القول بأن المرحلة الاولى في ح / العمليات الجارية تعبر تماما عن ح / الانتاج المعروف في المحاسبة القومية .

وبعد أن عرض الباحث أهم ملاحظاته يرى أن يطرح ما يراه مناسباً من اقتراحات في هذا المدد وهي كما يلي :-

(١) يرى الباحث أنه من الأفضل فصل أسعار المبيعات المحلية عن أسعار المبيعات الخارجية ، وأن يعامل كل نوع على حده . كما سيرد ذلك عند التعرض لحسابات حركة الانتاج

(١) د . على محروس شادى " النظام المحاسبى الموحد تأصيل علمى ، تطبيق عملى " مكتبة عين شمس القاهرة ١٩٧٧م .
(ص ٢٨) .

التام بسعر البيع ، و د / الانتاج . التام تحت البيع .

ويكمل الرأى السابق معرفة مخزون آخر المده المخصص للبيع المحلى وذلك المخصص للبيع الخارجى - ان أمكن ذلك طبعا - ويقوم كل نوع من المخزون حسب أسعار البيع الخاصة به . كما يقترح الباحث فى حالة اذا ما كانت الاسعار السائدة فى السوق للمخزون آخر المدة تختلف كثيرا عن متوسط أسعار البيع الفعلية ضرورة اقتراب تقويم مخزون المدة من أسعار السوق حتى تكون الحسابات القومية معبرة عن النشاط الاقتصادى ويلزم طبعا لتنفيذ هذا الاقتراح أن تكون هناك مصادر دقيقة للحصول على أسعار السوق ، الجهاز المركزى للتعبئة العامة و الاحصاء مثلا ، ويمكن اجراء تسويه آخر المده فى د / حركة الانتاج التام تحت البيع و د / الانتاج التام تحت البيع بالفرق بين متوسط سعر البيع الفعلى ومتوسط الاسعار السائدة فى السوق .

(٢) فى حالة السلع المعانه بقدر يزيد عن هامش الربح العادى سيكون سعر البيع المحدد لها اقل مما تكلفته الوحدة . الاقتصادية فى سبيل انتاجها وعندئذ يكون سعر البيع اقل من التكلفة (١) ، وعند حساب فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام سيكون هذا الفرق بالسالب - خاصة اذا كانت كميات مخزون اول و آخر المده متقاربة - وعندئذ يبرز تساؤل عن ما اذا كان مخزون اخر المدة يظهر فى الميزانية بالتكلفة وهى أعلى من سعر البيع أم بسعر البيع الاقل من التكلفة . كما أنه تظهر مشكلة أخرى فى حالة اذا ما كانت اعانات الانتاج الظاهرة فى د / العمليات الجارية تخص كل من الانتاج التام المباع والانتاج التام الذى

لم يتم بيعه بعد .

ولذلك يقترح الباحث ما يلي :-

(أ) إذا كانت أسعار البيع المحدده أقل من التكلفة فإنه من المفضل أن يظهر مخزون آخر المدة من هذه البضاعة فى الميزانية على أساس التكلفة وذلك توحيداً لاساس ظهور الانتاج التام فى الميزانية بالتكلفة ، وحيث أن هذا الانتاج يتلقى اعانة ، انتاج تعتبر كأنها مبيعات (استكمال لسعر البيع) ، لذلك لا يكون هناك داع لتكوين مخصص هبوط أسعار لهذه البضائع . لانه يمكن النظر لا سعار بيع هذه البضاعة على أنها أسعار البيع المحدده مضافا اليها نصيب كل وحده من الاعانات وبفترض أن مجموع الاثنىين أعلى من سعر التكلفة ، أما اذ كان مجموع الاثنىين معا أقل من التكلفة فعندئذ يلزم تكوين مخصص هبوط أسعار بضائع بالفرق (ويعتبر من المخصصات الاخرى) ويعالج مع الاستخدامات (فى حساب مخصصات أخرى بخلاف ، مخصصات الاهلاك) .

(ب) أما عن الاعانات وضرورة معرفة نصيب الانتاج التام المباع منها وفصله عن نصيب المخزون آخر المده من هذا الانتاج ، والباحث يرى فى ذلك ضروره لتحقيق مبدأ الفصل بين السنوات المالية . ولذلك يقترح الباحث ضرورة ، اجراء قيد نسوية يتم بمقتضاه ، فصل ذلك الجزء من اعانات الانتاج ، المرتبط بالمخزون الذى تم انتاجه ولكن لم يتم بيعه خلال الفترة المحاسبية ويظهر ذلك الجزء ضمن الميزانية (خصوم) باعتباره من الايرادات المقدمة سواء كانت مقبوضة فعلا أو محسوبة بقيد تسوية . وتظهر ضمن حسابات دائنة مختلفة ح/ ٢٧ تحت ح / أرصدة دائنة أخرى ٢٧٣ ، ويمكن أن يخصص لها حساب فرعى من هذا الحساب . وأن كان من الافضل طبعاً أن يضيف

النظام حسابين أحدهما فى الأصول للمصروفات الجارية والتخصيصة المقدمة والاخر فى الخصوم للايرادات الجارية والتخصيصة المقدمة لانه ذكر فقط المصروفات الجارية والتخصيصة المستحقة (خصوم) والاييرادات الجارية والتخصيصة المستحقة (أصول) . (١)

وقد يشار اعتراض على المعالجة السابقة من حيث أن، المحاسب القومى يعول على ظاهرة الانتاج وليس ظاهرة البيع فى حسابات الناتج والدخل القومى ،ومن ثم تنتقص اعانات الانتاج المدرجة فى ح / العمليات الجارية (مرحلة أولى) بذلك القدر المرتبط بمخزون الانتاج التام آخر المدة والذي تم انتاجه بالفعل خلال الفترة . (٢)

ويرى الباحث أنه يمكن معالجة هذه المشكلة بأن تدرج الاعانات عن كل الانتاج التام سواء تم بيعه اولا يتم بيعه فى المرحلة الاولى فى حساب العمليات الجارية حتى يكون مطابقا لحساب الانتاج على المستوى القومى ،ثم يفصل ذلك الجزء الخاص بالمخزون من الانتاج التام آخر المدة. ويظهر فى المرحلة الثانية فى حساب العمليات الجارية ضمن التحويلات التخصيصة تحت أسم " اعانات مخزون آخر المدة " ذلك حتى تتحقق دقة القياس من ناحية وحتى لا توزع ضمن الارباح اعانات عن مخزون لم يتم بيعه بعد خلال الفتره المحاسبية من ناحية أخرى .

ج) يرى الباحث ضرورة تمييز السلع المعانة قدر الامكان وذلك بوضع علامات ثابتة عليها مثلا أو غير ذلك من الاساليب المناسبة وذلك بحيث يقل بقدر المستطاع أعباءة . تداول هذه السلع بالسوق بأسعار أعلى من الاسعار التسي

بيعت بها وذلك ضمانا لوصول هذه السلع لمستحقيها فعلا من ناحية وحتى اذا ما تم تداولها بعد ذلك وظهورها ضمن مخزون آخر المدة على المستوى القومى بالأسعار غير المحددة لها يمكن اعتبار هذا الفرق بين سعر التداول وسعر البيع لها بمثابة تحويلات بين الافراد أو المنشآت وليس بأعتباره قيمة مضافة تزيد الناتج القومى ، لان زيادة الاسعار فى هذه الحالة لم تنتج عنه زيادة منافع إضافية للسلعة ولكن لوجود حُلل فى العرض والطلب من هذه السلعة وهذه المعالجة من شأنها أن تحقق قياسا دقيقا للناتج القومى من ناحية أخرى . (١)

(٢) اذا كانت أسعار السوق لبضاعة آخر المدة أقل من كل من التكلفة ومن سعر البيع الفعلى - كما فى حالة اشتراط وحدة القطاع العام ضرورة بيع جزء من البضاعة الراكدة مع البضاعة التى عليها اقبال شديد - ففى هذه الحالة يرى الباحث ضرورة تعديل أسعار بيع هذه البضائع الراكدة لتكون مقاربة لسعر السوق حتى لو كانت هذه الاسعار أقل من التكلفة لان تكلفة هذه البضاعة تعتبر تكلفة غارقة . (٢)

ويكون > / فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام بالسالب وبطرحه من > / التغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة تنتج قيمة الانتاج التام آخر المدة بأسعار البيع المتقاربة من أسعار السوق ويمكن أن يكون حساب مخصص هبوط أسعار بضائع مع (مخصصات أخرى بخلاف الاهلاك) بنفس قيمة حساب فرق التقويم فى هذه الحالة .

- Ahmed Abu El Soud, " Internal Controls Operated Through The Standarized Accounting System In The public Sector, In The Arab Republic of Egypt ,As Tools For Effective Manage ment " In " Control Systems For Public Enterprises In Devloping Countries " Op. Cit. pp. 212 - 215.

(٢) د . سعيد محمود عرفة (المحاسبة الادارية لترشيد القرارات التخطيطية والرقابيه ، مطبعة جامعه القاهرة والكتاب الجامعى ١٩٧٨ - ٣٣ - ٣٦ .

أما إذا لم يتم تعديل أسعار هذه البضائع الراكدة فان حساب فرق تقويم التغيير يكون بالموجب (وهو في هذه الحالة يكون مظللا) ، وحتى لو كان بالسالب فانه يكون راجعا لنقص مخزون آخر المدة عن أول المدة وليس لاختلاف سعر البيع . ولذلك يقترح الباحث في هذه الحالة ضرورة احتساب مخصص هبوط أسعار إنتاج تام أو بضائع بغرض البيع ، وذلك بمقدار الفرق بين تكلفة هذا المخزون والاسعار السائدة في السوق متوقعا استمرارها في الفترة أو الفترات القادمة .

ويلزم أيضا أن يأخذ المحاسب القومي هذه الظاهرة في الحسبان عند حساب الناتج القومي حتى لا يظهر هذا الناتج بقيمة أعلى من قيمة الفعلية ، كما أنه على الوحدات الاقتصادية أن تتخذ اجراءات لترشيد قرارات التخزين والإنتاج من هذا المخزون . (١)

٤) حتى تكتمل فائدة حسابات فرق تقويم التغيير في المخزون يتفق الباحث مع ما أقترحه أحد الاساتذة (٢) من ضرورة حساب فرق تقويم تغيير للإنتاج غير التام مادام يمكن الحصول له على سعر سوق أو سعر بيع لأن ما يعتبر إنتاجا غير تام بالنسبة لوحدة اقتصادية معينة قد يعتبر إنتاجا تاما بالنسبة لوحدة اقتصادية أخرى . ومادام الهدف من حسابات فرق تقويم التغيير في المخزون تحقق دقة قياس الناتج القومي يصبح من الضروري امتداد هذه الفروق لتشمل ليس فقط الإنتاج التام ولكن تسرى أيضا على الإنتاج غير التام والمشغولات الداخلية التامة وغير التامة .

وتتضح أهمية الاقتراح السابق بشكل واضح جدا في

- M.S.Makower & Williamson , " operational Research "

The English Universities Press. Ltd., London , 1971. pp.83-84.

الشركات الخاصة بالمقاولات وضرورة امتداد حسابات فروق التقويم لتشمل الاعمال تحت التنفيذ والمشغولات الداخلية .

وهذه الحسابات المقترحة بالاضافة الى أنها تحقق الدقة فى قياس حسابات الناتج القومى فانها تظهر أيضا الى أى مدى ، - تنتج الوحدة الاقتصادية مشغولاتها الداخلية بطريقة اقتصادية .

هـ) من الواضح أن حسابات فروق تقويم التغيير فى مخزون الانتاج التام والبضائع بغرض البيع تقفل فى ح / العمليات الجارية بالمرحلة الاولى باعتبارها من عناصر الاستخدامات على الرغم من أنها لا تعتبر كذا ، خاصة عند توزيع بنود أو عناصر الاستخدامات على لمراكز المستفيدة منها وعلى ذلك فإن الهدف من أظهارها من جانب الاستخدامات هو الغاء أثرها على نتيجة أعمال المنشأة . وسبق أن أشار الباحث الى أن ذلك الاجراء من شأنه أن لا يجعل المرحلة الاولى فى ح / العمليات الجارية مطابقة تماما لحساب الانتاج على المستوى القومى .

لذلك يقترح الباحث أن يوَّجل ظهور حسابات فروق التقويم ليظهر فى المرحلة الثانية فى ح / العمليات الجارية باعتبارها أحد عناصر التحويلات الجارية التخصيصية . وبهذه الطريقة سوف يوتر مباشرة على فائض أو عجز النشاط الجارى ومن ثم لا يكون هناك داع لظهار هذه الفروق مع توزيعات القيمة المضافة على مختلف عناصر الانتاج حسب مشاركة كل عنصر - الاجور الايجارات ، الفوائد والارباح - وذلك فى نموذج الانتاج والقيمة المضافة الذى أورده النظام المحاسبى الموحد^(١)

(١) الجهاز المركزى للمحاسبات " النظام المحاسبى الموحد " الجزء الاول ، سبق ذكره (ص ٢١٤) .

المبحث الثالث

تقييم حسابات حركة المخزون الاحصائى

يقصد الباحث بحسابات حركة المخزون الاحصائى كلاً من ح / حركة الانتاج التام بسعر البيع و ح / الانتاج التام تحت البيع ، ويعتبر الاول من حسابات الاصول أما الثانى فانه من حسابات الموارد ، غير أن الحسابين لايسوّثان على الميزانية ولا يظهران بها ، حيث يكون رصيد الاول لدينا بنفس القيمة التى يكون رصيد الثانى دائناً بها ثم يجرى أقالهم معا جعل الحساب الثانى لدينا والاول دائناً .

ومن المعروف أن هذين الحسابين يحققان الرقابة على الانتاج التام بسعر البيع كما حدده جهاز التسعير أو الجهات الاخرى المختصة ، وفى نهاية المدة تجرى تسوية على حسب متوسط أسعار البيع الفعلية وهذه التسوية من شأنها أن تظهر الفرق بين الاسعار الفعلية للمبيعات أثناء الفتره وبين تلك الاسعار التى حددتها أجهزة التسعير .

ويمكن أن تمتد هذه الحسابات لتشمل بضائع بفرض البيع ومراقبة أسعارها أيضاً (سواء أسعار البيع الفعلى) أو المحددة من قبل أجهزة التسعير المختصة) . وقد جرت العادة على حساب قيمة الانتاج التام آخر المدة على أساس أسعار البيع المحددة ، من المعادلة التالية :- (١)

(١) د. السيد المتولى المرسى " النظام المحاسبى الموحد ، اطار نظرى وعملى للمحاسبة المالية فى وحدات القطاع لعام " ، سبق ذكراً ١٧٢ - ١٧٧ .

قيمة مخزون آخر المدة (على أساس أسعار البيع المحددة) = الانتاج التام أول المدة بسعر البيع المحدد + الانتاج التام خلال المدة بسعر البيع المحدد - المبيعات من الانتاج التام بسعر البيع .

وتتلخص المعالجة المحاسبية في جعل " ح / حركة الانتاج التام بسعر البيع " لدينا بمقدار الانتاج التام خلال المدة . كل ذلك طبعا بأسعار البيع المحددة . وفي مقابل ذلك " ح / حركة الانتاج التام " دائنا .

أما في حالة بيع الانتاج التام أو جزء منه أو صرف عينات أو هدايا من هذا الانتاج ، فيجب أن تسعر أيضا بأسعار البيع المحددة . ويجعل ح / حركة الانتاج التام بسعر البيع " دائنا " وح / حركة الانتاج التام " لدينا " وفي نهاية المدة - غالبا نهاية السنة - يجرى قيد تسوية بالفرق بين قيمة المخزون على أساس أسعار المحددة وبين قيمته على أساس متوسط أسعار البيع الفعلية خلال المدة . وطبعي أنه اذا كان متوسط أسعار البيع الفعلية أكبر من الاسعار المحددة ، يكون " ح / حركة الانتاج التام بسعر البيع " لدينا " و ح / حركة الانتاج التام " دائنا " والعكس في حالة اذا ما كان متوسط اسعار البيع الفعلية أقل من الاسعار المحددة . ومن شأن هذا القيد أن يظهر مخزون آخر المدة من الانتاج مقوما على أساس متوسط اسعار البيع الفعلية ، وبعد ذلك يجرى قيد آقفال الحسابين الرقابيين كما سبقت الإشارة لذلك .

وللباحث مجموعه من الملاحظات على حسابات حركة المخزون

الاحصائي نوجز هنا فيما يلي :-

١) أن هذه الحسابات قد استحدثها النظام المحاسبي الموحد لتحقيق الرقابة على الانتاج التام وتسعيه من ناحية ولمعرفة قيمة هذا الانتاج على فترات دورية لاغراض التخطيط القومى من ناحية أخرى أى أنه يتبع بشأنه قواعد الجرد المستمر كما أنه يسهل اعداد حسابات فرق تقييم التغير فى مخزون الانتاج التام من ناحية ثالثة - وقد سبقت الاشارة لذلك - غير أن النظام المحاسبي الموحد لم يحدد الفترات الدورية التى تلتزم بها الوحدات الاقتصادية عند القيد والترحيل لهذه الحسابات وهذا قد يؤدى الى أن لا تقيد بعض الوحدات الاقتصادية الا مرة واحدة فى نهاية السنة مما يتعذر معه تحقيق هدفى الرقابة وانتاج بيانات دورية على المستوى القومى .

٢) أن هذه الحسابات لم تفصل بين الانتاج التام الذى يتم تصديره وبين الانتاج التام الذى يتم بيعه وهذا من شأنه تداخل الاسعار وعدم وضوح سياسة التسعير للخارج ، والبيع الفعلى بالخارج ، عن تلك التى حددت للسوق المحلى ، كما أنه يحرم المنشأة و بالتالى المحاسب القومى من انتاج بيانات محاسبية تفيد فى الربط بين سياسات التسعير للتصدير اعانات التصدير وبمعرفة العلاقة بين سياسات التسعير والاسعار التى تحدث فعلا ومحاولة تحليل هذه العلاقة والاستفادة منها فى رسم السياسات التسعيرية لكل نوع من الاسواق مستقبلا .

٣) أن تحديد سعر البيع غالبا ما يتم من جهاز تخطيط الاسعار فاذا كان هذا الجهاز غير كفا فمعنى ذلك أنه سيكون هناك فرق كبير بين الاسعار التى يحددها من ناحية والاسعار التى يتم البيع بها من ناحية أخرى وبين الاسعار التى يحددها أيضا وبين الاسعار الاقتصادية المناسبه وهذا من شأنه أن يحدث نوعا

من الارباك والخلل عند اعداد حسابات الناتج القومى بالاضافة الى عدم الدقة . (١)

(٤) من الواضح من العرض السابق أن هذه الحسابات تعد للانتاج التام فى المنشآت الصناعية وقد استنتج بالتبعية امكان انصراف هذه الحسابات لتشمل بضائع بفرض البيع . ولكن القطاع العام والملزمة بتطبيق النظام المحاسبى الموحد لا تنحصر فى هذين النوعين فقط (الصناعى ، التجارى) ولكن هناك وحدات تباشر أنشطة خدمية مثل النقل والمواصلات والفنادق والسياحة ، وهذه وان كان انتاجها ليس فى شكل منتج مادى ولكنها تنتج خدمات فان هذا لا يمكن أن يعفيها من أن يكون هناك أيضا رقابة على الخدمات المؤداة وأسارها " (والتى تمثل انتاجها التام) لان لفظ انتاج ينسرف الى كل من السلع المادية والخدمات .

وللباحث أيضا مجموعة من المقترحات على الملاحظات السابقة تُذكرها فيما يلى :-

(١) يجب أن يتم القيد فى حسابات حركة المخزون الاحصائى على فترات دورية مناسبة ولعل النظام لم يحدد هذه الفترات تاركا لكل وحده أن تختار ما تراه ، مناسبا مع طبيعه نشاطها ولذلك يقترح الباحث أن تُحدد كل منشأة الفترات الدورية المناسبة للقيد بهذه الحسابات وأن تبلغ بذلك الجهات الاشرافية العليا مثل القطاع أو الجهاز المركزى للمحاسبات الخ . وأن توافق هذه الجهات على هذه الفترات بعد إقتناعها بأنها تناسب نشاط المنشأة فعلا .

(١) ادارة البحوث الاقتصادية ببنك مصر ، تنظيم القطاع العام فى ظل تحديات السلام " سبق ذكره ٤٤٠ .

والقيود والترحيل لهذه الحسابات بشكل دورى مناسب من شأنه أن يحقق الرقابة فعلا على الانتاج التام فى منشآت القطاع العام كما أنه ينتج بيانات بشكل دورى يفيد فى اعداد الحسابات القومية وفى متابعة الخطط والسياسات القومية واعادة النظر بشكل سريع وواقعى فى البرامج المحددة لتنفيذ الاهداف القومية (سواء من ناحية الانتاج أو التسعير أو المخزون) .

كما أن هذا القيد والمتابعة الدورية تجعل من حسابات المخزون الاحصائى حسابات حركة فعلا وتعتمد على الجرد المستمر واثبات المضاف والمنصرف ومتابعة أسعاره سواء المحددة للبيع أو المباع بها فعلا ،ويمكن أن تفيد هذه البيانات جهاز التسعير فى اعادة النظر أولا بأول وفى الوقت المناسب فى سياسات تسعير ما تنتجه وحدات القطاع العام ،ويمكن فى هذا الصدد اعداد تقارير مقارنة عن الاسعار السائدة فى السوق للانتاج والمماثل لانتاج القطاع العام ،تلك التى يبيع بها القطاع العام فعلا ،وما حدده جهاز التسعير من أسعار وتحليل الفروق بين هذه الاسعار المختلفة ومعرفة مسبباتها الفعلية يمكن أن ينتج بيانات لها قيمة على مستوى الوحدة وعلى مستوى جهاز التسعير وعلى المستوى القومى ،وكلما كانت الفترات الدورية قصيرة كلما كانت السياسات ،- المرسومة والاجراءات ، المتخذة أكثر ديناميكية واعتمادا على ما يحدث فى واقع الحياة الاقتصادية . (١)

(٢) ويكمل الاقتراح السابق ويريد من فعاليته ضرورة فصل الانتاج المباع فى السوق المحلى عن ذلك المباع فى الخارج (المصدر) ،ويمكن أن يفصل أيضا عن ذلك النوع

1) Yoria A.Chishou, " Dynamic Analysis and Forecasting with Macroeconomic Models " , Novosibirsk, U.S.S.R, 1980.

الثالث المعد للتصدير الداخلى (البيع - بالعملات الصعبة
فى الاسواق المحلية) .

وفى هذا الصدد يمكن أن يقسم ح / حركة الانتاج التام
بسعر البيع باعتباره حسابا مساعدا (حيث أن رقمة ١٣٧) الى
حسابات فرعية أحدها يخص للانتاج التام للسوق المحلى
والاخر للانتاج التام للتصدير الخارجى والثالث للانتاج التام
للتصدير بالداخل .

ويمكن طبعا فى حالة تعدد الاصناف التى تنتجها المنشأة
من كل نوع أن يحلل كل حساب فرعى مجموعته من الحسابات
الجزئية وهكذا .

ويخلق هذا النوع العديد من المزايا أهمها :-

(أ) يوضح حجم كل سوق لكل سلعة على حدة مما يسهل بعد
ذلك اعداد دراسات عن هذه الأسواق وكيفية التوسع فى بعضها
أو الغاء البعض الاخر .

(ب) يجعل السياسات السعرية لكل نوع محدد بشكل واضح
ومنفصل عن الانواع الاخرى ويمكن أن تستنتج بعد ذلك علاقات
تحليلية بين هذه السياسات بناء على البيانات الفعلية
التي تتحقق بعد ذلك . (١)

(ج) يظهر بوضوح العلاقة بين اعانات التصدير المحددة
والممنوحة لبعض السلع والخدمات وبين أسعار البيــــع أو

- DoN D . Humphrey , "Some Implications of (١)
of Planning For Trade And Capital Movement " , In " National
Economic Planning " National Bureau of Economic Res
earch , New York, 1969, PPP 154 - 155 .

التصدير المحددة. وكذلك بينها وبين الاسعار العالمية .

(د) اعداد تقارير عن كل نوع توضح الاسعار السائدة. فى السوق سواء المحلى أو العالمى والاسعار المحددة. وأسعار البيع الفعلية وحجم المبيعات من كل نوع يفيد كثيرا فى ترشيد سياسات منح وتحديد الاعانات سواء كانت اعانات انتاج أو اعانات تصدير هذا من ناحية ، كما أنه يرشد أيضا سياسات فرض رسوم انتاج أو رسوم للخزانة . . . الخ ، أو اعاده النظر فى السياسات القائمة من ناحية أخرى .

(٣) يجب اعادة النظر فى جهاز تخطيط الأسعار بحيث تكون لديه الخبرات والمعلومات الكافية لدراسة كل من السوق المحلى والعالمى بحيث تتضمن الاسعارها مشربح معقول وبحيث تكون قريبة من الاسعار السائدة فى السوق .

وقد أدت عدم كفاءة هذا الجهاز فى تحديد الاسعار الى قيام بعض وحدات القطاع العام بتحديد أسعار منتجاتها بنفسها مما أدى الى تحميلها بأعباء اضافية وعدم قدرتها على تحديد الاسعار المناسبة مما جعلها فى وضع تنافس صعب خاصة مع وحدات القطاع الخاص والمشارك . (١)

ولذلك يتفق الباحث مع وجهة النظر القائلة بضرورة ، الاخذ بالاسلوب ، - فى تحديد الاسعار سواء كان ذلك بالنسبة للمدخلات اللازمة لانتاج المنتج أو بالنسبة لتسعير المنتج النهائى ، وفى حالة فرض سعر معين من قبل الدولة لتحقيق ما

(١) ادارة البحوث الاقتصادية بنك مصر " تنظيم القطاع العام فى ظل تحديات السلام " سبق ذكره - ٤٤٠

ترمى اليه من أهداف كالعادلة الاجتماعية مثلا فإنه يجب أن تلتزم الدولة بأداء الفرق بين السعر الاقتصادي والسعر الجبرى المحدد للشركة . (١)

٤) أن اقتصار حسابات حركة المخزون الاحصائى على كل من الانتاج التام والبضائع بغرض البيع وعدم امتداده الى الوحدات التى تباشر نشاط خدمى راجع فى نلر الباحث الى عدم امكان تخزين الخدمات ومن ثم لا يوجد مخزون خدمات أول وآخر المدة، الامر الذى جعل كلا من المحاسبين والاقتصاديين لا يفكرون فى تطبيق هذه الحسابات على وحدات القطاع العام التى تقوم بأنشطة خدمية مثل النقل والفنادق ... الخ .

ولكن الباحث يرى امكانية بل وأهمية تطبيق هذه الحسابات على الوحدات التى تنتج خدمات وذلك للأسباب الآتية :-

أ - أن هدف هذه الحسابات ليس فقط تحديد المخزون، كمية وقيمة، ولكن بالإضافة الى ذلك تحقيق الرقابة على الانتاج التام بسعر البيع من ناحية و انتاج بيانات دورية عن هذا الانتاج تفيد على المستوى القومى من ناحية أخرى وهذين الهدفين يجب تحقيقهما فى جميع وحدات القطاع العام سواء كانت سلعا أو خدمات .

ب - أن اسم الحساب يتسع ليعطى جميع الانتاج التام سواء كان فى شكل سلع أو خدمات حيث أن اسمه ح / حركة الانتاج التام بسعر البيع . وقد سبق وامتد هذا الحساب ليعطى بضائع بغرض البيع ولذلك يمكن أن يستخدم فى وحدات

(١) د. فؤاد القاضى " نحو اسلوب أمثل لأداء القطاع العام " سبق ذكره ، ٤٦٢

الخدمات ويطلق عليه ح / حركة الانتاج التام (خدمات بسعر البيع .

ويرى الباحث لامكانية استخدام هذه الحسابات في الوحدات التي تنتج خدمات اتباع ما يلي :-

أ - وضع تعريف واضح ودقيق لمفهوم وحدة الخدمة -
المؤداة . بحيث يمكن القول في نهاية كل شهر مثلا بأن عددا
معينا من الوحدات الخدمية قد أدى وأن قيمته حسب الاسعار
المحددة من قبل الاجهزة المختصة مبلغا معيناً ، أما قيمة بيعه
فعلا فتكون مثبتة بالدفاتر حسب الاسعار والعقود المنفذة بالفعل .

ويمكن أن يضرب الباحث مثالا على ذلك في شركات النقل
فيمكن أن تعتبر وحدة الخدمة طن / كيلو متر ، وإذا تعددت
الاسعار المحددة بتعدد خطوط النقل يمكن اعتبار هذه الخطوط
بمثابة تعدد للمنتجات وعلى ذلك سوف تتوفر بيانات عن كل من
وحدة الخدمة المؤداة وسعر بيعها المحدد وسعر ادائها
(أو بيعها) فعلا .

ب - من المفضل أن يستخدم نفس مفهوم وحدة الخدمة
المؤداة كأساس لحساب تكلفة الوحدة من الخدمات المؤداة حتى
يمكن أن تكون المقارنه بين التكلفة وأسعار البيع أكثر
فائدة . (١)

ج - يجب أن تعتبر جميع الخدمات المؤداة بمثابة
انتاج تام مباع وذلك نظرا للاتحاد الزمنى بين ظاهرتى الانتاج

(١) على عبد السلام المعزاوى " بحوث العمليات فى
مجال الانتاج والتخزين والنقل " الطبعة الثالثة ، دار النهضة
العربية ١٩٨٠ م ١٥١ - ١٥٣ .

والبيع (١) وعلى ذلك يجب أن تحصر هذه الخدمات كل فترة زمنية مناسبة - شهر مثلا - وتفرب في أسعار البيع المحدودة (من قبل أجهزة التسعير أو وجدت) ، وتفيد القيمة في حركة الانتاج التام (خدمات) بسعر البيع بجلة لدينا وح/ الانتاج (خدمات) بسعر البيع يكون دائما - ويعبر هذا القيد عن ظاهرة انتاج الخدمات . ونظر للاتحاد الزمنى بين ظاهرتين الانتاج والبيع يلزم اجراء قيد عكس للقيد السابق ليعبر عن ظاهرة البيع ، ويرى الباحث قبل اجراء هذا القيد العكسي يلزم المقارنة بين أسعار البيع المحددة واسعار البيع الفعلية وعمل قيد التسوية بالفرق . ثم يجرى قيد الاقفال

ومن شان هذه القيود أنها تجرى متابعة مستمرة على الوحدة الموداة من الخدمة وتقارنها بالمستهدف كلما أنها ترفع في تقارير للجهات المسؤولة عن التخطيط القومى هذا بالاضافة الى أنها تظهر مدى قدرة وكفا جهاز تخطيط أسعار الخدمة على التنبؤ باسعار وتخطيطها - ومدى قدرته أيضا فى التأثير على أسعار الخدمات المماثلة بالسوق وادارتها فى اتجاه معين ، ومدى قدرة السوق على فرض نفسة وظروفة على جهاز تخطيط الاسعار .

أهم نتائج وتوصيات البحث

أولاً : هـ / فرق الايجار المحسوب :-

استنتج الباحث أن هـ / فرق الايجار المحسوب بشكله الحالى - خاصة من ناحية طريقة حسابه - لا يحقق الاهداف التى استحدثت من أجلها بشكل فعال ،سواء فيما يتعلق بتحقيق العدالة بين الوحدات الاقتصادية للقطاع العام عند تقييم الاداء أو عند حساب التكلفة ،وكذلك يؤثر على دقة حسابات الناتج والدخل القومى وهذا كله راجع الى عدم توحيد أساس حساب القيمة الايجارية التقديرية من ناحية ،ولعدم التعرض لحالات عدم الاستغلال الكامل للعقارات وما يلزم فى حالة العقارات القديمة أو التى هلكت دفترية وما زالت ،تعمل فى الانتاج من ناحية ثانية ولعدم التعرض أيضا لحالات المباني المقامة على أرض حكر أو المباني المستأجرة بأيجار رمزى من ناحية ثالثة .

وعلاجا لهذا القصور يقترح الباحث ما يلى :-

١ - توحيد أساس حساب القيمة الايجارية المقدره يرى، أنه من المناسب فى هذا الصدد الالتزام بالقواعد التى تسيّر عليها لجان تقدير ايجارات المباني . كما يوصى الباحث ضرورة إصدار تعليمات لمصلحة الضرائب لاعتماد مثل هذا التقدير واققراره ضمن التكاليف واجبة الخصم .

٢ - يوصى الباحث بضرورة حساب فرق ايجار محسوب لتلك العقارات التى تمتلكها الوحدة الاقتصادية ولا تشغيلها بالكامل، وعندئذ يعتبر المبلغ المحسوب كفرق ايجار عن هذه العقارات الغير مستغلة كالتكاليف الثابتة الغير مستغلة .

٣ - بالنسبة للمباني التي تباشر فيها المنشأة نشاطها مجانا أو بايجار رمزي يوصى الباحث بضرورة حساب فرق ايجار محسوب لها تحقيقا للعدالة ودقة حساب التكلفة ودقة حساب الناتج القومي وهي نفس الاهداف التي استحدثت من أجلها فرق الايجار المحسوب .

٤ - اذا كانت المباني مقامة على أرض حكر ، فيوصى الباحث بضرورة حساب اهلاك هذه المباني ، أما على أساس امداء عقد التحكير أو العمر الافتراض للمباني أو المعدلات السوارده بالنظام ، المحاسبى الموحد ، أيها يحقق الاهلاك الاسرع لهذه المباني .

٥ - اذا كانت المباني مشتراة قديما فيرى الباحث أنه من المناسب عند حساب فرق الايجار المحسوب خصم قسط الاهلاك العادى من القيمة الايجارية المقدرة ، وكذلك الامر عند استخدام المباني لأكثر من وردية ، أو كانت غير مستغلة أثناء الفترة . ومن شأن هذا الاقتراح أن يحقق العدالة بين الوحدات المتماثلة وأن يضى الدقة على بيانات التكاليف .

٦ - كما يرى الباحث أنه من المناسب ومن المفضل أن يحسب فرق الايجار المحسوب كل ثلاثة شهور وذلك كما يحدث عند حساب أقساط الاهلاك وهذا طبعاً أفضل من الاكتفاء بحسابها مرة واحدة فى نهاية العام .

ثانيا : ه / فرق الفوائد المحسوبة :-

استنتج الباحث أن هذا الحساب لا يفصل بين المسال المستثمر المحلى والاجنبى وكذلك لا يفصل بين فرق الفوائد المحسوبة محليا وخارجيا . ومن شأن ذلك أن يضيع على المنشأة

وكذلك على المستوى القومى - فرصة انتاج بيانات عن كل من النشاط المالى المحلى والخارجى ، مما يجعل التخطيط المالى سوا^٦ على مستوى الوحدة الاقتصادية أو على المستوى القومى تعوده بيانات مؤثرة وهامة . كمل^٧ أن التمسك بسعر واحد للفائدة عند حساب فرض الفوائد المحسوبة وتطبيق نفس السعر على كل من المال المستثمر المحلى أو الاجنبى يودى ذلك الى عدم توفر الدقة والواقعية بالشكل المطلوب والواجب فى البيانات المتعلقة بفرق الفوائد المحسوبة .

وقد دعت هذه النتيجة الباحث الى اقتراح ما يلى :-

١ - من المفيد جدا الفصل بين المال المستثمر المحلى والاجنبى ومعرفة الفوائد الفعلية والمحسوبة وفرق الفوائد المحسوبة عن كل نوع على حدة . لان ذلك يوفر بيانات محاسبية تتصف بالصلاحية والدقة والواقعية وتفيد فى مجالات متعددة . من أهمها التخطيط المالى ورسم السياسات المالية والاقتراض .

٢ - من الافضل - عند حساب فرق الفوائد المحسوبة - تطبيق مفهوم تكلفة الفرصة البديلة وعلى ذلك يلزم أن يطبق سعر فائدة يتناسب والتغيرات الاقتصادية ويتناسب أيضا وكل عملة أجنبية تستثمرها المنشأة . وهذا يفيد فى مجال المقارنات والمفاضلة بين مختلف مصادر الحصول على العملات الاجنبية .

٣ - من الافضل سوا^٦ على مستوى الوحدة الاقتصادية أو على المستوى القومى حساب المال المستثمر فى فترات دورية خلال العام (كل ثلاثة أشهر مثلا) وعندئذ يوصى الباحث عند حساب المال المستثمر سوا^٦ المحلى أو الاجنبى بالاعتماد على جانب المصادر أو الموارد حيث لا تكون هناك حاجة الى اعداد

ميزانية للمنشأة .

ثالثا : ح / تلويح التغيير في مخزون الانتاج التمام ،
ومخزون بغلاف بحرفي البيع :

استنتج الباحث أن الحساب بشكله الحالى من حيث طريقة حسابه أو من حيث طريقة ظهوره فى ح / العمليات الجارية أو من حيث المجالات التى يغطيها ، يمكن أن لا يؤدي الى تحقيق الاهداف التى أستحدثت من أجلها بكفاءة خاصة فى مجال تسهيل قياس الناتج القومى بأسعار السوق من ناحية ومن ناحية شمول هذا القياس من ناحية أخرى ، ويرجع هذا القصور الى أن حسابات الفروق المذكورة لا تطبق على كل من الانتاج غير التمام والمشغولات الداخلية التامة أو غير التامة كما أنه لا يميز بين الانتاج التام المخصص للبيع المحلى أو للتصدير الى الخارج .

ويقترح الباحث فى هذا المدد ما يلى :-

(١) ضرورة الفصل بين أسعار المبيعات المحلىة والخارجية ، كما أنه يكون من المناسب جدا معرفة مخزون آخر المدة المخصص للبيع المحلى وذلك المخصص للتصدير ، وأن يعامل كل نوع معاملة خاصة تتناسب وظروف السوق التى سيتم بيعه فيها .

(٢) يلزم معرفة نصيب كل من الانتاج المباع والانتاج الذى لم يتم بيعه من اعانات الانتاج أو من اعانات التصدير . وهذا الفصل من شأنه أن يحقق مبدأ الفصل بين السنوات المالية واستقلالها من ناحية ومبدأ مقابلة النفقات باليرادات من ناحية أخرى . وسوف ينشأ عن هذه المعالجة وجود ح / اعانات

مقدمة ولذلك يرى الباحث في هذا الصدد أنه من المناسب جدا أن يضيف النظام المحاسبي الموحد ح / المصروفات الجارية والتخصيصية المقدمة (أصول) وح / الإيرادات الجارية والتخصيصية المقدمة (خصوم) حيث أهتم النظام بظاهرة المستحقات من هذه المصروفات والإيرادات ولم يهتم بظاهرة المقدمات مما جعل الأخيره تظهر ضمن أرصدة متنوعة .

(٢) يؤكد الباحث على أهمية تمييز السلع المعافاة عن غيرها من السلع قدر الامكان وذلك بوضع علامات ثابتة عليها أو اختتام الخ وهذا من شأنه أن يضمن وصول هذه السلع لمستحقيها من ناحية ، وحتى اذا ما تم تداولها وظهرها بعد ذلك ضمن مخزون آخر المدة على المستوى القومي تقوم على أساس أسعار التداول فعندئذ يلزم اعتبار الفرق بين سعر التداول والسعر الرسمي المحدد لها بمثابة تحويلات .

(٤) يلزم تعديل أسعار البضائع الراكدة في القطاع العام بما يتمشى وسعرها الاقتصادي في السوق، وذلك حتى يكون ح / فرق تقويم التغير في مخزون هذه البضائع معبرا بالفعل عن التسوية اللازم اجراؤها للوصول الى القيمة الاقتصادية للنتائج وهذا من شأنه أن يحقق الدقة في حسابات الناتج والاستثمار القومي .

(٥) يلزم أن تمتد حسابات فروق التقويم لتشمل المشغولات الداخلية التامة والغير تامة وأن يهتم النظام بالأخيرة حيث لم يتعرض حتى لطريقة حسابها . وكذلك يجب حساب فرق تقويم للنتاج غير التام مادام يمكن الحصول له على سعر في السوق، وهذا من شأنه أن يجعل حسابات الناتج القومي دقيقة وواقعية .

٦) يوصى الباحث بضرورة تعديل اقفال حسابات فسروق التقويم سواء الموجودة فعلا أو التي يقترحها الباحث بحسب أن تقفل هذه الحسابات في ح / العمليات الجارية مرحلة ثانية وليس مرحلة أولى، وذلك حتى يمكن ان تتطابق المرحلة الاولى في ح / العمليات الجارية مع حساب الانتاج المعروف على المستوى القومى .

رابعا : ح / حركة الانتاج التام بسعر و ح / الانتاج التام تحت البسيط :-

أستنتج الباحث أن الحساب السابق يطبق على كل من الانتاج التام وبضائع بفرض البيع ، ولم تفصل بين الانتاج الذى يتم بيعه محليا وبين ذلك المعد للتصدير ، كما أنها أعدت لتخدم أغراض الرقابة على الانتاج التام وتسهيل تقييمه آخر المدة على أساس أسعار البيع التى غالباً ما تسوى فى نهاية المدة لتكون معادلة لمتوسط سعر البيع الفعلى وعلى ذلك لاتعد هذه الحسابات الا فى المنشآت الصناعية أو التجارية التابعة للقطاع العام ، ولذلك لم تشمل هذه الحسابات الوحدات الخدمية وللباحث مجموعة من المقترحات لزيادة فعالية هذه الحسابات فى تحقيق أهداف الرقابه والتقييم الصحيح بل ورسم سياسات التسعير السليمة على المستوى القومى وحتى تكون هذه الحسابات شاملة وواقعية ، ويتلخص هذه المقترحات فيما يلى :

١) يجب أن يتم القيد فى حسابات حركة المخزون الاحصائى على فترات دورية مناسبة تختارها كل وحدة حسب ظروفها وتخطر بها الجهات الاشرافية العليا .

٢) ضرورة فصل الانتاج المخصص للبيع فى السوق المحلى عن ذلك المخصص للتصدير سواء للخارج أو فى السوق المحلى أيضا (بالعملة الحرة) وذلك حتى يحدد سعر بيع مناسب لكل نوع .

٣) يلزم أن يمتد ح / حركة المخزون الاحصائى ليشمل تلك الوحدات التى تباشر أنشطة خدمية كالنقل والفنادق . الخ وحيث ان هذه الخدمات غير قابلة للتخزين يمكن اعتبار تاديه الخدمات بمثابة انتاج وبيع فى وقت واحد حتى يمكن تحقيق الرقابة على أنشطة هذه الخدمات وتخطيط الاسعار المناسبة للخدمة أيضا ، كما أن ذلك يفيد فى رسم السياسات الصحيحة للدعم (الاعانات) ويسهل قياس قيمة الخدمات على المستوى القومى .

وبعد هذا القدر من البحث يود الباحث أن يكون قد ساهم بما قدمه من مقترحات بشأن الحسابات المتقابلة فى النظام المحاسبى الموحد فى إضافة ما يلزم لهذه الحسابات حتى يمكن أن تحقق الاهداف التى استحدثت من أجلها بأعلى قدر من الكفاءة والدقة .

المراجع

أولا : مراجع عربية

١ - كتب

- د. أحمد أبو خليل ود. السيد المتولى المرسي " دراسات فى
المراجعة " مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة
١٩٨٤ م

- د. السيد المتولى المرسي " المحاسبة الضريبية " الضريبة
على إيرادات القيم المنقولة والارباح
التجارية والصناعية " مكتبة الجلاء الجديدة.
بالمنصورة ١٩٨١ م .

- د. السيد المتولى المرسي ، " النظام المحاسبى الموحد ، أطار
نظري وعملى للمحاسبة المالية فى وحدات
القطاع العام " مكتبة الجلاء الجديدة.
بالمنصورة ١٩٨٥ م .

- د . سعيد محمود عرفة ، " المحاسبة الادارية لترشيد القرارات
التخطيطية والرقابية " مطبعة جامعة القاهرة
والكتاب الجامعى ، القاهرة ١٩٧٨ م

- أ . عبد اللطيف حافظ وآخرين ، " النظرية والتطبيق فى
النظام المحاسبى الموحد " الطبعة الرابعة
دار الفكر العربى - القاهرة ١٩٨٠ م

- د. على عبد السلام المعزاوى ، " بحوث العمليات فى مجال
الانتاج ، والتخزين والنقل " الطبعة الثانية ،

- دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٨٠ م .
- د . د . على محروس شادى ، " الدراسة التحليلية للدليل المحاسبى
كمطلب لاكتشاف مجالات التطوير " مجلة التكاليف
عدد خاص السنة السادسة ، القاهرة مايو /
أكتوبر ١٩٧٧ م .
- د . د . على محروس شادى ، " النظام المحاسبى الموحد ، تأصيل
علمى ، تطبيق عملى " مكتبة عين شمس القاهرة
١٩٧٧ م .
- د . د . عمر حسنين ، " تطور الفكر المحاسبى " دار الجامعات
المصرية - الاسكندرية ١٩٧٦ م .

٢ - نشرات ومجلات علمية ومجلدات مؤتمرات :-

- الجهاز المركزى للمحاسبات ، " النظام المحاسبى الموحد "
الجزئين الاول والثانى ، القاهرة ١٩٦٦ م .
- جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال " مؤتمر ادارة
القطاع العام وتحديات السلام " القاهرة
١٩٨٠ م .
- جامعة صنعاء ، " مجلة كلية التجارة " ، العدد الاول ، صنعاء
أكتوبر ١٩٧٩ م .

- A Conference of The Universities , National Bureau Countries for Economic Research , " National Economic Planning" Editor , Max F. Millikan , New York , 1969.

- Curtis J. Blecks , " Financial Analysis for Decision Making " D.B. Taraporevala Sons. Co., PVT Ltd. , India , 1981.

- Ernest H. Weinwurm & George F. Weinwurm , " Long-tem profit Planning " Taraporevala Publishing Industries , P. L. by Arrangement with American Management Association Inc. Printed in India, 1980.

- International Center for public Enterprises in Developing Countries , " Control Systems for public Enterprises in Developing Countries " , Editor , praxy Fernandes , Yugoslavia, 1982.

- John J. Hampton " Financial Decision Making Concepts , problems and cases " Printf ce-Hall, India, N.D. 1980.

- M.S. Makower & E Williamson , " Operational Research " The English Universities Press. Ltd, London , 1971.

- Ronald M. Copeland & Poul E. Dasher, " Managerial Accounting " 2nd Edition , John Wiley & New York , 1976.

- W. M. Harper, " Management Accounting " Macdonald & Evans Ltd. , London , 1969.

- Yoria A. chiskou, " Dynamic Analysis and Forcasting With Macroeconomic, Models , " Institure of Economic and Industri Engineerings , Novosibirak , U.S.S.R . 1980.