

## دراسة تحليلية للمشكلات المحاسبية خلال دورة حياة الأصول الثابتة فى مشروعات المشاركة فى مجال البنية الأساسية مع مقترحات علاجها

اعداد

هانى رجب رزق محمود

مدرس مساعد بقسم المحاسبة

اشراف

أ.د/منصور حامد محمود

استاذ المحاسبة الخاصة - كلية التجارة - جامعة القاهرة

### الملخص:

تعد المشاركة بين القطاعين العام والخاص Public-Private Partnership (PPP) فى مشروعات البنية الأساسية من الموضوعات التى لاقت اهتماماً كبيراً من قبل الحكومات والمجتمعات فى مختلف أنحاء العالم، بعد أن أصبحت عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية تعتمد على الجمع بين دور الدولة ودور القطاع الخاص فى البناء والتنمية، وعلى حشد وجمع إمكانات المجتمع كافة بما فيها من طاقات وموارد وخبرات لدى كل من القطاع العام والخاص، وذلك للتشارك فى تنظيمات مؤسسية تتولى تمويل وإنشاء وتشغيل المشروعات بمختلف أنواعها.

هذا، وتعنى المشاركة بأوجه التفاعل والتعاون العديدة بين القطاعين العام والخاص المتعلقة بتوظيف الامكانيات البشرية والمالية والإدارية والتنظيمية والتكنولوجية والمعرفية، وذلك على أساس من المشاركة والالتزام بالأهداف وحرية الاختيار والمسؤولية المشتركة، وكذلك المساءلة من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التى تهم المجتمع، والتى لها تأثير بعيد المدى على تطلعاته، حتى يتمكن المجتمع من مواكبة التطورات المعاصرة بطريقة فعالة وتحقيق وضع تنافسى أفضل.



### مشكلة البحث:

تعد المشاركة بين القطاعين العام والخاص Public-Private Partnership (PPP) فى مشروعات البنية الأساسية من الموضوعات التى لاقت اهتماماً كبيراً من قبل الحكومات والمجتمعات فى مختلف أنحاء العالم، بعد أن أصبحت عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية تعتمد على الجمع بين دور الدولة ودور القطاع الخاص فى البناء والتنمية، وعلى حشد وجمع إمكانيات المجتمع كافة بما فيها من طاقات وموارد وخبرات لدى كل من القطاع العام والخاص، وذلك للتشارك فى تنظيمات مؤسسية تتولى تمويل وإنشاء وتشغيل المشروعات بمختلف أنواعها.

هذا، وتعنى المشاركة بأوجه التفاعل والتعاون العديدة بين القطاعين العام والخاص المتعلقة بتوظيف الامكانيات البشرية والمالية والإدارية والتنظيمية والتكنولوجية والمعرفية، وذلك على أساس من المشاركة والالتزام بالأهداف وحرية الاختيار والمسؤولية المشتركة، وكذلك المساءلة من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التى تهتم المجتمع، والتى لها تأثير بعيد المدى على تطلعاته، حتى يتمكن المجتمع من مواكبة التطورات المعاصرة بطريقة فعالة وتحقيق وضع تنافسى أفضل.

وفى ظل المشاركة بين القطاعين العام والخاص يبرز دور الدولة فى اتخاذ القرار ورسم السياسات، أما دور القطاع الخاص فيبرز فى تنفيذ المشروعات، وتتمثل أهم مبررات المشاركة بين القطاعين العام والخاص وفقاً لرؤية البنك الدولى وصندوق النقد الدولى (World Bank, 2005) فيما يلى:-

1. عدم قدرة القطاع العام أو الحكومى بمفرده على تحقيق التنمية المستدامة .
2. محدودية الموارد المالية والبشرية والتكنولوجية لدى الجهات الإدارية بسبب تعدد المجالات والمشروعات التى يتطلب تنفيذها.



٣. النقص فى موارد التمويل المخصصة لبرامج التنمية الاجتماعية مع استمرارية مطالبه المواطنين بتحسين الخدمات المقدمة من الجهات الإدارية.
٤. توزيع المخاطر الناجمة عن إقامة مشروعات البنية الأساسية بين أطراف عقد المشاركة وتحقيق قيمة أعلى للأموال المستثمرة فى هذه المشروعات.
٥. إدارة مشروعات البنية الأساسية والخدمات العامة على أسس اقتصادية بما يحقق المكاسب الاجتماعية والاقتصادية وتشجيع المنافسة والابتكار فى مجال الخدمات والمرافق العامة.

ومع التطورات الاقتصادية والتمويلية المتلاحقة التى فرضت نفسها فى الآونة الأخيرة على الفكر والممارسة المحاسبية والتى استلزمت اهتمامًا بها، فقد بُذلت جهود شتى من قبل المنظمات المهنية فى مجال المحاسبة عن اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص فى دفاتر شركة البنية الأساسية (الشركة المساهمة قطاع خاص التى يتم تأسيسها لتنفيذ اتفاقية المشاركة) تمثلت فى قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار مسودة التفسير رقم (١٢) فى عام ٢٠٠٦ بعنوان اتفاقية امتياز تقديم الخدمة International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC.12,2006).

ومع ذلك، فإن المطلع على مسودة التفسير رقم (١٢) يلاحظ أنها قد ركزت على نوع واحد من اتفاقيات المشاركة وهى اتفاقية امتياز تقديم الخدمة، ولم توضح المخاطر التى يتحملها كل طرف من أطراف عقد الامتياز وأثر ذلك على الاعتراف والقياس المحاسبى. كما لم تتضمن مسودة التفسير كيفية قياس القيمة العادلة للأصول عندما تؤوّل للدولة فى نهاية مدة التعاقد.

لذا فهناك العديد من المشكلات المحاسبية الناتجة عن اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص فى مشروعات البنية الأساسية نتيجة الطبيعة الخاصة لتلك الاتفاقيات، وهو ما دعا المنظمات المهنية وجموع الباحثين على الصعيدين المحلى والدولى إلى الاهتمام بها، ومحاولة إيجاد حلول محاسبية ملائمة لها



ولطبيعتها، ومع التطور المستمر فى صيغ اتفاقيات وعقود المشاركة تظهر مشكلات محاسبية جديدة تحتاج لمحاولة علاجها، ويُحاول الباحث فى هذه الدراسة تحديد وتحليل واحدة من أهم المشكلات المحاسبية الناتجة عن مشروعات المشاركة فى مجال البنية الأساسية، ألا وهى مشكلة الأصول الثابتة، وذلك بهدف اقتراح حلول ومعالجات ملائمة لها، وذلك فى ظل معايير المحاسبة الدولية ونظيرتها المصرية، وبالتوافق مع قانون تنظيم عمليات المشاركة المصرى رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠، ويمكن تقسيم المشكلات المحاسبية المتعلقة بالأصول الثابتة إلى ما يلى:

- ١- مشكلة الاعتراف المحاسبى بالأصول الثابتة فى ظل اتفاقيات المشاركة فى مجال البنية الأساسية.
- ٢- مشكلة القياس المحاسبى للأصول الثابتة فى ظل اتفاقيات المشاركة فى مجال البنية الأساسية.
- ٣- مشكلة اهلاك الأصول الثابتة فى ظل اتفاقيات المشاركة فى مجال البنية الأساسية.
- ٤- الإفصاح المحاسبى المرتبط بمشكلة الأصول الثابتة فى ظل اتفاقيات المشاركة فى مجال البنية الأساسية

ويتناول الباحث تلك المشكلات على النحو التالي:

- ١- مشكلة الاعتراف بالأصول الثابتة فى مجال البنية الأساسية:

تُعد مشكلة الاعتراف Recognition بالأصول الثابتة فى ظل اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص فى مجال البنية الأساسية من أهم المشكلات المحاسبية الناتجة عن الطبيعة الخاصة لتلك الاتفاقيات، ويُقصد بالاعتراف المحاسبى وفقاً لما ورد بقائمة المفاهيم رقم (٥) التى أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB, 1978) فى الفقرة رقم (٦) أنه هو "التسجيل الرسمى للآثار، المالية للمعاملات والأحداث الاقتصادية، وتضمن المعلومات



الخاصة بها في القوائم المالية كأصل أو التزام أو كإيراد أو مصروف أو أي عنصر آخر من عناصر القوائم المالية".

كما تُبين الفقرات من (٨٢- ٩٨) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية الشروط الواجب توافرها للاعتراف بالبند محاسبياً على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

- إمكانية التعبير على البند كمياً، مع استخدام وحدة النقد كأساس للقياس.
- أن ينطبق على البند تعريف أحد عناصر القوائم المالية.
- أن تكون المعلومات المتعلقة بهذا البند ملائمة من خلال القدرة على التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية.
- أن تكون نتائج القياس موثوق بها، أي تتسم بالأمانة في العرض والقبالية للتحقيق.

وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) والمصري رقم (١٠) قد حددا شرطين لا بد من توافرها معاً للاعتراف بأي بند من بنود الأصول الثابتة كأصل وهما<sup>(٢)</sup>:

- ١- أن يكون من المحتمل أن يحقق استخدام البند منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.
- ٢- إمكانية قياس تكلفة اقتناء البند بدرجة عالية من الدقة.

هذا، وتعتبر مشكلة الاعتراف بالأصول في مجال المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مجال البنية الأساسية هي نتيجة طبيعية مترتبة على صعوبة تحديد المالك الاقتصادي لأصول مشروعات البنية الأساسية -هل الجهة الإدارية المتعاقدة (الدولة) أم شركة المشروع (شركة البنية الأساسية)؟ ( Narravo, 2005)، وترتبط مشكلة الاعتراف بالأصول في مجال البنية الأساسية بنوعين من الأصول هما:



## ١/١ حق الانتفاع بالأراضي موقع المشروع والأصول الأخرى المقدمة من الجهة الإدارية المتعاقدة:

تقوم الجهة الإدارية المتعاقدة بتوفير الأراضي موقع المشروع وأصول أخرى تمنحها لشركة المشروع وهو ما يترتب عليه مشكلة الاعتراف بقيمة تلك الأراضي والأصول الأخرى التي تمنحها الجهة الإدارية لشركة المشروع بمعنى:

- هل يتم الاعتراف بها في دفاتر شركة المشروع أم لا؟
- وإذا تم الاعتراف بها في دفاتر شركة المشروع فهل يتم معالجتها طبقاً لمدخل رأس المال أم يتم معالجتها طبقاً لمدخل الإيراد؟

في هذا الصدد ترى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC) في التفسير رقم (١٢) بأنه لا ينبغي الاعتراف بأصول البنية الأساسية التي تمنحها الجهة الإدارية لشركة المشروع على أنها ممتلكات ومنشآت وتجهيزات ومعدات خاصة بشركة المشروع، وإنما يتم الاعتراف بها في دفاتر الجهة الإدارية المتعاقدة (مانحة الامتياز)، وينطبق ذلك أيضاً على أي أصل قد تمنحه الدولة (الجهة الإدارية) لمشغل المشروع (شركة المشروع)، ولكن إذا كانت هذه الأصول تُمثل جزءاً من المستحقات النقدية للمشغل مقابل الخدمات المقدمة للجهة الإدارية المتعاقدة (الدولة)، فهي في هذه الحالة لا تُعتبر منحاً حكومية كما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٠)، ولكن يتم الاعتراف بها كأصول للمشغل ويتم قياسها بالقيمة العادلة عند الاعتراف المبدئي مع ضرورة الاعتراف بها كالتزامات بالجزء المتعلق بالتزامات المشغل تجاه مانح الامتياز ولم يتم المشغل بالوفاء بها بعد في مقابل تلك الأصول<sup>(١)</sup>.

لكن بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية، فقد تناول المعيار المحاسبي المصري رقم (١٢) بعنوان: "المحاسبة والافصاح عن المنح الحكومية" كيفية معالجة كل ما تمنحه الجهة الإدارية المتعاقدة (الدولة) لشركة المشروع من خلال مدخلين رئيسيين وهما: مدخل رأس المال والذي بموجبه يتم إضافة المنحة مباشرة



إلى حقوق المساهمين ولا يحسب عنها إهلاك، أو مدخل الإيراد والذي يتم بموجبه إدراج قيمة المنحة كإيراد خلال فترة محاسبية واحدة أو أكثر<sup>(١)</sup>، وذلك باعتبارها إيراداً مؤجلاً يتم توزيعه على أكثر من فترة محاسبية، أو إيراد للمنشأة خلال فترة محاسبية واحدة.

ولقد أخذ المعيار بمدخل الإيراد حيث نص في الفقرة رقم (١٥) من المعيار على أنه "يجب إثبات المنح الحكومية كإيراد على مدار الفترات المالية التي تتحمل بالتكاليف المتعلقة بها وذلك بطريقة منظمة، ولا يجب إضافة المنحة مباشرة إلى حقوق الملكية"، ومن ثم يجب معالجة حق الانتفاع بالأراضي والأصول الأخرى المقدمة من الجهة الإدارة المتعاقدة لشركة المشروع محاسبياً وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٢) والتي تعتمد على مدخل الإيراد.

**ويرى الباحث أن المعيار المحاسبى المصرى لم يتطرق بشكل مباشر لعملية الاعتراف بحق الانتفاع بالأراضي والأصول الأخرى التى تمنحها الجهة الإدارية لشركة المشروع على وجه التحديد، وإنما يتحدث عن المنح الحكومية بوجه عام، وهو الأمر الذى لا يُمكن أن يُبنى عليه معالجة محاسبية محددة لحق الانتفاع والأصول الأخرى الممنوحة لشركة المشروع فى مجال البنية الأساسية، وكان من الأولى أن يفرد لها بنداً خاصاً بها نظراً لطبيعتها الخاصة، كما أنه قد افترض أنه يتم الاعتراف بشكل مباشر بحق الانتفاع، وهو ما يتعارض مع ما ينص عليه التفسير رقم (١٢) الصادر عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC: D, 12) السالفة الذكر.**

### ٢/١ الأصول الثابتة الأخرى لشركة المشروع:

تتمثل الأصول الثابتة الأخرى لشركة المشروع فى كافة الأصول سواء كانت قد تم إنشائها أو اقتنائها بواسطة شركة المشروع، وتُثير تلك الأصول التساؤل التالي:



هل يتم الاعتراف بالأصول الثابتة الأخرى للمشروع كـممتلكات وتجهيزات ومعدات خاصة بشركة المشروع أم لا؟  
٣/١ جهود المنظمات المهنية والباحثين بشأن مشكلة أصول البنية الأساسية فى ظل اتفاقيات المشاركة:

لقد كانت تلك المشكلة كانت محور اهتمام كبير للباحثين والجهات المهنية المحاسبية لأجل محاولة العمل على إيجاد علاج لتلك المشكلة يذكر الباحث أهم تلك المحاولات على النحو التالى:

١/٣/١ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عام ٢٠٠٤ :

بدأ اهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتلك المشكلة منذ عام ٢٠٠٤، حيث اقترح أن تكون الجهة الإدارية المتعاقدة هى التى تعترف بتلك الأصول فى دفاترها وذلك باعتبارها المالك الاقتصادي لتلك الأصول بالشروط التالية<sup>(١)</sup>:-

أ- أن تمتلك حق السيطرة أو حق تنظيم الخدمات التى يجب أن تقوم شركة البنية الأساسية بتقديمها للمواطنين باستخدام تلك الأصول، والتى تتضمن حقها فى تحديد من الذى يجب تقديم الخدمة له وبأى ثمن تُقدم له.

ب- السيطرة من خلال الملكية أو حق الانتفاع أو خلاف ذلك على القيمة المتبقية من الأصول فى نهاية مدة العقد.

ج- أن يكون للحكومة قناعة كافية بأن لديها الحق فى شراء الملكية القانونية للأصول حتى وإن كانت غير متأكدة من ممارسة هذا الحق.

لقد ترتب على هذا الاهتمام إصدار لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية (IFIRC) سلسلة من مسودات التفسير فى محاولة منها لحل تلك المشكلة فأصدرت مسودة التفسير رقم (١٢) بعنوان "اتفاقية امتياز الخدمة: تحديد النموذج المحاسبى"<sup>٢</sup>، ثم قامت بإصدار مسودتي التفسير برقم (١٣)، (١٤) تناولوا كيفية



المحاسبة عن الحقوق المستلمة مقابل خدمات الامتياز وفقاً لنموذج الأصل المالي والأصل غير الملموس.

هذا، وينص التفسير رقم (١٢) في فقرته رقم (١١) على أنه "لا ينبغي لشركة المشروع أن تعترف بأصول المشروع والتي تُستخدم لتقديم الخدمات محل عقد الامتياز كمتلكات وتجهيزات ومعدات خاصة بها<sup>(١)</sup> بينما ينبغي أن تتم المحاسبة عن الحقوق المستلمة مقابل بناء وتشيد المشروع باستخدام أحد نموذجين محاسبيين هما نموذج الأصل المالي ونموذج الأصل غير الملموس، ويتم تحديد النموذج الذي سيتم تطبيقه من خلال تحديد الجهة التي يقع على عاتقها مسئولية السداد لشركة المشروع مقابل خدمات الامتياز"<sup>(٢)</sup> وبذلك فقد اعتمدت اللجنة في ذلك على مدخل السيطرة Control Approach<sup>(\*)</sup>.

٣/٣/١ الدراسات السابقة:

حاول بعض الباحثين ايجاد واقتراح حلول لمشكلة الأصول الثابتة الأخرى فى مجال البنية الأساسية يعرض الباحث بعضاً منها على النحو التالى:

١- ترى إحدى الدراسات<sup>(٣)</sup> أنه لتحديد هوية الطرف الذي يعترف بأصول المشروع كمتلكات وتجهيزات ومعدات خاصة به فإن ذلك يعتمد على تحديد الطرف الذي يتحمل معظم المخاطر المرتبطة بالأصول، ومن المتوقع أن يستلم أغلب المنافع المرتبطة بها، بالإضافة لسيطرته على تلك الأصول خلال مدة العقد، أي أن تلك الدراسة قد اعتمدت على استخدام كلا المدخلين لوجود علاقة ترابط بينهما وأنه ليس من الضروري استخدام كلاً منهما كبديل عن الآخر.

ويرى الباحث أن تلك الدراسة تتفق مع ما ينص عليه معيار المحاسبة الانجليزي رقم (٥)، وذلك بالجمع بين مدخل المنافع والمخاطر، ومدخل السيطرة.

٢- تناولت دراسة أخرى<sup>(١)</sup> المعالجة المحاسبية لعقود تأجير مشروعات البنية الأساسية للقطاع الخاص في إسبانيا وتوصلت إلى أن شركات القطاع العام التي تُوَجَر أصول البنية الأساسية للقطاع الخاص في إطار اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص لتمويل المشروعات العامة تقوم بمعالجتها كعقود تشغيلية وليست تمويلية على الرغم من توافر شروط العقد التمويلي الواردة بمعيار المحاسبة الدولي رقم (١٧) بشأن عقود التأجير.

٣- ترى دراسة أخرى أن تعترف شركة البنية الأساسية التي تنفذ عقود المشاركة في مصر بكل الأصول الخاصة بشركة المشروع والأصول الممنوحة لها كأصول بدفاتها.

#### ٤/١ التحليل والرأى المقترح فى مشكلة الاعتراف بأصول البنية الأساسية:

فى ضوء ما سبق فقد تعددت واختلفت الآراء حول عملية الاعتراف بالأصول الثابتة سواء كانت ممنوحة من الدولة، أو تم إنشائها، أو اقتنائها بواسطة شركة المشروع، منها ما يؤيد عدم الاعتراف بها فى دفاتر شركة المشروع، ومنها ما يؤيد الاعتراف بها وفقاً لمدخل المخاطر والمنافع، والبعض الآخر يؤيد مدخل السيطرة. **وبتحليل تلك الآراء يرى الباحث ما يلى:**

**أولاً:** تُعتبر مشكلة الاعتراف بالأصول فى مجال المشاركة بين القطاعين العام والخاص فى مشروعات البنية الأساسية هى نتيجة طبيعية مترتبة على صعوبة تحديد المالك الاقتصادى لأصول مشروعات البنية الأساسية، هل الجهة الإدارية المتعاقدة (الدولة) أم شركة المشروع (شركة البنية الأساسية)؟ حيث ينطوى مفهوم الملكية الاقتصادية على الطرف الذى سوف يتحمل المخاطر المرتبطة بالأصول ويجنى معظم المنافع الناتجة عن تلك الأصول، ويرى الباحث أن هذا المفهوم ينطبق بشكل كبير على شركة البنية الأساسية.

**ثانياً:** إذا فُرض أن الجهة الإدارية المتعاقدة (الدولة) هى المالك الاقتصادى للأصول الثابتة بكافة أنواعها فى ظل اتفاقيات المشاركة، فإن الأصول الثابتة التى تحوزها شركة المشروع وتحمل مخاطرها وتحصل على منافعها ستكون بالنسبة لها - من وجهة نظر الباحث- عقد إيجار تشغيلى وليس اتفاقية مشاركة، حيث تلعب الجهة الإدارية (الدولة) دور المؤجر وشركة المشروع ( القطاع الخاص) دور المستأجر.

**ثالثاً:** لكي يُؤيد ويؤكد الباحث رأياً بعينه أو يُقر معالجة بعينها فإنه يعتمد فى ذلك إلى ما ورد بالمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها وشروط الاعتراف بالبند على أنه أصل ثابت حيث:-

أ- لتحديد ما إذا كان البند يستوفى الشرط الأول للاعتراف فإن شركة المشروع تحتاج لقياس درجة التأكد المرتبطة بتوقع المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الدليل الذى يتوافر لفكرة الاعتراف المبدئى، حيث يتم الاعتراف بالأصل الثابت وإثباته عندما تتوافر درجة كافية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل سوف تتدفق على الشركة، ويتطلب ذلك التأكد من أن الشركة سوف تحصل على المنافع المرتبطة بالأصل، كما أنها ستتحمل المخاطر المرتبطة به، وعادة ما يتوافر هذا التأكد فقط حينما تنتقل المنافع والمخاطر المرتبطة بمليكة أو حيازة الأصل من الجهة الموردة للأصل إلى شركة المشروع.

ب- فيما يتعلق بالشرط الثانى للاعتراف فعادة ما يتم استفأؤه بشيء من السهولة حيث إن عملية التبادل الدالة على الشراء للأصل تبين تكلفته، ومن ثم يمكن تحديد تكلفة اقتناء الأصل على وجه الدقة من خلال المعاملة التى تمت بين شركة المشروع والجهة الموردة للأصل، كما يُمكن تحديد تكلفة اقتناء الأصل الثابت فى حالة تشييده داخلياً من خلال تحديد التكاليف المتعلقة بالمواد الخام والعمالة والمدخلات الأخرى والتكاليف الصناعية غير المباشرة والمستخدمة عند تصنيع أو تشييد الأصل.

فى ضوء ما سبق، وحيث أن هناك نوعين من الأصول الثابتة الخاصة بمشروع المشاركة وهما حق الانتفاع بالأراضي موقع المشروع والأصول الأخرى الممنوحة بدون مقابل من الجهة الإدارية المتعاقدة (الدولة) والأصول الثابتة التي تُشئنها شركة البنية الأساسية أو تقوم بشرائها لأغراض تقديم الخدمات العامة، لذا يقترح الباحث أن تعترف شركة البنية الأساسية التي تُنفذ عقود المشاركة وفقاً لقانون تنظيم المشاركة في مصر رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ بكلا النوعين كأصول بدفاتها، وذلك للأسباب التالية:

١. تتحمل شركة المشروع كافة المخاطر الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول سواء كانت مخاطر مالية، أو استثمارية ترتبط بكافة مراحل مشروع المشاركة (مدخل المخاطر والمنافع).
٢. تقع هذه الأصول تحت سيطرة شركة المشروع، ومن ثم فهي من تستحوذ عليها وتستخدمها في تقديم الخدمات العامة (مدخل السيطرة).
٣. يجوز لشركة المشروع بيع الأصول التي يتم إقامتها أو تطويرها لغرض تنفيذ برنامج الإحلال والتجديد المنصوص عليها بعقد المشاركة بعد الحصول على موافقة السلطات المختصة، ووفقاً لنص المادة رقم (١١) من قانون تنظيم المشاركة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠.
٤. تحقق شركة المشروع منافع اقتصادية مستقبلية نتيجة استخدامها لهذه الأصول خاصة في مرحلة التشغيل أو الاستغلال (مدخل المخاطر والمنافع).
٥. يتمثل الهدف من سيطرة الجهة الإدارية المتعاقدة على مشروع المشاركة في التحقق من أن التنفيذ يتم وفقاً لما هو متفق عليه، والتحقق من أن مستويات الجودة المقررة قانوناً لحماية المستفيدين المنتفعين من خدمات المشروع، حيث إن الأصل هو أن تقوم الدولة الجهة الإدارية بتقديم تلك الخدمات باعتبارها خدمات ومنافع عامة.



٦. يمكن لشركة المشروع قياس تكلفة هذه الأصول بدرجة عالية من الدقة وهو ما سيتضح عند مناقشة أسس القياس.
٧. تؤؤل كافة أصول المشروع للجهة الإدارية المتعاقدة فى نهاية مدة التعاقد بدون مقابل.
- وارتباطاً بمشكلة الاعتراف بالأصول الثابتة فى مجال البنية الأساسية تأتى مشكلة كيفية القياس المحاسبى لها وهو ما يتناوله الباحث فى الجزء التالى.

## ٢- مشكلات القياس المحاسبى للأصول الثابتة الخاصة بمشروعات المشاركة فى مجال البنية الأساسية:

لاشك أن هناك علاقة ارتباط بين الاعتراف المحاسبى والقياس المحاسبى للأصول فإذا ما افترضنا الاعتراف بالأصول فى دفاتر شركة المشروع، فإنه تظهر مشكلة القياس المحاسبى لتلك الأصول.

لقد عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية القياس المحاسبى فى الفقرة (٩٩) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية بأنه "عملية تحديد القيم المالية للعناصر فى القوائم المالية التى تم الاعتراف بها والتقرير عنها فى الميزانية وقائمة الدخل"، ويتطلب ذلك اختيار أسس معينة للقياس حددتها الفقرة رقم (١٠٠) بنفس الإطار وهى التكلفة التاريخية، والتكلفة الجارية، والقيمة القابلة للتحقق والقيمة الحالية<sup>(١)</sup>.

وعلى الرغم من أن النموذج المحاسبى ظل لفترة طويلة يعتمد على التكلفة التاريخية كأساس للقياس، إلا أن مقتضيات خصائص جودة المعلومات المحاسبية فى ظل متغيرات بيئة الممارسات المحاسبية قد أدت للخروج على هذا الأساس فى كثير من الأحوال، ومن ثم أصبح النموذج المحاسبى الحالى يعتمد على الجمع بين أكثر من أساس للقياس المحاسبى الأمر الذى قد أدى إلى وجود جدل واسع حول مشكلات القياس المحاسبى.



وتأتي الطبيعة الخاصة لشركات البنية الأساسية لتضيف مشكلات أخرى للقياس المحاسبي لعل من أهمها: كيف يتم قياس قيمة الأراضي والأصول الممنوحة من الدولة لشركة المشروع؟ وكيف يتم قياس الأصول التي يتم إنشاؤها بواسطة شركة المشروع؟ ، من هنا تنقسم مشكلات القياس المحاسبي لأصول البنية الأساسية إلى ما يلي:

### ١/٢ مشكلات القياس الأولى لأصول البنية الأساسية:

بناءً على اتفاقيات المشاركة بين الجهة الإدارية المتعاقدة وشركة المشروع تقوم شركة المشروع باقتناء أو إنشاء الأصول الثابتة اللازمة للمشروع ، وفى ضوء الاعتراف بتلك الأصول يجب تسجيلها بالدفاتر ، ويمكن قياس أصول البنية الأساسية على النحو التالى:

### ١/١/٢ بالنسبة لحق الانتفاع بالأراضي موقع مشروع المشاركة:

يقترح الباحث أن يتم قياس قيمة حق الانتفاع بها بالقيمة العادلة وفقاً لما

يلي:

١- إذا كانت شركة المشروع خاضعة للضريبة على الدخل فإن القيمة العادلة عبارة عن القيمة الحالية لمدفوعات إيجار هذه الأراضي في حالة إيجارها من الغير بالإضافة إلى المبالغ التي كان من المتوقع إنفاقها للحصول على الأصول والخدمات الأخرى طالما حصلت عليها الشركة بدون مقابل.

٢- إذا كانت الشركة غير خاضعة للضريبة على الدخل فإن القيمة العادلة عبارة عن القيمة الحالية للوفورات الضريبية ومدفوعات إيجار هذه الأراضي في حالة إيجارها من الغير خلال فترة التشغيل، بالإضافة للمبالغ التي كان من المتوقع إنفاقها للحصول على الأصول والخدمات الأخرى طالما حصلت عليها الشركة بدون مقابل.

هذآ، ويجب معالجة هذه القيمة محاسبياً كإيراد مؤجل يتم تخصيصه على مدار الفترات المالية التي تتحمل بالتكاليف المتعلقة بها وذلك بطريقة منتظمة، ولا



يجب إضافة قيمة المنحة مباشرة إلى حقوق الملكية وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (١٢) بمعنى الاعتماد على مدخل الإيراد.

### ٢/١/٢ بالنسبة لقياس قيمة الأصول الثابتة الأخرى:

يقترح الباحث بالنسبة للأصول الثابتة الأخرى التي تفتتها أو تُصنعها شركة المشروع أن يتم الاعتماد على ما ورد بمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها، وبناءً عليه فى مجال البنية الأساسية بعد الاعتراف بالأصول الثابتة، فإنه يجب تسجيلها عند اقتنائها أو إنشائها بالتكلفة، حيث "يتم قياس أي بند من بنود الأصول الثابتة عند الاعتراف به كأصل ثابت على أساس التكلفة"، وتتمثل تلك التكلفة في مبلغ النقدية وما في حكمها المدفوع لاقتناء الأصل، أو القيمة العادلة للأصول الأخرى التي قُدمت في سبيل الحصول على ذلك الأصل، أو "التكلفة الفعلية في حالة تصنيعه ذاتياً أو القيمة العادلة في حالة حيازة أصل قائم خاص بالجهة المانحة".

وفي ضوء ما بينه المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) والخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها فإنه يتم تحديد تكلفة الأصول المشتراة على أساس تكلفة الشراء للأصل مضافاً إليها رسوم الاستيراد، وضريبة المبيعات غير المستردة، وأية مصروفات يتم إنفاقها في سبيل اقتناء الأصل كمصروفات التسجيل ونقل الملكية، والعمولات والسمسة... الخ. بالإضافة إلى أية تكاليف أو مصاريف أخرى تتحملها الشركة حتى يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام في الغرض الذي اقتنى من أجله.

وفي بعض الأحيان قد تتوافر لدى شركة المشروع إمكانية تصنيع الأصل الثابت ذاتياً. في سبيل إتمام بناء وتشيد مشروع المشاركة. ومن ثم يتم تحديد تكلفة الأصل الثابت الذي يتم تصنيعه ذاتياً على أساس تكاليف الإنتاج المباشرة (مواد وأجور) مضافاً إليها نصيباً عادلاً من التكاليف غير المباشرة المخصصة لتصنيع الأصل حسب نسبة استفادته منها.



ويرى الباحث أنه عند تحديد عناصر ومكونات تكلفة الأصل الثابت سواء تم شراؤه أو تصنيعه ذاتياً يجب مراعاة ما يلي:

١. تكاليف الاقتراض ومدى إمكانية تحميل تكلفة الأصل الثابت المشتري عن طريق اقتراض ثمنه من الجهات المانحة للقروض.
٢. أثر اتخاذ قرار بتعويم العملة فى الدولة التى تعقد اتفاقيات مشاركة مع القطاع الخاص.
٣. فروق أسعار الصرف المرتبطة بشراء الأصول فى حالة الاقتراض بالعملة الأجنبية أو الشراء بالعملة الأجنبية. ويتناولها الباحث فى جزء لاحق.

#### ٢/٢ مشكلات القياس لللاحق للأصول الثابتة فى مشروع المشاركة:

يرى الباحث أنه يمكن تحديد قيمة الأصول الثابتة لأغراض القياس اللاحق- وفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) كما يلي<sup>(١)</sup>:

- أ- يتم تحديد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولى على أساس تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع الإهلاك، بالإضافة إلى الخسارة الناتجة عن الانخفاض فى القيمة الدفترية(المعالجة القياسية).
- ب- يتم تحديد القيمة الدفترية للأصل الثابت على أساس قيمة إعادة التقييم التى تعكس القيمة العادلة للأصل فى تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها مجمع الإهلاك اللاحق لهذا التاريخ، وذلك بشرط أن لا تزيد قيمة الأصل الثابت بعد التقييم عن القيمة القابلة للاسترداد من هذا الأصل (المعالجة البديلة).

إلا أنه يُعاب على المعالجة البديلة أنها تستلزم قيام خبراء فنيين بمهمة تقييم الأصول، الأمر الذى يتطلب المزيد من الجهد والوقت والتكلفة فى سبيل تحقيق ذلك، كما تجدر الإشارة إلا أنه فى حالة إتباع شركة المشروع المعالجة البديلة، فإنه يترتب على ذلك بعض المشكلات تتمثل فيما يلي:-





**في ضوء ذلك يمكن التفرقة بين الأنواع المختلفة للنفقات اللاحقة على أصول مشروعات البنية الأساسية القائمة على اتفاقيات المشاركة على النحو التالي:**

أ- نفقات التحسينات: يمكن رسملة التحسينات إذا أدت النفقات اللاحقة إلى تحسين أداء الأصل بحيث يترتب على ذلك عائد اقتصادي مستقبلي للمنشأة يزيد عن العائد الذي كان من المنتظر تحقيقه وفقا لمعايير الأداء المقدره للأصل، ويزيد من القدرة الانتاجية له، ففي هذه الحالة تعتبر نفقات التحسينات رأسمالية، ومن ثم يجب رسملتها أو إضافتها إلى القيمة الدفترية للأصل الثابت.

ب- نفقات الإصلاح والصيانة: تعتبر من أهم النفقات خاصة في مجال البنية الأساسية لأن أصول المشروع لا بد وأن تؤول للدولة في حالة جيدة وسليمة. وفي ضوء ما سبق فإن نفقات الصيانة والإصلاح لا تزيد المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الأصل، وإنما تساعد فقط في الحفاظ على الطاقة التشغيلية المقدره للأصل، وإعادتها لمعايير الأداء السابق تحديدها من قبل، ومن ثم تحمل كمصروف إيرادى عند حدوثها.

**٣/٢/٢ الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة لمشروعات البنية الأساسية القائمة على المشاركة:**

لقد أوصت التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التفسير رقم (١٣) ، ورقم (١٤) ضرورة قيام شركة المشروع بإجراء اختبار الانخفاض في قيمة الأصول المعترف بها- سواء كانت أصول ملموسة أو غير ملموسة- وذلك وفقا للنظام المحاسبي الذي يتم تطبيقه<sup>(١)</sup>.

غالبا ما تسترد شركة المشروع تكلفة الأصل الثابت القابل للإهلاك بطريقة منتظمة خلال عمره الإنتاجي، "ومن ثم يجب على الشركة إعادة النظر



في القيمة الدفترية لكل بند من الأصول الثابتة أو لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة المتشابهة، وذلك لتحديد أي انخفاض في القيمة القابلة للاسترداد عن القيمة الدفترية، وهو ما يعرف بالانخفاض في القيمة الاستردادية للأصل"<sup>(١)</sup>. هذا، وتجدر الإشارة إلى أنه يُقصد بالقيمة القابلة للاسترداد " ذلك المبلغ الذي تتوقع المنشأة استرداده من الاستخدام المستقبلي للأصل بما في ذلك صافي القيمة التخريدية لهذا الأصل عند التخلص منه"<sup>(٢)</sup>.

**وبمراجعة الباحث** لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة واهلاكاتها فإنه لم يحدد المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الأصول الثابتة، وبالرجوع للمعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات نجده أيضاً لم يتعرض لمعالجة الانخفاض في قيمة الأصول، وإنما أشار إلى المعايير المحاسبية الدولية القائمة التي تناولت معالجة تلك الحالة.

لذا، يرى الباحث أنه لتحديد المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة أي أصل ثابت من أصول البنية الأساسية يمكن الاعتماد على ما ورد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (٣٦) بعنوان: الانخفاض في قيمة الأصول، حيث يُبين هذا المعيار كيف يمكن للشركة أن تراجع مبلغ الأصول وكيفية تحديد القيمة القابلة للاسترداد للأصول الثابتة ومتى تعترف بخسارة انخفاض قيمة الأصول.

كما يُبين المعيار لأي شركة متى يجب عليها أن تقوم بإجراء تقدير للمبلغ القابل للاسترداد نتيجة الانخفاض في قيمة الأصول، حيث بين المعيار أن الانخفاض في قيمة الأصل تحدث عندما يقل المبلغ القابل للاسترداد منه عن قيمة الأصل المسجلة (القيمة الدفترية)، ومن ثم يجب على شركة المشروع أن تقوم في كل ميزانية عمومية بتعيين ما إذا كانت هناك دلائل تشير إلى احتمال انخفاض



قيمة الأصول، وإذا وجدت هذه الدلائل فيجب على الشركة تقدير مبلغ الأصل القابل للاسترداد للتحقق من وجود انخفاض في قيمة الأصول أم لا.

ولقد اشار المعيار لأهم تلك الدلائل والمؤشرات التي يجب الاهتمام بها لتحديد ما إذا كانت توجد أية دلائل على انخفاض قيمة أحد أصول الشركة، وتتطلب هذه الدلائل من الشركة تحديد مبلغ الأصل القابل للاسترداد<sup>(١)</sup>.

**هذا ويؤكد الباحث** أن تلك الدلائل والمؤشرات التي حددها المعيار تمثل حداً أدنى، حيث يمكن للشركة أن تعتمد على دلائل أخرى على إمكانية انخفاض قيمة الأصل، وتحدد مبلغ الأصل القابل للاسترداد.

كما يتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل المعاد تقييمه باعتباره مصروف في قائمة الدخل، على أن يتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل المعاد تقييمه مباشرة مقابل أي فائض إعادة تقييم الأصل إلى الحد الذي لا تزيد فيه خسارة الانخفاض عن المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم لنفس الأصل<sup>(٢)</sup>.

هذا، وقد أُلزم المعيار الدولي رقم (٣٦) الشركة- في تاريخ إعداد كل ميزانية عمومية- بتعيين ما إذا كانت تُوجد أية دلائل على أن أى خسارة انخفاض معترف بها لأصل في السنوات السابقة لم تعد موجودة أو أنها قد انخفضت، وإذا وجدت مثل تلك الدلالة وجب عليها تقدير المبلغ القابل للاسترداد لذلك الأصل<sup>(٣)</sup>.

**في ضوء ما سبق يخلص الباحث إلى** أنه يتعين على شركة المشروع في حالة حدوث انخفاض في قيمة الأصول الثابتة لمشروع المشاركة أن تقوم بتخفيض القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي حدث بها الانخفاض إلى القيمة القابلة للاسترداد، وذلك بالنسبة لكل بند من بنود الأصول الثابتة، أو لكل مجموعة متجانسة من الأصول على حدة، والتي تعرضت للانخفاض في قيمتها الدفترية، على أن يتم تحميل التخفيض في القيمة الدفترية للأصل الثابت كمصروف فوراً في

قائمة الدخل، مع مراعاة الإفصاح عن قيمة هذا الانخفاض في القيمة الدفترية في القوائم المالية للشركة.

بناء على ما سبق ، فإنه فى ظل مشكلة القياس اللاحق للأصول الثابتة فى ظل اتفاقيات المشاركة فى مجال البنية الأساسية فإن الباحث يؤيد استخدام المعالجة البديلة.

### ٣- المشكلات المتعلقة بإهلاك أصول البنية الأساسية:

لا يُمثل إهلاك الأصول الثابتة من وجهة نظر المحاسبين أسلوب تقويم وإنما يمثل وسيلة تخصيص للتكلفة، فالأصول لا تُهلك على أساس الانخفاض في قيمتها السوقية العادلة، وإنما على أساس تحميل أعباء منتظمة على المصروفات، ويؤكد على ذلك تعريف معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) للإهلاك على أنه "التوزيع المنتظم والرشيد للمبلغ القابل للإهلاك للأصل على مدار عمره الاقتصادي".

وعرف معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) القيمة القابلة للإهلاك Depreciation Amount بأنها "تكلفة أصل ما أو مبلغ آخر تم إحلاله محل التكاليف مطروحا منه القيمة المتبقية أو المتخلفة للأصل".

كما تضمن معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) تعريف الإهلاك على أنه "التحميل المنظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على فترات العمر الافتراضي له"

كما عرف معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) القيمة القابلة للإهلاك بأنها "تكلفة الأصل الثابت أو أي قيمة أخرى بديلة للتكلفة المالية مطروحا منها القيمة التخريدية له أو القيمة المتبقية في نهاية عمره الافتراضي. وفي ضوء ذلك يرى الباحث ما يلي<sup>(١)</sup>:

أ- الإهلاك عنصر من عناصر التكاليف لابد من أخذه في الحسبان قبل تحديد الربح القابل للتوزيع.



ب- الإهلاك كعنصر من عناصر التكاليف لا يُمكن اعتباره بند من بنود الخسائر مقابل النقص في قيمة الأصول، حيث أن هناك فرقاً جوهرياً بين طبيعة بنود التكاليف وبنود الخسائر.

ج- تتمثل أهم أسباب الإهلاك هي الاستعمال، أو مضي المدة، أو تعرض الأصل لعوامل أخرى مثل التقادم أو ظهور اختراعات جديدة تقلل من قيمته الإنتاجية، وتجبر المنشأة على استبداله قبل نهاية عمره الإنتاجي.

د- حيث إن الإهلاك عنصر من عناصر التكاليف، فيجب اعتبار الغرض من الإهلاك في المقام الأول هو تحديد الريح القابل للتوزيع، أما اعتبار الإهلاك نفقة مالية بغرض استبدال الأصول فيأتي في المرتبة الثانية بعد اعتباره عنصر من عناصر التكاليف.

ه- إن وجود مصاريف صيانة دورية للأصول لا يمنع حساب الإهلاك السنوي.

و- بالرجوع لتعريف الإهلاك في ظل المعيار الدولي رقم (١٦) الخاص بالأصول الثابتة، فقد اعتمد على العمر الافتراضي للأصل، بينما تعريف الإهلاك في ظل المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة، فقد اعتمد على العمر الاقتصادي، ولم يُحدد بشكل دقيق ما هو العمر الافتراضي أو الاقتصادي.

ز- اتفقا المعيارين السابقين في تعريف القيمة القابلة للإهلاك.

هذا، وبالنظر لمشروعات البنية الأساسية التي يكون القطاع الخاص طرفاً فيها فإنه تُثار العديد من المشكلات بالنسبة للإهلاك، حيث تقوم شركة المشروع ببناء أصول المشروع وتشغيلها خلال مدة العقود، ويكون بحوزتها الأصول خلال تلك المدة، ثم تُؤول إلى الجهة الإدارية المتعاقدة (الدولة) في نهاية مدة العقد، ومن ثم يجب الاهتمام بكيفية حساب إهلاك أصول مشروع البنية الأساسية بحيث تحدد القيمة القابلة للإهلاك والعمر الاقتصادي أو العمر الافتراضي للأصل، وتاريخ بدء الإهلاك بالنسبة لكل من الجهة الإدارية المتعاقدة وشركة المشروع والتتان قد



تختلفان في طريقة تحديدهما، وبناء عليه تثار المشكلات التالية عند حساب الإهلاك:

### ١/٣ تحديد العمر الافتراضي للأصل:

لقد أشار المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) إلى أن الإهلاك يُحسب على أساس العمر الافتراضي للأصل الثابت، ولم يحدد ما المقصود بالعمر الافتراضي للأصل بشكل محدد، غير أنه في موضع آخر من نفس المعيار ذكر أنه يجب أن تعكس طريقة الإهلاك الأسلوب الذي يتم به استفادة المنشأة من المنافع الاقتصادية للأصل، ومن ثم فلا يُعرف على وجه الدقة هل المقصود به العمر الإنتاجي أم العمر الاقتصادي؟

والعمر الافتراضي للأصل وفقاً للمعيار هو إما أن يكون:

(أ) الفترة التي تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل. أو  
(ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى، تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل.

وبالرجوع للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) نجد أنه لا يوجد ضمن التعاريف الخاصة بالمصطلحات الواردة بالمعيار ما يسمى بالعمر الافتراضي وإنما استخدم المعيار مصطلح العمر الإنتاجي للأصل وهو إما<sup>(١)</sup>:

(أ) الفترة الزمنية التي يُتوقع خلالها أن تستخدم المنشأة الأصل.  
(ب) عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها المتوقع حصول المنشأة عليها من الأصل.

**ويلاحظ أن كلا التعريفان متشابهان تماماً فالمعايير المصرية ما هي إلا ترجمة للمعايير الدولية وفي كل الأحوال فهما غير محددان بشكل دقيق وواضح ما هو عمر الأصل، وقد يؤدي عدم الوضوح في مسألة العمر الافتراضي من وجهة نظر الباحث إلى أن كل طرف سوف يسعى إلى تعظيم مصلحته الخاصة على حساب الطرف الآخر، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تقوم شركة المشروع**



بتوزيع أقساط الإهلاك على مدار العمر الإنتاجي للأصل- والتي قد تكون أطول من مدة العقد لبعض الأصول- وهو ما يترتب عليه توزيع أقساط الإهلاك على فترة أطول من مدة العقد، ومن ثم لا تتحمل قائمة دخل شركة المشروع بكامل إهلاك الأصل، ويترتب على ذلك زيادة أرباح التشغيل خلال مدة العقد، وبالتالي زيادة القدرة على سداد المديونية وتحقيق فترة استرداد منخفضة نسبياً مقارنة بالوضع في حالة استخدام العمر الاقتصادي للأصل كأساس لحساب قسط الإهلاك.

كما قد تكون أعمار بعض الأصول الإنتاجية صغيرة نسبياً بالنسبة لفترة العقد كما في حالة المطارات المقامة بنظام الـ B.O.T ، فعلى سبيل المثال في مجال الطيران والملاحة الجوية فإن معدلات إهلاك الأصول وفقاً للمعايير الدولية والمعتمدة من المنظمة الدولية للطيران كالتالي<sup>(١)</sup>:

- معدل إهلاك المباني ٢٠ - ٣٠ عاماً.
- معدل إهلاك الأثاث ١٠ - ١٥ عاماً.
- معدل إهلاك المواتير ما في حكمها ٤ - ١٠ أعوام.
- معدل إهلاك الأجهزة الإلكترونية ٧ - ١٥ عاماً.

ويكون العمر أصغر نسبياً إذا ما قورنت بسنوات مدة التعاقد التي قد تزيد عن أعمار الأصول الثابتة، ومن ثم سيكون قد تم الاستفادة من جميع الأصول الخاصة بالمطار خلال العمر الافتراضي لها، ولو استمر الوضع على ما هو عليه يصير المطار عديم الجدوى حينما يؤول للجهة الإدارية (الدولة). كما قد تقوم الجهة الإدارية بإعادة تقييم قيمة الأصول المحولة إليها، ومن ثم تقوم باحتساب إهلاك على تكلفة قد يكون مبالغ فيها.



### وبتحليل ما سبق من يرى الباحث ما يلي:

1. الاعتماد عند حساب الإهلاك على العمر الاقتصادي للأصل والذي قد يكون أطول من مدة التعاقد لبعض أصول البنية الأساسية سوف يُعظم مصلحة شركة المشروع بشكل كبير على حساب الجهة الإدارية (الدولة).
2. الاعتماد عند حساب الإهلاك على العمر الإنتاجي والذي قد يكون قصير نسبياً عن مدة التعاقد قد يضر بشكل كبير بمصلحة الجهة الإدارية التي سيؤول إليها أصول مشروع المشاركة وقد يصبح المشروع عديم الجدوى.
3. يعتمد العمر الإنتاجي لأى أصل من الأصول الثابتة على التقدير والحكم الشخصي المبني على خبرة المنشأة في التعامل مع أصول مماثلة ومن ثم يخضع لعدم الموضوعية.
4. إذا تم الاعتماد على العمر الاقتصادي عند حساب الإهلاك فإنه قد يمتد هذا العمر حتى بعد انتهاء سنوات الإهلاك نتيجة لعمليات التجديد والصيانة والإصلاح والتحسين والعكس صحيح.

**و يقترح الباحث** أن يتم حساب الإهلاكات الخاصة بالأصول الثابتة على أساس مدة العقد أو العمر الاقتصادي لها أيهما أقل، ومن ثم يتم نقل أصول المشروع بالتكلفة التاريخية مخصوماً منها مجمع الإهلاك المحسوب بقوائم شركة المشروع إلى الجهة الإدارية المتعاقدة (الدولة). وأن يتم النص على ذلك بشكل قاطع فى فقرة خاصة بمعيار الأصول الثابتة لأصول البنية الأساسية. **ويستند الباحث** فى رأيه إلى أساس مدة العقد أو العمر الاقتصادي وليس العمر الانتاجي للأسباب التالية:

**الأول:** قد يمتد العمر الاقتصادي لأصول المشروع لمدة أطول من مدة العقد نتيجة إجراء عمليات التحسين والتطوير والإحلال والتجديد لتلك الأصول، ومن ثم ينبغي على شركة المشروع أن تقوم بتوزيع تكلفة الأصل القابلة للإهلاك على مدار





العمر الاقتصادي أو المدة المتبقية من العقد أيهما أقل لأنها تلتزم بتحويل ملكية تلك الأصول للجهة الإدارية المتعاقدة في نهاية مدة العقد بدون مقابل، وذلك حتى تتمكن من استرداد تكاليفها.

**الثاني:** يعتمد العمر الإنتاجي لأي أصل من الأصول الثابتة على التقدير والحكم الشخصي المبني على خبرة المنشأة في التعامل مع أصول مماثلة ومن ثم يخضع لعدم الموضوعية.

**الثالث:** ان استخدام العمر الاقتصادي عند حساب مدة الاهلاك يتفق بشكل كبير مع ما يمكن استنتاجه بشأن العمر من معايير المحاسبة.

### ٢/٣ الجهة المسؤولة عن حساب الإهلاك والتقرير عنه:

تتبلور تلك المشكلة في الإجابة على التساؤل الخاص بمن يقوم بحساب الإهلاك والتقرير عنه هل هي الجهة الإدارية المتعاقدة أم شركة المشروع؟<sup>(١)</sup>. **ويُجيب الباحث** على ذلك التساؤل بأنه لما كانت شركة المشروع تعترف بالأصول الثابتة بدفاترها وتحمل كافة المنافع والمخاطر المرتبطة بملكية الأصول الخاصة بمشروع المشاركة فإنها هي المسؤولة عن حساب الإهلاك والتقرير عنه.

هذا، ويتم حساب الإهلاك وفقاً للأسس الموضحة بالمعيار المحاسبي المصري رقم (١٠)، ويُمكن الاسترشاد بما ورد بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) فيما لم يرد فيه نص بالمعيار المحاسبي المصري.

في ضوء ذلك فإن الجهة الإدارية المتعاقدة لا تقوم بحساب أية اهلاكات خلال مدة العقد نظراً لأن الأصول تكون بحياسة شركة المشروع، إلا أنه بمجرد استلام الجهة الحكومية للأصول الخاصة بمشروع المشاركة في نهاية مدة العقد فيمكن أن تبدأ في حساب الإهلاك سنوياً خلال الفترة المتبقية من العمر الاقتصادي لتلك الأصول المحولة، ثم تبدأ في إحلالها، وعليه أيضاً فإن الذى يقوم بحساب الإهلاك والتقرير عنه طوال فترة التعاقد هي شركة المشروع.



### الخلاصة والنتائج والتوصيات:

- هناك العديد من المشكلات المحاسبية الناتجة عن اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص فى مشروعات البنية الأساسية نتيجة الطبيعة الخاصة لتلك الاتفاقيات، وهو ما دعا المنظمات المهنية وجموع الباحثين على الصعيدين المحلى والدولى إلى الاهتمام بالمحاسبة عن اتفاقيات المشاركة ومحاولة إيجاد حلول محاسبية ملائمة لطبيعتها، وتعد مشكلات الأصول الثابتة من أهمها.
- تتمثل فى مشكلة الاعتراف بالأصول الثابتة ، مشكلة القياس الأولى للأصول ، مشكلة اهلاك الأصول ،مشكلة القياس اللاحق للأصول.
- بالنسبة لمشكلة الاعتراف بالأصول الثابتة في مجال البنية الأساسية: هناك نوعان من الأصول الثابتة الخاصة بمشروع المشاركة وهما حق الانتفاع بالأراضي موقع المشروع والأصول الأخرى الممنوحة بدون مقابل من الجهة الإدارية المتعاقدة والأصول الثابتة التي تُنشئها شركة البنية الأساسية، أو تقوم بشرائها لأغراض تقديم الخدمات العامة، ويقترح الباحث أن تعترف شركة البنية الأساسية التي تُنفذ عقود المشاركة وفقا لقانون تنظيم المشاركة في مصر رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ بكلا النوعين كأصول بدفاتها.
- بالنسبة لمشكلات القياس الأولى للأصول: فبالنسبة لحق الانتفاع بالأراضي موقع مشروع المشاركة يقترح الباحث أن يتم قياس قيمة حق الانتفاع بها بالقيمة العادلة، وبالنسبة لقياس قيمة الأصول الثابتة التي تنشئها شركة المشروع أو تقوم بشرائها لأغراض تقديم الخدمات العامة يجب تسجيلها عند اقتنائها أو إنشائها بالتكلفة.
- بالنسبة للمشكلات المتعلقة بإهلاك أصول البنية الأساسية: بالنسبة لتحديد العمر الافتراضي للأصل يقترح الباحث أن يتم حساب الإهلاك الخاصة بالأصول الثابتة على أساس مدة العقد أو العمر الاقتصادي لها أيهما أقل، وبالنسبة للجهة المسئولة عن حساب الإهلاك: لما كانت شركة المشروع



تعترف بالأصول الثابتة بدفاتها وتتحمل كافة المنافع والمخاطر المرتبطة بملكية الأصول الخاصة بمشروع المشاركة فإنها هي المسئولة عن حساب الإهلاك.

- بالنسبة لمشكلات القياس اللاحق للأصول الثابتة في مشروع المشارك: يمكن تحديد قيمة الأصول الثابتة لأغراض القياس اللاحق- وفقا لما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (١٠).
- يُوصى الباحث بمزيد من الدراسات حول أثر قرار تعويم العملة على اتفاقيات المشاركة في مجال البنية الأساسية.

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية:

- أ- الدوريات:
- ١- سليمان محمد مصطفى (١٩٩٩)، "أبعاد تنظيم السياسة المحاسبية لعقود B.O.T في مصر ( دراسة اختباريه )"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، السنة التاسعة عشر، العدد الثاني، ص ص ٢٨-٧٥ .
- ٢- فاروق جمعة عبد العال (٢٠٠٠)، " الموازنة العامة للدولة وعقود الـ B.O.T - مشروعات عامة بموارد خاصة " دراسة تطبيقية باستخدام القيمة الحالية " مدخل محاسبي"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، السنة العشرون، العدد الثاني، ص ص ٧٤٧-٨٠١ .
- ٣- محمود السيد الناعى (٢٠١١)، " تساؤلات حول المعاملة الضريبية لعقود مشاركة القطاع الخاص مع الجهات الإدارية"، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد الثامن والستون، مارس/ابريل ٢٠١١، ص ص ٢٤-٢٥ .
- ٤- هانى صلاح سري الدين (٢٠٠٠)، "الإطار القانوني لمشروعات البنية الأساسية التي يتم تمويلها عن طريق القطاع الخاص بنظام البناء والتملك والتشغيل والتحويل فى مصر"، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، العدد ٦٩ .
- ٥- يونس عقل (٢٠٠٨)، " مشكلات التحاسب الضريبى فى ظل القانون المصرى للضريبة على العقارات المبنية ومقترحات علاجها"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٧١ .
- ٦- \_\_\_\_\_ (٢٠١١)، "نموذج مقترح للإفصاح المحاسبى فى شركات البنية الأساسية فى مصر فى ضوء معايير التقرير المالى الدولية "دراسة إختبارية""، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص ص ٤٩٣ .



ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

- 1- Accounting Standards Board (2008), "Proposed Guideline on Accounting for Public Partnerships", April , South Africa ,ASB, PP.1-55.
- 2- Australian Accounting Standards Board (2007) Interpretation 129, "Service Concession Arrangements: Disclosures", AASB, February.
- 3- Badwi, Ibrahim. M.(2003) " Glopolution of the B.O.T System and its Taxation Problems", *Review of business*, Vol.24, No.2, PP.60-64.
- 4- Baker, R.C. (2003). "Investigating Enron as a Public Private Partnership", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 16, No.3, PP. 446—466.
- 5-Bernarotino, Benito, and Bastida Francisco. ( 2008), "An Example of Creative Accounting In Public Sector :The Private Financing of Infrastructures in Spain", *Critical perspectives on accounting*, No.19, PP 963-986.
- 6-Broadbent, J., and R. Laughlin. (2003), " Public Private Partnerships: An Introduction", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol.16, No.3, PP. 332-341.
- 7-\_\_\_\_\_ (2003)," Evaluating the Private Finance Initiative in the National Health Service in the UK", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 16, No. 3, PP. 422-445.
- 8-\_\_\_\_\_ (2004),"PPPs: Nature, Development and Unanswered Questions", *Australian Accounting Review*, Vol.14, No.2, PP.4-10.
- 9-Donaghue, Brian (2002),"Statistical Treatment of Build-Own- Operate-Transfer Schemes", IMF Working Paper, Statistics Department, International Monetary Fund, PP.167.

- 10- Edwards, P., and J. Shaoul. (2003)," Partnerships: for Better, for Worse?", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol.16, No.3, PP.397-421.
- 11-English, L.M., and Guthrie, J. (2003)," Driving privately Financed Projects in Australia: what Makes Them Tick?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.16, No.3, PP. 493-511.
- 12-English, LM. (2004),"Using PPP to Deliver Social Infrastructure: Health Care Delivery in Victoria", Conference Paper, Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, Singapore.
- 13-Governmental Accounting Standards Series (2009), " Exposure Draft, Proposed Statement of the Governmental Accounting Standards Board :Accounting and Financial Reporting for Service Concession Arrangements" , Project No.30, September30 , PP.1-37.
- 14-Grimsey, D., and M.K. Lewis. (2002), "Accounting for Public Private Partnerships, *Accounting Forum*, Vol.26, No.3&4, PP. 245-270.
- 15- \_\_\_\_\_(2004),"The Governance of Contractual Relationships in Public-Private Partnerships", *Journal of Corporate Citizenship*, Autumn, PP. 91-109.
- 16-\_\_\_\_\_ (2005),"Are Public Private Partnerships Value for Money? Evaluating Alternative Approaches and Comparing Academic and Practitioner Views", *Accounting Forum*, Vol.29, No.4, PP.345-378.