

د. صباح قدوري*: تحديث النظام المحاسبي الموحد، دعماً لتطبيق سياسة محاسبية موحدة في الإقتصاد العراقي

ملخص:

يهدف البحث الى تقديم رؤية منهجية لإنبثاق نظام محاسبي جديد، يلزم تطبيقه بشكل موحد في المؤسسات والشركات العراقية للقطاعين العام والخاص. يقتضي ذلك، قبل كل شيء، الحاجة الملح لإجراء الإصلاحات الضرورية في بنية الإقتصاد العراقي، ومنها النظام المحاسبي. ان تعدد الأنظمة المحاسبية في المؤسسات والشركات العراقية للقطاعين العام والخاص، لا يساعد على بناء أنظمة المعلومات الإدارية لإنتاج البيانات الموحدة، تلك البيانات التي تبقى ضرورية على مستويات الإقتصاد الكلي والجزئي، وتساعد بالتأكد على برمجة التخطيط المركزي ولتصميم الميزانية العامة، ولإتخاذ القرارات على مستوى الوحدات الإقتصادية والأعمال، ولاسيما وأن العراق يحتاج في المرحلة الراهنة الى تعزيز دور القطاع العام في عملية التنمية الإقتصادية والبشرية المستدامة، الى جانب تفعيل دور إيجابي مميز للقطاع الخاص في هذه العملية، والإنتقال الى اللامركزية الإدارية في تسيير الإقتصاد. ومن هنا تقوم الحاجة الى تطوير النظام المحاسبي الحالي، والإستعانة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل تدريجي ومدروس، على وفق الإمكانيات الضرورية، سواء تعلق الامر بالجانب المهني والاكاديمي، و/او الجانب العملي والتطبيقي، وبما يتجاوب ايضاً مع البيئة الجديدة للوحدات الإقتصادية العراقية، وينسجم مع متطلبات الإتحاد الأوروبي وشركات متعددة الجنسية والمنظمات المالية والتجارية العالمية.

Abstract:

This research aims at providing a methodology for the emergence of a new accounting system, so as to be uniformly applied in companies and institutions of the Iraqi public and private sector. This requires, above all, the urgent need to conduct the necessary structural reforms of the Iraqi economy, including the accounting system.

The existence of multiple accounting systems in companies and institutions of the Iraqi public and private sectors is not convenient for collecting data and managing information systems. The various accounting systems need to be uniformed or standardized in order to form a platform for future micro and macroeconomic policymaking. A unified Iraqi accounting system is essential to support central government planning and the design of the general budget. Only with data and information drawn from a standardized system will it be possible to produce indicators and forecasts for national economics and business units.

In its current economic shape, Iraq is in urgent need to strengthen the role of the public sector in the process of economic and human development. At the same time it needs to reactivate its role and responsibility to facilitate and optimize the business environment of the private sector. A standardized accounting system will also establish the necessary

mechanisms for internal audit that allows decentralization of administration and management of the national economy.

The transition to a new system requires the development for transforming the current system to a new accounting system.

The identification of the standards, according to the International Accounting system, requires that it is essential to impose a set of new standards in line with the global business environment, so as to develop a uniform Iraqi accounting system consistent with the standards of the European obligations, the financial organizations, multinational companies, and the World Trade Organization, WTO.

توطئة :

ترك النظام الديكتاتوري السابق أثارا وأعباءا ثقيلةً وباهضةً التكلفةً على شرائح كبيرة من المجتمع العراقي في الميادين الاقتصادية. وبعد سقوط الديكتاتورية على اثر إحتلال العراق من قبل الولايات المتحدة الامريكية وحلفائها في عام 2003، وأجراء أول انتخابات تشريعية، وإقرار الدستور في عام 2005، أصبحت الحكومات المتعاقبة ولحد الان امام مهمات ومستحقات إقتصادية لإعادة بناء العراق، وللتخلص من عيوب النظام السابق. وطرح منهجا سياسيا واقتصاديا شفافا يتلاءم مع حاجات البلد ومستوى التطور الإجماعي والقانوني والتنظيمي للمجتمع، طالما كانت الموارده متوفرة . والعمل على تفعيل دور الدولة، مع اعطاء دور حقيقي لمساهمة القطاع الخاص في تنشيط الإقتصاد، وكذلك الاتفاق على معظم الأوليات الواجب تنفيذها لازالة التخلف ولإنماء الإقتصاد ولمعالجة الفقر والبطالة، ولتقديم الخدمات ولبناء واعادة بناء البني التحتية ولإدخال التكنولوجيا الحديثة وكل ما يلبي طموحات عملية التنمية الوطنية المستدامة، ولكن لم يتحقق التوافق على البرامج المطلوبة لبلوغ هذه الغايات.

وأمام هذه الحالة تعاظمت الحاجة للتفكير باجراء الاصلاحات الضرورية في بنية الاقتصاد العراقي، ومنها النظام المحاسبي، وتوحيد الأنظمة المحاسبية المتعددة المعمول بها في القطاعين العام والخاص، وتطوير أساليب الرقابة المالية وجودتها، ورفع القدرات المهنية للعاملين في حقلي المحاسبة والادارة في العراق. وذلك من أجل الانتقال الى إقتصاد جديد للمحاسبة، وإستخدام أدوات جديدة لمعالجة وظيفة النظام المحاسبي، من اجل توفير المعلومات المحاسبية التي تلبي إحتياجات المستثمرين والمالكين والممولين وغيرهم.

أهمية البحث:

ان أهمية هذا البحث تكمن في إتباع منهج تحليلي معرفي ووصفي لسرد تاريخي مناسب لتطور النظام المحاسبي في العراق المعاصر، ولمعرفة مدى توافق الأنظمة المحاسبية المعمول بها حاليا في إنتاج البيانات بمستوى جودة مقبولة، وذلك لتحقيق أهداف المحاسبة العديدة في الرقابة والتخطيط وإنتاج البيانات وتقديمها للمستخدمين، من اجل ترشيدها في عملية إتخاذ القرارات الاقتصادية، على المستويات الادارية المختلفة.

مشكلة البحث:

أن تعدد الأنظمة المحاسبية في المؤسسات والشركات العراقية للقطاعين العام والخاص، لا يساعد على بناء أنظمة المعلومات الإدارية لإنتاج البيانات الموحدة، تلك البيانات التي تبقى ضرورية على مستويات الاقتصاد الكلي(الماكروي) والجزئي(المايكروي)، وتساعد بالتأكيد على برمجة التخطيط المركزي ولتصميم الميزانية العامة على وفقها، كما تساعد على إتخاذ القرارات على مستوى الوحدات الاقتصادية، خاصة وأن العراق يحتاج في المرحلة الراهنة الى تعزيز دور القطاع العام في عملية

التنمية الاقتصادية والبشرية المستدامة، الى جانب تفعيل دور إيجابي مميز للقطاع الخاص في هذه العملية.

هدف البحث:

يهدف البحث الى عرض منهجي ووصفي للأنظمة المحاسبية المختلفة المعمول بها حالياً، ونقدها بإيجابياتها وسلبياتها، وإستقراء ذلك عبر مراحل تطورها، ومدى ملاءمتها للمرحلة الحالية التي تمر بها السياسة الاقتصادية العراقية، وتحديدًا لتوجهها نحو الليبرالية والإنتفاخ، ومنهج التحول الى اقتصاد السوق، والانتقال الى اللامركزية الإدارية في تسيير الإقتصاد، ومحاربة الفساد الإداري والمالي. مما يتطلب في هذه الحالة إستخدام أدوات جديدة لمعالجة الشؤون المالية، من أجل توفير المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات المستثمرين والمالكين والممولين وغيرهم، والانتقال الى إقتصاد جديد للمحاسبة، يتطلب تحديث النظام المحاسبي الموحد، والتركيز وبشكل أساسي على جانب محاسبة التكاليف فيه، بحيث تلبي إحتياجات الوحدات الإقتصادية الإنتاجية والأعمال، حتى يتماشى مع البيئة الجديدة ومستوى تطورها الإجتماعي والقانوني والتنظيمي، وملائمته مع معايير المحاسبة الدولية في تطبيقاته.

فرضية البحث:

ان فرضية البحث تكمن في الفكرة الآتية: لكي يؤدي النظام المحاسبي دوره الحقيقي والفعال في الإقتصاد العراقي الجديد ، لابد من تحديثه كي يساهم في توحيد السياسة المالية؟ والأنظمة المحاسبية والتقارير المالية المتعددة المعمول بها في المؤسسات العراقية، وفي تحسين الرقابة المالية وجودتها ومنهجها النظري والتطبيقي، وفي رفع كفاءة الاداء المالي والمحاسبي والإداري، لرفع إنتاجيته ، وكذلك في تطوير القدرة المهنية للعاملين في الحقل المحاسبي، وخاصة في مجال محاسبة التكاليف.

محاور البحث:

وعلى ضوء ماتقدم ، يمكن إجمال محاور البحث بالاتي:

- المحور الاول: عرض تاريخي مناسب لتطور النظام المحاسبي في العراق المعاصر؛
- المحور الثاني: النظام المحاسبي الموحد في العراق؛
- المحور الثالث: تحديث وتطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية في الإقتصاد العراقي؛
- المحور الرابع: الخلاصة والإستنتاجات.

المحور الاول: عرض تاريخي مناسب لتطور النظام المحاسبي في العراق المعاصر

كما هو معروف، تعتبر المحاسبة اليوم جزء من نظام المعلومات الإقتصادي العلمي الكمي والمعلوماتي، (سبيرنتك وإنفورمتك- Cybernetics and Informatics). وتطبق على شكل البرامج الإلكترونية المتقدمة التي تلبي متطلبات تطور وتقدم المجتمع في مجال تكنولوجيا المعلومات. وهي ايضا، كنظام، من ناحية، وكفن من الناحية الأخرى، لها جانب نظري وجانب آخر تطبيقي. أن تركيب النظام المحاسبي هو الذي يحدد وظائفه.

اذ يمكن تقسيم تركيب النظام المحاسبي الى الأنظمة الفرعية الآتية:

1. قسم التبويب وتسجيل المعاملات الإقتصادية- مسك الدفاتر؛

2. قسم الإحتساب، قياس الموارد الإقتصادية للوحدة - محاسبة التكاليف؛
3. التقارير المحاسبية، تتمثل في إنتاج البيانات وعرضها وتزويد المستويات الإدارية المختلفة داخل وخارج الوحدة الإقتصادية بهذه المعلومات للإستفادة منها في عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية والإدارية؛
4. التحليل المالي، ويعني ترجمة وتفسير هذه البيانات بشكل عملي، لتسهيل عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية والإدارية النهائية.
- يمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل الآتي:

النظام المحاسبي - شكل (1)



المصدر: عمل شخصي

وعلى الرغم من تطبيق النظام المحاسبي الموحد في القطاعين الإنتاجي والتجاري الحكومي، إلا أن الدوائر الحكومية التابعة للميزانية العامة تتبع المحاسبة الحكومية، والنشاط الإستثماري العائد لوزارة التخطيط، والمؤسسات المصرفية والتأمين، ومؤسسات القطاع الخاص، هي الأخرى تتبع أنظمة مختلفة. وهنا نحاول وبشكل مكثف تسليط الضوء على المراحل التي مرت بها عملية تنظيم العمل المحاسبي، ولغاية تطبيق النظام المحاسبي الموحد، نورد هنا كالاتي:

أولاً: القانون التجاري

يعمل النظام المحاسبي في جمهورية العراق، على وفق مجموعة من القوانين والتعليمات، منها القانون التجاري رقم 60 لسنة 1943، المادة 47، كذلك قانون رقم 149 لسنة 1970 المادة 31، وأخيراً قانون رقم 30 لسنة 1984. حيث ألزمت هذه المواد التاجر العراقي، بعدد من الواجبات. حدد القانون التجاري رقم 30 لسنة 1984 وتعديلاته، في الباب الثاني/ الفصل الأول، المواد 7، 8، 9، منه، صفة وأهلية والإسم التجاري ومسك الدفاتر التجارية للتاجر. وفي الفصل الثالث/الفرع الأول من المادة 12 (الدفاتر التجارية)، وتنص على:

التاجر الذي لا يقل رأسماله عن (30.000) ثلاثين ألف دينار، عليه أن يمسك الدفاتر التي تستلزمها طبيعة تجارته وأهميتها بطريقة تكفل بيان مركزه المالي. وعليه في جميع الأحوال أن يمسك الدفترين الآتيين:

- 1- دفتر اليومية
- 2- دفتر الاستاذ

1- دفتر اليومية : وفق المادة 13 من القانون المذكور، يقيد في دفتر اليومية على وفق المستندات الأصولية تفصيلات كافة المعاملات التجارية التي يقوم بها التاجر يوما بيوم ،من شراء وبيع الموجودات وراس المال والبضاعة، والمدينين والدائنين، الأوراق المالية، النقد والبنك، وكذلك الإيرادات والمصروفات كافة، بالإضافة الى مسحوباته الشخصية.

2- دفتر الاستاذ : وفق المادة 14 من القانون المذكور، للتاجر ان يمسك دفاتر يومية مساعدة ، لقيد تفصيلات الانواع المختلفة من المعاملات التجارية التي يقوم بها. ويتم ذلك وفق قيد اجمالي لهذه العمليات المرحلة من دفتر اليومية الاصلي شهريا.

ويكون استخدام هذين الدفترين الزاميا. فضلا عن ذلك فقد أجاز هذا القانون ايضا إمكان استخدام الدفاتر الاخرى المساعدة على وفق مقتضيات حجم اعمال الشركة لتسجيل بعض العمليات التجارية. واجازت المادة 19 من القانون المذكور للتاجر بان يستخدم الاجهزة التقنية والاساليب الجديدة المتطورة في تنظيم حساباته وبيان مركزه المالي وفي اصول مراسلاته التجارية. وتهدف هذه الاجراءات الى تنظيم وتوحيد الاجراءات المحاسبية في المعاملات التجارية للتجار.

ثانيا: قانون اصول المحاسبات العامة؛

لمزيد من التوضيح [التاريخي] نشير الى أنه كان قد صدر في سنة 1940، أول قانون في تنظيم المحاسبة الحكومية- الميزانية العامة، الذي كان يعتمد على القانون العثماني لسنة 1326 ، والذي يتضمن المبادئ العامة للمحاسبة، والنظام المالي الوارد في القانون 712 لسنة 1924. ان قانون اصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 وتعديلاته، يعد خطوة جيدة لتطبيقات مماثلة في الدوائر التابعة للميزانية العامة. إذ ان القانون قد اوضح في فصوله الخمسة كل ما يلزم بخصوص إيرادات الدولة والرقابة على الصرف والدورة الحسابية وفي المراقبة والتدقيق والسنة المالية، وكل ذلك جاء بهدف توحيد الاجراءات المالية للدوائر التابعة والمرتبطة حسابتها مركزيا بالميزانية العامة للدولة.

يعد هذا بداية تطور النظام الحاسبي الحكومي، على الرغم من تاخير تسجيلات القيود المحاسبية، و إعداد التقارير المالية- والنتيجة النهائية الموحدة للدوائر المرتبطة بالميزانية العامة. و هو ما يزال بعيدا عن النظام الحاسبي الحكومي الحديث من حيث المبادئ والاستخدام في التطبيق العملي، و لا يتلائم مع الهيكلية المالية والتغيرات البنوية الحالية للاقتصاد الوطني.

بشكل عام يمكن القول بأن هذا النظام يتصف بالميزات الثلاث الآتية:

- 1- عدّ شراء الموجودات الثابتة مستهلكة دفعة واحدة عند شرائها، وهذا يعني عدم تطبيق نظام الاندثار على هذه الموجودات.
- 2- اعتماد الاساس النقدي في تسجيل المصروفات والإيرادات، اي عدم تطبيق اسلوب المستحقات والمدفوعات المقدمة.
- 3- المركزية في اعداد الحسابات الناجمة عن المصروفات والإيرادات والميزانية العامة.

ثالثا: الانظمة المعدة من المكاتب المحاسبية والمراكز الادارية

بعد ثورة تموز 1958، استخدمت انظمة محاسبية مختلفة في بعض المؤسسات الصناعية والحكومية منها على سبيل المثال، كالاتي:

معامل التبوغ والسيكاير العامة، الغزل والنسيج، الالبان، الاسمنت ، السكر، وغيرها. متبعة انظمة متقدمة عن سابقتها. وبعد اجراءات التاميم في سنة 1964 التي طالت المؤسسات الصناعية مثل، شركات الدخان، والغزل والنسيج ، ومعامل فتاح باشا، والبنوك وشركات التامين الخاصة، اصبح هناك ضرورة لاستخدام النظام المحاسبي المتقدم في هذه المؤسسات، بغية المتابعة والرقابة والتدقيق وانتاج البيانات اللازمة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية . ولهذا الغرض تم اعداد انظمة متقدمة للمحاسبة من قبل:

1- مكاتب المحاسب القانوني المجاز والمعترف بها قانونيا، حيث أعدت أنظمة محاسبية متطورة للقطاع الصناعي الحكومي والخاص.

2- المركز القومي للاستشارات والتطوير الاداري في العراق، الذي بدأ اعماله في سنة 1963، و أعد أنظمة محاسبية متطورة للقطاع الانتاجي والتجاري والخدمي الحكومي، ولعب دورا مهما في تطوير الانظمة الادارية والمحاسبية، خاصة في مجالات محاسبة التكاليف والتدقيق ورفع الانتاجية والرقابة النوعية، التحليل المالي، والميزانيات التخطيطية وغيرها، و إعداد دورات تاهيلية وتدريبية للعاملين ، بهدف رفع مستوى معرفتهم في اماكن تطبيق الانظمة المحاسبية المتقدمة في المؤسسات الصناعية والتجارية الحكومية.

كان هناك أنظمة متعددة للمحاسبة في المؤسسات الصناعية والتجارية والدوائر الحكومية، والانشطة الاستثمارية. فكانت تلك المؤسسات بالمحصلة تختلف فيما بينها من حيث، احتساب الكلفة ، واسباب اعداد الحسابات النهائية والتقارير المالية. فمثلا كانت شركات القطاع الصناعي الحكومي تستخدم في تسجيل المعاملات الاقتصادية، الدفاتر التالية:

- 1- دفتر اليومية
- 2- دفتر الاستاذ العام
- 3- دفتر يومية الصندوق
- 4- دفتر المساعد للايرادات والمصروفات
- 5- دفتر تفاصيل الموجودات الثابتة
- 6- دفتر المخازن
- 7- دفتر المساعد للمدينين والدائنين

ويتم على وفق التسجيلات الواردة في هذه الدفاتر استخراج التقارير الآتية:

- 1- تقرير كلفة الانتاج
 - 2- تقرير حساب النتيجة اي الارباح والخسائر على شكل مراحل
 - 3- اعداد الميزانية العمومية
- ومن أجل تصور أفضل يمكن أن تعود إلى نماذج هذه التقارير مرفقة في نهاية البحث.

فبعد التاميم واتساع حجم القطاع الصناعي، بادر المركز القومي للاستشارات والتطوير الاداري، وكذلك مكاتب المحاسب القانوني المجازة، باعداد النظام المحاسبي للتكاليف لقسم كبير من هذه الشركات المؤممة، ولكن لم يكن ملزما للتطبيق من قبلها.

رابعا: النظام المحاسبي للنشاط الاستثماري على وفق الخطط الاستثمارية لوزارة التخطيط

ان النظام المحاسبي للنشاط الاستثماري على وفق الخطط الاستثمارية لوزارة التخطيط ، يتم بطريقة مركزية من قبل وزارة التخطيط، وفق اللوائح المالية المعتمدة من قبل الوزارة ، معتمدا على الكشوفات الحسابية المستخلصة من اليومية العامة ، والتي ترسل الى الوزارة من الجهات المسؤولة عن تنفيذ

المشروع الاستثماري من اجل اجراء التسويات اللازمة بالمبالغ المحولة من الوزارة على حساب المشروع.

خامسا: نظام محاسبي خاص بالمصاريف وشركات التامين

في البنوك وشركات التامين تم اعداد نظام محاسبي الموحد للمصارف وشركات التامين من قبل لجنة مشكلة في وزارة المالية. وبدأ بتطبيقه اعتبارا من 1988/1/1. وهو نظام خاص لهذا القطاع بالنظر لخصوصيات الوظائف التي تمارسها المصارف وشركات التامين، واختلاف انظمتها عن المنشأة من حيث طبيعة الخدمات المقدمة ، واسلوب انجاز المعاملات اليومية ، مما يقتضي ابراز نشاطها بشكل مستقل يتصف النظام بالبساطة والمرونة ، وتطبيقات لمبادئ حسابات التكاليف، ويتبع نظام الرقم العشري لحسابات الدليل من

(1-4)، وتمثل حساباتالميزانية، كالاتي:

1- الاصول

2- الخصوم

3- الاستخدامات

4- والموارد

وحسابات مراكز الانتاج لشركات التامين (الكلفة) من (5-9)، وتمثل حساباتها، كالاتي:

5- التامين البحري

6- التامين غير البحري

7- التامين على الحياة

8- اعادة التامين الواردة

9- النشاطات الاخرى

والنظام مقسم الى ثلاثة اجزاء:

اولا: الدليل المحاسبي وشرح الدليل، كما في اعلاه

ثانيا: المعالجات القيدية

ثالثا: القوائم المالية والموازنات التخطيطية

اما المبادئ والاسس التي اعتمدها النظام المحاسبي للمصارف وشركات التامين، هي كالاتي:

. مبدا الاستحقاقات في الايرادات والمصروفات

. حسابات متقابلة ضمن حسابات الميزانية

. تبويب الحسابات وفق دليل النظام المحاسبي الموحد

. التميز بين النشاط الجاري والنشاط الاستثماري ، وبين النشاط العادي والنشاط الاستثنائي

. تبويب الاصول الثابتة حسب طبيعتها واستخدامها في النشاط

. التاكيد على عدم استخدام الحسابات الاخرى اين ما وردت بالدليل الا اذا توفر تحليل محدد

للمستويات التي تليها.

والسجلات المحاسبية المستخدمة في المصارف ، وهي كالاتي:

. السجلات الالزامية: وتمثل بسجلات اليومية العامة ، وسجل الاستاذ العام

. السجلات الاختيارية: وهي السجلات (المساعدة) التي تتطلب حاجة العمليات المصرفية ، مثل سجلات

حسابات التوفير ، وسجلات الحسابات الجارية

سادسا: النظام المحاسبي الموحد؛

بالمقابل يمكن الإشارة إلى انه، ظهر إلى الوجود بعد فترة؛ نظام موحد للمحاسبة في المؤسسات التي كانت تابعة للمؤسسة العامة للتجارة. فقد أعد المركز العربي للبحوث والإدارة المعروف ب (أراك) في سنة 1969 نظام التسجيل والعمليات المحاسبية واللوائح القانونية اللازمة لتطبيق هذا النظام، ويتضمن الدليل وخارطة الحساب على أسس المجموعة، كما يلي:

1- الموجودات

2- المطلوبات

3- كلفة الانتاج او الخدمة

4- كلفة البضاعة او الخدمة المباعة

5- الايرادات والمصروفات بما في ذلك الربح والخسارة

6- تقسيم الربح

وكل حساب من هذه الحسابات مقسم الى:

حسابات تفصيلية وفرعية.

وعلى سبيل المثال نشير إلى ان إدارة المؤسسة العامة للغزل والنسيج، أصدرت قرارها المرقم 5 في 1971.8.23 بتطبيق النظام المحاسبي الموحد. وفي 1972.4.1 تم تعميم تطبيقه في فروع شركات هذه المؤسسة كافة. وفي 1973.4.1 طبق هذا النظام على كل مؤسسات القطاع الصناعي الحكومي.

واصبح هذا النظام اساسا في تكوين النظام المحاسبي الموحد الذي توسع تطبيقه فيما بعد، وشمل كل القطاعات الصناعية والتجارية الحكومية. ان هذا النظام المسمى بالنظام المحاسبي الموحد لم يشمل كل قطاعات الاقتصاد.

وعليه وفي ضوء نظرة مباشرة وعن كتب ، نجد اليوم في العراق أنظمة محاسبية مختلفة في التطبيق، وهي:

1. المحاسبة الحكومية؛

2. النظام المحاسبي الموحد للقطاعات الصناعي والتجاري الحكومي؛

3. النظام المحاسبي للنشاط الإستثماري على وفق الخطط الإستثمارية لوزارة التخطيط؛

4. نظام محاسبي خاص بالبنوك وشركات التامين؛

5. أنظمة محاسبية متعددة في وحدات الاعمال للقطاع الخاص.

ومن الطبيعي أن نشير هنا إلى ان هذه الأنظمة تختلف فيما بينها من حيث السجلات والدفاتر والتسجيل وإعداد الحسابات الختامية والتقارير المالية، ومن ثم تؤدي هذه التعددية إلى نتائج مختلفة فيما بينها.

المحور الثاني : النظام المحاسبي الموحد في العراق

إن إنبثاق هذا النظام قد ساعد على تطوير نظام المحاسبة المالية والإدارية في الوحدات الإقتصادية للقطاع العام وإدارات التمويل الذاتي والجمعيات التعاونية وجميع شركات القطاع المختلط، التي تتعامل على

أسس إقتصادية وتهدف الى تغطية كلف إنتاجها ، بغض النظر عن إرتباطها الإداري.

يتصف هذا النظام بالمرونة. ويمكن تطبيقه يدويا وإلكترونيا في إنتاج البيانات المحاسبية.

لقد ساهم هذا النظام في توحيد اللوائح والقوانين المحاسبية، وعملية تسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الشركات والصناعات النوعية و على المستوى القومي باوسع معانيه، من جهة إعداد الحسابات الختامية والميزانية التخطيطية في إطار محدد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف

المحاسبية. وهو يتناول مفردات رئيسة متضمنا المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف.

وعليه يمكن إجمال محاور [ونائج] التوحيد بالآتي:

- . توحيد الأسس والمبادئ والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية؛
- . توحيد أسس تقييم المخزون من المواد والمنتجات وبقية الاصول؛
- . توحيد معدلات الاندثار لكافة الاصول؛
- . توحيد السنة المالية مع توحيد تأريخ إعداد حسابات النتيجة وقوائم المركز المالي؛
- . توحيد الحسابات الختامية؛
- . توحيد حسابات الإحتياطات والتخصيصات؛
- . توحيد الميزانيات التخطيطية النقدية والمالية والفنية؛
- . توحيد الدليل المحاسبي الذي يتم على اساسه، تحليل وتبويب وتصنيف وتقسيم العمليات والبيانات المحاسبية.

بنية النظام المحاسبي الموحد:

ساعد النظام المحاسبي الموحد على سهولة تسجيل العمليات الحسابية وإنتاج البيانات على مستوى الشركات والمؤسسات العامة النوعية والإقتصاد الوطني؛ لتضمنه، المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف. وفي ضوء ذلك نرصد المفردات التركيبية الآتية:

- الدليل المحاسبي الموحد واطاره العام، (خارطة الحسابات)؛

- شرح الدليل المحاسبي؛

- الدفاتر والسجلات المحاسبية.

وتبعا لمفردات تركيبه التي تضمنها ،فأنه يمكن القول ان النظام المحاسبي الجديد قد استخدم الآليات

الآتية في إطار عمله:

. توحيد الميزانية التخطيطية؛

. توحيد حسابات النتيجة، (الارباح والخسائر، والميزانية العمومية)؛

. تطبيق نظام الجرد المستمر والمتابعة.

الدليل المحاسبي وإطاره العام :

يعتمد الدليل المحاسبي في أسس تصنيف حساباته وترقيمها على تسعة مجموعات، كالاتي:

1- الأصول؛

2- الخصوم؛

3- الإستخدامات؛

4- الموارد.

حسابات الميزانية

1.الأصول،(الموجودات)	2.الخصوم، (المطلوبات)
11.اصول ثابتة	21. راس المال
12. مشروعات تحت التنفيذ	22. إحتياطي وفائض مرحل
13. المخزون	23. تخصيصات
14. قروض طويلة الاجل	24. قروض طويلة الاجل
15. إستثمارات مالية	25. بنوك دائنة
16. مدينون	26. دائنون

17. حسابات مدينة اخرى	27. حسابات دائنة اخرى
18. نقدية في الصندوق والبنوك	28. نتيجة العام

حسابات النتيجة

3- الاستخدامات، (المصروفات)	4. الموارد، (الايرادات)
31. الاجور	41. إيرادات النشاط الجاري
32. مستلزمات سلعية	42. إعانات
33. مستلزمات خدمية	43. إيرادات اوراق المالية
34. مشتريات بغرض البيع	44. إيرادات تحويلية
35. مصروفات تحويلية جارية	45. أرباح مشروعات التعمير والإسكان والاراضي
36. تحويلات جارية تخصيصية	

وتتفرع هذه الحسابات على المستويات، الثالث والرابع والخامس والسادس.

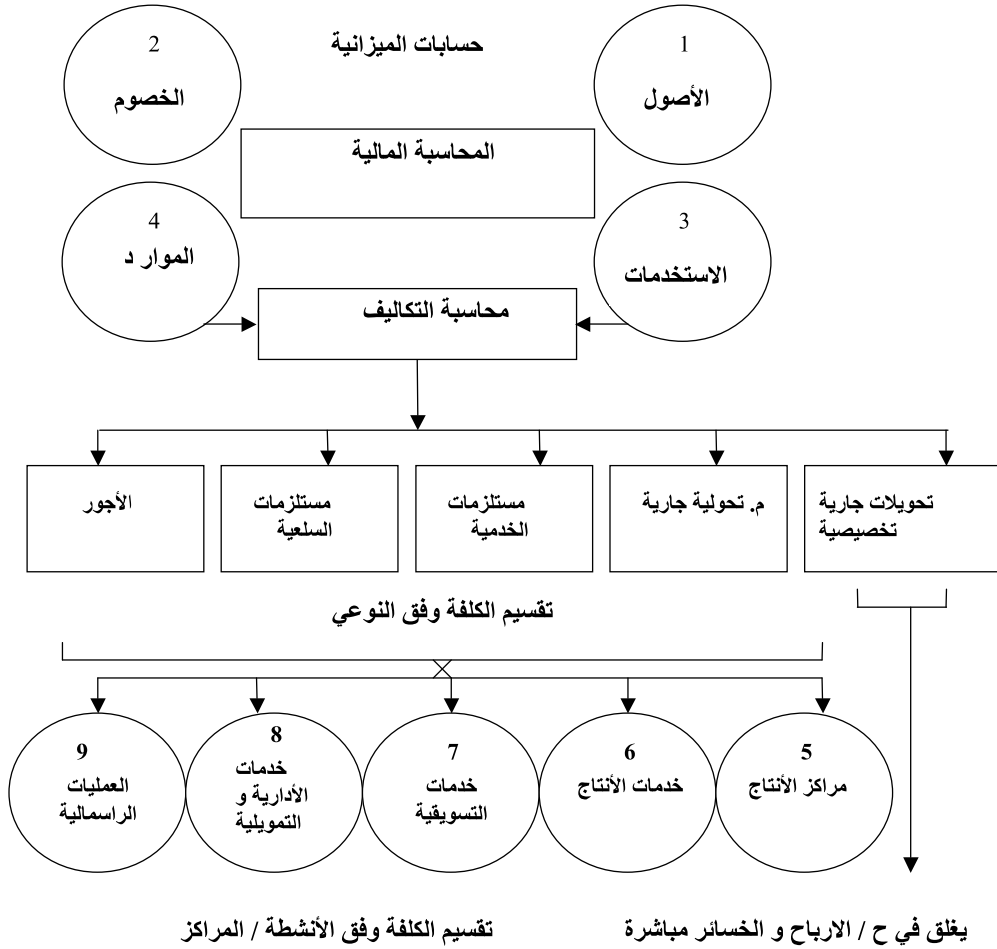
مراكز الكلفة:

- 5- مراقبة مراكز الإنتاجية
- 6- مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية
- 7- مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
- 8- مراقبة مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية
- 9- مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية

ان الحسابات الاربعة الاولى من 1-4 والمذكورة في أعلاه تمثل حسابات إجمالية، (المحاسبة المالية). اما محاسبة التكاليف، فقد خصصت لها حسابات اجمالية من 5-9. ويتأثر هذا التقسيم الى حد ما من الناحية النظرية بالتقسيمات الموجودة في الادب المحاسبي للبلدان ذات اللغة الانكليزية والألمانية، اي(الأنجلوسكسوني). وتقسم كل هذه الحسابات الى حسابات تفصيلية وفرعية متعددة، اذ اظهرت من خلال تطبيقها في القطاع الصناعي، بانها غير عملية، وتحتاج الى عمل و وقت كثيرين.

ويمكن التعبير عن العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الموحد في العراق، بالمخطط رقم 1، كالآتي:

1 في مجال قياس التكلفة
النظام الحالي



المصدر: عمل شخصي
المصدر: عمل شخصي

إِدْفَاتِر و السجلات المحاسبية

حدد النظام المحاسبي الموحد المجموعة الدفترية التي تجمع فيها العمليات والنشاطات المالية للوحدة الإقتصادية كافة، وهي كالآتي:
1- دفاتر رئيسة؛

- 2- دفاتر تحليلية، (استاذ مساعدة)؛
- 3- دفاتر الحسابات الشخصية، (استاذ مساعدة - مفردات)؛
- 4 . دفاتر وسجلات الكلفة وكشوف دورية.

المحور الثالث: تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية في الإقتصاد العراقي

ان النظام المحاسبي الموحد والمطبق في الوحدات الصناعية الحكومية، وضع في حينه لسد إحتياجات الإقتصاد الموجه اوالمخطط، وفي ظل هيمنة القطاع العام في النظام المركزي لتسيير الإقتصاد، وإنتاج البيانات لخدمة الإقتصاد الكلي؛ أكثر منه الإقتصاد الجزئي، ولم يتغير حتى الان. وفي ظل تنامي عولمة الإقتصاد، نجد اليوم بان سياسة العراق الإقتصادية تتوجه نحو اللبرالية والإفتاح، وتبني مبدأ اقتصاد السوق الحر. أن الانتقال من تسيير الإقتصاد مركزيا الى اللامركزي، وتفعيل دور القطاع الخاص في معظم القطاعات الإقتصادية. والحالة هذه تستوجب البحث عن أدوات مالية جديدة لتوفير المعلومات المحاسبية التي تلبى إحتياجات الوحدات الإنتاجية، والمستثمرين والممولين. فعليه، نجد ان العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في تصميم النظام المذكور، جاءت لتركز على الاول على حساب الثاني، وبذلك أهمل دور الوحدات الإنتاجية على إعتبارها المنتج الأساسي للبيانات التحليلية التي تنتجها محاسبة التكاليف. لذا فان محاسبة التكاليف في إطار النظام المحاسبي الموحد في هذه المرحلة غير مجدية لاداء وظائفها في مجالات قياس التكلفة، والرقابة عليها ، وإتخاذ القرارات الرشيدة في الوحدات الإنتاجية.

وفي ضوء هذه الاشكالية ، يمكن القول بان النظام المحاسبي الموحد بشكله الحالي، لا يعدو ان يكون الا مسودة النظام المحاسبي للتكاليف. فعليه أرى بان هناك ضرورة وحاجة ماستين الى تحديث وتطوير النظام المحاسبي الموحد الحالي والتركيز بالشكل الخاص على تحديث محاسبة التكاليف.

ساحاول هنا، بتكثيف، عرض دور محاسبة التكاليف في إطار النظام المحاسبي الموحد في مجالات:

. قياس التكلفة؛

. الرقابة عليها؛

. وعملية إتخاذ القرارات الاقتصادية.

ثم يتبع ذلك بما أراه ضروريا لتطوير وتحديث محاسبة التكاليف، حتى تكتمل وتصل الى المستوى العلمي، من خلال بلورة نموذج، (موديل)، للنظام المحاسبي للتكاليف، وكالاتي:-

1. في مجال قياس التكلفة:-

إقتصر النظام المحاسبي الموحد على توزيع عناصر الإستخدامات على مراكز التكلفة حسب الانشطة، ولكنه لم يذكر او يتعرض لعلاقة قياس التكلفة بنظريات التكاليف. هذا باستثناء ما ذكره في مجال قياس تكلفة الإنتاج تحت التشغيل. أقترح من الضروري تطوير سجلات ودفاتر وجداول التكاليف في اطار النظام المحاسبي الموحد، بحيث يساعد على تصنيف بنود التكاليف على الأساس النوعي الى تكاليف مادية وتكاليف غير مادية اي (انتاجية وغير انتاجية)*، ومن ثم الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة من ناحية، والمتغيرة والثابتة، من ناحية اخرى، لما لها من أهمية خاصة في تحديد تكلفة الإنتاج والقرارات التي يمكن ان تترتب عليه، مثل إستغلال الطاقة، وتحديد الحد الأدنى للأسعار في المدى القصير، ودراسة العلاقة المثلى بين التكلفة وحجم الإنتاج والربح. كذلك تبرز أهميتها الخاصة ايضا، عند اعداد الميزانيات التخطيطية، وفي مجال الرقابة والتخطيط، وعرض القوائم المالية. وهذا التطوير في السجلات والدفاتر، يسهل تطبيق اية نظرية من نظريات التكاليف عند قياس التكلفة، اي، (التكاليف الكلية، التكاليف الحدية، والتكاليف المتغيرة). بل، وأكثر من ذلك، يمكن قياس تكلفة الوحدة باكثر من اسلوب، وهذا في حد ذاته يعتبر إنتاج للمعلومات التي تتناسب مع الموقف الذي تُطلب من

اجله. كما ان هذا الاسلوب ، يرشد تسعير المنتجات الضرورية، وتلك التي تعتبر كمالية، وتلك التي تنتج بهدف تصديرها الى الخارج.

ومن الامور التي أثارت اهتمامي، ما يتبع حاليا في النظام المحاسبي الموحد عند توزيع عناصر الاستخدامات،

(الكلفة)، على مراكز التكلفة، وبالاخص ما يتبع بالنسبة لمركز رقم 9/ (العمليات الراسمالية)، والذي توزع عليه عناصر التكلفة المتعلقة بالمشغولات الداخلية، اي التكوين الإستثماري الذاتي، التي تنتجها الوحدة الإقتصادية للاستخدام الذاتي، فأنا أقترح مايلي:

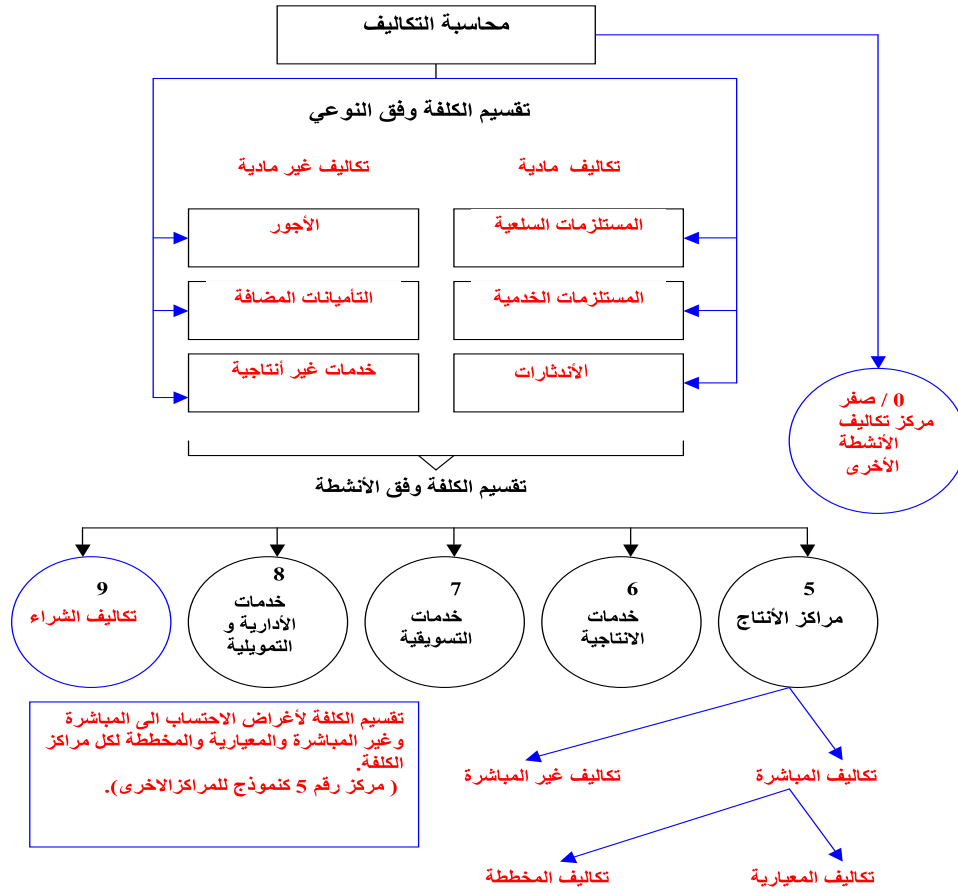
اولا:- ان العناصر التي توزع على هذا المركز ليست من عناصر التكلفة في شئ، لانها تعتبر قيمة لإصول تكونها الوحدة الاقتصادية بنفسها لنفسها، وهذه لا تعتبر، من الناحية النظرية، من عناصر التكلفة. وقد تنبه النظام المحاسبي الموحد لتلك الحقيقة ، وامر بتوزيعها على هذا المركز تمهيدا لإضافتها الى أصول الوحدة.

ثانيا:- ان ما يتبع حاليا بخصوص هذه العناصر في مركز 9/ ، لا يتم التخصيص او التوزيع عمليا إلا في نهاية السنة المالية. اي مرة واحدة تقريبا في السنة، فهذه تعتبر من ناحية التكاليف لا تحقق رقابة فعالة. كما انها قد تؤدي الى خضوع هذه العملية، (توزيع الاستخدامات)، لكثير من التقدير والإجتهد، بحيث يمكن ان يكون متوسط تكلفة الوحدة في إتجاه يخالف المتوسط الفعلي او الحقيقي للتكلفة. وكما أن التوزيع على هذا المركز في نهاية الفترة المحاسبية، لا يحقق ما يمكن ان يسمى بالتوجيه من المنبع اي (من الأصل). وهذا يعتبر من الأمور الهامة في مجالات التسجيل بالدفاتر . كذلك اقترح ان تميز الوحدة في البداية بين المستندات المتعلقة بانفاق التشغيل العادي-الانتاجي، وتلك الخاصة بالتكوين الراسمالي الذاتي، اي (مركز/9)، بحيث يمكن تجميع هذه المستندات المتميزة عن غيرها، وتخصيصها على مركز جديد، يمكن إحداثه تحت رقم/صفر، باسم؛

(نفقات الانشطة الاخرى/الاستثمارية والمالية)، بدلا من رقم/9، دون أن تخضع هذه العملية لإجتهد او تقدير من جانب المحاسبين أو المدراء، حتى تكون النتائج مُعبّرة عن النشاط الفعلي او الحقيقي التشغيلي.

ادناه الرسم التخطيطي بالنظام المحاسبي الموحد الحالي، والإضافات المقترحة، كنموذج، (موديل)، من قبلي، والمؤشرة باللونين الازرق والاحمر، المخطط رقم 2 أدناه.

1 في مجال قياس التكلفة



المصدر: عمل شخصي

2 - في مجال الرقابة على عناصر التكاليف:

إكتفى النظام المحاسبي الموحد بالموازنة التخطيطية، بإعتبارها أداة من أدوات الرقابة على التكاليف، بل وعلى مختلف الأنشطة التي تزاولها الوحدة الإقتصادية. وهذه الموازنة غالباً ما تعد أرقامها من متوسطات السنوات السابقة. وان حدث شئ من الإجتهد أو التطوير في اعدادها، يكون على اساس تقديري أو تخميني، غير مبني على أسس علمية صحيحة، اذ لم يلزم النظام أية من الوحدات الإقتصادية بضرورة إتباع أسلوب معين عند إعداد وتقدير أرقام الموازنة المذكورة. فعليه أترح مقترحات متعددة في هذا المضمار، وخاصة في الجانب المتعلق بعناصر التكاليف، وهي كالآتي:-

اولاً:- ارى من الضرورة إهتمام الوحدات الاقتصادية بما يسمى بنظام التكاليف المحددة مقدماً. وان تذكر الوحدة في ذيل الموازنة كيفية إجراء تقديرات أرقام التكاليف. هل من خلال المتوسطات للسنوات

السابقة، او بتعديل تلك المتوسطات مع شئ من التقدير، او بالإستناد على معايير عملية بجانبها، المادي والمالي، (الكمي والقيمي). كما على الوحدة أيضا ان تحدد لنفسها فترة تصل خلالها الى نظام المعايير، وذلك تحت إشراف المؤسسة او القطاع المختص. ولا شك ان إعتقاد الموازنة التخطيطية على المعايير، يجعلها من أدوات الرقابة الفعالة من ناحية، ومن الأدوات الإقتصادية من ناحية اخرى، والمقبولة من طرفي الإدارة والمنفذين، من ناحية ثالثة .

ثانياً:- أن الإهتمام بالمعايير في مجالات التكاليف، سوف يسهل، بلا شك، القدرة على التمييز بين العناصر المباشرة وغير المباشرة للكلفة، ومن ثم التمييز تدريجيا بعد إكتساب الخبرة لدى الوحدة في التطبيق بين العناصر المتغيرة والثابتة، وعليه فإن هذه تعتبر من الموضوعات المتشابهة، والتي تخدم بعضها البعض، ويرفع من كفاءة أحدهما الآخر، وهذا ما يسمى بالتغذية العكسية، Feedback.

ثالثاً:- الإهتمام بنظام محاسبة المسؤولية، وبالأخص في مجال التكاليف. وهذا يحقق مبدأ ربط التكلفة بالمسؤول عن حدوثها. ومن ثم فإن عملية الرقابة تنصب هنا على الأشخاص المسؤولين عن صرف عناصر الكلفة، وليست على العناصر ذاتها. ويعتبر هذا من أحدث المداخل العلمية لعملية الرقابة. وحتى يمكن تطبيق نظام فعال لمحاسبة المسؤولية، أرى ان يوفر النظام مجموعة من الأدوات والمقومات لتحقيق هذا النظام وجعله فعالاً. ومن اهم هذه الأدوات، هي:-

- . نظام للتكاليف المحددة مقدما ، ليكون مقياسا تقاس عليه الاحداث الفعلية؛
- . نظام للتقارير لتحقيق الإتصال بين مختلف المستويات الادارية؛
- . تنظيم إداري وخرائط تنظيمية واضحة تحدد المسؤوليات والسلطات؛
- . دليل لمراكز المسؤولية بجانب الخرائط التنظيمية؛
- . نظام مدروس للحوافز وفق مبدأ الثواب والعقاب، يثاب بظله الكفوء ويعاقب المقصر.

وتحتاج كل واحدة من هذه الأدوات والمقومات الى مزيد من البحث والدراسة، حتى تضمن وجود نظام كفوء لمحاسبة المسؤولية. وان هذا الاسلوب من العرض يتماشى مع مبدأ تقسيم النظام الكبير الى أنظمة فرعية او جزئية، بحيث يعنى بكل جزء، ثم يتم تجميع هذه الأنظمة او الأجزاء بما يضمن تحقيق أعلى كفاءة وفاعلية. وأرى ايضا ضرورة الإهتمام بتصميم نظام مستندي خاص بخطوط المسؤولية، وذلك كي يمكن توجيه التقارير في الوقت المناسب وبالشكل المطلوب الى المسؤول عن عنصر انفاق الكلفة. وفي هذا المجال يستوجب ضرورة تقسيم عناصر التكاليف الى ما يمكن التحكم فيه، (خاضع للرقابة)، وما لا يمكن التحكم فيه، (غير خاضع للرقابة)، عند مستوى إداري معين. وحتى تكون الرقابة فعالة وموضوعية، ارى ضرورة تحقيق الرقابة على الإنفاق عند المنبع، اي مع حدوث الانفاق، (الصرف)، وليس الإنتظار وحتى مرور مدة معينة، ثم تقسم التكاليف حسب مستويات المسؤولية والتحكم.

ويمكن الاستفادة من الوسائل الإلكترونية الحديثة في إعداد هذه التقارير الفورية، وتوجيه كل منها في قناة الإتصال المناسب، وإذا أحسن تصميم أنظمة التقارير، وحُدّد في خطوط تسييرها، بوضوح، سوف يؤدي هذا الى تكامل عملية الرقابة وتكامل أيضا في المعلومات.

رابعاً:- الرقابة على التكلفة الإدارية والتمويلية، غالبا ما توجه الإدارة اهتمامها للرقابة على تكلفة الإنتاج وتكلفة التسويق، وتتجاهل الإهتمام المطلوب بتكلفة النشاط الإداري، باعتبار ان هذه التكلفة تعبر عن نشاط الإدارة ذاتها، التي تقوم بعملية الرقابة. فعليه أرى ضرورة توجيه المزيد من الرقابة الى عناصر بنود التكلفة الإدارية، والتي حددها النظام عند توزيع عناصر الإستخدامات على مركز/8، (الخدمات الإدارية والتمويلية) ، ولا سيما وأن هذه التكاليف في تزايد يوما بعد يوم في الوحدات الإقتصادية. ومن الممكن ان تحصر هذه التكاليف سنويا، تمهيدا لتوزيعها على المراكز الإنتاجية على أساس التكاليف المباشرة لكل مركز تكلفة. أو إعتبارها بشكل مباشر عبئا على حساب الإرباح والخسائر للوحدة الإقتصادية. والأخيرة هي نظرة قاصرة لهذا البند الهام من التكلفة، وما يترتب عليه من حساب

غير واقعي لأسعار المنتوجات. حيث ان الأساس المنطقي للتسعير، هو تخصيص وتوزيع جميع بنود التكاليف على وحدة المنتج النهائي، للوصول الى التكلفة الحقيقية، ومن ثم إظهار صافي حساب نتيجة التشغيل من ربح او خسارة على حقيقته ايضا.

ومن الضروري ايضا الفصل بين التكاليف الإدارية والتمويلية، حيث يجب أن تخضع التكلفة الإدارية للرقابة عند المنبع من قبل الجهات الإشرافية والرقابية على الوحدة الاقتصادية، ولتكن المؤسسة او القطاع. كما أنه من جانب آخر، يجب ان يتم تحليل التكلفة التمويلية، (الفوائد على القروض والسندات وللبنوك)، الى بنودها المختلفة، وذلك لتمكين الرقابة على أنواع القروض. ان التكلفة التمويلية تنتج من بعض العناصر المذكورة في الخصوم اي التي تحمل رقم 2/ في الدليل المحاسبي للنظام، ولا تعتبر، من الناحية النظرية، من عناصر التكلفة. ولذلك أرى من الضروري توجيه مزيد من الإهتمام بتحليل العلاقة بين هذه العناصر في الخصوم او الالتزامات، وتحميلها تحت رقم / صفر، (تكاليف الانشطة الاخرى/الاستثمارية والمالية)؛ المقترح في الفقرة الثانية المذكورة انفا، تحت عنوان في مجال قياس التكلفة، وما يظهر كنتيجة لها في هذا المركز، بدلا عن مركز/8، وإعتبارها بشكل مباشر عينا على حساب الأرباح والخسائر للوحدة الاقتصادية، حتى يمكن ترشيد سياسات الإقتراض والرقابة عليها، وأقترح بان يكون ذلك مناسباً لسداد هذه القروض او تجديدها او إبرام عقد قروض جديدة...الخ.

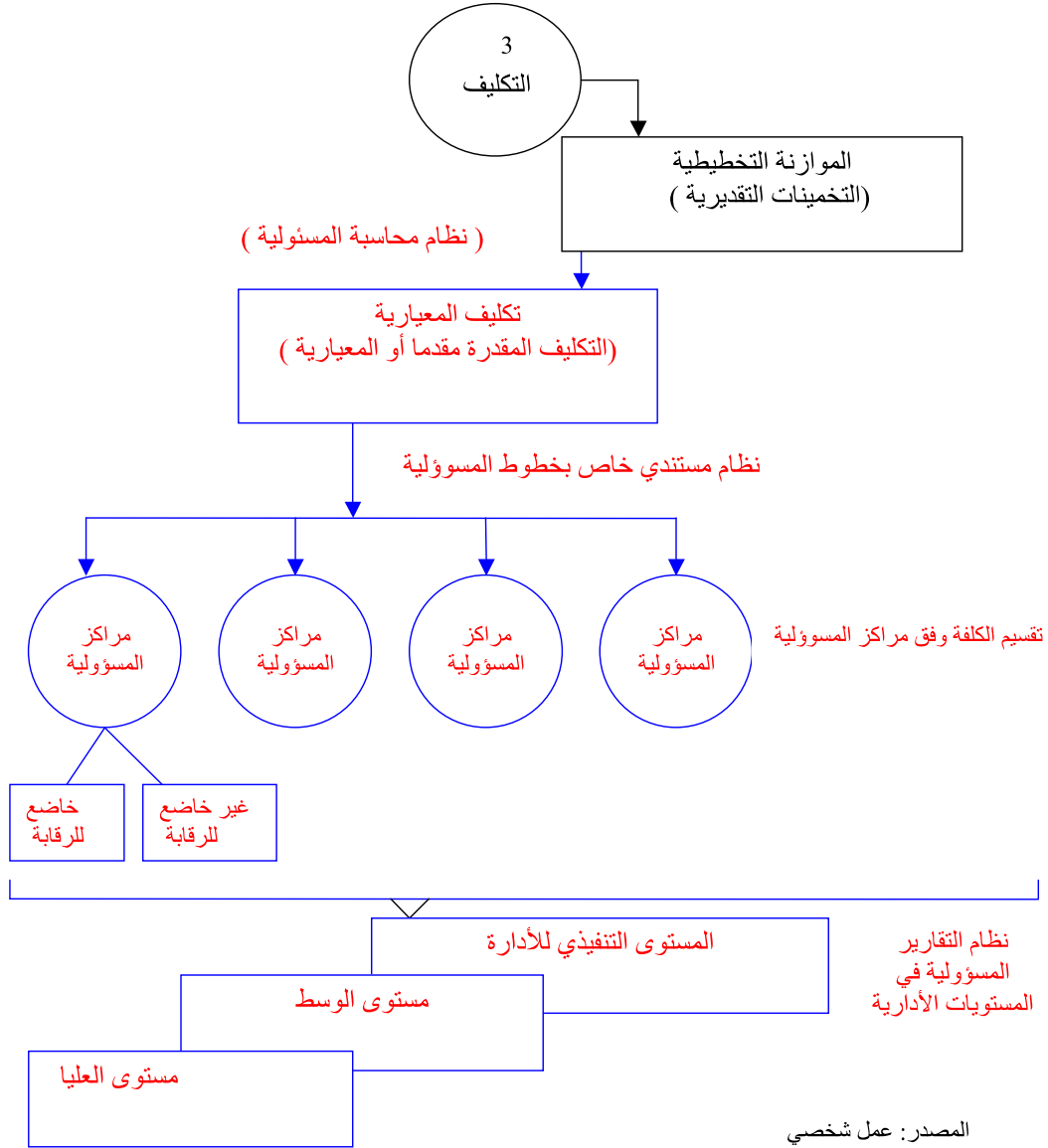
خامساً:- أقترح إضافة مركز مراقبة تكاليف الشراء تحت رقم/9 الى مراكز التكاليف الواردة في النظام، وذلك بهدف الرقابة على هذه التكاليف من المنبع، وتوزيعها على قيمة المواد والبضائع والاموال التي تشتريها الوحدة الاقتصادية، وذلك للوصول الى التكلفة الحقيقية، طالما هي موجودة في النظام مركز تحت رقم/7 بعنوان الخدمات التسويقية، اذن لماذا لم يكن هناك مركز لمراقبة تكاليف الشراء؟! ان هذه الإضافة تؤدي الى تغيير في طبيعة الدليل المحاسبي للنظام، وتحويله من دليل غير صفري الى دليل صفري. ويرأى ان هذا لا يؤثر على جوهر الموضوع، بقدر ما يؤثر على عملية استخدام النظام المذكور في البرمجة الإلكترونية.

سادساً:- ضرورة الإهتمام بالرقابة على مستوى الجودة للمنتجات بالإضافة الى الرقابة على مستوى التكلفة، وذلك للتأكد من بلوغ الجودة المطلوبة عند المستوى المطلوب او المناسب من التكلفة. وهذا النوع من الرقابة تضمنه الأجهزة التخطيطية، لأن مستوى التكلفة الذي يحدث، يتحقق معه مستوى مناسب ومقبول من جودة الإنتاج. حيث قد يكون تخفيض التكلفة على حساب الجودة، او أن التكلفة تكون عند نفس المستوى، ولكن مستوى الجودة قد ينخفض عما كان عليه من قبل.

وتتم الرقابة على مستوى الجودة عن طريق تطبيق ما يسمى بمحاسبة تكاليف النوعية. وذلك من خلال تخطيط التكاليف اللازمة لعملية الرقابة النوعية في مراحلها المختلفة، اي، (مرحلة شراء المواد والخامات والبضائع، مرحلة الإنتاج، وكذلك مرحلة تسويق وتوزيع الإنتاج)، ومتابعتها بما يحدث من التكاليف الفعلية، بحيث تستطيع الوحدة الصناعية ضمان مستوى جيد للجودة في كل مرحلة من هذه المراحل.

ادناه الرسم التخطيطي بالنظام المحاسبي الموحد الحالي، والإضافات المقترحة كنموذج، (موديل)،
والمؤشرة باللونين الازرق والاحمر، المخطط رقم 3، أدناه:

2 في مجال الرقابة على عناصر التكلفة



3- في مجال اتخاذ القرارات:

أشار النظام المحاسبي الموحد بالنص الى مجموعة من التقارير، تقوم الوحدة الاقتصادية بإعدادها وتقديمها الى الجهات الإشرافية والرقابية المختلفة. غالباً ما يتم إعداد هذه التقارير بشكل يرضى إدارة الوحدة الاقتصادية من ناحية ، ويرضى الجهات الإشرافية من ناحية أخرى. وينشأ هذا من عدم وجود قواعد وإطار تحكم أعداد هذه التقارير، وخاصة في كيفية تصنيف التقارير في مجال محاسبة التكاليف، وعدم تصنيف الدوافع والقرارات التي تنتج او تهدف من أجلها هذه التقارير. ان التقارير الأساسية التي ينتجها النظام المحاسبي الموحد، يلاحظ، في التطبيق العملي، أن فوائد هذه التقارير قليلة لأغراض الإدارة الفعالة في الوحدات الاقتصادية الإنتاجية، لكونها تحتوي على معلومات تاريخية متأخرة. بشأن اعتماد مبدأ التكاليف التاريخية (تكلفة الشراء او تكلفة الإقتناء) ، فمن المعروف بان هذا المبدأ يقر بتسجيل مكونات الميزانية على أساس تكلفة الإقتناء او الإنتاج، مع افتراض ثبات قوة الشراء لوحدة النقد المستخدم في القياس المحاسبي. وعليه، فإن هذا المبدأ ، لا يعطي صورة حقيقية عن حالة الوحدة الاقتصادية، وبالتالي تكون عملية إتخاذ القرارات غير عقلانية، لإعتماده على الأسعار التاريخية، فالعديد من عناصر القوائم المالية ينبغي إعادة تقييمها بطريقة تتماشى مع الإقتصاد التضخمي، الذي لا يزال عالياً في العراق.

لذا أرى أن النظام المحاسبي الموحد بعد تحديثه، ليكون نظاماً متكاملًا للمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة المسؤولة، يجب أن ينتج أنواعاً من المعلومات والتقارير، تفيد في مختلف القرارات.

يمكن تصنيف المعلومات التي يُعد النظام لإنتاجها، الى مايلي:

1- معلومات تفيد في إتخاذ القرارات الداخلية، اي على مستوى الوحدة الاقتصادية. وهذه البيانات يجب ان ينتجها النظام بصفة دورية وفورية، لتسهيل عملية إتخاذ القرارات اللازمة على مستوى الوحدة الاقتصادية.

2- معلومات تفيد في إتخاذ القرارات على مستوى القطاع، اي ما يسمى بالمعلومات الخارجية. وهذه يمكن أن ينتجها النظام، ويقدمها في تقارير الى الجهات الإشرافية للتنسيق بين مختلف الوحدات الاقتصادية التي يشرف عليها القطاع، ولمعرفة اي من الوحدات الاقتصادية يمكن ان يعطي عائداً للإستثمار. ويجب ان تعد هذه المعلومات والتقارير طبقاً لقواعد وأسس موحدة ينص عليها في إطار النظام، حتى تكون المؤشرات ذات معنى، وحتى يمكن إجراء المقارنة بين مختلف الوحدات الاقتصادية، ويسهل الامر على قياس أدائها.

3- معلومات على المستوى القومي. وتزداد أهمية هذه المعلومات في ظل الإقتصاد الموجه او المخطط. ويمكن ان ينتجها النظام المحاسبي داخل الوحدة الاقتصادية ويرفعها الى القطاع المشرف عليها، ثم يقوم القطاع بدوره، برفع هذه المعلومات الى مختلف الوحدات التابعة له، في محاولة للتنسيق بين مختلف القطاعات على المستوى القومي، حتى يمكن ترشيد السياسات العامة الإجتماعية المتعلقة بتخطيط الإنتاج، والإنفاق القومي، والسياسات الضريبية، وتسعير المنتوجات المختلفة للغرض المحلي والتصدير، ودراسة عناصر الإنتاج والطاقة الإنتاجية، وسياسات التمويل، والقروض والإستثمارات سواء الداخلية او الخارجية.

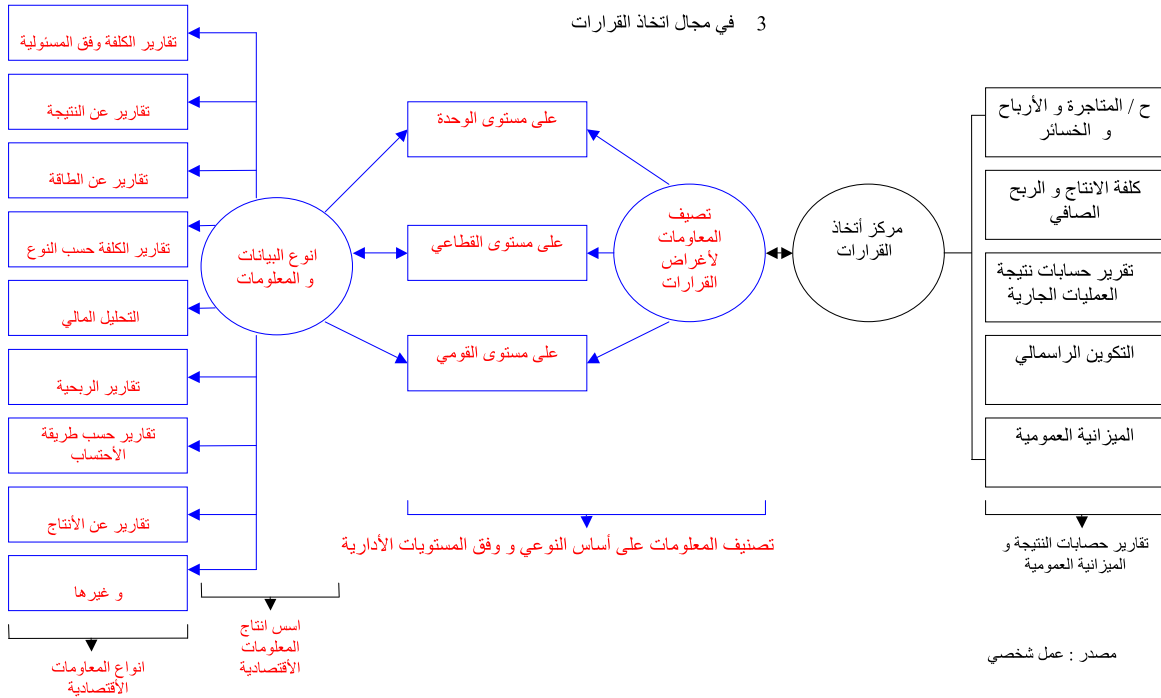
كما تتجسد أهمية هذه المعلومات في عملية إحتساب الدخل القومي، والنتاج القومي الاجمالي والصافي، وإعداد جداول التشابك الصناعي، (input-output)، كما إنها قد تعبر عن وضوح الأيدولوجية الاقتصادية – الإجتماعية للمجتمع، وغير ذلك.

واقترح لتحقيق هذه الاهداف ما يلي:-

. ضرورة وضع دليل لمراكز إتخاذ القرارات، وتصنيف هذه القرارات حسب أهميتها، وحسب المستوى الإداري التابع له. ويسهل هذه الخطوة على تحديد المسؤولية.
 . وضع اطار لطريقة إعداد المعلومات والبيانات المحاسبية اللازمة لإتخاذ القرارات ، والأسس التي يمكن الإستناد اليها عند اعدادها، وعرضها بأشكال مختلفة، (الجداول، والرسوم البيانية)، للجهات المعنية، حتى لا تخضع في جانب كبير منها للتقدير والاجتهاد. ويمكن في هذا المجال الإستفادة من التحليل المالي، والنسب المالية والمؤشرات الإقتصادية والمقارنات، والإستفادة من مفاهيم التكلفة المختلفة ، مثل، الفرص الضائعة، وتكلفة البدائل، والتكاليف التفاضلية، والتكلفة المتغيرة... الخ . (جيد جدا) تعليق للحذف لاحقاً!!

. يجب إتباع قواعد وسياسات محاسبية، وإستخدام المعرفة المهنية للمعايير المحاسبية الدولية والمراجعة والتحليل المالي، والتي تساعد على الإفصاح عن هذه المعلومات والبيانات على أسس جودة النوعية بدلا عن الكمية، وتعبر عن الحقائق والعلاقات الأساسية التي تتعلق بالوحدة الأقتصادية.
 . أن عملية اعداد القوائم المالية تتطلب الشفافية، حتى تكون التقارير المالية قابلة للفهم، كذلك ينبغي ان يؤخذ بنظر الإعتبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، عند اعداد القوائم المالية والتكاليف.

ادناه الرسم التخطيطي بالنظام المحاسبي الموحد الحالي، والاضافات المقترحة كنموذج، (موديل)، والمؤشرة باللونين الازرق والاحمر، المخطط رقم 4 أدناه:



المحور الرابع: الخلاصة والإستنتاجات:

أن النظام المحاسبي الموحد عندنا، ليس موحدًا بالمعنى الدقيق، [أوالمكتمل]، للكلمة. لذلك هناك حاجة ماسة لتحديثه و لإجراء الإصلاحات الضرورية واللازمة في تركيبه، ليربط هذه الأنشطة التي تزاو لها

عادة كل الوحدات الانتاجية المتوسطة والكبيرة في نظام محاسبي واحد ، بحيث يعالج تسجيلات هذه الأنشطة، ومن ثم توحيدها بشكل يسهل عملية تطبيقه في كافة فروع الإقتصاد الوطني، حتى يستطيع النظام إنتاج المعلومات الإقتصادية اللازمة لعملية إتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية المختلفة. يتصف هذا النظام بقسمين، المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف. يمكن ان يتكون النظام فقط من المحاسبة المالية، من دون التكاليف، وخاصة للوحدات الإنتاجية الصغيرة، التي لا تحتاج الى إستخدام محاسبة التكاليف بالشكل التحليلي، وكما يمكن عن طريق المحاسبة المالية، تزويد الجهات المسؤولة بالمعلومات المحاسبية الإجمالية الضرورية لعملية إتخاذ القرارات الاقتصادية، كما هو مطبق حاليا بهذا الشكل.

كذلك لا يمكن ان تكون هناك محاسبة التكاليف من دون المحاسبة المالية وخاصة في الوحدات الصناعية المتوسطة والكبيرة، والتي تحتاج الى إنتاج المعلومات الإقتصادية التحليلية للمستويات الإدارية كافة. ومن فوائد هذا التقسيم ايضا، انه يوضح العلاقة المتينة التي تربط محاسبة المالية بمحاسبة التكاليف، من خلال مقارنة ومطابقة التسجيلات الإجمالية التي يتم تسجيلها في المحاسبة المالية، وتلك التسجيلات التحليلية التي تخص التكاليف والموارد، ويتم تسجيلها في محاسبة التكاليف عن طريق المستندات الخاصة بذلك. ويجري التقسيم الاولي لبنود التكاليف على وفق مراكز المسؤولية، ويتم تسجيلها في دفاتر وسجلات محاسبة التكاليف بشكل احصائي، اذ يمكن استخدام القيود ايضا في تسجيلات هذه البنود، وخاصة في الوحدات الصناعية المتوسطة والكبيرة.

لم يتطرق النظام المذكور الى كيفية تصنيف التقارير في مجال محاسبة التكاليف. ان الوحدات الصناعية ملزمة بتقديم تقارير مالية تنتجها المحاسبة المالية الى الجهات المسؤولة في أوقاتها المحددة لأغراض الرقابة والضريبة.

و اهم التقارير الأساسية التي حددها النظام هي:

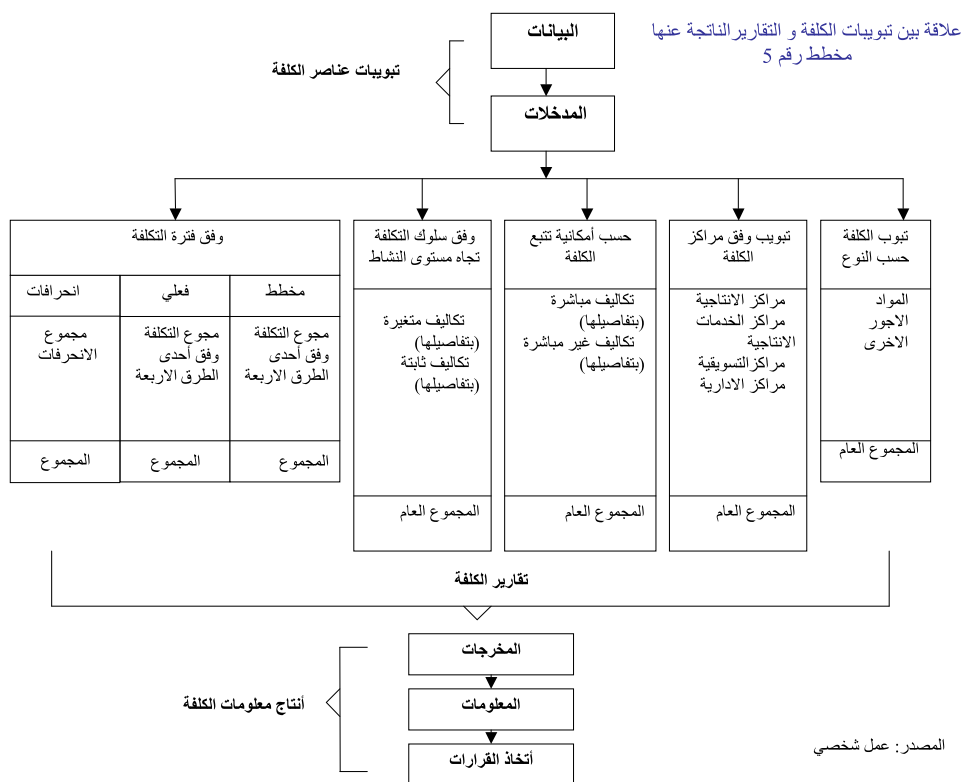
. الميزانية العمومية؛

. حسابات النتيجة (العمليات الجارية)؛

. الحالة المالية.

في التطبيق العملي، يلاحظ قلة فوائد هذه التقارير المالية لأغراض الإدارة الفعالة. ولا تساعد المرووسين في الوحدات الصناعية المتوسطة والكبيرة، بان يؤدوا وظائفهم الإدارية بالشكل الامثل، لكونها تحتوي على معلومات تاريخية ومتاخرة. لذا يجب ان يتسع مفهوم النظام لينتج المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الإقتصادية على صعيد الوحدة، القطاع ، وعلى مستوى الإقتصاد الكلي.

من الضروري إستخدام اكثر في تبويب وحدات لعناصر التكلفة عند تطبيق النظام المحاسبي للتكاليف. فمثلا، في الوحدات الإقتصادية الصغيرة التي تتميز أنشطتها بالمحدودية ، ولا تحتاج طبيعة عملها الى إنتاج كمية كبيرة من المعلومات الإدارية ، يمكن الاكتفاء بنوعين من التبويبات على ان يكون من ضمنها التبويب النوعي. اما في الوحدات المتوسطة والكبيرة ، فيفضل إتباع اكثر من تبويبين في ان واحد ، بل في بعض الاحيان، (اذا توفرت المستلزمات اللازمة بذلك)، إتباع كل هذه الانواع من التبويبات المذكورة ، وإعداد تقارير الكلفة على وفق كل نوع منها، كما موضح هنا في المخطط رقم 5 أدناه :



ومن جهة اخرى نجد ان إتباع اكثر من تبويب لعناصر الكلفة تشكل صعوبة كبيرة في الحياة العملية، من حيث تعدد التسجيلات والسجلات والزيادة في الموظفين، ولا سيما اذا كان تطبيق النظام يقوم على الأداء اليدوي. ويمكن القضاء على هذه الصعوبات باستخدام البرامج الإلكترونية في عملية إنتاج المعلومات، مما يسهل عملية تطبيق أكثر من تبويب واحد لعناصر الكلفة عبر مراحلها المختلفة، ومن ثم إعداد التقارير الفورية وتوجيهها في قناة الإتصال الى المستوى الإداري المناسب. واذا احسن تصميم أنظمة التقارير ، وحدد في خطوط تسييرها بوضوح، فسوف يؤدي الى التكامل في عملية الرقابة وإنتاج المعلومات.

ان الإجراءات المطروحة كلها في النموذج، (الموديل)، لتصميم نظام موحد للتكاليف على أسس علمية. ، ستحقق بالتأكيد أهداف متعددة، منها:

- 1- بناء قاعدة المعلومات والبيانات للتكاليف اللازمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية ؛
- 2- تخفيض التكاليف، رفع من الكفاءة الإنتاجية، العناية بالجودة والنوعية، وتقييم الكفاءة الإدارية؛
- 3- تلبية إحتياجات المستثمرين والممولين؛
- 4- تأهيل القوى البشرية المهنية والمدربة في مجال محاسبة التكاليف؛
- 5- إيجاد مبدأ التوافق بين الأنظمة المحاسبية والتقارير المالية التي تنظم أمورها مصادر مختلفة، كالقانون التجاري، الضريبي، أصول ميزانية الدولة، قانون أصول محاسبة الشركات التجارية والصناعية
- 6- (في العراق النظام المحاسبي الموحد)، والجمعيات وغيرها، ضمن نظام محاسبي عراقي موحد؛
- 6- الخروج بالمعايير القياسية، بحيث تكون مقبولة على الصعيد العالمي.

7- تفعيل وتنشيط دور كل من لجنة التنظيم المحاسبي ومجلس المعايير المحاسبية والرقابة في جمهورية العراق، كي تأخذ على عاتقها مهمة إصلاح وتطوير النظام المحاسبي، بهدف توحيد، و التحفيز على مبدأ التنسيق والتوافق والتوحيد مع معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال.

ملحق 1- قائمة تقرير كلفة الإنتاج للفترة من..... الى

المبلغ الاجمالي	المبلغ	البيان
		كلفة المواد المستخدمة.1
	XX	مواد اول مدة
	XX	مشتريات المواد+
	XX	مجموع المواد
	XX	مواد اخر مدة-
XXX		المواد المستخدمة فعلا في الانتاج=
XX		الاجور. 2
XX		تكاليف اخرى. 3
XXX		4 (1+2+3) كلفة الانتاج .
XX		الانتاج غير تام اولمدة + 5.
XX		الانتاج غير تام اخر المدة- . 6
XXX		كلفة صنع البضاعة . 7 (6-5+4)

ملحق 2 - قائمة تقرير حساب النتيجة- الارباح والخسائر

المبلغ الاجمالي	المبلغ	البيان
XXX		صافي المبيعات. 1
		كلفة البضاعة المنتجة-
	XX	بضاعة تامة اول مدة
	XX	كلفة صنع البضاعة7، من تقرير السابق+
	XX	قيمة البضاعة المعدة للبيع=
	XX	بضاعة تامة اخر مدة-
XXX		كلفة البضاعة المباعة= 2.
XX		اجمالي الربح او الخسارة (1-2=3)
XX		تكاليف البيع (التسويقية) والادارية، ممكن اظهارها بشكل تحليلي 4.
XXX		صافي الربح او الخسارة (3-4=5).

3-1- تمثل حساب المتاجرة

4-5- تمثل حساب الارباح والخسائر

ملحق 3- الميزانية العمومية بتاريخ

الاصول (الموجودات)			الخصوم (المطلوبات)
الموجودات الثابتة			راس المال وحق الملكية
الاراضي	XX		راس المال
المباني	XX		+ - الربح او الخسارة
- اندثار المباني	XX	XXX	- المسحوبات
الات والمعدات المكتبية	XX		التخصيصات والاحتياطات

مصرفات مستحقة غير مدفوعة	XX		- اندثار الات والمعدات	XX	XX	
ايرادات مقبوضة مقدما	XX		وسائل النقل	XX		
اوراق الدفع	XX		- اندثار وسائل النقل	XX	XX	
قروض طويلة الاجل	XX		المكانن والمعدات الانتاجية	XX		
بنوك دائنة	XX		- اندثار المكانن والمعدات الانتاجية	XX	XX	XX x
دائنون	XX		الموجودات المتداولة			
حسابات دائنة مختلفة	XX	XXX	مخزون بانواعها المختلفة	XX		
			ايرادات مستحقة غير مقبوضة	XX		
			مصرفات مدفوعة مقدما	XX		
			اوراق القبض	XX		
			استثمارات مالية	XX		
			قروض مدينة، طويلة وقصيرة الاجل	XX	XX	
			مدينون	XX		
			- احتياطي ديون المعدومة	XX	XX	
			حسابات مدينة اخرى	XX	XX	
			النقدية بالصندوق والبنوك			
			في الصندوق	XX		
			في البنك	XX	XX	XX x
		XXX				XX x

هذه الميزانية مستخدمة قبل ظهور النظام المحاسبي الموحد ، وهي على وفق النظام المحاسبي الانكليزي، اي الموجودات والمطلوبات الثابتة اولا، ثم الموجودات والملتطلبات المتداولة.

* التمييز بين التكاليف الإنتاجية وغير الإنتاجية على صعيد الإقتصاد الوطني لها اهميتها في مفهوم إحتساب الدخل القومي. ففي الإقتصاد الاشتراكي، يدخل في إحتساب الدخل القومي القطاعات الإنتاجية فقط، دون الخدمية، والأخيرة لها حصتها من عملية توزيع الدخل القومي عن طريق الميزانية العامة للدولة. على عكس ما هو متبع في الدول الراسمالية ، حيث يجري إحتساب الدخل القومي على اساس القطاعات الإنتاجية والخدمية معا.

راجع المصادر الاتية:

اولا: في النظام المحاسبي الموحد

- (1)- احمد رضوان عبد الباسط: المحاسبة في منشآت القطاع الاشتراكي (النظام المحاسبي الموحد)، دار الكتب للطباعة والنشرن جامعة الموصل 1977.
- (2) حافظ عبد اللطيف، واسيلي موريس، العشري فؤاد: النظرية والتطبيق في النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الثالثة ، دار الفكرالعربي ، القاهرة 1976 .
- (3) المستوفي صاحب حميد:النظام المحاسبي الموحد لخدمة الوحدات والاغراض القومية ، دار الزمان، بغداد 1974 ، الطبعة الاولى.

(4) المستوفي صاحب حميد ، الحياي عبد الرزاق خالد:النظام المحاسبي الموحد والمعالجة الدفترية لحسابات، دار الزمان- بغداد1972، الطبعة الاولى.

(5)- النظام المحاسبي الموحد في القطاع الصناعي الحكومي في العراق:وزارة الصناعة ، المديرية العامة للتخطيط والرقابة المالية، المؤسسة العامة للغزل والنسيج 1972 .

(6)محمود محمود الشجاعي" النظام المحاسبي الموحد في ضوء المعايير المحاسبية " ، المكتبة العصرية، المنصورة 2006 .

ثانيا: في المحاسبة الحكومية

(1)- رزوقي صائغ حنا: المحاسبة الحكومية، الطبعة الثالثة، دار الزمان، بغداد 1971 .
- صالح ماهر: نموذج،(موديل)، المحاسبة الحكومية في العراق ، رسالة دكتوراه، جامعة لودز، بولندا 1980 ، (باللغة البولندية).

(2)- قانون 28 لسنة 1940، مبادئ المحاسبة ، وزارة المالية ، مديرية المحاسبات العامة ، جريدة الحرية ، بغداد 1976 .

ثالثا: في محاسبة التكاليف والمالية والادارية

(1)- احمد ياسين حازم: نظام التكاليف في المشروعات الصناعية، دار النهضة العربية ، القاهرة1980 .

- مرعي عبد الحي: محاسبة التكاليف لاغراض التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية 1980 .

(2)- مرعي عبد الحي، سمير الصبان محمد: التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 1988 .

(3) عبد الرحمن علي :الموازنة التخطيطية، مكتبة الفجالة، القاهرة 1969 .

(4)- قدوري صباح :تحديث محاسبة التكاليف في القطاع الصناعي الحكومي- العراق، رسالة دكتوراه، غير منشورة ،جامعة لودز ، بولندا 1985 ، (باللغة البولندية) .

(5)-هونجرك تشارلز: محاسبة التكاليف المدخل الإداري، الجزء الاول، دار المريخ للنشر والإنتاج الفني، الرياض1986 .

(6)- توفيق بليغ محمد: محاسبة التكاليف، مطبعة الشباب ، القاهرة 1985 .

(7)- احمد خليل محمد، حسنين عمر: محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية 1976 .

(8)- السيد الجزار محمد: محاسبة التكاليف قياس ورقابة إتخاذ القرارات، مكتبة عين شمس، القاهرة 1975 .

(9)- شرويد ريشارد وآخرون: نظرية المحاسبة ، تعريب خالد على احمد كاجيجي وآخرون ، دار المريخ للنشر السعودية 2006.

(1)Abdalla W.M ., International Transfer Pricing Poslicie.making Decision Guidelines for Multinational Companies, Quorum Books, London 1989

(2)Arnold J, Hope T., Accounting for Management Decisions, second edition,Prentice Hall, 1990.

(3)Barfield J.T., Rainborn C.A; Dalton M.A., Cost Accounting. Traditions and Innovations, West Publishing Company ,St. Paul, 1991.

(4)Benke R.L., Jr Edwards J.D., Transfer Pricing. Techniques and Uses, National Association of Accountants, New York 1980

- (5) Bigg.W.W: Cost Accounts, Mac Donald&Evans,ItD, Great Britain 1972
- Burch J.G., Cost and Management Accounting. A Moderns Approach, West Publishing Company, New York 1994.
- (6) Deakin E.B., Maher M.W., Cost Accounting, second edition, Irwin, Homewood, Illinois, 1987.
- (7) Drury C., Management and Cost Accounting, second edition, Chapman & Hall, 1991.
- (8) Emmanuel C.R., Mehafdi M., Transfer Pricing, Academic Press, London 1994 .
- (9) HorngrenCh.T., Cost Accounting, A Managerial Emphasis, Prentice-HallInc., Englewood Cliffs, New Jersey 1991.
- (10) Kaplan R.S., Atkinson A.A., Advanced Management Accounting, third edition, Prentice Hall International 1998.
- (11) Killough L. N., Leininger W. E., Cost Accounting. Concept and Techniques for Management. West Publishing Company, St. Paul 1984.
- (12) Kotas R., Management Accounting for Hotels and Restaurants, second edition, Chapman & Hall, London 1994.
- (13) L.W.J Owler&J.L.Brown., Wheldons, Cost Accounting and Costing Methods, thirteenth. Edition. Macdonald & Evans Limited 1975
- icznych, PWW, Warszawa Wakar A; Morfologia bodzcow ekonom- (14)1963

رابعاً: في معايير المحاسبة الدولية

- (1)-القاضي حسين، حمدان مأمون: المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى ، عمان 2008 .
- (2) مصطفى هلالى حسين: المعايير المحاسبية الدولية (الجزء-الحصاد-المستقبل) ، ادوار المحاسبين ومراقب الحسابات في قرارات الادارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، القاهرة، الشارقة 2006 .
- (3)- السيد احمد لطفي أمين: اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، دار الجامعية، مصر 2008 - هيني فان جريوننج: معايير التقارير المالية الدولية، دليل التطبيق، ترجمة طارق حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ، القاهرة 2006 .
- (4)- شريف توفيق محمد، على محمد سويلم حسن: استراتيجية توفيق المعايير الوطنية والعربية مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة- الزقازيق، مصر 2005 .
- (5) قدوري صباح: اهمية تبني معايير المحاسبة الدولية في الإقتصاد العراقي؛ بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الثاني عشر (التنمية المستدامة من اجل اقتصاد عراقي متطور)، المنعقد بتاريخ 16-17/ 5/ 2012 والمنشور في مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد 93 لسنة 2012 المجلد الثاني، الصادرة عن كلية الادارة والاقتصاد في جامعة المستنصرية.

(* خبير محاسبي عراقي مقيم في الدنمارك

حقوق النشر محفوظة لشبكة الاقتصاديين العراقيين. يسمح بالاقْتباس وإعادة النشر بشرط الاشارة الى المصدر.
2015/4/25