صباح قدوري*: في نقد أطروحة ضعف المحاسبة الحديثة في الأنظمة الاشتراكية

في أواخر أيار 2022 استلمت الرسالة التالية من الزميل مصباح كمال:

"قرأت مؤخرا في كتاب
Michael Ellman, *Socialist Planning*, Cambridge University Press, 3rd edition 2019. 1st edition 2014, page 366
وهو مكتوب من منظور نقدي، وفيما يخص رأس المال البشري (وهو جزء من الفصل العاشر بعنوان An evaluation of socialist planning) الآتي:

'Although socialist planning did not produce the specialists required in a market economy (finance, marketing, advertising, modern accounting, etc.), it did eliminate mass illiteracy and produce many highly qualified people.'

هل لك تعليق على هذا التقييم؟ ما مدى صحة هذا التقييم خاصة وأن كتابك **محاسبة التكاليف: دراسات**[1] يحمل تأثير دراستك في بولندا عندما كانت بلدا اشتراكيا، فهل كانت بولندا تفتقر إلى محاسبين رفيعي المستوى؟ يطلق المؤلف اسم "اشتراكية الدولة" على النظام السوفييتي وأنظمة دول أوربا الشرقية لغاية 1990. هل ترغب بكتابة مقال عن هذا الموضوع؟"

جاءت الرسالة في أعقاب إعداد كتابي **محاسبة التكاليف: دراسات** للنشر بمساعدة من الزميل كمال، ولأن الرسالة تثير قضية ربما لم تلق ما تستحقه من اهتمام، فقد تشجعت على كتابة هذا المقال.

بعد قراءتي للنص المقتبس من كتاب مايكل إيلمان Michael Ellman كما أورده الزميل كمال تولدّت لديَّ الملاحظات التالية:

[1] http://iraqieconomists.net/ar/wp-content/uploads/sites/2/2022/05/Cost-Accounting-Draft-Book-9.pdf

1 هل يقصد المؤلف مما كتبه المستوى التعليمي أو المهني في الأنظمة الاشتراكية، ام مستوى المحاسبين المؤهلين للتعامل مع متطلبات اقتصاد السوق؟

2 من المعروف ان النظرية المحاسبية واحدة، لها قواعدها ومبادئها مستندة على القيد المزدوج: مدين ودائن، وهناك قوانين وتعليمات واعراف تنظم أمور تسجيل المعاملات الاقتصادية، وهي تختلف في التطبيق. وكما هو معروف أيضا فإن النظام المحاسبي يمثل أحد الأدوات الهامة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وذلك من خلال ترشيد مجموعة من القرارات التي تتخذ سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية أو على المستوى القومي. ولا يقل دوره واهميته في النظام الاشتراكي عنها في النظام الرأسمالي، والاختلاف بينهما يرجع إلى الآيديولوجية المتبعة في العلاقات الاقتصادية.

في النظام الاشتراكي يستند النظام المحاسبي على الفكر الاشتراكي، حيث تكون الملكية العامة لوسائل الإنتاج هي السائدة، وهناك تداخل في القرارات على مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى القومي وفق النظام المركزي في تسيير الدولة لتحقيق أهدافها العامة الاقتصادية والاجتماعية، وإصدار مجموعة من القرارات والأوامر للوحدات الاقتصادية، لكي تحقق كل وحدة دورها في تحقيق الأهداف العامة، وكذلك العدالة النسبية في توزيع الناتج المحلي الإجمالي على عناصر الإنتاج. أما في النظام الرأسمالي الذي يستند على الفكر اللبرالي، فإن وسائل الإنتاج تخضع للملكية الخاصة، والاعتماد على اقتصاد السوق (العرض والطلب)، واستخدام مجموعة من المحفزات والأدوات المالية والنقدية، لتشجيع الوحدات الاقتصادية لاتخاذ قرارات معينة، بحيث تحقق في مجموعها الأهداف العامة، وتجميع الثروة لدى فئة محددة مما يؤدي إلى زيادة حدة الاستقطاب الطبقي في المجتمع.

3 المفروض في البيانات المحاسبية ان تسجل وتحلل الحقائق الاقتصادية، بحيث تلعب هذه البيانات دورا هاما في ترشيد القرارات على مستوى الوحدة والمستوى القومي. ويزداد هذا الدور خطورة في الاقتصاد المخطط، حيث أن الخطأ في قرار معين في المنظومة الاشتراكية، تتحمل نتائجه وآثاره مجموع الشعب، ويؤدي إلى آثار سلبية على مجموعة كبيرة من القطاعات، نظرا لأن الاقتصاد في هذه المنظومة يكون موضوعا في إطار عام وخطة ونظام كامل ومترابط مع بعضها البعض. فعليه يجب على المخططين أن يدركوا أهمية وخطورة هذا الموضوع.

4 هناك نظام محاسبي موحد في المنظومة الاشتراكية خاضع للتطوير بشكل مستمر وفق الحاجات المطلوبة، وبذلك يساهم في توحيد اللوائح والقوانين المحاسبية،

وعملية تسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الشركات والصناعات النوعية وعلى المستوى القومي بأوسع معانيه، ومن جهة أخرى إعداد الحسابات الختامية والميزانيات التخطيطية في إطار محدد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية، وإنتاج البيانات وتزويد المستويات الإدارية بالمعلومات الاقتصادية والإفصاح عنها، للاستفادة منها في عملية التقييم واتخاذ القرارات. وهو يتناول مفردات رئيسية متضمنا: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية. إن هذا النظام يأخذ بنظر الاعتبار احتياجات الاقتصاد الموجه أو المخطط في ظل النظام المركزي، وإنتاج البيانات لخدمة الاقتصاد الكلي وربطها بالاقتصاد الجزئي. أما في اقتصاد السوق-الحر المبني على الآيديولوجية اللبرالية وتفعيل وتغليب دور القطاع الخاص في معظم القطاعات الاقتصادية، وتراجع دور الدولة في الاقتصاد، تُستخدم أدوات وآليات مالية أخرى لتوفير المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات الوحدات الإنتاجية، والمستثمرين، والممولين، والمالكين.

5 في بولندا التي كانت ضمن مجموعة (الكتلة الاشتراكية)، وقد درست المحاسبة في جامعتها لمرحلتي الماجستير والدكتوراه، أصبح لديّ معرفة بالنظام المحاسبي وتطبيقاته في الأنشطة والقطاعات الاقتصادية المتنوعة، سواءً على مستوى الوحدات أو المستوى القومي. أتناول في ادناه وباختصار شديد وظائف النظام المحاسبي والقائمين بتطبيقه، وكيفية ربط البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية وعلى المستوى القومي في إنتاج البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في هذه المستويات.

أولًا، طبق في بولندا نظام محاسبي موحد منذ عام 1946 وقد جرى عليه إصلاحات وتطورات لتلبية التطورات والتغيرات التي حصلت على النظام الاقتصادي والإداري فيها.

ثانيًا، كانت بولندا تتبع نظامًا إداريًا مركزيًا في التسيير الاقتصادي، وبموجبه تقوم الدولة بوضع تخطيط لأهدافها العامة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية، وإصدار مجموعة من القرارات والأوامر للوحدات الاقتصادية لكي تحقق كل وحدة دورها في تحقيق الأهداف العامة. وكانت البيانات المحاسبية من خلال تسجيل وتحليل الحقائق الاقتصادية، تلعب دورا هاما في ترشيد القرارات على مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى القومي.

6 يذكر المؤلف ان اقتصاد السوق، يتطلب مهارات ومعرفة في الأمور: المالية، التسويق، الاعلام، والمحاسبة الحديثة، لكنه يبدو أنه يتجاهل أن الاقتصاد المخطط

يتطلب أيضا اتخاذ مجموعة من القرارات، وضرورة ربط البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى القومي، لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه القرارات ومنها: التسعير المحلي، تسعير الصادرات، استخدام الطاقة الإنتاجية، توزيع الدخل القومي بين عوامل الإنتاج، هياكل الإنتاج والمدخلات والمخرجات، قرارات مالية وائتمانية داخلية وخارجية، السياسة النقدية. إن النظام المحاسبي، وبالأخص محاسبة التكاليف، يلعب دورًا مهمًا في إنتاج البيانات اللازمة والضرورية لترشيد عملية اتخاذ القرارات، وكالاتي:

1 قرارات خاصة بالتسعير المحلي: يستند بناء هيكل الأسعار في النظام الاشتراكي على أساس واقعي واقتصادي، ولا يمكن أن يتم ذلك بدون معلومات محاسبية/التكاليف، التي تبدأ من الوحدة الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات محل التسعير، أي بمعنى آخر إن وضع هيكل أسعار سليم على المستوى القومي، يحتاج إلى مجموعة دقيقة وسليمة من البيانات المحاسبية على مستوى الوحدات الاقتصادية ومختلف القطاعات، كذلك إمكانية تجميع البيانات عن المبيعات ودورات الإنتاج والموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الاقتصادية، مما يساعد في إعداد دراسات اقتصادية عن الفرص البديلة أو الضائعة، وإجراء هذا التحليل في ضوء تصنيف المجتمع الاشتراكي للسلع والخدمات إلى أساسية وضرورية وكمالية، وترشيد كل من الإعانات وهامش الربح والضرائب، بحيث يمكن أن يتحقق قدر من الديناميكية بين مختلف أجزاء الاقتصاد القومي، وبما يساعد في تحقيق معدلات النمو والأهداف الاقتصادية والاجتماعية المخططة.

2 قرارات خاصة بتسعير الصادرات: تمثل كل من الصادرات والواردات مواضيع مهمة في المجتمع الاشتراكي لما لها من أثر على التعامل مع الدول الأخرى، لا سيما مع الدول الرأسمالية. حيث أن الدولة في المجتمع الاشتراكي تتدخل في الحياة الاقتصادية وتخطط الأسعار والأجور وتحدد سعر عملتها المحلية مقابل العملات الأخرى الأجنبية. وهذا التدخل عادة ما يحفظ الأسعار المحلية عند مستوى معين. وتعتبر الواردات من وسائل الإنتاج والموارد الأخرى المستوردة، سواء كانت مواد خام أو عمالة أو مستلزمات رأسمالية أو استثمارية من عوامل الإنتاج التي تتحدد أسعارها بطريقة تتأثر بتغيرات وتذبذبات كبيرة، لأن أسعار هذه المواد المستوردة تحددها إما الدول المصدرة أو عوامل العرض والطلب في السوق العالمي. وتظهر المشكلة بوضوح عندما يتم الاستيراد من الدول الرأسمالية.

عندما تدخل هذه العناصر المستوردة في إنتاج سلع وخدمات، يعاد تصديرها إلى الخارج، لابد أن يكون هناك نظام محاسبي دقيق يضمن التسجيل والمحاسبة على

هذه العوامل، بحيث يضمن بعد ذلك وضع أسعار للصادرات بطريقة اقتصادية تحافظ على موارد المجتمع الاشتراكي، وتمنع تسرب هذه الموارد إلى مجتمعات أخرى بدون الحصول على ما يعادلها من منافع أو عائد. ومن هنا يظهر دور وأهمية البيانات المحاسبية وخاصة محاسبة التكاليف على مستوى الوحدة الاقتصادية، وتقديم ما يمكن من بيانات لها أهميتها في رسم سياسات التصدير وأسعارها. كما أن رسم هيكل متكامل لأسعار الصادرات على المستوى القومي، لا يمكن إجراءه بعيدا عن أي من بيانات التكاليف وأسعار الصرف. ومن هنا يظهر بوضوح تطبيقات نظريات التكاليف المعروفة (من دون الدخول في التفاصيل)،[2] في اسلوب قياس الكلفة، وهي: تقسيم عناصر التكاليف إلى المباشرة وغير المباشرة، والمتغيرة والثابتة، والتكاليف التي يمكن التحكم فيها وتلك التي لا يمكن التحكم فيها. وتقسيم الإنتاج إلى مادي وغير مادي، وتقسيم اهداف النشاط الاقتصادي إلى أهداف اقتصادية-نقديةّ وأخرى اقتصادية-اجتماعية. كل هذه الأمور يمكن أن تتأثر بطبيعة النشاط الاقتصادي في المجتمع الاشتراكي.

3 قرارات خاصة باستغلال الطاقة الانتاجية: يقصد بالطاقة وفق المفهوم المحاسبي القدرة على إنتاج حجم معين من السلع والخدمات سواء أكانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية، وتمثل أيضا مجموعة معينة من الأصول الرأسمالية المادية أو البشرية، ومقدرة هذه الأصول على إنتاج حجم معين من السلع والخدمات خلال فترة معينة، وغالبا ما تخدم أكثر من فترة محاسبية، ومن ثم تنعكس تكلفة الطاقة على كمية الإنتاج في شكل أقساط الإهلاك أو أقساط استئجار تلك الأصول. وهذه يمكن أن يطلق عليها التكاليف الثابتة. ومن ثم فإن الوحدات الاقتصادية تتحمل تلك التكاليف الثابتة ــ تكاليف الطاقة، سواء انتجت أو لم تنتج. عليه يجب العمل على الاستغلال الأمثل للطاقة بمختلف أنواعها حتى ينخفض متوسط تكلفة الوحدة إلى أدنى حد ممكن.

نظرا لأن التخطيط في المجتمعات الاشتراكية يتم لفترات مستقبلية طويلة الأمد، وذلك بهدف تحقيق متطلبات التوسع في الهياكل الإنتاجية. هذا بالإضافة إلى التزام الدولة بتوفير العمل لجميع أفراد المجتمع، فإن كل هذه العوامل تنعكس بدورها على التكاليف الثابتة إلى حد لا يمكن قبوله اقتصاديا، ولكن يمكن التجاوز عنه لاعتبارات اجتماعية وسياسية وفق الآيديولوجية الاشتراكية. لذا من الضرورة الاهتمام بقياس هذه التكاليف الثابتة، وهي في تزايد بمرور الزمن، وإعداد تقارير واضحة وشفافة

[2] أعرض نظريات التكاليف في كتابي **محاسبة التكاليف: دراسات**، الفصل الثالث: أنظمة ونظريات ونماذج التكاليف، ص 59-101.

عن كل نوع منها، والحد منها قدر الإمكان بما يخدم أهداف وآيديولوجية النظام الاشتراكي. ولأهمية هذا الموضوع هناك ضرورة إلى إعطاء نوع من الاستقلال الاقتصادي للوحدات الاقتصادية ضمن التخطيط العام للدولة، وذلك لإعطاء السلطة لهذه الوحدات لتقدير وتحديد نوع وكمية الإنتاج الذي يحقق الاستخدام الأمثل لموارد الوحدة، وتعزيز دور محاسبة التكاليف في إجراء مزيد من الدراسات والتحاليل واستخدام الأساليب الكمية والمحاسبية والإحصائية لتحقيق هذه الاهداف.

4 قرارات توزيع الدخل القومي بين عوامل الانتاج: كما هو معروف فإن الدولة في المجتمع الاشتراكي تتدخل في تحديد الأجور والأسعار وأسعار الفائدة أيضا والإيجارات، وهي بذلك تكون قد حلَّت محل السوق وميكانيكيته في تحديد اشتراك عوامل الإنتاج في العملية الإنتاجية. وهذه ليست مهمة سهلة، وتحتاج إلى مزيد من البيانات الصحيحة والشفافة. وتعتبر المحاسبة أنسب الأدوات لتوليد بيانات تخدم تحديد عوامل الإنتاج مقابل اشتراكها في العملية الإنتاجية. كذلك، معدلات الإهلاك للأصول الثابتة وحساب هذه المعدلات بطريقة دقيقة ومناسبة حتى يمكن تجديدها وإحلال غيرها محلها في الوقت المناسب، وتظهر أهميتها أيضا في المجتمعات الاشتراكية التي تحل فيها الملكية الجماعية محل الملكية الخاصة.

ومهما يكون أمر تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، فإن تحديد المقابل لاشتراك عوامل الإنتاج في العملية الإنتاجية، يؤثر بلا شك على حركة الاقتصاد القومي والناتج القومي، سواء كانت هذه الحركة داخلية، أي داخل حدود الدولة، أو خارجية بمعنى تفاعل هذه الظاهرة مع الأسعار والعوائد العالمية لعوامل الإنتاج. كما أن التمييز بين التكاليف الإنتاجية وغير الإنتاجية على صعيد الاقتصاد الوطني لها أهميتها في مفهوم احتساب الدخل القومي. ففي الاقتصاد الاشتراكي، يدخل في احتساب 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 الرأسمالية، حيث يجري احتساب الدخل القومي على أساس القطاعات الإنتاجية والخدمية معا.

5 قرارات هياكل الإنتاج والمدخلات والمخرجات: إن التخطيط الشامل للاقتصاد الاشتراكي يتألف من هياكل تضم مختلف أوجه النشاط الاقتصادي (الإنتاجي، الخدمي والمالي). ويتطلب التخطيط أن تتميز هذه الهياكل بمرونة بحيث تضمن انسجام الحركة الاقتصادية في الاتجاه المخطط، وتتأكد أهمية تخطيط القطاعات والأنشطة الاقتصادية المختلفة، وبالتالي يظهر هنا بوضوح دور البيانات المحاسبية في زيادة فاعلية هذا التخطيط. وتتفاعل وتتأثر هذه القطاعات فيما بينها، بما يمكن

أن يسمي بجداول المدخلات والمخرجات والمعاملات الفنية. ويقتضي ذلك أن تعد وتصحح هذه الجداول بطريقة واضحة ومحددة ومحسوبة بطريقة علمية سليمة ومبنية على أسس عملية. غالبا ما يكون الاهتمام في هذه الجداول بالكميات أكثر من القيم المالية، ويحتاج إلى معدلات نمطية. إن هذه البيانات، والحسابات الصحيحة لجداول المدخلات والمخرجات والناتج الوسيط والناتج النهائي وأساليب تركيبها وحلولها حسابيا، كل هذه الموضوعات هي من الأمور التي يهتم بدراستها وتطويرها النظام المحاسبي. يمكن الاستعانة أيضا بدراسة البرمجة الخطية وغير الخطية وترتيب الأوليات ووضوح النماذج في مجالات تخطيط وتوجيه الموارد الاقتصادية المحددة في القطاعات الاقتصادية المختلفة.

6 قرارات مالية وائتمانية: بما أن التخطيط المالي هو جزء من التخطيط الاقتصادي القومي-الوطني لذا يجب أن يكون هناك ترابط بين نظام التخطيط المالي ونظام التخطيط الكمي من جهة، والترابط والتنسيق بين النظام المالي للوحدات الاقتصادية ونظام للتخطيط المالي للإنفاق الجاري-التشغيلي والاستثماري على المستوى القومي (الميزانية العامة) من جهة ثانية. وكذلك، هناك ضرورة الترابط بين التخطيط الإنتاجي والتسويقي والتشغيلي والعمالة والخدمات في كل من مستوى الوحدة والمستوى القومي من الجهة الثالثة.

تتخذ الأنظمة الاشتراكية مجموعة قرارات لتحقيق أهداف الخطة، إلا أن هناك حاجة لاتخاذ قرارات لتصحيح هذه الخطة أثناء التنفيذ أو تعديلها حتى يتحقق القدر المناسب من المرونة في حركة توجيه الاقتصاد القومي وتحقيق الأهداف المحددة، أي بمعنى آخر الرقابة على تنفيذ الخطة وتصحيح مسارها. غالبا ما تكون هذه القرارات المصححة أو المعدلة من النوع المالي أو الائتماني. ومن هذه القرارات على سبيل المثال: رفع سعر الضريبة أو تخفيضها على نوع معين من الإنتاج للوصول بالاستهلاك إلى الحد المخطط، وقد يستدعي أيضا إعادة النظر في الدعم والإعانات الحكومية الموجهة لنوع معين من الإنتاج، ويمكن أيضا إعادة النظر في سعر العملة المحلية مقابل العملات الحرة، تشجيعا للصادرات وجذب نوع معين من الواردات. ومنها أيضا سياسة الائتمان والتوسع فيه أو الحد منه في أنشطة معينة لتحقيق أهداف محددة. كل هذه القرارات المالية والائتمانية وغيرها أيضا، كأسعار الفائدة، تحتاج إلى البيانات المحاسبية المناسبة لترشيدها، وذلك بوجود نظام محاسبي لإنتاج هذه البيانات ورفعها من مستوى الوحدة إلى المستوى القومي.

وعلى ضوء ما تقدم، يمكن أن نستنتج بأن نظرية ومبادئ وقواعد النظام المحاسبي واحدة في كل من النظام الاشتراكي والرأسمالي، إلا أن الاختلاف يظهر في التطبيق العملي، وذلك بسبب

الاختلاف الآيديولوجي بينهما في التسيير الاقتصادي وتحقيق الأهداف المرجوة من ذلك في المجتمع.

إن القرارات التي تتخذ في رسم السياسات الاقتصادية والاجتماعية المبنية على التخطيط الشامل في الأنظمة الاشتراكية، سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية أو على المستوى القومي، تستند بدرجة كبيرة على المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وخاصة التكاليف، عبر تسجيل وتجميع وتحليل وتفسير هذه البيانات، وبذلك تعتبر المحاسبة وتطبيقاتها نظاما للمعلومات الأساسية والأداة الفعالة واللازمة في إعداد التخطيط الاقتصادي والاجتماعي، وضمان تنفيذ الأهداف والبرامج المرجوة منه، وتقيم الأداء عبر تحقيق الرقابة أثناء التنفيذ.

تقودنا هذه الملاحظات إلى الاستنتاج بأن إدارة الاقتصاد في الأنظمة الاشتراكية السابقة، ومنها النموذج البولندي، لم يكن ممكنًا دون وجود مهارات معرفية وفنية وعملية متخصصة في مجال الاقتصاد والمحاسبة والإحصاء والنماذج التحليلية وغيرها. ولم تكن هذه الأنظمة قاصرة في إنتاج المهارات البشرية المطلوبة للتخطيط.■

18 حزيران 2022

(*) دكتوراه في فلسفة الاقتصاد الكمي/محاسبة التكاليف، باحث أكاديمي متقاعد في النظام المحاسبي

حقوق النشر محفوظة لشبكة الاقتصاديين العراقيين. يسمح بإعادة النشر بشرط الإشارة إلى المصدر. 18 حزيران 2022

http://iraqieconomists.net/ar/