

## تحديث النظام المحاسبي الموحد، دعماً لتطبيق سياسة محاسبية موحدة في الاقتصاد العراقي\*\*

د. صباح قدوري

### 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 شئ الحاجة الملحة بإجراء الإصلاحات الضرورية في بنية الاقتصاد العراقي، ومنها النظام المحاسبي. إن 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 والجزئي، وتساعد بالتأكيد على برمجة التخطيط المركزي للميزانية العامة، واتخاذ القرارات على مستوى الوحدات الاقتصادية والأعمال، ولاسيما يحتاج العراق في المرحلة الراهنة الى تعزيز دور القطاع العام في عملية التنمية الاقتصادية والبشرية المستدامة، بجانب تفعيل دور إيجابي مميز للقطاع الخاص في هذه العملية، والانتقال الى اللامركزية الادارية في تسيير الاقتصاد. يتطلب الأمر تطوير النظام المحاسبي الحالي، والاستعانة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل تدريجي ومدروس، ووفق الامكانيات الضرورية، سواء يتعلق الامر بالجانب المهني والاكاديمي و/او الجانب العملي والتطبيقي، وتتجاوب ايضا مع البيئة الجديدة للوحدات الاقتصادية العراقية، وتنسجم مع متطلبات الأتحاد الأوروبي وشركات متعددة الجنسية والمنظمات المالية والتجارية العالمية .

### Abstract:

This research aims to provide a methodology for the emergence of a new accounting system 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 establishment 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 accounting system requires the development of current accounting With .The identification of standards according to International Accounting Standards.system it is essential to impose a set of new obligations ,ronmentthe current global business envi so it works in line with the standards of the ,on a uniform Iraqi accounting system European financial organizations and ,multinational companies ,Union WTO.

### توطئة :

ترك النظام الديكتاتوري السابق آثار وأعباء ثقيلة وباهضة التكلفة على شرائح كبيرة من المجتمع العراقي في الميادين الاقتصادية.وبعد سقوط الديكتاتورية على اثر احتلال العراق من قبل الولايات المتحدة الامريكية وحلفائها في عام 2003 ، وأجراء أول انتخابات تشريعية ، وقرار الدستور في عام 2005 ، أصبحت الحكومات المتعاقبة ولحد الان امام مهمات ومستحقات اقتصادية لاعادة وبناء العراق ، والتخلص من عيوب النظام السابق، وطرح منهاجا سياسيا واقتصاديا شفافا يتلاءم مع حاجات البلد ومستوى التطور الاجتماعي والقانوني والتنظيمي للمجتمع، وموارده المتوفرة . تفعيل دور الدولة ،مع اعطاء دور حقيقي لمساهمة القطاع الخاص في تنشيط الاقتصاد،وكذلك الاتفاق على معظم الأوليات الواجب تنفيذها لازالة التخلف ولانماء الاقتصاد ومعالجة الفقر والبطالة ولتقديم الخدمات وبناء واعادة بناء البني التحتية وادخال 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 الانظمة المحاسبية المتعددة المعمول بها في القطاعين العام والخاص، وتطوير أساليب الرقابة المالية وجودتها، ورفع القدرات المهنية للعاملين في حقل المحاسبة والادارة في العراق.والانتقال الى اقتصاد جديد للمحاسبة، واستخدام أدوات جديدة لمعالجة وظيفة النظام المحاسبي، من اجل توفير المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات المستثمرين والمالكين والممولين وغيرهم.

### اهمية البحث:

ان أهمية هذا البحث تكمن في اتباع منهج تحليلي معرفي ووصفي لسرد تاريخي مناسب لتطور النظام المحاسبي في العراق المعاصر.ومعرفة مدى توافق الانظمة المحاسبية المعمول بها حاليا في انتاج البيانات بمستوى جودة مقبولة، وذلك لتحقيق اهداف المحاسبة العديدة في الرقابة والتخطيط وانتاج البيانات وتقديمها للمستخدمين، من اجل ترشيدها في عملية اتخاذ 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 الادارية لإنتاج البيانات الموحدة، تلك البيانات التي تبقى ضرورية على مستويات الاقتصاد الكلي(الماكروي) والجزئي( المايكروي)، وتساعد بالتأكيد على برمجة التخطيط المركزي للميزانية العامة، واتخاذ القرارات على مستوى الوحدات الاقتصادية، خاصة ان العراق يحتاج في المرحلة الراهنة الى تعزيز دور القطاع العام في عملية التنمية الاقتصادية والبشرية المستدامة، بجانب تفعيل دور إيجابي مميز للقطاع الخاص في هذه العملية.

## هدف البحث:

يهدف البحث الى عرض منهجي ووصفي للانظمة المحاسبية المختلفة المعمول بها حاليا، ونقدها بإيجابياتها وسلبياتها، واستقراء ذلك عبر مراحل تطورها، ومدى ملائمتها للمرحلة الحالية التي تمر بها السياسة الاقتصادية العراقية، تحديدا توجهها نحو الليبرالية والانفتاح، ومنهج التحول الى اقتصاد السوق، والانتقال الى اللامركزية الادارية في تسيير الاقتصاد، ومحاربة الفساد الاداري والمالي. مما يتطلب في هذه الحالة استخدام أدوات جديدة لمعالجة الشؤون المالية، من أجل توفير المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات المستثمرين والمالكين والتمويل وغيرهم. والانتقال الى اقتصاد جديد للمحاسبة، يتطلب تحديث النظام المحاسبي الموحد، والتركيز بالشكل الاساسي على جانب محاسبة التكاليف فيه، بحيث تلبي احتياجات الوحدات الاقتصادية الانتاجية والاعمال، حتى يتماشى مع البيئة الجديدة ومستوى تطورها الاجتماعي والقانوني والتنظيمي، وملائمته مع معايير المحاسبة الدولية في تطبيقاته.

## فرضية البحث:

ان فرضية البحث تكمن في الفكرة الآتية: فلكي يؤدي النظام المحاسبي دوره الحقيقي والفعال في الاقتصاد العراقي الجديد ، لا بد من تحديثه كي يساهم في توحيد السياسة والانظمة المحاسبية والتقارير المالية المتعددة المعمول بها في المؤسسات العراقية، وفي تحسين الرقابة المالية وجودتها ومنهجها النظري والتطبيقي، وفي رفع كفاءة الاداء المالي والمحاسبي والاداري وانتاجيته ، وكذلك في تطوير القدرة المهنية للعاملين في الحقل المحاسبي، وخاصة محاسبة التكاليف.

## محاور البحث:

وعلى ضوء ماتقدم ، يمكن أجمال 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 الانظمة المحاسبية في الاقتصاد العراقي
- المحور الرابع: الخلاصة والاستنتاجات

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

كما معروف، تعتبر المحاسبة اليوم جزء من نظام المعلومات الاقتصادي العلمي الكمي والمعلوماتي، (سبيرنتك وانفورماتك ) (Cybernetics and Informatics). وتطبق على شكل البرامج الالكترونية المتقدمة التي تلبي متطلبات تطور وتقدم المجتمع في مجال تكنولوجيا المعلومات. وهي ايضا كنظام من ناحية ، وكفن من الناحية الاخرى لها جانب نظري وجانب اخر تطبيقي. ان تركيب النظام المحاسبي، هو الذي يحدد وظائفه. اذ يمكن تقسيم تركيب النظام المحاسبي الى الانظمة الفرعية الآتية:

1. قسم التبويب وتسجيل المعاملات الاقتصادية- مسك الدفاتر
2. قسم الاحتساب، قياس الموارد الاقتصادية للوحدة - محاسبة التكاليف
3. التقارير المحاسبية، تتمثل في انتاج البيانات وعرضها وتزويد المستويات الادارية المختلفة داخل وخارج الوحدة الاقتصادية بهذه المعلومات ، للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والادارية .

4. التحليل المالي، ويعني ترجمة وتفسير هذه البيانات بشكل عملي ، لتسهيل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والادارية النهائية. يمكن تعبير عن هذه الوظائف بالشكل الاتي:

النظام المحاسبي - شكل (1)



المصدر: عمل شخصي

وعلى الرغم من تطبيق النظام المحاسبي الموحد في القطاعين الانتاجي والتجاري الحكومي، الا ان الدوائر الحكومية التابعة للميزانية العامة تتبع المحاسبة الحكومية، والنشاط الاستثماري العائد لوزارة التخطيط، والمؤسسات المصرفية والتامين، ومؤسسات قطاع الخاص، هي الاخرى تتبع أنظمة مختلفة. وهنا نحاول وبشكل مكثف تسليط الضوء على المراحل التي مرت بها عملية تنظيم 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 ، واخيرا قانون رقم 30 لسنة 1984. حيث ألزمت هذه المواد التاجر العراقي، بعدد من الواجبات. القانون التجاري رقم 30 لسنة 1984 وتعديلاته، حدد في الباب الثاني/ الفصل الاول المواد 7، 8، 9، منه، صفة وأهلية والإسم التجاري ومسك الدفاتر التجارية للتاجر. وفي الفصل الثالث/الفرع الاول من المادة 12 (الدفاتر التجارية)، وتنص على:

التاجر الذي لا يقل رأسماله ( 30.000 ) ثلاثين الف دينار ان يمسك الدفاتر التي تستلزمها طبيعة تجارته واهميتها بطريقة تكفل بيان مركزه المالي. و عليه في جميع الاحوال ان يمسك الدفترين الاتيين:

- 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 ورأس 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 الأخرى 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 إلى 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 أصول 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 ايرادات 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- عَدَ شراء الموجودات الثابتة مستهلكة دفعة واحدة عند شرائها، وهذا يعني عدم تطبيق نظام الاندثار على هذه الموجودات.
- 2- اعتماد الاساس النقدي في تسجيل المصروفات والايرادات، اي عدم تطبيق اسلوب المستحقات والمدفوعات المقدمة.
- 3- المركزية في اعداد الحسابات الناجمة عن المصروفات والايرادات 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 التأمين 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 انظمة 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 امكان تطبيق الانظمة المحاسبية المتقدمة في المؤسسات الصناعية والتجارية الحكومية.

كان هناك انظمة متعددة للمحاسبة في المؤسسات الصناعية والتجارية والدوائر الحكومية، والانشطة الاستثمارية. فكانت تلك المؤسسات بالحصلة تختلف فيما بينها من حيث، احتساب الكلفة ، واسس 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 حسابات الميزانية، كالآتي:

1- الاصول

2- الخصوم

3- الاستخدامات

4- والموارد

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

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 كالآتي:

. مبدا الاستحقاقات في الايرادات والمصروفات

. حسابات متقابلة ضمن حسابات الميزانية

. تبويب الحسابات وفق دليل النظام المحاسبي الموحد

. التمييز 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 كالآتي:

. 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. قد أعد المركز العربي للبحوث والادارة 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 مقسمة على حسابات تفصيلية وفرعية.

وعلى سبيل المثال نشير إلى ان ادارة المؤسسة العامة للغزل والنسيج اصدرت 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 قطاعات 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 انظمة محاسبية مختلفة في التطبيق، وهي:

1. المحاسبة الحكومية
  2. النظام المحاسبي الموحد للقطاعات الصناعي والتجاري الحكومي
  3. النظام المحاسبي للنشاط الاستثماري على وفق الخطط الاستثمارية لوزارة التخطيط
  4. نظام محاسبي خاص بالبنوك وشركات التأمين
  5. انظمة محاسبية متعددة في وحدات الاعمال للقطاع الخاص
- ومن الطبيعي أن نشير هنا إلى ان هذه الانظمة تختلف فيما بينها من حيث السجلات والدفاتر والتسجيل واعداد الحسابات الختامية والتقارير المالية ومن ثم إلى نتائج هذه التعددية والاختلاف فيما بينها.

#### المحور الثاني: النظام المحاسبي الموحد في العراق

إن انبثاق هذا النظام قد ساعد على تطوير نظام المحاسبة المالية والادارية في الوحدات الاقتصادية للقطاع العام وادارات التمويل الذاتي والجمعيات التعاونية وجميع شركات القطاع المختلط، التي تتعامل على اسس اقتصادية وتستهدف لتغطية كلف انتاجها ، بغض النظر عن ارتباطها الاداري.

يتصف هذا النظام بالمرونة.ويمكن تطبيقه يدويا والكترونيا في انتاج 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 اعداد الحسابات الختامية والميزانية التخطيطية في اطار محدد من الاسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية. وهو يتناول مفردات رئيسة متضمنا المحاسبة المالية، والمحاسبة الادارية، ومحاسبة التكاليف. وعليه يمكن إجمال محاور [ونائج] التوحيد بالاتي:



- . توحيد الاسس والمبادئ والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية
- . توحيد اسس تقييم المخزون من المواد والمنتجات وبقية الاصول
- . توحيد معدلات الاندثار لكافة الاصول
- . توحيد السنة المالية مع توحيد تاريخ اعداد حسابات النتيجة وقوائم المركز المالي
- . توحيد الحسابات الختامية
- . توحيد حسابات الاحتياطيات 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 ونتاج البيانات على مستوى الشركات والمؤسسات العامة النوعية والاقتصاد الوطني. لتضمنه، المحاسبة المالية، والمحاسبة الادارية، ومحاسبة التكاليف. وفي ضوء ذلك نرصد مفردات تركيبه الآتية:

- الدليل المحاسبي الموحد واطاره العام ( خارطة الحسابات )
- شرح الدليل المحاسبي
- الدفاتر والسجلات المحاسبية
- وتباعا لمفردات تركيبه التي تضمنها ، فإنه 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 واطاره العام :

- يعتمد الدليل المحاسبي في اسس تصنيف حساباته وترقيمها على تسعة مجموعات، كالآتي:
- 1.- الأصول
  - 2.- الخصوم
  - 3.- الاستخدامات
  - 4.- الموارد

#### حسابات الميزانية

1. الاصول (الموجودات)	2. الخصوم (المطلوبات)
11. اصول ثابتة	21. راس المال
12. مشروعات تحت التنفيذ	22. احتياطي وفائض مرحل
13. المخزون	23. تخصيصات
14. قروض طويلة الاجل	24. قروض طويلة الاجل
15. استثمارات مالية	25. بنوك دائنة
16. مدينون	26. داننون
17. حسابات مدينة اخرى	27. حسابات دائنة اخرى
18. نقدية في الصندوق والبنوك	28. نتيجة العام

### حسابات النتيجة

3- الاستخدامات(المصروفات)	4. الموارد (الايادات)
31. الاجور	41. ايرادات النشاط الجاري
32. مستلزمات سلعية	42. اعانات
33. مستلزمات خدمية	43. ايرادات اوراق المالية
34. مشتريات بغرض البيع	44. ايرادات تحويلية
35. مصروفات تحويلية جارية	45. ارباح مشروعات التعمير والاسكان والاراضي
36. تحويلات جارية تخصيصية	

وتتفرع هذه الحسابات على المستويات الثالث والرابع والخامس والسادس.

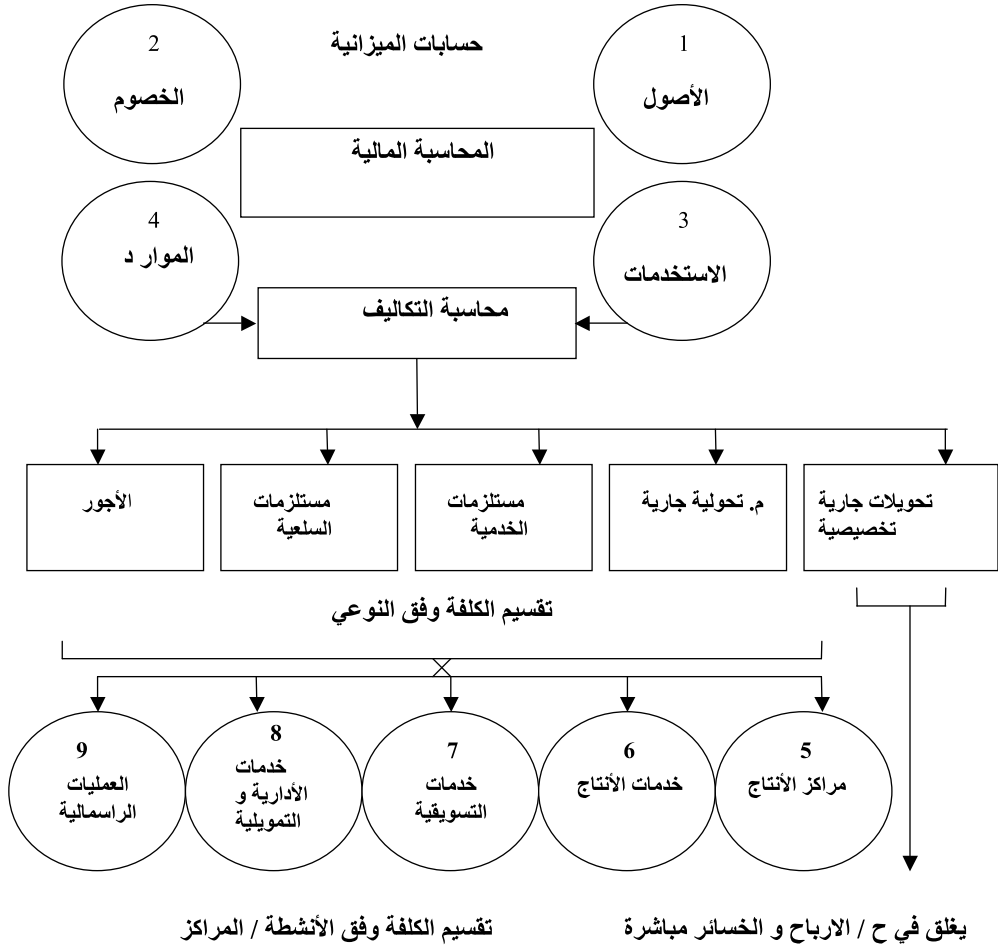
### مراكز الكلفة:

- 5- مراقبة مراكز الانتاجية
- 6- مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية
- 7- مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
- 8- مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية
- 9- مراقبة مراكز العمليات الراسمالية

ان الحسابات الاربعة الاولى من 1-4 والمذكورة في أعلاه تمثل حسابات اجمالية ( المحاسبة المالية).  
اما محاسبة التكاليف، فقد خصصت لها حسابات اجمالية من 5-9. ويتاثر هذا التقسيم الى حد ما من الناحية النظرية بالتقسيمات الموجودة في الادب المحاسبي للبلدان ذات اللغة الانكليزية والالمانية اي(الانجلوسكسوني). 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، كالاتي:

1 في مجال قياس التكلفة  
النظام الحالي



المصدر: عمل شخصي

## الدفاتر والسجلات المحاسبية

حدد النظام المحاسبي الموحد المجموعة الدفترية التي تجمع فيها العمليات والنشاطات المالية للوحدة الاقتصادية 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 الانظمة المحاسبية في الاقتصاد العراقي

ان النظام المحاسبي الموحد والمطبق في الوحدات الصناعية الحكومية، وضع في حينه لاحتياجات الاقتصاد الموجه او المخطط، وفي ظل هيمنة القطاع العام في النظام المركزي لتسيير الاقتصاد، وانتاج البيانات لخدمة الاقتصاد الكلي اكثر من الاقتصاد الجزئي، ولم يتغير حتى الان. وفي ظل تنامي عولمة الاقتصاد، نجد اليوم بان سياسة العراق الاقتصادية تتوجه نحو الليبرالية والانفتاح، وتبني مبدأ اقتصاد السوق- الحر. الانتقال من تسيير الاقتصاد مركزي الى اللامركزي، وتفعيل دور القطاع الخاص في معظم القطاعات الاقتصادية. والحالة هذه تستوجب البحث عن ادوات مالية جديدة لتوفير المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات الوحدات الانتاجية، والمستثمرين والممولين. فعليه نجد ان العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في تصميم النظام المذكور، جاءت لتركز على الاول على حساب الثاني، وبذلك اهمل دور الوحدات الانتاجية على اعتبارها المنتج الاساسي للبيانات التحليلية التي تنتجها محاسبة التكاليف. لذا فان محاسبة التكاليف في اطار النظام المحاسبي الموحد في هذه المرحلة غير مجدية لاداء وظائفها في مجالات قياس التكلفة، الرقابة عليها، واتخاذ القرارات الرشيدة في الوحدات الانتاجية.

وفي ضوء هذه الاشكالية، يمكن القول بان النظام المحاسبي الموحد بشكله الحالي، لا يعد ان يكون الا مسودة النظام المحاسبي للتكاليف. فعليه ارى 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 اطار النظام المحاسبي الموحد في مجالات:

. قياس التكلفة

. الرقابة عليها

. وعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ثم يتبع ذلك بما اراد 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:-

اقتصر النظام المحاسبي الموحد على توزيع عناصر الاستخدامات على مراكز التكلفة حسب الانشطة، ولكنه لم يذكر او يتعرض لعلاقة قياس التكلفة بنظريات التكاليف. هذا باستثناء ما ذكره في مجال قياس تكلفة الانتاج تحت التشغيل. اقترح 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، ولها اهمية خاصة في تحديد تكلفة الانتاج والقرارات التي يمكن ان تترتب عليه،

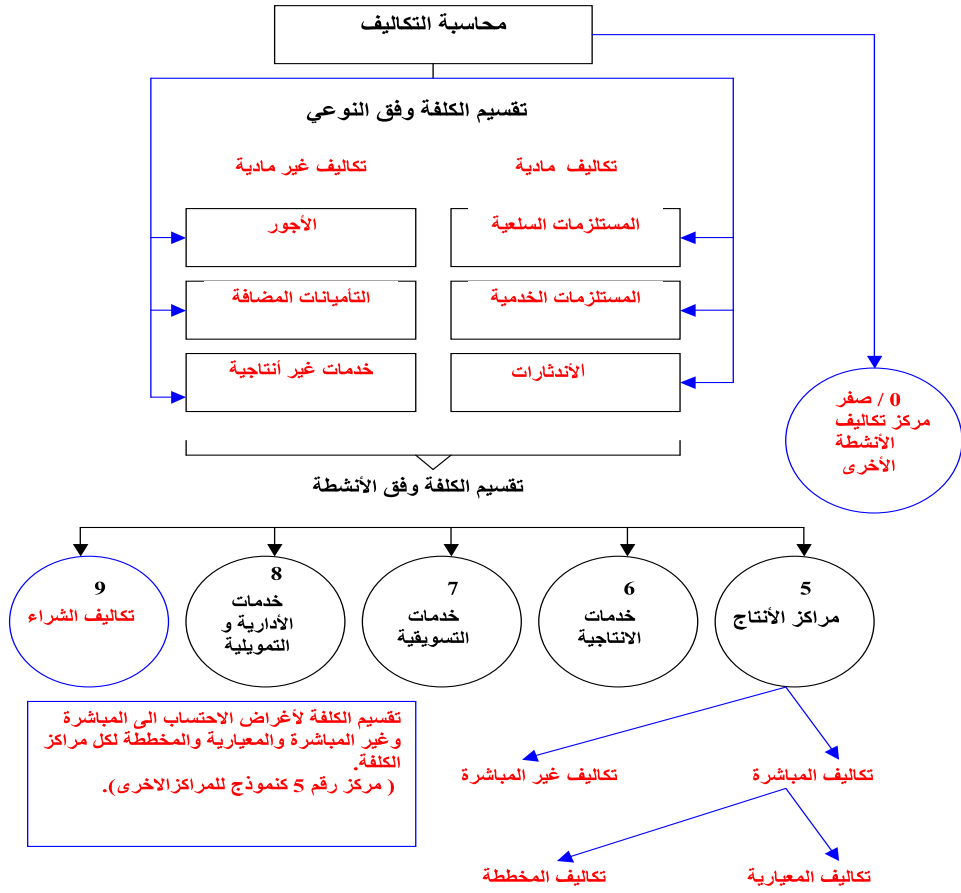
مثل استغلال الطاقة، وتحديد الحد الأدنى للأسعار في المدى القصير، ودراسة العلاقة المثلى بين التكلفة وحجم الانتاج والربح. كذلك تبرز اهميتها الخاصة ايضا، عند اعداد الميزانيات التخطيطية، وفي مجال الرقابة والتخطيط، وعرض القوائم المالية. وهذا التطوير في السجلات والدفاتر ، يسهل على تطبيق اية نظرية من نظريات التكاليف عند قياس التكلفة اي(التكاليف الكلية، التكاليف الحدية، والتكاليف المتغيرة ). بل اكثر من ذلك يمكن قياس تكلفة الوحدة باكثر من اسلوب ، وهذا في حد ذاته يعتبر انتاجا للمعلومات تتناسب مع الموقف يطالب من اجله. كما ان هذا الاسلوب ، يرشد تسعير المنتجات الضرورية ، وتلك التي تعتبر كمالية، وتلك التي تنتج بهدف تصديرها الى الخارج.

ومن الامور التي اثارت 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 الاستثماري الذاتي، التي تنتجها الوحدة الاقتصادية للاستخدام الذاتي، فأنا أقترح مايلي:

اولا:- ان العناصر التي توزع على هذا المركز ليست من عناصر التكلفة في شئ ،لأنها تعتبر قيمة لاصول تكونها الوحدة الاقتصادية بنفسها لنفسها، وهذه لا تعتبر من الناحية النظرية من عناصر التكلفة. وقد تنبه النظام المحاسبي الموحد لتلك الحقيقة ، وامر بتوزيعه على هذا المركز تمهيدا لاضافته الى اصول الوحدة.

ثانيا:- ان ما يتبع حاليا بخصوص هذه العناصر في مركز/9 ، لا يتم التخصيص او التوزيع عمليا الا 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 والاجتهاد، بحيث يمكن ان يكون متوسط تكلفة الوحدة في اتجاه يخالف المتوسط الفعلي او الحقيقي للتكلفة. وكما ان التوزيع على هذا المركز في نهاية الفترة المحاسبية، لا يحقق ما يمكن ان يسمى بالتوجيه من المنبع اي ( من الأصل). وهذا يعتبر من الامور 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 احداثه تحت رقم/صفر، باسم ( نفقات الانشطة الاخرى/الاستثمارية والمالية) ، بدلا من رقم/9 ، دون ان تخضع هذه العملية لاجتهاد او تقدير من جانب المحاسبين أو المدراء، حتى تكون النتائج مغيرة عن النشاط الفعلي او الحقيقي التشغيلي.

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



المصدر: عمل شخصي

## 2.- في مجال الرقابة على عناصر التكاليف:

اكتفى النظام المحاسبي الموحد بالموازنة التخطيطية ، باعتبارها اداة من ادوات الرقابة على التكاليف، بل وعلى مختلف الأنشطة التي تزاولها الوحدة الاقتصادية. وهذه الموازنة غالبا ما تعد ارقامها من متوسطات السنوات السابقة. وان حدث شئ من الاجتهاد او التطوير في اعدادها ، يكون على اساس تقديري او تخميني، غير مبني على اساس علمية صحيحة، اذ لم يلزم النظام اية من الوحدات الاقتصادية بضرورة اتباع اسلوب معين عند اعداد وتقدير ارقام الموازنة المذكورة. فعليه اطرح مقترحات متعددة في هذا المضمار، وخاصة في الجانب المتعلق بعناصر التكاليف، وهي كالآتي:-

اولا:- ارى من الضرورة اهتمام الوحدات الاقتصادية بما يسمى بنظام التكاليف المحددة مقدما. وان تذكر الوحدة في ذيل الموازنة على كيفية اجراء تقديرات ارقام التكاليف. هل من خلال المتوسطات للسنوات السابقة، او بتعديل تلك المتوسطات مع شئ من التقدير، او الاستناد على معايير عملية بجانبها المادي والمالي (الكمي والقيمي). كما على الوحدة ايضا ان تحدد لنفسها فترة تصل خلالها الى نظام المعايير ، وذلك تحت اشراف المؤسسة او القطاع المختص. ولا شك ان اعتماد الموازنة التخطيطية على المعايير ، يجعلها من ادوات الرقابة الفعالة من ناحية ، ومن الادوات الاقتصادية من ناحية اخرى ، والمقبولة من طرفي الادارة والمنفذين من ناحية ثالثة .

ثانيا:- الاهتمام بالمعايير في مجالات التكاليف، سوف يسهل بلا شك على التمييز بين العناصر المباشرة والغير المباشرة للكلفة، ومن ثم التمييز تدريجيا بعد اكتساب الخبرة لدى الوحدة في التطبيق بين العناصر المتغيرة والثابتة، وعليه فان هذه تعتبر من الموضوعات المتشابهة ، والتي تخدم بعضها البعض ويرفع من كفاءته احدهما ما يسمى بالتغذية العكسية Feedback .

ثالثا:- الاهتمام بنظام محاسبة المسؤولية ، وبالاخص في مجال التكاليف. وهذا يحقق مبدأ ربط التكلفة بالمسؤول عن حدوثها. ومن ثم فان عملية الرقابة تنصب هنا على الاشخاص المسؤولين عن صرف عناصر الكلفة وليست على العناصر ذاتها. ويعتبر هذا من احدث المداخل العلمية لعملية الرقابة. وحتى يمكن تطبيق نظام فعال لمحاسبة المسؤولية، ارى ان يوفر النظام مجموعة من الادوات والمقومات لتحقيق هذا النظام وجعله فعالا. ومن اهم هذه الادوات، هي:-

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

وتحتاج كل واحدة من هذه الادوات 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 انظمة فرعية او جزئية، بحيث يعتني بكل جزء، ثم يتم تجميع هذه الانظمة والاجزاء بما يضمن تحقيق اعلى كفاءة وفاعلية. وارى ايضا ضرورة الاهتمام بتصميم نظام مستندي خاص بخطوط المسؤولية، وذلك حتى توجه 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 اداري معين. وحتى تكون الرقابة فعالة وموضوعية ، ارى ضرورة تحقيق الرقابة على الانفاق عند المنبع، اي مع حدوث الانفاق (الصرف)، وليس الانتظار وحتى مرور مدة معينة ، ثم تقسم التكاليف حسب مستويات المسؤولية والتحكم.

ويمكن الاستفادة من الوسائل الالكترونية الحديثة في اعداد هذه التقارير الفورية، وتوجيه كل منها في قناة الاتصال المناسب، واذا احسن تصميم انظمة التقارير، وحدد في خطوط تسييرها بوضوح، سوف يؤدي هذا الى تكامل عملية الرقابة وتكامل ايضا في المعلومات.

رابعا:- الرقابة على التكلفة الادارية والتمويلية، غالبا ما توجه الادارة اهتمامها للرقابة على تكلفة الانتاج وتكلفة التسويق، وتجهل الاهتمام المطلوب بتكلفة النشاط الاداري، باعتبار ان هذه التكلفة تعبر عن نشاط الادارة ذاتها، التي تقوم بعملية الرقابة. فعليه ارى ضرورة توجيه المزيد من الرقابة الى عناصر بنود التكلفة الادارية، والتي حددها النظام عند توزيع عناصر الاستخدامات على مركز/8 (الخدمات الادارية والتمويلية) ، ولا سيما ان هذه التكاليف في تزايد يوما بعد يوم في الوحدات الاقتصادية. ويمكن ان تحصر هذه التكاليف

سنويا، تمهيدا لتوزيعها على المراكز الانتاجية على اساس التكاليف المباشرة لكل مركز تكلفة. او اعتبارها بشكل مباشر عينا على حساب الارباح والخسائر للوحدة الاقتصادية. والاخيرة هي نظرة قاصرة لهذا البند الهام من التكلفة، وما يترتب عليه من حساب غير واقعي لاسعار المنتوجات. حيث ان الاساس المنطقي للتسعير، هو تخصيص وتوزيع جميع بنود التكاليف على وحدة المنتج النهائي، للوصول الى التكلفة الحقيقية، ومن ثم اظهار صافي حساب نتيجة التشغيل من ربح او خسارة على حقيقته ايضا.

ومن الضروري ايضا الفصل بين التكاليف الادارية والتمويلية. من ناحية يجب ان تخضع التكلفة الادارية للرقابة عند المنبع من قبل الجهات الاشرافية والرقابية على الوحدة الاقتصادية ، ولتكن المؤسسة او القطاع. كما انه من جانب اخر، يجب ان يتم تحليل التكلفة التمويلية ( الفوائد على القروض والسندات والبنوك) الى بنودها المختلفة، وذلك لامكان الرقابة على انواع القروض. ان تكلفة التمويل 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 ارى من الضروري توجيه مزيد من الاهتمام الى تحليل 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 بنتيجة لها في هذا المركز، بدلا من مركز/8، واعتبارها بشكل مباشر عينا على حساب الارباح والخسائر للوحدة الاقتصادية، حتى يمكن ترشيد سياسات الاقتراض والرقابة عليها، واقتراح بان يكون مناسباً لسداد هذه القروض او تجديدها او ابرام عقد قروض جديدة... الخ.

خامسا- اقترح اضافة 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 . وما دام موجود في النظام مركز تحت رقم/7 بعنوان الخدمات التسويقية ، اذن لماذا لم يكن هناك مركز لمراقبة تكاليف الشراء؟! ان هذه الاضافة تؤدي الى تغيير في طبيعة الدليل المحاسبي للنظام، وتحويله من دليل غير صفري الى دليل صفري. وبرأيي ان هذا لا يؤثر على جوهر الموضوع، بقدر ما يؤثر على عملية استخدام النظام المذكور في البرمجة الالكترونية.

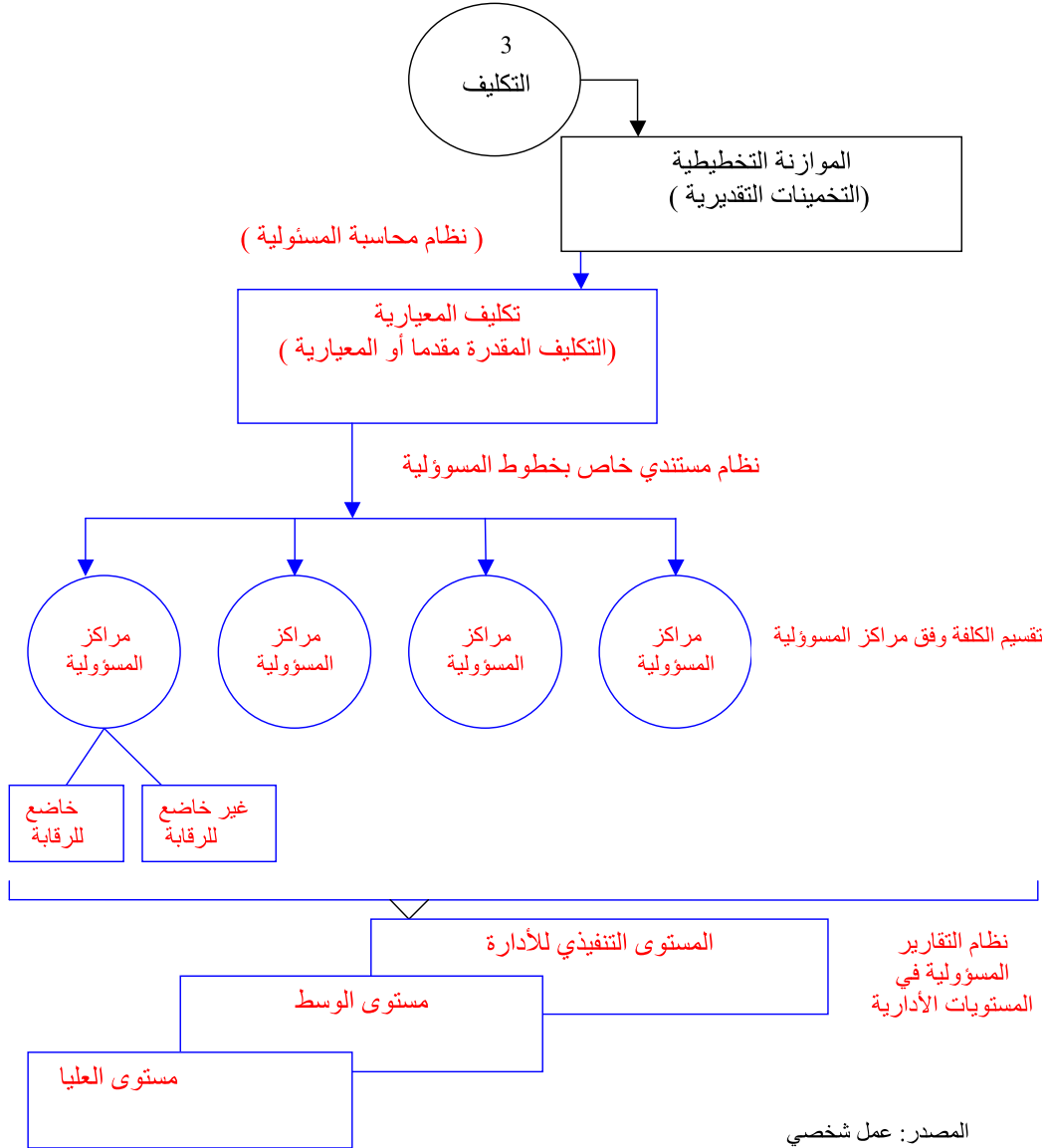
سادسا- ضرورة الاهتمام بالرقابة على مستوى الجودة للمنتجات بالاضافة الى الرقابة على مستوى التكلفة، وذلك للتأكد من بلوغ الجودة المطلوبة عند المستوى المطلوب او المناسب من التكلفة. وهذا النوع من الرقابة تضمن الاجهزة التخطيطية، بان مستوى التكلفة الذي يحدث، يتحقق معه مستوى مناسب ومقبول من جودة الانتاج. حيث قد يكون تخفيض التكلفة على حساب الجودة، او ان التكلفة تكون عند نفس المستوى ، ولكن مستوى الجودة قد انخفض 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 الانتاج، وكذلك مرحلة تسويق وتوزيع الانتاج)، ومتابعتها بما يحدث من التكاليف الفعلية ، بحيث تستطيع الوحدة الصناعية تضمين مستوى جيد للجودة في كل مرحلة من هذه المراحل.

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



## 2 في مجال الرقابة على عناصر التكلفة



### 3- في مجال اتخاذ القرارات:

اشار النظام المحاسبي الموحد بالنص الى مجموعة من التقارير، تقوم الوحدة الاقتصادية باعدادها وتقديمها الى الجهات الاشرافية والرقابية المختلفة. غالبا ما يتم اعداد هذه التقارير بشكل يرضي ادارة الوحدة الاقتصادية من ناحية ، ويرضي الجهات الاشرافية من ناحية اخرى. وينشا هذا من عدم وجود قواعد او اطار تحكم اعداد هذه التقارير، وخاصة في كيفية تصنيف التقارير في مجال محاسبة التكاليف، وعدم تصنيف الدوافع والقرارات التي تنتج او تهدف من اجلها هذه التقارير. ان التقارير الاساسية التي ينتجها النظام المحاسبي الموحد، يلاحظ في التطبيق العملي قلة فوائد هذه التقارير لاغراض الادارة الفعالة في الوحدات الاقتصادية الانتاجية، لكونها تحتوي على معلومات تاريخية متاخرة. اعتماد مبدأ التكاليف التاريخية (تكلفة الشراء او تكلفة الاقتناء) ، والمعروف بان هذا المبدأ يقر بتسجيل مكونات الميزانية على اساس تكلفة الاقتناء او الانتاج، مع افتراض ثبات قوة الشراء لوحدة النقد المستخدم في القياس المحاسبي. فعليه ان هذا المبدأ ، لا يعطي صورة حقيقية على حالة الوحدة الاقتصادية، وبالتالي تكون عملية اتخاذ القرارات غير عقلانية، لاعتمادها على الاسعار التاريخية، فالعديد من عناصر القوائم المالية ينبغي اعادة تقييمها بطريقة تتماشى مع الاقتصاد التضخمي، الذي لا يزال عاليا في العراق.

لذا ارى ان النظام المحاسبي الموحد بعد تحديثه ليكون نظاما متكاملًا للمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة المسؤولة، يجب ان ينتج انواعا من المعلومات والتقارير، تفيد في مختلف القرارات.

يمكن تصنيف المعلومات التي يعد النظام لانتاجها، الى مايلي:

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

2- معلومات تفيد في اتخاذ القرارات على مستوى القطاع اي ما يسمى بالمعلومات الخارجية. وهذه يمكن ان ينتجها النظام ، ويقدمها في تقارير الى الجهات الاشرافية للتنسيق بين مختلف الوحدات الاقتصادية التي يشرف عليها القطاع، ومعرفة اي الوحدات الاقتصادية يمكن ان يعطي عائدا للاستثمار. ويجب ان تعد هذه المعلومات والتقارير طبقا لقواعد واسس موحدة ينص عليها في اطار النظام، حتى تكون المؤشرات ذات معنى، وحتى يمكن اجراء المقارنة بين مختلف الوحدات الاقتصادية، ويسهل الامر على قياس ادائها.

3- معلومات على المستوى القومي. وتزداد اهمية هذه المعلومات في ظل الاقتصاد 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 الاجتماعية المتعلقة بتخطيط الانتاج، والانفاق القومي، والسياسات الضريبية، وتسعير المنتجات المختلفة للغرض المحلي والتصدير، ودراسة عناصر الانتاج والطاقة الانتاجية، وسياسات التمويل، والقروض والاستثمارات سواء الداخلية او الخارجية. عملية احتساب الدخل القومي، والنتائج القومي الاجمالي والصافي، واعداد جداول التشابك الصناعي (-input output) ، كما إنها تعبر عن وضوح الايدولوجية الاقتصادية – الاجتماعية للمجتمع، وغير ذلك. واقترح لتحقيق هذه الاهداف ما يلي:-

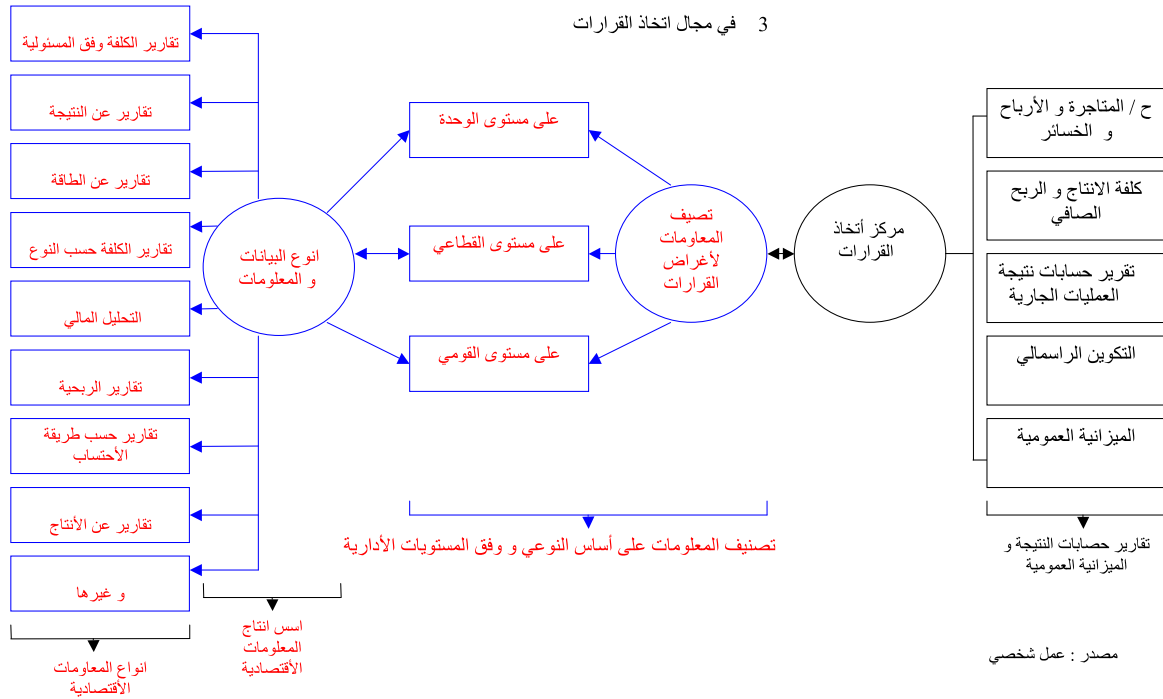
. ضرورة وضع دليل لمراكز اتخاذ القرارات، وتصنيف هذه القرارات حسب أهميتها، وحسب المستوى الإداري التابع له. ويسهل هذه الخطوة على تحديد المسؤولية.

. وضع اطار لطريقة اعداد المعلومات والبيانات المحاسبية اللازمة لا اتخاذ القرارات ، والاسس التي يمكن الاستناد اليها عند اعدادها، وعرضها باشكال مختلفة ( الجداول، والرسوم البيانية) للجهات المعنية، حتى لا تخضع في جانب كبير منها للتقدير والاجتهاد.ويمكن في هذا المجال الاستفادة من التحليل المالي، والنسب المالية والمؤشرات الاقتصادية والمقارنات، والاستفادة من مفاهيم التكلفة المختلفة ، مثل، الفرص الضائعة، وتكلفة البدائل، والتكاليف التفاضلية، والتكلفة المتغيرة... الخ .

. يجب اتباع قواعد وسياسات محاسبية، واستخدام المعرفة المهنية للمعايير المحاسبية الدولية والمراجعة والتحليل المالي، والتي تساعد على الإفصاح عن هذه المعلومات والبيانات على اسس جودة النوعية بدلا عن الكمية، وتعبر عن الحقائق والعلاقات الأساسية التي تتعلق بالوحدة الاقتصادية.

. أن عملية اعداد القوائم المالية تتطلب الشفافية، حتى تكون التقارير المالية قابلة للفهم، كذلك ينبغي ان يؤخذ بنظر الاعتبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند اعداد القوائم المالية والتكاليف.

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



## المحور الرابع: الخلاصة والاستنتاجات:

ان النظام المحاسبي الموحد عندنا، ليس موحدًا بالمعنى الدقيق [والمكتمل] للكلمة. لذلك هناك حاجة ماسة لتحديثه و اجراء الاصلاحات الضرورية واللازمة في تركيبه، ليربط هذه الانشطة التي تزاولها عادة كل

الوحدات الانتاجية المتوسطة والكبيرة في نظام محاسبي واحد ، بحيث يعالج تسجيلات هذه الانشطة، ومن ثم توحيدها بشكل يسهل عملية تطبيقه في كافة فروع الاقتصاد الوطني، حتى يستطيع النظام انتاج المعلومات الاقتصادية اللازمة لعملية اتخاذ القرارات على كافة المستويات الادارية المختلفة. يتصف هذا النظام بقسمين، المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف. ان النظام ممكن ان يتكون فقط من المحاسبة المالية، من دون التكاليف، وخاصة للوحدات الانتاجية الصغيرة، التي لا تحتاج الى استخدام محاسبة التكاليف بالشكل التحليلي، وكما يمكن عن طريق المحاسبة المالية، تزويد الجهات المسؤولة بالمعلومات المحاسبية الاجمالية الضرورية لعملية اتخاذ 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 انتاج المعلومات الاقتصادية التحليلية للمستويات الادارية كافة. ومن فوائد هذا التقسيم ايضا، انه يوضح العلاقة المتينة التي تربط محاسبة المالية بمحاسبة التكاليف، من خلال مقارنة ومطابقة التسجيلات الاجمالية 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 اوقاتها المحددة لاغراض الرقابة والضريبة.

و اهم التقارير الاساسية التي حددها النظام هي:

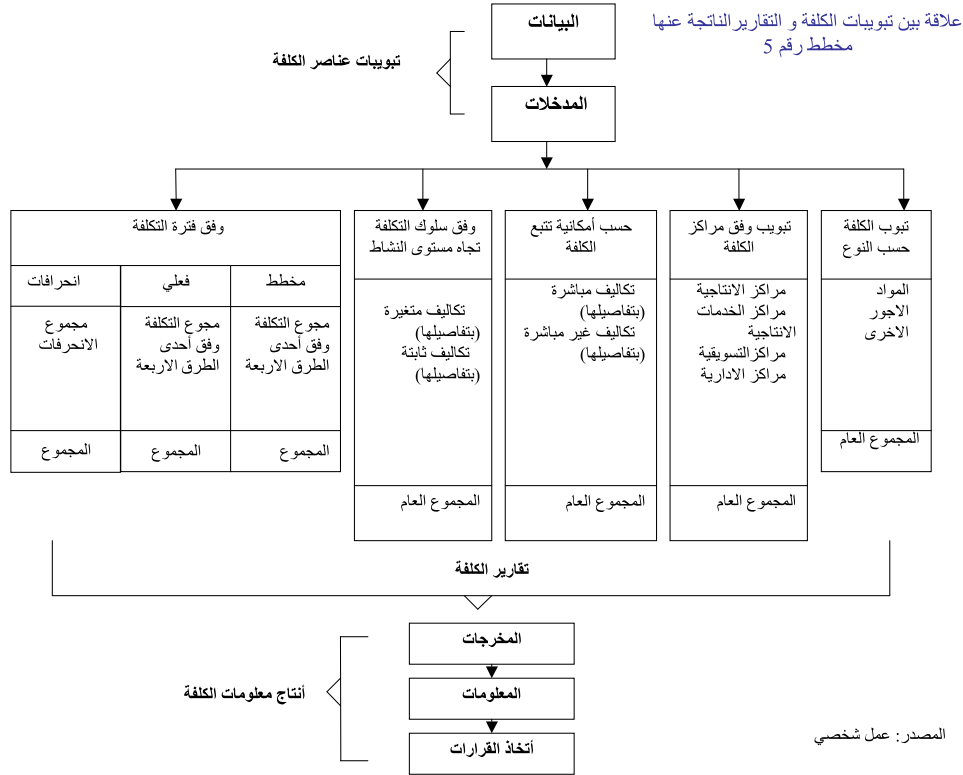
. الميزانية العمومية

. حسابات النتيجة ( العمليات الجارية)

. الحالة المالية

في التطبيق العملي، يلاحظ قلة فوائد هذه التقارير المالية لاغراض الادارة الفعالة. ولا تساعد المرووسين في الوحدات الصناعية المتوسطة والكبيرة، بان يودوا وظائفهم الادارية بالشكل الامثل، لكونها تحتوي على معلومات تاريخية ومتاخرة. لذا يجب ان يتسع مفهوم النظام لينتج المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية على صعيد الوحدة، القطاع ، وعلى مستوى الاقتصاد الكلي.

من الضروري استخدام اكثر في تبويب وحدات لعناصر التكلفة عند تطبيق النظام المحاسبي للتكاليف. فمثلا في الوحدات الاقتصادية الصغيرة التي تتميز انشطتها بالمحدودية ، ولا تحتاج طبيعة عملها الى انتاج كمية كبيرة من المعلومات الادارية ، يمكن الاكتفاء بنوعين من التبويبات على ان يكون من ضمنه التبويب النوعي. اما في الوحدات المتوسطة والكبيرة ، يفضل اتباع اكثر من تبويبين في ان واحد ، بل في بعض الاحيان ( اذا توفرت المستلزمات اللازمة بذلك)، اتباع كل هذه الانواع من التبويبات المذكورة ، واعداد تقارير الكلفة على وفق كل نوع منها، كما موضح هنا في المخطط رقم 5 .



ومن جهة أخرى نجد ان اتباع 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 الاداء اليدوي. ويمكن القضاء على هذه الصعوبات باستخدام البرامج الالكترونية في عملية انتاج المعلومات، مما يسهل عملية تطبيق اكثر من تبويب واحد لعناصر الكلفة عبر مراحلها المختلفة، ومن ثم اعداد التقارير الفورية وتوجيهها في قناة الاتصال الى المستوى الاداري المناسب. واذا احسن تصميم أنظمة التقارير ، وحدد في الخطوط تسييرها بوضوح ، فسوف يؤدي الى التكامل في عملية الرقابة و انتاج المعلومات.

ان الاجراءات المطروحة مجتمعاً في النموذج (الموديل) لتصميم نظام موحد للتكاليف على اسس العلمية. ، ستحقق بالتأكيد اهداف متعددة، منها:

- 1- بناء قاعدة المعلومات والبيانات للتكاليف اللازمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية
- 2- تخفيض التكاليف، رفع من الكفاءة الانتاجية، العناية بالجودة والنوعية، وتقييم الكفاءة الادارية
- 3- تلبية احتياجات المستثمرين والممولين
- 4- تاهيل القوى البشرية المهنية والمدربة في مجال محاسبة التكاليف
- 5- ايجاد مبدأ التوافق بين الأنظمة المحاسبية والتقارير المالية التي تنظم امورها مصادر مختلفة، كالقانون التجاري، الضريبي، اصول ميزانية الدولة، قانون اصول محاسبة الشركات التجارية والصناعية (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 تاخذ على عاتقها مهمة اصلاح وتطوير النظام المحاسبي، بهدف توحيدده، و التحفيز على مبدأ التنسيق والتوافق والتوحيد مع معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال.

ملحق 1 قائمة تقرير كلفة الانتاج 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. ( كلفة الانتاج ) 1+2+3

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 البضاعة 7، 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  
5-4- تمثل حساب الارباح والخسائر

ملحق 3 الميزانية العمومية بتاريخ .....

الاصول (الموجودات)				
الموجودات الثابتة				
الاراضي	XX			
المباني	XX			
- اندثار المباني	XX	XXX		
الات والمعدات المكتبية	XX			
- اندثار الات والمعدات	XX		XX	
وسائل النقل	XX			
- اندثار وسائل النقل	XX		XX	
المكانن والمعدات الانتاجية	XX			
- اندثار المكانن والمعدات الانتاجية	XX		XX	XXX
الموجودات المتداولة				
مخزون بانواعها المختلفة	XX			
ايرادات مستحقة غير مقبوضة	XX			
مصرفات مدفوعة مقدما	XX			
اوراق القبض	XX			
استثمارات مالية	XX			
الخصوم (المطلوبات)				
راس المال وحق الملكية				
راس المال	XX			
+ الربح او الخسارة	XX			
- المسحوبات	XX			
التخصيصات والاحتياطات	XX			
مصرفات مستحقة غير مدفوعة	XX			
ايرادات مقبوضة مقدما	XX			
اوراق الدفع	XX			
قروض طويلة الاجل	XX			
بنوك دائنة	XX			
داننون	XX			
حسابات دائنة مختلفة	XX		XXX	

		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	Xxx
	xxx				Xxx

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

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

\*\* موجز البحث منشور ك مقال في مجلة الثقافة الجديدة العدد 372 الصادر في اذار/مارس 2015.  
البحث منشور ايضا بشكل كامل على شبكة الاقتصاديين العراقيين بتاريخ 2015/04/25.

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 فواد: النظرية والتطبيق في النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الثالثة ، دار الفكر العربي ، القاهرة 1976 .
- (3) المستوفي صاحب حميد:النظام المحاسبي الموحد لخدمة الوحدات والاعراض القومية ، دار الزمان، بغداد 1974 ، الطبعة الاولى.
- (4) المستوفي صاحب حميد ، الحيايي عبدالرزاق خالد:النظام المحاسبي الموحد والمعالجة الدفترية لحسابات، دار الزمان- بغداد 1972، 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 الشجاعى" النظام المحاسبي الموحد في ضوء المعايير المحاسبية " ، المكتبة العصرية، المنصورة 2006 .



## ثانياً: في المحاسبة الحكومية

- (1)- رزوقي صانع حنا: المحاسبة الحكومية، الطبعة الثالثة، دار الزمان، بغداد 1971 .
- صالح ماهر: نموذج (معدل) 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 .

## ثالثاً: في محاسبة التكاليف والمالية والإدارية

- (1)- احمد ياسين حازم: نظام التكاليف في المشروعات الصناعية، دار النهضة العربية ، القاهرة 1980 .
- مرعي عبد الحي: محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية  
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 مدخل الإداري، الجزء الأول، دار المريخ للنشر والانتاج الفني،  
الرياض 1986 .
- (6)- توفيق بليغ محمد: محاسبة التكاليف، مطبعة الشباب ، القاهرة 1985 .
- (7)- احمد خليل محمد، حسنين عمر: محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية 1976 .
- (8)- السيد الجزار محمد: محاسبة التكاليف قياس ورقابة اتخاذ القرارات، مكتبة عين شمس، القاهرة 1975 .
- (9)- شرويدر ريشارد وآخرون: نظرية المحاسبة ، تعريب خالد على احمد كاجيجي وآخرون ، دار المريخ  
للنشر السعودية 2006 .

(1) Abdalla Intern , M . Wational Transfer Pricing Policies. Decision making  
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) Horngren Ch.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 1975Evans Limited &Macdonald .Edition .thirteenth ,Methods
- (14) 1963Warszawa ,PWW ,Morfologia bodzcow ekonomicznych ;Wakar A-

#### 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 (الجذور-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 الاقتصاد العراقي، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الثاني عشر (التنمية المستدامة من اجل اقتصاد عراقي متطور)، المنعقد بتاريخ 16-17 /5/ 2012 والمنشور في مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد 93 لسنة 2012 المجلد الثاني، الصادرة عن كلية الادارة والاقتصاد في جامعة المستنصرية.

