النظام المحاسبي المو حد

مفاهيمه و تطبيقاته

المحاسب القانوني

د. عبد الكريم محمد سلمان البقاري

الفصل الأول

مدخل في النظام المحاسبي

سنتعرف في هذا الفصل على:

١- خصائص النظام المحاسبي
٢- أهداف النظام المحاسبي
٣- مقومات (عناصر) النظام المحاسبي
٤- أوجة التشابه بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية
٥- أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية
٦- أسس القياس المحاسبي

النظام المحاسبي الموحد

١- تعريف النظام المحاسبي الموحد
٢- تطور النظام المحاسبي الموحد
٣- الإطار العام للنظام المحاسبي الموحد
٤- أهداف النظام المحاسبي الموحد
٥- خصائص النظام المحاسبي الموحد
٦- مجال تطبيق النظام المحاسبي الموحد
٧- دليل النظام المحاسبي الموحد
٨- مجموعة الحسابات بموجب دليل النظام المحاسبي الموحد
أ- المجموعة الأولى : (حسابات المركز المالي)
ب- المجموعة الثانية : حسابات النتيجة (الاستخدامات والموارد)
ج- المجموعة الثالثة : حسابات مراكز الكلف (التكاليف)
د- المجموعة الرابعة : الحسابات النظامية المتقابلة

أولاً- مدخل في النظام المحاسبي :

بدايةً ينبغي التعرف إلى ماهية المحاسبة ، فالمحاسبة من الناحية النظرية الفلسفية أنها العلم الذي يتضمن دراسة المبادئ والأسس والمفاهيم التي يستند إليها في معالجة العمليات الاقتصادية ذات القيم المالية وذلك بتصنيفها وإثباتها في السجلات المحاسبية ، فقد عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية المحاسبة بأنها :

عملية تشخيص وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية (المالية) بشكل يَمَكن الأطراف ذات العلاقة من الحكم على الأمور المالية للوحدة واتخاذ القرارات المناسَبة بشأنها

كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين في النشرة المحاسبية رقم (٤) بأنها:

نشاط خدمي وظيفتها تزويد المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية أساساً ، بالنسبة لوحدة معينة والتي تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة

وهناك تعريف آخر للمحاسبة متعارف عليه وهو أن المحاسبة هي :

((علم وفن في تقييم العمليات ذات الأثر المالي بوحدات نقدية ، وتفسيرها وتصنيفها وتلخيصها وتسجيلها كحقائق مالية في السجلات المحاسبية للوحدات الاقتصادية ومن ثم عرض مراكزها المالية ونتائج أعمالها بصورة تعكس وضعها بشكل عادل)) .

فالمحاسبة هي **علم** لأنها تشتمل على الإطار العام المنظم للفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، أما المحاسبة كونها **فن** فتتمثل بالكيفية التي يتم بها تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات عند مسك الدفاتر وتصميم النظم المحاسبية ، إذ أن النظام المحاسبي الموحد أعتمد الفروض والمبادئ المحاسبية وفق الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية .

أما النظام المحاسبي فهو مجموعة متناسقة ومتكاملة من الوسائل والإجراءات والأساليب المصممة لغرض معالجة الأحداث والوقائع الاقتصادية التي تؤثر على عمليات الوحدة ومركزها المالي ، وتكون مصممة بطريقة ملائمة لطبيعة عمل الوحدة وبشكل اقتصادي يساهم في

الوحدة وفقاً للقواعد والمعايير المحاسبية والأعراف الأخرى وتقديم المعلومات والتقارير المطلوبة إلى الجهات المعنية وبالوقت المناسب ، فضلاً عن توفير البيانات المالية الأساسية والأدوات اللازمة للتخطيط ولأغراض محاسبة التكاليف حتى يمكن تحديد التكاليف بدقة وإجراء الرقابة من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية وتزويدها إلى الجهات الخارجية الأخرى المستفيدة ذات العلاقة بعد أن يتم إعدادها على شكل قواعد بيانات يتم تحديثها وبصورة مستمرة .

١- خصائص النظام المحاسبي :

أ - مجموعة من الأنظمة المرعية التي يختص كل منه بتقديم نوع معين من المعلومات .

ب - التناسق والتكامل بين هذه النظم وما تتضمنه من إجراءات وأساليب بحيث أن مخرجات نظام معين قد تعتبر مدخلات لنظام آخر مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف الخاصة بالوحدة ككل .

ج - يجب أن يتصف النظام بخاصية الملائمة لطبيعة عمل الوحدة وأهدافها .

د - أن يكون النظام اقتصادي (أي عقلاني) وهذا يعني أن المنافع التي يتم الحصول عليها جراء تطبيق النظام لا تقل عن تكلفة الحصول عليها .

ه - أن يساهم هذا النظام في حماية موجودات الوحدة عن طريق وجود نظام للرقابة الداخلية خاص بالوحدة المعنية .

و - أن يقوم النظام على مجموعة من القواعد والأعراف والمعايير المحاسبية لضمان حسن الأداء والنوعية .

ز - يختص بتقديم التقارير المختلفة التي تلبي احتياجات الجهات المعنية (داخلي وخارجي) .

ح - يجب أن تحوي هذه التقارير على معلومات وبيانات متكاملة ومقدمة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب .

٢- أهداف النظام المحاسبي :

أ - تحديد نتائج العمليات التي تتعلق بنشاط الوحدة وإعداد التقارير عن نتائج هذا النشاط خلال فترة زمنية معينة (السنة المالية مثلاً) .

ب - قياس وتحديد المركز المالي في لحظة معينة ويتم ذلك عن طريق مسك دفاتر منتظمة وفتح حسابات مستقلة لكل موجود من الموجودات ولكل التزام من الالتزامات التي على الوحدة .

ج - تسهيل فعاليات الوحدة عن طريق توفير المعلومات اللازمة لأداء هذه الفعاليات من شراء وإنتاج ...الخ .

د - مساعدة الإدارة في ممارسة وظائفها من تخطيط وتنظيم وتنسيق ورقابة واتخاذ قرارات من خلال عدد من وسائل من بينها :

(١) الموازنات التي توضع على أساسها إجراءات وأوامر الإنتاج .

(٢) مقارنة الإنتاج الفعلي مع المخطط .

(٣) تعديل جدول الإنتاج على ضوء المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي على الأداء الحالي والمتوقع .

٣- **مقومات (عناصر) النظام :** تتكون من الآتي :

أ - **المدخلات :** وهي الموارد التي يحصل عليها النظام من البيئة وقد تكون هذه الموارد بشرية أو مادية أو فنية .

ب - **العمليات :** هي الأنشطة الداخلية في النظام والتي تؤدي إلى تحويل المدخلات إلى مخرجات ، وتختلف هذه النشطة وطبيعتها من نظام إلى آخر

ج - **المخرجات :** وهي الناتج النهائي التي يقدمها النظام إلى البيئة أو إلى نظام آخر.

د - **التغذية العكسية:** وهي المواد التي يعاد ضخها للنظام لتطويره وتصحيح مساراته بعد استلام ردود الأفعال من قبل الجمهور أو النظام الذي يليه .

٤- أوجه التشابه بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية :

تلتقي المحاســـبة الحكومية مع المحاســـبة التجارية في أن كليهما يقوم بتطبيق نفس المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وهي كالآتي :

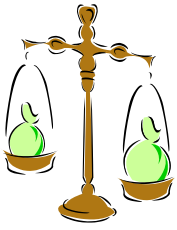
أ - مبدأ القيد المزدوج :

يقوم النظام المحاسبي الحكومي وكذلك النظام المحاسبي التجاري على مبدأ القيد المزدوج في كافة العمليات من صرف وقبض والعمليات المالية الأخرى ، ومعنى هذا أن كل قيد محاسبي يتكون من طرفيين متساويين في القيد ، وبالتالي تحقق التوازن المحاسبي .

ب - مبدأ الفترة المالية :

يقوم كلا النظاميين على مبدأ استقلال الفترة المالية ، أي أن الوحدة المحاسبية الحكومية أو التجارية تقوم في نهاية الفترة بقياس نتيجة نشاطها وذلك بمقابلة الإيرادات التي تحققت لها خلال الفترة المالية مع المصروفات التي أنفقتها لذات الفترة .

ج - مبدأ ثبات قيمة وحدة النقد (القياس) :



تفترض كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية على ثبات وحدة القياس النقدي ، ومن ثم فأن أي تقلبات في القوة الشرائية للنقود لا تؤثر على المبالغ المقيدة في سجلات الوحدة الحكومية أو التجارية .

د - مبدأ الأدلة (الموضوعية) :

تتفق المحاسبة الحكومية مع المحاسبة التجارية على ضرورة وجود مستند ثبوتي حقيقي أصلي وقانوني يعزز أي قيد محاسبي يسجل في السجلات المحاسبية .

٥- أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية :

أ - تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات :

إن العمل المحاسبي الحكومي المركزي محدد في قوالب معينة استناداً إلى القوانين والأنظمة والتعليمات المالية وهي تختلف من بلد إلى آخر وكذلك يقال أن المحاسبة الحكومية ترتبط بالقانون الوضعي للبلد ، في حين أن المحاسبة التجارية تعمل وفق القوانين والأنظمة وقرارات الإدارة

ب - الأهداف العامة :

أتساع نطاق الأهداف العامة التي تسعى المحاسبة الحكومية إلى تحقيقها ، بينما المحاسبة التجارية بالإضافة إلى مساهمتها في تقديم خدمة عامة ، إلا أنها تسعى إلى تحقيق أهداف خاصة كتحقيق الربح ، فضلاً عن أهداف المحاسبة والمتمثلة بالتسجيل والترحيل وتهيئة موازين المراجعة وتحضير الحسابات الختامية والميزانية العامة وتقديم البيانات المالية للإدارة لاتخاذ القرارات .

ج - طبيعة الأهداف :

اختلاف طبيعة الأهداف ، فإن كافة الوحدات الاقتصادية في القطاع الخاص تهدف إلى تحقيق الربح ، بينما الوحدات الحكومية تهدف إلى تقديم أفضل الخدمات لتحقيق الرفاهية الاجتماعية .

د - رأس المال :

رأس المال المدفوع موجود في وحدات المحاسبة التجارية ، إذ يعتبر عنصراً أساسياً في تكوين الإطار النظري الذي تدور حوله أهداف التنظيم المحاسبي لنشاط الوحدة المحاسبية ، أما الوحدات المحاسبية الحكومية فلا تمتلك لرأس المال لتستخدمه في ممارسة نشاطها .

ه - المصاريف الرأسمالية والإيرادية :

المحاسبة الحكومية لا تميز بين المصاريف الرأسمالية والإيرادية ، حيث أن النفقات التي تنفقها على شراء الموجودات غير المالية تعتبر مصاريف وتغلق نهاية السنة المالية في الحساب الختامي .

و - الموجودات واندثاراتها :

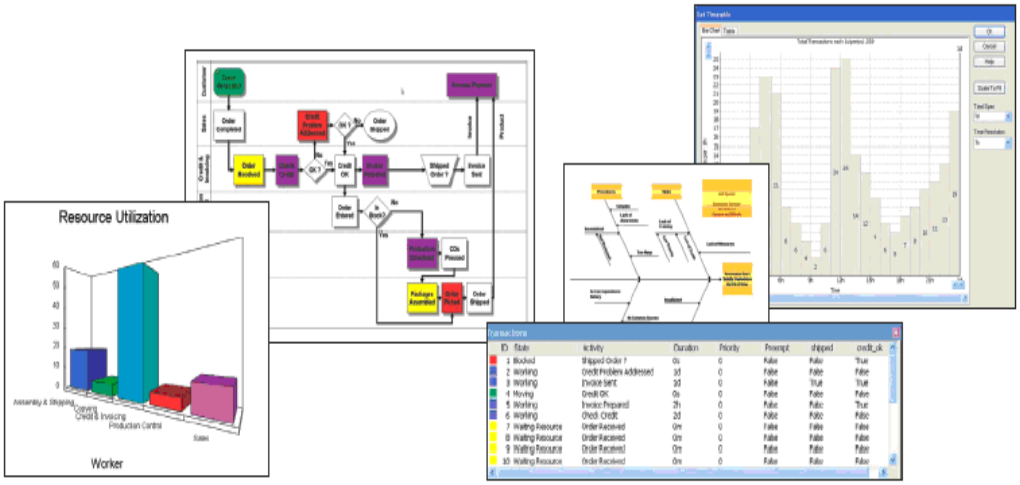
لا يوجد نظام اندثار في المحاسبة الحكومية لتسجيل الاستهلاك الزمني للموجودات .

ز – حساب التخصيصات :

تعترف المحاسبة التجارية بالتخصيصات المحتجزة ، وتقطع من صافي الربح لمواجهة خسائر محتملة قد تقع مستقبلاً وقد لا تقع مثل مخصص الديون المشكوك فيها ، وبما أن الوحدات الحكومية لا تهدف إلى تحقيق الربح فلا يوجد سبب يدعوها إلى تكوين التخصيصات .

ح – أساس القياس المحاسبي :

الأساس المحاسبي المستخدم في تسجيل العمليات المالية الحكومية تستخدم الأساس النقدي في تسجيل عملياتها المالية وهو تأريخ حصول عملية الصرف والقبض ، بينما الوحدات التجارية تستخدم أساس الاستحقاق أي مبدأ تحقق الإيراد والمصروف .



٦- أسس القياس المحاسبي :

أ - الأساس النقدي :

يعتمد هذا المبدأ على أســـاس تحميل الحســـاب الختامي لأية وحدة محا سبية ولأية سنة مالية بالنفقات التي دفعت والإيرادات التي قبـ ضت فعلاً خلال تلك الـ سنة المالية و سواء كانت هذه الم صروفات أو الإيرادات تعود إلى نفس الـسنة التي دفعت أو قبضت فيها أو إلى سنة مالية سابقة أو لاحقة ، وهذا يعني أن القيود المحاسبية للمصروفات والإيرادات تعتمد عائديتها لسنة مالية معينة على سجل الصندوق أو البنك .

(١) مزايا الأساس النقدي :

- البساطة والوضوح .
- السرعة في إعداد الحسابات الختامية للوحدة المحاسبية لعدم الحاجة إلى إعداد تسويات قيديه للمصروفات والإيرادات في نهاية السنة المالية .

(٢) عيوب الأساس النقدي :

- لا يوفر بيانات دقيقة وكافية لقياس نتائج نشاط الوحدة المحاسبية
- يمكن التلاعب في حجم الإيرادات وحجم النفقات عن طريق التباطؤ أو الإسراع سداد المصروفات أو سرعة تحميل الإيرادات .
- صعوبة إجراء مقارنة بين الوحدات المحاسبية المتشابهة النشاط من سنة إلى أخرى .
- لا يلاءم هذا الأساس المشروعات طويلة الأجل كما هو الحال في مشاريع خطة التنمية القومية .

ب - أساس الاستحقاق :

يعتمد أساس تحميل الحساب الختامي لأية سنة مالية بالنفقات التي نشأت والإيرادات المتحققة خلال تلك السنة المالية بغض النظر عما إذا كانت النفقات أو الإيرادات قد دفعت أو قبضت أو لم تدفع أو تقبض ، وتبعاً لهذا المبدأ فإن المصروفات والإيرادات التي تحققت فعلاً خلال السنة المالية تدخل في الحساب الختامي .

أما المصاريف والإيرادات التي دفعت أو قبضت في تلك السنة المالية وهي لا تعود إليها فيجب استبعادها من الحسابات لتلك السنة بواسطة إجراء تسويات قيديه في نهاية السنة المالية لغرض الوصول إلى المصروفات أو الإيرادات التي تعود فعلاً إلى السنة المالية الحالية .

أي أن هذا المبدأ (الأساس) ينبغي العمل به عند تنظيم حسابات النتيجة في أي فترة مالية وينبغي أن يتضمن كافة المصروفات والايرادات التي تحصل خلال الفترة المالية المعنية وتخصها بالذات بغض النظر عن قبضها أو دفعها فعلاً ، على عكس الأساس النقدي والذي يعتبر كل ما يقبض أو يدفع خلال الفترة المالية ضمن حسابات تلك الفترة وإن لم يكن ذا علاقة بنشاط الفترة .

(١) مزايا أساس الاستحقاق :

- إمكانية قياس نتائج النشاط للسنة المالية قياساً دقيقاً .
- إمكانية إجراء المقارنات بين الوحدات المحاسبية المتماثلة في النشاط من سنة إلى أخرى .
- يوفر البيانات الكافية لاحتساب تكلفة الإنتاج والخدمات الأخرى بدقة .

(٢) عيوب أساس الاستحقاق :

- يحتاج هذا الأساس إلى موظفين ذو كفاءة بدرجة عالية ، فهو يعتبر أعلى تكلفة من حيث التطبيق من الأساس النقدي .
- بقاء الحسابات مفتوحة في السجلات المحاسبية للوحدة المحاسبية لفترة طويلة تمتد بعد انتهاء السنة المالية وذلك لحين أتمام إجراء التسويات القيدية اللازمة للمصروفات والإيرادات تمهيداً لغلق حسابات تلك السنة المالية .

ج – **الأساس المشترك :**

بموجب هذا الأساس فإن الوحدات المحاسبية تتبنى الأساس النقدي في التطبيق بشكل عام على المصروفات والإيرادات مع بعض الاستثناءات في تطبيق مبدأ الاستحقاق على بعض أنواع المصروفات والإيرادات التي تتطلبها ضرورات العمل المحاسبي الحكومي في تطبيق مبدأ الاستحقاق عليها ، والأساس المحاسبي المطبق في العراق هو الأساس النقدي مع بعض الاستثناءات التي أعطى فيها المشرع العراقي إجازة تطبيق مبدأ الاستحقاق سواء للمصروفات أو الإيرادات .

د – **مبدأ الالتزام :**

يقضي بتحميل الحساب الختامي للدولة في أية سنة مالية بالمصروفات التي تم الالتزام بها خلال تلك الـ سنة المالية بغض النظر عما إذا كانت تلك الـ مصروفات قد تحققت فعلاً أم لم تتحقق و سواء كانت قد دفعت خلال الـسنة أم لم تدفع ، فالمهم وجود عقد بين الدائرة الحكومية و صاحب الا ستحقاق مما يلزم الدائرة الحكومية بدفع قيمة العقد بغض النظر عن تأريخ الدفع ، وعليه يعتبر مصروفاً للدائرة الحكومية في السنة التي تعاقدت فيها مع صاحب الاستحقاق .

ثانياً- النظام المحاسبي الموحد :

النظام المحاسبي عموماً يتكون من عناصر ومقومات كأي نظام (مدخلات ومعالجات ومخرجات) فالأحداث (التعاملات والمعاملات) الاقتصادية والمالية تمثل مدخلات النظام التي يتم تحليلها وتفسيرها وتجميعها وإعطاءها التبويب المناسب المتمثلة في رقم الدليل المحاسبي وأسم الحساب ، أما المعالجات فتتمثل في القيود المحاسبية (قيود اليومية والقبض والدفع) معززة بكافة الأوليات القانونية المطلوبة عند تنظيم (Preparing) القيد المحاسبي ، أما الركن المهم في النظام فهي المخرجات المتمثلة في القوائم المالية المتعارف عليها (الميزانية العامة ، حساب الإيرادات والمصروفات ، حساب العمليات الجارية ، كشف التدفق النقدي) وقد يتم تنظيم كشف القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الإنتاج ، فضلاً عن الكشوفات المرفقة بها .

وبذلك فإن النظام المحاسبي الموحد يمثل خطة فنية تتمثل بمجموعة من العمليات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية في إطار موحد من الأسس والقواعد والمصطلحات والمعالجات المحاسبية لخدمة أهداف معينة ولتلبية متطلبات المحاسبة بفروعها المختلفة (الإدارية ، المالية ، التكاليف وغيرها) وبالتالي سيوحد هذا النظام الدليل المحاسبي والأسس والقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسنة المالية ، وبالنهاية البيانات المالية والحسابات الختامية والكشوفات المرفقة .

إن النظام المحاسبي الموحد يعمل على تجميع البيانات من خلال استخدام مجموعة من القواعد والمبادئ (الأسس) والمستندات والسجلات (الدورة المستندية ومجموعة الدفاتر المحاسبية) والتوحيد في استخدام المصطلحات والطرق المحاسبية في الوحدات الاقتصادية والمتعلقة بالموجودات الثابتة واحتساب الاندثار وتقييم المخزون وتكوين رأس المال ، ومن ثم يعمل على توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات والرقابة على التنفيذ ، فضلاً عن الربط بين الحسابات المالية والحسابات القومية والبيانات الإحصائية .

١-تعريف النظام المحاسبي الموحد :

عرف النظام المحاسبي الموحد بأنه (مجموعة من العمليات والإجراءات التي يتم بموجبها تجميع البيانات المطلوبة للتخطيط والتنفيذ والرقابة ، ويتضمن مسك السجلات وفق دليل الحسابات وإجراءات العمل المحاسبية المتبعة في إعداد وتحليل المعلومات) .

ويعرف بأنه (مجموعة من الإجراءات والعمليات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية أو على المستوى القومي بهدف إعداد الموازنات التخطيطية والحسابات الختامية في إطار محدد من الأسس والقواعد والمبادئ والمصطلحات وذلك لخدمة أهداف معينة) .

كما ويعرف بأنه (مجموعة من المفاهيم والمصطلحات والأسس والمبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية اللازمة لتبويب وتسجيل وتشغيل العمليات المالية في مجموعة موحدة من السجلات المحاسبية والحسابات المستخدمة داخل الوحدة الاقتصادية تبعاً لنظرية القيد المزدوج ، وذلك لغرض بيان نتيجة أعمال هذه الوحدة ومركزها المالي في نهاية فترة زمنية معينة) .

٢-تطور النظام المحاسبي الوحد :

ظهرت تطبيقات النظام المحاسبي الموحد لأول مرة في الأربعينات من القرن الماضي ، وذلك تحديدا في عام ١٩٤٧ ، حيث قامت فرنسا بتشكيل لجنة لإعداد نظام قومي موحد للحسابات ، عملت اللجنة إلى إعداد نظام محاسبي موحد ، وكان الهدف منه مساعدة هيئات الرقابة المالية العليا في أداء عملها من خلال تزويدها بالبيانات اللازمة لذلك ، وفي عام ١٩٥٠ قامت مصر بإصدار القانون رقم (١٥٦) للإشراف والرقابة على شركات التأمين ، حيث تطلب ذلك وجود مجموعة من الدفاتر والسجلات التي تساعد على توحيد حسابات الفروع لشركات التأمين ، وفي عام ١٩٥٤ تم تشكيل هيئة في بريطانيا من المحاسبين القانونيين وذلك لغرض توحيد المصطلحات لاستخدامها في المشاريع المؤممة (المحولة إلى القطاع العام) .

وفي عام ١٩٦٦ تم تشكيل لجنة للإشراف في مصر وفي نفس السنة اعتمد النظام المحاسبي الموحد فيها ، أما مراحل استخدام النظام المحاسبي في العراق فهي كما يلي :

- في عام ١٩٧١ قامت وزارة التجارة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد في الوحدات التابعة لها .
- في عام ١٩٧٢ قامت المؤسسة العامة للغزل والنسيج بتطبيق النظام المحاسبي الموحد الخاص بها والذي يختلف من حيث الإطار العام والتبويب عن النظام المطبق من قبل وزارة التجارة .
- في عام ١٩٧٣ قامت وزارة النفط بتطبيق النظام الموحد للحسابات بما يتناسب مع طبيعة أعمالها

ومن هنا يتضح تعدد النظم المحاسبية المطبقة في الوزارات حيث أصبح لكل وزارة نظام محاسبي يختلف عن الوزارة الأخرى ، وهذا النظام يتضمن فقط الحسابات التي تخدمه دون الاهتمام ببقية الحسابات والمتعلقة بالحسابات القومية مثلاً ، وعليه فإن النظام المحاسبي اقتصر على بعض المعالجات القيدية

ولمعالجة ذلك صدر القرار رقم (٣٨٠) في ١٩٧٩/٤/٥ والذي يتضمن تشكيل لجنة رئيسية للنظام المحاسبي الموحد تتألف أعضائها من كل من وزارة المالية وديوان الرقابة المالية والمركز القومي للاستشارات والتطوير الإداري وعدد من ذوي الخبرة والاختصاص ، وفي نهاية كانون الأول ١٩٨٢ انتهى عمل اللجنة بإصدار النظام المحاسبي الموحد .

يطبق النظام المحاسبي الموحد في كافة وحدات القطاع العام الهادفة إلى الربح وشركات القطاع المختلط والشركات المساهمة وشركات التأمين التي تطبق نظام محاسبي موحد خاص بها .

مما سبق نستنتج أن النظام المحاسبي الموحد عمل على توحيد المصطلحات المحاسبية المستخدمة في الوحدات الاقتصادية وطرق احتساب الاندثار وتقييم الموجودات والمطلوبات وعرض البيانات المالية .

٣-الإطار العام للنظام المحاسبي الموحد :

لا يعتبر النظام المحاسبي الموحد فرع من فروع المحاسبة بل هو حلقة من حلقات تطور المحاسبة حيث يجعل من البيانات والمعلومات التي يوفرها تتعدى لتشمل أطراف أخرى كأجهزة التخطيط والأجهزة القومية (الحسابات القومية ، أجهزة التدقيق ، أجهزة الضريبة ، وغيرها) .

إن عملية تسجيل الموجودات الثابتة عند الاقتناء في حساب مشروعات تحت التنفيذ ثم تنقل بعد أن تكون جاهزة إلى حساب الموجودات الثابتة (وهي عملية غير متعارف عليها في المحاسبة المالية) تعتبر من المفاهيم المستحدثة التي أوجدها النظام المحاسبي الموحد بغية توفير البيانات التي تتعلق بالحسابات القومية ، وعن طريق استخدام حساب مشروعات تحت التنفيذ يمكن بسهولة قياس تكوين رأس المال الثابت الإجمالي على مستوى الوحدة الاقتصادية وعلى المستوى القومي ، إذ يتطلب مراعاة الآتي :

أ – اعتبار الموجودات الثابتة الجديدة المشتراة من السوق الخارجية عن طريق الاستيراد التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية أحدى عناصر تكوين رأس المال الثابت وذلك بخلاف الموجودات الثابتة التي تحصل عليها من الأسواق المحلية والتي تعتبر تحويلاً رأسمالياً بين الوحدات الاقتصادية لا يترتب عليه إضافة إلى رأس المال القومي .

ب – اعتبار الموجودات الثابتة القديمة المستوردة أحد عناصر تكوين رأس المال الثابت لأنها تعتبر بحكم الموجودات الثابتة الجديدة ويترتب عليها إضافة لرأس المال القومي .

ج –لا تعتبر الموجودات الثابتة التي تحصل عليها الوحدة كهبة أو تبرع من الوحدات الأخرى داخل القطر من ضمن عناصر تكوين رأس المال الثابت لأن الأمر لا يعد إلا تحويلاً رأسمالياً بين الوحدات لا يترتب عليه إضافة إلى رأس المال الثابت القومي .

د – لا يعتبر ثمن الأرض أحد عناصر تكوين رأس المال الثابت ، لأن عملية الشراء تمثل انتقال ملكية الأرض بين الوحدات ، في حين أن مصاريف الاستصلاح وإعداد الأرض يعتبر أحد عناصر تكوين رأس المال الثابت وبذلك يضيف لرأس المال الثابت القومي وقد أخذ النظام المحاسبي الموحد بهذا التمييز .

٤-أهداف النظام المحاسبي الموحد :

أ – تعيين وتحديد الجزء الأكبر من أ سماء الحد سابات للتركيز عليها بما تحتاجه الوحدة الاقتصادية وحسب الأنشطة المختلفة (السلعي، الخدمي، التجاري..) .

ب – تبويب المعاملات والتعاملات المالية والاقتصادية بموجب الدليل وتجميعها وترحيلها لحساباتها المختصة .

ج –يتلاءم مع تطبيقات أجهزة الحاسوب (مكننة) الحسابات ومعالجتها وتخزينها.

د – إعداد الحسابات الختامية الموحدة لمساعدة الدولة على التخطيط الاقتصادي وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية ومدى مساهمتها في دعم الاقتصاد الوطني.

ه – توفير البيانات الإحصـــائية للأنشـــطة المختلفة لمســـاعدة الإدارة في عملية التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية .

و – إمكانية إجراء المقارنات والتحليل بين الوحدات الاقت صادية ذات الن شاط المت شابه لتقييم أداء الإدارات العليا في تلك الوحدات الاقتصادية .

٥-خصائص النظام المحاسبي الموحد :

أ- التفرقة بين معاملات النشاط الجاري الاعتيادي للوحدة والنشاط غير الجاري .

ب-ألزم النظام الوحدات الاقتصادية بتسعير بضاعة آخر المدة بالكلفة .

ج- حدد طريقة المعدل الموزون للوصول إلى كلفة المخزون خلال السنة .

د- حدد النظام نسب وطرق الاندثار للموجودات الثابتة .

ه- وجود الدليل المحاسبي الموحد .

و- ألزم النظام بإثبات قيد الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية والاقتصادية وصولاً إلى نتيجة الأعمال مع وجود بعض الاستثناءات في ذلك ، وكالآتي :

الحسابات التي يستثنى فيها تنظيم قيد الاستحقاق :

رقم الدليل	أسم الحساب	التفاصيل
1292	اعتمادات مستندية لموجودات ثابتة	عندما يتم الاتفاق بين المستورد والمصرف المُصدِر على فتح الاعتماد المستندي يتم تحرير صك للمصرف مباشرةً .
14	القروض الممنوحة	بمجرد الاتفاق على منح القرض ومبلغ الفائدة يتم منح القرض مباشرةً بتحرير صك للمستفيد .
15	الاستثمارات المالية	يتم فقط عند استثمار الأموال دفع مبالغ بصك مباشرةً .
167	السلف	عند تسليف لجنة أو أحد المنتسبين يتم بتحرير صك وتسليمه للمستفيد مباشرةً .
182	سلف مستديمة	يتم تحرير صك مباشرةً بعد صدور الأمر بتشكيل لجنة المشتريات في الوحدة الاقتصادية .
211	رأس المال المدفوع	عند تكوين رأس المال يتم إيداعه مباشرةً في المصرف .
23	التخصيصات	يتم تنظيم قيد بها مباشرةً .
24	قروض مستلمة	بمجرد استلام مبلغ القرض يتم تنظيم قيد بها مباشرةً .
39-38	مصروفات تحويلية وأخرى	يتم تنظيم قيد بالصرف حال دفع المبلغ .
49-48	إيرادات تحويلية وأخرى	يتم تنظيم قيد القبض حال استلام المبلغ .

٦-مجال تطبيق النظام المحاسبي الموحد :

يطبق النظام المحاسبي الموحد في كافة وحدات القطاع العام الهادفة إلى الربح وشركات القطاع المختلط والشركات المساهمة والشركات المالية (المصارف) والتأمين تطبق نظام محاسبي موحد خاص بها ، وعليه مجال تطبيق النظام في :

أ – الشركة العامة المملوكة للدولة بالكامل .

ب –شركات القطاع المختلط التي فيها ملكية القطاع العام لا تقل عن (٥١%)

ج –شركات القطاع الخاص التي تهدف لتحقيق الربح .

د – المكاتب الاستشارية وصناديق التعليم العالي في الجامعات العراقية .

ه – المصارف وشركات التأمين تطبيق نظام خاص بها .

و – الجامعات والكليات والمستشفيات الأهلية .

ز – وأخيراً تم تطبيق النظام في دوائر البلدية والبلديات بنظام خاص بها .

٧-دليل النظام المحاسبي الموحد :

توجد جملة من العناصر والتي تشمل توحيد العمل المحاسبي وتوحيد السنة المالية وتوحيد الأسس والقواعد والمبادئ المحاسبية وتوحيد الحسابات الختامية والميزانية والموازنات التخطيطية .

يعتبر الدليل المحاسبي الهيكل العام الذي يقسم الحسابات إلى مجموعة من المستويات وكل مجموعة يعطيها أرقام للحسابات التي تغطي كافة احتياجات الوحدات الاقتصادية ، وقد أتبعت طريقة الترميز العشري للحسابات ، ولكل حساب في الدليل رقم خاص يميزه عن بقية الحسابات وتدل عليه ، وكالآتي :

أ – الحساب **الأجمالي** (مستوى أحادي) ويتضمن الأرقام من (١ إلى ٤) .

وهي : (١) الموجودات . (2) المطلوبات . (3) الاستخدامات . (4) الموارد .

ب – الحساب **العام** (مستوى ثنائي) يتم وضع رقم من (1 إلى 9) على يمين رقم الحساب الإجمالي ، مثل (حـــ / 16) المدينون ، (حـــ / 26) الدائنون .

ج –الحساب **المساعد** (مستوى ثلاثي) يتم وضع رقم من (1 إلى 9) على يمين رقم الحساب العام ، مثل (حـــ / 166) حسابات مدينة متنوعة ، (حـــ / 266) حسابات دائنة متنوعة .

د – الحساب **الفرعي** (مستوى رباعي) يتم وضع رقم من (1 إلى 9) على يمين رقم الحساب المساعد ، مثل (حـــ / 1661) تأمينات لدى الغير ، (حـــ / 2661) تأمينات مستلمة وحسابات توفير .

ه – الحساب **الجزئي** (مستوى خماسي) يتم وضع رقم من (1 إلى 9) على يمين رقم الحساب الفرعي ، مثل (حـــ / 16611) تأمينات لدى الغير قصيرة الأجل ، (حـــ / 26613) حسابات التوفير .

و – الحساب **التحليلي** (مستوى سداسي) يتم وضع رقم من (1 إلى 9) على يمين رقم الحساب الجزئي

٨-مجموعة الحسابات بموجب دليل النظام المحاسبي الموحد :

أ – **المجموعة الأولى :** (حسابات المركز المالي)

(1) الموجودات (الأصول) : ما تمتلكة الوحدة الاقتصادية من موجودات منقولة وغير منقولة ملموســـة وغير ملموســـة ، مقتناة أو منتجة من قبلها سواء أ كانت داخل القطر أو خارجة ، وإن الغرض من اقتنائها هو ا ستخدامها من قبل الوحدة لأغرا ضها الخا صة بهدف إنتاج سلعة أو تقديم خدمة (وليس لغرض البيع او المتاجرة) لتحقيق منافع إقتصادية متجسدة في الموجود لإمكانيته في المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات نقدية وما يعادلها إلى المشروع .

(2) المطلوبات (الإلتزامات) : الإلتزام وهو مديونية حالية على الوحدة الاقتصادية ناشئه عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات نقدية خارجه للموارد والتي تتجسد فيها منافع إقتصادية تملكها الوحدة الاقتصادية للخارج ، وتتضمن المطلوبات جزء منها حقوق الملكية التي هي حصة الملاك المتبقية في موجودات الوحدة الاقتصادية بعد طرح كافة الإلتزامات المتداولة ، وتتضمن حسابات المركز المالي الآتي :

رقم الدليل	أسم الحساب	رقم الدليل	أسم الحساب
1	الموجودات	2	المطلوبات
11	الموجودات الثابتة	21	رأس المال
12	مشروعات تحت التنفيذ	22	الاحتياطيات
13	المخزون	23	التخصيصات
14	القروض الممنوحة	24	القروض المستلمة
15	الاستثمارات المالية	25	المصارف الدائنة
16	المدينون	26	الدائنون
18	النقود	28	حسابات العمليات الجارية
19	الحسابات المتقابلة المدينة	29	الحسابات المتقابلة الدائنة

ب –**المجموعة الثانية :** حسابات النتيجة (الاستخدامات والموارد)

(3) الا ستخدامات : الخ سائر والم صروفات التي تن شأ في سياق الن شاطات العادية للوحدة الاقت صادية خلال الفترة المحا سبية ، وتأخذ الم صروفات عادة شكل التدفقات الخارجة مثل النقد وما يعادل النقد ، أو استهلاك (اندثار) الموجود الثابت والممتلكات والآلات والمعدات .

(4) الموارد : المكا سب المتحققة في سياق الذشاطات العادية وغير العادية للمشروع ويشار إليه بأ سماء مختلفة ت شمل المبيعات والر سوم والفائدة وأرباح الأ سهم ..... ، وتمثل المكا سب زيادات في المنافع الإقت صادية للوحدة في صورة تدفقات داخلة أو زيادة في الموجودات أو نقص في المطلوبات خلال الفترة المحا سبية ، كما ت شمل الموارد المكا سب غير المتحققة ، على سبيل المثال ، تلك النا شئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية المتداوله وتلك النا شئة عن الزيادات في قيمة مخزون آخر المدة ، وتضم حسابات النتيجة الآتي :

رقم الدليل	أسم الحساب	رقم الدليل	أسم الحساب
3	الاستخدامات	4	الموارد
31	الرواتب والأجور	41	إيراد نشاط الإنتاج السلعي
32	المستلزمات السلعية	42	إيراد النشاط التجاري
33	المستلزمات الخدمية	43	إيراد النشاط الخدمي
34	مقاولات وخدمات	44	إيراد التشغيل للغير
35	مشتريات بضائع وأراضي بغرض البيع	45	كلفة الموجودات المصنعة داخلياً
36	الفوائد والإيجارات والأراضي	46	فوائد دائنة وإيجارات الأراضي
37	الاندثار	47	الإعانات
38	المصروفات التحويلية	48	الإيرادات التحويلية
39	المصروفات الأخرى	49	الإيرادات الأخرى

ج – **المجموعة الثالثة :** حسابات مراكز الكلف (التكاليف)

رقم الدليل	أسم الحساب	التفاصيل
5	حساب مراكز الإنتاج	مراكز النشاط الرئيس للوحدة كإنتاج سلعة أو تقديم خدمة
6	حساب الخدمات الإنتاجية	لتوفير مستلزمات الإنتاج ، ولا ترتبط بالمنتج مباشرةً وإنما غير مباشر
7	حساب الخدمات التسويقية	مراكز تتولى بحوث التسويق وتصريف المنتج
8	حساب الخدمات الإدارية	مراكز الخدمات الإدارية والمالية والإشراف والمتابعة والرقابة الداخلية
9	مراكز الخدمات الرأسمالية	مراكز إنتاج موجودات داخل الوحدة ليس بقصد البيع وإنما الاستخدام

وتقوم هذه الحسابات بحصر تكلفة الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية لحسابات الاستخدامات المختلفة ، إذ تعتبر بمثابة حلقة و صل بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف للوحدة الاقتصادية ، وقد طبق هذا النظام في ١٩٨٢/١/١ في كافة الوحدات الحكومية (التمويل الذاتي) والقطاع المختلط ، أما في المصارف و شركات التأمين فقد و ضع لها نظام خاص بها يسمى نظام محاسبة الشركات والتأمين .

د – **المجموعة الرابعة :** الحسابات النظامية المتقابلة

مجموعة من الحسابات غير المتعارف عليها في المحاسبة المالية وقد أوجدها النظام المحاسبي الموحد لأغراض الرقابة والتخطيط ولا تؤثر هذه الحسابات على النتيجة النهائية لأعمال الوحدة خلال السنة المالية بسبب الأثر المتعادل لطرفي حساب النشاط الجاري لأن كل حساب من هذه الحسابات له حساب آخر يقابله بنفس القيمة وبرصيد معاكس ، وتتضمن هذه الحسابات الآتي :

رقم الدليل	الحساب	رقم الدليل	الحساب
19	الحسابات المتقابلة المدينة	29	الحسابات المتقابلة الدائنة
191	حركة الإنتاج التام بسعر البيع	291	مقابل حركة الإنتاج التام بسعر البيع
192	حسابات الالتزامات المدينة	292	حسابات الالتزامات الدائنة
193	حسابات بالقيمة الرمزية	293	مقابل حسابات بالقيمة الرمزية
194	حسابات النتيجة المدينة	294	حسابات النتيجة الدائنة
1941	فرق الإيجار المحتسب	2941	مقابل فرق الإيجار المحتسب
1942	فرق الفوائد المحتسبة	2942	مقابل فرق الفوائد المحتسبة
1943	فرق تقويم تغير مخزون الإنتاج التام	2943	مقابل فرق تقويم تغير مخزون الإنتاج التام
1944	فرق تقويم تغير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع	2944	مقابل فرق تقويم تغير مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع

(١) حركة الإنتاج التام بسعر البيع ومقابله (191 , 291) :

الغاية من هذا الحساب يؤدي إلى توفير بيانات عن الإنتاج التام ومخزون الإنتاج التام لأغراض رقابية ولأغراض التخطيط على المستوى القومي وتحقق الرقابة على مخزون الإنتاج التام عن طريق مطابقة قوائم الجرد الفعلي للكميات المقومة بسعر البيع مع رصيد هذا الحساب ، علماً أن قرارات التسعير تتغير بالزيادة والنقصان ، لذلك يجب اثباتها على هذا الحساب ، ويتم توفير بيانات عن الإنتاج بحصر الإنتاج مقوماً بسعر البيع لتحقيق أسلوب المتابعة في تنفيذ الخطط الإنتاجية على المستوى القومي .

(٢) حسابات النتيجة المدينة والدائنة (194 , 294) :

هي من الحسابات الغرض منها وضع الوحدات الاقتصادية على معرفة بخصوص تقييم الأداء والمقارنة بين نتائج أعمالها وتقييم الأداء ، ولا تؤثر هذه الحسابات على النتيجة النهائية لأعمال الوحدة على الرغم من ظهورها في الحساب الجاري بسبب تأثيرها المتعادل على طرفي الحساب .

(٣) حسابات فرق الإيجار المحتسب ومقابله (1941 , 2941) :

فرق الإيجار المحتسب : (الفرق بين القيمة الإيجارية العقارية للمباني والإنشاءات التي تمتلكها الوحدة كما لو كانت مؤجرة من الغير وبين قيمة الاندثار طبقاً لمعدلات الاندثار التي تحتسبها الوحدة) .

كثير من الوحدات تشغل عقارات تكون مملوكة من قبلها وبهذا تتحمل أعباء الاندثارات عن هذه العقارات بدلاً من قيمة الإيجار فيما لو كانت هذه العقارات مملوكة من قبل الغير ومؤجرة من قبل الوحدة ، يظهر حساب 1941 بالطرف المدين من الحساب الجاري في مرحلته الأولى للتوصل إلى فائض العمليات الجارية وبالمقابل يظهر حساب 2941 في الطرف الدائن من حساب النشاط الجاري في مرحلته الثانية .

ويهدف هذا الحساب إلى حساب القيمة الإيجارية للعقارات المملوكة للوحدة وتحقيق المساواة عند مقارنة نتائج الأعمال وتقييم الأداء للوحدة المعنية ومع وحدات أخرى ذات النشاط المتماثل .

على فرض أن أحدى الشركات التجارية تشغل عقاراً مملوكاً لها قيمته الدفترية (450) مليون دينار ونسبة الاندثار السنوية (4%) ، قُدر بدل إيجاره السنوي بمبلغ (24) دينار مليون وكان قسط الاندثار السنوي (18) مليون دينار

24 000 000 – 18 000 000 = 6 000 000 I.D.

1941	حـ/ فرق الإيجار المحتسب	6 000 000
2941	حـ/ مقابل فرق الإيجار المحتسب	6 000 000