

الفصل الثامن

تحديث النظام المحاسبي الموحد، دعماً لتطبيق سياسة محاسبية

موحدة في الاقتصاد العربي

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 الأمريكية وحلفائها في عام 2003 ، وأجراء أول انتخابات تشريعية ، وإقرار الدستور في عام 2005 ، أصبحت الحكومات المتعاقبة ولحد الآن إمام مهمات ومستحققات اقتصادية لإعادة وبناء العراق ، والتخلص من عيوب النظام السابق، وطرح منها سياسيا واقتصاديا شفافا يتلاءم مع حاجات البلد ومستوى التطور الاجتماعي والقانوني والتنظيمي للمجتمع، وموارده المتوفرة . تفعيل دور الدولة ،مع إعطاء دور حقيقي لمساهمة القطاع الخاص في تنشيط الاقتصاد، وكذلك الاتفاق على معظم الأوليات الواجب تنفيذها لازالت التخلف ولإنماء الاقتصاد ومعالجة الفقر والبطالة ولتقديم الخدمات وبناء وإعادة بناء البنى التحتية وإدخال 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 بإجراء الإصلاحات الضرورية في بنية الاقتصاد العراقي، ومنها النظام المحاسبي، وتوحيد الأنظمة المحاسبية المتعددة المعمول بها في القطاعين العام والخاص،

وتطوير أساليب الرقابة المالية وجودتها، ورفع القدرات المهنية للعاملين في حقل المحاسبة والإدارة في العراق. والانتقال إلى اقتصاد جديد للمحاسبة، واستخدام أدوات جديدة لمعالجة وظيفة النظام المحاسبي، من أجل توفير المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات المستثمرين والمالكين والممولين وغيرهم.

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

كما معروف، تعتبر المحاسبة اليوم جزء من نظام المعلومات الاقتصادي العلمي الكمي والمعلومات، (سبي رنتك وانف ورمتك (Cybernetics and Informatics). وتطبق على شكل البرامج الالكترونية المتقدمة التي تلبي متطلبات تطور وتقدم المجتمع في مجال تكنولوجيا المعلومات. وهي أيضا كنظام من ناحية ، وكفن من الناحية الأخرى، لها جانب نظري وجانب آخر تطبيقي، إن تركيب النظام المحاسبي، هو الذي يحدد وظائفه.

إذ يمكن تقسيم تركيب النظام المحاسبي إلى الأنظمة الفرعية الآتية:

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

4. التحليل المالي، ويعني ترجمة وتفسير هذه البيانات بشكل عملي ،
لتسهيل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية النهائية.
يمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل الآتي:

النظام المحاسبي - شكل (1)



وعلى الرغم من تطبيق النظام المحاسبي الموحد في القطاعين
الإنتاجي والتجاري الحكومي، إلا إن الدوائر الحكومية التابعة للميزانية
العامة تتبع المحاسبة الحكومية، والنشاط الاستثماري العائد لوزارة التخطيط
، والمؤسسات المصرفية والتأمين، ومؤسسات قطاع الخاص ، هي الأخرى
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 ، وأخيراً 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 الأول المواد 7، 8، 9، منه، صفة وأهلية والاسم التجاري ومسك الدفاتر التجارية للتاجر. وفي الفصل الثالث/الفرع الأول من المادة 12 (الدفاتر التجارية)، وتنص على:

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

1- دفتر اليومية

2- دفتر الأستاذ

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 يوماً بيوم ،من شراء وبيع الموجودات ورأس المال والبضاعة، والمدينين والدائنين، الأوراق المالية، النقد والبنك، وكذلك الإيرادات والمصروفات كافة، بالإضافة إلى مسحوبات الشخصية.

2- دفتر الأستاذ : وفق المادة 14 من القانون المذكور، للتاجر إن يمسك دفاتر يومية مساعدة ، لقيد تفصيلات الأنواع المختلفة من

المعاملات التجارية التي يقوم بها. ويتم ذلك وفق قيد إجمالي لهذه العمليات المرحلة من دفتر اليومية الأصلي شهريا، ويكون استخدام هذين الدفترين إلزاميا.

وفضلا عن ذلك فقد أجاز هذا القانون أيضا إمكان استخدام الدفاتر الأخرى المساعدة على وفق مقتضيات حجم العمال الشركة لتسجيل بعض العمليات التجارية. وأجازت المادة 19 من القانون المذكور للتاجر بان يستخدم الأجهزة التقنية والأساليب الجديدة المتطورة في تنظيم حساباته وبيان مركزه المالي وفي أصول مراسلاته التجارية. وتهدف هذه الإجراءات إلى تنظيم وتوحيد الإجراءات المحاسبية في المعاملات التجارية للتجار.

ثانيا: قانون أصول 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 . إن قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 وتعديلاته، يعد خطوة جيدة لتطبيقات مماثلة في الدوائر التابعة للميزانية العامة.

إذ إن القانون قد أوضح في فصوله الخمسة كل ما يلزم بخصوص إيرادات الدولة والرقابة على الصرف والدورة الحسابية وفي المراقبة والتدقيق والسنة المالية، وكل ذلك جاء بهدف توحيد الإجراءات المالية للدوائر التابعة والمرتبطة بحساباتها مركزيا بالميزانية العامة للدولة.

يعد هذا بداية تطور النظام الحاسبي الحكومي، على الرغم من تأخير 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 البنيوية الحالية للاقتصاد الوطني.

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

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

ثالثا: الأنظمة المعدة من المكاتب المحاسبية والمراكز الإدارية:

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

معامل النبوغ والسيكاير العامة، الغزل والنسيج، الألبان، الاسمنت ، السكر، وغيرها. متبعة أنظمة متقدمة عن سابقتها. وبعد إجراءات التأمين في سنة 1964 التي طالت المؤسسات الصناعية مثل، شركات الدخان، والغزل والنسيج ، ومعامل فتاح باشا، والبنوك وشركات التأمين الخاصة، أصبح هناك ضرورة لاستخدام النظام المحاسبي المتقدم في هذه المؤسسات، بغية

المتابعة والرقابة والتدقيق وإنتاج البيانات اللازمة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية . ولهذا الغرض تم إعداد أنظمة متقدمة للمحاسبة من قبل:

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

2. المركز القومي للاستشارات والتطوير الإداري في العراق، الذي بدأ إعماله في سنة 1963، و أعد أنظمة محاسبية متطورة للقطاع الإنتاجي والتجاري والخدمي الحكومي، ولعب دوراً مهماً في تطوير الأنظمة الإدارية والمحاسبية، خاصة في مجالات محاسبة التكاليف والتدقيق ورفع الإنتاجية والرقابة النوعية، التحليل المالي، والميزانيات التخطيطية وغيرها، و إعداد دورات تاهيلية وتدريبية للعاملين ، بهدف رفع مستوى معرفتهم في إمكان تطبيق الأنظمة المحاسبية المتقدمة في المؤسسات الصناعية والتجارية الحكومية.

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

1. دفتر اليومية
2. دفتر الأستاذ العام
3. دفتر يومية الصندوق

4. دفتر المساعد للإيرادات 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 الإنتاج

(2) تقرير حساب النتيجة إي الإرباح والخسائر على شكل مراحل

(3) إعداد الميزانية العمومية

ومن أجل تصور أفضل يمكن أن تعود إلى نماذج هذه التقارير مرفقة في نهاية البحث.

فبعد التامين واتساع حجم القطاع الصناعي، بادر المركز القومي للاستشارات والتطوير الإداري، وكذلك مكاتب المحاسب القانوني المجازة، بإعداد النظام المحاسبي للتكاليف لقسم كبير من هذه الشركات المؤممة، ولكن لم يكن ملزماً للتطبيق من قبلها.

رابعاً: النظام المحاسبي للنشاط الاستثماري على وفق

الخطط الاستثمارية لوزارة التخطيط

إن النظام المحاسبي للنشاط الاستثماري على وفق الخطط الاستثمارية لوزارة التخطيط ، يتم بطريقة مركزية من قبل وزارة التخطيط، وفق اللوائح المالية المعتمدة من قبل الوزارة ، معتمداً على الكشوفات الحسابية المستخلصة من اليومية العامة ، والتي ترسل إلى الوزارة من الجهات

المسئولة عن تنفيذ المشروع الاستثماري من أجل إجراء التسويات اللازمة بالمبالغ المحولة من الوزارة على حساب المشروع.

خامساً: نظام محاسبي خاص بالمصاريف وشركات التأمين:

في البنوك وشركات التأمين تم إعداد نظام محاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين من قبل لجنة مشكلة في وزارة المالية. وبدأ بتطبيقه اعتباراً من 1988/1/1. وهو نظام خاص لهذا القطاع بالنظر لخصوصيات الوظائف التي تمارسها المصارف وشركات التأمين، واختلاف أنظمتها عن المنشأة من حيث طبيعة الخدمات المقدمة ، وأسلوب إنجاز المعاملات اليومية ، مما يقتضي إبراز 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- الأصول

2- الخصوم

3- الاستخدامات

4- والموارد

وحسابات مراكز الإنتاج لشركات التأمين (الكلفة) من (5-9)، وتمثل حساباتها، كالآتي:

5- التأمين البحري

6- التأمين غير البحري

7- التأمين على الحياة

8- إعادة التأمين الواردة

9- النشاطات الأخرى

والنظام مقسم إلى ثلاثة أجزاء :

أولاً: الدليل المحاسبي وشرح الدليل، كما في أعلاه

ثانياً: المعالجات القيادية

ثالثاً: القوائم المالية والموازنات التخطيطية

إما المبادئ والأسس التي اعتمدتها النظام المحاسبي للمصارف وشركات التأمين، هي كالآتي:

- مبدأ الاستحقاقات في الإيرادات والمصروفات
- حسابات متقابلة ضمن حسابات الميزانية
- تبويب الحسابات وفق دليل النظام المحاسبي الموحد
- التميز بين النشاط الجاري والنشاط الاستثماري ، وبين النشاط العادي والنشاط الاستثنائي
- تبويب الأصول الثابتة حسب طبيعتها واستخدامها في النشاط
- التأكيد على عدم استخدام الحسابات الأخرى أين ما وردت بالدليل إلا إذا توفر تحليل محدد للمستويات التي تليها.
- والسجلات المحاسبية المستخدمة في المصارف ، وهي كالآتي:
- السجلات الإلزامية: وتمثل بسجلات اليومية العامة ، وسجل الأستاذ 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 والإدارة المعروف ب (أراك) في سنة 1969 نظام التسجيل والعمليات المحاسبية واللوائح القانونية اللازمة لتطبيق هذا النظام، ويتضمن الدليل وخارطة الحساب على أسس المجموعة، كما يلي:

1. الموجودات

2. المطلوبات

3. كلفة الإنتاج والخدمة

4. كلفة البضاعة أو الخدمة المباعة

5. الإيرادات والمصروفات بما في ذلك الربح والخسارة

6. تقسيم الربح

وكل حساب من هذه الحسابات مقسمة على حسابات تفصيلية وفرعية. وعلى سبيل المثال نشير إلى إن إدارة المؤسسة العامة للغزل والنسيج أصدرت قرارها المرقم 5 في 1971.8.23 بتطبيق النظام المحاسبي الموحد. وفي 1972.4.1 تم تعميم تطبيقه في فروع شركات هذه المؤسسة كافة. وفي 1973.4.1 طبق هذا النظام على كل مؤسسات القطاع الصناعي الحكومي. وأصبح هذا النظام أساسا في تكوين النظام المحاسبي الموحد الذي توسع تطبيقه فيما بعد، وشمل كل قطاعات الصناعية والتجارية الحكومية ، إن هذا النظام المسمى بالنظام المحاسبي الموحد لم يشمل كل قطاعات الاقتصاد .

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

- (1) المحاسبة الحكومية
- (2) النظام المحاسبي الموحد للقطاعين الصناعي والتجاري الحكومي
- (3) النظام المحاسبي للنشاط الاستثماري على وفق الخطط الاستثمارية لوزارة التخطيط
- (4) نظام محاسبي خاص بالبنوك وشركات التأمين
- (5) أنظمة محاسبية متعددة في وحدات الأعمال للقطاع الخاص
- (6) ومن الطبيعي أن نشير هنا إلى إن هذه الأنظمة تختلف فيما بينها من حيث السجلات والدفاتر والتسجيل وإعداد 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 والإدارية في الوحدات الاقتصادية للقطاع العام وإدارات التمويل الذاتي والجمعيات التعاونية وجميع شركات القطاع المختلط، التي تتعامل على أسس اقتصادية وتستهدف لتغطية كلف إنتاجها ، بغض النظر عن ارتباطها الإداري.

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

لقد ساهم هذا النظام في توحيد اللوائح والقوانين المحاسبية، وعملية تسجيل البيانات المحاسبية على

مستوى الشركات والصناعات النوعية و على المستوى القومي بأوسع معانيه، من جهة إعداد الحسابات الختامية والميزانية التخطيطية في إطار محدد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعارف المحاسبية. وهو يتناول مفردات رئيسة متضمنا المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف.

وعليه يمكن إجمال محاور [ونتائج] التوحيد بالاتي:

- توحيد الأسس والمبادئ والقواعد والمصطلحات والتعارف المحاسبية
- توحيد أسس تقييم المخزون من المواد والمنتجات وبقية الأصول
- توحيد معدلات الاندثار لكافة الأصول
- توحيد السنة المالية مع توحيد تاريخ إعداد حسابات النتيجة وقوائم المركز المالي
- توحيد الحسابات الختامية
- توحيد حسابات الاحتياطات والتخصصات
- توحيد الميزانيات التخطيطية النقدية والمالية والفنية
- توحيد الدليل المحاسبي الذي يتم على أساسه، تحليل وتبويب وتصنيف وتقسيم العمليات والبيانات المحاسبية.

بنية النظام المحاسبي الموحد:

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

❖ الدليل المحاسبي الموحد وإطاره 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 (الإرباح والخسائر ، والميزانية العمومية)
- ❖ تطبيق نظام الجرد المستمر والمتابعة
- الدليل المحاسبي وإطاره العام :
- يعتمد الدليل المحاسبي في أسس تصنيف حساباته وترقيمها على تسعة مجموعات، كالآتي:

(1) الأصول

(2) الخصوم

(3) الاستخدامات

(4) الموارد

حسابات الميزانية

1.الأصول(الموجودات)	2.الخصوم (المطلوبات)
11.أصول ثابتة	21. رأس المال
12. مشروعات تحت التنفيذ	22. احتياطي وفائض مرحل
13. المخزون	23. تخصيص
14. قروض طويلة الأجل	24. قروض طويلة الأجل
15. استثمارات مالية	25. بنوك دائنة

16. مدينون	26. دائنون
17. حسابات مدينة أخرى	27. حسابات دائنة أخرى
18. نقدية في الصندوق والبنوك	28. نتيجة العام

حسابات النتيجة

3. لاستخدامات (المصروفات)	4. الموارد (الإيرادات)
31. الأجور	41. إيرادات النشاط الجاري
32. مستلزمات سلعية	42. إعانات
33. مستلزمات خدمية	43. إيرادات أوراق المالية
34. مشتريات بغرض البيع	44. إيرادات تحويلية
35. مصروفات تحويلية جارية	45. إرباح مشروعات التعمير والإسكان والأراضي
36. تحويلات جارية تخصصية	

وتتفرع هذه الحسابات على المستويات الثالث والرابع والخامس والسادس.

مراكز الكلفة:

- (1) مراقبة مراكز الإنتاجية
 - (2) مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية
 - (3) مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
 - (4) مراقبة مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية
 - (5) مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية
- إن الحسابات الأربعة الأولى من 1-4 والمذكورة في أعلاه تمثل حسابات إجمالية (المحاسبة المالية).

إما محاسبة التكاليف، فقد خصصت لها حسابات إجمالية من 5—9. ويتأثر هذا التقسيم إلى حد ما من الناحية النظرية بالتقسيمات الموجودة في الأدب المحاسبي للبلدان ذات اللغة الانكليزية والألمانية إي(الانجلو سكسوني). وتقسم كل هذه الحسابات إلى حسابات تفصيلية وفرعية متعددة، إذ اظهروا من خلال تطبيقها في القطاع الصناعي، بانها غير عملية، وتحتاج إلى عمل و وقت كثيرين.

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 (أستاذ مساعدة)

3. دفاتر الحسابات الشخصية (أستاذ مساعدة — مفردات)

4. دفاتر وسجلات الكلفة وكشوف دورية

المحور الثالث: تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية في الاقتصاد العراقي:

إن النظام المحاسبي الموحد والمطبق في الوحدات الصناعية الحكومية، وضع في حينه لاحتياجات الاقتصاد الموجه والمخطط، وفي ظل هيمنة القطاع العام في النظام المركزي لتسيير الاقتصاد، وإنتاج البيانات لخدمة الاقتصاد الكلي أكثر من الاقتصاد الجزئي، ولم يتغير حتى الآن.

وفي ظل تنامي عولمة الاقتصاد، نجد اليوم بان سياسة العراق الاقتصادية تتوجه نحو اللبرالية والانفتاح، وتبني مبدأ اقتصاد السوق

الحر، والانتقال من تسيير الاقتصاد مركزيا إلى اللامركزية، وتفعيل دور القطاع الخاص في معظم القطاعات الاقتصادية.

والحالة هذه تستوجب البحث عن أدوات مالية جديدة لتوفير المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات الوحدات الإنتاجية، والمستثمرين والممولين. فعليه نجد إن العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في تصميم النظام المذكور، جاءت لتركز على الأول على حساب الثاني، وبذلك أهمل دور الوحدات الإنتاجية على اعتبارها المنتج الأساسي للبيانات التحليلية التي تنتجها محاسبة التكاليف. لذا فإن محاسبة التكاليف في إطار النظام المحاسبي الموحد في هذه المرحلة غير مجدية لأداء وظائفها في مجالات قياس التكلفة ، الرقابة عليها ، واتخاذ القرارات الرشيدة في الوحدات الإنتاجية.

وفي ضوء هذه الإشكالية ، يمكن القول بأن النظام المحاسبي الموحد بشكله الحالي، لا يعد إن يكون إلا مسودة النظام المحاسبي للتكاليف . فعليه أرى بأن هناك ضرورة وحاجة ماستين إلى تحديث وتطوير النظام المحاسبي الموحد الحالي والتركيز بالشكل الخاص على تحديث محاسبة التكاليف .

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

- قياس التكلفة
- الرقابة عليها
- وعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ثم يتبع ذلك بما أراه ضروريا لتطوير وتحديث محاسبة التكاليف، حتى تكتمل وتصل إلى 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 الأنشطة ، ولكنه لم يذكر أو يتعرض لعلاقة قياس التكلفة بنظريات التكاليف.

هذا باستثناء ما ذكره في مجال قياس تكلفة الإنتاج تحت التشغيل. اقترح من الضروري تطوير سجلات ودفاتر وجداول التكاليف في إطار النظام المحاسبي الموحد، بحيث يساعد على تصنيف بنود التكاليف على الأساس النوعي إلى تكاليف مادية وتكاليف غير مادية إي (إنتاجية وغير إنتاجية) ،ومن ثم الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة من ناحية ، والمتغيرة والثابتة من ناحية أخرى، ولها أهمية خاصة في تحديد تكلفة الإنتاج والقرارات التي يمكن أن تترتب عليه، مثل استغلال الطاقة، وتحديد الحد الأدنى للأسعار في المدى القصير، ودراسة العلاقة المتلي بين التكلفة وحجم الإنتاج والربح. كذلك تبرز أهميتها الخاصة أيضا، عند إعداد الميزانيات التخطيطية، وفي مجال الرقابة والتخطيط، وعرض القوائم المالية. وهذا التطوير في السجلات والدفاتر ، يسهل على تطبيق أية نظرية من نظريات التكاليف عند قياس التكلفة إي(التكاليف الكلية، التكاليف الحدية، والتكاليف المتغيرة).

بل أكثر من ذلك يمكن قياس تكلفة الوحدة بأكثر من أسلوب ، وهذا في حد ذاته يعتبر إنتاجا للمعلومات تتناسب مع الموقف يطالب من اجله. كما

إن هذا الأسلوب ، يرشد تسعير المنتجات الضرورية ، وتلك التي تعتبر كمالية، وتلك التي تنتج بهدف تصديرها إلى الخارج.

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

(الكلفة) على مراكز التكلفة، وبالأخص ما يتبع بالنسبة لمركز رقم 9/ (العمليات الرأسمالية)، والذي توزع عليه عناصر التكلفة المتعلقة بالمشغولات الداخلية، إي التكوين الاستثماري الذاتي، التي تتجهها الوحدة الاقتصادية للاستخدام الذاتي، فأنا أقترح ما يلي:

أولاً:- إن العناصر التي توزع على هذا المركز ليست من عناصر التكلفة في شأ ، لأنها تعتبر قيمة لأصول تكونها الوحدة الاقتصادية بنفسها لنفسها، وهذه لا تعتبر من الناحية النظرية من عناصر التكلفة. وقد تنبه النظام المحاسبي الموحد لتلك الحقيقة ، وأمر بتوزيعه على هذا المركز تمهيدا لإضافته إلى أصول الوحدة.

ثانيا:- إن ما يتبع حاليا بخصوص هذه العناصر في مركز 9/ ، لا يتم التخصيص أو التوزيع عمليا إلا في نهاية السنة المالية.

إي مرة واحدة تقريبا في السنة ، فهذه تعتبر من ناحية التكاليف لا تحقق رقابة فعالة. كما أنها قد تؤدي الخضوع هذه العملية (توزيع الاستخدامات) لكثير من التقدير والاجتهاد، بحيث يمكن إن يكون متوسط تكلفة الوحدة في اتجاه يخالف المتوسط الفعلي أو الحقيقي للتكلفة. وكما إن التوزيع على هذا المركز في نهاية الفترة المحاسبية، لا يحقق ما يمكن أن يسمى بالتوجيه من المنبع اي (من الأصل).

وهذا يعتبر من الأمور الهامة في مجالات التسجيل بالدفاتر، كذلك اقترح إن تميز الوحدة في البداية بين المستندات المتعلقة بإنفاق التشغيل العادي-الإنتاجي- وتلك الخاصة بالتكوين الرأسمالي الذاتي- إي (مركز/9)، بحيث يمكن تجميع هذه المستندات المتميزة عن غيرها، وتخصيصها على مركز جديد إحداثه تحت رقم/صفر، باسم

(نفقات الأنشطة الأخرى/الاستثمارية والمالية) ، بدلا من رقم/9 ، دون إن تخضع هذه العملية لاجتهاد وتقدير من جانب المحاسبين أو المدراء، حتى تكون النتائج مغيرة عن النشاط الفعلي أو الحقيقي التشغيلي.

2- في مجال الرقابة على عناصر التكاليف:

اكتفى النظام المحاسبي الموحد بالموازنة التخطيطية ، باعتبارها أداة من أدوات الرقابة على التكاليف، بل وعلى مختلف الأنشطة التي تراولها الوحدة الاقتصادية. وهذه الموازنة غالبا ما تعد أرقامها من متوسطات السنوات السابقة، وإن حدث شأ من الاجتهاد أو التطوير في إعدادها ، يكون على أساس تقديري أو تخميني، غير مبني على أسس علمية صحيحة، إذ لم يلزم النظام أية من الوحدات الاقتصادية بضرورة إتباع أسلوب معين عند إعداد وتقدير أرقام الموازنة المذكورة. فعليه اطرح مقترحات متعددة في هذا المضمار، وخاصة في الجانب المتعلق بعناصر التكاليف، وهي كالآتي:-

أولاً:- أرى من الضرورة اهتمام الوحدات الاقتصادية بما يسمى بنظام التكاليف المحددة مقدما. وإن تذكر الوحدة في ذيل الموازنة على كيفية إجراء تقديرات أرقام التكاليف. هل من خلال المتوسطات للسنوات السابقة، أو بتعديل تلك المتوسطات مع شأ من التقدير، أو الاستناد على معايير عملية بجانبها المادي والمالي (الكمي والقيم). كما على الوحدة أيضا إن تحدد

لنفسها فترة تصل خلالها إلى نظام المعايير ، وذلك تحت إشراف المؤسسة أو القطاع المختص. ولا شك إن اعتماد الموازنة التخطيطية على المعايير ، يجعلها من أدوات الرقابة الفعالة من ناحية ، ومن الأدوات الاقتصادية من ناحية أخرى ، والمقبولة من طرفي الإدارة والمنفذين من ناحية ثالثة .

ثانياً:- الاهتمام بالمعايير في مجالات التكاليف، سوف يسهل بلا شك على التمييز بين العناصر المباشرة وغير المباشرة للكلفة، ومن ثم التمييز تدريجياً بعد اكتساب الخبرة لدى الوحدة في التطبيق بين العناصر المتغيرة والثابتة، وعليه فإن هذه تعتبر من الموضوعات المتشابكة ، والتي تخدم بعضها البعض ويرفع من كفاءته أحدهما ما يسمى بالتغذية العكسية Feedback.

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

- نظام للتكاليف المحددة مقدماً ، ليكون مقياساً تقاس عليه الأحداث الفعلية
- نظام للتقارير لتحقيق الاتصال بين مختلف المستويات الإدارية
- تنظيم إداري وخرائط تنظيمية واضحة تحدد المسؤوليات والسلطات
- دليل لمراكز المسؤولية بجانب الخرائط التنظيمية

• نظام مدروس للحوافز وفق مبدأ الثواب والعقاب يثاب الكفاء ويعاقب المقصر.

وتحتاج كل واحدة من هذه الأدوات والمقومات إلى مزيد من البحث والدراسة ، حتى تضمن وجود نظام كفاء لمحاسبة المسؤولية، وان هذا الأسلوب من العرض يتماشى مع مبدأ تقسيم النظام الكبير إلى أنظمة فرعية أو جزئية، بحيث يعتني بكل جزء، ثم يتم تجميع هذه الأنظمة أو الأجزاء بما يضمن تحقيق اعلي كفاءة وفاعلية.

وارى أيضا ضرورة الاهتمام بتصميم نظام مستندي خاص بخطوط المسؤولية، وذلك حتى توجه التقارير في الوقت المناسب وبالشكل المطلوب إلى المسئول عن عنصر إنفاق الكلفة ، وفي هذا المجال يستوجب ضرورة تقسيم عناصر التكاليف إلى ما يمكن التحكم فيه (خاضع للرقابة) وما لا يمكن التحكم فيه (غير خاضع للرقابة) عند مستوى إداري معين. وحتى تكون الرقابة فعالة وموضوعية ، أرى ضرورة تحقيق الرقابة على الإنفاق عند المنبع، إي مع حدوث الإنفاق (الصرف)، وليس الانتظار وحتى مرور مدة معينة ، ثم تقسم التكاليف حسب مستويات المسؤولية والتحكم.

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

رابعاً:- الرقابة على التكلفة الإدارية والتمويلية، غالبا ما توجه الإدارة اهتمامها للرقابة على تكلفة الإنتاج وتكلفة التسويق، وتجهل الاهتمام

المطلوب بتكلفة النشاط الإداري، باعتبار إن هذه التكلفة تعبر عن نشاط الإدارة ذاتها، التي تقوم بعملية الرقابة. فعليه أرى ضرورة توجيه المزيد من الرقابة إلى عناصر بنود التكلفة الإدارية، والتي حددها النظام عند توزيع عناصر الاستخدامات على مركز/8 (الخدمات الإدارية والتمويلية) ، ولا سيما إن هذه التكاليف في تزايد يوما بعد يوم في الوحدات الاقتصادية. ويمكن إن تحصر هذه التكاليف سنويا، تمهيدا لتوزيعها على المراكز الإنتاجية على أساس التكاليف المباشرة لكل مركز تكلفة.

واعتبارها بشكل مباشر عبئا على حساب الإرباح والخسائر للوحدة الاقتصادية، والأخيرة هي نظرة قاصرة لهذا البند الهام من التكلفة، وما يترتب عليه من حساب غير واقعي لأسعار المنتجات. حيث إن الأساس المنطقي للتسعير، هو تخصيص وتوزيع جميع بنود التكاليف على وحدة المنتج النهائي، للوصول إلى التكلفة الحقيقية، ومن ثم إظهار صافي حساب نتيجة التشغيل من ربح أو خسارة على حقيقته أيضا.

ومن الضروري أيضا الفصل بين التكاليف الإدارية والتمويلية، من ناحية يجب إن تخضع التكلفة الإدارية للرقابة عند المنبع من قبل الجهات الإشرافية والرقابية على الوحدة الاقتصادية ، ولتكن المؤسسة أو القطاع. كما انه من جانب آخر، يجب إن يتم تحليل التكلفة التمويلية (الفوائد على القروض والسندات والبنوك) إلى بنودها المختلفة، وذلك لإمكان الرقابة على أنواع القروض. إن تكلفة التمويلية تنتج من بعض العناصر المذكورة في الخصوم أي التي تحمل رقم 2/ في الدليل المحاسبي للنظام، ولا تعتبر من الناحية النظرية من عناصر التكلفة. ولذلك أرى من الضروري توجيه مزيد

من الاهتمام إلى تحليل العلاقة بين هذه العناصر في الخصوم أو الالتزامات، وتحميلها تحت رقم / صفر (تكاليف الأنشطة الأخرى/الاستثمارية والمالية)، المقترح في الفقرة الثانية المذكورة أنفاً، تحت عنوان في مجال قياس التكلفة ، وما يظهر بنتيجة لها في هذا المركز، بدلاً من مركز/8، واعتبارها بشكل مباشر عبئاً على حساب الإرباح والخسائر للوحدة الاقتصادية، حتى يمكن ترشيد سياسات الاقتراض والرقابة عليها، واقتراح بأن يكون مناسباً لسداد هذه القروض أو تجديدها أو إبرام عقد قروض جديدة...الخ.

خامساً:- اقترح إضافة مركز مراقبة تكاليف الشراء تحت رقم/9 إلى مراكز التكاليف الواردة في النظام، وذلك بهدف الرقابة على هذه التكاليف من المنبع، وتوزيعها على قيمة المواد والبضائع والأموال التي تشتريها الوحدة الاقتصادية ، وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية . وما دام موجود في النظام مركز تحت رقم/7 بعنوان الخدمات التسويقية ، إذن لماذا لم يكن هناك مركز لمراقبة تكاليف الشراء؟! إن هذه الإضافة تؤدي إلى تغيير في طبيعة الدليل المحاسبي للنظام، وتحويله من دليل غير صفري إلى دليل صفري. وبرأيي إن هذا لا يؤثر على جوهر الموضوع، بقدر ما يؤثر على عملية استخدام النظام المذكور في البرمجة الالكترونية.

سادساً:- ضرورة الاهتمام بالرقابة على مستوى الجودة للمنتجات بالإضافة إلى الرقابة على مستوى التكلفة، وذلك للتأكد من بلوغ الجودة المطلوبة عند المستوى المطلوب أو المناسب من التكلفة. وهذا النوع من الرقابة تضمن الأجهزة التخطيطية، بأن مستوى التكلفة الذي يحدث، يتحقق

معه مستوى مناسب ومقبول من جودة الإنتاج. حيث قد يكون تخفيض التكلفة على حساب الجودة، أو إن 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 بحاسبة تكاليف النوعية. وذلك من خلال تخطيط التكاليف اللازمة لعملية الرقابة النوعية في مراحلها المختلفة ، إي (مرحلة شراء المواد والخامات والبضائع، مرحلة الإنتاج، وكذلك مرحلة تسويق وتوزيع الإنتاج)، ومتابعتها بما يحدث من التكاليف الفعلية ، بحيث تستطيع الوحدة الصناعية تضمين مستوى جيد للجودة في كل مرحلة من هذه المراحل.

3- في مجال اتخاذ القرارات:

أشار النظام المحاسبي الموحد بالنص إلى مجموعة من التقارير، تقوم الوحدة الاقتصادية بإعدادها وتقديمها إلى الجهات الإشرافية والرقابية المختلفة. غالبا ما يتم إعداد هذه التقارير بشكل يرضي إدارة الوحدة الاقتصادية من ناحية ، ويرضي الجهات الإشرافية من ناحية أخرى.

وينشأ هذا من عدم وجود قواعد أو إطار تحكم إعداد هذه التقارير، وخاصة في كيفية تصنيف التقارير في مجال محاسبة التكاليف، وعدم تصنيف الدوافع والقرارات التي تنتج أو تهدف من أجلها هذه التقارير. إن التقارير الأساسية التي ينتجها النظام المحاسبي الموحد، يلاحظ في التطبيق العملي قلة فوائد هذه التقارير لإغراض الإدارة الفعالة في الوحدات الاقتصادية الإنتاجية، لكونها تحتوي على معلومات تاريخية متأخرة.

اعتماد مبدأ التكاليف التاريخية (تكلفة الشراء أو تكلفة الاقتناء) ، والمعروف بان هذا المبدأ يقر بتسجيل مكونات الميزانية على أساس تكلفة

الاقتناء أو الإنتاج، مع افتراض ثبات قوة الشراء لوحدة النقد المستخدم في القياس المحاسبي. فعليه إن هذا المبدأ ، لا يعطي صورة حقيقية على حالة الوحدة الاقتصادية، وبالتالي تكون عملية اتخاذ القرارات غير عقلانية، لاعتمادها على الأسعار التاريخية، فالعديد من عناصر القوائم المالية ينبغي إعادة تقييمها بطريقة تتماشى مع الاقتصاد التضخمي، الذي لا يزال عاليا في العراق.

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

يمكن تصنيف المعلومات التي يعد النظام لإنتاجها، إلى ما يلي:

- 1- معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الداخلية، إي على مستوى الوحدة الاقتصادية، وهذه البيانات يجب إن ينتجها النظام بصفة دورية وفورية، لتسهيل عملية اتخاذ القرارات اللازمة على مستوى الوحدة الاقتصادية.
- 2- معلومات تفيد في اتخاذ القرارات على مستوى القطاع إي ما يسمى بالمعلومات الخارجية، وهذه يمكن إن ينتجها النظام ، ويقدمها في تقارير إلى الجهات الإشرافية للتنسيق بين مختلف الوحدات الاقتصادية التي يشرف عليها القطاع، ومعرفة إي الوحدات الاقتصادية يمكن إن يعطي عائدا للاستثمار.

ويجب إن تعد هذه المعلومات والتقارير طبقا لقواعد وأسس موحدة ينص عليها في إطار النظام، حتى تكون المؤشرات ذات معنى، وحتى يمكن

إجراء المقارنة بين مختلف الوحدات الاقتصادية، ويسهل الأمر على قياس أدائها.

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

عملية احتساب الدخل القومي، والنواتج القومي الإجمالي والصافي، وإعداد جداول التشابك الصناعي (input-output) ، كما إنها تعبر عن وضوح الأيدولوجية الاقتصادية - الاجتماعية للمجتمع، وغير ذلك. واقتراح لتحقيق هذه الأهداف 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 إطار لطريقة إعداد المعلومات والبيانات المحاسبية اللازمة
- لا اتخاذ القرارات ، والأسس التي يمكن الاستناد إليها عند إعدادها، وعرضها بأشكال 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 إتباع قواعد وسياسات محاسبية، واستخدام المعرفة المهنية للمعايير المحاسبية الدولية والمراجعة والتحليل المالي، والتي تساعد على الإفصاح عن هذه المعلومات والبيانات على أسس جودة النوعية بدلا عن الكمية، وتعتبر عن الحقائق والعلاقات الأساسية التي تتعلق بالوحدة الاقتصادية.

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

المحور الرابع: الخلاصة والاستنتاجات:

إن النظام المحاسبي الموحد عندنا، ليس موحدا بالمعنى الدقيق [والمكتمل] للكلمة. لذلك هناك حاجة ماسة لتحديثه وإجراء الإصلاحات الضرورية واللازمة في تركيبه، ليربط هذه الأنشطة التي تزاو لها عادة كل الوحدات الإنتاجية المتوسطة والكبيرة في نظام محاسبي واحد ، بحيث يعالج تسجيلات هذه الأنشطة، ومن ثم توحيدها بشكل يسهل عملية تطبيقه في كافة فروع الاقتصاد الوطني، حتى يستطيع النظام إنتاج المعلومات الاقتصادية اللازمة لعملية اتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية المختلفة. يتصف هذا النظام بقسمين، المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف. إن النظام ممكن إن

يتكون فقط من المحاسبة المالية، من دون التكاليف، وخاصة للوحدات الانتاجية الصغيرة، التي لا تحتاج إلى استخدام محاسبة التكاليف بالشكل التحليلي، وكما يمكن عن طريق المحاسبة المالية، تزويد الجهات المسؤولة بالمعلومات المحاسبية الإجمالية الضرورية لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، كما هو مطبق حاليا بهذا الشكل.

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

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

و أهم التقارير الأساسية التي حددها النظام هي:

. الميزانية العمومية

. حسابات النتيجة (العمليات الجارية)

. الحالة المالية

في التطبيق العملي، يلاحظ قلة فوائد هذه التقارير المالية لإغراض الإدارة الفعالة. ولا تساعد المرؤوسين في الوحدات الصناعية المتوسطة والكبيرة، بأن يؤدوا وظائفهم الإدارية بالشكل الأمثل، لكونها تحتوي على معلومات تاريخية ومتأخرة.

لذا يجب إن يتسع مفهوم النظام لينتج المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية على صعيد الوحدة، القطاع ، وعلى مستوى الاقتصاد الكلي.

من الضروري استخدام أكثر في تبويب وحدات لعناصر التكلفة عند تطبيق النظام المحاسبي للتكاليف. فمثلا في الوحدات الاقتصادية الصغيرة التي تتميز أنشطتها بالمحدودية ، ولا تحتاج طبيعة عملها إلى إنتاج كمية كبيرة من المعلومات الإدارية ، يمكن الاكتفاء بنوعين من التبويب على إن يكون من ضمنه التبويب النوعي.

إما في الوحدات المتوسطة والكبيرة ، يفضل إتباع أكثر من تبويب في إن واحد ، بل في بعض الأحيان (إذا توفرت المستلزمات اللازمة بذلك)، إتباع كل هذه الأنواع من التبويب المذكورة ، وإعداد تقارير الكلفة على وفق كل نوع منها، ومن جهة أخرى نجد إن إتباع أكثر من تبويب لعناصر الكلفة تشكل صعوبة كبيرة في الحياة العملية، من حيث تعدد التسجيلات والسجلات والزيادة في الموظفين، ولا سيما إذا كان تطبيق النظام يقوم على الأداء اليدوي، ويمكن القضاء على هذه الصعوبات باستخدام البرامج الالكترونية في عملية إنتاج المعلومات، مما يسهل عملية تطبيق أكثر من تبويب واحد لعناصر الكلفة عبر مراحلها المختلفة، ومن ثم إعداد التقارير الفورية وتوجيهها في قناة الاتصال إلى المستوى الإداري

المناسب، وإذا أحسن تصميم أنظمة التقارير ، وحدد في الخطوط تسييرها بوضوح ، فسوف يؤدي إلى التكامل في عملية الرقابة وإنتاج المعلومات.

إن الإجراءات المطروحة مجتمعاً في النموذج (الموديل) لتصميم نظام موحد للتكاليف على أسس العلمية، ستحقق بالتأكيد أهداف متعددة، منها:

(1) بناء قاعدة المعلومات والبيانات للتكاليف اللازمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية

(2) تخفيض التكاليف، رفع من الكفاءة الإنتاجية، العناية بالجودة والنوعية، وتقييم الكفاءة الإدارية

(3) تلبية احتياجات المستثمرين والممولين

(4) تأهيل القوى البشرية المهنية والمدربة في مجال محاسبة التكاليف

(5) إيجاد مبدأ التوافق بين الأنظمة المحاسبية والتقارير المالية التي تنظم أمورها مصادر مختلفة، كالقانون التجاري، الضريبي، أصول ميزانية الدولة، قانون أصول محاسبة الشركات التجارية والصناعية

(6) (في العراق النظام المحاسبي الموحد)، والجمعيات وغيرها، ضمن نظام محاسبي عراقي موحد.

(7) الخروج بالمعايير القياسية، بحيث تكون مقبولة على الصعيد العالمي

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