

إستخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي

دراسة تطبيقية في كلية العلوم/الجامعة المستنصرية

أ.م.د. زهرة حسن عليوي العامري الباحث محمد عادل محمد الخزرجي

المستخلص:

هدف البحث إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي , وذلك من خلال إستخدام نظام محاسبة التكاليف وبما يتلائم وطبيعة عمل الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح , والذي يتطلب تحديث كل مجال من مجالات تطوير النظام المتمثلة بالهيكل التنظيمي , والأساس المستخدم في تسجيل العمليات المالية , ودليل الحسابات , والمجموعة المستندية والدفترية والتقارير المالية , والقوانين التي تحكمه ؛ حيث افترض البحث أن الإستخدام المناسب لنظام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي يؤدي إلى تحليل عناصر التكلفة للخدمات والأعمال التي يتولاها الجهاز الإداري للدولة , مما يمكن من الحصول على معلومات أفضل تساعد في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

حيث توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها :

1- إن البيانات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق الآن لا تفي بمتطلبات التخطيط ورقابة الأداء واتخاذ القرارات فهو يوفر بيانات عن مقدار المبالغ المصروفة من قبل الوحدة الحكومية ضمن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة للدولة , إذ يوفر رقابة قانونية ومالية تقليدية فقط عن مدى تنفيذ الموازنة , أي لا يوفر بيانات عن كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية , التي من شأنها توفير مستوى عالٍ من التخطيط والرقابة الفعالة.

2- إن الشعبة المالية التي تكون مسؤولة عن تشغيل النظام المحاسبي الحكومي لا تحتوي على تخصصات في محاسبة التكاليف , فضلاً عن ذلك عدم وجود أفراد متخصصين في مجال التخطيط المالي يقومون بتخطيط الموازنة العامة وإعدادها.

ومن خلال هذه الاستنتاجات تم تحديد بعض التوصيات ونذكر منها:

1- تحديث النظام المحاسبي الحكومي باستخدام محاسبة التكاليف في تحديد كلف البرامج والأنشطة ومن ثم تحديد كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية , فمن خلال تحديد كلف هذه الخدمات يمكن توفير مستوى عالٍ من التخطيط , والرقابة الفعالة على هذه الوحدات الحكومية , وقياس مدى تحقيقها للأهداف التي وجدت من أجلها.

2- القيام بإستحداث وحدتين داخل الشعبة المالية الأولى خاصة بأنظمة محاسبة التكاليف تضم أفراداً متخصصين في محاسبة التكاليف , والأخرى وحدة خاصة بالموازنة تضم أشخاصاً ذوي كفاءة وخبرة في تخطيط الموازنة وإعدادها.

Abstract:

The research aims to improve the quality of accounting information in the government's accounting system, through the use of cost accounting system to suit the nature of the work of government units which are Not-profit, and that requires updating every area of the development of the system of the organizational structure, and the basis used in the recording of financial operations the evidence accounts, group documentary and book, financial reporting, and the laws that govern it; so I suppose Find the appropriate use of cost accounting system in government accounting system leads to the analysis of the cost elements of services and business that handled the administrative apparatus of the state, making it possible to get the best information to assist in operations planning, control and decision making.

A number of conclusion has been reached such as:

1. The data provided by the accounting system of government decentralized applied now that do not meet the requirements of the planning and control of the performance and decision-making It provides data on the amounts disbursed by the government unit within the allocations in the state budget, as it provides the only legal and financial traditional oversight on the implementation of the budget , any oeuvre data on the cost of services provided by government units, which would provide a high level of planning and effective control.
2. The Financial Sector "unit", which is responsible for running the government accounting system does not contain disciplines in cost accounting, in addition to by the absence of specialized personnel in the field of financial planning who plan and prepar the general budget.

Through these conclusions some recommendations have been identified, including:

1. Reloading government accounting system using cost accounting in identifying programs and activities assigned and then determine the cost of services provided by government units, it is by identifying cost of these services can provide a high level of planning, effective on these units of government oversight, and measure the achievement of the goals that I found For her.

2. Creating two units within the financial one . The first one is devoted to the cost Accounting Systems which includes specialized individuals in cost Accounting . The second one is related to the Budget and it includes competent and professional individuals in Budget planning and preparation.

مقدمة:

يعد النظام المحاسبي الحكومي أحد روافد الأجهزة المهمة في قطاعات الدولة والمسؤول عن قياس النفقات والإيرادات العامة للدولة وإثباتها ووضعها في قالب مالي ووقتي يوضح حقيقة سير الإنفاق في الدولة , ويوفر قاعدة بيانات مهمة عن أحد أهم أجهزتها وهو الجهاز المالي , إلا أن هذا النظام واجه العديد من الانتقادات ؛ ولا سيما فيما يتعلق بإحكام عمليات الرقابة على موارد الدولة والمحافظة عليها من الضياع والهدر, فضلا عن الإشكالية القائمة على قدرة النظام في توفير المعلومات لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات , ولا سيما في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي نشهدها اليوم , ولتطوير النظام المحاسبي الحكومي لابد من استخدام نظام محاسبة التكاليف وبما يتوافق مع طبيعة الوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة إلى تحقيق الربح بهدف احتساب كلفة الخدمات التي تقدمها هذه الوحدات وبالتالي استخدام هذه البيانات في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات , ومن هذا المنطلق جاء هذا البحث سعياً لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في الجامعة المستنصرية / كلية العلوم بوصفها حالة دراسية لتحديد مدى امكانية استخدام نظام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي لتحسين جودة المعلومات التي يقدمها هذا النظام .

المحور الأول

منهجية البحث

1-1: مشكلة البحث:

تتجسد مشكلة البحث في قصور النظام المحاسبي الحكومي في توفير بيانات عن كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية , فهو يوفر بيانات عن مقدار المبالغ المصروفة من قبل الوحدة الحكومية ضمن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة للدولة , إذ يوفر رقابة مالية تقليدية فقط عن مدى تنفيذ الموازنة , حيث من خلال تحديد كلف هذه الخدمات يمكن توفير مستوى عالٍ من التخطيط , والرقابة الفعالة على الوحدات الحكومية , وقياس مدى تحقيقها للأهداف التي وجدت من أجلها.

2-1: هدف البحث:

لتحسين جودة المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي سيتم استخدام نظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية , وذلك من خلال صياغة نموذج مقترح يوضح كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي.

3-1: فرضية البحث:

إن الاستخدام المناسب لمحاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي يؤدي إلى تحليل عناصر التكلفة للخدمات والأعمال التي يتولاها الجهاز الإداري للدولة , مما يمكن من الحصول على أفضل النتائج في ضوء الاعتمادات المالية المخصصة , من خلال تحديد تكاليف الأنشطة والبرامج التي تؤديها الوحدات الحكومية , والإفادة منها في تقويم النتائج الفعلية.

4-1: أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من أهمية النظام المحاسبي الحكومي الذي يعد مصدر المعلومات الرئيس بالنسبة إلى لإدارة المالية بنحو عام . فإنه من المهم أن يتم تطوير هذا النظام المحاسبي وبما يمكنه من توفير معلومات تفي بمتطلبات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في ظل التطورات الحالية , وذلك من خلال استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي لاحتساب كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية.

5-1: مصادر جمع المعلومات والبيانات:

1- لتغطية الجانب النظري _ تم الإعتماد على الكتب والدوريات والرسائل والأطاريح ذات العلاقة بموضوع البحث.

2- أما الجانب العملي _ فقد تم جمع المعلومات والبيانات بالإعتماد على الآتي:

أ- الوثائق والمستندات والسجلات والكشوفات المالية الخاصة لعينة الدراسة لعام 2014.

ب- القوانين والتعليمات ذات العلاقة مثل (قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 ,

وقانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 ودليل النظام المحاسبي الموحد 2011,

والدليل المحاسبي الصادر في نيسان / 2000 .

6-1: الحدود المكانية والزمانية للدراسة:

- 1- الحدود المكانية _ تمثلت الحدود المكانية في تطبيق محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي في كلية العلوم /الجامعة المستنصرية.
- 2- الحدود الزمانية _ شملت المجموعة المستندية والدفترية والكشوفات المالية لعام 2014, وقد تم اختيار السنة المالية 2014.

المحور الثاني**دراسات سابقة****2-1: دراسة (عبدالله وآخرون , علي مال الله,إسراء يوسف,خالد غازي, 2012)**

الموسومة بـ "أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها"

تلخصت هذه الدراسة في أن محاسبة التكاليف بوصفها أداة تحليلية تلقى تطبيقات واسعة المدى في الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح , إلا أن تطبيقها في الوحدات الحكومية يحاط بكثير من القيود ؛ وذلك لطبيعة نشاط هذه الوحدات والخصائص المميزة لها مما أدى إلى الاعتقاد بعدم أهمية استخدام محاسبة التكاليف ؛ فيها إلا أن عدم استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية العراقية أدى إلى ضعف كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي العراقي في توفير معلومات تساعد على رقابة أدائها وهذا ما تمثلته مشكلة البحث الذي يهدف إلى تحديد طبيعة استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية وأسسها وبيان دورها في رقابة أدائها . ويبنى البحث على فرضيتين الأولى: اختلاف طبيعة محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية وأهدافها عنها في الوحدات الهادفة للربح . والأخرى: إن محاسبة التكاليف تعد أحد المستلزمات الضرورية للحكم على كفاءة الوحدات الحكومية وفعاليتها في استغلال الموارد المخصصة لها . وخلص البحث إلى عدة استنتاجات أهمها:

- 1- إن استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية أصبح مطلباً أساسياً فرضته الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والرقابة على أداء الوحدات الحكومية.
- 2- من خلال الحالة العملية تبين أن لمحاسبة التكاليف دوراً أساسياً في رقابة اقتصادية وكفاءة استخدام الموارد المخصصة للوحدة الحكومية وتساهم بدرجة أقل من ذلك في رقابة فاعلية أداء الوحدة الحكومية.

وبناءً على هذه الاستنتاجات أوصت الدراسة بـ:

- 1- استخدام محاسبة التكاليف لقياس تكاليف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية لما لها من دور فاعل في الرقابة على أداء هذه الوحدات , كما أنها تساهم في زيادة كفاءة النظام المحاسبي الحكومي وفعاليتها فضلاً عن ذلك فإنها تعد أحد مستلزمات إعداد الموازنة العامة للدولة وفق الإتجاهات الحديثة.

2- محاولة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالوحدات الحكومية بما يضمن رقابة مباشرة , وفعالة وتقييم كفوء للأداء ويكفل إيجاد نظام للإنذار المبكر واكتشاف الانحرافات فور حدوثها ومنعها بالفترات التالية من خلال تقارير دورية فعالة مع تناسب مدى الدورية وطبيعة البند بهذه الوحدات فضلاً عن تحفيز العاملين.

2-2: دراسة (الياسري , كفاح سامي حسين, 2014)

الموسومة بـ " تطوير النظام المحاسبي الحكومي لتعزيز كفاءة أداء الوحدات الخدمية)

سعت هذه الدراسة إلى إمكانية إصلاح النظام المحاسبي الحكومي في العراق الذي يعاني من إخفاق معالم الوحدة المحاسبية فيه مما أثر بشكل أو بآخر على القدرة الإبلاغية له ؛ لذا ركزت الدراسة ومن خلال تبني أسس معينة لتحديد الوحدات المحاسبية ضمن إطار الوحدة التنظيمية الحكومية لتسهم في مراقبة أدائها من خلال تقسيم هرمي للوحدات المحاسبية (الأموال) بموجبه يتم تكوين سجلات أساتذة فرعية للمصروفات والإيرادات ومحاولة ربطها بسجل الأستاذ العام , ولكل وحدة محاسبية عن طريق اتباع منحى المراقبة من الأعلى إلى الأسفل (Down stream) . كذلك أهتمت هذه الدراسة بإمكانية الانتقال التدريجي للنظام المحاسبي الحكومي من الأساس النقدي إلى الأساس النقدي المعدل عن طريق ما يعرف بالارتباطات (Encumbrance) أو الالتزامات (Obligation) الذي له من الإيجابية بمكان بحيث يمنع إهدار الوحدات الحكومية لأموالها ولاسيما في نهاية السنة بدلاً من إرجاعها إلى الخزينة طالما أنها سوف تحتجز بموجب هذه الالتزامات للغرض الذي أنشئت من أجله , وتناولت الدراسة أساليب متعددة لتطوير النظام من خلال تصميم سجلات وكشوفات تعزز الجانب الإجرائي له .

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

1- على الرغم من تطبيق النظام المحاسبي اللامركزي في العراق إلا أنه ظل دون مستوى الطموح وذلك لافتقاره لمبدأ التكامل في العمل المحاسبي على مستوى الوحدة الحكومية وعدم تطبيق النظام اللامركزي بنحو كامل في النظام المحاسبي الحكومي في العراق الذي يشكل عائقاً أمام إمكانية تطوير الأساس النقدي المعدل أو الاستحقاق المعدل وتحقيقه المميزات في إظهار الوضع المالي ونتائج العمليات على مستوى الوحدة الحكومية وعلى مستوى الدولة.

2- إن الموازنة العامة للدولة هي المجال الرئيسي لتطبيق النظام المحاسبي الحكومي وعلى وفق واقع الموازنة الحالية من الصعوبة بمكان استيعاب قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 .

3- إن التقارير والقوائم المالية الحكومية المعدة في العراق لا تسهم سوى في تحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية ولا يمكن في وضعها الحالي أن تحقق الأهداف الحقيقية والجوهرية في التأكد من إنفاق الموارد العامة للدولة , وتقويم مدى كفاية العمليات التي تقوم بها الحكومة وفعاليتها والتأكد من إنجاز الأهداف والأعمال المنوطة بها.

وفي ضوء هذه الاستنتاجات توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات بهدف تطوير كفاءة أداء النظام وتعزيز قدرته الإبلاغية , نذكر أهمها:

- 1- للتغلب على مشكلة ضعف دور النظام المحاسبي الحكومي العراقي بوصفه نظاماً فعالاً للمعلومات المحاسبية , من الضروري صياغة قوانين تتضمن قواعد بتطبيق الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية لدورها الفاعل في تطوير نظام المعلومات المحاسبي .
- 2- بما أن النظام المحاسبي الحكومي في العراق يطبق الأساس النقدي , يوصى بالتحول من الأساس النقدي إلى الأساس النقدي المعدل بصورة تدريجية للوصول إلى أساس الاستحقاق الكامل في تسجيل العمليات المالية والاعتراف بها لوحدات القطاع الحكومي الممولة مركزياً في العراق لتأمين تقديم أدق المعلومات عن حقيقة الوضع المالي للدولة لضمان فاعلية أكبر للنظام المحاسبي الحكومي.
- 3- تصميم السجلات المحاسبية بما يتلائم مع الوحدة المحاسبية وليس مع الوحدة الإدارية.

جاء هذا البحث مكمل للدراسات السابقة , وذلك كون الدراسات السابقة حددت مدى ضعف دور النظام المحاسبي الحكومي العراقي بوصفه نظاماً فعالاً للمعلومات المحاسبية , إذ أن ما يوفره من بيانات لا يمكن الإعتماد عليها في التخطيط والرقابة في ظل التطورات الحاصلة , والذي يساعد في تلبية أساليب التخطيط الحديثة مثل استخدام موازنة الأداء ؛ وكذلك حددت الدراسات السابقة مزايا استخدام محاسبة التكاليف , وما يوفره من بيانات عن كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية والتي يمكن الإعتماد عليها في التخطيط والرقابة , إذ ان البحث الحالي حدد مدى إمكانية استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي من خلال أنموذج مقترح يوضح آلية تطبيقه في النظام المحاسبي الحكومي.

المحور الثالث

مفهوم النظام المحاسبي الحكومي

1-3 : تعريف النظام المحاسبي الحكومي:

إن المحاسبة بصورة عامة هي وليدة الحاجة ؛ حيث وجدت لحصر المعاملات وتثبيتها وتطورت على وفق الحاجات والمتطلبات البيئية والسياسية والاقتصادية وغيرها.... بدءاً من إطارها التقليدي المتمثل بمسك الدفاتر (Book Keeping) وصولاً إلى الإطار الحديث باعتبارها نظاماً للمعلومات (Information System) الذي يخدم عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

حيث يعرف النظام بصورة عامة بأنه مجموعة اثنين أو أكثر من العناصر المترابطة التي تتفاعل مع بعضها لتحقيق هدف معين ؛ وإن أغلب النظم تتألف من أنظمة فرعية أصغر تدعم النظام الرئيسي الذي تشكل جزء منه (Romany&Steinbart,2012: 24).

وإن هذا التعريف شامل بحيث يمكن أن يطبق على أي نظام, وبتعبير آخر : إن أي شيء ينطبق عليه هذا التعريف يعد نظاماً, وما يخص بحثنا هو النظام المحاسبي (Accounting System).

حيث عرف مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق النظام المحاسبي (Accounting System) في الدليل رقم (4) بأنه (مجموعة العمليات والإجراءات التي يتم بموجبها معالجة المعلومات والبيانات المطلوبة ؛ لتحقيق أهداف الإدارة , ويتضمن ذلك مسك السجلات , وإجراءات العمليات المحاسبية المتبعة في إعداد المعلومات وتحليلها , واحتسابها , وتصنيفها , وترحيلها , وتلخيصها , وإعداد التقارير عنها) (دليل التدقيق رقم (4), 2000: أ).

وقد وردت عدة تعاريف لنظام المعلومات المحاسبية , فقد عرفه (Summers) بأنه مجموعة من العناصر , والأهداف , والسياسات والمبادئ , ووسائل التشغيل , والأفراد , والمدخلات , والمخرجات , والرقابة المترابطة بتناسق لإنجاز الوظائف المحاسبية (Sammers,1989: 69).

فيما عرفه (Horngren) بأنه شبكة الاتصالات الرسمية التي توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها من خلال عمليات تنظيمية (Horngren, 1997: 46).

أما (Vaassen) فيرى أن نظام المعلومات المحاسبية يعد تخصصاً أو فرعاً من فروع المحاسبة , فضلاً عن اعتباره مجموعة من الأنظمة , كما يرى أنه نتيجة للتغيرات الكبيرة في القرن الماضي لم يحدد أو يعرف مفهوم واضح لنظام المعلومات المحاسبية في الأدبيات المحاسبية , وهذا الإرباك متأثراً من المفاهيم الكثيرة المنسوبة إلى نظم المعلومات المحاسبية (vaassen,2002: 3) .

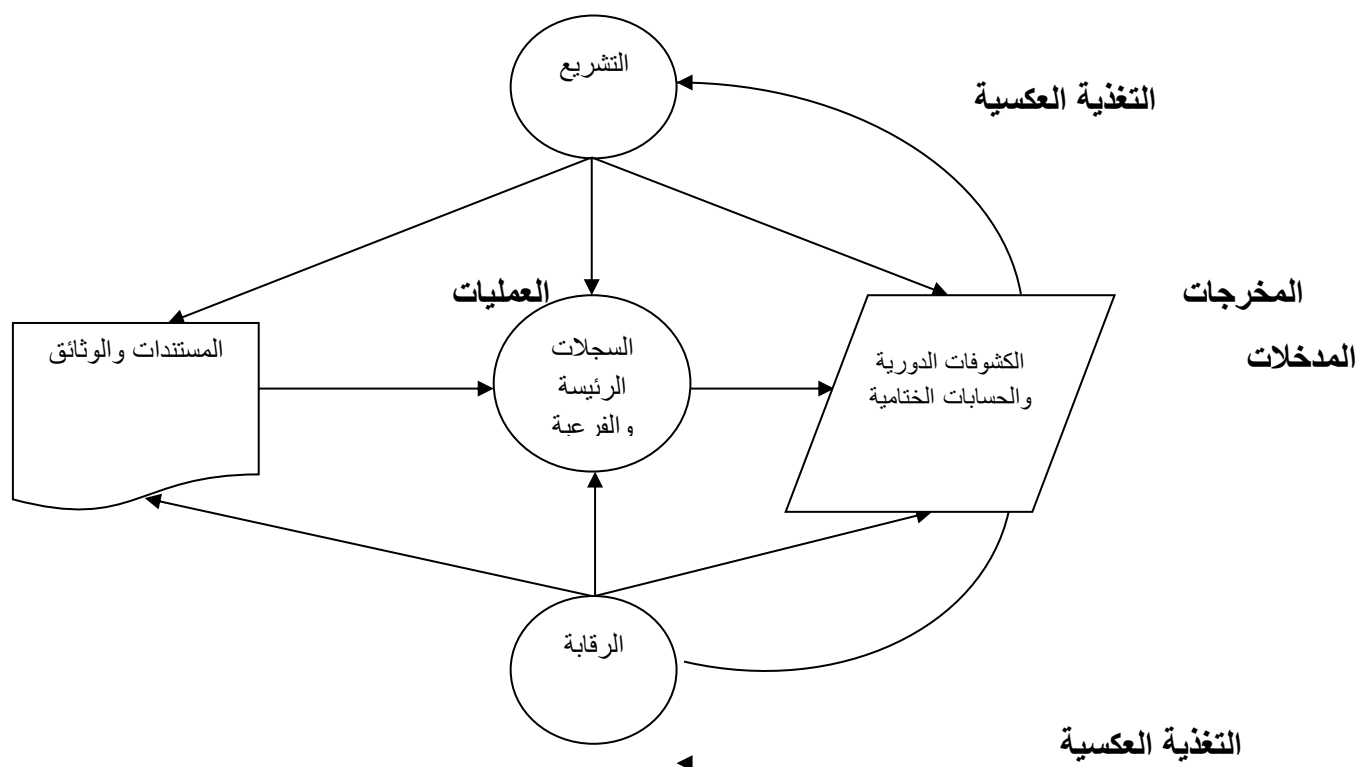
وأن أحد أهم النظم المحاسبية هو النظام المحاسبي الحكومي (Government accounting system) , على الرغم من أنه كان الأبطأ في تطوره, حيث عانى الإهمال إلى حد ما من قبل المحاسبين والحكومات على حد سواء , وإن كانت الدول المتقدمة قد تنبّهت إلى أهمية نظم المعلومات المحاسبية لمعالجة مشكلة جمود النظام المحاسبي الحكومي , وعززت هذه النظم بأنواع متطورة من التقنيات الحديثة والأساليب المتطورة ؛ كي تستطيع من خلالها أن تقابل المشكلة وتزيلها من جذورها , واتجهت معظم الدول النامية إلى تشريع القوانين لاعتماد الأنظمة المالية الحديثة دون الأخذ بمقومات ومتطلبات تأمين تطبيق هذه التشريعات من الناحية العملية ؛ ولذلك جاءت هذه التشريعات ضعيفة ولم تُطبق الكثير من أحكامها عملياً أو طبقت بنحو مشوه.

إن النظام المحاسبي الحكومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والمصروفات السنوية الحكومية , وكذلك يعد جزءاً من النظام المالي للدولة , إذ يعرف على أنه (مجموعة من الأسس والقواعد والإجراءات المحاسبية التي تحكم التصرفات المالية للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح , والداخلية ضمن الموازنة العامة للدولة , والتي تخضع لأحكام الدستور والقواعد والتعليمات المالية المركزية) (يابة, 2005: 15).

ويعرف أيضاً ((بأنه مجموعة من الطرائق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة المقننة , تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية ؛ بهدف حماية موجودات الحكومة (الأموال العامة) وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي)) (مسعد وآخرون, 2009: 154).

الشكل (1)

أهم عناصر النظام المحاسبي الحكومي



المصدر: إعداد الباحث

3-2: أهداف المحاسبة الحكومية:

تهدف المحاسبة الحكومية شأنها شأن أي فرع من فروع المحاسبة إلى توفير البيانات والمعلومات الملائمة الموثوق فيها ، عن النشاط في الوحدات الحكومية ، وتقديمها إلى الجهات التي لها اهتمامات بأداء تلك الوحدات ونشاطها (مسعد وآخرون، 2011: 14) ويمكن من منطق وظيفي في تحديد الأهداف أن ننسب أهداف هؤلاء المستخدمين واستخداماتهم لتلك المعلومات إلى المحاسبة الحكومية ؛ وبمعنى آخر أن نعتبر أهداف المستخدمين هي أهداف المحاسبة الحكومية (حماد والبحر، 1990: 16) ؛ وعليه يمكن بلورة أهداف المحاسبة الحكومية وظيفياً في المجموعات الآتية :

- 1- تثبيت التصرفات المالية :حيث تهدف المحاسبة الحكومية إلى تثبيت التصرفات المالية ومايتعلق بها للوحدات الحكومية في مجموعة دفترية متجانسة تؤدي إلى إعطاء نتائج موحدة (سلوم، 2001، 10).
- 2- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة (حماد والبحر، 1990: 16):

ويقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك ؛ وعلة المساءلة هو أن الموارد الاقتصادية التي تستخدمها الحكومة هي إما مملوكة للشعب أو جمعت منه مباشرة ، ومن حقه أن يعرف مقدار هذه الموارد وكيف يتم إنفاقها ، وكذلك فإن قوانين خاصة تصدر في مختلف الدول لتنظيم الأمور المالية العامة للدولة ؛ كقوانين الضرائب ، والموازنة العامة ، وبعض التشريعات المالية الأخرى ، وهي تمثل إطاراً للمساءلة عن أعمال الجهاز الإداري للدولة .

- 3- توفير المعلومات اللازمة للرقابة: تهدف المحاسبة الحكومية إلى تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة على إيرادات الدولة ونفقاتها (محمود، 2013: 16) ، ويقصد بالرقابة الفعالة التأكد من الالتزام بالموازنة ، وبالبرامج والخطط والسياسات الموضوعة بما يحقق أهداف الموازنة بكفاءة وفاعلية .

- 4- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات: حيث توفر المحاسبة الحكومية البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات ، والتخطيط ، واتخاذ القرارات ، والرقابة ، والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها (الرماحي، 2009: 13).

- 5- توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية: يجب أن يوفر النظام المحاسبي الحكومي المعلومات المعدة تبعاً للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات القومية ، وتزداد أهمية هذا الهدف بازدياد التوجه نحو توطيد العلاقة إلى درجة الدمج بين نظامي المحاسبة الحكومية والقومية (العواد، 2012، 16).

- 6- توفير المعلومات اللازمة للإفصاح: حيث تهدف المحاسبة الحكومية إلى الإفصاح عن النتائج المالية والاقتصادية للأنشطة والبرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية من حيث الالتزام بنفقاتها وإظهار حجم ماحققته من أنشطة وعمليات .

7- توفير البيانات والمعلومات إلى جهات أخرى: حيث تمت المحاسبة الحكومية المستثمرين وجهات الإقراض الدولية بالبيانات والمعلومات اللازمة كالتالي يحتاج إليها صندوق النقد الدولي (الرمحي, 2009: 14).

3-3: خصائص النشاط الحكومي:

يستمد النشاط الحكومي خصائصه من البيئة التي يعمل بها ؛ وهي الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح (سلوم, 2001: 12) ، وتأسيساً لذلك فإن الوحدات الإدارية الحكومية تتميز بخصائص معينة تؤثر في النظام المحاسبي في هذه الوحدات ، ويمكن إيجاز هذه الخصائص على النحو الآتي:

1- لا تهدف الوحدات الحكومية إلى تحقيق الأرباح: إذ تخصص الموارد عادة لمشروعات الخدمات العامة من أجل تقديم سلعة أو خدمة ضرورية للمجتمع ؛ ويلزم حصول الأفراد عليها دون النظر إلى المقدرة على الدفع ، وبناءً على ذلك لا تحقق مشروعات الخدمات العامة إيرادات ؛ ومن ثم لا تجري مقابلة بين المصروفات والإيرادات بغرض معرفة نتيجة النشاط (العواد, 2012: 19) .

2- تختلف وتتعدد مصادر تمويل الإيرادات والنفقات العامة: إن الحكومة هي صاحبة القرار في تحصيل الإيرادات وطرائق إنفاقها باعتبارها سلطة سيادية ؛ حيث تحصل على الإيرادات العامة على شكل ضرائب ، ورسوم ، وعوائد على اختلاف أنواعها ، وتقوم بتوزيعها على الأنشطة والخدمات التي تؤديها الوحدات الحكومية المختلفة بموجب اعتمادات ترصد سنوياً في الموازنة العامة للدولة لتأدية هذه الأنشطة والخدمات ؛ وذلك لتحقيق أهداف عامة ومرسومة من قبل الحكومة ، وفي ضوء هذا يتبين لنا عنصران أساسيان هما (هلاي, 2002: 23):

أ- لا يوجد للوحدة الحكومية الإدارية رأس مال كما هو في المنشآت التجارية ، وإنما يتم تمويلها عن طريق الاعتمادات التي ترصد لها في الموازنة العامة للدولة.

ب- إيرادات الوحدة الحكومية لا ترتبط بمصاريفها، وليس بالضرورة أن تتناسب تكاليف الخدمات المعينة مع الإيرادات التي تولدها ؛ وذلك لعدم إمكانية تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات (Granof, 6: 2004).

3- غياب حافز المنافسة في مجال النشاط الخدمي الحكومي: ينذر تنافس الأنشطة الحكومية مع بعضها بعضاً ؛ بل قد يصعب خلق هذه المنافسة ، إذ تقدم الوحدات الحكومية خدمة ضرورية لأفراد المجتمع فهي ليست محل تبادل في الأسواق ؛ نظراً لأنها تقدم مجاناً أو بمقابل رمزي لا علاقة له بالكلفة كما لا توجد سوق للمنافسة في مجال تقديم الخدمات العامة بل سوق احتكار (العواد, 2012: 20).

4- تخضع الوحدات الإدارية الحكومية لقيود قانونية: يتم تمويل الأنشطة والخدمات التي تقدمها الوحدات الإدارية الحكومية عن طريق تخصيص اعتمادات مالية لهذه الوحدات في ضوء احتياجاتها ؛ وبإشراف الجهاز الإداري والمالي للدولة ، والمتمثل في وزارة المالية وأجهزتها المختلفة (هلاي, 2002: 24).

المحور الرابع

محاسبة التكاليف ومجالات تطوير النظام المحاسبي الحكومي:

إن النظام المحاسبي الحكومي المطبق في العراق قد وجد في زمن وبينة كان يفرضها متطلباتها من حيث الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات ؛ إذ كان الهيكل التنظيمي للدولة محدوداً وأوجه الصرف محددة ، حيث يمكن تحقيق الرقابة والسيطرة عليها من خلال المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي الذي كان مطبقاً في ذلك الوقت ، أما مع التطورات الحالية واتساع الهيكل التنظيمي للدولة وكذلك أوجه الصرف أصبح هذا النظام قاصراً عن تلبية متطلبات الرقابة والتخطيط لتحقيق الإدارة المالية أهدافها في استغلال الموارد ، وتحقيق الرفاهية الاجتماعية ، فكان نتيجة ذلك هو التوجه نحو تطوير نظم الإدارة المالية في العراق وبصورة خاصة النظام المحاسبي الحكومي ، وإن استخدام نظام محاسبة التكاليف هي أحد مجالات تطوير النظام المحاسبي الحكومي والذي يعتمد على تطوير مجالات أخرى كالقوانين التي تحكمه ، والهيكل التنظيمي والمجموعة المستندية والدفترية والدليل المحاسبي ؛ حيث سوف يتم التعرف بالتفصيل على محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية والمجالات الأخرى التي يعتمد عليها استخدام نظام محاسبة التكاليف بهدف تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق لغرض توفير نظام محاسبي حكومي يقدم بيانات ذو جودة عالية.

4-1: محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية:

يعد نظام التكاليف من أهم الوسائل التي تساعد على تحقيق أغراض الوحدة من خلال ما يوفره هذا النظام من البيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية ، حيث إن توافر البيانات عن الاتجاهات المختلفة للإنفاق العام وأثره في الاقتصاد القومي ما هي إلا خدمات أساسية تقدمها المحاسبة الحكومية في إطار التقييم الاقتصادي والمالي للخدمات والمشروعات العامة ؛ كما إن الاستخدام المناسب لمحاسبة التكاليف في تحليل عناصر التكلفة للخدمات والأعمال التي يتولاها الجهاز الإداري للدولة والتوسع في تحليل عناصر التكلفة للخدمات العامة المتماثلة ، يعد من أهم الوسائل الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في إعداد الموازنة العامة للدولة على وفق الاتجاهات الحديثة ، وعنصراً أساسياً بيد الرقيب المالي لتقييم أداء الوحدات الحكومية والرقابة عليها ؛ إذ إن رقابة الأداء تمثل فحصاً موضوعياً تشخص به السياسات و النظم وإدارة العمليات ونتائج النشاط في الجهات الخاضعة للرقابة ، وتقارن من خلاله الإنجازات بالخطط والنتائج ، وبالقواعد والممارسات ، وبالسياسات بهدف الكشف عن الانحرافات وبيان أسبابها والتأكد من كفاءة إدارة الموارد الاقتصادية وفعاليتها (التمى وآخرون، 2012: 27).

ويمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية بما يأتي (كامل، 2008: 2):

- 1- تحديد تكلفة القيام بالنشاط مما يمكن من الحصول على أحسن النتائج في ضوء الاعتمادات المالية المخصصة ، والتوصل إلى إيجاد تكلفة معيارية لوحدة الخدمة أو الإنتاج ، والإفادة منها في تقويم النتائج الفعلية وتشجيع أوجه الكفاية .

2- إجراء المقارنات اللازمة لقياس تكاليف الأداء للوحدات التنظيمية المتماثلة وللوحدة الواحدة في مدد زمنية مختلفة , وهذا كله يؤدي إلى مساعدة الإدارة والدولة على التنفيذ السليم للمشروعات والبرامج الذي يهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية , وتقديم الخدمات الحكومية بالمستوى المطلوب وبأقل تكلفة ممكنة.

3- توفير وسائل السيطرة والرقابة على ملكية الأصول الثابتة واقتصاديات استعمالها . ولا سيما أن ارتفاع مستوى الاستثمار الحكومي في الدول النامية وفي المشاريع ذات الطابع الاقتصادي أدى إلى أهمية النظر إلى محاسبة الأصول الثابتة , وربطها بمحاسبة التكاليف على نطاق الوحدة المحاسبية (باعتبار أن تكاليف اندثار الموجودات الثابتة السنوية تعد جزء من تكاليف إنتاج الخدمات وتنفيذ البرامج من قبل الوحدات الحكومية) وبما يساهم في التقويم الدقيق للأداء ورفع الكفاءة الإنتاجية للبرامج الحكومية مما يساعد الإدارة في تأمين الرقابة على الأموال العامة .

4- زيادة فاعلية تقييم البرامج الحكومية والرقابة عليها عن طريق استخدام نظام محاسبة المسؤولية ضمن نظام محاسبة التكاليف الشامل لرقابة أنشطة المشروع وتبويب التكاليف عند كل مستوى إلى تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة.

ومما سبق يمكن أن نستنتج أن استخدام نظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية يوفر مزايا عديدة في تحسين جودة المعلومات التي يمكن أن يوفرها النظام المحاسبي الحكومي المطبق في تلك الوحدات , مما يساعد على استخدام نظم حديثة في إعداد الموازنة (موازنة البرامج والأداء) , إلا أن عدم استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية العراقية أدى إلى ضعف كفاءة النظام المحاسبي الحكومي العراقي وفاعليته في توفير المعلومات التي تساعد في عمليات التخطيط ورقابة الأداء واتخاذ القرارات.

4-2: القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي الحكومي:

إن العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية يتأثر إلى حد كبير بالقوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة من الجهات المركزية في الدولة التي تحدد أساليب العمل , وتتضمن قواعد ومعايير ملزمة تهدف إلى تحقيق التماثل والانسجام في طرائق القياس والعرض , وضمان جانب العدالة والموضوعية في تقديم المعلومات , كما إنها تمثل الإطار الفلسفي العام ومصدر الأحكام فيه , وهي التي تحدد مساراته وتوجه أعماله وتحكمها وتهدف إلى ضمان النوعية في أداء العمل والتي تأتي من مصادرها المختلفة , وهي القوانين والتشريعات الحكومية والقرارات الإدارية (زنكنة, 2003: 78) ؛ ولتطبيق نظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية التي تعمل بموجب قوانين تحكم عملها لابد من استحداث نصوص قانونية توجب احتساب تكاليف الخدمات التي تقدمها هذه الوحدات .

3-4: الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية:

يمثل الهيكل التنظيمي صورة لهيكل المؤسسة أو شكل يوضح بالرسم كافة الوظائف الرئيسية والوحدات الإدارية والعلاقات التي تربط بين تلك الوحدات ببعضها البعض وخطوط السلطة والمسؤولية التي تربط بين أجزاء المؤسسة والأبعاد الأفقية لنطاق الإشراف .

ويعرف الهيكل التنظيمي على أنه عبارة عن إطار يحدد الإدارات والأقسام الداخلية المختلفة للمؤسسة , فمن خلال الهيكل التنظيمي تتحدد خطوط السلطة وانسيابها بين الوظائف وكذلك يبين الوحدات الادارية المختلفة التي تعمل معاً على تحقيق أهداف المؤسسة .

<https://faculty.psau.edu.sa/.../doc-5-doc->

[27ec7e21a73071c6aa10d3aac5cfb96e-origin](https://faculty.psau.edu.sa/.../doc-5-doc-27ec7e21a73071c6aa10d3aac5cfb96e-origin)

ولإحتساب تكاليف الأنشطة التي تؤديها الوحدات الحكومية لابد من إعتداد التقسيم حسب البرامج والأنشطة , إذ يعتمد هذا التقسيم على تحديد العلاقة بين أعمال ومشاريع الدولة التي تهدف الى القيام بها خلال الفترة القادمة وكلف هذه المشاريع وليس بما تنفقه الدولة على شراء السلع والخدمات فقط , إذ بموجبه توزع أهداف الدولة إلى عدد من البرامج والأنشطة وتحديد كلف كل برنامج أو نشاط في ضوء معايير القياس المناسبة (جعيلىو, 2009: 33), و يعد هذا التبويب من أفضل أسس التبويب لأغراض سلامة تنفيذ البرامج الحكومية وسياساتها وتقويم مستوى الأداء وقياس كفاءته , ويقوم هذا التبويب على مبدأ تقسيم النشاط الكلي إلى مجموعات متجانسة بحيث تقسم كل مجموعة (برنامج) إلى مجموعة من المشروعات , وكل مشروع إلى مجموعة من الأنشطة التي تتكامل فيما بينها لتنفيذ البرنامج المستهدف , ويرتبط هذا التبويب بالتبويب الوظيفي وبالتبويب الاقتصادي , ويؤدي هذا النوع من التبويب إلى خدمة العديد من الأغراض, ومن ثم يتمكن من توفير البيانات اللازمة للتحليل والتخطيط الاقتصادي ورسم السياسات واتخاذ القرارات وفرض الرقابة الإدارية والاقتصادية على كفاية وحسن استغلال الموارد المتاحة وتحديد المسؤولية عن أية انحرافات قد تحدث ؛ وعلى الرغم من اعتبار هذا التبويب من التبويبات الحديثة فإنه يؤخذ عليه إنه يحتاج إلى مزيد من الوقت و الدراسات و التكاليف و المهارات الإدارية ذات الكفاءة العالية داخل الوحدات الحكومية (مطروود, 2009: 22).

4-4: المجموعة المستندية والدفترية والكشوفات المالية:

إن المستندات تعتبر الوثيقة التي تثبت العمليات المالية التي تتم , أما السجلات فهي مستودع البيانات بالنسبة للنظام المحاسبي , وأما الكشوفات المالية فهي وسيلة توصيل المعلومات والبيانات إلى الجهات المستفيدة.

من خلال مشروع تطوير النظام المحاسبي الحكومي وكما جاء بمنشور وزارة المالية ذي العدد (13) في 2000/5/31 , قام بتحديث بسيط في شكل المستندات الرئيسية المستخدمة في الوحدات الحكومية التي تتمثل في مستندات الصرف ومستندات القيد , إذ تمت إضافة حقل على المستوى الرابع للدليل وللجانبيين المدين والدائن , ولم يكن هنالك تغيير جوهري على شكلها القديم , أما بالنسبة للسجلات فكان التغيير طفيفاً ولهذا

سوف لن ندخل في تفاصيلها , إلا إن النظام احتاج إلى سجل لتسجيل الحسابات المستحقة والخاصة بالموجودات والمطلوبات , وهذا السجل مشابه لسجل الأستاذ الفرعي الذي يستخدم في النظام المحاسبي الموحد ؛ وأخيراً فإن تطوير الكشوفات المحاسبية لم يؤثر في إعداد الكشوفات الشهرية ؛ إذ أبقاها نفسها مع تغيير بسيط على شكل ميزان المراجعة , أما التطوير المهم فقد كان استحداث الكشوفات السنوية , إذ تم إعداد كشف حساب قياس النتيجة وكذلك كشف المركز المالي (باشي والمعاضيدي, 2006: 175) .

5-4: دليل الحسابات:

يعتبر الدليل المحاسبي من أهم العناصر الواجب توافرها في كل نظام محاسبي بغض النظر عن القطاع المستخدم فيه , ويعرف الدليل المحاسبي بأنه (طريقة للتبويب تتضمن عملية اختيار أسماء الحسابات وتجميعها في مجموعات رئيسية وفرعية متجانسة ومتشابهة ثم وضعها في قالب دليل حسابات بإعطائها رموزاً وأرقاماً ويراعى في ذلك توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والمتابعة والتنفيذ والرقابة مع مختلف المستويات) (البغدادى, 2008: 48).

والدليل المعتمد في النظام المحاسبي الحكومي لحسابات الموازنة والمقصود به (الإطار الذي يحوي في داخله على أنواع المصروفات والإيرادات التي تعتمد عليها الوحدات الحكومية), يعتمد في وضع المصروفات والإيرادات على الترميز العددي ؛ حيث يوجد لكل حساب رقم يسمى الدليل المحاسبي , ومن هذا الرقم تتفرع الحسابات الفرعية , ومن ذلك يتضح أن الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الحكومي في العراق يرتبط ارتباطاً وثيقاً بتقسيمات أو تبويات الموازنة (البغدادى, 2008: 49) ؛ وقد تضمن تبويب الموازنة العامة تكامل التصنيف المحاسبي لنشاط الوحدة المحاسبية من حيث النفقات والإيرادات وتجانسها واتباع أسلوب التحليل الهرمي لنشاط الوحدات الرئيسية وقد تضمنت التبويات الآتية:

1- التقسيم الإداري.

2- التقسيم الاقتصادي.

3- التقسيم النوعي.

4- التقسيم الوظيفي.

لقد استخدم المخطط المالي أسلوب الترميز العشري بالنسبة لكل نوع من أنواع التبويات المذكورة أعلاه , بما يضمن توفير البيانات المالية المطلوبة لأغراض التنظيم المحاسبي من جهة , وتخطيط الإدارة المالية من جهة أخرى ويلحظ أن الدليل المحاسبي للموازنة يعكس ملامح النظام المحاسبي الحكومي ويشتمل على نوعين من الحسابات (سلوم, 2001: 56):

الأول- حساب مصروفات الموازنة.

الآخر- حساب إيرادات الموازنة.

إن تقسيم المصروفات شمل كل أنواع التقسيم الأربعة , أما تقسيم الإيرادات فإن التقسيم الإداري مفقود في تقسيمات الموازنة ؛ يعد (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) الصادر من دائرة المحاسبة في وزارة المالية لسنة 2000, خطوة متقدمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي المطبق في العراق (السعيري, 2007: 1).

ثم بعد عام 2007 تم تحديث الدليل المحاسبي الحكومي وتبعاً لما جاء في تبويبات الموازنة الفدرالية في العراق لسنة 2007 والمتوافق مع دليل (GFS) , إذ إن المشرع قد دمج وداخل بين بعض الفصول في هيكل التبويب الحالي لأغراض رقابية وتحليلية, فضلاً عن أنه حلل تبويب الإيرادات والمصروفات إلى خمسة مستويات إذ إن المستوى الأول يقابل الفصل في التبويب السابق , والمستوى الثاني يقابل المادة في التبويب السابق, والمستوى الثالث يقابل النوع في التبويب السابق, والمستوى الرابع والخامس يمثل تحليل النوع لأغراض رقابية وإحصائية. وكذلك قد ظهر تصنيف جديد (311) بيع الموجودات غير المالية التي لم يكن ضمن تصنيف الإيرادات الاقتصادية سابقاً , ومن الجدير بالذكر أن التبويب الاقتصادي للإيرادات للموازنة الفيدرالية لسنة 2007 والاتحادية لسنة 2008 أيضاً أُعطي لها الترميز العشري المستوى الأول يقابل الأعداد في الترميز السابق (جعيو, 2009: 35) ؛ واستمر العمل بهذا الدليل لحين صدور الدليل المالي والمحاسبي في العراق في 2013/2/26 من قبل وزارة المالية , حيث تم الرجوع إلى التبويب الذي صدر في عام 2000 (فصول ومواد وأنواع بالنسبة للنفقات وأعداد ومواد وأنواع بالنسبة للإيرادات) مع بعض التعديلات حيث جاء هذا الدليل أيضاً متوافقاً مع دليل إحصاءات المالية الحكومية (GFS).

المحور الخامس

صياغة وتطبيق النموذج المقترح

لإستخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي

5-1: نبذة تاريخية عن عينة البحث:

5-1-1: النشأة :

الجامعة المستنصرية: (جعيو, 2009: 86) (/الصفحة-الرسمية

<http://uommagazine.uomustansiriyah.edu.iq/>

بدأت الجامعة المستنصرية مسيرتها الأولى جامعة أهلية عام 1964 أطلق عليها اسم الكلية الجامعة وألحقت بجامعة بغداد بقصد منحها الهوية العلمية المعتمدة في الجامعات الرسمية وفي عام 1965 انفصلت عن جامعة بغداد والتزمت مناهج الدراسة الخاصة بها وتضم الجامعة المستنصرية عدداً من الوحدات الإدارية التابعة لرئاسة الجامعة تتولى إنجاز المهام الخاصة بالجامعة ومن تلك الوحدات (مديرية المالية , و مديرية الرقابة والتدقيق الداخلي , ووحدة البحث والتطوير , والدائرة الهندسية , ووحدة الخدمات , وشعبة العلاقات الثقافية , و مديرية التسجيل , وشعبة الإعلام الجامعي).

وتتبع الجامعة مجموعة من الكليات والمراكز وما يهم بحثنا هي كلية العلوم.

كلية العلوم: (جويلو, 2009: 86) (الموقع الرسمي لكلية العلوم /الجامعة المستنصرية, 2016)

تعد كلية العلوم صرحاً علمياً وتربوياً تجاوز عمره السادسة والأربعون عاماً أي منذ تأسيس الجامعة المستنصرية سنة 1963م. وكان قسمي الرياضيات والفيزياء هما اللبنة الأولى لمسيرة الكلية العلمية، حيث تم بعد ذلك افتتاح قسم الكيمياء سنة 1980م وقسم علوم الحياة سنة 1983م. ثم استمرت الكلية بالعطاء العلمي ومواكبة التطورات العلمية وتمخض هذا عن افتتاح قسم علوم الجو سنة 1992م وقسم علوم الحاسوب في مطلع العام الدراسي 1996/1997م.

ومن الخطوات المهمة التي تم إنجازها في كلية العلوم هو إستحداث الدراسات العليا سنة 1984م في قسم الفيزياء لمنح درجة الماجستير وأعقب ذلك إستحداث دراسة الماجستير في قسم الرياضيات سنة 1986م , وقسم الكيمياء سنة 1989م , وفي قسم علوم الحياة سنة 1990م , وقسم علوم الجو 1992م وقسم علوم الحاسوب سنة 2001م.

وتم الشروع في دراسة الدكتوراه سنة 1992م في قسمي الفيزياء وعلوم الحياة ثم في قسمي الكيمياء والرياضيات سنة 1993 وفي سنة 2003م في قسم علوم الجو. أسست الكلية مكتباً استشارياً سنة 1993م يهدف إلى تنظيم العلاقة بين الكلية ومؤسسات الدولة الأخرى لتقديم الخدمات الإستشارية العلمية والفنية لدعم الخطط التنموية وتوثيق روابط الجامعة بالمجتمع.

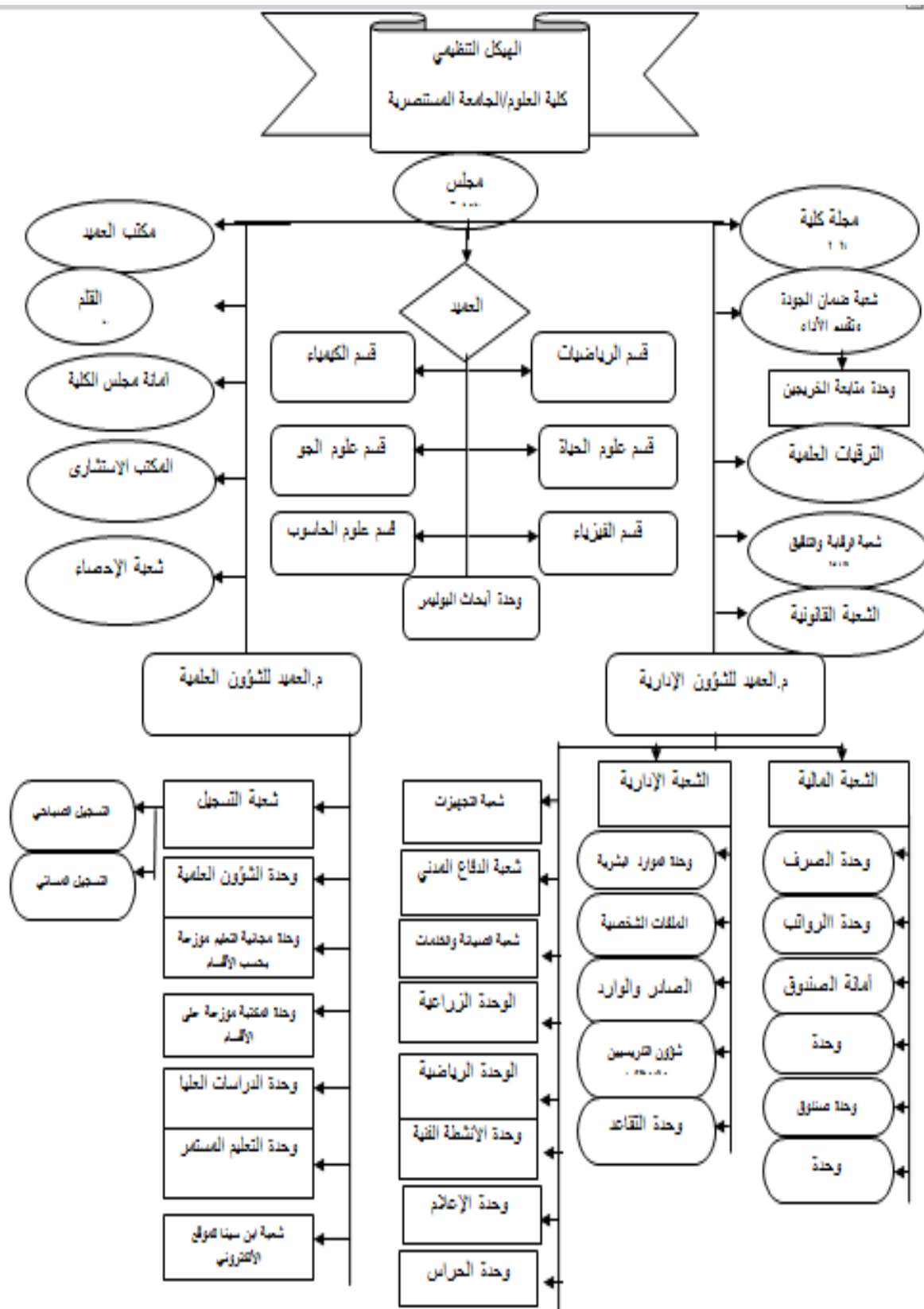
2-1-5: الهيكل التنظيمي لكلية العلوم /الجامعة المستنصرية:

يعد مجلس الكلية رأس الهرم بالنسبة للهيكل التنظيمي في الكلية ؛ حيث يمثل أعلى سلطة للتخطيط , والإشراف , ومتابعة التنفيذ لفعاليات الكلية العلمية والإدارية , والفنية , وله الصلاحيات الكفيلة بتحقيق غاياتها في ذلك , ويتكون مجلس الكلية من أحد عشر فرداً من أصحاب المناصب الإدارية في الكلية , حيث يخول المجلس , عميد الكلية بعض تلك الصلاحيات لتمشية أعمال الكلية وأقسامها العلمية والإدارية (دليل كلية العلوم/الجامعة المستنصرية, 2016).

والشكل الآتي يوضح الهيكل التنظيمي لكلية العلوم /الجامعة المستنصرية:

الشكل (2)

الهيكل التنظيمي لكلية العلوم/الجامعة المستنصرية



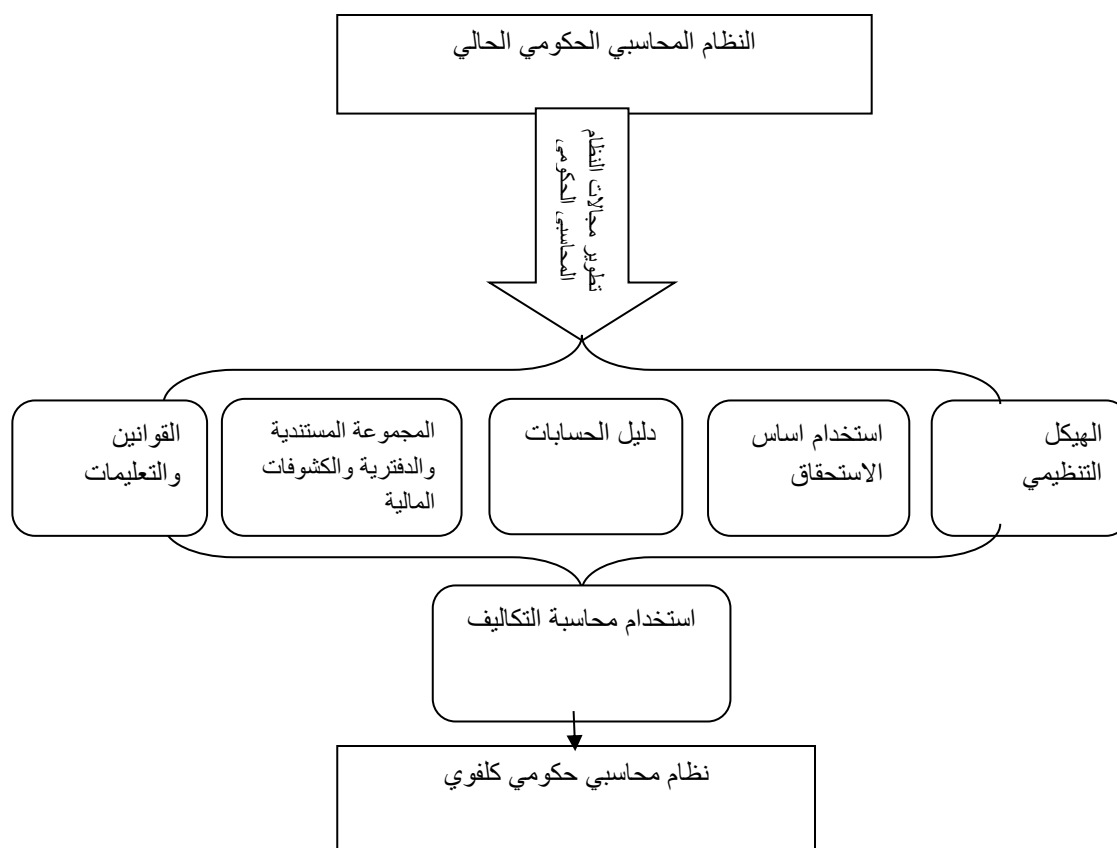
والياً فإن الكلية تمنح الشهادات التالية (بكالوريوس ، ماجستير ، دكتوراه) و الأقسام التي تضمها هي (الفيزياء ، والرياضيات ، والكيمياء ، وعلوم الحياة ، والأنواء الجوية ، والحاسبات الكترونية). وتحتوي على وحدة حسابية وشعبة للتدقيق الداخلي مستقلة حسابياً عن مديرية المالية .

2-5: صياغة الأنموذج المقترح لإستخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي:

الآتي الأنموذج المقترح لإستخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي:

الشكل (3)

إنموذج مقترح لإستخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي



المصدر: إعداد الباحثان

والآتي شرح تفصيلي للأنموذج المقترح:

1-2-5: الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية:

إن الخطوة الأولى في عملية التنظيم هي معرفة الأهداف الرئيسية والفرعية الخاصة بالوحدة الحكومية , حيث إن عملية تحديد الأهداف تساعد في تحديد الاحتياجات التنظيمية وفي إعداد الهيكل التنظيمي المناسب , وبعد ذلك القيام بتحديد كيفية تقسيم الأعمال الواجب القيام بها لتحقيق الأهداف وتجميع الأنشطة في وحدات تنظيمية مناسبة .

إن استخدام محاسبة التكاليف يتطلب أن يتم تقسيم الهيكل التنظيمي إلى وظائف لها أهداف محددة , ومن ثم تقسيم هذه الوظائف إلى برامج يتم من خلالها تأدية الوظيفة وهذه البرامج يتم تقسيمها إلى عدد من الأنشطة التي تنفذ البرنامج وهذه الأنشطة يمكن أن تقسم إلى أنشطة فرعية والتي تمثل مراكز الكلف .

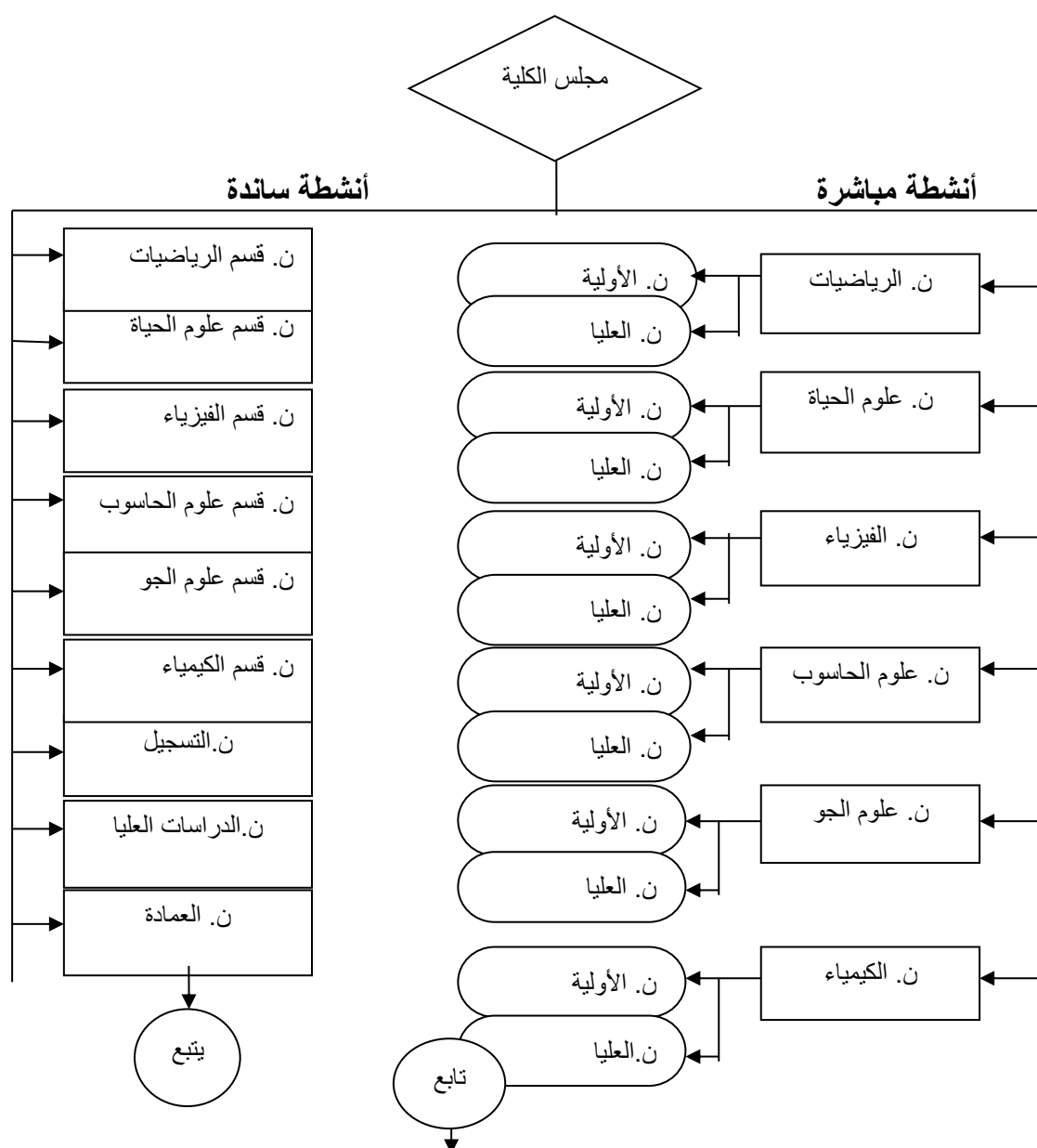
وبعد التعرف على الهيكل التنظيمي لكلية العلوم/الجامعة المستنصرية الذي تم عرضه فيما سبق من , وتحديد هدفها الذي يتمثل في تخريج كوادر مؤهلة , سيتم تقسيم هيكلها التنظيمي إلى عدد من الأنشطة الرئيسية والفرعية باعتبار أن الكلية برنامج بحد ذاتها هدفه تخريج كوادر مؤهلة , لكي نتمكن من تحديد كلف هذه الأنشطة وبالنتيجة احتساب كلفة البرنامج.

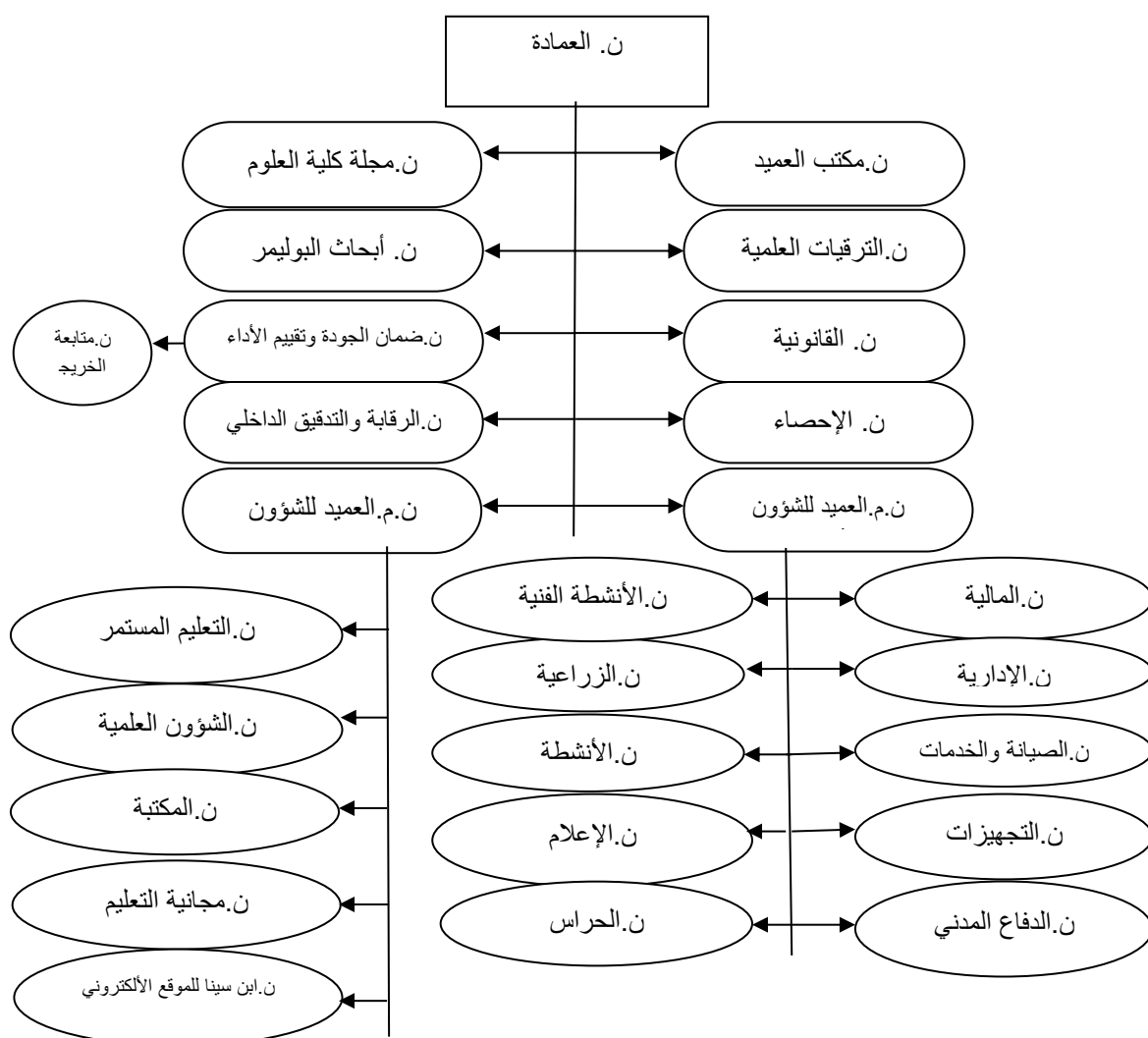
ويوضح الشكل الآتي الهيكل التنظيمي المقترح لكلية العلوم/الجامعة المستنصرية وتبعاً للبرامج والأنشطة

الشكل (4)

الهيكل التنظيمي المقترح لكلية العلوم/الجامعة المستنصرية

على وفق البرامج والأنشطة





توضيح:

(ن) تعني نشاط

- يمثل الأنشطة الرئيسية
- يمثل الأنشطة الفرعية
- يمثل الأنشطة الجزئية

المصدر: إعداد الباحث

من الشكل السابق يمكن أن نحدد بأنه قد تم اعتبار الكلية برنامجاً هدفه تخريج كوادر مؤهلة , حيث تم تقسيم البرنامج (كلية العلوم) إلى عدد من الأنشطة الرئيسية وبنوعين هما:

1- الأنشطة المباشرة: وتمثل أنشطة رئيسية ذات كلف مباشرة بالهدف المحدد (تخريج كوادر مؤهلة) ,

وتم تقسيمها إلى ستة أنشطة وتبعاً لعدد الأقسام العلمية التي تحويها الكلية.

2- الأنشطة الساندة: وتمثل أنشطة رئيسية ذات كلف غير مباشرة بالهدف المحدد والتي تساند الأنشطة المباشرة بتحقيق الهدف , إذ أنه بعد احتساب كلف هذه الأنشطة (الساندة) سيتم توزيعها على الأنشطة المباشرة بحسب معدل تحميل مناسب وسيتم توضيح ذلك بالتفصيل لاحقاً.

وكذلك تم تقسيم الأنشطة الرئيسية إلى أنشطة فرعية حيث يحتوي كل نشاط رئيسي من الأنشطة المباشرة الستة على نشاطين فرعيين (الأولية, العليا) , وكذلك تم تقسيم نشاط العمادة إلى (10) أنشطة فرعية.

ومن ثم تم تقسيم الأنشطة الفرعية إلى أنشطة جزئية ؛ إذ إن نشاط ضمان الجودة وتقييم الأداء يحتوي على نشاط جزئي واحد , وإن نشاط م.العميد للشؤون الإدارية يحتوي على (10) أنشطة جزئية , ونشاط م.العميد للشؤون العلمية يحتوي على (5) أنشطة جزئية.

بعد أن تم استعراض الهيكل التنظيمي على وفق البرامج والأنشطة يمكن تبويب هذا التقسيم وكما يبين الجدول الآتي:

جدول (1)

تبويب البرامج والأنشطة

التصنيف	البرنامج	النشاط الرئيسي	النشاط الفرعي	النشاط الجزئي
1	مجلس الكلية			
1-1		ن.الرياضيات		
1-1-1			ن.الأولية	
2-1-1			ن.العليا	
2-1		ن.علوم الحياة		
1-2-1			ن.الأولية	
2-2-1			ن.العليا	
3-1		ن.الفيزياء		
1-3-1			ن.الأولية	
2-3-1			ن.العليا	
4-1		ن.علوم الحاسوب		
1-4-1			ن.الأولية	
2-4-1			ن.العليا	
5-1		ن.علوم الجو		
1-5-1			ن.الأولية	
2-5-1			ن.العليا	
6-1		ن.الكيمياء		
1-6-1			ن.الأولية	
2-6-1			ن.العليا	
7-1		ن.قسم الرياضيات		
8-1		ن.قسم علوم الحياة		
9-1		ن.قسم الفيزياء		
10-1		ن.قسم علوم الحاسوب		

11-1	ن.قسم علوم الجو		
12-1	ن.قسم الكيمياء		
13-1	ن.التسجيل		
14-1	ن.الدراسات العليا		
15-1	ن. العمادة		
1-15-1	ن.مكتب العميد		
2-15-1	ن.مجلة كلية العلوم		
3-15-1	ن.الترقيات العلمية		
4-15-1	ن.القانونية		
5-15-1	ن.الإحصاء		
6-15-1	ن.الرقابة والتدقيق الداخلي		
7-15-1	ن.أبحاث البوليمر		
8-15-1	ن.ضمان الجودة وتقييم الأداء		
1-8-15-1	ن.متابعة الخريجين		
9-15-1	ن.م.العميد للشؤون العلمية		
1-9-15-1	ن.التعليم المستمر		
2-9-15-1	ن.الشؤون العلمية		
3-9-15-1	ن.مجانبة التعليم		
4-9-15-1	ن.المكتبة		
5-9-15-1	ن.ابن سينا للموقع الإلكتروني		
10-15-1	ن.م.العميد للشؤون الإدارية		
1-10-15-1	ن.المالية		
2-10-15-1	ن. الإدارية		
3-10-15-1	ن.الصيانة والخدمات		
4-10-15-1	ن.التجهيزات		
5-10-15-1	ن.الدفاع المدني		
6-10-15-1	ن.الزراعية		
7-10-15-1	ن.الأنشطة الرياضية		
8-10-15-1	ن.الأنشطة الفنية		
9-10-15-1	ن.الإعلام		
10-10-15-1	ن.الحراس		

المصدر: إعداد الباحثان

5-2-2: الأساس المحاسبي المعتمد في النظام المحاسبي الحكومي واستخدام أساس الاستحقاق:

إن الأساس المستخدم في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق في كلية العلوم/ الجامعة المستنصرية هو الأساس النقدي المعدل الذي أوجبه قانون أصول المحاسبات العامة الملغى رقم (28) لسنة 1940 المعدل في المادة (11) و(12) منه .

إن هذا الأساس في تسجيل العمليات المالية يحمل كثيراً من القصور ؛ حيث إنه لايفرق بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الراسمالية , وكذلك لايعطي صورة حقيقية عن المركز المالي وحساب قياس النتيجة , كأن تكون هناك عمليات صرف تخص السنة الحالية ولكن لم يتم الدفع حتى نهاية السنة فيتم دفعها في السنة الآتية على أساس أنها مصاريف تخص السنة التي تم الدفع فيها , وكذلك لا يوفر إمكانية المقارنة بين السنوات المتتالية بسبب تداخل عمليات الصرف والقبض ولا يصلح في توفير المعلومات الإدارية المفيدة وغيرها من أوجه القصور.

ولاستخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي لابد من تطبيق أساس الاستحقاق أساساً وحيداً في تسجيل العمليات المالية.

5-2-3: الدليل المحاسبي:

بعد أن قمنا بتقسيم الهيكل التنظيمي للكلية إلى برامج وأنشطة , واستخدام أساس الاستحقاق الذي يتطلبه نظام محاسبة التكاليف , لابد من إعداد دليل حسابات يتلاءم مع متطلبات تطبيق محاسبة التكاليف , حيث إن الدليل المعتمد حالياً في الوحدات الحكومية على العموم وكلية العلوم/الجامعة المستنصرية على الخصوص هو دليل الحسابات الصادر من وزارة المالية في 2013/2/26 والذي يتوافق مع دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFS) .

سوف يتم الاعتماد على هذا الدليل في النظام المحاسبي الحكومي المقترح لكلية العلوم مع إجراء بعض التحديثات تبعاً لما يتطلبه تشغيل هذا النظام (المقترح) , وأن هذه التحديثات تتمثل في الفقرات الآتية مع الأخذ بنظر الاعتبار توافقها مع التبويبات الظاهرة في الموازنة العامة:

- 1- الموجودات الثابتة: تطبيقاً لاساس الاستحقاق فان الموجودات الثابتة ستعامل كمصروفات رأسمالية تظهر في قائمة المركز المالي , فإنه يتم تثبيت الموجودات الثابتة ضمن حقل الموجودات (3) , حيث يتم استحداث تبويب ضمن الموجودات (3) ليحمل التبويب (3-7) ويقسم هذا الحساب بحسب التقسيم الوارد في النفقات الراسمالية (2-01-05) الذي سيتم إلغاؤه لأن الموجودات تعتبر من حسابات المركز المالي وليس حسابات قياس النتيجة تطبيقاً لأساس الاستحقاق , لكن الموجودات الثابتة عند شرائها يتم ادخالها مخزونياً ومن ثم تجهيزها للأقسام لغرض الاستخدام ؛ أي إن عملية الشراء (الصرف) لا تثبت عملية الاستخدام لاحتساب التكاليف , فلأغراض السيطرة على متابعة تنفيذ الموازنة (عملية الصرف) من جهة واستخدام الموجود الثابت (لاحتساب التكاليف) من جهة أخرى يتم استحداث حساب مراقبة الموجودات الثابتة ضمن حساب الحسابات النظامية المدينة (3-9) ليحمل تبويب (3-9-6) ويقسم بحسب تقسيم الموجودات الثابتة الوارد ضمن حساب النفقات الراسمالية (2-01-05)

الذي سيتم إلغاؤه ؛ فعند الشراء يتم استخدام حساب مراقبة الموجودات الثابتة لإثبات عملية الشراء (الصرف من تخصيصات الموازنة) وعند التجهيز للاستخدام يتم استخدام حساب الموجودات الثابتة (3-7) الذي تم استحداثه لإثبات عملية استخدام الموجود لأغراض احتساب التكاليف , دون استخدام الحسابات المتقابلة (4-9-4) لإثبات الموجودات , حيث إن التبويب الظاهر في الموازنة تحت عنوان النفقات الراسمالية تقابل حساب مراقبة الموجودات الثابتة في الدليل المستحدث لأغراض متابعة تنفيذ الموازنة , ويتم احتساب الاندثار عليها , ويستحدث حساب الاندثار ضمن بند النفقات غير المالية (2-3) الذي سيتم استحداثه مقسم بحسب أنواع الموجودات , وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذا التبويب من المصروفات لا يظهر ضمن تخصيصات الموازنة كونه مصروفات غير مالية.

2- المستلزمات السلعية: يتم شراء المستلزمات السلعية وتسجيلها محاسبياً على حساب الفصل والمادة , ولا يوجد ما يثبت محاسبياً دخولها إلى المخازن والسيطرة عليها , ولمعالجة ذلك يتم استحداث حساب مراقبة المستلزمات السلعية ضمن حساب الموجودات (3) في الحسابات النظامية المدينة (3-9) لتأخذ التبويب (3-9-7) مقسم بحسب التقسيم الوارد ضمن حساب المستلزمات السلعية (2-01-03) , ولا يتم إلغاء تبويب المستلزمات السلعية (2-01-03) , فعند الشراء يستخدم حساب مراقبة المستلزمات السلعية لإثبات عملية الشراء (لأغراض متابعة تنفيذ الموازنة) , وعند التجهيز إلى الأقسام يتم استخدام حساب نفقات المستلزمات السلعية لإثبات عملية التجهيز واحتساب التكاليف على الأنشطة.

إن أجور الوقود الخاصة بسيارات النقل المبوبة تحت حساب المستلزمات السلعية (2-3-1-5) لا يتم إدخاله إلى الوحدة الحكومية ؛ حيث يتم تعبئة السيارات خارج الوحدة الحكومية ومن ثم لا يمكن إدخالها مخزناً بموجب سند إدخال مخزني والسيطرة عليها , لذا سيتم تبويب أجور الوقود الخاصة بسيارات النقل ضمن بند الصيانة (صيانة وسائط نقل) , باستحداث تبويب يحمل الترميز (2-3-4-1-7) باسم وقود وسائط النقل.

3- الإيرادات المستحقة والمستلمة مقدماً والمصروفات المستحقة والمدفوعة مقدماً: إن دليل الحسابات لسنة 2013 والمتوافق مع دليل (GFS) استحدث تبويبات لهذه الحسابات , فبالنسبة للمصاريف المدفوعة مقدماً والإيرادات المستحقة موجودة ضمن حسابات التسوية المدينة (3-6) , أما بالنسبة للمصاريف المستحقة والإيرادات المستلمة مقدماً فتوجد ضمن حساب حسابات التسوية الدائنة (4-6).

4- المكاسب والخسائر المتحققة من بيع الموجودات الثابتة: على أثر استخدام أساس الاستحقاق واحتساب الاندثار على الموجودات الثابتة , ومع الأخذ بنظر الاعتبار هدف النشاط الخدمي غير الهادف إلى تحقيق الربح , فسيتم معالجة المكاسب مع الإيرادات وبدلاً من حساب الإيرادات الراسمالية (1-06) كون القيمة الدفترية للموجود تعكس لحساب الموجود نفسه , أما الخسائر فيتم تبويبها ضمن المصروفات غير المالية (2-3) التي تم الإشارة إليها في تبويب الاندثار.

5- الموجودات الثابتة الموجودة حالياً: يتم تقدير كلف هذه الموجودات وعمرها المتبقي وإثباتها على حساب الموجودات الثابتة الذي تم استحداثه (3-7) أما الطرف الدائن فسيمثل حساب إيرادات سنوات سابقة الذي سيتم استحداثه ضمن حساب الإيرادات (1) ليأخذ التبويب (1-09) حساب إيرادات سنوات سابقة لأن هذه الموجودات عند شرائها في السنوات السابقة بوبت كمصاريف وبالنتيجة زادت من قيمة العجز المتراكم , فيتم معالجتها بصفة إيرادات لتلك السنوات السابقة لتخفيض العجز بالقيمة المتبقية من كلفة هذه الموجودات , ويتم ذلك بعد تقدير القيمة الدفترية المتبقية لحساب الموجودات الثابتة من قبل لجنة مختصة , وبالاتماد على نسب الاندثار التي تم تحديدها سابقاً , والفرق بين القيمة الدفترية المقدرة والكلفة التاريخية تمثل الاندثار والذي سيبوب على حساب مصروفات سنوات سابقة الذي سيستحدث ضمن بند النفقات غير المالية (2-3) .

6- النفقات غير المالية: يستحدث هذا الحساب ضمن بند النفقات (2) ليأخذ التبويب (2-3) نفقات غير مالية ليضم جميع النفقات غير المالية والتي لا تمثل تدفق نقدي مثل الاندثار ويأخذ التبويب (2-3-1) , وكذلك خسائر بيع الموجود ليأخذ التبويب (2-3-2) , وحساب مصروفات سنوات سابقة ليأخذ التبويب (2-3-3) , وإن هذا البند من النفقات (النفقات غير المالية لا تدخل ضمن تخصيصات الموازنة) .

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه لمتابعة تنفيذ الموازنة على وفق هذا الدليل المستحدث يتم مطابقة التخصيصات الواردة في الموازنة (النفقات الجارية) مع التنفيذ الفعلي للنفقات الجارية عدا المستلزمات السلعية والنفقات الراسمالية ; حيث يتم مطابقة مدى تنفيذ المستلزمات السلعية مع حساب مراقبة المستلزمات السلعية والنفقات الراسمالية مع حساب مراقبة الموجودات الثابتة ; لأن عملية الشراء (تنفيذ الموازنة) لا تثبت عملية الاستخدام (التجهيز إلى الأقسام) واحتساب الكلف عليها , فعند الشراء (تنفيذ الموازنة) يتم استخدام حسابات المراقبة وعند الاستخدام (التجهيز إلى الأقسام) يتم استخدام حساب المستلزمات السلعية بالنسبة للمستلزمات وحساب الموجودات الثابتة بالنسبة للموجودات لأغراض احتساب التكاليف , ويتم إعداد كشف خاص لمتابعة مدى تنفيذ الموازنة وعدم التجاوز على التخصيص يسمى (كشف مطابقة التخصيص) .

4-2-5: المجموعة المستندية والدفترية والكشوفات المالية:

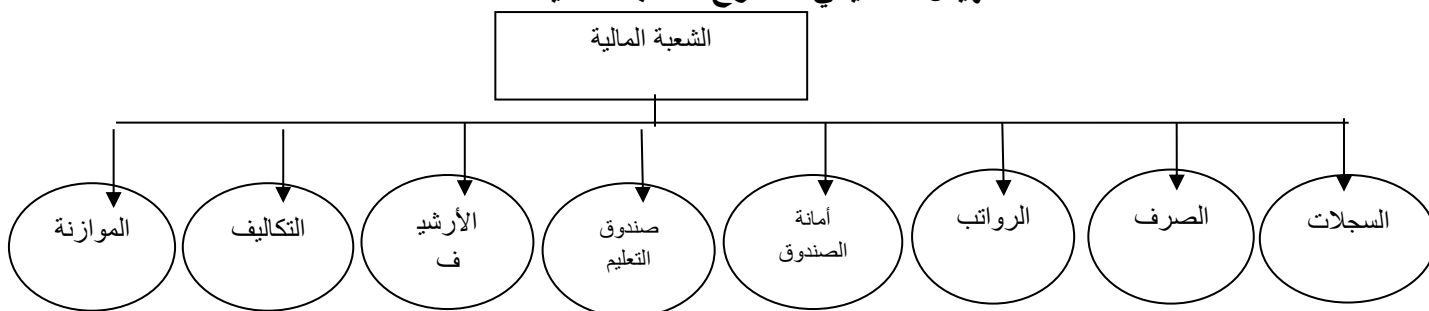
قبل البدء بتوضيح المجموعة المستندية والدفترية والكشوفات المالية التي تمثل عناصر النظام المحاسبي الحكومي , لابد من التعرف على الشعبة التي تشغل هذا النظام وتحديداً في كلية العلوم/الجامعة المستنصرية وهي الشعبة المالية , إذ إن هذه الشعبة تمثل نشاطاً جزئياً ضمن الهيكل التنظيمي المقترح وكما مبين في الشكل (5) , وتتكون هذه الشعبة من ست وحدات هي (السجلات , الصرف , الرواتب , أمانة الصندوق , صندوق التعليم , والأرشيف) .

وبعد الاطلاع على الهيكل التنظيمي للشعبة المالية تبين لنا أنه لتطبيق الأنموذج المقترح للنظام المحاسبي الحكومي (استخدام محاسبة التكاليف) لابد من استحداث وحدتين داخل الشعبة المالية تضم أفراداً من ذوي

الاختصاص , الأولى (وحدة التكاليف) والأخرى (وحدة الموازنة) تمسك الأولى سجلات خاصة بتسجيل وتبويب الكلف , وإصدار الكشوفات التي تبين كلفة كل نشاط من الأنشطة التي يتكون منها البرنامج ومن ثم احتساب كلفة البرنامج وتحديد كلفة الطالب/سنة , أما الأخرى فتمسك سجلاً خاصاً بمتابعة تنفيذ الموازنة (سجل متابعة التخصيصات) وتصدر شهرياً كشفاً بنسب تنفيذ الموازنة , وكذلك تقوم بالتخطيط لإعداد الموازنة للسنة القادمة, حيث سيكون الهيكل التنظيمي المقترح للشعبة المالية كما مبين في الشكل الآتي:

الشكل (5)

الهيكل التنظيمي المقترح للشعبة المالية



المصدر: إعداد الباحث.

بعد تحديد الهيكل التنظيمي للشعبة المالية التي تكون مسؤولة عن تشغيل النظام المحاسبي الحكومي المقترح سيتم تحديد أنواع المستندات والسجلات والتقارير المالية التي سيتم استخدامها في هذا النظام , وتجدر الإشارة هنا إلا أنه سيتم اعتماد المجموعة المستندية والدفترية والتقارير المالية المستخدمة حالياً مع بعض التحديثات عليها واستحداث بعض السجلات والاستغناء عن بعضها الآخر وكما يأتي:

1- المجموعة المستندية:

يتم استخدام نفس المجموعة المستندية المعتمدة في النظام الحالي مع إضافة حقول خاصة بمراكز الكلف , ويتم استحداث مستند الصرف المخزني وأيضاً يحتوي على حقول خاصة بمراكز الكلف يرفق به سند الإخراج المخزني , وكذلك يستحدث مستند الإرجاع المخزني لإثبات عمليات الإرجاع إلى المخازن حيث يستحدث على إثره سند إرجاع مخزني يرفق به .

ويوضح الملحق (1) - المجموعة المستندية والدفترية والكشوفات المالية للنظام المحاسبي الحكومي المقترح - نماذج هذه المستندات.

2- المجموعة الدفترية:

سيتم استخدام نفس المجموعة الدفترية المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي الحالي باستثناء سجل التوحيد الذي يتم الاستغناء عنه ؛ وذلك لأن حسابات المركز المالي سيتم تدويرها سنوياً بقيد إفتتاحي تطبيقاً لأساس الاستحقاق , مع استحداث بعض السجلات مثل سجل مراكز الكلف/النفقات مقسم بحسب عدد الأنشطة الرئيسية وكذلك سجل مراكز الكلف/الموجودات وأيضاً مقسم بحسب عدد الأنشطة الرئيسية ؛ ولكل سجل من

هذين السجلين يمسك سجلاً عاماً خاص به , وتمسك هذه السجلات من قبل وحدة التكاليف , أما باقي السجلات المالية فتبقى نفسها باستثناء استحداث سجلين الأول خاص بالموجودات الثابتة مقسم بحسب مراكز الكلف والآخر خاص بالمستلزمات السلعية وأيضاً مقسم بحسب مراكز الكلف , ويمسك هذين السجلين من قبل محاسب المخازن , وسجل خاص بمتابعة تنفيذ الموازنة للمتابعة الشهرية عن مدى تنفيذ الموازنة ويمسك هذا السجل من قبل وحدة الموازنة.

ويوضح الملحق (1) - المجموعة المستندية والدفترية والكشوفات المالية للنظام المحاسبي الحكومي المقترح - نماذج هذه السجلات.

3- الكشوفات المالية :

سيتم إصدار نفس الكشوفات المالية التي يصدرها النظام المحاسبي الحكومي الحالي (كشف المصاريف , وكشف الإيرادات , وميزان المراجعة , وكشف مطابقة البنك) , فضلاً عن ذلك سيتم إصدار كشف بكلفة البرنامج والأنشطة التي يتكون منها من قبل وحدة الكلف , وكذلك إصدار كشف متابعة التخصيصات لمتابعة مدى تنفيذ الموازنة من قبل وحدة الموازنة.

ويوضح الملحق (1) - المجموعة المستندية والدفترية والكشوفات المالية للنظام المحاسبي الحكومي المقترح - نماذج هذه الكشوفات.

5-2-5: القوانين والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي الحكومي:

بعد أن تم إعداد الهيكل التنظيمي تبعاً للبرامج والأنشطة , واستخدام أساس الاستحقاق , واقتراح الدليل المحاسبي الذي يتوافق مع تلك التحديثات , وكذلك تحديث المجموعة المستندية والدفترية والكشوفات المالية التي تستخدم في تشغيل النظام المحاسبي الحكومي , فلتطبيق محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي لابد من وجود تشريع يجيز العمل بموجب تلك التحديثات ؛ لأن الوحدات التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي تعمل بموجب التشريع ؛ لأنها أصلاً مستحدثة بموجب قانون ؛ لذا لابد من أن يكون عملها بموجب ذلك القانون , وإن مصدر التشريع الأساسي للنظام المحاسبي الحكومي هو قانون أصول المحاسبات العامة الملغى رقم (28) لسنة 1940 المعدل والتعليمات الملحقة به , فضلاً عن ذلك ماجاء بقانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 والنافذ حالياً والذي ألغى القانون السابق ولكن قد أشار في الفقرة ثانياً من القسم (15) الترتيبات الانتقادية إلى إن مواد القوانين السابقة تكون سارية مادامت تستقيم مع مواد هذا القانون .

فبالنسبة للهيكل التنظيمي لابد من وجود قانون يوجب تقسيم الهيكل التنظيمي للدولة إلى مجموعة من الوظائف , ومن ثم تقسيم الوظائف إلى برامج تؤدي هذه الوظائف , والبرامج بدورها تقسم إلى مجموعة من الأنشطة التي تنفذ هذه البرامج , وكذلك استخدام أساس الاستحقاق من خلال تعديل المادة الحادية عشر الفقرة (1,3) التي توجب اتباع الأساس النقدي في تحصيل الإيرادات والمادة الثانية عشر فيما يخص المصروفات. وكذلك إصدار دليل حسابات يتوافق مع هذه التحديثات والذي يكون من قبل وزارة المالية ؛ حيث إن القانون خول وزارة المالية بمتابعة الدليل المحاسبي وتحديثه وكذلك متابعة تنفيذ الموازنة حيث نصت المادة (1) (ح)

من القسم (12) من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 على أن من مهام وزارة المالية تطوير وإدارة المحاسبة المتعلقة بالحكومة الفدرالية ونظام المعلومات المالية ؛ فضلاً عن إصدار تعليمات من قبل وزارة المالية بشأن استخدام المجموعة المستندية والدفترية التي تفي بمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي الحكومي المقترح لأن المادة الخمسون (50) من قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 حددت صلاحية وزير المالية بتحديد أشكال ونماذج المستندات وكذلك المجموعة الدفترية التي يجب أن تمسك من قبل جميع دوائر الدولة ، أما بالنسبة لاستخدام محاسبة التكاليف في القطاع الحكومي فذلك يجب أن تكون بموجب مادة قانونية تشير إلى احتساب تكاليف الخدمات التي تؤديها الوحدات الحكومية الخدمية.

5-2-6: تطبيق محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي:

واجه استخدام أنظمة محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية قيوداً كثيرة وعلى رأسها طبيعة هذه الوحدات ، كونها وحدات خدمية غير هادفة إلى تحقيق الربح ولا توجد علاقة بين مصاريفها وإيراداتها ؛ حيث إن مصدر المصاريف واحد هي التخصيصات الواردة في الموازنة ؛ أما إيراداتها فتحصل عليها استناداً إلى تشريع بموجبه تقوم الوحدات الحكومية بجباية تلك الإيرادات وليس مقابل الخدمات التي تقدمها ، وإن وجدت في بعض الوحدات إيرادات فلا تكفي لتغطية نفقاتها ، لكن عدم تحديد كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية وتقدير الموازنة على أساس السنوات السابقة وبنحو غير مخطط أدى ذلك إلى هدر في المال العام وعدم إستغلاله بكفاءة .

بما أن أنظمة التكاليف لاقت تطبيقاً واسعاً في الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح وبما يتماشى وطبيعة أعمالها ، يمكن استخدام أنظمة محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية وأيضاً بما يتلاءم وطبيعة عملها ، في تحديد تكاليف الأنشطة ومن ثم الاعتماد على البيانات التي توفرها أنظمة محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة.

بعد دراسة النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق في كلية العلوم/الجامعة المستنصرية وتقسيم هيكلها التنظيمي باعتبارها برنامجاً بحد ذاتها إلى مجموعة من الأنشطة ، سيتم تطبيق نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد كلفة الطالب للسنة وكما يأتي:.

خطوات تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة في كلية العلوم/الجامعة المستنصرية.

1- تحديد الأنشطة الرئيسية والفرعية للبرنامج : حيث تم تقسيم الكلية إلى عدد من الأنشطة الرئيسية وبنوعين المباشرة والساندة ، ثم تقسيم الأنشطة الرئيسية إلى عدد من الأنشطة الفرعية والأنشطة الفرعية إلى عدد من الأنشطة الجزئية .

2- تحديد موجه التكلفة : تم اختيار عدد الطلبة كغرض كلفة ؛ كون أن هدف الكلية هو إعداد الطلبة لتخرجهم ككواادر مؤهلة ، ويمتاز هذا الموجه بأنه غير قابل للتقدير والاجتهاد الشخصي.

3- تحديد عناصر التكلفة : سيتم تحديد عناصر التكلفة اعتماداً على التبويبات الواردة في الموازنة العامة وهي ((تعويضات الموظفين ، المستلزمات السلعية ، المستلزمات الخدمية ، الصيانة ، والنفقات الأخرى

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه سيتم استحداث تبويب تحت عنوان المصروفات غير المالية لمصروف الاندثار وبحسب أنواع الموجودات وحساب خسائر بيع الموجود (ولا تظهر هذه الحسابات ضمن تخصيصات الموازنة)، تطبيقاً لأساس الاستحقاق الذي يتطلبه نظام التكاليف وسيتم توضيح ذلك توضيحاً موسعاً في الفقرة الآتية (ثالثاً) من هذا المبحث ((.

4- احتساب تكاليف كل نشاط رئيسي (مباشر وساند) من عناصر التكلفة وبحسب المستندات التي تؤيد ذلك .

5- توزيع تكاليف الأنشطة الساندة على الأنشطة المباشرة باعتماد طريقة التوزيع الإجمالي وبحسب معدل التحميل الذي تم تحديده (نسبة أعداد الطلبة) ، مع الأخذ بنظر الاعتبار أن الأنشطة الستة الأولى من الأنشطة الساندة تقدم خدمات إلى الأنشطة المباشرة المختصة بها (أولية وعليا) ، أما نشاط التسجيل فيقدم خدمات لطلبة الدراسات الأولية ، أما نشاط الدراسات العليا يقدم خدمات إلى طلبة الدراسات العليا (ماجستير ودكتوراه) ، أما نشاط العمادة فيقدم خدمات إلى جميع الطلبة (أولية وعليا).

6- احتساب كلفة الطالب للسنة الدراسية وذلك بتتبع التكاليف المباشرة للنشاط المختص وتخصيص التكاليف غير المباشرة (الأنشطة الساندة) بحسب معدل التحميل الذي تم تحديده سابقاً.

7- تحديد مدة احتساب التكاليف : حيث يتم احتساب كلفة الطالب لمدة سنة دراسية بغض النظر عن الفترة المالية ؛ أي تبدأ من 9/1 من السنة الحالية وتنتهي في 8/31 من السنة المقبلة ، حيث في نهاية السنة المالية (12/31) يتم إعداد الكشوفات الكفوية والتي تبين كلفة الطالب لمدة (4) أشهر أي ثلث فترة الدراسة والتي تمثل ثلث كلفة الطالب للسنة الدراسية ، ولكن لغرض احتساب تكاليف الأنشطة ومن ثم كلفة الطالب لسنة يتم إعداد الكشوفات الخاصة بذلك في نهاية شهر آب من كل عام ، لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات .

3-5: تطبيق النموذج المقترح في عينة الدراسة:

لغرض استكمال النموذج المقترح استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي جاءت هذه الفقرة لتبين تطبيق النموذج المقترح في عينة البحث (كلية العلوم/الجامعة المستنصرية) .

حيث تم اختيار عينة من المستندات (عينة مختارة) لسنة 2014 وتمثل هذه العينة اغلب بنود الصرف ، وذلك لصعوبة استخدام جميع المستندات التي نظمت خلال السنة لضخامة أعداد هذه المستندات ، وكذلك فإن اختيار أحد أشهر السنة لاستخدام بياناته في تطبيق النموذج المقترح لا يوفر تشغيلاً كاملاً للنظام المحاسبي الحكومي المقترح ؛ وذلك لأن الشهر الأول لايشتمل على جميع بنود الصرف ، وإذا تم اختيار أحد الأشهر التي تليه فإنه لن يوفر إمكانية إدخال القيد الافتتاحي ، لذلك تم اختيار عينة من المستندات تشتمل على اغلب بنود الصرف ، وتم افتراض أن هذه المستندات نظمت في الشهر الأول من السنة ، إن ذلك يوفر إمكانية تشغيل النظام المحاسبي الحكومي المقترح بمجالاته كافة والتي تم إيضاحها فيما سبق.

حيث تم اختيار (8) مستندات من حسابات عام 2014 وكما يبين الجدول الآتي:

جدول (2)

عينة المستندات المختارة

ت	تفاصيل	المستند			مبلغ المعاملة (دينار)
		رقمه	نوعه	تاريخه	
1	أثاث خشبي	109	صرف	2014/2/2	100000
2	أجهزة	500	صرف	2014/4/8	1750000
3	مستلزمات سلعية	45	صرف	2014/1/20	19500
4	مستلزمات سلعية	312	صرف	2014/2/26	300000
5	إيجار وسائط نقل	126	صرف	2014/2/3	100000
6	صيانة أجهزة	20	صرف	2014/1/16	400000
7	أجور طبع	220	صرف	2014/2/20	250000
8	صيانة سيارات	113	صرف	2014/2/2	46500

المصدر: إعداد الباحث من واقع عينة المستندات المختارة

حيث سيتم استخدام هذه العينة من المستندات في تشغيل النظام المحاسبي المقترح من خلال تسجيل هذه المستندات في المجموعة الدفترية (إضافة إلى المستندات التي سيتم إعدادها من قبل الباحث) في النظام المقترح ؛ ومن ثم إعداد الكشوفات المالية وتحديد كلفة كل نشاط خلال الشهر (الشهر الذي تم افتراضه) وبالنسبة احتساب كلفة البرنامج وتحديد كلفة الطالب ، وكما يلي:

5-3-1: تثبيت مستندات العينة المختارة:

سيتم في هذه الفقرة تسجيل جميع المستندات التي تم اختيارها في المجموعة الدفترية للنظام المحاسبي الحكومي المقترح .

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه فيما يخص المستلزمات السلعية والموجودات الثابتة فإنه عند الشراء والإدخال إلى المخازن يتم استخدام مستندات الصرف مؤيداً بسند الإدخال المخزني ، وأن مقابل كل مستند صرف يتم تنظيم مستند صرف مخزني (الذي تم استحداثه) مؤيداً بسند الإخراج المخزني لتجهيز هذه المستلزمات السلعية أو الموجودات الثابتة إلى الأنشطة لغرض الاستخدام.

قبل البدء بتسجيل المستندات في المجموعة الدفترية لابد من تنظيم القيد الافتتاحي لعام 2014 تبعاً لأساس الاستحقاق ، حيث إن القيد الافتتاحي تبعاً للأساس النقدي لا يدور جميع أرصدة المركز المالي (حسابات الميزانية) عدا حساب النقد ، فيكون الجانب المدين منه حساب البنك و الصندوق إن وجد (ويبوب ضمن حساب النقد 3-1) والجانب الدائن هو حساب الرصيد النقدي المدور (ويبوب ضمن الحسابات النقدية الدائنة النقد 4-1) لإثبات رصيد النقد في بداية السنة المالية وكما يأتي:

352296212 من ح/ بنك النفقات الاعتيادية 1-1-2-1-3

352296212 إلى ح/ الرصيد النقدي المدور 2-1-4

عن إثبات القيد الافتتاحي لعام 2014

أما القيد الافتتاحي تبعاً لأساس الاستحقاق فيتم بموجبه تدوير جميع أرصدة المركز المالي إلى السنة المقبلة , حيث سيتم تنظيم القيد الافتتاحي لعام 2014 تبعاً لأساس الاستحقاق وترحيله إلى السجلات وعدم اعتماد القيد الافتتاحي المعد على الأساس النقدي أعلاه . وأن أرصدة القيد الافتتاحي تمثل الأرصدة الموجودة في سجل التوحيد في حقل الرصيد النهائي المدور للسنة التالية لعام 2013, كون هذا السجل يقوم بتدوير جميع الأرصدة من واقع ميزان المراجعة , حيث كانت أرصدة الحسابات المتراكمة لغاية عام 2013 كما مبينة في الجدول الآتي:

جدول (3)**أرصدة الحسابات المتراكمة لغاية عام 2013 بالمبالغ بالدينار**

مدین			دائن	
المبلغ		تفاصيل	المبلغ	
إجمالي	فرعي		إجمالي	فرعي
2606438696		بنك النفقات الاعتيادية	138540586693	حسابات جارية بين دوائر النظام اللامركزي وفروعها
138569021901		نفقات	6067803	الأمانات
372093746		حسابات مدينة أخرى	955000	أمانات توزيع
372093746		الصرف بصورة زائدة	456649	دوائر وجهات أخرى
5316619625		الموجودات الثابتة	4656154	أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة
13507500		المباني والمنشآت	48283768	الدائنون
875437750		الألات والمعدات	43806889	دائنو رواتب وأجور معادة
4408472275		أثاث وأجهزة مكاتب	192082	مصرف الرشيد
19202100		موجودات أخرى	4284797	صكوك غير مسحوبة
			2254142484	الرصيد النقدي المدور
			698473595	الإيرادات
			5316619625	مقابل الموجودات الثابتة
			13507500	مقابل المباني والمنشآت
			875437750	مقابل الآلات والمعدات
			440847227	مقابل الأثاث وأجهزة المكاتب
			19202100	مقابل موجودات أخرى
146864173968		المجموع	146864173968	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الواردة في سجل التوحيد لعام 2013

حيث يمكن تدوير الأرصدة بتنظيم القيد الافتتاحي لعام 2014 تبعاً لأساس الاستحقاق من واقع أرصدة سجل التوحيد لعام 2013 بموجب مستند قيد والذي يحمل الرقم (1) وكما يأتي:

من مذكورين

2606438696 د/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3

138569021901 د/ النفقات 2

372093746 د/ الصرف بصورة زائدة 3-3-3-3

13507500 د/ المباني والمنشآت 2-4-9-3

875437750 د/ الآلات والمعدات 3-4-9-3

4408472275 د/ أثاث وأجهزة مكاتب 6-4-9-3

19202100 د/ الموجودات الأخرى 8-4-9-3

إلى مذكورين

138540586693 د/ حسابات جارية بين دوائر النظام اللامركزي وفروعها 2-3-7-4

955000 د/ أمانات التوزيع 3-2-4

456649 د/ دوائر وجهات أخرى 9-4-3-4

4656154 د/ أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة 2-9-2-2-4

43806889 د/ دائنو رواتب وأجور معادة 1-3-4

192082 د/ مصرف الرشيد 2-1-4-3-4

4284797 د/ صكوك غير مسحوبة 1-6-3-4

2254142484 د/ الرصيد النقدي المدور 2-1-4

698473595 د/ الإيرادات 1

13507500 د/ مقابل المباني والمنشآت 2-4-9-4

875437750 د/ مقابل الآلات والمعدات 3-4-9-4

4408472275 د/ مقابل الأثاث وأجهزة المكاتب 6-4-9-4

19202100 د/ مقابل الموجودات الأخرى 8-4-9-4

عن إثبات أرصدة الحسابات المدورة من عام 2013

بعد أن قمنا بتدوير الأرصدة المتراكمة لغاية عام 2013 بموجب القيد رقم (1) , فإنه لتنظيم القيد الافتتاحي تبعاً لأساس الاستحقاق لابد من القيام بثلاث معالجات هي (إلغاء القيود المتقابلة وإثبات الموجودات الثابتة , إغلاق حسابات قياس النتيجة (النفقات والإيرادات) , وإلغاء حساب الرصيد النقدي المدور) وكما يأتي:

1- الموجودات الثابتة:

حيث يجب إثبات الموجودات الثابتة في السجلات وإلغاء الحسابات المتقابلة , وذلك تبعاً لما يتطلبه أساس الاستحقاق , وسيتم ذلك بموجب قيدين الأول إلغاء قيد الحسابات المتقابلة , والآخر إثبات الموجودات الثابتة حيث سيتم إثبات الموجودات الثابتة على حساب إيرادات سنوات سابقة كون هذه الموجودات عند اقتنائها اعتبرت مصروفاً نهائياً تم إغلاقه في حسابات قياس النتيجة وساهم في زيادة قيمة العجز ؛ ولإثبات الموجودات الثابتة يتم تشكيل لجنة من ذوي الاختصاص تعمل بالتنسيق مع لجنة الجرد السنوية لتقدير العمر المتبقي للموجودات التي بحوزة الوحدة الحكومية وتقدير قيمتها الدفترية بالاعتماد على نسب الاندثار التي تم توضيحها في المبحث الثاني من هذا الفصل, والفرق بين القيمة الدفترية الجديدة والكلفة التاريخية للموجود يمثل قيمة الاندثار للسنوات السابقة يتم تنظيم قيد به لإلغائه من قيمة الموجودات وعلى حساب مصاريف سنوات سابقة الذي تم استحدثه ضمن بند النفقات غير المالية , وكما يأتي :

أ- إلغاء القيود المتقابلة: ينظم مستند قيد لإلغاء القيود المتقابلة ليأخذ الرقم (2):

من مذكورين

13507500	ح/ مقابل المباني والمنشآت	2-4-9-4
875437750	ح/ مقابل الآلات والمعدات	3-4-9-4
4408472275	ح/ مقابل الأثاث وأجهزة المكاتب	6-4-9-4
19202100	ح/ مقابل الموجودات الأخرى	8-4-9-4

إلى مذكورين

13507500	ح/ المباني والمنشآت	2-4-9-3
875437750	ح/ الآلات والمعدات	3-4-9-3
4408472275	ح/ أثاث وأجهزة مكاتب	6-4-9-3
19202100	ح/ الموجودات الأخرى	8-4-9-3

عن إلغاء رصيد الحسابات المتقابلة لغاية عام 2013

ب- إثبات الموجودات الثابتة: يتم تنظيم القيد رقم (3) لإثبات قيمة الموجودات وعلى حساب إيرادات السنوات السابقة وكما يأتي:

من مذكورين

13507500	ح/ المباني والمنشآت	2-4-9-3
875437750	ح/ الآلات والمعدات	3-4-9-3
4408472275	ح/ أثاث وأجهزة مكاتب	6-4-9-3
19202100	ح/ الموجودات الأخرى	8-4-9-3

5316619625 إلى ح/ إيرادات سنوات سابقة 9-1

عن إثبات الموجودات الثابتة بالكلفة التاريخية

ت- إثبات قيمة الاندثار للسنوات السابقة : يتم تشكيل لجنة من ذوي الاختصاص تعمل بالتنسيق مع لجنة الجرد السنوية لتقدير العمر المتبقي للموجود والقيمة الدفترية وقيمة الاندثار للسنوات السابقة , وعلى افتراض أنه قد تم تقدير قيمة الاندثار من قبل اللجنة كما مبين في الجدول الآتي:

جدول (4)**جدول تقدير القيمة الدفترية للموجودات الثابتة المبالغ بالدينار**

تفاصيل	الكلفة التاريخية للموجودات	نسبة الاندثار	قيمة الاندثار المقدر	القيمة الدفترية المقدر
المباني والمنشآت	13507500	3%	405225	13102275
الآلات والمعدات	875437750	10%	87543775	787893975
أثاث وأجهزة مكاتب	4408472275	10%	440847227	3967625048
الموجودات الأخرى	19202100	10%	1920210	17281890
المجموع	5316619625		530716437	4785903188

المصدر : إعداد الباحث

حيث يتم تنظيم القيد رقم (4) لإثبات قيمة الاندثار للسنوات السابقة وكما يأتي:

530716437 من حـ/ مصروفات سنوات سابقة 3-3-2

إلى مذكورين

405225 حـ/ المباني والمنشآت 2-4-9-3

87543775 حـ/ الآلات والمعدات 3-4-9-3

440847227 حـ/ أثاث وأجهزة مكاتب 6-4-9-3

1920210 حـ/ الموجودات الأخرى 8-4-9-3

عن إثبات قيمة الاندثار للسنوات السابقة

2- حسابات قياس النتيجة (النفقات والإيرادات):

حيث تغلق النفقات والإيرادات في حسابات النتيجة تبعاً لما جاء في الدليل المحاسبي لحسابات الدولة الصادر في نيسان عام 2000, الذي أوجد حسابات قياس النتيجة والذي يتم فيه قفل النفقات والإيرادات وصولاً إلى نتيجة النشاط سواء كان فائضاً أم عجزاً وهذا يكون على مستوى الوحدة الحكومية وعلى مستوى الدولة , ويغلق رصيد الإيرادات بمبلغ (6015093220) دينار ويمثل مجموع رصيد الإيرادات المدور في القيد الافتتاحي رقم (1) بمبلغ (698473595) دينار ورصيد إيرادات السنوات السابقة المثبت في القيد رقم (3) بمبلغ (5316619625) دينار , أما النفقات فتغلق بمبلغ (139099738338) دينار ويمثل مجموع

رصيد النفقات المدور في القيد الافتتاحي بمبلغ (138569021901) دينار ورصيد مصروفات السنوات السابقة المثبت في القيد رقم (4) (530716437) دينار، ويتم غلق النفقات والإيرادات كما يأتي :

أ- غلق حساب الإيرادات: يتم غلق الإيرادات في حسابات النتيجة بتنظيم مستند قيد رقم (5) وكما يأتي:

6015093220 من ح/ الإيرادات 1

6015093220 إلى ح/ حسابات النتيجة 8-4

عن غلق حساب الإيرادات المتراكم لغاية عام 2013

ب- غلق النفقات: يتم إغلاق النفقات في حسابات قياس النتيجة بتنظيم مستند قيد رقم (6) وكما يأتي:

139099738338 ح/ حسابات النتيجة 8-4

139099738338 ح/ نفقات 2

عن غلق حساب النفقات المتراكم لغاية عام 2013

من القيد أعلاه نستطيع استخراج رصيد حساب قياس النتيجة (والذي يمثل الفرق بين الرصيد المدين والرصيد الدائن لحساب قياس النتيجة) والذي يمثل عجزاً متراكماً بمقدار (133084645118) دينار .

3- إلغاء حساب الرصيد النقدي المدور : حيث إن القيد الافتتاحي تبعاً للأساس النقدي يتطلب تدوير حساب النقد فقط ؛ لذا يتم استخدام حساب الرصيد النقدي المدور لإثبات رصيد النقد في بداية السنة، وإلغاء هذا الحساب نقوم بغلق الرصيد المتراكم لحساب الرصيد النقدي المدور لغاية عام 2013 مع رصيد حساب النقد المتراكم لغاية عام 2013 والفرق بينهما يمثل الرصيد النقدي الذي سيدور لعام 2014 , ويتم ذلك بتنظيم مستند قيد رقم (7) وكما يأتي:

2254142484 من ح/ الرصيد النقدي المدور 2-1-4

2254142484 إلى ح/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3

عن غلق حساب الرصيد النقدي المدور لغاية عام 2013

من القيد أعلاه نستطيع أن نستنتج أن رصيد حساب النقد في بداية عام 2014 هو (352296212) دينار حيث يمثل الفرق بين رصيد النقد في القيد رقم (1) ورصيد النقد في القيد رقم (7).

بعد أن قمنا بإثبات القيد الافتتاحي ومعالجة الحسابات تبعاً لما يتطلبه تطبيق أساس الاستحقاق نقوم الآن بتسجيل جميع مستندات العينة المختارة , وكذلك مستندات الصرف المخزني التي سوف يتم تنظيمها (مقابل كل مستند خاص بشراء الموجودات الثابتة والمستلزمات السلعية) لإثبات عملية التجهيز من المخازن مؤيدة بسند الإخراج المخزني بالنسبة للموجودات الثابتة والمستلزمات السلعية , وكما يأتي:

1- شراء أثاث خشبي:

100000 من ح/ مراقبة أثاث خشبي 1-1-3-6-9-3

100000 إلى ح/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3

عن شراء أثاث وادخاله الى المخازن

100000 من حـ/ أثاث خشبي 1-1-3-7-3

نشاط العمادة 15-1

100000 إلى حـ/ مراقبة أثاث خشبي 1-1-3-6-9-3

عن تجهيز مكتب معاون العميد الإداري بكومدي

2- شراء أجهزة :

1750000 من حـ/ مراقبة أجهزة 2-2-3-6-9-3

1750000 إلى حـ/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3

عن شراء أجهزة وإدخالها إلى المخازن

1750000 من حـ/ أجهزة 2-2-3-7-3

نشاط قسم الفيزياء 9-1

1750000 إلى حـ/ مراقبة أجهزة 2-2-3-6-9-3

عن تجهيز أجهزة إلى قسم الفيزياء

3- شراء مستلزمات سلعية / اللوازم أخرى:

19500 من حـ/ مراقبة اللوازم الأخرى 6-9-7-9-3

19500 إلى حـ/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3

عن شراء أقفال وإدخالها إلى المخازن

19500 من حـ/ اللوازم الأخرى 6-9-3-1-2

نشاط العمادة 15-1

19500 إلى حـ/ مراقبة اللوازم الأخرى 6-9-7-9-3

عن تجهيز أقفال إلى بناية العمادة

4- شراء مستلزمات سلعية / لوازم مختبرية:

300000 من حـ/ مراقبة لوازم مختبرية 1-9-7-9-3

300000 إلى حـ/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3

عن شراء لوازم مختبرية وإدخالها إلى المخازن

300000 من حـ/ لوازم مختبرية 1-9-3-1-2

نشاط قسم علوم الحياة 8-1

300000 إلى حـ/ مراقبة اللوازم المختبرية 1-9-7-9-3

عن تجهيز لوازم مختبرية إلى قسم علوم الحياة

5- مستلزمات خدمية / إيجار وسائل نقل:

100000 من حـ/ إيجار وسائل نقل 5-6-2-1-2

9-1 نشاط قسم الفيزياء

100000 إلى حـ/ بنك النفقات الإعتيادية 1-1-2-1-3

عن صرف أجور وسائل نقل لصالح قسم الفيزياء

6- صيانة الموجودات الثابتة / صيانة أجهزة:

400000 من حـ/ صيانة أجهزة 7-4-1-2

11-1 نشاط قسم علوم الجو

400000 إلى حـ/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3

عن صرف أجور صيانة أجهزة لصالح قسم علوم الجو

7- مستلزمات خدمية / أجور طبع:

250000 من حـ/ أجور طبع 15-2-1-2

15-1 نشاط العمادة

250000 إلى حـ/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3

عن صرف أجور طبع لصالح بناية العمادة

8- صيانة الموجودات الثابتة / صيانة سيارات العمل:

46500 من حـ/ صيانة سيارات العمل 3-3-4-1-2

15-1 نشاط العمادة

46500 إلى حـ/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3

عن صرف أجور صيانة سيارات العمل لصالح بناية العمادة

2-3-5: إحتساب تكاليف الأنشطة وتحديد كلفة الطالب:

بعد أن قمنا بتسجيل جميع المستندات , سنقوم بإعداد الكشوفات المالية التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي الحكومي , والتي يتم الاعتماد عليها في التخطيط واتخاذ القرارات , لذلك لابد أن تكون هذه البيانات تفصيلية وتلائم عمليات التخطيط واتخاذ القرارات , حيث إن النظام المقترح يوفر بيانات عن كلفة البرنامج من خلال تحديد تكاليف الأنشطة التي يتكون منها البرنامج , وبالنتيجة يخدم ذلك في تتبع هذه التكاليف وترشيد غير الضروري منها وتوجيه التكاليف الضرورية بحسب الأولوية والمفاضلة بين البدائل المتاحة.

كشف (1)

كشف تكاليف الأنشطة الساندة

الجامعة المستنصرية

لشهر كانون الثاني 2014

كلية العلوم

المجموع				الد	النشاط
	صيانة موجودات	مستلزمات سلعية	مستلزمات خدمية	يل	
300000		300000		-1 8	ن. قسم علوم الحياة
100000			100000	-1 9	ن. قسم الفيزياء
400000	400000			-1 11	ن. قسم علوم الجو
316000	46500	19500	250000	-1 15	ن. العمادة
1116000	446500	319500	350000		المجموع

المصدر: إعداد الباحث

بعد أن قمنا بإعداد كشف تكاليف الأنشطة وتحديد كلفة كل نشاط من كل بند من بنود النفقات نقوم بتوزيع تكاليف هذه الأنشطة (الساندة) على الأنشطة المباشرة لتحديد كلفة البرنامج واستخراج كلفة الطالب , ويتم ذلك من خلال إعداد كشف توزيع التكاليف.

حيث بموجب هذا الكشف يتم توزيع تكاليف الأنشطة الساندة على الأنشطة المباشرة لتحديد كلفة البرنامج , إذ يتم توزيع تكاليف الأنشطة الستة الأولى بحسب نسبة عدد الطلبة الخاصة بكل قسم (أولية وعليا) , أما نشاط العمادة فتوزع تكاليفه بنسبة عدد طلبة الكلية الإجمالي (أولية وعليا) , أما بالنسبة لنشاط التسجيل فيتم توزيع تكاليفه بحسب نسبة عدد طلبة الكلية للدراسات الأولية فقط , وإن نشاط الدراسات العليا يتم توزيع تكاليفه بحسب نسبة عدد طلبة الكلية للدراسات العليا فقط. وقبل البدء بأعداد كشف توزيع التكاليف لابد من تحديد عدد الطلبة , وكما مبين في الجدول الآتي:

الجدول (5)

أعداد الطلبة في كلية العلوم / للسنة الدراسية 2013-2014

عدد الطلبة			القسم العلمي
المجموع	العليا	الأولية	
473	102	371	قسم الرياضيات
734	154	580	قسم علوم الحياة
449	123	326	قسم الفيزياء
385	48	337	قسم علوم الحاسوب
281	62	219	قسم علوم الجو
644	89	555	قسم الكيمياء
2966	578	2388	المجموع

المصدر: إعداد الباحث (بالاعتماد على بيانات قسم الإحصاء والمعلوماتية)

بعد أن قمنا بتحديد أعداد الطلبة , سنوضح الآن كيفية توزيع تكاليف الأنشطة الساندة على الأنشطة المباشرة من خلال تحديد نسب التوزيع بحسب أعداد الطلبة , بقسمة عدد الطلبة الخاصة بالنشاط المباشر المراد توزيع التكاليف له على العدد الكلي للطلبة التي على أساسها توزع تكاليف النشاط الساندة وكما يأتي:

الجدول (6)

توزيع تكاليف أنشطة الأقسام العلمية (الساندة)

نسبة التوزيع التكاليف		النشاط المباشر	كافة النشاط الساندة	النشاط الساندة
أولية	عليا			
79%	21%	ن. علوم الحياة	(300000)	ن. قسم علوم الحياة
72%	28%	ن. الفيزياء	(100000)	ن. قسم الفيزياء
77%	23%	ن. علوم الجو	(400000)	ن. قسم علوم الجو
			0	المجموع

الجدول (7)

توزيع تكاليف نشاط العمادة

حصة الأنشطة المباشرة الفرعية (دينار)		نسبة التوزيع حصة ن.المباشر		حصة النشاط المباشر (أولية+عليا)	نسب توزيع تكاليف ن.العمادة	النشاط المباشر	كلفة نشاط العمادة
عليا	أولية	عليا	أولية				
11123	39437	%22	%78	50560	%16	ن. الرياضيات	(316000)
16590	62410	%21	%79	79000	%25	ن. علوم الحياة	(316000)
13272	34128	%28	%72	47400	%15	ن. الفيزياء	(316000)
4930	32990	%13	%87	37920	%12	ن. علوم الحاسوب	(316000)
6541	21899	%23	%77	28440	%9	ن. علوم الجو	(316000)
10175	62505	%14	%86	72680	%23	ن. الكيمياء	(316000)
62631	253369			316000		المجموع	0

بعد تحديد نسب التوزيع وإعداد كشوفات توزيع التكاليف على الأنشطة المباشرة والتي ستلحق بكشف توزيع التكاليف , نقوم بإعداد كشف توزيع التكاليف لشهر كانون الثاني/2014 لكلية العلوم وكما مبين في الكشف (2) , والذي يبين توزيع تكاليف الأنشطة الساندة على الأنشطة المباشرة وتحديد تكاليف الأنشطة المباشرة خلال الشهر الافتراضي, وبالنتيجة تحديد كلفة البرنامج .

كهدف (2)
كهدف توزيع الكاليف
لشهر كانون الثاني/ 2014

الجامعة المستنصرية
كلية العلوم

المجموع	الحداد السادس							الحداد السابع		
	حصة الأنشطة المتبقية من كاليف الأنشطة السادس							الحداد السابع		
	ن.الضمانات	ن.الضمانات	ن.الضمانات	ن.الضمانات	ن.الضمانات	ن.الضمانات	ن.الضمانات	ن.الضمانات	ن.الضمانات	ن.الضمانات
1116000	316000				400000			100000	300000	
50560	50560									
39437	39437									
11123	11123									
379000	79000									
299410	62410									
79590	16590									
147400	47400									
106128	34128									
41272	13272									
37920	37920									
32990	32990									
4930	4930									
428440	28440									
329899	21899									
98541	6541									
72680	72680									
62505	62505									
10175	10175									
1116000	316000				400000			100000	300000	

المصدر: إعداد الباحث

من خلال احتساب كلف الأنشطة المباشرة ومن ثم تحديد كلفة البرنامج نستطيع احتساب كلفة الطالب خلال هذا الشهر الافتراضي من خلال قسمة كلفة كل نشاط فرعي مباشر على عدد الطلبة الخاص بذلك النشاط , وكما يأتي:

الكشف (3)

كشف احتساب كلفة الطالب

النشاط	رئيسي	فرعي	كلفة النشاط	عدد الطلبة	كلفة الطالب (دينار)
ن. الرياضيات					
ن. الأولية			39437	371	106
ن. العليا			11123	102	109
ن. علوم الحياة					
ن. الأولية			299410	580	516
ن. العليا			79590	154	517
ن. الفيزياء					
ن. الأولية			106128	326	326
ن. العليا			41272	123	336
ن. علوم الحاسوب					
ن. الأولية			32990	337	98
ن. العليا			4930	48	103
ن. علوم الجو					
ن. الأولية			329899	219	1506
ن. العليا			98541	62	1589
ن. الكيمياء					
ن. الأولية			62505	555	113
ن. العليا			10175	89	114

المصدر: إعداد الباحث

من خلال ما سبق والمتمثل في تسجيل المستندات في المجموعة الدفترية وإعداد كشوفات المالية على وفق النظام المحاسبي الحكومي المقترح , نستخلص أن الاستخدام المناسب لمحاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي سوف يؤدي الى احتساب كلف الأنشطة والبرامج , وتحديد كلفة الخدمة التي يهدف البرنامج الى تحقيقها , حيث يتم الاعتماد على هذه البيانات في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. حيث إن النظام المحاسبي الحكومي المقترح وفر إمكانية احتساب كلفة البرنامج وكلف الأنشطة التي يتكون منها البرنامج وبالنتيجة احتساب كلفة الهدف الذي يرمي البرنامج إلى تحقيقه والمتمثل في تخريج الكوادر المؤهلة (احتساب كلفة الطالب) , حيث يوفر ذلك إمكانية تقويم الأداء ؛ وكما تم توضيحه سابقاً في فرضة البحث.

المحور السادس

الإستنتاجات والتوصيات

1-6: الإستنتاجات:

من خلال ما تم عرضه في هذا البحث من الجانب النظري والجانب التطبيقي تم التوصل إلى بعض الإستنتاجات وكما يلي:

3- إن الهيكل التنظيمي لعينة الدراسة غير مقسم على وفق البرامج والأنشطة كما يتطلبه نظام محاسبة التكاليف , الذي يعتمد على تقسيم الهيكل التنظيمي إلى وظائف لها أهداف محددة ومن ثم تقسيم هذه الوظائف إلى برامج يتم من خلالها تأدية الوظيفة وهذه البرامج يتم تقسيمها إلى عدد من الأنشطة التي تنفذ البرنامج وهذه الأنشطة يمكن أن تقسم إلى أنشطة فرعية والتي تمثل مراكز الكلف .

4- إن البيانات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق الآن لا تفي بمتطلبات التخطيط ورقابة الأداء واتخاذ القرارات فهو يوفر بيانات عن مقدار المبالغ المصروفة من قبل الوحدة الحكومية ضمن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة للدولة , إذ يوفر رقابة قانونية ومالية تقليدية فقط عن مدى تنفيذ الموازنة , أي لا يوفر بيانات عن كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية , التي من شأنها توفير مستوى عالٍ من التخطيط والرقابة الفعالة.

5- إن الأساس المستخدم في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق الآن هو الأساس النقدي المعدل الذي أوجبه قانون أصول المحاسبات العامة , وإن هذا الأساس في تسجيل العمليات المالية يحمل كثيراً من القصور وأهمها أنه لا يعطي صورة حقيقية عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة , حيث إنه لا يفي بمتطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء.

6- يعد الدليل المحاسبي من أهم العناصر في النظام المحاسبي الحكومي , أي إنه لتطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يمكن من تطبيق نظام محاسبة التكاليف لابد من تحديث هذا الدليل.

7- إن المجموعة المستندية والدفترية والكشوفات المالية المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي الحالي لا تفي بمتطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف بهدف استخراج تكاليف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية , لذا لابد من تحديث السجلات الحالية واستحداث سجلات أخرى.

8- إن الوحدات الحكومية الخدمية تعمل بموجب تشريع يحكم عملها لأنها أصلاً مستحدثة بموجب قانون , لذا لتطوير النظام المحاسبي الحكومي المطبق في تلك الوحدات يجب أن يكون هنالك قانون يجيز العمل بموجب تلك التحديثات التي يتطلبها تطبيق نظام محاسبة التكاليف. كتعديل الفقرة (1) و(3) من المادة الحادية عشر من قانون أصول المحاسبات العامة.

9- إن الشعبة المالية التي تكون مسؤولة عن تشغيل النظام المحاسبي الحكومي لا تحتوي على تخصصات في محاسبة التكاليف , فضلاً عن ذلك عدم وجود أفراد متخصصين في مجال التخطيط المالي يقومون بتخطيط الموازنة العامة وإعدادها.

2-6: التوصيات:

من خلال إستعراض الإستنتاجات التي تم التوصل إليها تم تحديد بعض التوصيات التي تقود إلى توفير نظام محاسبي حكومي يوفر بيانات عن كلف الأنشطة التي تؤديها الوحدات الحكومية , وهي:

1- يتم تقسيم الهيكل التنظيمي لكلية العلوم/الجامعة المستنصرية على وفق البرامج والأنشطة , باعتبار أن الكلية برنامج بحد ذاتها هدفه تخريج الكوادر المؤهلة , ومن ثم تقسيم هذا البرنامج إلى أنشطة رئيسية وبنوعين المباشرة والساندة , وأن هذه الأنشطة يتم تقسيمها إلى أنشطة فرعية والأنشطة الفرعية إلى أنشطة جزئية والتي تمثل مركز الكلفة.

2- تحديث النظام المحاسبي الحكومي باستخدام محاسبة التكاليف في تحديد كلف البرامج والأنشطة ومن ثم تحديد كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية , فمن خلال تحديد كلف هذه الخدمات يمكن توفير مستوى عالٍ من التخطيط , والرقابة الفعالة على هذه الوحدات الحكومية , وقياس مدى تحقيقها للأهداف التي وجدت من أجلها.

3- اتباع أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية لما يوفره هذا الأساس من ميزات في إعطاء صورة حقيقية عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة , والذي يتطلبه نظام محاسبة التكاليف , ويتم ذلك من خلال إثبات الموجودات الثابتة واحتساب الاندثار عليها والتفرقة بين المصاريف الإيرادية و الرأسمالية وتسجيل عمليات الصرف والقبض فور إستحقاقها بغض النظر عن تأريخ التسديد أو القبض.

4- تحديث دليل النظام المحاسبي الحكومي من خلال استحداث دليل للنظام المحاسبي الحكومي مقسم على وفق البرامج والأنشطة ومن ثم استخدام بعض أنواع التقسيم الأخرى كتقسيمات فرعية , بصورة تؤدي إلى توفير البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

5- القيام بتحديث المجموعة المستندية بإضافة حقل خاص للتبويب وعلى وفق البرامج والأنشطة , واستحداث مستندات مالية خاصة بمخازن المستلزمات السلعية والموجودات الثابتة لغرض السيطرة عليها , واستحداث مجموعة دفترية خاصة بنظام محاسبة التكاليف , وكذلك استحداث كشوفات مالية توفر بيانات عن كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية من واقع تلك السجلات المستحدثة.

6- تحديث بعض نصوص القوانين التي تحكم النظام المحاسبي الحكومي بما يلبي متطلبات تحديث النظام المحاسبي الحكومي , مثل التعديل على الفقرة (1) و (3) من المادة الحادية عشر من قانون أصول المحاسبات العامة والخاصة بقبض الإيرادات وقيدها في السنة التي تم القبض فيها بغض النظر عن تأريخ استحقاقها وكذلك بالنسبة للمصروفات التي نصت عليها الفقرة (1) و (3) من القانون المذكور. وإيجاد نصوص قانونية توجب تدوير الأرصدة في قيد افتتاحي واحتساب الاندثار على الموجودات , وكذلك احتساب تكاليف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية من خلال استخدام نظام محاسبة التكاليف .

7- القيام باستحداث وحدتين داخل الشعبة المالية الأولى خاصة بنظام محاسبة التكاليف تضم أفراداً متخصصين في محاسبة التكاليف , والأخرى وحدة خاصة بالموازنة تضم أشخاصاً ذوي كفاءة وخبرة في تخطيط الموازنة وإعدادها.

المصادرأولاً: المصادر العربية:

- 1- باشي والمعاضيدي, إنصاف محمود دلال, منى سالم, تقييم كفاءة تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الحكومية العراقية – دراسة تطبيقية على جامعة الموصل , تنمية الرافدين , كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل, 2006.
- 2- البغدادى , أحمد محمد علي أحمد , النظام المحاسبي الحكومي في ظل التطورات الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد 95 لسنة 2004, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, جامعة بغداد, 2008.
- 3- النمي وآخرون, خالد غازي النمي , وإسراء يوسف ذنون , وعلي مال الله عبدالله , أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها, مجلة الإدارة والاقتصاد , عدد 92, الموصل, 2012.
- 4- جعيلو, كريمة عباس, فاعلية الموازنة العامة في ظل الحكومة الإلكترونية/ دراسة تطبيقية في رئاسة الجامعة المستنصرية, ماجستير في علوم المحاسبة, كلية الإدارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية, 2009.
- 5- حماد والبحر , أحمد هاني بحيري وحصة محمد أحمد, أصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت, ذات السلاسل للطباعة والنشر, الكويت, 1990.
- 6- دليل التدقيق رقم (4) , دراسة وتقويم الرقابة الداخلية , مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق, 2000/7/15.
- 7- دليل كلية العلوم الجامعة المستنصرية, 2016.
- 8- الرماحي , نواف محمد عباس, المحاسبة الحكومية, دار صفاء للنشر والتوزيع-عمان, 2009.
- 9- زنكنة, رشيد سلمان, واقع النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره, رسالة ماجستير , كلية الإدارة والاقتصاد /جامعة صلاح الدين اربيل, 2003.
- 10- السعبري, إبراهيم عبد موسى, أثر الدليل المحاسبي لحسابات الدولة على تركيز قياس المال الحكومي وأسس المحاسبة, مجلة التقني, المجلد العشرون/ العدد 2, المعهد التقني, النجف, 2007.
- 11- سلوم, حسن عبدالكريم, الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق , دار الكتب , بغداد 2001.
- 12- عبدالله وآخرون , علي مال الله, إسراء يوسف, خالد غازي , أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها , بحث منشور في مجلة الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل – العدد 92- 2012 , الموصل , 2012.
- 13- العواد , أسعد محمد علي وهاب, أساسيات المحاسبة الحكومية, دار الكتب, بيروت- لبنان, 2012.

- 14- كامل, صلاح محمد محمود, موازنة البرامج والأداء كأداة لتقييم الأداء الحكومي, المنظمة العربية للتنمية الإدارية, مصر, 2008.
- 15- محمود, رأفت سلامة, المحاسبة الحكومية, دار المسيرة, 2013.
- 16- مسعد وآخرون, المحاسبة الحكومية, عمان- الأردن, مكتبة المجتمع العربي, 2009.
- 17- مسعد وآخرون, محمد فضل, وخالد راغب الخطيب, وإيهاب نظمي إبراهيم, المحاسبة الحكومية, مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع, عمان- الأردن, الطبعة الأولى, 2011.
- 18- مطرود, أياد شيحان, موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها في دوائر الدولة/دراسة تطبيقية في وزارة العلوم والتكنولوجيا/دائرة بحوث الكيمياء, محاسبة قانونية, المعهد العربي للمحاسبين القانونيين, 2009.
- 19- هلال, محمد جمال علي, المحاسبة الحكومية, دار صفاء للنشر والتوزيع-عمان, 2002.
- 20- يابه, جمال انور, تقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي في اقليم كردستان-العراق, دراسة تطبيقية في مديرية المالية العامة /وزارة المالية والاقتصاد, رسالة ماجستير, اربيل, 2005.
- 21- الياسري, كفاح سامي حسين, تطوير النظام المحاسبي الحكومي لتعزيز كفاءة أداء الوحدات الخدمية, رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة, بغداد, 2014.

Foreign References:

- 1- Granof, Michael H., Government and Not –for-profit Accounting- concepts and practices, John Wiley&sons,Inc, Third Edition, 2004.
- 2- Horngren , Charles , T. , Foster , Georgr & Srikant M. Datar, Cost Accountiong: A managerial Emphasis , 9th , ed. , Prentice Hall Inc. , 1997.
- 3- Romany&Steinbart, Marshall B. and Paul J. , Accounting Information Systems , published by pearson Education ,2012.
- 4- Sammers, Edward Lee, "Accounting Information Systems ",Houghton Muffin Co, 1989.
- 5- Vaassen E. H. J. , "Accounting Information Systems Managerial Approach" , John Wiley & Sons,Inc., U.S.A. 2002.

المواقع الإلكترونية:

- 1- <https://faculty.psau.edu.sa/.../doc-5-doc-27ec7e21a73071c6aa10d3aac5cfb96e-origin>
- 2- <http://uommagazine.uomustansiriyah.edu.iq/> الصفحة-الرسمية
- 3- الموقع الرسمي لكلية العلوم /الجامعة المستنصرية, 2016
- 4- http://www.uomustansiriyah.edu.iq/index.php?id_dept=6

أولاً: المجموعة المستندية:

1- مستند الصرف: وينظم من قبل وحدة الصرف لإثبات صرف المبالغ بموجب صك .

مستند الصرف

إسم الدائرة: رقم الصك:

رقم المستند: مبلغ الصك:

التاريخ: 20 / / التاريخ: 20 / /

الدليل المحاسبي							التفاصيل	الدائن		المدين	
مراكز الكلفة	5 ^م	4 ^م	3 ^م	2 ^م	1 ^م	رقم الاستمارة		دينار	فلس	دينار	فلس
							المجموع				

2- مستند القيد: وينظم من قبل وحدة الصرف تثبت فيه عمليات التسوية القيدية والقبض والإيداع في البنك.

مستند القيد

إسم الدائرة:

رقم المستند:

التاريخ: 20 / /

نصادق على قيد المبلغ المبين تفاصيله أدناه

الدليل المحاسبي							التفاصيل	الدائن		المدين	
مراكز الكلفة	5 ^م	4 ^م	3 ^م	2 ^م	1 ^م	رقم الاستمارة		دينار	فلس	دينار	فلس
							المجموع				

3- مستند الصرف المخزني: وينظم من قبل محاسب الصرف ويثبت في كافة عمليات التجهيز من المخازن.

مستند الصرف المخزني

إسم الدائرة:

رقم المستند:

التاريخ: 20 / /

الدليل المحاسبي							التفاصيل	الدائن		المدين	
مراكز الكلفة	5م	4م	3م	2م	1م	نوع الإستمارة		دينار	فلس	دينار	فلس
المجموع											

4- مستند الإرجاع المخزني: وينظم من قبل محاسب الصرف لإثبات عمليات إرجاع المواد الى المخازن.

مستند الإرجاع المخزني

إسم الدائرة:

رقم المستند:

التاريخ: 20 / /

الدليل المحاسبي							التفاصيل	الدائن		المدين	
مراكز الكلفة	5م	4م	3م	2م	1م	نوع الاستمارة		دينار	فلس	دينار	فلس
المجموع											

5- سند الإدخال المخزني : ينظم من قبل محاسب المخازن لإثبات عملية دخول المواد إلى المخازن

ويرفق مع سند الصرف في إثبات عملية .

سند الإدخال المخزني

محاسبة /70

التأريخ / / 20

إسم الدائرة المستلمة: رقم وتأريخ كتاب الطلب:

إسم وتوقيع الجهة المجهزة: رقم وتأريخ التجهيز:

التسلسل	نوع المادة المستلمة	الكمية		السعر		الثمن		سجل المخازن		الملاحظات
		العدد	وحدة القياس	فلس	دينار	فلس	دينار	رقم تسلسل القيد	رقم الصحيحة	

تسلمت ماتضمنه هذا السند من مواد وسجلت في سجلات المخزن/

إسم وتوقيع المستلم:

أصادق على ذلك

عنوانه الوظيفي:

توقيع رئيس الدائرة

6- سند الإخراج المخزني: وينظم من قبل محاسب المخازن لإثبات عمليات الإخراج من المخزن لتجهيز

الأقسام.

سند الإخراج المخزني

محاسبة /71

التأريخ / / 20

إسم الدائرة المصدرة: رقم وتأريخ الموافقة على التجهيز:

.....

إسم القسم المجهز له: رقم وتأريخ كتاب الطلب:

التسلسل	نوع المادة المجهزة	الكمية		السعر		الثمن		سجل المخازن		مركز الكلفة	الملاحظات
		العدد	وحدة القياس	فلس	دينار	فلس	دينار	رقم تسلسل القيد	رقم الصحيحة		

إسم وتوقيع المجهز: عنوانه الوظيفي: أصادق على ذلك

إسم وتوقيع المجهز له: عنوانه الوظيفي:

توقيع رئيس الدائرة

7- سند الإرجاع المخزني: وينظم من قبل محاسب المخازن لإثبات عمليات إرجاع المواد إلى المخازن.

سند الإرجاع المخزني

التأريخ / / 20

محاسبة / 70

رقم وتأريخ كتاب الطلب:

إسم القسم الذي قام بالإرجاع:

التسلسل	نوع المادة المستلمة	الكمية		السعر		الثمن		سجل المخازن		مركز الكلفة	ملاحظات
		العدد	وحدة القياس	فلس	دينار	فلس	دينار	رقم تسلسل القيد	رقم الصحيحة		

تسلمت ماتضمنه هذا السند من مواد وسجلت في سجلات المخزن/

أصادق على ذلك

إسم وتوقيع المستلم:

توقيع رئيس الدائرة

عنوانه الوظيفي:

ثانياً: المجموعة الدفترية:

1- سجل اليومية العامة: يستخدم لتسجيل كافة المعاملات المحاسبية التي تتم في الدائرة وبصورة إجمالية

ويمسك من قبل وحدة السجلات.

سجل اليومية العامة

التاريخ	من	الى	البيان	رقم الشيك	رقم مستند الصرف	رقم مستند القيد	رقم مستند الصرف المخزني	رقم مستند الإرجاع المخزني	مبلغ المعا ملة	البنك	الصندوق
									دينار	مدین	دائن

2- سجل المصروفات : وهو السجل الذي ترحل إليه المبالغ المصروفة على حساب الفصل والمادة والنوع

, ويمسك من قبل وحدة السجلات.

سجل المصروفات النهائية

الفصل:

6- سجل مخزن المستلزمات السلعية: وهو سجل مقسم إلى ثلاثة أقسام الوارد والصادر والرصيد حيث عند شراء المواد وإدخالها المخازن تثبت في حقل الوارد وعند التجهيز إلى الأقسام يثبت في حقل الصادر والفرق بينهما يمثل الرصيد ,حيث يفتح صفحة لكل مادة ويمسك من قبل محاسب المخازن.

سجل مخزن المستلزمات السلعية

المادة ومواصفاتها:

رقم سند الوارد	رقم سند الصادر	رقم سند الإرجاع	المجهز إليه أو منه	مركز الكلفة	سعر الوحدة دينار	الوارد		الصادر		الرصيد		الملاحظات
						المبلغ	كمية	المبلغ	كمية	المبلغ	كمية	
						دينار		دينار		دينار		

7- سجل مخزن الموجودات الثابتة: وهو سجل بصفحتين الجهة الواحدة والجهة الصادرة تسجل في الجهة الواردة كافة الموجودات التي يتم شرائها وإدخالها إلى المخزن أما الجهة الصادرة تسجل فيه كافة الموجودات التي يتم تجهيزها إلى الأقسام وهناك حقل للرصيد ويمسك من قبل محاسب المخازن.

سجل مخزن الموجودات الثابتة

نوع المادة ومواصفاتها:جهة الوارد

رقم سند الإدخال	المجهز منه	الكمية		سعر الوحدة دينار	التمن دينار	ملاحظات
		رقماً	كتابة			

جهة الصادر

رقم سند الإخراج	رقم سند الإرجاع المخزني	المجهز له	مركز الكلفة	رمز الموجود	المبلغ دينار	الرصيد		ملاحظات
						كمية	مبلغ	
							دينار	

8- سجل مراكز الكلف/النفقات العام: وهو سجل تسجل فيه جميع المصاريف وبالمبالغ الإجمالية على مستوى الأنشطة الرئيسية ويقسم على شكل أعمدة بعدد الأنشطة الرئيسية (15) , وكما يلي:

سجل مراكز الكلف/النفقات العام

التاريخ	البيان	رقم الشيك	رقم مستند الصرف	رقم مستند القيد	رقم مستند الصرف المخزني	رقم مستند الإرجاع المخزني	المجموع	نشاط 1	نشاط 2	نشاط 3	نشاط 4
							دينار	دينار	دينار	دينار	دينار

9- سجل مراكز الكلف/ الموجودات العام: وهو سجل تسجل فيه جميع المبالغ المصروفة على شراء الموجودات الثابتة ومقسم على شكل أعمدة بعدد الأنشطة الرئيسية (15) , وكما يلي:

سجل مراكز الكلف/ الموجودات العام

التاريخ	البيان	المستند		المجموع	نشاط 1	نشاط 2	نشاط 3	نشاط 4	نشاط 5	نشاط 6
		نوعه	رقمه	دينار	دينار	دينار	دينار	دينار		

10- سجل مراكز الكلف/النفقات: وهو سجل مقسم على عدد الأنشطة الرئيسية (15) ولكل قسم عدد صفحات بعدد تصنيف النفقات , يسجل فيه الفئقات وحسب نوعها لكل قسم على حدة , ويمسك من قبل وحدة الكلفة.

سجل مراكز الكلف/النفقات

الفصل:

اسم النشاط:

.....

تبويه:

[illegible]

11- سجل مراكز الكلف/الموجودات: وهو سجل مقسم على عدد الأنشطة الرئيسية ولكل قسم عدد صفحات بعدد أنواع الموجودات , يسجل فيه الموجودات التي يتم تجهيزها الى الأنشطة , ويمسك من قبل وحدة التكاليف.

سجل مراكز الكلف/الموجودات

نوع الموجود:.....

اسم النشاط:

تبويه:

القيمة الدفترية	الإندثار		الكلفة	رمز المادة	المستند		التاريخ
	المبلغ	نسبة			رقمه	نوعه	
دينار	دينار	%	دينار				

12- سجل الرواتب: نفس السجل الذي يستخدم في النظام الحالي لكن يقسم على عدد الأنشطة الرئيسية (9) بحيث يسجل رواتب كل نشاط رئيسي على حدة وحسب الفئات (تدريسيين , فنيين , إداريين , عمال) ويمسك من قبل وحدة الرواتب.

13- سجل متابعة تنفيذ الموازنة : وهو السجل الذي ترحل إليه المبالغ المصروفة على بنود الموازنة , ومقسم الى قسمين القسم الأعلى وتسجل فيه المبالغ المخصصة للصرف ضمن الموازنة أما القسم الأسفل فتسجل فيه المبالغ المصروفة فعلاً على بنود الموازنة في أعلى الصفحة .

سجل متابعة تنفيذ الموازنة

التخصيصات

إسم الحساب:

الملاحظات	الامر بوضع التخصيصات	نوع		نوع		نوع		نوع		نوع		المجموع
		دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	

المدفوعات

التاريخ	رقم مستند القيد	رقم مستند الصرف	نوع		نوع		نوع		نوع		المجموع
			دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	

14- سجل مراقبة التخصيصات : وهو سجل مساعد لمتابعة المصروفات التي تصرف على تبويبات الموازنة سواء أكانت مصروف مباشر أو تحت حساب السلف ولم يتم تسويتها بعد , ويكون مقسم حسب تقسيمات الموازنة حيث يفتح صفحة لكل بند من بنود الموازنة ويثبت في أعلى الصفحة مقدار التخصيص من واقع الموازنة وفي الأسفل يحتوي على ستة حقول حيث بمجرد النظر الى حقل المجموع ومقارنته مع مقدار التخصيصات في أعلى الصفحة يتم التعرف على مقدار التخصيص المتبقي وكما يلي:

سجل مراقبة التخصيصات

مقدار التخصيص السنوي:

إسم الحساب:

نوعه:

المجموع	المصاريف المباشرة	مصاريف السلف	التاريخ	المستند		البيان
				نوعه	رقمه	

ثالثاً: التقارير المالية:

- 1- ميزان المراجعة: وتسجل فيه المجاميع الشهرية للحسابات ويتضمن جانبين المدين والدائن وحقوقاً لمعاملات الشهر الحالي والمدور من الأشهر السابقة والمجموع لغاية الشهر الحالي والرصيد وترحل إليه البيانات من سجل اليومية العام والأستاذ العام وكما يلي:

رقم الدليل المحاسبي						معاملات الشهر الحالي		المدور من الأشهر السابقة		المجموع لغاية الشهر الحالي		الرصيد لغاية الشهر الحالي	
5	4	3	2	1	نوع الإستمارة	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن

- 2- كشف المصاريف: وتسجل فيه المصروفات منقولة من سجل المصروفات النهائية ويحتوي على حقول لمعاملات الشهر الحالي والمدور من الشهر السابق والمجموع لغاية الشهر الحالي وكما يلي:

رقم الدليل المحاسبي						البيان	المصروف الى نهاية الشهر السابق	مصروف الشهر الحالي	المجموع
نوع الإستمارة	نوع النفقة	نوع	نوع	نوع	نوع				

- 3- كشف الإيرادات: وهو كشف يسجل فيه جميع الإيرادات من واقع سجل الإيرادات النهائية ويحتوي كذلك على حقول لمعاملات الشهر الحالي والمدور من الشهر السابق والمجموع لغاية الشهر الحالي وكما يلي:

المجموع	إيرادات الشهر الحالي	الإيرادات الى نهاية الشهر السابق	البيان	رقم الدليل المحاسبي				
				تفاصيل النوع	رقم	كافة	رقم	رقم الإستارة

4- كشف المطابقة : يستخدم لمطابقة الحساب الجاري مع البنك والتأكد من مطابقة الرصيد الدفترى للبنك مع الرصيد في الكشف ويقسم كما يلي:

الرصيد الدفترى لحساب المصرف					
الملاحظات	المدفوعات		الملاحظات	المقبوضات (مدين)	
	دينار	فلس		دينار	فلس
مجموع مدفوعات الشهر الحالي			مجموع مقبوضات الشهر الحالي		
الرصيد الدفترى المدور للشهر القادم			الرصيد الدفترى المدور من الشهر السابق		
المجموع			المجموع		
الرصيد بموجب كشف المصرف					
الرصيد بموجب كشف المصرف أو شهادة تأييد المصرف بتاريخ 20 / /					
تنزل الشيكات الغير مسحوبة لغاية تاريخه المبين في الجدول (أ) المرفق					
تنزل الإيداعات الظاهرة في كشف المصرف ولم تقيد في السجل المبينة تفاصيله في الجدول (ب) المرفق					
تضاف المقبوضات المقيمة في السجل ولم تظهر في كشف المصرف المبينة تفاصيله في الجدول (ج) المرفق					
تضاف المدفوعات الظاهرة في الكشف ولم تقيد في السجل المبينة تفاصيلها في الجدول (د) المرفق					
الرصيد الذي يطابق الرصيد الدفترى المدور الى الشهر القادم المبين أعلاه					