أهمية نظم محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

زهير خضر ياسين - الكلية التقنية الادارية

المستخلص

عندما عجزت المحاسبة المالية عن ملاحقة التغيرات الاجتماعية والاقتصادية التي شهدها العالم بعد الثورة الصناعية وحاجة الشركات الى نظام محاسبي يعمل على قياس كلفة الانتاج فقد طرح الفكر المحاسبي وطور طرقه من خلال نظام محاسبة الكلفة والذي يساعد الشركات في قياس الكلفة والاسعار.

وقد ظل نظام المحاسبة التكاليف ولسنوات عده يخدم المنشأت الهادفة للربح وخصوصا الصناعية منها غير ان التطورات الاقتصادية التي شهدها العالم وخصوصا بعد الازمات الاقتصادية ومنها ازمة عام ١٩٢٩ وبروز الحاجة لتغطية حاجات الموازنة العامة للدول فقد قادت هذة الحالة الى ضرورة تطبيق نظام محاسبة الكلفة في الوحدات الحكومية وذلك للمساعده في عمليات التخطيط والرقابة على الموازنة . وقد ساعد على ذلك الطرق والاساليب الحديثة في اعداد الموازنات العامة ورسخ ضرورة وجود نظام محاسبي للتكاليف في الوحدات الحكومية بعد ان ابتعدت على اساليبها القديمة في اعداد الموازنة العامة .

Abstract

When the financial accounting failed in watching the social of economical devel opments which the world had witnessed after the industrial revolution and the need of the companies to an accounting system to measure the cost production, the accounting idolegy had develoed its methods and applicated acost accounting system to assist the companies in measuring the costs and prices .

The cost accounting kept for many years cater for the companies whose aims is only making profits especially the industrial companies but the developaments which the world had witnessed after the great economical crises especially after the 1929 crises, and the difficulty to cover the needs of the states budgets, led to applicate the cost accounting system

in the unprofitable government units so as to help in the planning and the control of the budget .

The appearonce of the new methods in budgeting helped in applicating the cost accounting system in the government units away from the classical methods.

منهجية البحث

اولا - مشكلة البحث

ان عدم وجود نظام لمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، يضعف الاداء المالي لهذه الوحدات وكذلك الجانب الرقابي، وان هناك قصور في النظرة العامة كون محاسبة التكاليف يقتصر عملها في الوحدات التي تعمل بالحساب الاقتصادي ويكون هدفها تحقيق الارباح

ثانياً - فرضية البحث

ان وجود نظام محاسبة التكاليف في الوحدات غير الهادفة للربح يمكن له ان يحقق الاتي:-

١. ترشيد الانفاق المالي واحكام الرقابة على التكاليف .
٢. المساعدة في عملية التخطيط للموازنة الخاصة بالوحدات الحكومية و وصولا" حتى الموازنة العامة للدولة .

ثالثاً - اهمية البحث

بيان مدى الاهمية الموضوعية في تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ، ومدى المنافع التي يمكن ان يحدثها هذا النظام في نشاط الوحدة الحكومية

رابعاً - حدود البحث

١. الحدود المكانية:- الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح
٢. الحدود الزمانية:- مفتوحة
٣. الحدود الموضوعية:- محاسبة التكاليف

خامساً - اسلوب البحث

سوف يتبع البحث الاسلوب الاستقرائي و الوصفي بالاعتماد على الادبيات الخاصة بالموضوع ، والمشاهدة التطبيقية .

المقدمة

تواجه المنظمات بصورة عامة سواء كانت حكومية ام خاصة ، هادفة الى تحقيق الربح ام لا ، مجموعة من التحديات والقيود الداخلية والخارجية في عملها في ظل المتغيرات الاقتصادية والتقنية الهائلة التي يشهدها الاقتصاد العالمي ، وفي مقدمة هذه القيود قيد التمويل المالي اولا لانشطتها ومن ثم حس ادارة الاموال المتاحة لديها بكفاءة وفاعلية ، وبالقدر الذي تستطيع معه الوصول الى اهدافها باقل كلفة ممكنة مع الحفاظ على جودة الاداء وان كانت الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح والى وقت قصير بعيدة كل البعد عن الاساليب والطرق العلمية الحديثة التي تطبقها منشآت الاعمال مثل محاسبة الكلفة وادارة الجودة الشاملة وغيرها ، فان المتغيرات البيئية التي تعمل بها هذه الوحدات قد الزمتها بالضرورة وهي امام تحديات استراتيجية الى تغيير انماط التفكير الاداري والمالي لها اولا ، ومن ثم محاولة الاستفادة من تطبيق هذه النظم لتحسين كفاءة الاداء والتغلب على محددات بعض القيود التي تواجه عملها وفي مقدمتها قيد التمويل واحكام الرقابة على الانفاق.

وفي هذا المجال برز موضوع اهمية وجود نظام لمحاسبة التكاليف في هذه الوحدات الحكومية ، ليكس طوق النظرة السلبية والقائلة ان هذه الوحدات ليست بحاجة لوجود مثل هذا النظام ، كونها غير هادفة للربح وتعتمد على الاموال المخصصة لها سنويا" في الموازنة العامة للدولة ، وهذه النظرة اثبت الواقع العملي عدم صحتها وموضوعيتها في ظل عوامل عديدة في مقدمتها القيد المالي المشار اليه سلفا" ، وضرورة احكام الرقابة على تكاليف هذه الوحدات ، لذا فان هذا البحث سيحاول القاء الضوء على اهمية وجود نظام محاسبة تكاليف في الوحدات الحكومية ومدى ما يقدمه لها من وسائل مساعدة في تحسين كفاءة الاداء

المبحث الاول
الموازنة العامة واسس تخطيطها

الموازنة ((هي خطة تمويل جميع الانشطة الاقتصادية المزمع تنفيذها من قبل الدولة في سنة معينة ، وفي الاقتصاديات المخططة مركزيا" تعد الجزء السنوي من الخطط)) (العبيدي،٢٠٠٧) .

وطالما هي خطة فان وظيفة الرقابة عليها مهمة جدا" حتى يتم التحقق من كفاءة الانفاق المالي ، وان كانت الرقابة تنسحب اولا على واردات الموازنة بصورة اكثر من نفقاتها ، وهذا ما يعزز فرضية البحث من عدم وجود نظم كلفة تساهم في احكام الرقابة

وتوجد عدة اسس لتخطيط الموازنة العامة وهذه الاسس لعبت عوامل عديدة في بلورة مفاهيمها النظرية واساليبها العلمية ، منها طبيعة الفلسفة السياسية والاقتصادية للدول ، والاحداث والازمات المالية التي مرت بها الاقتصادات العالمية وتطور الفكر الاقتصادي والمالي
واهم الاسس هي :- (العبيدي،٢٠٠٧) ، (لارسن وموسش ١٩٩٨; ٨٨٩/٨٩٠)

١. **الاساس التقليدي**

والذي ياخذ بنظر الاعتبار السنوات السابقة وما تم انجازه والمتوقع للسنة القادمة ، واهم ما يؤخذ على هذا الاساس هو عدم الدقة والكفاءة في تقديرات الموازنة والمبالغة في طلب التخصيصات .

٢. **اساس كفاءة الاداء**

وهذا الاساس يقوم على اعداد تقديرات الموازنة في الوحدات الحكومية وفق معايير كلفوية في الانفاق ، مثلا" كم هي كلفة تداوي المريض في المستشفى والطالب في المدرسة او الجامعة . ويحقق هذا الاساس احتساب التخصيصات بصورة دقيقة والوصول الى كلف الخدمات بصورة افضل ، وبالتالي يسهل مهمة محاسبة المسؤولين في الوحدات الحكومية والرقابة الدقيقة على حسن ادائهم الوظيفي من ناحية الفاعلية والكفاءة .

١- **موازنة التخطيط ، البرمجة ، الموازنة PPBS**

بعد النجاح الذي حققه الاساس السابق كفاءة الاداء ظهرت هناك افكار تنادي بضرورة ان تعكس الموازنات عند تخطيطها البرامج التي سيتم تنفيذها حتى يمكن المسالة عنها بصورة افضل ، اضافة الى التعرف على هذه البرامج والنتائج الخاصة بالتنفيذ ، فظهر هذا الاساس للاختيار من بين عدة برامج حتى يتم اختيار الاقل كلفة والاكثر منفعة ومن ثم متابعة التنفيذ . واهم مزايا هذا الاسلوب والتي لها علاقة بالموضوع هي :

أ- اعتماد معايير علمية كلفوية في تحديد كلفة البرامج

ب- تحديد المنافع المالية او المادية والمعنوية المتوقعة من كل اختيار او بديل و وفق معاير كلفوية ان كان ذلك ممكنا"

جـ- تحديد السبيل لتنفيذ البرامج على اساس كلفتها ومنافعها واختيار الافضل

د- تحقيق تنفيذ البرامج بكلفة مناسبة وتوفير التخصيصات المالية لها بدقة

٢- **موازنة الاساس الصفري**

وهذا الاساس يعتمد في تخطيط مؤسسات الدولة الخدمية عند اعداد موازنتها لمراجعة شاملة لما تحتاج الية و دراسة اهمية ذلك ، و وضع دراسة شاملة لتخطيط تنفيذها باعتماد قواعد موازنة الاداء وتقدير النفقات وفق معايير كلفوية ، ومن ثم المسالة عن كفاءة تنفيذ البرامج ، واذ كانت الموازنة تضم فقرتين رئيسيتين هما النفقات والايرادات فان وجود

نظام محاسبة كلفة من الاهمية بمكان كونه يقدم للوحدة الحكومية جملة من الوظائف في مقدمتها : (احمرو ، ٢٠٠٣,٣٠١)(Engstron and Copley ,2004.pb)

١. المساعدة في وضع تقديرات الموازنة وخصوصا" في هذا المجال النفقات ومن ثم احكام الرقابة عليها .
٢. رقابة التكاليف وترشيد الانفاق .
٣. تحديد الرسوم وتسعير السلع والخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية
٤. قياس كفاءة اداء البرامج الحكومية وتقييم فاعليتها
٥. المساعدة في دراسة بدائل القرارات المتعلقة بالانشطة الحكومية
٦. مقارنة النتائج الفعلية مع الموازنة
٧. تحديد نتائج العمليات التشغيلية
٨. مدى الالتزام بالقوانين والانظمة السارية

ويرى البعض (العزاوي ، ٢٠٠٩، ٤٨) ان لنظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية مجموعة من الاسس و الوظائف التي تساعد في تشغيل اداء و واجبات هذه الوحدات هي :-

١. المساهمة في اعداد الموازنة العامة
٢. الرقابة على تكاليف الخدمات التي تقدمها هذه الوحدات
٣. تحديد او تسعير كلفة الخدمات المقدمة من قبل الوحدات الحكومية كالصحة والتعليم وخدمات البلدية وغيرها
٤. المساهمة في قياس كفاءة الاداء وتقويم البرامج والانشطة الحكومية
٥. المساهمة في ترشيد واتخاذ القرارات الاقتصادية

المبحث الثاني

نظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية

كانت المحاسبة الحكومية وحتى اوائل عقد الخمسينيات من القرن الماضي تعنى بتجمع حسابات التخصيص لتزويد السلطة التشريعية والشعب بحسابات الاعتمادات المالية المحصلة والمنفقة والجهات الادارية التي قامت بأنفاقها حيث كان هناك اهتمام متواضع بموضوع التكاليف بأستثناء تقديرها غير ان التوجه نحو موازنة الاداء قد عمل على الاهتمام بالتكاليف بعد ان تطلب الامر وجود برامج عمل متقدمة وتصنيف الانشطة الحكومية الى مهام وبرامج حيث صورت هذة بنوعين من التوجة السياسي :(بريمكاند١٩٩٩ ، ١٢٤)

١. محاسبة المسؤولية Responsibility Accounting

٢. تمويل وتحليل الكلفة Cost Fiancing and analysis

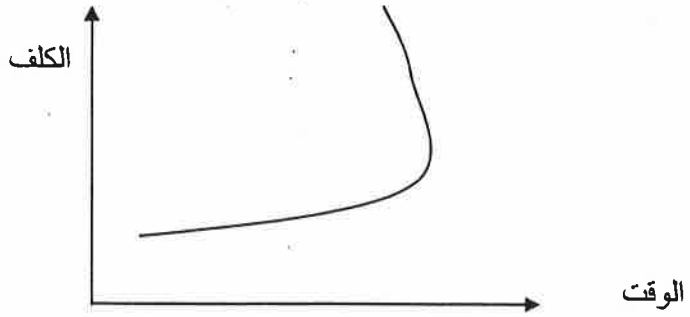
وبعد ان كانت النظرة السائدة سابقاً هي عدم استخدام نظام التكاليف في الوحدات الحكومية من خلال جملة من المحددات والمعوقات اهمها :- (عبدالرحمن ٢٠٠٦ ، ٦٣) .

١. ان جميع المواطنين يخدمون من قبل الحكومة بدون اجر وان الخدمات المقدمة لهم هي بالاساس وظائف حكومية لذا فأن البرنامج سوف يستمر طالما ان هناك حاجة مستمرة للخدمة.
٢. ان الكثير من الكلف لايمكن احتسابها بشكل موثوق مثل الموارد البشرية
٣. الافتقار الى مقاييس موضوعية للاداء في الوحدات الحكومية
٤. ان البرامج السياسية في الغالب توجه بصورة سياسية لذا ليس هناك محدد لجانب الكلف
٥. ان تطبيق الاساس النقدي في الغالب يجعل الرقابة على الاموال وتكاليف الانفاق ليس ذو عناية او اهتمام .
٦. ان الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لاحاجة لها لنظام الكلفة طالما انها لاتسعى الى الربح .

غير ان التحول في المناهج الخاصة بالاداء الحكومي من تخصيص الموارد الى ضرورة قياس وحصر التكاليف الحكومية وترشيد الانفاق وكفاءة الاداء ادت الى الاهتمام في تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية اضافة الى الزيادة المستمرة في تكاليف اداء الوحدات الحكومية والتي مصدرها احد الاسباب الاتية : (بريمكاند ١٩٩٩ ، ١٣٠-١٣١) .

١. عامل الوقت وزيادة عمل الموظفين اكثر من المطلوب والحصول عل مواد اكثر مما تحدده المهام المراد تنفيذها وهذا ما يوضحه الشكل الاتي:-

شكل رقم (١)



المصدر :- (بريمكاند ، مصدر سابق ; ١٣٠)

٢. توضح التجربة ان الحكومة هي صاحبة عمل كبير توظف الناس ليس بسبب الحاجة اليهم لتقديم الخدمات ، ولكن لانه يتعين عليها ايجاد فرص عمل لهم ، مما يعني زيادة في التكاليف

٣. ان المواد يتم الحصول عليها غالبا" ثم تصنع اولا يعتنى بها ، وفي بعض الدول فان ضياع المواد المقتناة يفوق كثيرا" الكميات التي تستخدم في الغالب ، اي ان هناك حالات من الاسراف المتزايد في الوحدات الحكومية

وقد طور الفكر المحاسبي مجموعة من المداخل النظرية والتي اثبت الواقع العملي فاعليتها في ظل المتغيرات الاقتصادية والتقنية في العالم ، اذ اقترحت ان يتم اعداد الموازنات على اساس النشاط Activity Based Budgeting والتي يستفيد من المعلومات التي يقدمها نظام تحديد الكلفة على اساس النشاط Activity Based costing ، فضلا" عن وجود الادارة على اساس الانشطة Activity Based management

واللذان يعدان الحجر الاساس في وجود نظام ادارة التكاليف الشامل ICMS

Integrated cost Management System.

والذي هو عبارة عن فلسفة الوحدة الاقتصادية في ادارة جميع مواردها والانشطة المستهلكة لها ، وذلك من خلال التركيز على الاحداث والظروف التي تسبب وتوجه تلك الانشطة (54 ; Ostrnenga ; 1995) ٠ وان تطوير هذا النظام قد الزمته التغيرات التقنية وضرورة الاهتمام بالتكاليف الهندسية المتزايدة وتكاليف معالجة المعلومات وهذا يشمل اربع عناصر هي :- (بريمكاند; ١٩٩٩ :١٢١-١٢٢)

١. الاعتراف بان الموارد تستخدم باسراف لذا فانه يتطلب الامر تقدير التكاليف بمعزل عن القيمة المضافة

٢. تحديد تكلفة الانشطة الذي يوفر الاساس النظري لتصميم النظام ، وهذه المهمة تربط بين ادارة الاستثمار ومحاسبة الكلفة وقياس الاداء ، وكما هو الحال في الاعمال الحكومية ، فان الهدف الاساس هو تصنيف الانشطة في اي مؤسسة عن طريق عناصر الاداء والنشاط وعناصر المعلومات المهمة التي تمثل بصورة واسعة كيفية تقسيم العمل الى كتل ذات معنى .

٣. الاشارة الى التكاليف المستهدفة والمستخدمة لاحتساب السعر الذي يتيح للمنتج الحصول على او الاحتفاظ بحصة في السوق

٤. تحسين امكانية متابعة و رقابة التكاليف الخاصة باهداف اعداد التقارير المالية

وبصورة عامة فان نظام التكاليف الشامل يجعل الوحدات الحكومية والمسؤولين عنها ان يقدموا الخدمات العامة وفق تقديرات محددة من التكاليف ، ويساعد في اعداد الموازنات وخفض التكاليف وتحديد الاجور وقياس كفاءة الاداء

ويمكن توضيح المكونات الاساسية لتطبيق نظام ادارة التكاليف الشامل في الوحدات التجارية مقارنة مع ما هو ممكن ومتاح في الوحدات الحكومية من خلال الجدول الاتي رقم (١)

جدول رقم (١)

مقارنة نظام ادارة التكاليف الشامل بين التطبيق التجاري والحكومي

العنصر	التطبيق التجاري	التطبيق الحكومي
تكاليف الانتاج او التشغيل	طبقت لتحديد التكاليف التي ليس لها قيمة مضافة حتى يمكن استبعادها وهذه يمكن ان تتضمن الوقت والمال والموارد	رغم عدم الدخول في التصنيع فان الحكومة لها نفقات غير مباشرة كبيرة مرتبطة الى حد كبير بوضع وتطبيق السياسات وفي العديد من الحالات يوجد عدم تطابق بين مسؤليات المراقبة والتطبيق
تحليل النشاط و التكلفة	الانشطة مطلوبة لتحديد التكاليف والاداء بدقة ، ويمكن تقدير التكاليف لكل من الانشطة الادارية والتشغيلية	تصنيف الانشطة موجود اصلا" في وضع ميزانية الاداء المطبقة بصورة رئيسية في الوحدات العامة
تحليل مؤشر(محرك) الكلفة cost-driver analysis	يميز هذا التحليل في شكله الاصلي الانشطة التي تؤثر على التكلفة و الاداء الخاص بالانشطة اللاحقة واضيفت لها محاسبة التقنية التي تميز كل تكاليف التقنية والهدف هو تطوير عملية التصنيع بازالة الاجزاء التي بها عيوب في مرحلة مبكرة	غير مطبقة كما في الوحدات التجارية بسبب رئيسي هو غياب التقنية وتصنيع المنتجات ولكن الهندسة القيمية value engineering تشير بطريقة الى هذه الظاهرة وتشير للجهود المنتظمة لاستبدال الاصناف الاقل كلفة باخر اكثر كلفة وايجاد طرق لتقليل التكاليف لتنفيذ الاعمال المحددة
التكاليف المخططة او المستهدفة	يتم تحديدها بحيث يمكن تصنيع المنتجات بمستويات محددة ، للابقاء على حصص السوق او تعزيزها	رغم ان الحكومات غير معنية بحصة السوق فقد تهتم باستقرار الاقتصاد بصورة متكررة في الحدود العليا او سقوف الصرف وقد تمت صياغتها بصورة مناسبة وطبقت بطريقة قانونية وهي تعادل التكاليف المستهدفة

ربط التكاليف مع التنفيذ و الاهداف الادارية	لتحديد مدى فعالية تنفيذ الاعمال والتحقق من تاثير اي سياسة او معيار فني عن الجودة والتكلفة والوقت والمنتج	رغم ان اجراءات التنفيذ قد استخدمت بصورة اكبر في القطاع الحكومي خلال السنوات الاخيرة فقد وجهت لخدمة نفس الغرض كما هو سائد في القطاع التجاري وبالتحديد كيفية تطبيق السياسات وهذا مفيد لاجراءات المحاسبة

(المصدر:- بريمكاند ، مصدر سابق:١٣٣)

المبحث الثالث

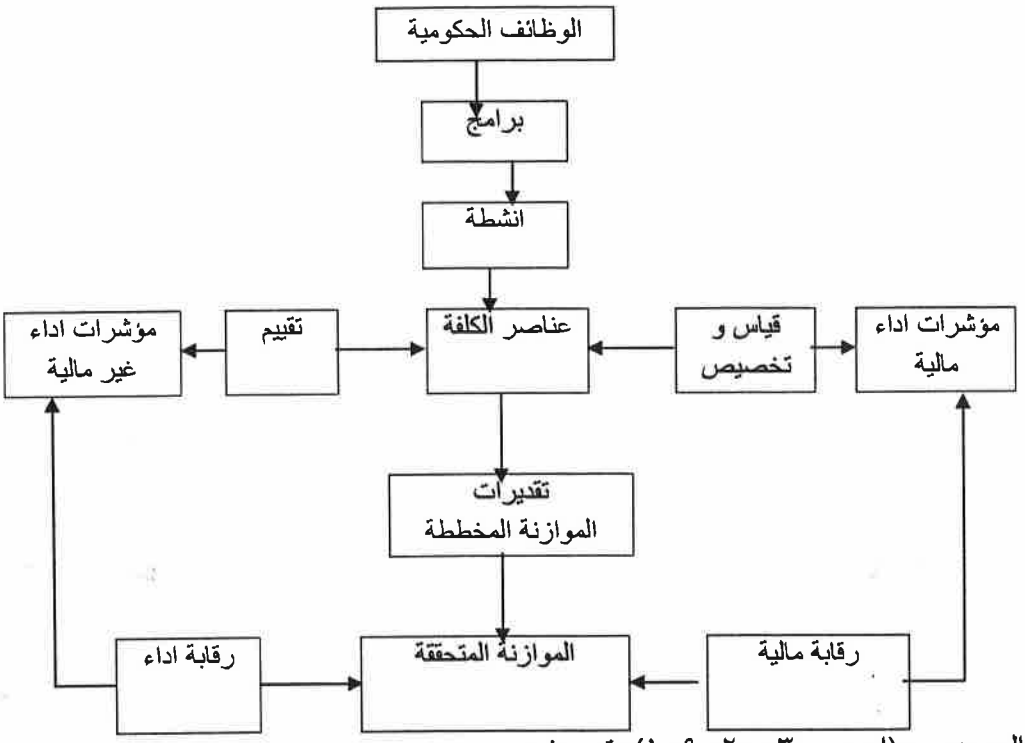
علاقة تحليل التكاليف مع اعداد الموازنة العامة

كما مر بنا في المبحث الاول فان هناك عدة مناهج لاعداد الموازنة العامة ، وهذه المناهج عملت مجموعة من العوامل على تطورها وحسب المتغيرات السياسية والاقتصادية التي شهدها العالم ، ولكن يمكن القول بصورة عامة ان مجمل هذه المناهج لم تكن تركز على موضوعية واهمية التكاليف باستثناء اسلوب موازنة البرامج والاداء ، مع ان تطبيق موازنة الاداء لم يكن ناجحا" ((بجانب صعوبة تطبيق الاصلاحات الجذرية في المؤسسات الحكومية فان الاداء بان الحكومة معنية او مهتمة اكثر بتقديم الخدمة بدلا" من استعادة التكاليف كاملة لم يسنده دليل ايظا" ، ولكن مع استمرار الازمات المالية ومع استنفاذ الوسائل الاخرى لتحريك الموارد فقد تحول الاهتمام الى قياس وحصر التكاليف))

(بريمكاند ، ١٩٩٩ ; ١٢٥) ويمكن تصوير علاقة قياس حصر الكلفة في موازنة البرامج والاداء بالشكل الاتي رقم (٢) اذ يمكن الاستناد الى مراكز الكلفة والتي تؤخذ على اساس برنامج موازنة الاداء ، ومن ثم تقدم الموازنة الكلية وفق سلسلة من موازنات الاقسام وموازنة لكل قسم تجزء ويتم اعدادها في اقسام جزئية (Kelley:2002;p3) ، اذ يتم تجميع مراكز الكلفة في كل قسم الى مجاميع فرعية وهذه بدورها يتم جمعها في شكل وظائف رئيسية ويكون حاصل حصر جميع هذه الوظائف هو الموازنة العامة للدولة (تطوير ، ٢٠٠٩ ; ٢٤)

وبشكل عام فان اعداد الموازنة على اساس مركز الكلفة يساعد في الرقابة ومن ثم مسالة الادارة عن انجازاتها ، اذ ان اغلب كلف الخدمات سوف يتم حصرها في مجموعات كما يجب ان تؤدي قبل تحليل التكاليف (ايمان ، مصدر سابق; ٣٤)

شكل رقم (٣)
موقع التكاليف في موازنة الاداء



المصدر :- (احمرو ،٢٠٠٣، ١٠٩) بتصرف

وهناك منهج ياخذ بنظر الاعتبار الهدف من الانفاق اي بنود النفقات والتي يتم تمثيل كلف سنوية مخزنة لمنتج او خدمة ، فهي تركز على الوظيفة المحاسبية والرقابية ، وليس على كمية الخدمات ، فهي تركز على كم من المال يتم تخصيصه لصنف معين من التكاليف ، ولكنها لا توفر اي معلومات تفصيلية بخصوص النشاطات و وظائف برنامج او قسم معين ، لذا فان هذه الموازنة وان كانت تعتمد على التكاليف غير انها اقل فعالية في تحليل الكلفة-المنفعة لكل برنامج

ويقف منهج التخطيط -البرمجة- الموازنة من اكثر المناهج في اعداد الموازنة العامة التصاقا" بالتكاليف ، كونه يعتمد الى مجموعة من المعايير العلمية الكلفوية في تحديد كلف البرامج ، وكذلك المنافع المادية والمالية والمعنوية المتوقعة من كل بديل وتنفيذه بكلفة اقل

المبحث الرابع
نظام التكاليف في المجمع العلمي العراقي

تاسس المجمع العلمي العراقي عام ١٩٤٧ مؤسسة ذات شخصية معنوية واستقلال مالي واداري ، ويهدف الى المحافظة على سلامة اللغة العربية والعمل على تنميتها وكذلك الحال مع اللغة الكردية والسريانية ، واحياء التراث العربي والاسلامي في العلوم والفنون والاداب والعناية بدراسة تاريخ العراق وتراثه والنهوض بالدراسات والبحوث العلمية وتشجيع وتعضيد التاليف والبحث والترجمة

ويتوسل المجمع لتحقيق اهدافه اعلاه من خلال وضع المعاجم و الموسوعات العلمية وتحقيق الكتب والوثائق القديمة ونشر الكتب والدراسات والرسائل الجامعية واصدار المجلات والنشرات واقامة المؤتمرات وعقد الندوات والمواسم الثقافية

والشكل رقم (٣) يوضح الهيكل التنظيمي الخاص بالمجمع العلمي العراقي

والمجمع العلمي العراقي يطبق نظام المحاسبة الحكومية وان تحليل نفقاته ترينا ان نفقات العاملين تاخذ الاهمية النسبية الكبرى من نفقاته كما هو موضح في الجدول الاتي :

جدول رقم (٢)

تطور النفقات الفعلية في المجمع العلمي العراقي ٢٠٠٨/٢٠٠٦

المبالغ مليون دينار

الفصل	٢٠٠٦		٢٠٠٧		٢٠٠٨	
	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%
نفقات العاملين	٦٨٠	٧٩,٣	٧٣٢	٦٦,٣	١٩٢٠	٨٧,٥
المستلزمات السلعية	٤١	٤,٧	٧٦	٦,٨	٩٤	٤,٢
المستلزمات الخدمية	٧٥	٨,٨	٨١	٧,٣	٩٠	٤,١
صيانة الموجودات	٣٥	٤	٤٤	٣,٩	٦٥	٢,٩
النفقات	٢٧	٣,٢	١٧١	١٥,٧	٢٤	١,٣
المجموع	٨٥٨	١٠٠	١١٠٤	١٠٠	٢١٩٣	١٠٠

المصدر:- اعداد الباحث بالاستفادة من سجلات المجمع العلمي العراقي

اما بالنسبة الى ايرادات المجمع العلمي العراقي فانها قليلة ولا تسد او تشكل الا جزء بسيط جدا" من نفقاته كونه جهة ذات نفع خدمي عام ولا يسعى الى تحقيق الربح ، والجدول الاتي رقم (٣) يوضح مقارنة الايرادات مع نفقات المجمع العلمي العراقي

جدول رقم (٣)
مقارنة ايرادات المجمع العلمي العراقي
مع نفقاتة للفترة ٢٠٠٦ / ٢٠٠٨
المبالغ مليون دينار

السنة	النفقات (١)	الايرادات (٢)	% ١:٢
٢٠٠٦	٨٥٨	٣١	٣.٦
٢٠٠٧	١١٠٤	٦	٠.٥
٢٠٠٨	٢١٩٣	١٤	٠.٦

المصدر :- اعداد الباحث بالاستفادة من سجلات المجمع العلمي العراقي .

حيث نجد ان نسبة الايرادات الى النفقات بلغت اقصى مداها عام ٢٠٠٦ وبنسبة ٣.٦% في حين كانت ٠.٥% و ٠.٦% على التوالي عامي ٢٠٠٧ ، ٢٠٠٨ .
ان مثل هدة الصورة توجب ضرورة وجود نظام كفوء في المجمع العلمي العراقي يعمل على احكام الرقابة على التكاليف ويساهم في ترشيد قرارات المجمع والتخطيط بصورة عامة والدقة في تقرير تخصيصات الموازنة .
ومهمة اعداد واقتراح نظام كفوء ليست هي بالسهلة بقدر مايتطلب دقة الامر توفير مجموعه من المقومات و الاسس المهمة وهدة يمكن النظر اليها كالاتي :-

١- وضع دليل لنظام التكاليف في المجمع العلمي العراقي . اد يعتبر العمود الفقري في نظام الكلفة وهدا الدليل يعكس نشاط المجمع والهيكل التنظيمي وكما هو موضح في الجدول رقم (٤) .

جدول رقم (٤)

دليل التكاليف في المجمع العلمي العراقي

التفاصيل	التبويب والمستوى	
	الثاني	الاول
مركز مراقبة النشاط الانتاجي		٥
دائرة المصطلحات	٥١	
دائرة العلوم الصرفة	٥٢	
دائرة العلوم التطبيقية	٥٣	
دائرة العلوم الانسانية	٥٤	
دائرة علوم اللغة العربية	٥٥	
دائرة التراث العربي والاسلامي	٥٦	
هيئة اللغة الكردية	٥٧	
هيئة اللغة السريانية	٥٨	
مركز مراقبة نشاط خدمات الانتاج		٦
قسم المكتبة	٦١	
قسم المطبعة	٦٢	
قسم الخدمات العلمية والفنية	٦٣	
مركز الخدمات الادارية		٨
رئيس المجمع والامانة العامة	٨١	
قسم التدقيق	٨٢	
قسم الشؤون القانونية والادارية	٨٣	
قسم الشؤون المالية	٨٤	
قسم الاعلام والعلاقات العامة	٨٥	
قسم الشؤون الهندسية	٨٦	
قسم الخدمات الادارية	٨٧	
مركز الخدمات الرأسمالية		٩

المصدر :- اعداد الباحث

٢- المجموعه المستندية والدفترية :-

ان نظام الكلفة المقترح يمكن وصفة كونة يتبع طريقة الاندماج مع النظام المحاسبي المالي حيث يمكن الاستفادة من المجموعه المستندية المالية في تسجيل التكاليف بعد ان تم مسك سجل اليومية الخاص بالتكاليف يعتمد اساسا على دليل الكلفة السابق .

٣- فترة التكاليف والقوائم

ان طبيعه عمل المجمع العلمي العراقي ليست هي بالمعقدة او الواسعة النشاط لدا فأن فترة ثلاث شهور تكون كافية لاستخراج قوائم التكاليف

٤- وحده الكلفة :-

ان طبيعه نشاط المجمع العلمي العراقي لا تتسم بالانتاج المادي والملموس وانما هي مختلفة ومتنوعه في اصدار مطبوعات دورية وتقديم استشارات واقامة ندوات وغيرها لدا اعتقد ان المهمه الاولية لنظام الكلفة في هدة المرحلة هو استخراج التكاليف حسب مراكز الكلفة المدرجة بالدليل المحاسبي الكلفوي .

٥- تحميل التكاليف غير المباشرة :-

كأي وحده فأن التكاليف في المجتمع يمكن النظر اليها كونها مباشرة وغير مباشرة لدا فأن الرواتب والاجور تعتبر تكاليف مباشرة في الدوائر الرئيسية اما الاخرى تعتبر غير مباشرة .

اما بالنسبة الى المستلزمات الخدمية فأنها في الغالب تعتبر غير مباشرة يتم توزيعها بأسس عادلة وكدلك الحال مع المستلزمات السلعية بأستثناء المستلزمات المصروفة الى المطبعة فأنها تعتبر مباشرة. وتكاليف الصيانة تعتبر مباشرة للموجودات >ات النفع العام في المجمع مثل صيانة وسائل النقل

وقد مايسمح به المسار البحثي للموضوع ومن منطلق لفت الانتباه الى اهمية نظم محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح سيتم توزيع النفقات على مراكز الكلفة الرئيسية في المجمع العلمي العراقي لبيان مدى اهمية >لك ويأمل الباحث الاستمرار في بحث الموضوع بصورة منفصلة في مقاسات اخرى ولباحثين اخرين كان يشكل الموضوع عنواناً لاطروحة في الدراسات العليا وهذا مايوضحة جدول رقم (٥) حيث بين توزيع النفقات على مراكز الخدمات والانتاج للسنوات ٢٠٠٦ ، ٢٠٠٧ ، ٢٠٠٨ .

ويمكن بخطوة اخرى توزيع نفقات مراكز الخدمات الانتاجية والادارية والراسمالية على مراكز الانتاج بعد اختيار اسس التوزيع الملائمة لنشاط والمجمع العلمي العراقي .

المبحث الخامس
الاستنتاجات والتوصيات

اولاً - الاستنتاجات

مع ان نظام محاسبة التكاليف قد لازم واعقب الثورة الصناعية وظهرت تطبيقاته الفعلية اولا" في الشركات الصناعية والهادفة للربح ، غير ان المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية ادت

بالضرورة الى تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح ، بما يوفره من معلومات تساعد في :-

١. التنبؤ الدقيق بنفقات الموازنة
٢. ترشيد وخفض التكاليف والمساعدة في الرقابة عليها

ثانياً - التوصيات

١. تعميق الدراسات والبحوث الاكاديمية العملية بموضوع محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية
٢. تشكيل لجنة خاصة من ديوان الرقابة المالية و وزارة المالية والجامعة ، لوضع اطار عام لنظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية
٣. اقامة الدورات التدريبية لموظفي القطاع الحكومي الخاصة باهمية نظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح
٤. ان يصار الى ربط الاطار العام لنظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية مع تقديرات الموازنة

المصادر

اولاً - الوثائق الرسمية

١. قانون المجمع العلمي العراقي رقم ٣ لعام١٩٩٥
٢. الموازنة الجارية للمجمع العلمي العراقي للسنوات ٢٠٠٦ ، ٢٠٠٧ ، ٢٠٠٨

ثانياً - المراجع العربية / الكتب

١. احمرو ، د. اسماعيل حسين ، ((المحاسبة الحكومية من التقاليد الى الحداثة)) ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان الطبعة الاولى ١٤٢٣هـ/٢٠٠٣
٢. بريمكاند أ ((المحاسبة الحكومية الفعالة)) ، ترجمة حسين عبد الرحمن ، مركز البحوث والدراسات الادارية ، ١٤٢٠هـ/١٩٩٩م
٣. لارسن ، جون وموش ، ن((المحاسبة المتقدمة)) تعريب ومراجعة د. وصفي ابو المكارم وكمال الدين سعيد ، دار المريخ ١٤١٨هـ/١٩٩٨م
٤. سلوم ، حسن عبد الكريم ((الاصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق)) الجامعة المستنصرية ، دون تاريخ

ثالثاً - المراجع العربية/الدراسات والبحوث

١. تطوير تنمية القدرات الوطنية في ادارة مؤسسات الدولة ، برنامج تدريبي عن الموازنة العامة ٢٠٠٩

٢. العبيدي ، ماهر موسى ، ((كفاءة تخطيط موازنة الدولة واثره في كفاءة السياسة المالية في العراق)) بحث في ندوة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ٢٠٠٧/٥/٤

٣. عبد الرحمن ، ايمان شاكر محمود ((دور منهج ادارة الكلفة المتكامل في التخطيط للموازنة العامة دراسة تطبيقية في كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بغداد)) رسالة دكتوراه مقدمة الى الجامعة المستنصرية ، ١٤٢٧هـ/٢٠٠٦م

٤. العزاوي ، محمد سلمان ((استخدام محاسبة التكاليف في احتساب تكاليف المؤسسات التعليمية دراسة تطبيقية في جامعة بغداد)) ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، العدد السابع المجلد ١ لسنة ٢٠٠٩

٥. كوريا ، داليا بيبو ،((دراسة تطبيقية عن الموازنة الجارية للمجمع العلمي العراقي للسنوات ٢٠٠٦ ، ٢٠٠٨)) بحث تخرج مقدم الى الكلية التقنية الادارية ، ايار ٢٠٠٩

رابعاً - المراجع الاجنبية

1. Engstorn , John.H and copler paual A , ((Essentials of Accounting for Government and Not-For-profit organization)) , seventh Edition , 2004 Mc Gra-Hill companies .

2. Kelley , Joseph T , ((cost information and Government Decision Making)) A Guide to using cost information Improve the Quality of Decision Making in Government 2002 . http//www, file .