



جمهورية العراق ديوان الرقابة المالية

النظام الحاسبي الموحد

الطبعة الثانية

٢٠١١

المقدمة

١- مبررات تحديث النظام المحاسبي الموحد

مضى على إصدار النظام المحاسبي الموحد (٢٥) عاماً، وكان مليبياً لإحتياجات الوضع الاقتصادي والمحاسبي في مرحلة الثمانينات والتسعينات من القرن العشرين، وقد شهد العالم والعراق تغييرات كبيرة في العقد الأول من القرن الواحد والعشرين، المتمثلة بالانفتاح الاقتصادي والاستثمار الأجنبي، وإصدار بعض التشريعات الخاصة لعدد من المؤسسات الحكومية مثل (البنك المركزي العراقي والمصارف وشركات التأمين وسوق العراق لأوراق المالية) التي ألزمت تطبيق معايير المحاسبة الدولية، كل هذا استدعى تحديث النظام المحاسبي الموحد ليلبي إحتياجات المرحلة الراهنة والمستقبلية.

وانسجماً مع الهدف الرئيس لمعايير المحاسبة الدولية، المتمثلة بتوحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية وإصدار التقارير المالية الملائمة على المستوى الدولي، سعى الديوان في الحفاظ على إستمرارية منحنى التوحيد المحاسبي في العراق عن طريق توحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية والتقارير المالية الملائمة للمقارنة بين مؤسسات القطاع العام والمختلط والخاص، مع مراعاة التقارب مع معايير المحاسبة الدولية، وللإرتقاء بمستوى المحاسبة في العراق وخدمة الإقتصاد الوطني، ويجعل التقارير المالية تلبى إحتياجات الوحدة الإقتصادية، ومستخدمي التقارير، والمحاسب القومي، والجهاز الضريبي، فضلاً عن كونه يتناول مفاهيم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

٢- أسلوب عمل لجان تحديث النظام

بناءً على ما تقدم قام الديوان بتشكيل لجان لتحديث النظام المحاسبي الموحد، مهمتها تحديث النظام وفق رؤية شاملة للوضع الاقتصادي والمحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية.

وقد إعتمدت اللجان في عملها على مقترحات وآراء الأكاديميين والعاملين في الوحدات الإقتصادية في القطاع العام، وأخضعت مقترحاتهم إلى الدراسة والتحليل وأخذت بأغلب المقترحات الواردة إليها بما يتلائم مع البيئة المحاسبية العراقية واستغرق عمل اللجان عدة سنوات وتوصلت إلى مسودة مشروع تعديل النظام المحاسبي الموحد وقد أخذت بنظر الإعتبار التعديلات التي وردت في

ملحق النظام المحاسبي الموحد، وعرض المشروع على مجلس الرقابة المالية لمناقشته وإقراره، وأضيفت بعض المقترحات من قبله ليأخذ صيغته النهائية.

ومن أبرز جوانب التحديث في النظام المحاسبي الموحد هي:-

- فصل قيمة الأرض عن البناء عند أقتناء المباني عن طريق الشراء.
- الاعتراف بخسائر استبدال الموجودات الثابتة.
- الأخذ بالمعالجات المحاسبية للموجودات الثابتة والمتداولة المتضررة والمفقودة نتيجة الحرب والظروف غير الطبيعية.
- المعالجة المحاسبية لنشاط التشييد بحسب طريقة قياس نتيجة النشاط (نسبة الانجاز أو العقد التام).
- المعالجة المحاسبية لرسملة نفقات الاقتراض.
- المعالجات المحاسبية لرسملة نفقات البحث والتطوير.
- الأخذ بحساب الاستثمارات العقارية لأغراض المتاجرة والاعتراف بخسائر هبوط قيمة الاستثمارات.
- التوسع في المعالجات المحاسبية للنشاط الزراعي بشقيه (النباتي والحيواني).
- اعتماد مفاهيم وكشوفات المحاسب القومي المحدثه من قبل وزارة التخطيط، بالاسترشاد بنظام الحسابات القومية المعد من قبل الأمم المتحدة.

٣- الفروض والمبادئ المحاسبية

اعتمد النظام المحاسبي الموحد الفروض والمبادئ المحاسبية وفق الاطار

المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية وهي:-

أ- الفروض المحاسبية:-

أولاً: فرضية الشخصية المعنوية: إستقلال شخصية الوحدة الإقتصادية أو المشروع عن شخصية مالكيها والغرض من ذلك هو إمكانية محاسبة المسؤولين في الإدارة عن التصرفات المالية التي تتعلق بالوحدة الإقتصادية.

ثانياً: فرضية الإستمرارية: حيث أن الوحدة الإقتصادية مستمرة في أعمالها إلى أجل غير محدد وليس في النية تصفيتها أو الحد من أعمالها ولا

يقصد بهذا الغرض الإستمرار إلى ما لا نهاية بل قد يكون لبعض المشاريع أهداف معينة تنتهي بتحقيق تلك الأهداف.

ثالثاً: فرضية ثبات قيمة العملة: ويعني أن البيانات المالية يجب أن تعد على أساس وحدة قياس ثابتة وتعتبر قيمة النشاط المثبتة غير قابلة للتغيير على الرغم من التغيير المستمر للقيمة الشرائية لوحدة العملة.

رابعاً: فرض الدورية (الفترة المحاسبية): اظهر المركز المالي ونتيجة النشاط بشكل دوري عادة تكون سنة أو أي فترة محاسبية أقل أو أطول من سنة بدل الانتظار إلى أنتهاء عمر الوحدة الاقتصادية.

ب- المبادئ المحاسبية:-

أولاً: مبدأ الكلفة التاريخية: ويعتبر من المبادئ الرئيسة للمحاسبة حيث يتم تثبيت كافة الموجودات الثابتة بالكلفة في تاريخ الشراء وهذا يعني ان الموجودات الثابتة ستبقى في السجلات الحسابية بالكلفة الأصلية طيلة فترة إستغلالها من قبل الوحدة الاقتصادية.

ثانياً: مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات: إن الهدف الرئيس للمحاسبة إعداد التقارير المالية لاطهار نتائج أعمال المشروع أو الوحدة الاقتصادية عن فترة مالية معينة حيث تم تجميع مصاريف الفترة مع ما يقابلها من إيرادات ذات الفترة لمعرفة نتيجة النشاط من ربح أو خسارة وهنا تظهر بعض المشاكل في تحديد المصروفات التي تخص تلك الفترة حيث إن بعض النفقات لها علاقة مباشرة مع الإيراد بينما في أحيان أخرى لا توجد علاقة مباشرة بين النفقة والإيراد مما يتطلب استخدام أسس معينة في تحديد تلك المصروفات التي تخص تلك الفترة.

ثالثاً: مبدأ الاستحقاق: يعني هذا المبدأ عند تنظيم حساب النتيجة في أي فترة مالية يجب ان يتضمن كافة المصروفات والإيرادات التي تحصل خلال الفترة المالية وتخصها بالذات، بغض النظر عن قبضها أو دفعها الفعليين على عكس الأساس النقدي والذي يعتبر كل ما يقبض أو يدفع خلال الفترة المالية ضمن حسابات تلك الفترة وان لم يكن ذا علاقة بنشاط الفترة.

رابعاً: مبدأ الثبات: ويعني ان السياسات والأسس المحاسبية المتبعة لا ينبغي تغييرها من فترة إلى أخرى بل يجب الاستمرار في استخدامها، مثال ذلك الطريقة المتبعة لاحتساب الاندثار أو تقييم بضاعة آخر المدة... الخ.

خامساً: مبدأ الاعتراف بالإيراد: يعني الاعتراف المحاسبي عند تحقق الشرطين الآتيين:-

- الاكتساب: ويعني اكتمال عملية تولد الإيراد أو الاقتراب من الاكتمال.
- التحقق: إمكانية تحويل الاصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية.

سادساً: مبدأ البيانات المالية: ان البيانات المحاسبية تنشأ نتيجة لتعامل المشروع مع اشخاص خارجيين وهذا التعامل ينشأ نتيجة مبادلة يترتب عليها قياس بوحدات نقدية وهذا القياس يتم على أساس السعر الذي تمت به المبادلة، اذن فهذه العملية تخلق البيانات المحاسبية ولهذا السبب يطلق البعض على هذه البيانات تجميعات اسعار حيث يقوم المحاسب بتجميعها بما يتفق مع الحركة الفعلية للعمليات الانتاجية والتسويقية، فمنها ما يتم تجميعه بسهولة مثل المواد والأجور المباشرة أما البعض الآخر يتم توزيعه على أساس زمني كالمصاريف الاضافية حيث يلاقي المحاسبين بعض الصعوبات في تقسيم هذه البيانات تحت اقسام معينة.

سابعاً: مبدأ الأدلة الموضوعية: يهدف هذا المبدأ إلى التأكد من ان تجميع النفقات والإيرادات التي تقابلها قد تمت على أساس سليم أي إن إعادة التقسيم والتجميع في السجلات المحاسبية يجب أن يكون مدعماً بدليل موضوعي، والدليل الموضوعي يجب أن لا يكون مكلفاً بحيث يؤدي إلى انتفاء الغرض منه اذ يجب ان يؤخذ بنظر الاعتبار في اختيار الدليل عامل النفقة وعامل الوقت والمجهود اللازمين للحصول على الدليل المادي المؤيد لصحة عملية الانفاق أو عملية الإيراد أي توفير كل ما يوثق تلك العمليات ويبعد أي شك في صحتها وسلامتها.

ثامناً: مبدأ الافصاح الكافي: ضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لاعطاء مستخدم هذه التقارير صورة

واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية، ويتم ذلك بالتأشير على القوائم المالية أو بإضافة كشوفات ملحقة أو ضمن تقرير الإدارة وذلك وفقاً للقاعدة المحاسبية العراقية.

ج- الاستثناءات:-

أولاً: الأهمية النسبية: تعتبر المعلومات المحاسبية عديمة الأهمية إذا تضمنها أو حذفها لا يؤثر على متخذ القرار.

ثانياً: الحيطة والحذر: في ظل ظروف عدم التأكد يجري الاعتراف بالخسائر المتوقعة ولا يعترف بالايادات المتوقعة، ومن الامثلة البارزة تقييم المخزون السلعي والاستثمارات قصيرة الاجل بالكلفة أو القيمة التحصيلية ايهما أقل.

ثالثاً: تغلب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني: تنصب المعالجة المحاسبية على الجوهر (المضمون) الاقتصادي للحدث أو المعاملات المالية وليس شكلها القانوني، وذلك مثل عقود الايجار طويلة الأجل.

٤- السمات الأساسية للنظام المحاسبي الموحد

أ- الشمولية:

أولاً: شموليته لمنشات القطاع العام.

ثانياً: شموليته لكافة النفقات الاستثمارية والتشغيلية بغض النظر عن مصدر تمويلها.

ثالثاً: تبويب الحسابات بصورة تخدم متطلبات الحسابات المالية التقليدية ومتطلبات الحسابات الكفوية والسعرية والحسابات القومية وغيرها من البيانات اللازمة لاغراض الرقابة والتخطيط وعلى وجه الخصوص مايتعلق بمكونات القيمة المضافة حيث خصصت لها الحسابات المناسبة وهي :

ح/٣١ الرواتب والاجور

ح/٣٦ الفوائد واستئجار الأراضي

ح/٣٧ الاندثار

ح/٣٨ المصروفات التحويلية

هذا بالإضافة إلى ان ماورد في النظام من حسابات مخصصة للضرائب والرسوم (٣٨٤) وحساب الاعانات (٤٧) وحسابات مراقبة كلفوية تسهم في توفير المعلومات اللازمة لأغراض السياسة السعرية وإعداد هيكل السعر بمكوناته الأساسية.

ب- البساطة والمرونة في التطبيق:

يستهدف النظام تخفيف العبء المحاسبي الملقى على عاتق الوحدات المستخدمة للنظام مع ابقاء إمكانية تأمين كافة البيانات اللازمة لأغراض المحاسب القومي والرقابة والتخطيط وذلك عن طريق اللجوء إلى:-

- ١- اعتماد مصادر أخرى للمعلومات خارج النظام لتأمين بعض البيانات الاحصائية التي تحتاجها الجهات المختلفة وفي مقدمتها البيانات الخاصة بالرسوم الكمركية المدفوعة.
- ٢- اعداد كشوفات احصائية ملحقة بالنظام لتغطية متطلبات المحاسب القومي والرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات.

٥- المبادئ والأسس

إن أهم المبادئ والأسس والاعتبارات التي اعتمدها اللجنة الرئيسية لاعداد النظام الموحد ما يأتي:-

- ترتيب تبويب الحسابات بصورة تخدم متطلبات الحسابات المالية والتقليدية بالإضافة إلى متطلبات الحسابات الكلفوية والسعرية والحسابات القومية وغيرها من البيانات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة وعلى وجه الخصوص مايتعلق بمكونات القيمة المضافة .
- اعتماد الترقيم العشري والتبويب المتسلسل المنطقي لحسابات الدليل بهدف تسهيل إستخدام الحاسبة الألكترونية في مسك السجلات وبشكل يؤدي إلى تجميع البيانات تلقائياً وفق تبويبات الدليل بما يخدم التخطيط والمتابعة والرقابة.
- التمييز بين النشاط الجاري والنشاط الاستثماري وكذلك التمييز بين النشاط الاعتيادي والنشاط الاستثنائي للوحدة.

- اعتمادها الحسابات المتقابلة ضمن حسابات الميزانية وذلك لظهور المركز المالي ومسؤوليات والتزامات الوحدة بصورة واضحة تطبيقاً لمبدأ الالتزام وتأميناً لمؤسسات الرقابة والضبط الداخلي وتوفير المعلومات المطلوبة .
- اعتماد مبدأ الاستحقاق في كافة التصرفات المالية وبالاخص في نهاية السنة المالية مع التأكيد على الأهمية النسبية والمادية لمبالغ المعاملات التي تجريها الوحدة للغرض المذكور.
- اعتماد أسلوب قيد الاستحقاق بهدف توفير البيانات التي يحتاجها المحاسب القومي لأغراض التخطيط والرقابة مع وضع ضوابط لهذا الاستخدام بما يجنب الكادر المحاسبي للوحدة من تحمل أي جهد اضافي غير مبرر.
- إبراز قطاع التشيد والبناء في الدليل المحاسبي بالنظر لأهمية وخصوصية هذا القطاع.
- إبراز حسابات التكاليف في فصل خاص نظراً لأهميتها مما يساعد في عملية تجميع البيانات لأغراض احتساب عناصر التكاليف وفق حسابات المراقبة ومراكزها الفرعية.
- استبعاد الحسابات التي لاتعكس واقعها الفعلي كما هو الحال بالنسبة لحسابات المزايا العينية وتعويض ذلك بالاعتماد على التحليلات الكفوية والاحصائية.
- تبويب الأصول الثابتة بصورة عامة حسب طبيعتها واستخداماتها في النشاط وعلى أساس التمييز بين الطاقات الانتاجية المستغلة والمشروعات التي لم تنهيا للاستغلال بعد أي تمييز بين الموجودات الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ مما يساعد في قياس حجم الاستثمار ونوعيته.
- وضع الأسس التي تميز بين الملكية العامة (راس المال والاحتياطي) وملكية الوحدة من حيث المعالجة المحاسبية والتبويب لأغراض راس المال الثابت.

٦- نطاق تطبيق النظام المحاسبي الموحد

- أ- يطبق النظام المحاسبي الموحد على جميع الوحدات الإقتصادية في القطاع العام وإدارات التمويل الذاتي التي تتعامل على أسس اقتصادية وتستهدف تغطية كلف انتاجها أو أكثر عموماً بغض النظر عن ارتباطها الإداري مع مراعاة ما يلي:-

- يطبق النظام المحاسبي الموحد على الوحدات الاقتصادية الانتاجية باعتبار ان نفقاتها توزع على التشكيلات التابعة لها.
- يطبق النظام على جميع مراكز التدريب التي تعمل لصالح الجهات الانتاجية باعتبار ان نفقات هذه المراكز توزع على المنشآت الانتاجية المستفيدة منها.
- يشمل تطبيق النظام منشآت دور النشر والطباعة والتوزيع بغض النظر عن حجم الدعم والاعانات التي تستلمها من الدولة باعتبارها منشآت انتاجية ينطبق عليها المفهوم الوارد أعلاه.
- تعتبر جميع مؤسسات ومنشآت القطاع العام التي تمارس أعمال التشييد والمراكز الاستشارية والمختبرية المتعلقة بها مشمولة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد باعتبارها من الجهات التي يفترض بها التعامل على أسس اقتصادية.
- يطبق النظام على كافة منشآت القطاع العام السياحية باعتبارها من المنشآت الانتاجية التي تتعامل على أسس اقتصادية.
- ب- يشمل تطبيق النظام جميع الجمعيات التعاونية.
- ج- يطبق النظام المحاسبي الموحد على جميع شركات القطاع المختلط.
- د- تستثنى من تطبيق النظام المحاسبي الموحد الجهات الآتية:-
- الوزارات والدوائر التي تعتبر موازنتها جزءاً من موازنة الدولة الاعتيادية.
- المصارف.
- شركات التأمين.

٧- محتويات النظام المحاسبي الموحد

يتضمن النظام المحاسبي الموحد من عدة فصول وهي (الاطار العام لدليل الحسابات، شروحات الدليل، المعالجات القيدية، القوائم المالية والحسابات الختامية، المجموعة المستندية والدفترية، تعليمات وجداول الاندثار، التكاليف، الموازنات التخطيطية، الحسابات القومية ومكننة النظام بالحاسبة الالكترونية) وكما مبين بالآتي:-