

دور النظام المحاسبي الموحد في إعداد حسابات الإنتاج والدخل القومي في سورية

الدكتور حسين القاضي
قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد
جامعة دمشق

ملخص

تؤدي حسابات الإنتاج والناتج والدخل القومي دوراً هاماً في رسم وترشيد السياسات الاقتصادية في دول العالم كلها، وتهتم منظمة الأمم المتحدة في إعداد نظم موحدة للحسابات القومية لتسهيل احتساب معدلات النمو الاقتصادي ومقارنتها بين الدول، وقد صدر التعديل الأخير لنظام الحسابات القومية الصادر عن الأمم المتحدة في عام ١٩٩٣. وقد وضعت سورية نظامها المحاسبي الموحد أول مرة منذ عام ١٩٧٤ منقولا عن النظام المصري (مع تعديلات خفيفة) الذي استهدف تقديم الأرقام اللازمة لإعداد حسابات الإنتاج والدخل القومي متبنياً تعاريف ومصطلحات تتناسب مع أهداف إعداد الحسابات القومية مما يسهل على العاملين في تجميع هذه الحسابات القومية تجميع الإحصاءات اللازمة مباشرة من خلال حساب العمليات الجارية الذي كانت العمليات والقيود المحاسبية ترتبط به بشكل مباشر. أما القوائم المالية التقليدية أو حسابات النتائج فقد كانت تعد بشكل إحصائي خارج السجلات المحاسبية الرسمية. ومع أن النظام المحاسبي الموحد في سورية قد عدل في عام ١٩٧٨ لإعطاء الأولوية للقوائم والحسابات التقليدية وترك حساب العمليات الجارية ليعد إحصائياً، إلا أن هذه التجربة تحتاج إلى وقفة لإعادة التقويم. إذ بين هذا البحث أن حسابات الدخل والإنتاج القومي ما زالت تعد بشكل تقديري دون أي استفادة من النظام الذي أعد أساساً لتسهيل إعداد الحسابات القومية، وإن كثيراً من المؤسسات والشركات لا تعد القوائم الإحصائية الخاصة بالحسابات القومية وتوصل إلى نتائج أهمها:

- ١ - اكتفاء المؤسسات والشركات بإعداد القوائم المالية بطريقة موحدة مما يجعل العاملين في الحسابات القومية قادرين على تجميع إحصاءاتهم من هذه القوائم مباشرة.
- ٢ - إدخال بعض التعديلات على دليل الحسابات من شأنها أخذ التطورات التي جاء بها النظام الأخير المعدل للحسابات القومية، وتخفيف التعقيدات الموجودة حالياً مما ينعكس على تسريع وتبسيط إعداد حسابات الإنتاج والناتج والدخل وجعلها أكثر موثوقية..

منهج الدراسة:

اعتمد البحث على المنهج التحليلي من خلال دراسة نظام الحسابات القومية الجديد وخاصة ما يتعلق بالحسابات الجارية (الإنتاج والناتج والدخل..) ودراسة مخرجات النظام المحاسبي

الموحد المتعلقة بهذه الحسابات لإمكان التوصل إلى الثغرات المتوافرة وقد انتهت الدراسة التحليلية إلى وضع الفرضين الآتيين:

- ١ - إن حساب العمليات الجارية بوضعه الراهن لا يقدم أي فائدة لإعداد الحسابات القومية.
- ٢ - لا بد من إدخال تحسينات على نظام الإفصاح المحاسبي ليجعل قائمة الدخل أو الحسابات الختامية أكثر ملاءمة لإعداد حسابات الإنتاج والنتائج والدخل القومي بما ينسجم مع المفاهيم المعاصرة التي تبدو من خلال نظام الحسابات القومية المعدل في عام ١٩٩٣.

وقد وضعت استمارة فيها عدد من الأسئلة المتعلقة بالفرضين السابقين ووزعت على ١٠٠ مدير مالي أو رئيس محاسبة من العاملين في منطقة دمشق بمدنيتها وريفها. وقد أجاب ٣٥ من المستجوبين، وألغيت استمارة واحدة تحتوي على إجابات متناقضة بشكل فاضح، وقد تم اختيار الإجابات وترجيح النتائج إحصائياً. وكانت النتائج مؤيدة للفروض بشكل عام، وقد اختتمت الدراسة بوضع التوصيات المناسبة بما يؤدي إلى تبسيط العمل وتسريع إعداد الحسابات القومية ذات العلاقة بشكل أكثر موضوعية بسبب اشتقاقها مباشرة من القوائم المالية المعدة من السجلات المحاسبية، دون الاعتماد على الأسلوب التقديري من خلال استمارة تعبأ من خارج السجلات المحاسبية كما هو سائد في الوقت الحاضر.

وتقسم هذه الدراسة إلى الأقسام الآتية:

- ١ - حساب الإنتاج.
- ٢ - حسابات التوزيع الأولي للدخل.
- ٣ - حسابات التوزيع الثانوي للدخل.
- ٤ - الدراسة الميدانية.
- ٥ - النتائج والتوصيات.

١ - الإنتاج:

تهدف الحسابات القومية إلى عرض النشاط الاقتصادي للمجتمع بطريقة معيارية منظمة (Edeg and Peacock 8) مما يمكن من تحديد مستوى الأداء الاقتصادي وتصميم السياسات الاقتصادية اللازمة بالاعتماد على الحسابات أو المتغيرات الاقتصادية القومية (G. Sturel P38)، ولعل أكثر هذه المتغيرات أهمية هو الناتج القومي الذي يعد أهم متغيرات حساب الإنتاج على مستوى المشروعات والقطاعات والمستوى الوطني عامة.

ويعرف نظام الحسابات القومية الجديد (chap 1.7) الإنتاج بأنه عملية مادية تضطلع بها إدارة وحدة مؤسسية، تستعمل فيها اليد العاملة والأصول لتحويل مدخلات السلع والخدمات إلى

مخرجات سلعية أو خدمية. ولا بد من أن تكون السلع والخدمات قابلة للبيع في السوق^١، ويمثل معيار قابلية التسويق معياراً أساسياً، من أجل أن تكون القيم التي تعبر عنها حسابات النظام أقرب إلى الموضوعية... ولا بد من أن يتم الإنتاج كذلك بتحريض من وحدة مؤسسية أو شخصية معنوية، ويخضع إلى رقابتها ومسؤوليتها، فتربوية الأسماك في الأحواض تعد إنتاجاً، أما زيادة الثروة السمكية في البحار والمحيطات فلا تعد إنتاجاً.

ويعتمد النظام اعتماداً شديداً على النظرية الاقتصادية، ويطبق طريقة القيد المزدوج المستخدمة في المحاسبة. وبذلك فإن نظام الحسابات القومية يبنى على تكاليف الفرص البديلة، كما تقوم المعاملات بالسعر الفعلي الذي ينفق عليه المتعاملان (الوحدة البائعة والوحدة المشترية)، وبذلك تكون الأسعار السوقية هي المرجع الأساسي للتقويم. وكذلك تقوم الأصول والخصوم من حيث المبدأ بالأسعار الجارية بتاريخ إعداد الميزانية، اعتماداً على افتراض إعادة التقويم بالأسعار الجارية دورياً. والطريقة المفضلة لتقويم المخرجات هي الأسعار الأساسية، وهي الأسعار قبل إضافة الضرائب إلى المنتجات وقبل طرح إعانات الإنتاج أو التصدير. ويمكن اللجوء إلى أسعار المنتجين عندما لا يمكن اعتماد الأسعار الأساسية، وأسعار المنتجين هي الأسعار الأساسية ذاتها مضافاً إليها الضرائب غير المباشرة ناقصاً الإعانات المالية (إنتاج وتصدير..) (chap 2.13).

ويعد حساب الإنتاج الأول في سلسلة الحسابات التي تعد على مستوى الوحدة المؤسسية أو القطاعات الاقتصادية أو الاقتصاد الوطني بشكل عام، هو الحساب الأساسي التي تشتق منه الحسابات الأخرى القيمة المضافة أو الناتج المحلي بالإضافة إلى حسابات الدخل المختلفة. ويكمن عرض حساب الإنتاج الفرضي الآتي:

حساب الإنتاج

المخرجات	8553	الاستهلاك الوسيط	3775
		القيمة المضافة الإجمالية استهلاك (اهتلاك)	4778
		رأس المال الثابت	589
		القيمة المضافة الصافية	4189

ومن المعروف أن الإنتاج أو الناتج ينسب إلى فترة محاسبية معينة وهي في الأغلب سنة، مما يجعل من الضروري أخذ تغيرات المخزون بالحسبان لدى حساب قيمة المخرجات دون الاكتفاء بقيمة المبيعات التي نقلت ملكيتها ومخاطرها إلى الوحدات المؤسسية الأخرى أي أن:

^١ ويستثنى من ذلك الخدمات الحكومية.

قيمة المخرجات = قيمة إجمالي المبيعات أو الاستعمالات الأخرى¹ + قيمة التغيرات في المخزون ولما كان الناتج القومي الإجمالي هو مقياس للإنتاج وليس للمبيعات فإن السلع المنتجة في أثناء السنة تحسب كجزء من الناتج القومي الإجمالي، سواء بيعت هذه السلع أو أضيفت إلى المخزون (39 أيد جمان).

وكذلك فإن الناتج القومي هو مقياس للإنتاج الجاري، فإنه لا يتضمن كثيراً من المعاملات السوقية التي تدخل في المبيعات أحياناً كالمعاملات التي تضم السلع المستعملة والتي لا تدخل ضمن الناتج القومي، إذ إن مثل هذه المعاملات سبق أن حسبت في الإنتاج والناتج في الفترات السابقة.

ولا بد من طرح الاستهلاك الوسيط (من سلع وخدمات) من قيمة المخرجات تلافياً لازدواج الحساب، فلو أن مخرجات إحدى شركات السيارات بلغت 8553 إلا أن هذه الشركة قد استقادت من محركات سبق وأنتجتها شركة المحركات وأن شركة المحركات هذه سبق وأن سجلت مبيعاتها إلى شركة السيارات 3775 كمخرجات، ولما كانت المحركات تدخل في إنتاج السيارات وإن قيمتها دخلت في سعر السيارات أساساً فلا بد من طرح قيمة السلع الوسيطة هذه للتوصل إلى القيمة المضافة الحقيقية التي أسهمت فيها شركة السيارات. ومن أجل التوصل إلى القيمة المضافة الصافية لا بد من طرح قيمة اهتلاك رأس المال الثابت من القيمة المضافة الإجمالية.

ولكي يكون اهتلاك رأس المال الثابت منسجماً مع عناصر حساب الإنتاج الأخرى فقد اقتضى نظام الحسابات القومية الجديد (chap 6) أن يقوم الاهتلاك بالرجوع إلى الأسعار الجارية المستعملة لتقويم المخرجات والاستهلاك الوسيط.

ويبدو أن القاعدة الأساسية التي يستند إليها قياس التغير في المخزون بحسب نظام الحسابات القومية الجديد هي تسجيل المخرجات وقت إنتاجها وتقويمها بأسعار البيع سواء بيعت على الفور أو استعملت على نحو آخر أو سجلت مع المخزون لتباع أو تستعمل في وقت لاحق. أما اختلاف أسعار البيع الفعلية عن أسعار البيع الرسمية التي سجلت فيها المخرجات فقد عالجها النظام المذكور في حسابات مكاسب أو خسائر الحيازة الحيادية أو الوهمية. (chap 6)

ويعترف النظام بإضافة نفقات التخزين إلى قيمة المخزون السلعي، وهذا يخالف الفكر التقليدي الذي يعد خدمة التخزين مستقلة عن قيمة المخزون، بل يعدّها نفقة غير مباشرة تحملها محاسبة التكاليف على أسس تحكّمية، ويذهب مدخل تكلفة الأنشطة المعاصر إلى المحافظة على استقلاليتها عن باقي الأنشطة ويتم توزيعها على المراكز المستفيدة. إلا أن ما ذهب إليه نظام الحسابات القومية الجديد يجد صداه في كتابات بعض منظري المحاسبة المعاصرين وهو أكثر انسجاماً مع النظرية الاقتصادية (القاضي، نظرية، ١٥٧).

عندما تستغرق عملية الإنتاج وقتاً طويلاً لتكتمل، نص النظام الجديد على ضرورة تسجيل المخرجات بصورة مستمرة بوصفها أعمالاً قيد التنفيذ. إذ إن استمرار عملية الإنتاج تستلزم تسجيل المخرجات في الفترة المحاسبية المختصة.

¹ يقصد بالاستعمالات الأخرى منتجات المشروع التي قد تجري مقايضتها بسلع أو خدمات أخرى أو تقدم للعاملين كتعويضات عينية أو يحتفظ بها من أجل استهلاكها النهائي الخاص أو تكوين إجمالي رأس المال الثابت وما إلى ذلك.

ويحتسب الاهتلاك بالنسبة لجميع الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة التي يمتلكها المشروع ولكنه لا يحتسب للسلع الثمينة (كالمعادن النفيسة، والأحجار الكريمة) التي لا يتوقع أن تنخفض قيمتها بمرور الزمن.

ولا يترتب الاهتلاك إلا على مخرجات عملية الإنتاج (chap VI 76) لذا فهو يختلف عن استنزاف أو هبوط قيمة الأصول غير المنتجة مثل الأرض أو الرواسب المعدنية أو الفحم أو النفط الخام أو الغاز الطبيعي. إلا أن ذلك لا يمنع من احتساب الاهتلاك على المخرجات أو النفقات الخاصة بها. ومن جهة أخرى فإن الخسائر الناتجة عن الحروب أو الكوارث لا تدرج ضمن اهتلاك رأس المال الثابت، ويكتفي بحسب النظام (chap VI 7) بتسجيلها في حساب التغييرات الأخرى في حجم الأصول وتعامل بأسلوب الخسائر الناجمة عن التطورات التكنولوجية غير المتوقعة.

١ - ١ مدى كفاية حساب العمليات الجارية:

بينما أن النظام المحاسبي الموحد الذي عدل عام ١٩٧٨ عدّ حساب العمليات الجارية، بمنزلة قائمة إحصائية تعد من دليل الحسابات خارج السجلات المحاسبية وهو الحساب المسؤول عن تقديم المعلومات الجاهزة لإعداد الحسابات القومية، ونبين فيما يأتي المرحلة الأولى من هذا الحساب التي تقدم إجمالي القيمة المضافة:

حساب العمليات الجارية

× × مستلزمات سلعية	× × صافي مبيعات الإنتاج التام
× × مستلزمات خدمية وتوريدات خارجية	× × تغير مخزون الإنتاج التام بالتكلفة
× × مشتريات بغرض البيع	× × فرق تقييم التغير في مخزون الإنتاج التام
	× × تغير مخزون الإنتاج غير التام بالتكلفة
	× × مخلفات الإنتاج
	× × مشغولات داخلية بالتكلفة
	× × إيرادات تشغيل للغير
	× × خدمات مبيعة
	× × صافي مبيعات البضائع بغرض البيع

تغير مخزون البضائع بغرض البيع	× ×	إجمالي القيمة المضافة بسعر السوق	× ×
فرق تقييم تغير مخزون البضائع بغرض البيع	× ×		
المجموع	<u>××</u>		<u>××</u>
	<u>×</u>		<u>×</u>

ومن الواضح أن هذا الحساب حاول التوفيق بين مدخلين مختلفين: الأول مدخل التكلفة التاريخية الذي تعمل بمقتضاه المحاسبة المالية المستخدمة عادة، والثاني هو مدخل القيمة الجارية (سعر السوق) المنسجم مع النظرية الاقتصادية وتعمل بمقتضاه الحسابات القومية. عن طريق إضافة فروق التقويم إلى المخرجات لتصبح مسعرة بالقيم الجارية، ثم إعادة خصم هذه الفروق في مرحلة تالية (Eli Baflov P 840) ولعل أهم الملاحظات التي ترد بهذا الشأن هي:

١ - ١ - ١ - اعتمد النظام حساب المخزون على أساس الجرد المستمر بالنسبة لحسابات المواد في حين عدّه حساباً جردياً بالنسبة للبضاعة في أثناء التصنيع والبضاعة تامة الصنع. ولا يخفى ما لأسلوب الجرد الدوري من ضعف في الرقابة على المخزون السلعي حيث لا تتحرك أرصدة المخزون المحاسبية بما يتفق مع الحركة المادية للمخزون. وهذا لا ينسجم مع التطور الذي أصاب نظم المعلومات المحاسبية في العقود الأخيرة، بحيث أصبح الحاسوب قادراً على تحديث البيانات المحاسبية بشكل مستمر، مما يمكن الإدارة من التخطيط والرقابة على المخزون السلعي في الوقت المناسب ويؤدي إلى الربط المحكم بين بيانات التكاليف وبيانات المحاسبة المالية من خلال نظام التكامل للمعلومات المحاسبية. أما الحساب (137) والحساب (271) بهدف الرقابة الإحصائية على الإنتاج التام بسعر البيع فهما حسابان غير مستخدمين من الناحية الفعلية.

١ - ١ - ٢ - اعتماد طريقة الوسطي المرجح لتسعير المخرجات من عناصر المخزون السلعي: ومن المعروف أن هذه الطريقة توفيق بين التدفقات المادية لعناصر المخزون والتي يفترض أن تتم على أساس طريقة الوارد أولاً ينصرف أولاً ، FIFO ، والتدفقات الاقتصادية التي تفصل بين تغير المخزون الذي يحدث خلال العام الجاري والمخزون المدور من العام الماضي LIFO والذي يمثل رأس مال مستمراً على شكل أصول متداولة. لذا فإن الطريقة الأنسب لأغراض الحسابات القومية هي طريقة المخزون الثابت التي تثبت قيمة المخزون السلعي في آخر الدورة المحاسبية من حيث الكمية والسعر، وكل زيادة عليه تعالج على أساس LIFO بحيث يتم استبعاد إنتاج العام الجاري وتسجيله مع المخرجات الداخلة في حساب الناتج القومي دون تغيير أسعار رصيد أول المدة لأنه ثابت من السنوات السابقة، وقد قدم الحاسوب مرونة كافية لاستخدام هذه الطريقة الأكثر انسجاماً مع المفاهيم الاقتصادية.

١ - ١ - ٣ - بين النظام المحاسبي الموحد (ص ٥٢) أن المقصود بصافي مبيعات الإنتاج التام قيمة الإنتاج التام المبيع للزبائن خلال الدورة المالية تسليم مخازن المؤسسة البائعة طبقاً

لقيم الفواتير. وهو يختلف عن مفهوم السعر الأساسي الذي اعتمده نظام الحسابات القومية في الأمور الآتية:

١ - ١ - ٣ - ١ - عدم الإفصاح في القوائم المالية عن أية ضريبة تدفع ويتلقاها المنتج مضافة إلى سعر السلعة كما في حالة بيع الذهب أو السيارات التي قد تتضمن ضريبة الإنفاق الكمالي، على أن يقوم البائع بتسديدها فيما بعد. ولما كان السعر الأساسي يتضمن المبلغ الذي يحتفظ به المنتج، فإن إبراز مثل هذه الضرائب ومنها ضريبة القيمة المضافة بشكل مستقل ضرورة لا بد منها، وخاصة إذا أخذنا بالحسبان إمكان فرض ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات في سورية، الذي قد يقتضيها الانضمام إلى اتفاقية المنظمة الدولية للتجارة (WTO)، وقد صار من الشائع في كثير من دول العالم أن تتضمن الفاتورة مباشرة تلك المبالغ التي قبضها البائع مضافة إلى السعر الأساسي كي تسهل معالجتها محاسبياً تمهيداً لإعادة دفعها إلى الدوائر الضريبية المختصة من جهة ولتسهيل التفريق بين قطاعات الحسابات القومية (قطاع الشركات غير المالية والقطاع الحكومي).

١ - ١ - ٣ - ٢ - أبقى النظام المحاسبي الموحد الضرائب والرسوم السلعية (351) ضمن تكلفة المواد المشتراة أو المستوردة، لكنه استدرك واستبعدها لأغراض إعداد الحسابات القومية بصورة إحصائية؛ مما يؤدي إلى إهمالها وعدم التوصل إلى أرقام موضوعية بشأنها مما يؤدي إلى جعل حساب الإنتاج مضللاً، من حيث اعتماده على قيمة غير دقيقة للسلع الوسيطة، وبضخم تكاليف الإنتاج ويعقد الفصل بين القطاعات الاقتصادية المختلفة. ونرى أن استبعاد مثل هذه الضرائب والرسوم من تكلفة المواد يؤدي إلى انسجام أكبر مع النظرية الاقتصادية والحسابات القومية من جهة وهو ضرورة تملئها تطورات النظم الضريبية المعاصرة، وهو فوق ذلك يتفق مع الاتجاهات المعاصرة في تطور الفكر المحاسبي، ومن شأن الأخذ به جعل التكاليف قابلة للمقارنة بين المنشآت وبين الدول، ويجعل المشروعات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص أكثر قدرة على المنافسة بسبب استبعاد هذه الضرائب من التكاليف.

١ - ١ - ٣ - ٣ - أضاف النظام قيمة فرق التقويم بين سعر التكلفة وسعر البيع، إلا أن هذه المعالجة تمت بشكل إحصائي أي خارج النظام المحاسبي ولم تطبق من الناحية العملية، كما أن تأثيرها ينحصر في السنة الأولى لتطبيقها فقط، إذ إن بضاعة آخر المدة في العام الأول هي بضاعة أول المدة في العام الآتي، أي أن تأثيرها على الأمد البعيد يمكن أن يهمل.

١ - ١ - ٣ - ٤ - عرضنا من قبل أن نظام الحسابات القومية الجديد أيد طريقة القسط الثابت في اهتلاك الأصول الثابتة، وهي الطريقة المتبناة في النظام المحاسبي الموحد. أما حساب العمليات الجارية فقد توصل في المرحلة الأولى إلى إجمالي القيمة المضافة وليس إلى صافي القيمة المضافة الذي يعد مؤشراً هاماً على الصعيد الاقتصادي (عبد الرزاق قاسم 333) مما يقتضي وضع مصروف الاهتلاك في المرحلة الأولى من مراحل قياس القيمة المضافة. أما بالنسبة للأخذ بالقيمة الجارية لدى تقويم

الأصول الثابتة أو احتساب اهتلاكها، فقد أشار إليها النظام المحاسبي الموحد بقوله: ((من الضروري تأمين الفرق بين القيمة الاستبدالية والقيمة التاريخية للموجودات الثابتة وذلك للمحافظة على الإمكانية الإنتاجية للمال المستثمر في المؤسسة. ويعدّ مقابل فروق القيمة الاستبدالية كاحتياطي عام عند توزيع الأرباح، ويظهر ضمن الاحتياطيات باسم [احتياطي ارتفاع أسعار الموجودات الثابتة، ويكون الاحتياطي المذكور على دفعات سنوية تحدد بقرار من وزير المالية]))

ومع ذلك فإن هذه الفقرة لم تجد طريقها إلى التنفيذ منذ صدور النظام المحاسبي الموحد، والواقع أن هناك صعوبات عملية تحول دون تطبيق مثل هذه الفقرة أهمها:

- إن الوصول إلى القيمة الاستبدالية أمر بالغ الصعوبة، إذ إنّ الآلات القديمة قد نسقت فنياً ومن الصعب الوصول إلى تكلفة استبدال آلات مشابهة لها بشكل موضوعي وإن العمل على تأمين المال اللازم لبدل مماثل هو منطلق أصحاب الاستبدال التقليديين (Edwards and Bell P 21)، علماً أن النظام المحاسبي الموحد استهدف الأخذ بتكلفة الاستبدال من أجل احتساب مصروف الاهتلاك وليس بهدف إعادة تقويم الأصل الثابت.
- أما الأخذ بالاهتلاك على أساس القيمة المتطورة تكنولوجياً وهو الاتجاه الذي تأخذ به المنظمات المهنية المعاصرة المؤيدة للإفصاح على أساس الاستبدال كإفصاح متمم للقوائم المالية، فهو بديل لم ينل القبول المهني حتى الآن كبديل للتكلفة التاريخية (Lawrence Revsin P 206)، وإن أي قيمة استبدالية متطورة يصعب الاعتماد عليها، نظراً لتباين القيم الاستبدالية وسرعة تطورها.
- إن غالبية الأصول القديمة مستهلكة دفترياً ويتم تحميل حساب الإنتاج بنصف قسط الاستهلاك بالنسبة لها.
- إن هذه المخصصات المكونة لأغراض تدعيم المركز المالي وتمكن المنشأة من استبدال أصولها في المستقبل، لا تبقى في الشركة بل تذهب إلى موازنة الدولة بحكم القوانين النافذة.

١ - ٢ من يعد بيانات حساب الإنتاج؟

أشرنا في الفقرة السابقة إلى أن حساب العمليات الجارية يؤمن البيانات اللازمة في ظل الملاحظات التي سبق بيانها (إلغاء حساب فروق التقويم، وتغيير موضع الاهتلاك وإبراز الضرائب والرسوم جميعها ...) أي أن الشركات الآن تعد هذا الحساب مباشرة لكن بشكل إحصائي ومن دليل الحسابات مباشرة، وقد بينا أن هذا الحساب لا يقدم أي فائدة لمعدي الحسابات القومي في الوقت الحاضر.

ولعلنا نسوق عدة بدائل تفسر هذا الوضع أهمها: ١ - وجود بعض التراكم المحاسبي وعدم إنجاز هذا الحساب في الوقت المناسب. ٢ - عدم إعداد هذا الحساب من قبل كثير من الشركات والمؤسسات، نظراً لتعقيد مصطلحاته وطريقة إعداده. ويبدو أنّ تسميته تعود أساساً إلى تقسيم

الموازنة المصرية إلى قسمين، أحدهما: العمليات الجارية، والآخر العمليات الرأسمالية. ولو سمي هذا الحساب قائمة القيمة المضافة لكان أكثر قابلية للفهم.

من العودة إلى عناصر حساب الإنتاج نجد أن مجاميعه كلها متوافرة في قائمة الدخل (أو في الحسابات الختامية)، لذا فإننا نرى أن إعداد قائمة القيمة المضافة (أو مساهمة الوحدة في الناتج المحلي) من قائمة الدخل مباشرة أكثر سهولة، ومن شأن ذلك أن يحرر دليل الحسابات من المفاهيم الاقتصادية التي تجعل استخدامه معقداً من قبل الكثير من المحاسبين، وهذه هي تجربة المملكة المتحدة التي عمدت شركاتها في العقود الأخيرة إلى نشر هذه القائمة بعنوان "قائمة القيمة المضافة" وهي المؤشر الهام الذي يتوصل إليه حساب الإنتاج (القاضي، متقدمة، ٨٢) إذ بالإضافة إلى الأغراض المتعلقة بالحسابات القومية والتي تحققها هذه القائمة فهي ذات فائدة على الصعيد الاقتصادي والضريبي أيضاً. وإن إلغاء التعقيدات التي يتضمنها حساب العمليات الجارية يجعل إعداد قائمة القيمة المضافة من قائمة الدخل أو من الحسابات الختامية أكثر سهولة.

على أن ثمة بديلاً آخر هو اكتفاء الشركات والمؤسسات بإعداد قائمة الدخل أو حسابات ختامية على أن يترك المجال للمحاسبين القوميين لإعداد القيمة المضافة الإجمالية والصافية الناجمة عنه، عن طريق استخدام المعلومات نفسها الواردة في قائمة الدخل بعد تصنيفها التصنيف المناسب. ولاشك أن أيّاً من هذين البديلين يحتاج إلى الاعتماد على مبادئ محاسبية أو معايير محاسبية موحدة بين الشركات والمؤسسات في القطاع العام على الأقل، أما إذا شمل التوحيد القطاعين العام والخاص تصبح الأرقام التي يتم التوصل إليها في حساب الإنتاج أرقاماً متجانسة قابلة للمقارنة. وإذا اعتمدت شركات القطاع الخاص معايير المحاسبة الدولية أو صيغة وطنية موحدة لهذه المعايير يصبح معدو الحسابات القومية قادرين على إدخال بعض التعديلات المتعلقة بالقياس المحاسبي كطرق صرف المخزون أو طرق الاستهلاك، بحيث تصبح موحدة وقابلة للمقارنة والتجميع لإعداد الحسابات القومية، شريطة أن تفصح شركات القطاع الخاص عن الطرق المستخدمة.

١ - ٣ قائمة الإنتاج والدخل:

أشارت المادة 79 من النظام المحاسبي الموحد إلى أن قائمة الإنتاج والدخل تبين المقادير الاقتصادية الرئيسية للحسابات القومية على مستوى المؤسسة، وتوصلت إلى القيمة المضافة الإجمالية التي قدمها حساب العمليات الجارية، لكن على شكل قائمة وليس على شكل حساب إلا أنه اس تعاملت المفاهيم نفسها.

وفي رأينا أن هذه القائمة تمثل نوعاً من الأزواج: إذ إن ثمة نوعين من المؤسسات العاملة في القطاع العام الاقتصادي في سورية. النوع الأول مؤسسات مهمتها الإشراف الإداري على شركاتها التابعة كما في المؤسسات التابعة لوزارة الصناعة كالمؤسسة العامة للصناعات النسيجية، أو المؤسسة العامة للصناعة الهندسية مثلاً. ولا يوجد في هذا النوع من المؤسسات أي إيرادات أو مخرجات أو أرباح، بل إن كل ما لديها عدد من الموظفين والنفقات العامة الأخرى، التي تمول من أرباح أو إيرادات بعض الشركات أو موازنة الدولة، مما يجعل تبويبها عن طريق البدء بالمخرجات أمراً ليس له مبرر. أما النوع الثاني فهي مؤسسات تمارس نشاطاً اقتصادياً متكاملاً كالشركات مثل المؤسسات التابعة لوزارة النفط والثروة المعدنية كالمؤسسة العامة للجيولوجيا، وهي تحتاج إلى عناصر كاملة للعمليات الجارية أو القيمة المضافة. وما دامت هذه القائمة تعرض البيانات نفسها الواردة في حساب العمليات الجارية، إذ لا مبرر لوجودها وبكفي الاعتماد على نموذج موحد في المؤسسات والشركات.

٢ - التوزيع الأولي وتخصيص الدخل:

يتكون حساب التوزيع الأولي للدخل في نظام الحسابات القومية الجديد (chap V II P 5) من حسابين متتاليين هما: حساب توليد الدخل، وحساب تخصيص الدخل الأولي.

حساب توليد الدخل

القيمة المضافة	× × ×	تعويضات المستخدمين	× ×
		الضرائب على الإنتاج والمستوردات	× ×
		الإعانات (-)	× ×
		فائض التشغيل (أو الدخل المختلط)	× ×
	× × ×		× × ×

حساب تخصيص الدخل القومي

فائض التشغيل (الدخل المختلط) ^١	× ×	دخل الملكية	× ×
تعويضات المستخدمين	× ×		
الضرائب على الإنتاج والمستوردات	× ×		
الإعانات (-)	× ×		
دخل الملكية	× ×		
	× ×		× ×

تدفع الدخول الأولية إلى الوحدات المؤسسية نتيجة مشاركتها في عملية الإنتاج، أو امتلاكها لأصول قد تلزم لعمليات الإنتاج، وتدفع هذه الدخول الأولية من القيمة المضافة الناشئة عن الإنتاج. أما الدخول المكتسبة من إقراض أو تأجير أصول مالية أو أصول ملموسة غير منتجة، بما فيها الأرض، فتوصف بأنها دخول ملكية. وتعامل جميع الضرائب على الإنتاج وعلى الواردات على أنها دخول أولية للحكومات، حتى وإن لم تدفع بكاملها من القيمة المضافة إلى المشروعات. ولا تشمل الدخول والثروة، كما أنها لا تشمل التحويلات الجارية الأخرى. بعد اقتطاع تعويضات المساهمين (من رواتب وأجور وتعويضات ...) والضرائب مخصوماً منها الإعانات على الإنتاج من القيمة المضافة، أما الحساب الموازن في حساب توليد الدخل فيوصف بأنه فائض التشغيل، أو الدخل المختلط في المشروعات التي تديرها الأسر أو المشروعات الفردية أو شركات التضامن حيث يختلط عائد العمل مع فائض التشغيل.

أما حساب تخصيص الدخل الأولي فيركز على الوحدات أو القطاعات المؤسسية المقيمة بوصفها متلقية للدخل لا نتيجة تولد الدخل، لذا فهي تشمل دخول الملكية المقبوضة أو المدفوعة. وبالإضافة إلى الدخول المحولة من حساب توليد الدخل يشمل دخل الملكية الناجم عن ملكية أصول مالبيّة

أ - أو ملموسة غير منتجة (الأرض وما في باطنها) وتتألف دخول الملكية من:

أ - الفوائد والأرباح الموزعة وما يشابهها من دخل يتلقاه مالكو الأصول الملموسة

ب - الربح الذي يتلقاه مالكو أرض ومالكو أصول موجودة في باطن الأرض نظير تأجيرها لوحدات أخرى.

وتصنف دخول الملكية في نظام الحسابات القومية الجديد على النحو الآتي:

^١ يقصد بالدخل المختلط عائد العمل زائد عائد الملكية عندما لا يمكن فصلهما، أما فائض التشغيل فيقصد به عائد الملكية زائد الدخل المختلط.

- فوائد

- دخول موزعة من الشركات

- عوائد يعاد استثمارها في استثمار أجنبي مباشر

- دخول بوالص التأمين

- الربع

وقد ميزت الحسابات القومية بين دخول الملكية وبين الإيجارات المتلقاة أو المدفوعة بموجب عقود تشغيل، بحيث تتكون العناصر المستأجرة من أصول ثابتة مثل المباني والسفن والطائرات والسيارات... وجميعها أصول منتجة. فتعامل الإيجارات التي يدفعها المستأجرون إلى المؤجرين على أنها شراء خدمات ينتجها الآخرون، ومن الممكن تسجيلها ضمن الاستهلاك الوسيط للخدمات. ومن جهة أخرى فإن مالكي هذه الأصول لا يعدون مشاركين بالنشاط الإنتاجي، وإن دخول الملكية التي تدفع لا تؤثر في احتساب القيمة المضافة إلى هذه المشاريع أو فوائض تشغيلها.

وقد سابر حساب العمليات الجارية في النظام المحاسبي الموحد الاتجاه الاقتصادي المعتمد في نظام الحسابات القومية من حيث عرضه الضرائب والرسوم السلعية برقم ٣٥١ في المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية بعد إجمالي القيمة المضافة بسعر السوق، كما وضع إعانات الإنتاج والتصدير في الجانب الدائن من هذه المرحلة كما عرض الرواتب والأجور برقم ٣١ في هذه المرحلة بما يقابل التوزيع الأولي للدخل. إلا أنه وضع أعباء الاهتلاك رقم ٣٥٢ في هذه المرحلة، مع أن الحسابات القومية في النظام الجديد فقد عرضه في المرحلة الأولى.

أما بالنسبة لتخصيص الدخل الأولي الذي سبق بيانه والذي فصل عن مرحلة توزيع الدخل، فقد خصص لمعالجة دخول الملكية المقبوضة أو المدفوعة؛ لكن حساب العمليات الجارية لم يميز هاتين المرحلتين عن بعضهما بل أضاف دخول الملكية على شكل عوائد رأس المال من فوائد محلية حساب ٣٥٥ أو فوائد خارجية ٣٥٦ مضافاً إليها فرق الفوائد المحسوبة ٣٥٧ لمقابلة فوائد رأس المال المملوك؛ ثم أضاف عائد الأرض على شكل إيجارات فعلية ٣٥٣ وفرق الإيجار المحسوب ٣٥٤ لمعالجة الفرق بين القيمة الإيجارية والاهتلاك المحسوب للعقار المعني.

ويمكن إثارة الملاحظات الآتية في هذا الصدد:

أ - إن تخصيص حساب لفائدة رأس المال يتفق مع النظرية الاقتصادية، لكنه غير عملي، وخاصة إذا علمنا أن دولاً كثيرة أخرى لم تطبق هذا المفهوم بعد، ولا يعمل القطاع الخاص على حساب فوائد على رأس المال ويمكن للمحاسب القومي تقديرها استناداً إلى أرقام رؤوس الأموال الواردة في الميزانيات العمومية، مما يجعل جميع هذه المعلومات ومقارنتها غير ذي فائدة. كما أن فرق الإيجار المحسوب لا يستند إلى أرقام موضوعية، ومن ثم فنحن نعتقد بأن حذف حسابات الفروق بكاملها أمر لا بد منه. حيث ورد في هذه

المرحلة أيضاً الفروق الخاصة بتقويم المخزون لمقابلة المبالغ التي سجلت في الجانب الدائن لدى حساب القيمة المضافة.

ب - إن إيجار المباني أو الآلات أو السيارات يجب أن يضاف في المرحلة الأولى قبل حساب القيمة المضافة نظراً لأنه يقابل أصولاً ناتجة عن عمليات إنتاجية وليس كالأرض وما في باطنها.

ح - صنف حساب العمليات الجارية إيرادات الأوراق المالية ٤٧١ والفوائد الدائنة ٤٧٢ والإيجارات الدائنة ٤٧٣ مع الإيرادات التحويلية وفي مرحلة التحويلات الدخلية مع أن المعالجة السليمة تقضي بمعالجة هذه الحسابات في الجانب الدائن من المرحلة السابقة أي الفوائد المدبنة مع الدائنة وإيرادات الأوراق المالية كذلك، كما يستحسن معالجة الإيجارات الدائنة بمرحلة الإيجارات المدبنة نفسها.

ولاشك أن عرض مثل هذه العناصر المدبنة والدائنة في المرحلة نفسها في قائمة الدخل يسهل إعداد الحسابات الدخلية المختصة.

٣ - التوزيع الثانوي للدخل:

يبين حساب التوزيع الثانوي للدخل بحسب نظام الحسابات القومية الجديد، كيفية تحويل رصيد الدخل الأولية لوحدة أو قطاع مؤسسي إلى دخل متاح من خلال تلقي ودفع التحويلات الجارية باستثناء التحويلات الاجتماعية العينية.

حساب التوزيع الثانوي للدخل

ميزان الدخل الأولية	× ×	الضرائب الجارية على الدخل والثروة	× ×
الضرائب الجارية على الدخل والثروة	× ×	المساهمات الاجتماعية	× ×
المساهمات الاجتماعية	× ×	المنافع الاجتماعية خلاف العينية	× ×
المنافع الاجتماعية خلاف العينية	× ×	التحويلات الجارية الأخرى	× ×
التحويلات الجارية الأخرى	× ×	الدخل المتاح للتصرف	× ×

حساب إعادة توزيع الدخل العيني

الدخل المتاح للتصرف	× ×	التحويلات الاجتماعية العينية	× ×
التحويلات الاجتماعية العينية	× ×	الدخل المتاح للتصرف المعدل	× ×

باستثناء الدخل المتاح ورصيد الدخول الأولية والبند الموازن المرسل من حساب التوزيع الأولي للدخل، تتكون جميع قيود حساب التوزيع الثانوي للدخل من تحويلات جارية، والتحويل معاملة تقدم فيها وحدة مؤسسية سلعة أو خدمة أو أصل إلى وحدة أخرى دون أن تتلقى من الأخيرة أية سلعة أو خدمة أو أصل في المقابل (chap VIII P 5)، ويميز الحساب بين ثلاثة أنواع رئيسية من التحويلات الجارية وهي:

١- الضرائب الجارية على الدخل والثروة.

٢- الاشتراكات والمنافع الاجتماعية

٣- تحويلات جارية أخرى.

حيث يسجل القطاع الحكومي هذه الضرائب في جانب إيراداته، في حين تسجل هذه الضرائب في جانب استخدامات أو استعمالات الدخل لدى المؤسسة أو الشركة أو الأسرة الدافعة. أما المنافع الاجتماعية فهي تحويلات جارية تتلقاها الأسر المعيشية بهدف المساعدة في ظروف معينة كالمرض أو البطالة أو التقاعد أو الإسكان أو التعليم ... الخ. وقد تقدم منافع التأمين الاجتماعي بمقتضى برامج ضمان اجتماعي مختلفة.

ويمثل الدخل المتاح للتصرف البند الموازن في حساب التوزيع الثانوي، أما بالنسبة لحساب إعادة توزيع الدخل العيني، ففيما عدا البندين الموازين من الدخل المتاح والدخل المتاح المعدل، تتكون جميع القيود الواردة في حساب إعادة توزيع الدخل العيني من تحويلات اجتماعية عينية مختلفة.

وقد تضمن الجزء الأخير من حساب العمليات الجارية بعنوان "التحويلات الجارية التخصصية" مجموعة من الحسابات هي: تبرعات، إعانات للأخرين، تعويضات للأخرين وغرامات، خسائر رأسمالية، مصروفات سنوات سابقة، ديون معدومة، أعباء المؤونات، ضريبة ريع العقارات، ضريبة الدخل.

كما تضمن هذا الجزء تحت عنوان الإيرادات التحويلية حسابات مختلفة مثل: إيرادات الأوراق المالية، فوائد دائنة، إيجارات دائنة، أرباح رأسمالية، إيرادات السنوات السابقة، تعويضات وغرامات على الآخرين، إيرادات متنوعة، فرق الإيجار المحسوب، فرق الفوائد المحسوبة، فرق الفوائد المحسوبة.

وقد بينا من قبل أن بعض حسابات الإيرادات التحويلية، كإيرادات الأوراق المالية، والفوائد الدائنة، والإيجارات الدائنة، يجب أن تعرض في المرحلة السابقة لكي تقابل جانبها المدين. كما اقترحنا حذف حسابات الفروق من الجانبين المدين والدائن. أما باقي الحسابات الواردة في الإيرادات التحويلية كالأرباح الرأسمالية وإيرادات السنوات السابقة والتعويضات والغرامات فإن وضعها في هذه المرحلة من الحساب ملائماً.

٤ - الدراسة الميدانية:

من أجل التحقق من الفروض التي اعتمدت عليها الدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها في التحليل النظري الوارد في الفصول السابقة، فقد تم إعداد استبانة تتألف من 11 سؤالاً وزعت على عينة تتألف من المديرين الماليين كاقدمورؤساء الحسابات العاملين في شركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي في منطقة دمشق، بحيث تم توزيع 100 استبانة شملت المجتمع

الإحصائي
في منطقة دمشق (المدينة والريف) بالإضافة إلى عدد محدود أرسل إلى خارج دمشق عن طريق البريد ضمن المئة استبيانته المشار إليها. وقد استهدف شمول العينة الوصول إلى تمثيل إحصائي واقعي لكامل المجتمع الإحصائي ذي العلاقة، والذي يشمل معدي القوائم الإحصائية في القطاع العام الاقتصادي.

وعلى الرغم من إعادة الاتصال بالمستجوبين عدة مرات فلم يتمكن من الحصول على إجابات تزيد عن 35 إجابة، وقد قمنا بإلغاء إحدى الإجابات لتناقضها مما يدل على أن معدها لم يستوعب مضمون الأسئلة بشكل مناسب.

تأسيساً على ذلك فإن حجم العينة الذي جرت عليها الدراسة هو 34 استبانة، وتمثل 34% من عدد الاستبانات المرسل.

ونبين فيما يلي الإجابات المقدمة بحسب الردود الواردة:

السؤال	موافق	موافق بقوة	غير موافق	ملاحظات
1 - هل تعتقد أن إعداد حساب العمليات الجارية بحسب الطريقة المعتمدة حالياً، بطريقة إحصائية خارج السجلات المحاسبية أدى إلى إجهام المؤسسات والشركات عن إعداده؟	20	5	9	
2 - إن التراكم المحاسبي والتأخر في إعداد الحسابات السنوية هو الذي يؤدي إلى عدم تمكن معدي الحسابات القومية من الاستفادة من بيانات حسابات العمليات الجارية واللجوء إلى إعداد استمارة خاصة	22	11	1	
3 - إن طريقة الوسطي المرجح المعتمدة في النظام المحاسبي الموحد تدمج رصيد المخزون أول المدة بأسعاره المدورة من السنين السابقة مع مشتريات العام الجاري، مما يسبب خللاً في حسابات المخرجات اللازمة لإعداد حساب الإنتاج القومي؟	16	7	11	
4 - أعتقد أن طريقة LIFO أي السوارد أخيراً ينصرف أولاً أكثر موضوعية وسهولة لأغراض إعداد الحسابات القومية من طريقة الوسطي المرجح؟	16	2	16	
5 - إن حسابات الرقابة الإحصائية على المخزون السالعي غير مطبقة من الناحية العملية؟	18	5	11	
6- إن اكتفاء إدارة المشروع بإعداد الحسابات الختامية التقليدية " تشغيل، متاجرة، أرباح وخسائر، أو قائمة دخل " وترك الجهات المسؤولة عن إعداد الحسابات القومية، لتقوم بتحويل هذه الحسابات القومية أكثر	26	3	5	

سهولة وملاءمة.			
6	6	22	7 - هل ترى من الأفضل فصل الضرائب والرسوم السلعية عن بقية تكلفة المواد الأولية لاحتساب العبء الضريبي بشكل مستقل عن تكاليف الإنتاج؟
30	-	4	8 - هل تفضل إعداد قائمة دخل بدلاً عن الحسابات الختامية " تشغيل، متاجرة، أرباح وخسائر "؟

السؤال	سعر السوق	سعر التكلفة دون تسوية	سعر التكلفة مع تسوية
9 - هل تفضل تحريك مخرجات الإنتاج التام بسعر السوق لتدخل إلى مستودع الإنتاج التام بسعر البيع أم تسعير المخرجات بسعر التكلفة تسوية الفرق أو إهماله، على أساس أن بضاعة آخر المدة لهذا العام هي بضاعة أول المدة العام القادم؟	10	14	10

السؤال	ضروري	ضروري جداً	أفضل الغاءه	ملاحظات
10 - هل تعتقد أن من الضروري إعداد قائمة الإنتاج على مستوى المؤسسة بشكل يختلف عن تويب حسابات العمليات الجارية على مستوى الشركة؟	12	6	15	

السؤال	نعم	لا	ملاحظات
11 - هل تقوم بمعالجة حسابات الفروق التي أقرها النظام المحاسبي الموحد (فرق تقويم تغيير المخزون، فرق الفوائد، فرق الإيجار المحسوب)؟	14	20	

ولما كان حجم العينة أكبر من ٣٠، فقد فرضنا أن النتائج تشكل توزيعاً طبيعياً ومن ثم أخضعت إلى اختبار التوزيع الطبيعي بمستوى ثقة قدره ٩٥,٥ % وذلك بموجب القانون الآتي:

$$ع = ح \times ق$$

ع / ن

حيث:

ع = الخطأ المعياري للتقدير في النسب المئوية.

ح = نسبة تحقيق الظاهرة في العينة.

ق = نسبة عدم تحقق الظاهرة في العينة.

أما حدا الثقة بالنسبة للمجتمع فيساوي $ح \pm ط \times ع$ على اعتبار أن مستوى الثقة 95.5 % وبانحرافين معياريين من كل جانب من جانبي منحني التوزيع الطبيعي

ن = 34

وباستخدام الجداول يتبين أن ط = 2.

ومن ثم تكون نتائج الإجابات عن الأسئلة بعد الترجيح على النحو الآتي:

١ - يتبين من السؤال الأول أن إجماع الشركات والمؤسسات عن إعداد حساب العمليات الجارية يعود إلى الطريقة المعتمدة في النظام، أي أن إعداد حساب العمليات الجارية يتم خارج السجلات والقيود المحاسبية مما يجعل المحاسبين يتغاضون عن إعداده، إن هذه الطريقة تختلف عن النظام المصري الذي ربط السجلات والقيود المحاسبية بحساب العمليات الجارية.

وكانت نسبة الموافقين 58 % ونسبة الموافقين بقوة 15 % وتكون نسبة جميع الموافقين 25 من أصل 34 أجابوا عن الاستبيان وتكون النسبة 73 %، وبترجيح هذه النسبة بحدي الثقة على أساس التوزيع الطبيعي تتراوح النسبة بين 58.40 - 88.66 % بالمئة.

٢- يتبين من السؤال الثاني أن التراكم المحاسبي والتأخر في إعداد الحسابات السنوية هو الذي يؤدي إلى عدم تمكين معدي الحسابات القومية من الاستفادة من بيانات حسابات العمليات الجارية واللجوء إلى إعداد استمارة خاصة.

وكانت نسبة الموافقين والموافقين بقوة 97 % من حجم العينة 34، وبترجيح هذه النسبة بحدي الثقة على أساس التوزيع الطبيعي تتراوح النسبة بين 91.27 - 102.85 بالمئة.

٣ - يتبين من السؤال الثالث أن طريقة الوسطي المرجح المعتمدة في النظام المحاسبي الموحد تدمج رصيد أول المدة بأسعاره المدورة من السنين السابقة مع مشتريات العام الجاري، مما يسبب خللاً في حسابات المخرجات اللازمة لإعداد حساب الإنتاج القومي. وكانت نسبة الموافقين والموافقين بقوة 68 %، وبترجيح هذه النسبة بحدي الثقة نجد أنها تتراوح بين 51,60 - 83,70 % بالمئة. ويعود انخفاض هذه النسبة عن سابقتها إلى أن طريقة الوسطي المعتمدة في النظام معقولة وقد اعتاد المحاسبون على تطبيقها.

٤ - ويتبين لنا من السؤال الرابع أن طريقة LIFO أي الوارد أخيراً ينصرف أولاً أكثر موضوعية وسهولة لأغراض إعداد الحسابات القومية من طريقة الوسطي المرجح.

وكانت نسبة الموافقين والموافقين بقوة 53 %، ونسبة غير الموافقين 47 %، وبترجيح هذه النسب بحدي الثقة تكون النسب تتراوح بين 35,82 % - 70,06 % بالنسبة للموافقين

والموافقين بقوة، أما بالنسبة لغير الموافقين فقد كانت 29,94 - 64,18 %، وهذا يتفق مع التعليق على السؤال السابق.

٥ - يتبين لنا من السؤال الخامس أن حسابات الرقابة الإحصائية على المخزون السلعي غير مطبقة من الناحية العملية وتأكيداً على ذلك فقد كانت نسبة الموافقين والموافقين بقوة ٦٨ %، أما نسبة غير الموافقين عن ذلك فقد كانت ٣٢ %.

وبترجيح هذه النسب بحدي الثقة على أساس التوزيع الطبيعي " ن < ٣٠ "، نجد أن نسبة الموافقين والموافقين بقوة تتراوح بين 51,61 % - 83,70 %. وبالرغم من تأكيد نتائج الإجابة عن هذا السؤال لفروض البحث، إلا أننا نعتقد أن نسبة من المستجوبين لم تستوعب العملية بدقة. إذ بحسب معلوماتنا لا توجد أي شركة تطبق الرقابة الإحصائية النظرية المنصوص عنها في النظام.

٦ - تبين من السؤال السادس أن ترك الجهات المسؤولة عن إعداد الحسابات القومية، لتقوم بتحويل الحسابات الختامية التقليدية " تشغيل، متاجرة، أرباح وخسائر، أو قائمة دخل " أكثر سهولة وملاءمة منه فيما لو قامت بذلك إدارة المشروع.

وتأكيداً على ذلك فقد كانت نسبة المؤيدين والمؤيدين بقوة ٨٥ % أما نسبة غير المؤيدين فقد كانت ١٥ %. وبترجيح هذه النسب نجد أن نسبة المؤيدين والمؤيدين بقوة تتراوح بين 73,14 % - 97,44 %، أما نسبة غير المؤيدين فقد كانت 2,56 % - 26,86 %. وهذا ما يدعم افتراض الباحث بقوة، ويدفع إلى التوصية بأن تكتفي إدارة المشروع بإعداد قائمة للدخل أو حسابات ختامية. أما تحويل هذه الحسابات إلى الحسابات القومية فهي مهمة العاملين في المكتب المركزي للإحصاء ووزارة الدولة لشؤون التخطيط.

٧ - يتبين من السؤال السابع أنه من الأفضل فصل الضرائب والرسوم السلعية عن بقية تكلفة المواد الأولية لاحتساب العبء الضريبي بشكل مستقل عن تكاليف الإنتاج.

وكانت نسبة الموافقين والموافقين بقوة 82 %، أما نسبة غير الموافقين ١٨ % وبترجيح هذه النسب بحدي الثقة نجد أن نسبة الموافقين والموافقين بقوة تتراوح بين 69,27 % - 95,43 %، أما نسبة غير الموافقين فقد كانت 4,57 % - 30,73 %.

وهذا ما يؤيد افتراض الباحث بضرورة فصل الضرائب والرسوم السلعية عن بقية تكلفة المواد الأولية لاحتساب العبء الضريبي، وهذا يخالف ما يتم في الوقت الحاضر.

٨ - يبين السؤال الثامن عدم تفضيل إعداد قائمة الدخل عوضاً عن إعداد الحسابات الختامية التقليدية " تشغيل، متاجرة، أرباح وخسائر " وتأكيداً على ذلك فقد كانت نسبة الموافقين والموافقين بقوة 12 % أو الموافقين على التغيير " أما نسبة غير الموافقين فقد كانت 88 % وهذا ما لا يؤيد افتراض الباحث.

ويمكن تفسير ذلك بضعف الوعي المحاسبي لدى معدي الإجابات وتختلف نظم التكاليف الفعلية والمعيارية المطبقة في مؤسسات وشركات القطاع العام. إذ إن إعداد قائمة للتكاليف من خلال نظام الجرد المستمر وليس الجرد الدوري يتفق مع الاتجاه المحاسبي المعاصر والمعايير المهنية والدولية في الخارج. وإن الاعتماد على استخدام الحاسوب في الشركات يمكن من التغلب على تأخر إعداد بيانات التكاليف، مما يجعل الربط بين قائمة الدخل المبنية على قائمة التكاليف على

الصعيد السنوي أمراً لا يثير التباس. ونعتقد أن اعتماد معدي الاستبيان على تطبيق النظام المحاسبي الموحد هو أحد أسباب رفض المستجوبين لأسلوب قائمة الدخل.

٩ - أيد المستجوبون نسبة 14,34 - 41% اعتماد سعر التكلفة في تحريك حسابات المخزون وتقويم بضاعة آخر المدة وهذا يتفق مع اتجاه الباحث.

١٠ - أيد المستجوبون نسبة 15/33 أي 45,5% إلغاء قائمة الإنتاج والدخل التي تعد على مستوى المؤسسة نظراً لاختلاف تبييها وتعرض الموضوع إلى خطر ازدواج الحساب. ونعتقد أن عدم إعداد المستجوبين لهذه القائمة وغيرها من القوائم الاقتصادية جعلهم يجيبون بهذه الطريقة.

١١ - تبين من السؤال الحادي عشر أنه لا تتم معالجة حسابات الفروق التي أقرها النظام المحاسبي الموحد (فرق تقويم تغيير المخزون، فرق الفوائد المحسوبة، فرق الإيجار المحسوب). وكانت نسبة الذين لم يؤيدوا هذا الفرض 41%، أما نسبة المؤيدين فقد كانت 59%. أي الذين لا يعالجون هذا الفرق. وبترجيح هذه النسب نجد أن نسبة غير المؤيدين تراوحت بين 24,3% - 58,06%، أما نسبة المؤيدين فقد تراوحت بين 41,94% - 75,7%.

٥ - نتائج وتوصيات:

بناءً على الدراسة النظرية التي تمت في هذا البحث مؤيدة بالاستبيان الإحصائي يوصي الباحث بما يأتي:

١ - تكتفي إدارة المنشأة بإعداد قائمة الدخل (أو الحسابات الختامية بطريقة موحدة)، ثم تعمد الجهات المسؤولة عن إعداد الحسابات القومية بتحويلها إلى قوائم للقيمة المضافة يتم تجميعها لتصل إلى حساب الناتج القومي.

٢ - أن تفصل الأعباء الضريبية من مباشرة وغير مباشرة عن تكاليف الإنتاج من مواد وغيرها لتسهيل إعداد الحسابات القومية، ولخدمة أغراض الإدارة والتوجيه الاقتصادي، بحيث تكون تكاليف الإنتاج خالية من الأعباء الضريبية. وهذا ينسجم مع نظام الحسابات القومية الجديد ويتفق مع ما ذهبت إليه الدول المتقدمة في أمريكا وغرب أوروبا.

٣ - استخدام الحاسوب في مؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي وإعادة النظر بنظم التكاليف القائمة مما يمكن من:

أ - التغلب على مشكلة التراكم المحاسبي.

ب - إعداد قوائم تكاليف مستمرة معتمدة على الجرد المستمر وليس الدوري.

ج - ربط قائمة الدخل بالحسابات الختامية وتوعية معدي القوائم بذلك.

٤ - اعتماد حساب التكلفة بوصفه أساساً لتحريك حسابات المخزون خلال العام وفي آخر المدة دون الاهتمام بالتسويات عن طريق فروق التقويم، نظراً لضعف أهمية هذه الفروق وكون بضاعة آخر المدة للعام الحالي هي بضاعة أول المدة للعام القادم.

٥ - إلغاء قائمة الإنتاج والدخل التي تعد على مستوى المؤسسة والاكتفاء بحسابات الشركات. وإعداد حساب خاص بالمؤسسة يبين نفقاتها.

٦ - إدخال التعديلات الضرورية على القوائم الختامية ودليل الحسابات بهدف تبسيطه وتخليصه من حسابات الفروق على اختلافها، وإبراز العبء الضريبي بشكل مستقل عن تكاليف الإنتاج، وجعل التبويب أكثر انسجاماً مع إعداد الحسابات القومية، كوضع الاهتلاك في المرحلة الأولى من مراحل إعداد القيمة المضافة، وتصنيف الفوائد المدينة والدائنة في المرحلة الثانية منها.

المراجع

- 1 - النظام المحاسبي الموحد ودليل الحسابات الصادر بالمرسوم التنظيمي رقم / 287 / تاريخ / 25 / 1 / 1978 - وزارة المالية - مديرية المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي - سورية.
- 2 - حسين القاضي - المحاسبة المتقدمة - مطبعة الاتحاد - دمشق عام . 1994
- 3 - حسين القاضي - مبادئ المحاسبة (2) - مطبعة الاتحاد - . 1996
- 4 - حسين القاضي - نظرية المحاسبة - مطبعة الاتحاد - . 1990
- 5 - حمدي السقا - النظام المحاسبي الموحد - الطبعة الثالثة - جامعة دمشق عام 1985 - . 1986
- 6 - سابا وشركاهم - معايير المحاسبة الدولية - ١٩٩٦ - ١٩٩٢ .
- 7 - ستيفن آ. بوسكوف - وماركوج - سيمكن - نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات - دار المريخ.
- 8 - عبد الرزاق محمد قاسم - نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية - مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع - عمان - عام ١٩٩٨ .
- 9 - عبد الرحيم بواقجي - الحسابات الاقتصادية القومية - الطبعة الرابعة، مطبعة جامعة دمشق عام ١٩٩٤ .
- ١٠ - فرد ويستون ويوجين براجام - التمويل الإداري - الجزء الأول - تعريب د. عبد الرحمن دعالة بييلة - دار المريخ عام ١٩٩٣ .
- ١١ - مايكل أيدجمان - الاقتصاد الكلي - النظرية والسياسة - ترجمة وتعريب محمد إبراهيم منصور - دار المريخ للنشر - عام ١٩٨٨ - الرياض.
- ١٢ - نعيم دهمش - قائمة التدفقات النقدية من الناحية العلمية والعملية - مطبعة النور - عمان - عام ١٩٩٦ .
- ١٣ - نظام الحسابات القومية المنقح - الأمم المتحدة - الأمانة العامة، تم إعداده برعاية الفريق العامل المشترك بين الأمانات المعني بالحسابات القومية والمكتب الإحصائي للاتحادات الأوربية وصندوق النقد الدولي والشعبة الإحصائية واللجان الإقليمية للأمم المتحدة، والبنك الدولي / ٠٩٠٣٩٣ / عام ١٩٩٢ .
- ١٤ - هاشم السويج - التدفق النقدي - المحاسب القانوني العربي - العدد ٦٥ - حزيران - عام ١٩٩١ .

References

- 1 - A.S CHAUHAN – National Accounting , Economic Theory and Macro Economics – S.CHANDA & company LTD. RAMNAGAR. NEW DELHI – 110055.
- 2 - Ball. R. And P.Broun , 1968 , An Empirical Evaluation of Accounting income Numbers , Journal of Accounting Research , Autumn.
- 3 - Donald E.Kieso and Jerry J. weygandt , intermediate Accounting , seventh Edition , (Newyork: John wiley & sons) , inc 1992.
- 4 - Edwards and Bell: The theory and measurement of Business income , university of California Press 1961.
- 5 - Eli Bartov , The Timing of Asset Sales and Earnings Manipulation , The Accounting Review Vol 68 , No. 4. October 1993 , pp 240 – 255.
- 6 - Eldon S. Hendriksen – Accounting Theory , Richard. D Irwin , inc. Home wood , Illinois 60430 , 1982.
- 7 - Elwood M iller – Inflation Accounting – Van Nostrand Reinhold – Company – Newyork 1980.
- 8 - G.Agkley Macro Economic Theory , New York , The Macmillan , C.o. 1961.
- 9 - Glenn A. Welsch , Charles T.Zlatkovich , intermediate Accounting , Eighth Edition , IRWIN , Boston USA 1989.
- 10 - G. Stuvell , Systems of Social Accounts , Oxford University , Press Allen House , London 1965. P.38.
- 11 - Harold Edey Introduction to Accounting , Pitman London.
- 12 - Holton Wilson – Microeconomics , concepts and applications , Hatper and Row Publishers: New York 1981.
- 13 - Kieso and Wegandt , intermediate Accounting Fifth Edition Wiley and sons 1986.
- 14 - K.Schipper , Commentery on earnings Management Accounting Horizons 3 1989 December p.91 - 102.
- 15 - Lawrence Revsin: Technological Changes and Replacement Cost ; A begining , The Accounting Review April 1979.
- 16 - Nathan M.Bisk.J.D. – Comprehensive Exam Review Florida USA 1995.
- 17 - Ray H.Garri son , Managerial Accounting , Fifth Edition , IRWIN Boston USA 1988.
- 18 - R.M, Brown and L.A Daley , Evidence on the relationships between Earnings and various measurs of cash flow , The Accounting Review October 1986.