

# النظام المحاسبي الموحد النشأة والمفهوم والأهداف

إعداد

حامد داود الطحله

عمان - تموز 1997

ان الفكر المحاسبي ظل يستأثر الاهتمام من زاوية المنفعة لرجل الأعمال ، مما ولد الضرورة لاستحداث تشريعات محاسبية غايتها وحدة المفاهيم والإجراءات وتنظيمها بالشكل الذي يسهم في تنظيم العمل المحاسبي ويعنى بالمستلزمات الأولية الأساسية للأغراض الاقتصادية .

وبذلك برزت فكرة النظام المحاسبي الموحد لدي الدول الرأسمالية والاشتراكية ، ووفقا لمتطلبات النظم الاقتصادية لهذه الدول وحاجاتها من اجل ما يلي:

- 1 - توفير أوسع قاعدة من البيانات والمعلومات .
- 2 - التحديد الدقيق للمفاهيم ومعانيها .
- 3 - المساعدة في التحليل .
- 4 - تثبيت الأسس في التقييم للمركز المالي .
- 5 - الحد من التهرب الضريبي .
- 6 - المساهمة في دراسة وتقييم المشاريع بشكل دقيق .
- 7 - تحديد دقة العلاقة بين المشروع والدولة .
- 8 - المساهمة في توفير فرص العمل وحرية الاختيار وانتقال العاملين في النشاط المحاسبي
- 9 - توفير الوقت والجهد في التدريب عند التعيين وللممارسين في العمل .

مما سبق فان النظام المحاسبي الموحد يعد تطورا عمليا للعمل المحاسبي لما يقوم به المحاسب ، وعمليا في النظرية المحاسبية لما يجب ان يقوم به المحاسب خدمة للوحدة الاقتصادية .

نبذة تاريخية

سأقوم في هذه السطور باستعراض نشأة النظام المحاسبي الموحد في بعض الدول ، على النظام الرأسمالي والنظام الاشتراكي وكذلك بعض الدول العربية .

## فرنسا

كان أول ظهور للنظام المحاسبي الموحد في فرنسا سنة 1946 (1) حيث شكلت لجنة في وزارة الاقتصاد الوطني لوضع نظام محاسبي موحد ينسجم مع متطلبات المشروعات التجارية ووضع الاقتراحات وكيفية تطبيقها في المشروعات العامة والخاصة والمختلطة . وبعد ذلك تطور النظام بصيغة أخرى اذ ازم به المشاريع العامة ذات الصفة التجارية والصناعية والمؤسسات المختلطة.

وقد اشتمل النظام الفرنسي على ما يلي :

- 1/ دليل تفصيلي للحسابات متخذا الأساس العشري للترقيم .
- 2/ القواعد العامة وتعريف وظائف الحسابات .
- 3/ مناقشة طرق التكاليف .
- 4/ نماذج للحسابات والأرباح والخسائر والميزانية .

(1) النظام المحاسبي الموحد ، عبد الصاحب المستوفي

هذا وقد هدف النظام المحاسبي الموحد في فرنسا الى

- 1- إنجاح السياسة المالية للدولة والاقتصاد القومي .
- 2- مساعدة المسؤولين في تحليل انحرافات السياسة المالية .
- 3- إعطاء صورة للشعب عن مدى توزيع الثروة القومية .
- 4- إعطاء بيانات تمكن من دراسة اتجاهات السوق .
- 5- ترشيد المنافسة بين الشركات .
- 6- إمداد المساهمين والمتعاملين مع المشروع بالمعلومات لإعطاء صورة عن الوضع المالي بحيث تكون بصورة واضحة ودقيقة .
- 7- مساعدة السلطات المسؤولة عن الرقابة .
- 8- السماح بتحليل ومقارنة التكاليف مع المشاريع المماثلة .

### بريطانيا

تكونت في بريطانيا سنة 1954 هيئة من المحاسبين القانونيين والمجمع القومي للأبحاث الاقتصادية ، لغرض توحيد المصطلحات الفنية التي تستخدم لأغراض المحاسبة واعتبار ذلك أساسا ليطبق في القطاعين العام والخاص بهدف استخراج حسابات ختامية موحدة و تصوير المركز المالي الموحد.

ولكن تبين ان هناك اختلافا واسعا بين وجهة نظر المحاسب وبين الاقتصادي ، وعليه تم اتفاق الهيئة على :

- 1- صلاحية نظرية القيد المزدوج .
- 2- اعتماد الإيرادات المكتسبة والمصروفات المستحقة .
- 3- حصر الصعوبات ووجه الخلاف بين الطرفين في أسس الحسابات الختامية.
- 4- وضع هيكل عام ثابت لحسابات النتيجة .
- 5- تثبيت المفاهيم والمصطلحات العلمية المستخدمة في المحاسبة .

وقد تطور النظام المحاسبي البريطاني بحيث تضمن ما يلي :

- 1- كيفية تصوير الحسابات .
- 2- التعاريف .
- 3- تثبيت المفاهيم والمبادئ العلمية المستخدمة .
- 4- الاتفاق على توحيد الحسابات التالية 1/ 4 حساب الأرباح والخسائر .  
2/ 4 الحسابات الختامية .  
3/ 4 كشف تسوية رأس المال

### البلدان الاشتراكية

من المعروف ان النظم الاشتراكية تعتمد اعتمادا كليا على مبدأ التخطيط الشامل لكافة القطاعات والنشاطات مما يتطلب توحيد الأساليب المستخدمة لاستخراج البيانات والمعلومات المحاسبية مع ضرورة تطبيق نظام محاسبي موحد في كافة نشاطات القطاع العام

ومن أهداف النظام المحاسبي الروسي كمثال على الدول الاشتراكية :  
استخراج البيانات الدورية عن كلفة الإنتاج وكيانه وكيفية توزيعه ، وتتكون هذه البيانات على شكل تقارير موحدة ترسل الى الجهة المعنية والتي بدورها تحولها الى الأجهزة المركزية .

### مصر

كان أول ظهور للنظام المحاسبي الموحد عربيا ومصريا سنة 1950 بصور القانون رقم 156 لسنة 1950 (1) وهو قانون الأشراف على هيئات التأمين الذي فرض وجود دفاتر معينة وحسابات موحدة .

وتطور سنة 1954 بالقانون رقم 26 لسنة 1954 الذي وحد الأحكام المحاسبية الخاصة بالشركات المساهمة ، وشركات التوصية ، حيث وضع نموذج موحد للحسابات الخاصة بالأرباح والخسائر والميزانية العمومية .

وقد استمرت الأمور بالتطور بموجب قوانين وقرارات رئاسية كان آخرها القرار الجمهوري رقم 4723 لسنة 1996 باعتماد النظام المحاسبي الموحد .

ويجدر بنا ان ننوه ان مصر هي أول من وضع معايير محاسبية خاصة مكمله للنظام المحاسبي ، وذلك بموجب القرار رقم 2644 لسنة 1996 (2) .

### سوريا

كان أول استخدام للنظام المحاسبي الموحد بموجب المرسوم التنظيمي رقم 21/ت تاريخ 19 / 3 / 1974 المتضمن النظام المحاسبي الموحد والذي عدل لاحقا بالمرسوم رقم 287 تاريخ 25 / 1 / 1978 ، حيث نصت المادة الاولى منه على تطبيق

---

(1) بنك القوانين - مطبعة متولي - القاهرة بدون تاريخ .

(2) المعايير المحاسبية كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد - الجهاز المركزي للحاسبات

القاهرة 1996

النظام المحاسبي الموحد على المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت الخاضعة لأحكام المرسوم 18 لسنة 1974 باستثناء المصارف وصندوق توفير البريد وشركات الضمان ومؤسسات التأمين والمعاشات ومؤسسة التأمينات الاجتماعية .

### العراق

كان أول قانون يصدر هو القانون رقم 60 لسنة 1943 ، وفي سنة 1971 تم تطبيق النظام المحاسبي الموحد على المؤسسات العامة للغزل والنسيج وسنة 1972 الزم بتطبيقه على كافة المشاريع الإنتاجية ، وفي سنة 1973 طبق على مستوى وزارة الصناعة ، وسنة 1977 صدر قرار بتطبيقه على وزارة الزراعة والإصلاح الزراعي ، وعمم أخيرا على كافة المشاريع الاقتصادية .

### جامعة الدول العربية

اما على صعيد جامعة الدول العربية ومنذ عام 1970 شكلت لجان وتمت اجتماعات وعقدت الندوات وأخيرا تم الاتفاق على إعداد دليل محاسبي إحصائي موحد حاول التوفيق بين النظام المحاسبي الموحد وما يقابله في الحسابات القومية ، وصدر عن لجنة الخبراء العرب في لجنة مراكز التنمية الصناعية بتاريخ 24 / 6 / 1973

مثال على بعض الحسابات وما يقابلها

### الاصول

الحسابات القومية		النظام المحاسبي الموحد
رقم	رقم	عام مساعد فرعي
		1
		الأصول الثابتة
		الأراضي
		111
1/5	4/7	1111 تكلفة شراء الأرض

وهكذا حتى يصل الى مستوى التسويات المحاسبية .

### دليل الحسابات

### تعريف الدليل المحاسبي:

عرف النظام المحاسبي الموحد دليل الحسابات بانه الوعاء الذي يضم جميع المسميات المحاسبية الواردة إجماليا في الحسابات التي تمثل الميزانية والحسابات الختامية و هو بهذا يعبر عن الهيكل العام الذي يحصر كل الحسابات التي تلبي احتياجات النشاط الاقتصادي للوحدة .

أهداف الدليل المحاسبي :

يهدف الدليل الى جملة من الأغراض المتعددة لخدمة الإدارات كافة بمختلف مستوياتها حيث تختلف هذه الأغراض نوعا وتفصيلا حسب احتياجات إدارة الوحدة من بيانات محاسبية ، ومن مجمل الأهداف التي يحققها الدليل المحاسبي :

- اختصار الوقت والجهد عن طريق تركيز الحسابات عند الحاجة .
- يساعد على تبويب وتركز العمليات لغرض تجميع الحسابات وترحيلها .
- زيادة القدرة في الضبط الداخلي .
- سهولة توحيد التوجيهات المحاسبية بين الوحدات .
- تسهيل عملية تزويد المستويات الإدارية العليا وعلى نطاق الحسابات القومية بالمعلومات الموحدة لأغراض المقارنة .
- تمكين استخدام المكننة عن طريق أرقام الدليل .
- تسهل مهمة الرقابة والتدقيق وفحص الحسابات .
- يمكن أجهزة الدولة لعملية التخطيط وموازنة الهيكل الاقتصادي .

كيفية إعداد دليل الحسابات

تعتبر الدراسات والمسوحات الشاملة للنشاطات الاقتصادية المختلفة للقطاعات و هي العامل الأساسي في وضع الصورة الشاملة لمن سيدخل نظمه المحاسبية بعملية التوحيد و حيث تعبر هذه الدراسات عن حجم وطبيعة النشاط المالي والاقتصادي وفيما يلي إيجاز لأهم القواعد التي يمكن ان تتبع عند إعداد الدليل المحاسبي:

- \* تجميع الحسابات المتشابهة وذات الطبيعة الواحدة في حسابات إجمالية وحسابات عامة وحسابات فرعية .
- \* تأخذ الوحدات إعداد الأدلة المحاسبية الخاصة بها من الدليل المحاسبي الموحد حسب ما تتطلبه طبيعة نشاطها مع اعتبار الدليل المحاسبي الموحد هو المرجع الأساسي .
- \* شمول كافة الحسابات بالدليل على حسابات تفصيلية بحيث تمكن من الاختيار ما يتناسب مع طبيعة العملية المحاسبية .



- \* من القواعد العامة (حسب الدليل المحاسبي الموحد لجامعة الدول العربية ) هو عدم وجود الرقم (0) صفر في أي مستوى من المستويات .
- \* تثبيت أرقام الدليل مع ترك أرقام حسابات غير مسماة لتستعمل في الأغراض الخاصة .
- \* توجيه ملاحظة ان مكونات الدليل هي الحد الأدنى .

### الإطار العام للدليل المحاسبي الموحد

مستوى الدليل وأنواع الحسابات :

- المستوى الأول الحسابات الإجمالية .
- المستوى الثاني الحسابات العامة.
- المستوى الثالث الحسابات المساعدة .
- المستوى الرابع الحسابات الفرعية .
- المستوى الخامس الحسابات الجزئية .
- المستوى السادس الحسابات التحليلية .

ونتطرق فيما يلي الى المستويين الأول والثاني للحسابات كما جاءت في النظام

المحاسبي الموحد :

#### أولاً :حسابات الميزانية

المستوى	رقم الدليل	اسم الحساب
المستوى الأول	1	الأصول(الموجودات ) ويحلل الى
المستوى الثاني	11	الأصول الثابتة
	12	مشروعات تحت التنفيذ
	13	مخزون
	14	إقراض
	15	استثمارات مالية
	16	مدينون
	17	حسابات مدينة مختلفة
	18	نقدية في الصندوق والبنوك

المستوى الأول	2	الخصوم(المطلوبات ) وتحلل الى
المستوى الثاني	21	راس المال
	22	احتياطات
	23	التخصيصات
	24	قروض
	25	بنوك دائنة
	26	دائنون
	27	حسابات دائنة مختلفة
	28	نتيجة العام

### ثانيا : حسابات النتيجة

المستوى	رقم الدليل	اسم الحساب
المستوى الأول	3	الاستخدامات وتحلل الى
المستوى الثاني	31	رواتب واجور
	32	مستلزمات سلعية
	33	مستلزمات خدمة
	34	مشتريات بغرض البيع
	35	مصرفات تحويلية جارية
	36	التحويلات الجارية
المستوى الأول	4	الموارد ويحلل الى
المستوى الثاني	41	إيرادات النشاط التجاري
	42	إعانات
	43	إيرادات أوراق مالية

ثالثاً: حسابات مراقبة المراكز

وقد حدد الدليل المستوى الأول لهذه الحسابات كما يلي

رقم الدليل	الحساب
5	مراقبة مراكز إنتاج
6	مراقبة مراكز خدمات الإنتاج
7	مراقبة مراكز الخدمات السلعية
8	مراقبة مراكز الخدمات الإدارية والمالية
9	مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية

المعالجات القيدية للحساباتمقدمة

تعتبر المعالجة القيدية او الدفترية الأساس في تسجيل وتبويب البيانات المحاسبية وإظهار نتيجة العمليات المالية ونشاطها التجاري والاقتصادي ، كما ان أسلوب التسجيل الدفترى يعكس المبادئ والأسس المحاسبية المتبعة في النظام المحاسبي .

لذا فقد اهتم النظام المحاسبي الموحد بعملية التسجيل والمعالجة القيدية منسجماً مع الأهداف التي يتوخاها من التوحيد والتي حددت (الأهداف) ضمن مبادئ أخذت بعين الاعتبار الأساليب والإجراءات التي تحافظ على أسس الضبط والرقابة وإظهار نتيجة نشاط الوحدة خدمة لأغراض الإدارة والحسابات القومية .

فيما يلي توضيحا لبعض الأسس العامة التي أوردتها النظام المحاسبي الموحد:

- 1- تميز النظام المحاسبي الموحد بإبراز مبدء الاستحقاق بالنسبة لجميع معاملاته مع الغير من حيث إثبات حقوق الغير في السجلات أولا ثم تثبيت عملية السداد وكذلك توسيط القيود الخاصة بالاستحقاق قبل قيود التحصيل من المدينين وبهذا يظهر الالتزامات والحقوق المتحققة فعلا خلال الفترة .  
وقد ذهب النظام المحاسبي الموحد ابعد من ذلك حيث اعتبر ان جميع العمليات المحاسبية تسجل مستحقة ثم يثبت بعد ذلك قيد الصرف او القبض حتى وان كان البعد الزمني معدوما بين فترة الاستحقاق والدفع او القبض ، والهدف من ذلك إظهار طبيعة كافة التصرفات وحجم التعامل .  
حيث لو اتبع أسلوب مبدء الاستحقاق حسب المحاسبة التجارية فلن يظهر حجم التعامل الذي تمارسه الوحدة .
- 2- استوجب النظام ان يكون إثبات القيود على المستوى الثالث متبوعا بالحسابات التالية للحساب الثالث وذلك لإظهار الطبيعة الخاصة لكل حساب .
- 3- تكون جميع الحسابات في مستوى معين ولكل مجموعة مساوية للمستوى الذي تعود له تلك الحسابات .
- 4- استوجب النظام إظهار أرقام الحسابات في القيود لسهولة الرجوع الى الحسابات

وأخيرا لابد من الإشارة الى ان هذه الأسس من المرونة بمكان بحيث يمكن التعامل معها وتطبيقها دون الإخلال بجوهر التوحيد الذي يدعو اليه النظام .

#### خلاصة اهم المعالجات القيدية

العملية	الجانب المدين	الجانب الدائن
# شراء الأصول الثابتة	12 مشروعات تحت التنفيذ	27 الحسابات
الدائنة		

( 11 الأصول الثابتة )

11 الأصول	17 حسابات مدينة مختلفة	# بيع الأصول الثابتة الثابتة
15 الاستثمارات		والاستثمارات المالية
26 دائنون	13 المخزون	# المخزون
26 دائنون	32 المستلزمات السلعية	# الاستخدام المباشر للمواد
27 حسابات دائنة	3 الاستخدامات	# الاستخدامات الأخرى مختلفة
	(31 رواتب واجور )	
41 المبيعات	16 المدينون	# الإيرادات الرئيسية للمبيعات
43 و 44 الإيرادات	17 حسابات مدينة مختلفة	# الإيرادات الأخرى
26 دائنون	13 المخزون	# الاعتمادات

#### أولا :المعالجة القيدية لحسابات الأصول الثابتة ومشروعات تحت التنفيذ

من اهم النقاط التي يشير اليها النظام المحاسبي الموحد بخصوص اقتناء الأصول الثابتة ، هي ان جميع الأصول لا يتم تحميلها و تسجيلها في حساباتها الخاصة ضمن الأصول الثابتة (حساب رقم 11 ) ما لم تكن جاهزة للاستخدام ومزاولة النشاط ، وعليه فان جميع الأصول الثابتة يتم تسجيلها على حساب مشروعات تحت التنفيذ (حساب رقم 12) حيث يحمل بكافة النفقات حتى يصبح الأصل جاهزا .

#### ثانيا: المعالجة القيدية لحساب المخزون

يثبت في حساب المخزون كافة النفقات ويفترض إدخال جميع المواد والمستلزمات الى المخازن أولاً ثم تسحب تدريجياً للعمليات ، أي انها تحمل على حساب المخزون ، وعند سحبها تحمل على حساب مشروعات تحت التنفيذ، وهكذا أيضا يتم معالجة الإنتاج التام وغير التام حيث يتم تحميله على حساب المستودعات لحين خروجه من المخزن اما للإنتاج او البيع ، وتعالج محاسبيا البضائع والسلع المشتراة بغرض البيع بنفس الأسلوب.

### ثالثا: المعالجة القيدية لحساب الإقراض والاستثمارات المالية

#### الإقراض حساب رقم 14

تعالج القروض التي تمنحها الوحدة للغير وذلك بالتمييز بينها حسب شروط استردادها وأجالها ، فقد ميز النظام المحاسبي الموحد بين إقراض قصير الأجل (ح/141) وإقراض متوسط الأجل (ح/142) وطويل الأجل (ح/143). ويتم معالجة الإقراض بجعله مدينا بالمبلغ او الأصل الثابت الممنوح ، وحساب البنك او الأصول الثابتة دائنا و ويكون حساب الإقراض عند التسديد دائنا .

#### الاستثمارات المالية حساب رقم 15

قسمت الاستثمارات المالية الى استثمارات سندات حكومية (ح/151) استثمارات أوراق مالية (ح/152) واستثمارات أجنبية (ح/153) وصندوق الاستثمار (ح/154). وفي الجانب الدائن توسيط حساب دائنين لكل نوع .

### رابعا: المعالجة القيدية لحسابات المدينون والحسابات المدينة المختلفة

ان اعتماد النظام المحاسبي الموحد على مبداء الاستحقاق في تثبيت جميع التصرفات المالية للوحدة يتطلب توسيط احد حسابات المدينين في الدليل المحاسبي الموحد.

### خامسا: المعالجة القيدية لحساب النقدية بالصندوق والبنوك

ان التعامل مع الغير اصبح اليوم مقتصر على تسوية الالتزامات بالشيكات لا كبر حد ممكن وقد ميز النظام المحاسبي الموحد حالة الصندوق بالسلفة المستديمة كأكبر حالة للتعامل به وقد حلل حساب السلف الى الأغراض التي أنشأت من اجلها السلف المختلفة.

#### سادسا: المعالجات القيدية لحسابات الخصوم

تتلخص في حسابات راس المال وطبيعة التمويل ان كان نقدا او عينا او بشكل

معنوي .

#### المراجع

- 1- النظام المحاسبي الموحد ، عبد الصاحب المستوفي .
- 2- قانون 4723 لسنة 1966 -مصر ( اعتماد النظام المحاسبي الموحد).
- 3- قرار 2644 لسنة 1996 -مصر 0(المعايير المحاسبية الدولية كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد - الجهاز المركزي للحسابات .
- 4- النظام المحاسبي ودليل الحسابات \_ مديرية المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي \_ وزارة المالية- دمشق .
- 5- بنك القوانين - مطبعة متولي -القاهرة

