

# إطار مقترح لربط البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة والمستوى القومي في بولندا .

دكتور السيد المطرقي المرسي  
كلية التجارة - جامعة المنصورة

## مقدمة :

تمثل المحاسبة أحد الأدوات الهامة في أحداث عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك من خلال ترشيد مجموعة القرارات التي تتخذ سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية أو على المستوى القومي ، ولا يقل دور المحاسبة وأهميتها في الدول الاشتراكية عنها في الدول الرأسمالية .

ولقد مرت بولندا - وهي واحدة من المجموعة الاشتراكية - بصعوبات اقتصادية في الفترة الاخيرة وأصدرت الحكومة مجموعة من التعديلات والاصلاحات الاقتصادية التي تستهدف عبور هذه الأزمة واعادة الحياة الاقتصادية الى وضعها الطبيعي .

ويحكم العمل المحاسبي في بولندا نظام موحد بدء منذ عام ١٩٤٦ ثم جرت عليه مجموعة من التعديلات . الا أن هذه التعديلات لم تكن بذلك القدر الذي يتناسب مع حجم التطورات

والتعديلات التي طرأت على النظام الاقتصادي والإداري في بولندا .

ويستهدف الباحث تحليل النظام المحاسبي الحالي في بولندا واقتراح ما يمكن ادخاله على هذا النظام من تعديلات لتحقيق المزيد من التفاعل والتلاحم مع الحياة الاقتصادية وما طرأ عليها من متغيرات ولربط البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية وعلى المستوى القومي ، حتى تقوم المحاسبة والمحاسبون بدورهم في إنتاج البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات على مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى القومي .

وقد قسم الباحث هذا البحث الى ما يلي :

المبحث الأول : أهمية البيانات المحاسبية في ترشيد القرارات على مستوى الوحدة والمستوى القومي .

المبحث الثاني: دراسة تحليلية للنظام المحاسبي الموحد في بولندا .

المبحث الثالث : التطوير المقترح للنظام المحاسبي البولندي

## المبحث الأول

أهمية البيانات المحاسبية  
 فى ترشيده القرارات  
 على مستوى الوحدة والمستوى القومى

ان القرارات على مستوى الوحدة والمستوى القومى تتداخل  
 معا بطريقة لا يمكن تجاهلها سواء كان ذلك فى الاقتصاد  
 الرأسمالى الحر أو الاقتصاد الاشتراكى المخطط .

فى الدول الرأسمالية تنظر الدولة الى تحقيق مجموعة  
 من الأهداف العامة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية وذلك  
 من خلال مجموعة من السياسات وتحدد بشكل عام سبل الوصول الى  
 هذه الأهداف . ثم تستخدم مجموعة من المحفزات أو المثبطات  
 والأدوات المالية والنقدية كأدوات لتشجيع الوحدات الاقتصادية  
 على اتخاذ قرارات معينة بحيث تحقق فى مجموعها الأهداف  
 العامة .

وفى الدول الاشتراكية ومنها - بولندا - يظهر بوضوح  
 تداخل القرارات على مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى  
 القومى . بل أن الأمر قد يصل فى بعض الأحيان الى أن تضع  
 الدولة أهدافها العامة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية  
 ثم تصيغ أو تصدر القرارات التى تحقق هذه الأهداف ، وقد  
 تتبع ذلك أيضا بإصدار مجموعة من القرارات والأوامر  
 للوحدات الاقتصادية لكى تحقق كل وحدة اقتصادية دورها فى  
 تحقيق الأهداف العامة وهذا ما يمكن أن يسمى بالمركزية  
 الكاملة فى التخطيط . (١)

وتلعب البيانات المحاسبية - والتي هي تسجيل وتحليل للحقائق الاقتصادية - دورا هاما في ترشيد القرارات على مستوى الوحدة والمستوى القومى ويزداد هذا الدور خطورة فى الاقتصاديات المخططة حيث أن الخطأ فى قرار معين فى الدول الاشتراكية تتحمل نتائجه وآثاره جموع الشعب ويؤدى الى آثار سلبية تراكمية فى مجموعة كبيرة من القطاعات نظرا لأن الاقتصاد فى هذه الدول يكون موضوعا فى اطار عام وخططة ونظام كامل ومتربط مع بعضه البعض .

وإذا كانت البيانات المحاسبية الدقيقة غالبا ما تؤدى الى قرارات رشيدة فهذا يدعو الى ضرورة اهتمام كل من المعنيين بانتاج وتحليل وتشغيل البيانات والمعلومات المحاسبية بهذه الحقيقة وادراك أهميتها وخطورتها. (٢)

كما أنه يجب أن يتنبه أيضا القائمون على التخطيط واتخاذ القرارات الى أهمية هذه البيانات والمعلومات وأن يعملوا على ضرورة الاستفادة من هذه البيانات وهذا الاهتمام من الجانبين - منتجى ومستخدمى البيانات المحاسبية - يؤدى الى تكثيف الاهتمام بدراسة العلوم المحاسبية بمختلف فروعها وتخصصاتها وكيفية تشغيل البيانات وتحليلها .

وزيادة فى الايضاح يذكر الباحث هنا على سبيل المثال لا الحصر مجموعة من القرارات التى يمكن أن تتخذ فى الاقتصاد المخطط وضرورة ربط البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة والمستوى القومى لتحقيق مجموعة الاهداف المرجوة من وراء هذه القرارات على النحو التالى :

### قرارات خاصة بالتسعير المحلى :

ان بناء هيكل للأسعار فى المجتمع الاشتراكى يستند على أساس واقعى واقتصادى لا يمكن أن يتم بدون معلومات محاسبية تبدأ من الوحدة الاقتصادية التى تنتج هذه السلع والخدمات محل التسعير . ويمكن القول بأن وضع هيكل أسعار سليم على المستوى القومى يحتاج الى مجموعة سليمة ودقيقة من البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية ومختلف القطاعات .

يضاف الى ما تقدم أن امكانية تجميع بيانات عن المبيعات ودورات الانتاج والموارد الاقتصادية المتاحة للوحدات الاقتصادية يمكن أن يساعد كثيرا فى اعداد دراسات اقتصادية عن الفرص البديلة أو الضائعة واجراء هذا التحليل فى ضوء تصنيف المجتمع الاشتراكى للسلع والخدمات الى أساسية وضرورية وكمالية وترشيد كل من الاعانات وهامش الربح والضرائب ، بحيث يمكن أن يتحقق قدر معين من الميكانيكية أو الديناميكية بين مختلف اجزاء الاقتصاد القومى . وبما يساعد فى تحقيق معدلات النمو المستهدفة وتحقيق كل من الاهداف الاقتصادية والاجتماعية المخططة . (٢)

ومن ثم يجب العناية بانتاج البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة وتمعيدها على المستوى القومى خلال قنويات معينة حتى يمكن أن تساهم بفاعلية فى مثل هذه القرارات .

### قرارات خاصة بتسعير الصادرات :

تمثل كل من الصادرات والواردات - فى نظر الباحث - أهم وأخطر الأمور التى تواجه المجتمع الاشتراكى وتعامله مع الدول الأخرى وبالأخص مع الدول الرأسمالية .

وتكمن خطورة التجارة الخارجية وأهميتها فى أن الدول فى المجتمع الاشتراكى تتدخل فى الحياة الاقتصادية وتخطط الاسعار والاجور وتحدد أيضا سعر عملتها المحلية الى العملات الأخرى الأجنبية . وهذا التدخل عادة ما يحفظ الاسعار للمنتجات المحلية لهذه الدول عند مستوى معين . (٤)

وتتحدد أسعار الواردات سواء كانت مواد خام أو عمالة أو مستلزمات رأسمالية أو استثمارية بطريقة قد تخرج عن تحكم الدولة فى المجتمع الاشتراكى اذ أنها تتأثر الى حد كبير بتفاعل العرض والطلب فى السوق العالمى لهذه السلع والخدمات . وتزداد حدة هذه المشكلة عندما يتم الاستيراد من مجتمعات رأسمالية . (٥)

وعندما تدخل هذه العناصر المستوردة فى انتاج سلع وخدمات يعاد تصديرها الى الخارج فلا بد أن يكون هناك نظام محاسبى دقيق يضمن التسجيل والمحاسبة على هذه العناصر بحيث يساعد بعد ذلك فى وضع أسعار مناسبة واقتصادية للصادرات حتى يمكن المحافظة على موارد المجتمع الاشتراكى ومنع تسرب هذه الموارد بطريقة ارادية أو لا ارادية الى مجتمعات أخرى بدون الحصول على ما يعادلها من منافع أو عائد .

ومن هنا يظهر دور وأهمية البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية وما يمكن أن تقدمه من بيانات لها أهميتها في رسم سياسات التصدير وأسعارها .

كما أن رسم هيكل متكامل لأسعار الصادرات على المستوى القومي لا يمكن اجراؤه بعيدا عن كل من بيانات التكاليف وأسعار الصرف .

فمن المعروف لدى المحاسبين أن هناك أكثر من نظرية أو أسلوب لقياس التكلفة ومن المفيد جدا أن يحدث قدر من التأثير والتأثر بين هذه النظريات أو الأساليب وبين المجتمع الذي تطبق فيه وبخاصة في المجتمع الاشتراكي .

فتقسيم عناصر التكاليف الى مباشرة وغير مباشرة ، ومتغيرة وثابتة ويمكن التحكم فيها ولا يمكن التحكم فيها كل هذه التقسيمات يمكن أن تتأثر بطبيعة النشاط الاقتصادي في المجتمع الاشتراكي وتقسيمه للإنتاج الى مادي وغير مادي من ناحية وتقسيمه للأهداف من النشاط الاقتصادي الى أهداف اقتصادية وأخرى اجتماعية من ناحية أخرى .

وان كانت البيانات المحاسبية يمكن أن تتأثر بطبيعة النشاط الاقتصادي في المجتمع الاشتراكي ، فلا بد أن تقوم أيضا بدور مؤثر في ترشيد حركة هذا النشاط بحيث تضمن على الأقل عدم تسرب الموارد الاقتصادية الى الخارج بدون الحصول على منافع مساوية أو معادلة لها من الوجهة الاقتصادية (٦) .

ولا يفوت الباحث أن يذكر هنا حقيقة اقتصادية هامة يمكن رسم اسعار الصادرات على ضوءها ، وهي أنه لا يجب أن تقلل أسعار الصادرات عن التكلفة المتغيرة ، وتحقيق ذلك يحتاج الى وضع اطار محدد لكيفية انتاج البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية وتجميع وتصعيد هذه البيانات على المستوى القومي فى قنوات محددة وفى شكل تقارير مناسبة وواضحة بحيث يمكن أن تفيد فى اتخاذ القرارات عند كل مستوى من المستويات الادارية . ومن المفيد أن تحتوى هذه التقارير على جزء تحليلى يبين كيفية الربط بين البيانات وايجاد علاقات ومؤشرات ذات مغزى معين يفيد المستوى الادارى المقدمة أو المرفوعة اليه هذه التقارير . وهذا يحتاج الى جهد محاسبى على قدر كبير من التخصص والدراية وعلى معرفة مناسبة بعلاقة علم المحاسبة بغيره من العلوم الأخرى .

كما تلعب أسعار الصرف دورا هاما وحيويا فى تحديد هيكل اسعار الصادرات اذ غالبا ما يتم التعامل فى الصادرات والواردات بالعملات الحرة ، ومن ثم يجب دراسة امكانية تصريف الصادرات بأسعار الصرف المحددة رسميا ، ومعرفة الوقت المناسب لاعادة النظر فى هذه الاسعار من وقت لآخر ، وغالبا ما يتم تخفيض سعر العملة المحلية الى العملة الاجنبية الامر الذى يستدعى بالضرورة حث الوحدات الاقتصادية على ضرورة رفع كفايتها الانتاجية لتخفيض التكلفة ودراسة امكانية الاستفادة من مزايا التخصص والانتاج الكبير والتقنيـم التكنولوجى . وفى هذا الصدد يمكن أن يعد المحاسبون دراسات وتحليل لهذه الظواهر سواء على مستوى الوحدة أو المستوى القومي بحيث يمكن ترشيده الاختيار من بين البدائل المتاحة



لتحقيق أعلى عائد اقتصادى ممكن من التعامل مع العالم الخارجى . (٧)

### قرارات خاصة باستغلال الطاقة الانتاجية :

يعبر لفظ الطاقة - فى علم المحاسبة - عن المقدرة على انتاج حجم معين من السلع والخدمات سواء الانتاجية أو التسويقية أو الادارية . كما أن لفظ الطاقة يمثل الوجه الآخر لمجموعة معينة من الاصول الرأسمالية سواء المادية أو البشرية، ومقدرة هذه الاصول على انتاج حجم معين من السلع والخدمات خلال فترة معينة .

وهذه الأصول الرأسمالية غالبا ما تخدم اكثر من فترة محاسبية ومن ثم تنعكس تكلفة الطاقة على كمية الانتاج فى شكل أقساط الاهلاك التى تحسب بصرف النظر عن استخدام الأصول أو عدم استخدامها أو أقساط استعجار تلك الأصول . وهذه يمكن أن يطلق عليها التكاليف الثابتة . ومن ثم فإن الوحدات الاقتصادية تتحمل تلك التكاليف الثابتة - تكاليف الطاقة - سواء أنتجت الوحدة الاقتصادية أو لم تنتج . وهذا يجعل تلك التكاليف من أهم الامور فى المجتمعات الاشتراكية حيث يجب العمل على الاستغلال الأمثل للطاقة بمختلف انواعها حتى ينخفض متوسط تكلفة الوحدة الى أدنى حد ممكن .

وغالبا ما تلجأ المجتمعات الاشتراكية الى التوسع فى الهياكل الانتاجية بهدف تحقيق متطلبات التوسع فى الانتاج مستقبلا . ونظرا لأن التخطيط فى هذه المجتمعات يتم لفتترات مستقبلية طويلة ، هذا بالاضافة الى التزام الدولة بتوفير

العمل لجميع أفراد المجتمع . كل هذه العوامل تنعكس بدورها على التكاليف الثابتة الى حد يجعلها تزيد عن الحد الذى يمكن قبوله من الناحية الاقتصادية ولكن يمكن التجاوز عنه لاعتبارات اجتماعية وسياسية تمشياً مع الايديولوجية الاشتراكية . (٨)

ويوجه الباحث نظر المحاسبين فى هذه المجتمعات الى ضرورة الاهتمام بقياس التكاليف الثابتة ومعرفة ما يلى على الأقل :

- ذلك القدر من التكاليف الثابتة الذى يعتبر اقتصادياً وفصله عن ذلك القدر الذى يدخل فى اطار الاعباء أو التكاليف الاجتماعية واعداد تقارير واضحة لكل نوع . وذلك حتى يمكن معرفة ذلك القدر من التكاليف والذى تتحمله الوحدات الاقتصادية كنتيجة للالتزام بالايديولوجية الاشتراكية .

- الاهتمام بقياس مستوى تشغيل الطاقة بمختلف أنواعها ، ومعرفة ذلك القدر المستغل منها وذلك القدر الذى يمثل طاقة عاطلة او غير مستغلة وتحليل ومعرفة أسباب هذه الطاقات العاطلة وما هى الوسائل والحلول التى يمكن اقتراحها لتخفيف هذه الأعطال الى أدنى حد ممكن .

ولعله من المفيد أن يسرد الباحث فى عجلة الأسباب الأساسية التى يمكن أن تعزى اليها الطاقة العاطلة وممن أهمها ما يلى :

✱ الاختناقات بين المراحل الانتاجية أو العمليات الصناعية أو القطاعات التي تعتمد على بعضها البعض . ويلزم تحقيق التناسق بين هذه المراحل والاهتمام بدراسة طرق وأساليب الانتاج لتحقيق هذه الأعطال .

✱ نقص المواد الخام المستوردة . وهنا يلزم البحث عن مواد خام بديلة حتى يمكن تخفيض الطاقة العاطلة الى أقل حد ممكن .

✱ عدم الطلب على السلع وعدم امكان تصريفها خاصة اذا كانت هذه السلع معدة للتصدير ولا يمكن بيعها في السوق المحلي لأسباب معينة . وعندئذ يلزم بحث تخفيض سعر التصدير من ناحية والارتفاع بالجودة من ناحية اخرى لتخفيض هذه الأعطال .

✱ عدم وجود الخبراء المتخصصين الذين يمكنهم الوصول بمستوى تشغيل الطاقة واستخدامها الاستخدام الأمثل . ويلزم الاهتمام بالتدريب وايفاد الخبراء للخارج حتى يمكن توفير هذه التخصصات النادرة والوصول بالطاقة العاطلة الى أقل حد ممكن .

✱ نقص العمالة المتخصصة أو المدربة أو تغيب العمال وتراخيهم عن العمل ويلزم الاهتمام ببرامج تدريب العمال ووضع خطة للحوافز تحقق دفع العمال وحفزهم للانتاج .

ويشير الباحث هنا الى أهمية دور الاتحاد الذي يجمع نوع معين من الصناعة أو النشاط ويشرف عليه حيث يمكن

أن يقوم بالتنسيق بين الوحدات الاقتصادية التي يشرف عليها ومحاولة الوصول بالطاقات المتاحة الى أقصى قدر من التشغيل الاقتصادي وذلك حتى ينخفض نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة (٩).

كما أن ارتفاع التكاليف الثابتة عن الحد المطلوب والمقبول اقتصاديا يؤدي الى انتاج بيانات غير سليمة على المستوى القومى حيث ينعكس ذلك على ارتفاع أقساط اهـلاك الأصول الثابتة وانخفاض القيمة المضافة والنتاج القومى الصافى عن ذلك القدر الفعلى أو الواجب تحقيقه . هـذا بالإضافة الى أن الأجور والمرتبات التى تدفع للعمـالـة الزائدة عن الحد المطلوب اقتصاديا تعتبر نوعا مـنـ التحويلات التى تتحملها الدولة أو الوحدات الاقتصادية بدون الحصول على مقابل مماثل ، ومن ثم يجب على المحاسبين الاهتمام بدراسة وتحليل هذه الظاهرة واعداد التقارير المناسبة لكل موقف وعلى حسب نوع القرار الذى تتخذه الادارة .

وقد اهتمت الدولة وأجهزة التخطيط فى بولندا بهـذه الظاهرة وأدركت اهميتها لذلك أشار برنامج الإصلاح الاقتصادي الصادر فى ١٩٨٢/١/١ (١٠) أشار هذا البرنامج الى اعطاء الاستقلال الاقتصادي للوحدات وأعطاهـا السلطة فى تقديـر وتحديد نوع وكمية الانتاج الذى يحقق الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد المتاحة لدى الوحدة . وهذا بدوره يلقى على المحاسبين فى تلك الوحدات أعباء إضافية فى ضرورة اجراء المزيد من الدراسات والتحليل والبحوث واستخدام الأساليب الكمية المناسبة لتحقيق هذه الأهداف .

### قرارات توزيع الدخل القومي بين عوامل الانتاج :

من المعروف أنه في الدول الاشتراكية تتدخل الدولة في تحديد الأجور والأسعار ، وكذلك أسعار الفائدة والايجارات وهي بذلك تكون قد حلت محل السوق وسيكانيكيته في تحديد مقابل اشترك عوامل الانتاج في العملية الانتاجية (١١) .

وهذه ليست مهمة سهلة ولكنها تحتاج الى مزيد من البيانات المحاسبية الدقيقة والمتجددة أيضا ، وهمما تدخلت الدولة في النشاط الاقتصادي وخطته فان تحديد مقابل اشترك عوامل الانتاج في العملية الانتاجية يترسب بلا شك على حركة الاقتصاد القومي والنتاج القومي سواء كانت هذه الحركة داخلية أي داخل حدود الدولة أو خارجية ، بمعنى تفاعل هذه الظاهرة مع الاسعار والعوائد العالمية لعوامل الانتاج .

ومن هنا تظهر خطورة وأهمية البيانات المحاسبية واستنتاج مؤشرات صحيحة منها حتى يمكن رسم الخطط ووضع الاهداف الاقتصادية والاجتماعية . وتعنى المحاسبة هي من أسب الأدوات لتوليد بيانات تخدم في تحديد مقابل اشترك عوامل الانتاج في العملية الانتاجية . كما أن تحديد معدلات الاهلاك للأصول الثابتة وحساب هذه المعدلات بطرق دقيقة ومناسبة تساعد في ترسيخ قرارات التجديد والاحلال لهذه الأصول . ويمكن ان يقدم المحاسبون في هذا العمود بيانات على قدر كبير من الأهمية خاصة في المجتمعات الاشتراكية التي تحل فيها الملكية الجماعية محل الملكية الخاصة .

## قرارات هياكل الانتاج والمدخلات والمخرجات :

ان وضع خطة اقتصادية شاملة فى الاقتصاد الاشتراكى ليس أمرا سهلا خاصة وأن تحقيق أهداف هذه الخطة يتطلب ان يوجد الاقتصاد القومى فى حالة معينة من النشاط والحركة وأن تكون الهياكل الاقتصادية فى مختلف أوجه النشاط الاقتصادى ( صناعى - زراعى - مالى - خدمات ) مكونة بطريقة تفضمن هرمونية وانسجام الحركة الاقتصادية فى الاتجاه المخطط حتى لا يعمل احد هذه الهياكل فى اتجاه يخالف تلك الأهداف المرسومة سواء تم ذلك عن قصد أو عن غير قصد . ولذلك يصبح تخطيط القطاعات والأنشطة الاقتصادية المختلفة من الأهمية بمكان ويظهر أيضا بوضوح دور البيانات المحاسبية فى زيادة فاعلية هذا التخطيط . (١٢)

كما أن بعض القطاعات غالبا ما تعتمد على نواتج قطاعات أخرى ومن ثم يجب الاهتمام بحركة التأثير والتأثر فى كل قطاع أو بما يمكن أن يسمى بجداول المدخلات والمخرجات والمعاملات الفنية ، وأن تعد وتصمم هذه الجداول بطريقة واضحة ومحددة وتحسب بطريقة علمية سليمة حتى يمكن دراسة العلاقة بين مختلف القطاعات الاقتصادية والاستفادة من هذه العلاقات .

وغالبا ما يكون الاهتمام فى هذه الجداول بالكميات أكثر من القيم المالية وهذا يحتاج الى وضع معدلات نمطية ومعرفة الناتج الوسيط والنهائى وكل هذه البيانات تدخل فى اطار علم المحاسبة ومن ثم يمكن للمحاسبين انتاجها وتحليلها وتطويرها لكى تخدم فى ترشيد القرارات .

كما أن دراسة البرمجة سواء الخطية أو غير الخطية وترتيب الأولويات ووضع نماذج علمية لصفوف الانتظار تفيد كثيرا في مجالات تخطيط وتوجيه الموارد الاقتصادية المحدودة والنادرة في مختلف القطاعات الاقتصادية . وقد اتسعت دائرة الدراسات المحاسبية وبخاصة في مجال المحاسبة الادارية في الفترة الأخيرة وتضمنت العديد من الدراسات والابحاث المتعلقة باستخدام هذه الاساليب واعتبارها من أهم أدوات انتاج المعلومات المحاسبية . ومن هنا تظهر أهمية البيانات المحاسبية سواء على مستوى الوحدة أو المستوى القومي في تحقيق الشكل الامثل للهيكل الاقتصادي ولجداول المدخلات والمخرجات وترتيب أولويات استخدام عوامل الانتاج .

#### قرارات مالية واثتمانية داخلية وخارجية :

على الرغم من أن الدول الاشتراكية تفتح حركة الاقتصاد القومي في إطار خطة شاملة وتتخذ مجموعة من القرارات لتحقيق اهداف هذه الخطة، إلا أن الامر يستدعي اتخاذ قرارات جديدة مصححة اثناء تنفيذ هذه الخطة أو تعديل قرارات سابقة وذلك حتى يتحقق القدر المناسب من المرونة في حركة توجيه الاقتصاد القومي لتحقيق الاهداف المخططة . وهذا ما يمكن أن يطلق عليه الرقابة على تنفيذ الخطة وتصحيح مسار حركة الاقتصاد القومي اذا أظهر التطبيق الفعلي خروج هذه الحركة عن الاطر والاهداف المخططة . وغالبا ما تكون هذه القرارات المصححة أو المعدلة من ذلك النوع المالي أو الاثتماني .

فقد يستدعى الأمر مثلا رفع سعر الضريبة أو تخفيضها على نوع معين من الانتاج للوصول بالاستهلاك الى الحد المخطط . وقد يستدعى الامر أيضا اعادة النظر فى الدعم والاعانات الحكومية الموجهة لنوع معين من الانتاج . ويمكن أيضا اعادة النظر فى سعر العملة المحلية بالنسبة للعملة الحرة لتشجيع الصادرات وجذب نوع معين من الواردات . كما أن سياسة الائتمان والتوسع فيه أو الحد منه فى أنشطة معينة لتحقيق اهداف محددة يمكن أن تكون محل اعادة نظر . كل هذه المجموعة من القرارات المالية والائتمانية وغيرها تحتاج الى بيانات محاسبية مناسبة لترشيدها وهذا يحتاج الى وجود اطار مناسب لتجميع وتصعيد البيانات من مستوى الوحدة للمستوى القومى . (١٣)

وخلاصة القول انه لا يمكن النظر الى قرار معين سواء على المستوى الاقتصادى أو الاجتماعى وسواء على مستوى الوحدة او المستوى القومى فى مجتمع يأخذ بالتخطيط الشامل - وخاصة فى بولندا - لا يمكن النظر الى اى من هذه القرارات بعيدا عن دور وأهمية البيانات المحاسبية . ومن ثم يجب اعتبار المحاسبة نظاما للمعلومات الأساسية اللازمة للتخطيط سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية أو المستوى القومى وهذا يدعو الى ضرورة أن يكون النظام المحاسبى مصمما بطريقة تفسر انتاج وتجميع وتحليل البيانات اللازمة لرسم الخطط وفهمان تنفيذها وتحقيق الرقابة أثناء التنفيذ للمساعدة فى تمحيح حركة مسار النشاط الاقتصادى عند الضرورة .

وبعد هذا العرض يلزم بحث ما اذا كان النظام المحاسبى فى بولندا بوضعه الحالى يمكن أن يفى بالمتطلبات



اللازمة من انتاج للبيانات المناسبة سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية او المستوى القومى . وهذا بالطبع يحتاج الى ضرورة التعرض بالدراسة والتحليل لهذا النظام ثم طرح ما يلزم من اقتراحات قد تكون مناسبة و لازمة لاستكمال ما به من قصور . وسوف يتعرض المبحث التالى لهذه الدراسة والتحليل .

## المبحث الثانى

دراسة تحليلية  
للنظام المحاسبى الموحد  
فى بولندا

تستدعى دراسة النظام المحاسبى الحالى فى بولندا ضرورة الرجوع قليلا الى الخلف والاشارة الى أن أهمية المحاسبة فى بولندا قد ظهرت وأدركت منذ سنة ١٩٤٥ وقد كان للأسلوب الاشتراكى الذى اتبعته بولندا أثره الواضح على المحاسبة باعتبارها من أهم أدوات تسجيل وتجميع وتحليل وانتاج المعلومات اللازمة للتخطيط فى الدول الاشتراكية. (١٤)

وجدير بالذكر أيضا أن أول خطة لتنظيم الحسابات فى بولندا كانت عام ١٩٤٦ وبدأت فى الأنشطة الصناعية والتجارية. وأضيف لهذه الخطة مجموعة من التعديلات فى عامى ١٩٤٩، ١٩٥٢.

كما أن تلاحق الاحداث والتطورات الاقتصادية أدى الى اعادة النظر أيضا فى هيكل خطة الحسابات ذاتها وكان ذلك عام ١٩٦٠ حيث تم تصميم اطار محاسبى يطبق على جميع الوحدات الاشتراكية فى بولندا اى القطاع العام بها. وقد فتح هذا الاطار الباب أيضا للوحدات الاخرى الخاصة كى تستخدم هذه الخطة أو تقتبس منها بما يتماشى مع طبيعة نشاطها .

ومن المعروف انه عند وضع النظام المحاسبى فى اطار موحد وتحديد خريطة للحسابات تطبق على جميع الوحدات غالباً ما يودى ذلك بعد مرور فترة زمنية معينة الى أن يصبح

هذا النظام غير قادر على توفير البيانات المحاسبية المطلوبة خاصة وأن المتغيرات فى الحياة الاقتصادية سواء فى الداخل أو فى الخارج تكون سريعة وتظهر أساليب جديدة للتخطيط وانتاج واستخدام المعلومات، يضاف لما تقدم طبيعة الظروف الخاصة التى مرت بها بولندا فى السنوات الاخيرة . الامر الذى استدعى ادخال مجموعة من التعديلات والاصلاحات الاقتصادية وما استتبع ذلك أيضا من تعديلات واصلاحات على النظام المحاسبى وكان ذلك فى اعوام ١٩٦٤ ، ١٩٧٦ ثم صدرت أخيرا مجموعة من التعديلات والاصلاحات الاقتصادية فى ١٩٨٢/١/١ .

ويعرض الباحث هنا الاطار العام للنظام المحاسبى الموحد الحالى فى بولندا ويتناوله بالتخلييل والدراسة لمعرفة ما اذا كان هذا النظام يفي فعلا بالمتطلبات التى مفروض أن تؤديها وظيفة المحاسبة فى المجتمع الاشتراكى على مستوى الوحدات الاقتصادية والمستوى القومى .

كما يعرض الباحث أيضا الجوانب التى تحتاج الى اصلاح أو استكمال فى هذا النظام حتى يمكن أن يلاحق هذا التطور السريع والشديد فى المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية .

ولذلك يتناول الباحث باختصار شديد اطار النظام المحاسبى الموحد فى بولندا ثم يتبع ذلك اظهار دور هذا النظام فى انتاج البيانات اللازمة على مستوى الوحدة والمستوى القومى .

## اطار النظام المحاسبى الموحد فى بولندا:

يتكون اطار النظام المحاسبى الموحد فى بولندا من الفلسفة التى ينطلق منها النظام وهى مجموعة الافكار والمعتقدات التى تحكم الاقتصاد الاشتراكى ومنه طبعا الاقتصاد البولندى ، ثم المجموعة الدفترية والسجلات التى تسجل بها الحقائق والاحداث الاقتصادية وتصنف وتستخرج من خلالها النتائج ومجموعة التقارير سواء الداخلية أو الخارجية التى ينتجها النظام وما يتولد عن هذه التقارير من بيانات ومعلومات . وأخيرا وان كان ذلك من أهم المقومات التى تحكم العمل المحاسبى وهى خريطة الحسابات أو الدليل المحاسبى .

ويعرض الباحث باختصار شديد لهذه المقومات تاركاً الدليل المحاسبى ليكون موضوعاً للدراسة والتحليل عند تناول دور النظام المحاسبى فى بولندا فى توليد البيانات على مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى القومى .

## الفلسفة التى يقوم عليها النظام المحاسبى البولندى :

يتأثر النظام المحاسبى فى بولندا بمجموعة الافكار والآراء الاقتصادية الاشتراكية حيث تمتلك الدولة عناصر الانتاج ومن ثم فان نصيب القطاع العام من الدخل القومى ومساهمته فيه تزيد عن ٨٠ ٪ اما مساهمة القطاع الخاص فلا تتجاوز ١٠ ٪ ويبلغ نصيب القطاع التعاونى فى الدخل القومى حوالى ١٠ ٪ ، ومن ثم فان رأس المال الخاص لا يوجد الا فى حدود ضيقة . كما أن عنصر التنظيم والادارة فى

بولندا يتقاضى راتباً شهرياً شأنه فى ذلك شأن عنصر العمل. وهذه الظواهر تؤثر بلا شك على وظيفة المحاسبة فى هذا المجتمع. (١٥)

ويتجه أسلوب ادارة الوحدات الاقتصادية فى بولندا الى الأخذ بفكرة الجمع بين المركزية واللامركزية بعبء ان كان مركزياً . وهذا التعديل ناتج عن طبيعة المتغيرات الاقتصادية المتلاحقة وحتى تتحقق المرونة المطلوبة للوحدات الاقتصادية .

ومن المعروف ان دور المحاسبة يزداد أهمية كلما اتجه النظام الى الأخذ بأسلوب اللامركزية حيث أن هذا يخلق عبئاً جديداً على المحاسبين والنظام المحاسبى فى الاقتصاد المخطط اذ يلزم عندئذ انتاج بيانات ذات صلاحية فى ترشيد القرارات على كل من المستويين الجزئى ( الوحدة ) والكلية ( القومى ) (١٦)

ويحكم الاقتصاد المخطط فى بولندا الأخذ بفكرة تقسيم الانتاج الى مادية وغير مادية وهذا أيضاً ينعكس على المحاسبة ونوعية البيانات التى تنتجها ويمتد أيضاً لنظام التسجيل والتجميع والتحليل والتصعيد على المستوى القومى . (١٧)

يضاف الى ما تقدم أن النظام المحاسبى البولندى يطبق على جميع الوحدات سواء كانت ربحية أو غير ربحية ومن ثم فان هناك اطار عام للنظام المحاسبى وتوجد أنظمة أخرى فرعية - ولكنها لا تخرج عن الاطار العام - حيث نوع القطاع سواء كان صناعى أو تجارى أو زراعى أو حكومى

( خدمات ) وبذلك أصبح النظام المحاسبى سواء كان فى شكل الاطار العام أو الأنظمة الفرعية يحكمها مجموعة من الافكار والمبادئ التى تتمشى مع طبيعة المنهج الاقتصادى الاشتراكى ويمكن القول بصفة عامة أن النظام المحاسبى ذاته قد خضع لفكرة التخطيط الشامل فأصبح اطارا عاما يجمع المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الضريبية والحكومية والادارية وحتى تلك المحاسبة المتعلقة بوحدات اقتصادية متخصصة مثل البنوك وشركات التأمين .

وخلاصة القول أن النظام المحاسبى البولندى قد حكمته الفلسفة الاقتصادية التى تطبق فى بولندا وقد ارتكز النظام المحاسبى على مجموعة من الافكار والآراء الاقتصادية بشكل أكثر من ارتكازه على مجموعة المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

#### السجلات والدفاتر : (١٨)

تستند عمليات التسجيل فى الدفاتر على مجموعة المستندات وتتمر هذه المستندات بدورة محددة للاعتماد والتحقق من صحتها وتعتبر هذه المستندات هى الدليل الموضوعى على صحة العمليات وهى سند القيد بالدفاتر .

ولكن يوجد بدلا من دفتر اليومية العامة سجل آخر فى شكل كشوف كبيرة الحجم ويخصص كل كشف منها لتسجيل عمليات الشهر من شراء وبيع ودفع وتحصيل . . . الخ .

ومن واقع الكشف الشهري الذى يحتوى على جميع العمليات

والذى يتم فيه تصنيف العمليات حسب أنواع الحسابات وعممل  
اجمالى كل شهر ويتم الترحيل من مجاميع هذا الكشف شهرياً  
الى دفتر الاستاذ العام الذى يخصص به حساب لكل مجموعة  
متشابهة من العمليات حسب النظام الرقمى الذى سيرد ذكره  
فى الدليل المحاسبى .

ويعد ميزان مراجعة كل شهر ، وهذا طبعا مدى طويل  
يمكن أن تحدث فيه بعض الاخطاء ويصعب اكتشافها ، لذلك كان  
من الافضل أن يتم اعداد هذا الميزان كل أسبوع مثلا حتى  
تتحقق الفائدة المرجوة منه ويحقق اهداف الرقابة والضبط  
الداخلى .

ثم بعد ذلك تعد الحسابات الختامية فى نهاية كل  
سنة مالية ، ويعد حساب ختامى يطلق عليه حساب نتائج  
العمليات المالية كما يوجد حساب للمتاجرة والارباح  
والخسائر .

وفى نهاية السنة تعد الميزانية والتى يجب اعدادها  
طبقا لترتيب معين نص عليه النظام المحاسبى أيضا والذى  
يتفق مع الاهداف الاقتصادية كتحديد مصادر التمويل طويلة  
الاجل وأوجه استخداماتها وكذلك قصيرة الاجل وحسابات النقدية  
والبنوك ومصادر التمويل من عمليات المنشأة ومن موازنة  
الدولة ... الخ .

وخلاصة القول أن المجموعة الدفترية والسجلات فى  
النظام المحاسبى البولندى يمكن أن يعاد النظر فى تنظيمها  
وتصنيفها وازافة دفاتر اخرى اليها لتحقيق المزيد من

الرقابة على عمليات الوحدة الاقتصادية ولتحقيق الاهداف المحاسبية من تجميع للبيانات وتحليلها واستنتاج مؤشرات معينة منها . وكذلك يمكن اضافة حسابات اخرى اضافية لتوضيح نتيجة المنشأة من عملياتها العادية وممدى اعتمادها على التمويل من موازنة الدولة . وذلك يمكن ان يتحقق بأن يقسم الحساب الختامى لأكثر من مرحلة فيوضح فى المرحلة الاولى نتيجة اعمال المنشأة من نشاطها الجارى مع اخذ الاعانات التى تمنحها الدولة للوحدة الاقتصادية والضرائب غير المباشرة فى الحساب باعتبارها تعديل على حركة السوق . وتوضح المرحلة الثانية الفائض القابل للتوزيع مع أخذ الضرائب الدخلية والمباشرة فى الحساب . وفى المرحلة الثالثة يبين الفائض او العجز النهائى وكيفية التصرف فيه بالتوزيع او الاستكمال .

وهذا التحليل يفيد فى قياس مدى كفاءة المنشأة ومدى اعتمادها على نشاطها او على تمويل الدولة كما انه يفيد أيضا فى تصعيد البيانات على المستوى القومى .

#### مجموعة التقارير الداخلية والخارجية :

توجد مجموعة من التقارير سواء الداخلية أو الخارجية ينتجها النظام المحاسبى فى بولندا يذكر الباحث منها على سبيل المثال ما يلى :

#### (أ) التقارير الداخلية :

وتتضمن مجموعة من التقارير أهمها:



- تقرير عن التكاليف :

ويوضح فيه تكلفة النشاط الانتاجى أو الرئيسى وتكلفة النشاط الاجتماعى ثم تكلفة النشاط الادارى ، وذلك حسب التقسيم الذى سيرد ذكره ويمكن ايضا اعداد تقارير للتكاليف حسب طبيعة العناصر ( التقسيم النوعى ) وتقسيمها الى مباشر وغير مباشر .

- تقارير عن المبيعات :

ويوضح بها حجم ( كمية ) المبيعات وقيمتها من كل منتج وأسعار البيع واذا حدث تعديل فى الاسعار يوضح بها أيضا آثار هذا التعديل على حصلة المبيعات . ويذكر وحده منفصلا حيث تعامل هذه الفروق معاملة خاصة عند قياس نتيجة المنشأة .

- تقارير عن حركة النقدية :

وهذه تبين بها حركة النقدية من تحصيل وصاد وتدفق العمليات النقدية وذلك حتى يمكن تحقيق المتابعة والرقابة على هذه المتحصلات وما اذا كانت الاجراءات المالية والنقدية تطبق بدقة أم لا وتشمل أيضا بعض النسب المتعلقة بالسيولة وقدرة المنشأة على دفع مستحقاتها .

- تقارير عن المخزون :

ويوضح بهذه التقارير حركة المخزون من رصيد سابق ووارد ومنصرف من كل نوع من المواد الخام والانتاج التام ، وذلك لتحقيق الرقابة الداخلية على المخزون ومعرفة حركة وسرعة دوران هـذا المخزون .

- تقرير عن توزيع الدخل :

وهذا أيضا من التقارير الداخلية والهامة لأنه يبين الدخل الذى حققته المنشأة والفائض أو الربح وكيفية توزيع هذا الفائض ونصيب العاملين والمديرين فيه وكذلك ما يخص منـه للخدمات الاجتماعية كـالاسكان والرحلات الترفيـهية ..... الخ .

ومن الملاحظ أن جميع التقارير الداخلية يتم اعدادها حسب طلب الادارة وحسب الفترة التى تراها مناسبة وليس من الضرورى ان تكون دورية اذ أنها تطلب عند الحاجة اليها .

(ب) تقارير خارجية :

وهذه يمكن تقسيمها على النحو التالى :

- تقارير شهرية:

وبعد التقرير المالى كل شهر ويوضح به  
المخزون من المواد الخام والمنتجات التامة وتحت  
التشغيل . وكذلك الايرادات من المبيعات وكمية  
هذه المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة والنتيجة  
النهائية سواء كانت ربح او خسارة من المبيعات .

- تقارير نصف شهرية :

وبعد أيضا تقرير نصف سنوى ويسمى بالتقرير  
المالى ويوضح به عناصر التكاليف حسب طبيعتها  
اى قبل التوزيع على الانشطة والتي تقسم ايضا الى  
تكاليف مادية وغير مادية .

ثم يعد أيضا تقرير نصف سنوى من حساب  
تكلفة الانتاج ويوضح به كمية الانتاج التام  
خلال الفترة المعد عنها التقرير وتكلفتها . ثم  
كمية البضاعة ايضا وتكلفتها . والتكلفة الكلية  
لكل وحدة خلال نفس الفترة مع مقارنتها بمثلتها  
خلال نفس الفترة فى السنة السابقة . وجدير  
بالذكر ان هذا التقرير يحتوى على عناصر التكاليف  
مصنفة الى مواد وأجور وخدمات أخرى .

تقرير نصف سنوى ايضا يوضح به الايراد  
أو الدخل من كل منتج على حدة ومقدار ما يحققه  
هذا المنتج من ربحية أو فائض .

## - تقارير سنوية :

وهذه تعد في نهاية كل سنة مالية ( نهاية ديسمبر ) وتشمل مجموعة من التقارير يذكر منها الباحث مايلي :

- تقارير عن الاصول الثابتة ويوضح بها أنواع الاصول الثابتة وقيمتها وعمرها الانتاجي وعمرها في التشغيل والاهلاك المحسوب عنها حتى تاريخ التقرير .
- تقارير عن المخصصات المالية للمصنع ويوضح بها المخصصات والموارد المالية للخدمات الاجتماعية ، وتلك المخصصة لبناء مساكن لاقامة العاملين بالوحدة .
- تقارير عن المخصصات المالية للمنشأة ككل ، ويوضح بها المخصصات او الاموال المخصصة للعاملين وتلك المخصصات المحجوزة ، وتلك المخصصة للتقدم الفني والتكنولوجي والاقتصادي.
- تقارير عن الايراد والدخل من المبيعات والارباح والخسائر وهذه يوضح بها نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية فقط من المبيعات او ما يمكن ان يسمى بالنشاط العادي .
- الميزانية وكشوف الارباح والخسائر من جميع الانشطة سواء مبيعات او نشاط عادي او غير عادي او من فروق اسعار .

وجدير بالذكر أن هذه التقارير الخارجية ترسل إلى  
 جهات متعددة لتحقيق الرقابة ولاستخدامها في اغراض التخطيط  
 فترسل صورة منها للمجلس القومى المركزى للاحصاء واخرى  
 لوزارة المعنية وثالثة لقسم الايرادات او الدخل التابع  
 لوزارة المالية .

ويلاحظ الباحث ان التقارير الداخلية تستند أساسا على  
 التكاليف الفعلية والاحداث الفعلية اما الانماط او المعايير  
 فلا توجد الا فى حدود ضيقة والتي ان وجدت تكون فى شكل  
 ارقام تقديرية وتقتصر على عنصرى المواد والاجور المباشرة .  
 كما أن الموازنة التخطيطية للوحدة الاقتصادية وتوزيع  
 النشاط على فترات السنة وتحقيق الرقابة بالموازنة فلا يوجد  
 ايضا بالشكل الواضح والمستخدم فى المحاسبة ويقتصر الامر على  
 اعداد موازنة فى القسم الاقتصادى بالمنشأة وذلك باستثناء  
 الموازنة النقدية . (٢٠)

ويوصى الباحث بالتوسع فى استخدام اساليب وأدوات محاسبة  
 التكاليف وأدوات الرقابة المالية لتحقيق المزيد من  
 الرقابة وزيادة الكفاءة الانتاجية كما يجب أن تعد التقارير  
 على فترات دورية منتظمة حتى تكون أداة للرقابة والمتابعة ،  
 ومن المفيد جدا الاستفادة من مزايا الموازنة التخطيطية  
 سواء على مستوى الوحدة او على المستوى القومى من خلال تجميع  
 البيانات الواردة بها وتمهيدها على المستوى القومى فى  
 اطار محاسبى .

أما عن التقارير الخارجية فقد لاحظ الباحث أن حساب القيمة المضافة لم يرد ذكره بوضوح على مستوى الوحدة الاقتصادية وهذا يعتبر قصور في النظام المحاسبي أذاً تجميع وتصعيد البيانات على مستوى القطاع أو الوزارة ثم على المستوى القومي وخاصة ما يتعلق بالقيمة المضافة وحسابها يوضح إلى أي مدى يشترك كل قطاع في تحقيق الدخل القومي والتقدم والنمو الاقتصادي كما أنه لم تعط الأهمية المناسبة لقياس الطاقة واعداد تقارير عن الطاقة العاطلة وأسبابها ورفع ذلك وتصعيده على المستوى القومي .

كما أن الجهات التي ترفع إليها التقارير لا توجد بينها جهة متخصصة في المحاسبة على المستوى القومي، الأمر الذي يفقد الصلة بين ما يتم إنتاجه من النظام المحاسبي على مستوى الوحدة وبين فائدة وكيفية استخدام هذه البيانات على المستوى القومي . لذلك من المفيد أن توجد جهة متخصصة في المحاسبة القومية ترفع إليها نسخة من التقارير الخارجية التي يخرجها النظام المحاسبي بالوحدة الاقتصادية .

ويوصي الباحث أيضاً بضرورة الاهتمام برفع تقارير التي الجهات الإشرافية عن عدد العاملين وتخصصاتهم وتسببها أجور كل فئة إلى ما تتحمله الوحدة من أجور وما قد يكون هناك من فائض أو عجز في نوع معين من هذه العمالة وذلك حتى يمكن تخطيط القوة البشرية بطريقة فعالة سواء على مستوى الوحدة أو المستوى القومي .

دور النظام المحاسبي البولندي على مستوى الوحدة : (٢١)

بالحق نظرة سريعة على خريطة الحسابات فى النظام المحاسبي البولندي يلاحظ أنه يعتمد على النظام الرقمى الذى يبدأ بالصفـر وينتهى بالرقم ٩ وذلك بتصنيفه كمايلى :

مجموعة تبدأ بالصفـر :

وتشمل وسائل الانتاج مثل الاصول الثابتة والاصول الاخرى غير المادية او المعنوية والمتمثلة فى مصاريف التدريب مثلا حيث لا توجد الشهرة والعلامات التجارية . وقد اشتملت هذه المجموعة على مجمع اهلاك الاصول الثابتة .

مجموعة تبدأ بالرقم واحد :

وخصت لحسابات النقدية والبنوك والدائنين والمدينيين .

مجموعة تبدأ بالرقم اثنين :

وتشمل حسابات القبض والدفع والمستحقات .

مجموعة تبدأ بالرقم ثلاثة :

وتتضمن المخزون من المواد وقطع الغيار والمواد التجارية وتشمل ايضا مجمع اهلاك قطع الغيار .

مجموعة تبدأ بالرقم أربعة :

وتضم التكاليف قبل التوزيع او التحميل وهنا تقسم التكاليف الى مادية او غير مادية وذلك حسب مفهوم

**التحقق المادى او باللمس المادى .**

مجموعة تبدأ بالرقم خمسة :

مجموعة تبدأ بالرقم خمسة :

وهي عبارة عن توزيع وتحميل التكاليف على الأنشطة الرئيسية والاجتماعية والادارية وحساب الرقابة على تكاليف الانتاج .

مجموعة تبدأ بالرقم ستة :

وهي خاصة بالمخزون من الانتاج التام او تحت التشغيل .  
مجموعة تبدأ بالرقم سبعة :

وخصت للدخل والايرادات سواها من المبيعات الماديينة او من أنشطة اخرى غير مادية او من التجارة او من تسوية الارباح او من الايرادات الاخرى كالجزاءات .

مجموعة تبدأ بالرقم ثمانية :

وتشمل مصادر التمويل والنتائج المالية وتضم أيضا الاحتياطات والارباح المحتجزة والاعانات ... الخ .

المجموعة الاخيرة وتبدأ بالرقم تسعة :

وتوضح التمويل الحكومى ( من الميزانية ) لاغراض خاصة وتشمل مصاريف وايرادات الموازنة للدولة والفائض أو العجز .

المجموعة الاخيرة وتبدأ بالرقم تسعة :

وتوضح التمويل الحكومى ( من الميزانية ) لاغراض خاصة وتشمل مصاريف وايرادات الموازنة للدولة والفائض أو العجز .



وتجدر الإشارة الى أن هذه الأرقام تشمل الخطوط العريضة للحسابات ويوجد لكل قطاع اقتصادي سواء كان قطاعاً عاماً أو زراعياً أو تجارياً أو مائياً أو خدمات أو زراعية أخرى فرعية تتميز هذه الأنشطة بعضها عن بعض . وهذه طبعا تقيد في مجال التجميع على المستوى القومي ويعرفه ببيانات ونشاط كل قطاع ودوره في الاقتصاد القومي الكلي .

كما أن الدليل الترقى أيضا قد حرم على التمييز بين الحسابات على المستوى المحلي وتلك التي على المستوى الخارجي وهذا يفيد في معرفة حجم النشاط المحلي والنشاط الخارجي لكل منهما في الاقتصاد القومي .

ويمكن بعد هذا العرض الموجز ان يذكر الباحث ملاحظاته فيما يلي :

- لم يهتم الدليل بتصنيف الحسابات على اساس معين من المنطق الخاص وتوجيهه للحسابات ، فمثلا أغفل تصنيف الحسابات المدينة وحدها وفصلها عن الحسابات الدائنة وأدى ذلك الى وجود حسابات في المجموعة الواحدة بعضها يعتبر من الحسابات المدينة والاخرى من الحسابات الدائنة .

- ترتيبا على الملاحظة السابقة وجدت في مجموعة الاصول الثابتة ( مجموعة الصفر ) حساب مجمع الاهلاك وهذا الاخير يعتبر بطبيعته من الحسابات الدائنة ، ولكن يبدو أن ذلك قد نشأ عن الإخذ بوجهة النظر الاقتصادية في مجمع الاهلاك واعتباره متجمع او تراكم لتكوين اصول ثابتة جديدة محل الهلكة . وان كانت هذه

النظرة للاهلاك ولمجمع الاهلاك محل نظر وجدل شديد بين المحاسبين بعضهم وبعض من ناحية وبين المحاسبين والاقتصاديين من ناحية اخرى . اذ قد يمثل مجمع الاهلاك او جزء منه ارقاما اسمية ( او وهمية ) دون وجود مقابل مادي او حقيقى له . وذلك مثلا فى حالة تعرض المنشأة لخسائر اذ يجب حساب الاهلاك حتى ولو كانت هناك خسائر . وتنصرف نفس الملاحظة أيضا على مجمع اهلاك قطع الغيار فى المجموعة التى تبدأ بالرقم ٠٣ .

ومن هاتين الملاحظتين يمكن ان يستدل الباحث على ان من اهتم بوضع وتصميم النظام المحاسبى فى بولندا متخصصين فى الاقتصاد او الاحصاء اكثر من تخصصهم فى المحاسبة وهذا يعتبر عيب جوهرى فى النظام المحاسبى اذ يجب ان يكون النظام المحاسبى مبنيًا على نظرية المحاسبة اساسا بما فيها من قواعد ومبادئ ولا مانع من اشتراك اقتصاديين او احصائيين مع المحاسبين وذلك حيث ان النظام يجب ان يصطبغ اولا بصفة محاسبية آخذا فى الحسبان حاجات كل من الاقتصاديين والاحصائيين للمعلومات .

فى المجموعة التى تبدأ بالرقم واحد خلطت أيضا بين الحسابات المدينة والدائنة حيث تضمنت المدينين والدائنين معا ومع حسابات النقدية والبنوك .

فى المجموعة التى تبدأ بالرقم أربعة اهتمت بتقسيم التكاليف قبل تحليلها وتحميلها على الأنشطة التى تكاليف مادية واخرى غير مادية ، وقد اعتمد هنا فى

التمييز على أساس مبدأ التلمذ المادى للتمييز بين المادى وغير المادى . فالتكاليف المادية هي تلك التي يمكن قياسها بالمال . فالتكاليف المادية هي تلك التي يمكن قياسها بالمال . ويجدو من ذلك أن من أهتمام بتعميم النظام المحاسبتى . اهتموا فقط بجزء من حقيقة الطوائف الاقتصادية وعفلاً . جواب اخرى . ان انهم اهتموا ان الاجور والمرتبات ( وهى اصل القيمة فى النظرية الاشتراكية ) من التكاليف غير المادية حيث لا يمكن تمييزها مادياً . لو عينها كوجودات مادية ملموسة . ثم انهم عندما أدخلوا المواد والقوى المحركة وقطع الغيار ضمن التكاليف المادية مع ان هذه العناصر تشمل ضمن تكاليفها الاجور والمرتبات . ومن هنا يظهر تناقض اساسى . ان كيف لا تميز الاجور والمرتبات من التكاليف المادية فى نفس الوقت الذى تدخل فيه هي هذه العناصر ضمن التكاليف المادية عند اعتبار تكلفة المواد الخام وقطع الغيار من التكاليف المادية . وهى تشمل سبيل بالطبع اجور ومرتبات .

ويستطيع المتخصص فى علم محاسبة التكاليف ان يدرك بسهولة ان الاخذ بمعيار واحد مثل التحقق المادى واهمى المعايير الاخرى مثل المسئولية عن النفقة او سهولة التخصيم المادى او العيى او مفهوم النسبية لا يعتبر كافياً فى التمييز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة . والى كان من الممكن الاخذ بنفس هذه الفكرة للقول بتقسيم التكاليف الى مادى او غير مادى .

فى المجموعة التى تبدأ بالرقم خمسة والتى تعنى بتوزيع عناصر التكاليف السابق ذكرها فى مجموعة أربعة

وتحليل وتحميل هذه العناصر على الأنشطة التشغيلية الرئيسية والانشطة الاجتماعية والمساعدة للانشطة الانتاجية والانشطة الادارية ثم اعداد حساب للرقابة على تكاليف الانتاج . وفى نظر الباحث ان عملية التحميل او التوزيع لعناصر التكاليف على الأنشطة من اهم العمليات التى يهتم بها علم محاسبة التكاليف اذ على ضوءها يمكن أن تتحدد تكلفة الوحدة . وتوجد مجموعة من الطرق والاساليب للتوزيع او التحميل وتناسب كل طريقة موقف معين او منشأة وحالسة معينة .

ولكن فى بولندا يوجد لكل قطاع صناعى معين طريقة معينة لتحليل وتحميل عناصر التكاليف على مختلف الأنشطة ، وهذا بدوره يجعل تحديد تكلفة الوحدة من منتج معين فى بعض المنشآت امر خافعا لكثير من التقدير العشوائى والذى قد يبهد كثيرا عن الأسس والمبادئ العلمية للمحاسبة المتعارف عليها فى علم المحاسبة .

هذا بالإضافة الى ان القول بأنشطة رئيسية واخرى مساعدة وثالثة اجتماعية ورابعة ادارية هذه من الامور التى يمكن أن تتداخل مع بعضها البعض وتختلف من وحدة اقتصادية لاخرى ويختلف ايضا حجم كل وظيفة من وحدات اخرى . ومن نشاط لاخر بل وفى نفس المنشأة من وقت لاخر حسب مرحلة تطورها الامر الذى يستدعى ضرورة اعطاء مزيد من المرونة والحرية للوحدات الاقتصادية لتقسيم هذه الأنشطة حسب طبيعة ومتطلبات الوحدة الاقتصادية ونشاطها .

يضاف الى ما تقدم ان وظيفة التسويق والبيع والتوزيع لم يظهر دورها الاساسى فى النظام المحاسبى ، وقد يكون مبعث ذلك ان الدولة قد ألغت السوق ونظمت هى حركة الاسعار ومن ثم فقد ألحقت تكاليف التسويق والبيع والتوزيع بالتكاليف الانتاجية . وهذا لا يتمشى مع طبيعة التحليل المحاسبى وضرورة تصنيف وتحليل تكلفة كل وظيفة من الوظائف لمعرفة حجم كل وظيفة وأهميتها ومدى تطورها وتخطيطها والرقابة عليها .

فى المجموعة التى تبدأ بالرقم ثمانية والخاصة بمصادر التمويل والاحتياطيات والارباح والاعانات . ولم يذكر لفظ رأس المال وقد يكون السبب فى ذلك ان الدولة قد حلت باعتبارها المالك لوسائل الانتاج محل صاحب المنشأة والمالك لها . غير ان هذا كان لا يمنع أن يذكر مثلا رأس المال الاجتماعى وذلك حتى يمكن اجراء التحليل لمعرفة مدى كفاءة استخدام الاموال والعائد منها سواء كان هذا العائد اقتصاديا او اجتماعيا .

فى المجموعة التى تبدأ بالرقم تسعة والتى تعنى بحركة التمويل ومصادرها من الموازنة العامة والمصاريف والايرادات المرتبطة بموازنة الدولة وكذلك الاستثمارات ويبدو من هذه المجموعة انها تتعلق اكثر بالنشاط الحكومى والمتمثل فى الخدمات العامة مثل الصحة والتعليم والامن ... الخ . وان كان ذلك لا يمنع من ان توجد هذه الحسابات فى أنشطة اخرى غير حكومية ولكنها تظهر بشكل واضح فى مجال الخدمات الحكومية .

ومن المعروف لدى المحاسبين ان الانشطة الحكومية يمكن ان يتبع فيها اسلوب محاسبى قد يختلف فى اسمه وتفاصيله الى حد ما عن تلك المطبقة فى الوحدات الاقتصادية .

وكان من الأوفق فصل هذه الانشطة وتسجيلها والتقارير عنها بالاسلوب الذى يناسبها والذى يتمشى مع طبيعتها انشطتها وأهدافها . وان كان الامر فى الدول الاشتراكية يدخل كله فى نطاق تحكم الدولة وسيطرتها على عوام الانتاج الا أن هذا لا يمنع مطلقا من استخدام الدولة أيضا لأكثر من اسلوب محاسبى بحيث يتفق كل اسلوب مع طبيعة كل نشاط مباشره وتديره حتى يمكن ان يتحقق اكبر قدر من الكفاءة والفاعلية .

ومن العرض السابق يمكن للباحث ان يوصى بضرورة اعادة النظر فى النظام المحاسبى الحالى وأن يشترك المحاسبون المتخصصون فى مختلف فروع المحاسبة فى وضع واعداد الاطار الذى يناسب كل قطاع اقتصادى على حدة وكذلك الخدمات الحكومية .

دور النظام المحاسبى البولندى على المستوى القومى : (٢٢)

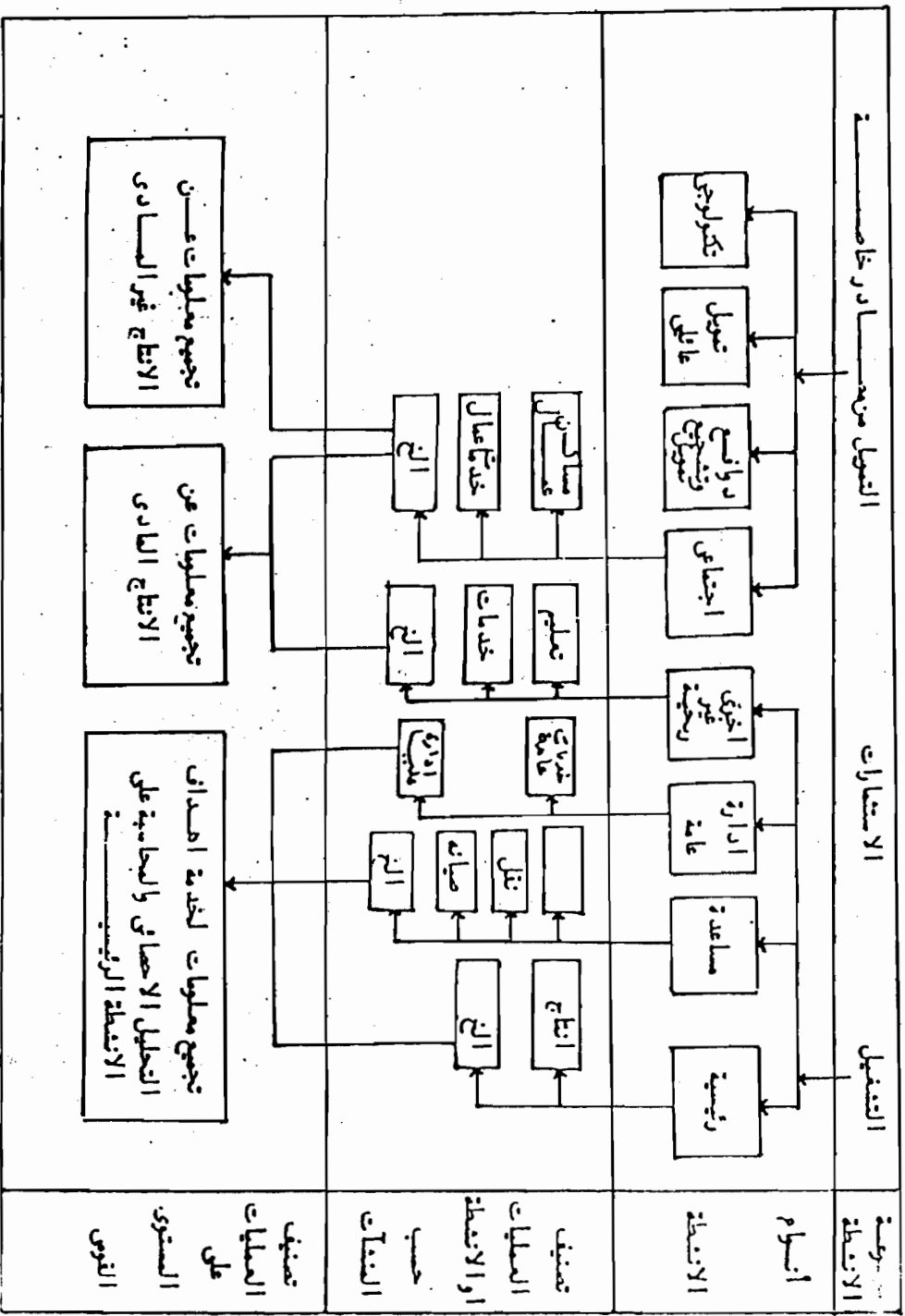
لعله من المفيد الاشارة الى ان المحاسبة القومية هى الممر الطبيعى لاحداث تطويروتطور فى الاقتصاد القومى، وقد تنبه الاستاذ Peche الى هذه الحقيقة ونادى بضرورة الاهتمام بالمحاسبة على المستوى القومى وضرورة الربط بين فرعى المحاسبة على مستوى الوحدة والمستوى القومى . (٢٣)

وقد اهتم النظام المحاسبى فى بولندا بتصنيف الانشطة فى خطة الحسابات وذلك لاغراض المحاسبة القومية ويعرض الباحث بايجاز هذا التصنيف فى الرسم التالى : (٢٤)

ومن الواضح بصفة عامة ان النظام المحاسبى البولندى قد وضع بالشكل الذى يخدم اهداف التخطيط على المستوى القومى وتجميع البيانات على المستوى الكلى . وكان من الطبيعى ان يسير تصميم هذا النظام مع طبيعة الايديولوجية الاقتصادية التى تحكم هذا الاقتصاد وهى الصفة الاشتراكية والعناية بتقسيم الانتاج الى مادى وغير مادى والتكاليف أيضا الى مادية وغير مادية ، ولكن الباحث يود أن يلقى الضوء على مدى تمشى النظام مع متطلبات ووظيفة المحاسبة على المستوى القومى .

فمن أهم وظائف المحاسبة على المستوى القومى المساعدة فى رسم سياسات التسعير والتصدير والعمالة وتوزيع الدخل القومى بين عناصر الانتاج ، والمساعدة كذلك فى توزيع عناصر الانتاج ووسائله بين مختلف القطاعات الاقتصادية بطريقة مثلى . ومعرفة جداول المدخلات والمخرجات والمعاملات الفنية ومدى اعتماد كل قطاع على غيره من القطاعات ومحاولة الوصول بالموارد المتاحة او المحدودة الى اقصى قدر ممكن من الانتاج والكفاءة ورسم سياسات الاقتراض من الداخل والخارج وكذلك سياسات الاقتراض ورسم سياسات التصدير والاستيراد الى غير ذلك من الاهداف التى تتجدد وتظهر مع تطور الحياة الاقتصادية (٢٥)

تصنيف الانشطة لاجراض المحاسبة القوية





لذلك لم يكن غريبا أن تهتم الأمم المتحدة بوضع تصور معين للحسابات القومية في الدول سواء المتقدمة أو الآخذة في النمو أو المتخلفة واهتمت أيضا بوضع تصور معين لحسابات القطاع العام . ولعل من أهم هذه الحسابات، حساب الانتاج الذى يعنى بقياس انتاج الوحدات الاقتصادية من ناحية وما تنتجه الوحدات الحكومية من خدمات من ناحية أخرى . ثم حساب الدخل والانفاق والذى يمثل الوجه الآخر للمصاحب للعملية الانتاجية إذ ان الدورة الانتاجية يصاحبها دورة دخل وانفاق لهذا الدخل ، ثم تعرض أيضا لبيان كيفية تمويل رأس المال وأوجه الاستخدامات الرأسمالية أيضا وحركة الاقتراض والاقتراض . (٢٦)

ويتضح ان النظام المحاسبى فى بولندا قد صمم لخدمة اهداف التخطيط الاقتصادى على المستوى القومى بما ينتجه من بيانات . الا ان منهج المحاسبة القومية وأساليبها أيضا لم تكن واضحة تماما فى اذهان مصممي هذا النظام ويعتقد الباحث ان ذلك قد يرجع الى ان الاقتصاديين قد يرون أنهم اصحاب الحق فى رسم السياسات القومية اما المحاسبون فدورهم فقط على مستوى الوحدات الاقتصادية . وهذا التصور بالطبع يشوبه قصور كبير إذ ان دور المحاسبين على المستوى القومى لا يقل اهمية عن دور الاقتصاديين كما ان دور المحاسبة القومية لا يمكن اغفاله حيث ان المحاسبين بما لديهم من امكانات وقدرات متخصصة فى انتاج البيانات والمعلومات التى تهدف لاغراض معينة يمكن ان يساهموا بدور فعال فى ترشيد القرارات ورسم السياسات العامة . ومن ثم كان من الأوفق أن يصيغ الاقتصاديون مطالبهم واحتياجاتهم من معلومات ويذكروا أنواع القرارات التى يتخذونها والفترات الزمنية التى

تتخذ فيها ثم يتركوا للمحاسبين المجال لانتاج هــذـه  
البيانات والمعلومات التى تناسب كل موقف .

وخلصة القول ان النظام المحاسبى البولندى قد صمم  
لينتج مجموعة من البيانات يحكم تجميعها وتصعيدها على  
المستوى القومى مجموعة من الافكار والآراء الاقتصادية  
والاحصائية وغالبا ما تفتقد هذه البيانات والمعلومات  
صفتها المحاسبية أثناء التجميع والتعميد وتتحول الى  
مجموعة من البيانات الاحصائية فى ايدى المخططين يجرون  
عليها بعض التحليلات ويستخلصون منها مؤشرات معينة تخدم  
اهدافهم وقد غاب اشتراك المحاسبين على المستوى القومى  
وهذا يعتبر قصور كبير فى هذا النظام اذ أن المحاسبة  
القومية كما سبق القول هى الممر الطبيعى لاحداث تطويعر  
وتطور فى الاقتصاد القومى .

وعندما يرد ذكر المحاسبة القومية فهذا يعنى منهجا  
محاسبيا متكاملآ فى التحليل وتصنيف الوحدات والقطاعات  
او تقسيمها ثم تحليل العمليات وكيفية تسجيلها على  
المستوى الكلى ثم استخراج نتائج من سجلات كأساس موضوعى  
للتحقيق ومعرفة حسابات الناتج القومى والقيمة المضافة  
وجداول التدفقات المالية والنقدية وجداول المدخلات  
والمخرجات والمعاملات الفنية واعداد ميزانية قومية ٠٠٠ الخ .

وهذا كله يحتاج الى نوع من التكامل والتجانس فى  
تسجيل الحقائق على مستوى الوحدة وتصعيدها على المستوى  
القومى فى اطار محدد من المبادئ والمفاهيم والقواعد  
المحاسبية التى تناسب طبيعة الاقتصاد الاشتراكى من ناحية  
والتي تصلح فى كل مجال من هذه المجالات من ناحية اخرى .

وينتقد الباحث الوضع الحالى والذى يتلخص فى انتاج البيانات وتصعيدها على مستوى المعهد القومى المركزى للاحصاء ثم تذوب بعد ذلك البيانات المحاسبية وتفقد صفتها المحاسبية وتصبح مجموعة من الارقام والسـدالات الاحصائية فقط .

ولذلك يتناول الباحث فى المبحث التالى التطوير الذى يقترحه على النظام المحاسبى البولندى لكى يساهم اكثر فى توفير البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية او على المستوى القومى .

## المبحث الثالث

التطوير المقتـرح  
للنظام المحاسبى البولندى

يجب ان يتطور النظام المحاسبى فى بولندا ليواكب التطورات الاقتصادية والاجتماعية فى المجتمع . والملاحظ ان ما حدث من تطور اقتصادى واصلاحات اقتصادية فى بولندا والتي كان من المفروض ان تنعكس آثارها على النظام المحاسبى الا أن هذا النظام لم ينل القدر المناسب من التطوير والاصلاح ويكفى أن يذكر الباحث للتدليل على ذلك ما يلى :

- انتقال نظم الادارة فى الوحدات الاقتصادية من المركزية المطلقة الى الأخذ بفكرة النظام المختلط والذى يجمع بين المركزية واللامركزية ، وعلى الرغم من ذلك لم تحدث الا تغييرات طفيفة فى النظام المحاسبى على الرغم من ان دور هذا النظام يتزايد اهمية كلما اتجه النظام الادارى الى اللامركزية (٢٧) .

- فى الفترة الواقعة بين ١٩٧٢-١٩٧٥ كانت هناك اصلاحات اقتصادية أدت الى خلق وايجاد انواع كبيرة من الوحدات الاقتصادية وعلى الرغم من ذلك ظلت الاساليب المحاسبية التى كانت مستخدمة فى الوحدات الصغيرة قبل هذا الاصلاح كما هى وماحدث من تعديلات فى النظام المحاسبى لم يكن بذلك القدر الذى يتناسب مع حجم الاصلاح الاقتصادى ومقتضياته (٢٨)

- كان لبرنامج الاصلاح الاقتصادى الصادر فى ١٩٨٢/١/١ أثره الكبير حيث اعطى مزيدا من الاستقلال للوحدات الاقتصادية سواء فى ادارة شئونها المالية أو الاقتصادية أو الادارية. (٢٩)

كما أن الاصلاح الاخير قد توسع فى تطبيق النظام اللامركزى فى ادارة الوحدات الاقتصادية وبخاصة فى الامور الفنية والتي تحتاج الى مجموعة من الفنيين والمتخصصين داخل الوحدة الاقتصادية. وعلى الرغم من ذلك كان التعديل الذى مس النظام المحاسبى طفيفا ولا يتناسب مع حجم برنامج الاصلاح .

ومن المفيد الاشارة الى ان البرنامج المذكور قد اعطى السلطة للوحدات الاقتصادية فى تنظيم علاقاتها مع الغير وتحديد نوع وكمية الانتاج الذى يحقق الاستخدام الاقتصادى الامثل لعوامل الانتاج المتاحة للوحدة الاقتصادية .

كما اعطى البرنامج المذكور ايضا الحق للوحدات الاقتصادية فى اختيار قنوات التوزيع المناسبة والاشتراك فى اقامة جمعيات مع وحدات اقتصادية اخرى، والحق فى تنظيم علاقاتها مع الشركات والبنوك .. الخ .

ومن الطبيعى ان هذه المجموعة من التعديلات والتي يمكن ان يطلق عليها الاستقلال الاقتصادى للوحدات الاقتصادية كان من الضرورى أن يصاحبها تغيير وتطوير مناسب فى النظام المحاسبى لكى ينتج البيانات اللازمة لتحقيق هذه الاهداف .

يضاف الى ما تقدم ما منحه البرنامج ايضا للوحدات الاقتصادية من استقلال ادارى والذى يتلخص فى اعطاء الحق للمديرين مع العاملين فى تكوين هيئة مستقلة لادارة شئون الوحدة الاقتصادية ، وبذلك فقد هدف الى تحقيق نوع من التعاون بين المديرين ورؤساء الاقسام من ناحية وبينهم وبين العاملين من ناحية اخرى ، كما أنه نظم العلاقة بين هذين الطرفين ورسم خطوط معينة للرقابة واتخاذ القرارات بشكل لا مركزى ( اى على مستوى الوحدة ) ورسم ايضا طريقة حل اى نزاع قد ينشأ بين الادارة والعاملين .

وصاحب ذلك ايضا نوع من الاستقلال المالى يهدف الى تحقيق الوحدة الاقتصادية لما يسمى بالتمويل الذاتى بحيث يمكن ان يلغى الاعانات التى تمنحها الحكومة للوحدات الاقتصادية تدريجيا وبحيث تقتصر هذه الاعانات فقط على حالات الضرورة القصوى وفى أضيق الحدود . ومن ثم فقد اصبح لزاما على الوحدة الاقتصادية ان تدبر مواردها بنفسها وأن تدبر هذه الموارد وترسم خطوط ومصادر واستخدامات هذا التمويل وتتخذ قرارات رشيدة فى هذا الشأن .

لذلك كان ينبغى أن يتطور النظام المحاسبى لكى ينتج البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات على مستوى الوحدة وربط هذه القرارات بالمستوى القومى خاصة وأن معيار الربح كأساس لقياس الكفاءة للوحدات الاقتصادية قل محل معيار القيمة المضافة ولكن هذا لا يعنى ارتدادا كاملا عن فلسفة واهداف النظام الاقتصادى الاشتراكى ولكنه يعنى فقط تغير فى الاسلوب او الأداة والتكنيك

## المستخدم فى قياس الكفاءة. (٣٠)

ويؤكد ذلك ان هذه الارباح المحققة توجه فى اغراض اجتماعية ايضا لتحقيق اهداف اشتراكية . ولتوضيح ذلك يكفى ذكر كيفية التصرف فى الارباح التى تحققها الوحدة الاقتصادية والتى تتم كما يلى : (٣١)

- ✱ تخصص نسبة لاضافتها لأغراض توسع الوحدة وغيرها .
- ✱ تخصص نسبة للاحتياجات .
- ✱ تخصص نسبة للعاملين تصرف لهم .
- ✱ تخصص نسبة للخدمات الاجتماعية للعمال بما فيها السكن .
- ✱ تخصص نسبة لتحويلها الى موازنة الدولة .
- ✱ تخصص نسبة لدفع التزامات الوحدة للبنوك وغيرها .

ومن الواضح انه فى ظل هذه التعديلات يصبح الدور كبيرا على المحاسبة سواء على مستوى الوحدة او على المستوى القومى . ويصبح الاخذ بأساليب محاسبة التكاليف كأساس للرقابة وتخفيض تكلفة الوحدة من الاحتفاظ بمستوى الجودة من الامور الضرورية .

كما أن معرفة وتحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة والمتغيرة والثابتة تصبح من اهم الامور التى توجه اليها الوحدة الاقتصادية اهتمامها وذلك لمعرفة الحد المطلوب من التكاليف للانتاج وحصص العمالة الزائدة او ما يمكن ان يطلق عليه التكاليف والاعباء الاجتماعية الاخرى الناتجة عن وجود عمالة زائدة عن الحد الاقتصادي . او نوع

معين من الضرائب غير المباشرة او فرض اسعار محسدة وهذه الاعباء يمكن فصلها عن التكاليف الضرورية والاقتصادية من الوجهة الفنية وفي ضوء متطلبات المجتمع الاشتراكي .

وهذه الدراسة قد تظهر ان هناك عمالة زائدة عن الحد المطلوب ، ومن ثم يمكن وضع سياسات مرنة للاعارة الى الخارج ، او اعادة توزيع العمالة بين مختلف القطاعات الاقتصادية . ويمكن ايضا وضع مجموعة من الضوابط للسماح للعاملين بالسفر والعمل في الخارج بحيث تضمن هذه الضوابط عودة هؤلاء العاملين بعد انتهاء المدة المسموح لهم بها الى الوطن وبما يضمن ايضا زيادة حصيله الدولة من العملة الحرة .

ويجب ان تؤدي المحاسبة سواء على مستوى الوحدة او على المستوى القومي دورا هاما في مجال رسم سياسات العمالة وتوزيعها وذلك بما تنتجه من بيانات عن نوعية العمل وتخصصاته وانتاجيته وحجمه في كل وحدة .

- ان تحديد الحجم الاقتصادي للانتاج ونوعيته يحتاج الى استخدام اساليب بحوث العمليات من برمجة خطية وبرمجة اهداف وصفوف انتظار وغيرها من الاساليب التي يمكن باستخدامها تحقيق التوزيع الامثل لموارد الانتاج على مختلف القطاعات واستخدامها الاستخدام الامثل على مستوى الوحدة . وهذا يحتاج الى بيانات محاسبية عن حجم هذه الموارد ومقدرتها الانتاجية وصيانتها وتشغيلها وما يحققه كل نوع من المنتجات من ربحية ومن قيمة مضافة ... الخ .



وهذه كلها يجب ان يهتم بها النظام المحاسبى على مستوى الوحدة آخذا فى الحسبان امكانية تجميع وتمعيد وربط هذه البيانات على المستوى القومى لاغراض التخطيط والرقابة ولتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية الواردة بالخطة .

وفى مجال التطوير للنظام المحاسبى الموحد فى بولندا يمكن للباحث ان يذكر مجموعة التوصيات والاقتراحات التالية :

- يؤيد الباحث وجهة النظر القائلة بأنه نظرا لاختلاف طرق تمويل الوحدات الاقتصادية أدى هذا الى تقسيم المحاسبة الى تلك التى تطبق فى الوحدات الاقتصادية التى تهدف لتحقيق ارباح واخرى تطبق فى الوحدات غير الربحية مثل الخدمات التعليمية والصحية والنقل والامن . . . الخ او ما يمكن ان يطلق عليه المحاسبة الحكومية (٣٢) .

ومن المعروف ان المحاسبة فى الوحدات الاقتصادية تهتم بالتكاليف والارباح والايرادات والفائض، الا ان المحاسبة الحكومية تمثل نظاما للمعلومات اللازمة لاعداد الموازنة فى هذه الانشطة من ناحية كما انها تهتم بمقاييس الكفاية وفاعلية الانفاق فى هذه المجالات من ناحية اخرى .

لذلك فان التمييز بين النوعين من المحاسبة مهم فى نظر الباحث حتى فى تلك الدول الاشتراكية ، وذلك لتعدد واختلاف انماط الوحدات الاقتصادية والادارية فى هذا الاقتصاد المخطط . وهذا يستلزم تصميم نظم معلومات محاسبية تناسب كل منها الوحدات التى تطبق فيها حتى تكون البيانات المتولدة عن هذه النظم ذات معانى ودلالات تفيد فى مجال التحليل واتخاذ القرارات وحتى تكون مناسبة للغرض الذى تستخدم فيه .

ويقترح الباحث ان تصمم نظم للمعلومات المحاسبية على مستوى كل قطاع من القطاعات الاقتصادية المتخصصة فى نشاط معين ، وان يكون هناك محاسبين متخصصين فى هذه الادارات او النظم المحاسبية . وان يربط هذه الادارات جهاز محاسبى قومى يقوم بتجميع وتحليل البيانات المحاسبية من مختلف القطاعات ويعد البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة على المستوى القومى .

— يدعو الباحث الى ضرورة الاهتمام بوضع مفاهيم محددة وواضحة لقياس الطاقة بمختلف انواعها على مستوى الوحدات الاقتصادية . والاهتمام بحصر وتصنيف العناصر المكونة لهذه الطاقة وذلك حتى يمكن اعداد نماذج للطاقة القصى والمتاحـة والمستغلة والعاطلة على مستوى الوحدة الاقتصادية وعلى مستوى القطاع المتخصص .

كما يجب الاهتمام بتحليل ومعرفة اسباب الطاقة العاطلة واقتراح الحلول المناسبة للوصول بالطاقة المستغلة الى اعلى حد ممكن اقتصاديا ، اى تخفيض الطاقة العاطلة الى ادنى حد ممكن سواء كان ذلك على مستوى الوحدة الاقتصادية او على مستوى القطاع المتخصص او على المستوى القومى ، ولا شك ان هذا يفيد كثيرا فى تحقيق زيادة الناتج والدخل القومى من ناحية وفى تخفيض متوسط تكلفة الوحدة من ناحية اخرى .

- بأخذ التوصية السابقة فى الحسبان تظهر ضرورة الاخذ بنظام الموازنات التخطيطية على مستوى الوحدات الاقتصادية ثم على مستوى القطاع المتخصص والمستوى القومى . وهذه تحقق فائدة كبيرة فى مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وتكون فاعدها اكبر اذا اعدت على اساس من المعايير الواقعية لمختلف عناصر التكاليف .

وفى المجتمعات الاشتراكية - وخاصة فى بولندا - يمكن البدء فى اعداد معايير على مستوى القطاعات المتخصصة بصورة مبدئية ثم التدرج بعد ذلك لمستوى الوحدات الاقتصادية .

- يؤكد الباحث على ضرورة انشاء جهاز مركزى متخصص فى المحاسبة فى بولندا ، ويكون هذا الجهاز على المستوى القومى ، ولا يمكن الاعتماد فقط على

ما يتم تحليله احصائيا فى الجهاز المركزى للاحصاء ،  
ومن ثم يرى الباحث انه يمكن البدء بانشاء شعبة  
متخصصة فى المحاسبة داخل الجهاز المركزى للاحصاء  
ويجب ان تقوم شعبة المحاسبة بدورها الحيوى  
والهام فى مجالات المحاسبة القومية وان تزود هذه  
الشعبة بالكوادر المتخصصة فى المجالات المحاسبية  
فى مختلف الفروع وذلك حتى يمكن تجميع وتحليل  
البيانات المحاسبية المصعدة من الوحدات للقطاعات  
ثم الى المستوى القومى وان يتم ذلك بدقة وواقعية  
وعلى اساس اوفى اطار المفاهيم والمبادئ المحاسبية  
على المستوى القومى .

ويمكن للجهاز المركزى للمحاسبة المقترح  
انشاؤه - والذي يمكن ان تعتبرهذه الشعبة نواة  
له - ان يقوم بالعديد من الدراسات المتخصصة فى  
مجالات التصدير وتحديد اسعار الصادرات . وخصر  
ترتيب احتياجات الدولة من العملات الحرة ومصادر  
الحصول عليها وعمل دراسات للجدوى الاقتصادية من  
القروض الخارجية واقتراح ما يلزم اتخاذه من  
قرارات لتحقيق التوازن بين السعر الرسمى والحر  
للعملة المحلية بالنسبة للعملات الصعبة الاخرى .

ويوصى الباحث بضرورة الاهتمام فى المجتمعات  
الاشتراكية - وخاصة فى بولندا - بالمبادئ والمعايير  
والقواعد المحاسبية المتعارف عليها . ومعرفة  
ودراسة الانشطة التى تشرف عليها الدولة وتقوم  
بتمويلها او تلك التى تعتمد فى التمويل على

المصادر الخاصة او الذاتية وحاجة كل نشاط الى  
نوع معين من الانشطة المحاسبية .

وفى هذا الصدد يوصى الباحث بضرورة تدعيم  
الجمعية المهنية للمحاسبين فى بولندا لمتابعة  
هذه المبادئ والقواعد المحاسبية ودراستها  
وتحليلها ومعرفة المناسب منها لطبيعة المجتمع  
الاشتراكى وما يلزم لتطويره او تعديله من هذه  
المعايير ليناسب طبيعة هذا المجتمع واحتياجاته  
الاقتصادية والاجتماعية .

وبناء على هذه الدراسات يمكن اعادة النظر  
فى النظام المحاسبى كل فترة زمنية مناسبة قد  
تكون من ٨ الى ١٠ سنوات مثلا ، وهذا يحقق التلاحم  
بين التطور المستمر فى علم المحاسبة ومبادئه  
وقواعده من ناحية وبينه وبين طبيعة واحتياجات  
المجتمع الذى تطبق فيه هذه المحاسبة من ناحية  
اخرى . (٣٣)

ولا يفوت الباحث ان يذكر هنا المحاولة التى بدأتها  
الاستاذة Alicja A. Jaruga فى الربط بين  
المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها والصادرة  
عن جمعية المحاسبين الامريكيين وبين ما يطبق فعلا فى  
بولندا وذلك فى محاولة علمية لتفسير ما يحدث فى  
بولندا من الناحية المحاسبية وما يمكن ان تستفيد منه  
فى مجالات التطوير والاستفادة من المبادئ والقواعد  
المتعارف عليها فى المجتمع الاشتراكى . (٣٤)

وهذه المحاولة تحتاج الى ان تتبع بمحاولات اخرى مستمرة من جمعية المحاسبين في بولندا لدراسة ومقارنة واقتراح تطبيق هذه المعايير المتعارف عليها في مجالات محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية وبحوث العمليات ... الخ . وذلك للمساهمة في تحقيق الكفاءة ، والاستخدام الامثل لعوامل الانتاج المتاحة في المجتمع الاشتراكي .

يوصى الباحث بضرورة الاهتمام بانتاج بيانات محاسبية مناسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى القومي وذلك لمعرفة تلك الوحدات التي تساهم في تحقيق قدر كبير من الصادرات للخارج وزيادة حصيلة الدولة من العملات الحرة . كما انه من الضروري عمل حصر شامل لاسعار وكميات البضائع والخدمات والعمالة التي يمكن تصديرها عند كل سعر معين ، وانواع الاسواق التي يمكن التعامل معها ، والاماكن التي يمكن السماح للعمال بالسفر اليها والعمل بها ، ثم اختيار السياسات المناسبة في ضوء الاعتبارات التالية :

✱ توفير ذلك القدر من العملات الحرة اللازم لسداد الديون ، وتوفير المواد والمستلزمات الاساسية للتجارة والصناعة والخدمات العامة .

✱ عدم نقص سعر التصدير بأى حال عن التكلفة المتغيرة ، وذلك حتى لا تتبدد الموارد الاقتصادية المتاحة للدولة وتنتقل الى دول اخرى بدون مقابل مماثل .

✱ الالتزام بالايديولوجية الاساسية للدولة فيما يتعلق بحرية العمل والاماكن التي يمكن السماح للعمل

بالسفر اليها والعمل فيها ووضع الضمانات اللازمة لذلك.

\* فى حالة تعذر التصدير على اساس السعر الرسمى للعملة المحلية الى العملة الحرة يمكن الاخذ بسعر مبنى على اساس الجهد الاقتصادى المبدول فى الانتاج ، او ما يمكن ان يسمى بالتضحيات الاقتصادية او الاستخدامات البديلة .

وفى مجال اقبال العاملين على السفر والعمل بالخارج يمكن تنظيم هذه الظاهرة بالزامهم بتحويل جزء معين من اجورهم التى يحصلون عليها فى الخارج ، كما انه يمكن اعطائهم سعر تشجيعى خاص للتحويل ، ووضع حوافز لذلك مثل السماح بتجديد الموافقة على العمل فى الخارج عندما يقومون بتحويل مبلغ معين من العملات الصعبة خلال مدة عملهم بالخارج .

كما انه يمكن الاعتماد على البيانات المحاسبية فى امكانية التوسع فى السوق المحلى للتصدير - او ما يمكن ان يسمى بالتصدير المحلى - اى البيع للمواطنين بالعملة الحرة . وخاصة تلك البضائع التى كانت معدة للتصدير ويصعب تصديرها لسبب او لآخر . ويمكن اعطاء المواطنين الميزيد من التسهيلات كالبيع مع حفظ حق الملكية . وهذه الاسواق تفيد بلا شك فى امتصاص العملات الحرة من ايدى الافراد . كما انها ايضا تكون مفيدة فى حالة امكانية البيع محليا بالعملة الحرة بسعر اعلى مما يمكن البيع به فى السوق العالمى .

كما ان البيانات المحاسبية تلعب دورا هاما فى حالة انخفاض سعر التصدير عن التكلفة المتغيرة ، اذ انه فى هذه الحالة يمكن بيع هذه المنتجات للمواطنين بعملات حرة بهذا السعر المنخفض او بأعلى منه قليلا . وهذا يحفظ الموارد الاقتصادية داخل المجتمع دون تبديد للخارج . ويمكن اعتبار مثل هذه السياسة اى البيع بسعر اقل من التكلفة المتغيرة نوعا من التحويلات الداخلية .

يوصى الباحث ايضا بضرورة الاهتمام بالتعليم المحاسبى على مستوى الجامعات وان تخصص ساعات اكثر لدراسة علم المحاسبة وفروعها وتطبيقاتها فى مختلف الفروع الاقتصادية وكيفية تحليل البيانات المحاسبية وتشغيلها وكيفية الربط بين المحاسبة على مستوى الوحدة والمستوى القومى .

كما يقترح الباحث منح درجات دبلوم وماجستير ودكتوراه متخصصة فى علم المحاسبة بذاته ومبادئه وقواعده ومختلف فروعها ، وذلك حتى يزداد الاهتمام بهذا العلم وتدرج اهميته فى بولندا .

يوصى الباحث بضرورة قيام المحاسبة والمحاسبين بدورهم الاعلامى فى بولندا . حيث تزداد وظيفة المحاسبة ودورها الاعلامى فى المجتمع الاشتراكى عما هى عليه فى المجتمع الرأسمالى . فمن الضرورى ان يتعرف جميع افراد الشعب بصفة عامة والعاملين بصفة خاصة فى المجتمعات الاشتراكية على دورهم فى احداث التطوير والتقدم الحضارى والاقتصادى فى المجتمع وتحديد انصبتهم فى الدخل والناتج بمقدار جهودهم وعلان نظام الحوافز المادية



والمعنوى فى هذه المجتمعات .

وإذا قامت المحاسبة بدورها ووظيفتها الاعلامية فى المجتمع الاشتراكى - وخاصة فى بولندا - فان هذا من شأنه ان يزيد الثقة بين المواطنين وأجهزة الائتمـان والبنوك فى الدولة . ويدفع المواطنين الى ايداع ما لديهم من عملات حرة لدى البنوك وهم واثقون من امكانية استردادها فى اى وقت بنفس العملة التى اودعت بها . وهذا يحتاج الى مزيد من البيانات المحاسبية وصياغتها فى صورة اعلامية مناسبة لتحقيق هذه الاهداف .

- (1) W. Brzezina, A. Jaruga , " Accounting and Management Polish case ," The IV Congress of the European Accounting Association , Barcelona, 13-15 April, 1981. PP. 7-10.
- (2) El-Sayed Elmitwali El Morsi, " Accounting Measurement for The Value of Information and its influence on rationalizing Decisions," Breif thesis for the Ph.D. in Accounting, Mansoura University 1979, PP. 4-6.
- (3) J. Kornai , "Resource - Constrained Versus Demand - Constrained , Systems", European Meeting of the Econometric Society in Chicago, August 23, 1970 and Geneva- September 6, 1978. PP. 15-20.
- Y.A. Chizhov, " Dynamic Analysis and Forecasting with Macro econometric Models 3 Preprinted, Novosibirsk 1980, Siberian Branch Institute of economic and Industrial Engineering in Russian pp. 7-10.
- (4) A.A. Jaruga, " Recent Development in Polish Accounting An International Emphasis", The International Journal of Accounting Education and research, University of Illinois at Urbana-Champaign, Vol. 10, November 1, Fall, 1974. PP. 1-3.

- (5) W. Trzeciakowski, " Systems of indirect Management in Planed economy , Effective Models and their Application in Polands", Łodz, 1973.PP. 30-35.
- (6) A.A. Jaruga, " Workers' self - Government and Reporting New Dimensions of Accounting Systems in Poland", Working Paper 79-1, January, 1979.
- (7) W. Trzeciakowski, " Systems of Indirect Managment in Planned economy, Effective Models and their Application in Polands", Opcit. PP. 154-157.
- (8) J. Kornai, " Resource- Constrained Versus Demand- Constrained systems", op. Cit. PP.2-10.
- (9) W.Brzezín, A. Jaruga, " Accounting and Management- Polish case", op.cit.pp. 10-12.
- (10) Dziennik Ustaw Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej Nr. 7. Warszawa 8 marca 1982.
- (11) A.A. Jaruga, " Recent Development in Polish Accounting" An International Emphasis Opcit. PP. 8-10.

- (12) United Nations, " A system of National Accounts", Department of economic and Social affairs, Statistical office of the U.N. Series F, No. 2 Rev, 3, New York 1968. PP. 35-50.
- (13) W. Trzeciakowski, " Systems of Indirect Management in Planned economy," Effective Models and their Application in Poland", Op Cit. PP. 97-109.
- (14) W. Brzezina , A. Jaruga, " Development of Accounting in centrally Planned Economy", czestochowa- lodz, July, 1980/Paper Presented at the third world congress of Accounting Historians, London, August 16-18, 1980/PP. 9-10 .
- (15) W.Brzezina, A. Jaruga, " Accounting and Management Polish case", op.cit.pp.2-5.
- (16) W.Brzezina, A. Jaruga , " Development of Accounting in centrally planned economy," op cit. pp. 15-16.
- (17) A.A. Jaruga, " Recent Development in Polish Accounting An International Emphasis," op.cit. p. 8.
- (18) R. Stadtmueller, W. Soltys, "Sprawozdawczosci analiza Finansowa W Przedsiębiorstwie

Przemysłowymn, PWE. Warszawa 1978.

- (19) Ibid.  
- Formularze Sprawozdan, Główny Urząd Statystyczny  
Warszawa 1983.
- (20) S.M-Kadduri, " Rachunek Kosztów W Przedsiębiorstwach Przemysłu tytoniowego Irak i Polski: analiza i porównanie", Uniwersytet iódzki, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczng, 1979. PP. 173-176.
- (21) Typowy Plan Kont dla państwo wych Przedsiębiorstw Przemysłowych", Ministerstwo Finansów, Department Księgowości, Biblioteka Stowarzyszenia Księgowych W Polsce, PWE, Warszaw, 1975.  
- A.A. Jaruga, " Recent Development in Polish Accounting An International Emphasis", op. cit. PP. 6-7.
- (22) Typowy Plan Kont dla przemysłowych Przedsiębiorstw przemysłowych, op cit.
- (23) Tadeuse peche, " International Problems in the Modernization Accounting Theory", The international Journal of Accounting Education and research, University of illionois at ubran-champaign, center for International. Vol, B, spring 78 p. 108.

- (24) Ibid .p. 18.
- (25) Ibid . PP. 89-94
- (26) United Nations, " Asystem of National Accounts" op. Cit. PP. 222-227.
- (27) W.Brzezing, A. Jeruga, " Accounting and Management - Polish Case", op. cit.pp. 13-16.
- (28) Ibid , PP. 18-19.
- (29) Celeizakres Refomy Gospodarczej, Tom1,Praca Zbiorowa pod Redakcja Urszuli Hibury-Grzelonskiej, PWE, Warszawa 1981.
- Dziennck Ustaw Polskiej Rzeczypospolitej Judowej, op. Cit.
- (30) W.Trzeciakowaki, " Systems of Indirect Management in Planned economy Effective Models and their Application in Poland", op. cit. PP. 141-142.
- (31) Cele i zakres Roformy Gospodarczkj, op.cit. Dziennik Ustaw Polskiej Rzeczypospolitej" of. cit.

- (32) W.Brzezina , A. Jaruga's Accounting and Management- Polish Case", op. cit. p. 4.
- (33) Ibid. p. 6.
- (34) A.A. Jaruga " Cost Accounting Standards in The United States And Poland", North Texas State University, Submitted by J. Colgan, November 22, 1976. PP. 6-11.

References :

- 
- (1) A.A.Jaruga, "Cost Accounting Standards in the United States and Poland". North Toxac State University, submitted by S.Coggan. November 22 , 197۰.
  - (2) A.A. Garuga " Recent Dobelopment in Polish Accounting , an International Emphasis", The International Journal of Accounting Educstion and Research, University of Illinois at Urbana-Champaign, Val . 10, November i, Fall 1974.
  - (3) A.A. Jaruga , "Workers Self-Government and Reporting New Dimensions of Accounting Systems in Poland", Working Paper 79-1, January 1979.
  - (4) Cele i zakres Reformy Gospodarezoj, Tom i, Praca zbiorowa pod redakcja Urszuli Hibury-Grzelonskioj, PWE, Warazawa, 1981.
  - (5) Dziennik Uetaw Polskioj Rzoczypocpolitej Nr 7, Warszawa , 8 Marce 1982 .
  - (6) El-Sayed El-Mitwali El-Morci, "Accounting Meaeurement for the Value of Information and Its Influcnce on Rationalizing Decieione", Brief thoeic for the Ph.D. in Accounting, Mansoura Univorcity, 1979.



- (7) Formularze sprawozdan, Clowny Urzqd statyetyczny Warezawa, 1983.
- (8) J, Kornal" Resourcu-Constrained vorcus Demand-Constrained Systems", European Mooting of the Econometric Society in chicago, August 23, 1970, and Goneva-September 6, 1978.
- (9) R. Stadtmcller, W. Soltys, "Sprawozdawczsc i analize finansowa W przedsiqbiorstwie przemyslowym", PWE, Warszawa 1978.
- (10) S.M. Kaduri, "Rachunek Kosztow W Przedsiebi- orstwach przemysku tytoniowego Iraku i Polski: analize i porownanie", Uniwersytet Todzki, Wydziaak Ekonomiczno-Socjologiczny, 1979.
- (11) T. Peche, " Instructional Problems in the Modernization of Accounting Theory" The International Journal of Accounting Education and Research, University of Illinois at Urbana- Champaign, Center for Internationl Education and Research in Accounting , Vol.13, Spring 1978.
- (12) Typowy plan kont dle panstwowych predsiqbioratw przemyskowych Ministeretwo Finansow ,Departa- ment keiqgowoeci, Biblioteka Stowarzyzenia Keiegowych w Polece, PWE, Warszawa 1975.

- (13) United Nations, " A system of National Accounts" Department of Economic and Social Affairs, Statistical Office of the U.N. Series F, No 2 , Rev, 3, New York 1968.
- (14) W. Brzezina , A. Jaruga, " Accounting and Management- Polish Case", The IV Congress of the European Accounting Association, Barcelona, 13-15 April , 1981.
- (15) W. Trzeciakowski, " Systems of Indirect Management in Planned Economy, Effective Models and Their Application in Poland", Lodz 1973.
- (16) W. Brzezina, A. Jaruga, " Development of Accounting in Centrally Planned Economy," Czestochowa-Lodz, July 1980/Paper Presented at the Third World Congress of Accounting Historians, London, August 16-19, 1980.
- (17) Y.A. Chizhov, " Dynamic Analysis and Forecasting with Macro Econometric Models" Preprint, Novosibirsk 1980, Siberian Branch , Institute of Economic and Industrial Engineering in Russian.