المادة : الأنظمة الدولية للمحاسبة الوطنية
الدرس الأول : تقديم نظري للانمة الدولية المحاسبية
المسؤولة عن المادة : د- مغتات صابرينة
المعارف المسبقة : مراجعة الدرس السابق مع التركيز على المدرسة الكينيزية
الأهداف: دراسة أهم الأنظمة المحاسبية الدولية، نشأتها و تطورها

أولا: نظام المحاسبة الوطنية في الدول الرأسمالية "SCN":

1- الأسس التاريخية لنظام "SCN":

تأثر هذا النظام بالفكر الكينزي المستمد من النظرية العامة للتوظيف و الفائدة و النقود الذي ظهر في 1936، حيث أعطى كينز في نظريته أول شكل للمحاسبة الوطنية أين يظهر ما نسميه بالأبعاد الثلاثة للمحاسبة الوطنية . فقد انطلق كينز من فكرة محاسبة المؤسسة من المراكز التالية :

P = الربح

A= رقم الأعمال

C= التكلفة

F= تكلفة العوامل (الأجور، الفائدة، و أربح الأسهم)

هذه المقادير مرتبطة حسبه وفق العلاقة المحاسبية الاتية:

$$\boxed{P= A-C-F}$$

و الانتقال من محاسبة المؤسسة الى المحاسبة الوطنية يكفى حسب كينز القيام بعملية التجميع للمقادير السابقة للحصول على المجمعات الوطنية المرافقة لها

$$P=A-C-F$$

$$\Rightarrow P+F=A-C$$

$$\swarrow \quad \searrow$$

R **Y**

حيث يمثل الطرف الأيسر الدخل الوطني: $R=P+F$

أما الطرف الأيمن يمثل الناتج الوطني: $Y=A-C$

و بوصول كينز الى هذه النتائج لم يبق له سوى اظهار كيفية انفاق الناتج الوطني Y أي الحصة التي تذهب الى الاستهلاك **C** و تلك التي تذهب الى الاستثمار **I** أي : y=C+I و الذي يمثل الانفاق الوطني النهائي.

و هكذا عبر كينز عن نفس المقدار الممثل في الدخل الوطني (الثروة الوطنية) وفق ثلاث مقاربات مستقلة :

1. وفق الدخل : (P+F)
2. وفق الانفاق : (C+I)
3. وفق الناتج: (Y)

و هي المقاربات التي اعتمدها النظام الدولي الموحد لسنة 1970 في حساب الدخل الوطني

و بانتشار التحليل الكينزي الكلي ازدهر البحث النظري و التطبيقات العملية في مجال المحاسبة الوطنية بشكل عام و ساهم في اعداد نظام الحسابات الوطني للأم المتحدة "SCN" و الذي تأخذ به معظم الدول الانجلو-سكسونية بشكل خاص

وبعدها برز دور البروفيسور" ريتشارد ستون" باصدار الكتاب الأبيض سنة 1941 و الذي يعد الوثيقة الرسمية الأولى للمحاسبة الوطنية مرفقة بعرض لموازنة الحرب العالمية الثانية لبريطانيا ثم انتقل الى منظمة الأمم المتحدة ليساهم في تصميم نظام محاسبي وطني دولي موحد سنة 1947تحت عنوان "قياس الدخل الوطني" ووضع محاسبة وطنية و شرع في العمل به عام 1953.

2- نظام المحاسبة الوطنية لسنة1953

بعد الحرب العالمية شهد العالم تطورات كبيرة ساهمت بشكل مباشر في ظهور نظام الحسابات الوطنية للأمم المتحدة. تمثلت أهم هذه التطورات في:

- ⇐سنة 1941 اصدر ريشتارد ستون " Retchard Stone" صاحب التوجه الكينزي و أستاذ بجامعة كامبردج كتابا بعنوان "The white paper" الذي يعتبر الوثيقة الرسمية الأولى للمحاسبة الوطنية مرفقة بعرض لموازنة الحرب لبريطانيا.
- ⇐نشرت الدائرة الإحصائية للأمم المتحدة سنة 1947 نظام دولي موحد للحسابات الوطنية تحت عنوان" قياس الدخل الوطني ووضع محاسبة وطنية "
- ⇐قام المكتب الاحصائي للأمم المتحدة سنة 1950 بإعداد تقدير ا خاص بالفترة 1938-1948 يتضمن حساب الدخل الوطني بالدخل القومي لعدد من الدول قدر ب 41 بلدا

⇐ نشرت منظمة التعاون الأوربي سنة 1952 مجموعة من الحسابات الوطنية أعدتها وحدة بحوث الحسابات القومية التابعة لها التي انشئت لتشجيع اعداد احصاءات حسابات قومية مقارنة بين عدد من البلدان

⇐ قام الأمين العام للأمم المتحدة سنة 1952 بتعيين فريق من الخبراء اجتمع من أجل وضع نظام محاسبة قومية موحد لايجاد اطار لتقديم تقارير عن احصاءات الدخل القومي و الناتج القومي تطبق على نطاق عام، وقدم فريق الخبراء تقريره سنة 1953 بعنوان" نظام حسابات قومية و جداول داعمة "و تضمن التقرير مجموعة مؤلفة من 6 حسابات موحدة تقوم على اساس حسابات هيكل الانتاج، تخصيص و مطابقة الرأسمالية، معاملات خارجية لثلاث قطاعات رئيسية هي:

- قطاع المشاريع و الأعمال
- قطاع العائلات و المؤسسات الخاصة غير الهادفة للربح
- قطاع الحكومة العامة

3- نظام الحسابات الوطنية SCN-1968-

نتيجة للتغيرات الاقتصادية التي شهدها العالم خلال الفترة التي تلت الحرب العالمية الثانية، فقد سجلت العديد من الملاحظات على نظام الحسابات الوطنية لسنة 1953 بعد الشروع في تطبيقه مباشرة، و نتيجة لذلك نظمت الأمم المتحدة سنة 1964 اجتماعا لفريق الخبراء من أجل تقديم اقتراحات لتوسيع و تنقيح نظام عام 1953، و قد استن الاجتماع على مقترحات كل من الى مشروع ورقة عمل أعدها الاقتصادي البريطاني ريتشارد ستون و ورقات تكميلية أخرى أعدتها الأمم المتحدة و منظمة التعاون و التنمية، و في سنة 1967 قدم فريق الخبراء تقريره للجنة الاحصائية للأمم المتحدة التي اعتمدت أهم التعديلات المقترحة على نظام 1953، و في سنة 1968 اعتمد بشكل رسمي نظام الحسابات الوطنية الذي حمل اضافات مهمة تمثلت في استعماله للطرق الثلاثة لحساب الدخل، طريقة الدخل و طريقة الانفاق و طريقة الانتاج كما اعتمد النظام الجديد أيضا على نظرية القيد المزدوج. حيث تم الاشارة في مقدمة النظام الى دافعين أساسيين ساهما في الوصول الى اعتماد نظام 1968 و هما :

- ان صياغة و تطوير نظام المحاسبة القومية بإضافة مزيد من التفاصيل و التوضيحات الى الحسابات بهدف تلبية احتياجات التحليل الاقتصادي المتزايدة، و بذل جهود مكثفة للتوفيق بين نظام الحسابات الرقمية و نظام محاسبة الانتاج المادي المطبق في الاتحاد السوفيتي السابق
- ان صياغة و تطوير نظام المحاسبة القومية يساعد على بناء نماذج اقتصادية مفصلة كوسيلة مساعدة للتحليل الاقتصادي و رسم السياسات الاقتصادية المختلفة

و قد حمل نظام الحسابات القومية الجديد على توسعات كبيرة في مجال هيكل الحسابات، اذ قسم حساب الانتاج الى حسابات مدخلات و مخرجات. و قسم صافي الاقراض/ الاقتراض الى تدفقت مالية قطاعية. كما قسمت حسابات الدخل و الانفاق و حساب رأس المال للدولة. كما شمل نظام 1968 على مجموعة من 20 حساب موزعة في ثلاث فئات أساسية نلخصها فيما يلي:

- **الفئة الأولى** : تضم الحسابات الموحدة للدولة، و هي مجموعة مترابطة توجز حسابات الانتاج، و النفقات الاستهلاكية، و الدخل و النفقات و تكوين رأس المال و تمويل و تقفل بحساب المعاملات الخارجية.
- **الفئة الثانية**: تتعلق بحسابات الانتاج و النفقات الاستهلاكية، و تكوين رأس المال، و تبين عرض السلع و الخدمات و التخلص منها.
- **الفئة الثالثة:** تتعلق بحسابات الدخل و الانفاق و تمويل رأس المال، التي تنظم لكل من القطاعات المؤسسية التي ينقسم اليها المتعاملون المقيمون: الشركات غير المالية، الحكومات العامة، المؤسسات الخاصة غير الهادفة للربح و تخدم الأسر المعيشية.

كما عرف نظام 968 مجموعة من الجداول النموذجية في حدود 26 جدولا و يتم اعداد هذه الحسابات و الجداول لتقييد العمليات و الصفقات الاقتصادية لقائمة بين المتعاملين الاقتصاديين الذين يمثلون القطاعات الاقتصادية التي تتشكل من :

- ***المشاريع أو قطاع الأعمال***: و يضم كل المشاريع التي تمارس بأنشطة انتاجية بهدف تحقيق ربح
- ***المؤسسات المالية***: و تشمل كل المؤسسات التي تقوم بعمليات الوساطة المالية
- ***قطاع العائلات***: و يضم العائلات و المؤسسات غير الهادفة الى الربح، و هو قطاع استهلاكي بامتياز
- ***قطاع الادارات الحكومية***: و هو القطاع الذي ينظم و ينفذ الخدمات العامة لفائدة المجتمع.
- **قطاع العالم الخارجي**: و هو شبه قطاع مفترض يعكس العلاقات القائمة بين الاقتصاد الوطني و العالم الخارجي

1- نظام الحسابات الوطنية SCN-1993:-

و نتيجة لتسارع وتيرة الاقتصاد العالمي طلبت اللجنة الاحصائية للأمم المتحدة بضرورة اجراء مراجعة و تقديم تقرير عن التقدم المسجل في مجال تطبيق نظام الحسابات القومية لعام 1968، حيث عقد اجتماع لفريق من الخبراء سنة 1980 لمناقشة مدى ملائمة الظروف الاقتصادية واقع كل دولة من الدول من حيث تغير

الأولويات التحليلية و القدرات الاحصائية. كما شهدت الفترة 1986-1989 عقد العديد من الاجتماعات لفريق الخبراء تضمنت دراسة عدة مسائل مرتبطة بالحسابات الوطنية من أهمها: هيكل نظام الحسابات القومية، و مقارنات الأسعار و الكميات، و القطاع الخارجي و قطاع الأسر المعيشية و القطاع العام و حسابات الانتاج و جداول المدخلات و المخرجات، و التدفقات و الموازين المالية، و مطابقة نظام الحسابات القومية المنقح خلال اجتماع اللجنة الاحصائية لسنة 1991، حيث تمت مناقشة المشروع على عدة مستويات ثم أعيد تقديمه مع أهم الملاحظات المسجلة عليه خلال اجتماع اللجنة الاحصائية سنة 1993، و قد لقي المشروع قبولا واسعا لدى المجتمعين الذين اعتبروه يشكل اضافة حقيقية و يتضمن تحسينا كبيرا مقارنة سنة 1968، و نتيجة لذلك أوصت اللجنة الاحصائية بالإجماع في دورتها 27 المنعقدة في نيويورك باعتماد نظام الحسابات القومية لسنة 1993، كما حث المجلس الاقتصادي و الاجتماعي للأمم المتحدة الدول الأعضاء و المنظمات الدولية بضرورة اعتماد النظام.

جاء نظام الحسابات القومية لسنة 1993 في ظل تحولات جوهرية عرفها الاقتصاد العالمي تمثلت بضرورة اعتماد نظام:

- أصبح التضخم المالي محل اهتمام أساسي للسياسة العامة،
- تغير الدور الذي تلعبه الحكومة في كثير من البلدان خاصة تلك البلدان التي هي في مرحلة الانتقال الى اقتصاد السوق,
- اكتسبت أنشطة الخدمات، خاصة الخدمات التجارية و خدمات الاتصالات دورا هاما متزايدا
- أصبحت المؤسسات المالية و أسواق رأس المال أكثر تطورا وتنوعت أدواتها و نشاطاتها

حيث استجاب النظام الجديد للأمم المتحدة لأهم هذه التحولات من خلال توضيحه لعدد من القضايا المطروحة المحددة كمبدي التقييم و القيد في الحسابات، و معالجة النشاطات غير الشرعية في الاقتصاد، و معالجة ضريبة القيمة المضافة و استخدام الأرقام القياسية للوصول الى المؤشرات الأساسية بالأسعار الثابتة و غيرها.

و الملاحظ أن النظام شمل وصف و تحليل الحياة الاقتصادية و لم يعد يقتصر على حسابات الناتج و الخل و استهلاكات تكوين رأس المال، و الصفقات الخارجية و الميزانيات بل صار نظاما شاملا قابلا للنّمذجة و التنبؤ و رسم السياسات و ذلك من خلال تكريسه للإجابة على الأسئلة الاستراتيجية الاتية:

- من أنتج، ماذا؟

- و ممن، لمن أجريت الصفقات؟
- و بأي وسائل تم الانتاج و التبادل؟
- و بأي أثار تمت هذه الأنشطة المتنوعة؟

و فيما يتعلق بهيكل و ملامح نظام الحسابات القومية 1993 فقد تضمن عدد من الحسابات المتكاملة تتصدرها مجموعة من الحسابات المسماة بحسابات النظام المركزية و التي تشمل كل من :

1. الحسابات الجارية: و تضم كل من :
   أ- حسابات الانتاج
   ب-حسابات التوزيع و استخدام الدخل
2. حساب التراكم الرأسمالي
3. حسابات الميزانيات
4. حسابات العالم الخارجي

و الى جانب الحسابات المركزية هناك حسابات تابعة لا تتطابق تماما مع مفاهيم الحسابات الاقتصادية المتكاملة و تخدم أغراض تحليلية أخرى متخصصة مثل : حسابات البيئة المتكاملة و جداول المدخلات/المخرجات و مصفوفة الحسابات الاجتماعية ..... الخ

كما أن النظام الجديد يعتبر شاملا لكل جوانب النشاط الانتاجي و الاستهلاكي و التراكمي للأفراد و المجتمعات، فهو يمتد الى التعاملين أيضا، اي الأفراد و الكيانات التي تتخذ قرارات الانتاج و الاستهلاك و الاستثمار الذين يشكلون القطاعات المؤسسية الأساسية و هي أربعة قطاعات محلية و قطاع خامس يمثل القطاع الخارجي.

هذا و قد شكل نظام 1993 مرحلة من مراحل تطور المحاسبة الوطنية المستمرة و لمواصلة هذا التطور لابد من اجراء المزيد من الأبحاث و التحليل بغية التوصل الى توافق في الأراء حول مواضيع الحسابات الوطنية، و نتيجة لذلك انطلقت منذ سنة 2004 جملة من الفعاليات من أجل تحديث و مراجعة نظام 1993 للوصول الى :

- توضيح و ازالة الغموض في بعض المفاهيم أو في نطاق شمولها
- تغطية فعاليات لم يشملها النظام سابقا
- معالجة بعض المعاملات المستجدة و التي لم يكن لها في السابق ثقل في حجم التعاملات
- معالجة العديد من المعاملات المالية المستجدة، و خصوصا في مجال الخدمات المالية و الضمانات و الديون و الفوائد و المشتقات و صفات الأوراق المالية
- تطوير و تحسين الاتساق الداخلي لحسابات النظام و مصفوفاته المختلفة

2- نظام الحسابات الوطنية 2008 -SCN-:

شهد نظام الحسابات الوطنية لسنة 2008 عدد من التعديلات التي تعكس تطور الأدوات الفنية و التطورات البيئية المستحدثة بعد نظام 1993، حيث تغيرت شجرة توصيف القطاع مؤسسيا لتعكس اضافة لما تضمنه نظام 1993 درجة السيطرة المحلية و الخارجية على الشركات المالية و غير المالية، و قد أعاد نظام 2008 النظر في تصنيف الأصول من خلال اضافة الأصول الطبيعية بدل الأصول غير المنتجة الملموسة، كما توسع أيضا في مفهوم الخدمات المالية ليشمل 9 بنودا تماشيا مع التحولات المالية التي يشهدها العالم، و بصفة عامة يمكن تجميع التغييرات التي جاءت في نظام الحسابات الوطنية لسنة 2008 في ست أقسام رئيسية و هي:

- الوحدة الاحصائية و تصنيفات القطاعات التنظيمية
- مجال المعاملات بما في ذلك دائرة الانتاج
- التوسع في تحديدات مفاهيم الأصول و تكوين راس المال و استهلاك رأس المال الثابت
- علاج و تعريف الأدوات المالية و الأصول
- نطاق المعاملات الحكومية و القطاع العام
- الموائمة بين نظام الحسابات القومية و التنقيح السادس لدليل ميزان المدفوعات

ثانيا: نظام حسابات الناتج المادي " SCPM":

1- الأسس التاريخية لنظام"SCPM"

نظام حسابات الناتج المادي هو النظام المطبق في البلدان الاشتراكية و على رأسها الاتحاد السوفيتي سابقا و يستمد فلسفته من الفكر الماركسي و الأعمال الأولى التي اسست هذا النظام تمت غداة الثرة البلشفية ستة 1917

و استنادا الى هذا النظام و بناءا عليها وضعت الدائرة الاحصائية للأمم المتحدة نظاما نشر سنة 1970 سمي بنظام حسابات الناتج المادي و أوصت بتطبيقه في البلدان الاشتراكية لاتفاقه مع هيكلها الاقتصادي و أرفقه بالقواعد و الطرق التي تسمح بالانتقال من نظام الحسابات الوطنية "SCN" المطبق في الدول الرأسمالية الى نظام حسابات الناتج المادي أو العكس.

2- هيكل نظام حسابات الناتج المادي :

يتكون هذا النظام من مجموعة من الجداول تسجل فيها المعاملات و الصفقات الاقتصادية التي يقوم بها المتعاملون الاقتصاديون(أي القطاعات الاقتصادية)

و عليه فان نظام حسابات الناتج المادي يحتوي على العديد من الموازين أهمها:

1- الميزان المادي (السلعي أو العيني) : يتكون من جانبين أحدهما لمصادر السلعة المعنية و الأخرى لاستخداماتها، و ذلك باستخدام وحدات قياس عينية مثل طن، الهكتار... الخ
2- الميزان المالي: يظهر التدفقات على شكل مواد و نفقات في الاقتصاد الوطني
3- ميزان المواد البشرية: بواسطته يتم تحديد مصادر القوة العاملة اللازمة و تحديد حجم هذه القوة و كيفية توزيعها بين مختلف القطاعات للاقتصاد الوطني
4- ميزان رأس المال الثابت (التجهيزات الأساسية): يظهر في احدى جوانبه مصادر التجهيزات الأساسية و في جانبه الاخر استعمالاتها .
5- و تجمع هذه الموازين الأربعة في ميزان واحد يدعى ميزان الاقتصاد الوطني و يقوم بالمعاملات التي تسجل فيي هذه الجداول المتعاملون الاقتصاديون و الذين يطلق عليهم في المحاسبة الوطنية بالقطاعات الاقتصادية و هم على أربعة أقسام
   - القطاع الاشتراكي
   - القطاع الخاص
   - قطاع الخدمات
   - قطاع العائلات

و من الجدير بالذكر ان القطاع الاشتراكي و القطاع الخاص يشكلان ما يسمى بقطاع الانتاج المادي و الذي يشكل النشاطات التالية : الصناعة، الزراعة، الغابات، التشييد، البناء، النقل و التجارة، (جملة و تجزئة) و التموين و التخزين ... الخ