

أفكار مقترحة حول بناء إطار مفاهيم المحاسبة التقارير المالية في العراق

## Proposed Ideas on Building the Accounting Concepts Framework Financial Reports in Iraq

أ.م.د. حكمت محمد حسن

رئيس قسم المحاسبة / كلية الادارة والاقتصاد بجامعة الأنبار

[phdhikmat@yahoo.com](mailto:phdhikmat@yahoo.com)

### المستخلص

إن الجهود الحديثة في تطوير عملية اختيار السياسة المحاسبية المناسبة أخذت اتجاهين مختلفين هما : الاتجاه الأول تمثل في محاولات وضع إطار للمفاهيم الأساسية في المحاسبة سواء عن طريق الاستنتاج المنطقي من بديهيات محددة أو عن طريق الاستقراء من الخبرة أو التجربة أو كلاهما معاً. الاتجاه الثاني تمثل في جهد مهني يعمل على تطوير معايير محاسبية محددة للتقارير المالية دون الرجوع الى إطار نظري نظامي Systematic Theoretical Framework . الهيئات المسؤولة عن صياغة السياسات المحاسبية في العراق أخذت بالاتجاه الثاني، وبالتالي خسرت مميزات امتلاكها لإطار مفاهيمي كأداة فاعلة قوية في السعي لصياغة معايير محاسبية تساهم في إنتاج تقارير مالية ذات جودة عالية.

هذا البحث يهدف الى تقديم جميع المسوغات التي تشير الى ضرورة امتلاك مثل هذا الإطار محلياً وبما ينسجم مع التوجهات الدولية من جهة والتغيرات في البيئة العراقية من جهة أخرى. فضلاً عن تقديم إطار مفاهيمي مقترح يمكن أن يوجه مجلس المعايير المحلي في عمله ، ويسهم في زيادة فهم ذوي المصلحة من معدي ومستخدمي القوائم المالية في أساسيات الممارسات المحاسبية.

الكلمات الافتتاحية : الاطار المفاهيمي ، المفاهيم ، المفاهيم الاساسية للمحاسبة .

### Abstract

The serious efforts for developing the process of selecting the suitable accounting policy took two different directions: The first direction represents the attempts to put a framework for the basic concepts in accounting whether by logical deduction from specific axioms or by induction through experience or experiment or by both of them .The second direction is represented by a professional effort to develop certain standards in accounting to develop the financial reporting without referring to the systematic Theoretical framework.

The responsible organization which are in charge of formulating the accounting policies in Iraq adopted the second direction and lost the advantages of having the conceptual framework as an effective tool for designing accounting standards which take part in producing high quality financial reports .

The present paper aims at presenting all the justification that shed the light on the necessity of having such a framework locally which is suitable to the Iraqi environment and

the international direction . As well as, offering suggested conceptual framework can help to direct the council of local standards in work and to share in increasing the comprehension stakeholders : Both, preparers and users of financial statement in basic accounting practices.

**Key words :** *conceptual framework, concepts , basic accounting concepts*

### أولاً : منهجية البحث

#### 1- مشكلة البحث :

إن عملية صياغة وتطوير السياسات والمعايير المحاسبية المناسبة أخذت أتجاهين هما : الاتجاه الأول تمثل في محاولات وضع إطار للمفاهيم الأساسية في المحاسبة سواء عن طريق الاستنتاج المنطقي من بديهيات محددة أو عن طريق الاستقراء من الخبرة أو التجربة أو كلاهما معاً. الاتجاه الثاني تمثل في جهد مهني يعمل على تطوير معايير محاسبية محددة للتقارير المالية دون الرجوع الى إطار نظري نظامي Systematic Theoretical Framework . الهيئات المسؤولة عن صياغة السياسات والمعايير المحاسبية في العراق (ديوان الرقابة المالية ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية ونقابة المحاسبين والمدققين والجمعية العراقية لمراقبي الحسابات وهيئة سوق العراق للأوراق المالية ) أخذت بالاتجاه الثاني، وبالتالي خسرت مميزات امتلاكها لإطار مفاهيمي كأداة فعالة قوية في السعي لصياغة معايير محاسبية تساهم في إنتاج تقارير مالية ذات جودة عالية.

#### 2- هدف البحث :

يعتقد الباحث إن الوضع التنظيمي لمهنة المحاسبة في العراق يتدهور بسرعة ، وأنه ربما من غير المرغوب فيه أن يستمر الاعتماد والمواصلة على الأساليب المحاسبية كما هي في شكلها الحالي ، وبالمثل قد لا يكون من المعقول أن نتوقع فترة أطول للقيام بالتغيير المطلوب .

هذا البحث يهدف الى توفير فهم أفضل حول طبيعة ودور الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية بشكل عام، وتقديم أفكار لأنموذج مقترح كإطار لمفاهيم المحاسبة والتقارير المالية في العراق بشكل خاص ليستخدم في توجيه عملية تطوير المعايير المحاسبية التي تهدف الى تقديم معلومات ملائمة وعادلة ومحايدة تخدم المصلحة العامة .

#### 3- فرضية البحث :

إن المحاسبة والتقارير المالية لا تقف على أرضية قانونية في طبيعتها كما هو الحال في العلوم الفيزيائية ، فهي تقف على مجموعة من المفاهيم المصممة لتحقيق الاهداف المرغوبة ،وان العمل الاساسي يكمن في تطوير الاهداف وبعض التوجيه لتحقيقها ،لذلك واستنادا الى مشكلة البحث الموصوفة أعلاه ، فان هذا البحث يقوم على فرضية اساسية مفادها " ان امتلاك إطار لمفاهيم المحاسبة والتقارير المالية في العراق هو الطريق لصياغة سياسات ومعايير محاسبية متناسقة يمكن أن توفر معلومات مفيدة لمستخدميها " .

#### 4- أهمية البحث :

تكمن الأهمية النظرية لهذا البحث في التأكيد على حقيقة أنه وعلى مدى التاريخ المحاسبي منذ بداية القرن العشرين ولغاية الآن ، أنه عندما تظهر مشكلة تواجه الهيئات المسؤولة عن صياغة السياسات والمعايير المحاسبية ، فإنه يتم

الرجوع الى الاسس النظرية لحقل المحاسبة والعمل على إعادة النظر فيها وتحسينها وتطويرها لكي تستوعب التغيرات التي تفرضها البيئة الجديدة وهو ما يمثل منطلقاً أساسياً لهذا البحث في معالجة المشكلة التي نعاني منها في العراق .  
اما على الصعيد العملي ، فان أهمية البحث تكمن في تقديم أرضية سليمة لصياغة سياسات ومعايير محاسبية عراقية تعمل على تحسين نوعية المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل منشآت الاعمال العراقية والمطلوبة بقوة من قبل المستخدمين المحليين والاجانب بعد أن اتخذت العديد من الخطوات نحو تحرير الاقتصاد العراقي .

#### 5- محتويات البحث :

أولاً : منهجية البحث

ثانياً : ما هو الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية ؟

ثالثاً: من هو المستفيد من الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية ؟

رابعاً: ما هي الحاجة لامتلاك الإطار المفاهيمي في المحاسبة ؟

خامساً: ما هو شكل الإطار المفاهيمي للمحاسبة الذي نحتاجه في العراق ؟

سادساً: ما هي الأفكار والمفاهيم الأساسية التي يتكون منها الإطار المقترح في ضوء ظروف البيئة العراقية السائدة ؟

سابعاً: الاستنتاجات والمقترحات .

#### ثانياً : ما هو الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية ؟

تشير الأدبيات الخاصة بهيكل المفاهيم الى انه" يمثل شبكة مترابطة من المفاهيم التي توفر فهماً شاملاً للظاهرة أو الظواهر ، تلك المفاهيم يدعم الواحد للآخر " ( Jabareen,2009:51). هذا الإطار يمكن أن يشرح/ يفسر إما بمخطط أو سرد ( أو كلاهما إن كان أفضل ) أهم الأشياء التي يتعين دراستها - العوامل الأساسية والبنى والمتغيرات - والعلاقات المفترضة بينهما " ( Miles & Huberman,1994:18 ) .

الحديث عن الاطار المفاهيمي غالباً ما يكشف عن وجود اتجاهين : هناك من يرى ان الأساس الفكري يرتبط بالتجربة ،كقول Boher " إن الحديث عن هيكل المفاهيم يشير فقط الى تمثيل منطقي واضح للعلاقة بين التجارب ( Boher,1961:67) ، في حين هناك من يرى أن حتمية التجربة ليست عنصر أساسي في تطوير هيكل المفاهيم والأسس الفكرية للمجال العلمي المعين ، كقول Vatter الذي يجسد أن" المحاسبة معرفة موجة..... نمط من الأفكار المطلوبة لتشكل كلاً متناسق أو إطار مرجعي يتصل بالمرجات التشغيلية للمجال المعين " ( Vatter,1947: 1 ) . ويرى Chambers إن أول من أدخل الإطار المفاهيمي للمحاسبة هو ( Storey,1964:60 ) الذي يرى "إن المبادئ المستخلصة من الممارسة هي قادرة على القيادة والتوجيه لغاية الآن فقط وليس أكثر من ذلك ، وإن التوصل الى المبادئ من هذا النوع تصبح بلا معنى قبل أن يتم تطوير إطار مفاهيمي يعطي معنى للإجراءات المتبعة ..... الإطار المفاهيمي سيقدم مرة واحدة تفسير وتبرير المعايير التي يتم من خلالها الحكم على إجراءات عملية على المدى البعيد " ( Chambers,1996:124 ) . ومع ذلك ، فانه من وجهة النظر الرسمية والبحثية فان هيكل المفاهيم ظهر في أوائل

السبعينيات من القرن الماضي ، حيث جاء رداً على الأزمة السياسية المتعلقة بوضع المعايير أو المبادئ المحاسبية من قبل مجلس المبادئ المحاسبية ( APB ) في الولايات المتحدة الامريكية والمخالفات المحاسبية مع حركة الاندماجات وانهيارات لشركات غير متوقعة ( Dean&Clarke,2003:279). ومع بداية تكوين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ( FASB ) في بدأ بإصدار سلسلة من قوائم مفاهيم المحاسبة المالية (عددها ثمانية لحد الآن ) والتي تشكل بمجملها الإطار المفاهيمي ( Conceptual Framework ) للمحاسبة والتقارير المالية.

الإطار المفاهيمي وفقاً قائمة المفاهيم No.8 الصادرة عن FASB و IASB كنتاج لمشروعهما المشترك فهو " نظام متماسك للأهداف المترابطة والمفاهيم الأساسية التي تنص على طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة والتقارير المالية. وأنه من المتوقع أن تؤدي الى توجيه متسق . الغرض منه خدمة المصلحة العامة من خلال توفير البنية والاتجاه للمحاسبة والتقارير المالية لتسهيل توفير المعلومات الغير المنحازة والملاءمة ( FASB,2010: Introduction).

من الجدير بالذكر إن العديد من الدول قد سعت لوضع إطار مفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية خاص بها على غرار هيكل المفاهيم لكل من FASB و IASB سواء تلك الدول التي تنتهج اقتصاديات السوق أصلاً ( مثل الدول الغربية ) أو تلك الدول التي تحولت من الاقتصاديات المخططة الى اقتصاديات السوق في غضون العقدين الأخيرين ( مثل دول أوروبا الشرقية ) بما فيها دول المحيط الإقليمي للعراق.

### ثالثاً: من هو المستفيد من الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية ؟

انطلاقاً من تعريف IASB لهيكل المفاهيم الوارد في مسودة مشروع التعديل للعام 2015 ، فان الهيكل يصف الأهداف والمفاهيم لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام ، فهو أداة عملية في الآتي : ( IASB,ED-2015:6)

- 1- مساعدة المجلس ( IASB ) في تطوير معايير تستند الى مفاهيم متسقة .
  - 2- مساعدة المعدين في وضع سياسات محاسبية متماثلة عندما لا ينطبق معيار على معاملة أو حدث معين أو عندما يسمح المعيار باختيار السياسة المحاسبية .
  - 3- مساعدة جميع الأطراف في فهم وتفسير المعايير .
- هذا يعني أن المستفيد الأول من الإطار المفاهيمي هو IASB ( أو أي هيئة مسؤولة عن صياغة المعايير المحاسبية )، باعتباره أداة مستخدمة في الإجابة على التساؤلات حول المحاسبة والتقارير المالية ويتوقع أن تخدم في الآتي :

أ- تحسين وزيادة كفاءة الاتصالات على الصعيد الداخلي والخارجي من خلال توفير مصطلحات مشتركة تسهل الى حد كبير مناقشات المجلس حول القضايا الفنية ، بما في ذلك الملاحظات والمقترحات حول مشاريع المجلس . وجود إطار المفاهيم للتخصص العلمي المعين هو بمثابة نموذج إرشادي Paradigm أو مصفوفة انضباطية Disciplinary Matrix ، " يمثل مجموعة من المعتقدات والقيم المتعارف عليها والتقنيات المشتركة بين أعضاء

مجتمع علمي بذاته (p-175)....أو هو قاسم مشترك بين أعضاء جماعة بحث علمي وهذا يفسر الكمال النسبي للاتصالات بينهم على المستوى المهني والأجماع النسبي لأحكامهم المهنية" ( Kuhn,1970:182 ) . عليه فان هيكل المفاهيم بمكوناته الأساسية سيكون أداة يسترشد بها موظفي المجلس في توجيهه عند تطوير تحليلاتهم حول القضايا التي يمكن أن ينظر بها المجلس وكذلك وضع التوصيات ، فضلاً عن كون تلك المفاهيم توفر أساس منطقي في دراسة مزايا البدائل وتعمل على تضيق مجموعة البدائل التي سينظر فيها من خلال القضاء على التعارض بينها ،وبذلك سيسهم إطار المفاهيم في مزيد من الكفاءة في عملية وضع المعايير المحاسبية عن طريق تجنب الحاجة الى إعادة النقاش حول القضايا الأساسية ( Foster & Johson,2003:2 )، ولربما يساهم أيضاً في تقليل تكاليف إصدار معايير الإبلاغ (IASB,ED-2015:21).

ب- إطار المفاهيم يقلل الضغوط السياسية عند إصدار المعايير المحاسبية ، فالأحداث التي تتلقها التقارير المالية تؤكد أو تنفي توقعات المستثمرين بأنواعهم ولها القدرة على تحريك الملايين (سواء من الناس أو الأموال )، فالأفراد يهتمون بالطريقة التي يتم من خلالها تحديد النتائج المالية ، وبالتالي فان العملية التي صنعت منها ( أوضعت منها ) يقال أنها "سياسية " ( 445 : 2004 , Maharishi Dayanand University ). هذا الرأي يتفق مع آراء العديد من كتاب المحاسبة أمثال ( Horngren,1973 ) و ( Peasnell,1982 ) و ( Gerboth,1987 ) و ( Hines,1989 ) و ( Newberry,2003 ) و ( Dean& Clarke,2003 ) الذين يرون ان عملية وضع المعايير بمثابة عملية سياسية وان إطار المفاهيم خطوة سياسية يهدف الى المصادقية والشرعية. وطالما ان الإطار المفاهيمي ( وفقاً لتعريف FASB ) وجد ليستخدم في توجيه عملية تطوير المعايير المحاسبية التي تهدف الى تقديم معلومات ملائمة وعادلة ومحايدة تخدم المصلحة العامة ، إذن سيكون أداة مستخدمة فعلياً في تقليل الضغوط السياسية في إصدار أو تبني الأحكام والسياسات المحاسبية المعنية . فمن دون هذا الإطار لا يمكن أن نتوقع نقاش موضوعي بسبب المواقف المتعددة حول المعالجة المحاسبية المناسبة للصفحة أو الحدث المعين. ان المفاهيم السليمة هي أدلة جوهرية (أساسية) لوضعي المعايير المحاسبية الذين يعانون من ضغوط جماعات المصالح لتشويه ما يجب أن يكون في خدمة المصلحة العامة (Kirk,1988:17) ، وبالتالي فانه يمثل أداة دفاعية ضد اتجاهات العملية السياسية والأضرار التي يمكن أن تلحق بعملية صياغة المعايير المحاسبية.

ت- أتساق واستمرار المعايير في التطبيق ، فهناك فرق كبير بين المعايير والإرشادات المقدمة بواسطة إطار مفاهيم متفق عليه وهيكل يعتمد على أطر ذاتية شخصية لأعضاء المجلس . ففي ظل الحالة الثانية ، فان وضع المعايير سيكون وفق هيكل مفاهيمي شخصي وذاتي لوضعي المعايير وأن الاتفاق على المعايير حول قضايا محددة يحدث فقط عندما يكون هناك عدد كاف من هذه الأطر المتناغمة ( المتوافقة )، لكن هذه التوافقات غير مستمرة ( عابرة ) لكون عضوية هيئات وضع المعايير متغيرة مع مرور الوقت وبالتالي فان المزيج من الأطر المفاهيمية الفردية تتغير ايضاً ، ولذلك ربما يصدر عن نفس الهيئة استنتاجات مختلفة بشكل جوهري

في قضايا متطابقة ( متماثلة ) مما تم الاتفاق عليه في وقت سابق. هذا يعطي نتائج ( معايير ) لا تتفق الواحد مع الآخر ولا تدلل على استمرارية المعيار في المستقبل ( Foster & Johnson, 2001 : 3 ). إن خلاصة ما تقدم قد عبر عنه ( Solomons, 1986 ) بقوله " إن هيكل المفاهيم الجيد هو الذي يعمل على ترشيد الجهود وفي تحقيق الاتساق وسوف يحسن الاتصال وسيكون سلاحاً ضد التسييس ) ( Solomons, 1986 : 122 ).

الإطار المفاهيمي يمكن أن يخدم جهات أخرى خارج المجلس ومكوناته مثل :

أ- الممارسون يمكن أن يتأثروا بالإطار المفاهيمي بعدة طرق ، فطالما ان المعايير توضع في سياق إطار للمفاهيم ، فان الممارسين بحاجة الى دراسة وفهم الإطار من أجل فهم تام للمتطلبات الخاصة بالمعايير . الممارسون ايضاً يكونوا أكثر جاهزية واستعداد لتطبيق أفضل للمعايير الموضوعية نتيجة لمعرفتهم بالمفاهيم الأساسية ، حيث أن معرفتهم تساعد في أفضل استخدام لمهاراتهم المهنية واتخاذ الأحكام بأسلوب متنسق من الناحية النظرية في حل القضايا والمشاكل . علاوة على ذلك ، الإطار المفاهيمي قد يتجسد في تسلسل هرمي للمعايير يحدد بشكل مناسب السياسات المحاسبية وخاصة للأمور والقضايا التي لم تعالج في معيار أو تفسير ، وبالتالي سيكون الممارسون بحاجة الى تطبيق الإطار المفاهيمي مباشرة في حل القضايا العملية والتطبيقية ( McCahey & McGregor , 2013 : 6 ).

ب- مستخدمو المعلومات المالية والمجاميع التي لها مصلحة في فهم أهداف وطبيعة وحدود المعلومات المضمنة في القوائم المالية تجعل الأحكام وقرارات الاعمال أفضل ( Dai , 2011 : 237 ).

ت- مراقبي الحسابات يحتاجون هيكل المفاهيم في تكوين رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية متفقة مع المعايير المعتمدة.

ث- الأكاديميون والباحثون يرغبون في الحصول على المعلومات حول المنهج المتبع في صياغة المعايير المحاسبية .

#### رابعاً : ماهي الحاجة لامتلاك الإطار المفاهيمي في المحاسبة؟

يمكن على الأقل تحديد ثلاث عوامل رئيسية تبرز الحاجة الى امتلاك إطار مفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية

هي كما يأتي :

1- إن تأكيد الهيئة المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية على التزاماتها اتجاه جميع الأطراف ذات المصلحة في بذل جميع الجهود من أجل الوصول الى معايير ذات جودة عالية ، يمكن أن يخلق جو من التفاوض لدى مجتمع التقارير المالية. واضعي المعايير هم أوصياء على هيكل المفاهيم وليس ملاك له ، وهناك قناعة بان نوعية التقارير المالية تتعزز وتدعم بشكل مؤثر إذا كانت المعايير المحاسبية تعتمد على مجموعة من المفاهيم المترابطة منطقياً ( McCahey & McGregor , 2013 : 6 ). فاذا ما أرادت الهيئة أو المجلس القيام بالمهمة التي فرضها على نفسه في تقديم المحاسبة مع فلسفة أساسية لأعضاء المجلس ، ويكون قد أخلص للوفاء بمسؤوليته بوضع

معايير خاصة بهم بشكل صحيح ، فانهم بحاجة الى مجموعة من المفاهيم المحاسبية الأساسية الخاصة بالتوجيه والإرشاد في حل المشاكل المعروضة على المجلس ( Jones ,2015 : 54 ).

2- الإطار المفاهيمي المرغوب فيه هو الإطار الذي يبنى على أساس المستويات العليا ،التي تتمثل في أهداف المحاسبة والتقارير المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، وبالتالي فان تطوير هيكل المفاهيم يتضمن تطوير الأهداف لضمان استمراريته وتكون منطلقاً لأي تطوير وتحسين في اعداد التقارير المالية .تحديد الأهداف يمكن أن ينهي الانتقادات حول نقص الملاءمة في التقارير المالية المقدمة للمستخدمين في ظل النموذج المحاسبي السابق لظهور FASB والتي يمكن ملاحظتها في قول Donald Krik (رئيس مجلس إدارة لFASB سابقاً ) " اذا ما وضعت أهداف التقارير المالية والتعاريف للعناصر والمفاهيم الأخرى ، فان ذلك من شأنه أن يساعد في رؤية الطريق بواسطة استنتاج منطقي سليم ومعايير متسقة ، فهو كل ذلك ( Krik,1988:12) . وكذلك في قول Trueblood في مؤتمر لجمعية المحاسبة الأمريكية AAA عام 1969 ، " إن نقص مجموعة من الأهداف المتسقة وعدم وجود قائمة أساسية بأهداف التقارير المالية من وجهة نظري هي السبب الرئيس في المنهج التجزيئي لعمل مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي APB ..... وصياغة الممارسات المقبولة على أساس ذلك المنهج ، فبدون وجود إطار شامل للأهداف ..... في رأيي هو وضع العربية أمام الحصان " ( Trueblood,1970: 63 ) .

3- إن الحاجة لتطوير إطار مفاهيمي تتبثق من الأزمات والانتقادات حول الصعوبات التي تواجهها الهيئات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة. فقد نشأت حاجة الى مدخل جديد في تطوير المبادئ المحاسبية بسبب الانتقادات الموجهة الى اداء لجنة الإجراءات المحاسبية نتيجة لعدم امتلاكها هيكل نظري تستند عليه في اصدار قراراتها واحكامها ، مما دفع قيادة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA عام 1958 للسعي لأتشاء مجلس جديد عرف لاحقاً بمجلس المبادئ المحاسبية APB مهمته الأساسية " تطوير مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً " .

أنجز APB العديد من الدراسات التي تستهدف تطوير المبادئ المحاسبية منها ما يأتي :

أ- دراسة بحثية No.1 عام 1961 بعنوان " الفروض الأساسية للمحاسبة " The basic postulates of accounting ( Moonitz,1961:1-57) .

ب- دراسة بحثية No.3 عام 1962 أنضم فيها Moonitz الى Robert T. Sprouse بعنوان " مجموعة مؤقته من المبادئ المحاسبية لمنشآت الأعمال" A Tentative Set Of Broad Accounting Principles For Business Enterprises ( Sprouse & Moonitz,1962:Study No.3) .

ت- دراسة بحثية أخرى No.7 عام 1965 ، قدمت بواسطة Paul Grady بعنوان " جرد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لمنشآت الأعمال التجارية" Inventory of General accepted accounting principles for business enterprise ( بلقاوي ، 2009 : 177 ) .

ونتيجة لرفض APB للفروض والمبادئ التي جاءت بها الدراسات البحثية ، وبدلاً من ذلك بدأ APB بالتعامل مع قضايا محددة مثلما عملت لجنة الإجراءات المحاسبية من دون وجود هيكل مفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية

(94-95: Zeff,1999). لذلك تعرض عمل APB في نهاية عقد الستينيات الى مزيد من الانتقادات ، وجميعها تؤثر الصعوبات التي يعيشها المجلس ، بحيث أعادت الحاجة الى تطوير إطار مفاهيمي مرة أخرى وتمثلت بما يأتي :

أ- لجنة خاصة برئاسة J. S. Seidman ، المهمة المكلفة بها تتمثل بالآتي:

- مراجعة وضع آراء APB .

- تقييم تطور المبادئ المحاسبية .

أوصت اللجنة بخصوص المهمة الثانية ( تقييم تطور المبادئ المحاسبية )، انه ينبغي أن تكون هناك سلطة موثوق بها لوضع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ويجب أن يتم تحديد أغراض ومحددات القوائم المالية وتحديد المصطلحات المستخدمة من قبل المهنة " ( Jones,2015:50).

ب- بعد إعلان APB للرأيين 17,16 وتميرهما بأغلبية بسيطة 13 / 5 ( 18 صوت في المجلس) ، زادت الشكوك حول مدى الانسجام والتوافق في الرأي داخل المجلس مما دفع Trueblood الى القول " التشكيك في أن APB لا يمتلك فلسفة أساسية في المحاسبة، وبالتالي فإنه فقد مصداقيته ، وأقترح إعادة هيكلة المجلس ) ( Trueblood,1969: 7-6).

ت- الجهات الأكاديمية كانت مهتمة أيضاً بهذا الموضوع ، حيث شكلت AAA لجنة خاصة عرفت " لجنة 42 " ، لدراسة الجدوى والرغبة في التحقيق بعملية صياغة المبادئ المحاسبية . رد فعل قيادة AICPA أتمم بالغضب على أساس أن الجمعية يديرها الأكاديميون وكان من الضروري أن تعمل اللجنة في أروقة AICPA ، لأن لجنة الإجراءات المحاسبية ومن بعدها APB هما اللذان يصدران الآراء حول GAAP منذ العام 1939 ( Zeff,2015 : 3 ).

ث- انتقاد لجنة الأوراق المالية الأمريكية SEC لعمل APB كان قاسياً جداً وجاء على لسان James J. Needham ونقلته الصحافة في وقتها بقوله" إذا قادة المحاسبة لم يتخذوا إجراءات لإصلاح عملية وضع GAAP ، فان اللجنة ( SEC ) ستقوم بذلك " ، ( Zeff,2015 : 4 ).

ورداً على الانتقادات أعلاه أعلن AICPA في 29 آذار 1971 نقل مهمة الدراسة لتثبيت المبادئ المحاسبية الى لجنة عرفت باسم Wheat Committee . مهمتها الأساسية " إيجاد طرق ل AICPA لتحسين وظيفته في وضع المبادئ المحاسبية "0 الدراسة يجب ان تفحص تنظيم وتشغيل APB وتحديد ما هي التغييرات الضرورية لتحقيق نتائج أفضل وأسرع ( AICPA, Wheat Co.,1972:87).

واحدة من النتائج المهمة لهذه الدراسة هي التوصية بإنشاء FASB كهيئة مستقلة بدلاً من APB . أستطاع FASB أن يضع 8 قوائم بالمفاهيم الأساسية آخرها عام 2010 ، لتشكل جميعها الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية . إن مبادرة FASB في تطوير هيكل للمفاهيم جاء استجابة للانتقادات التي جاءت معظمها من قبل المجتمع الأكاديمي بسبب الطبيعة المسيسة والتعسفية من قبل AICPA و APB ومنهجهما في وضع القواعد المحاسبية .

إن مراجعة التاريخ المحاسبية تشير الى أن هناك حاجة الى مناقشة الأسس الفكرية للمحاسبة عندما تظهر للسطح مشاكل أو قضايا جديدة أو شاذة لم يتم التعامل معها أو لم تعالج في مبدأ أو معيار كنتاج لمتغيرات بيئية



جديدة . فمنذ الثلاثينيات من القرن الماضي كانت دراسة AAA في العام 1936 بعنوان " البيان الأولي لمبادئ المحاسبة المؤثرة في تقارير الشركات" ، ودراسة معهد المحاسبين الأمريكي في العام 1938 بعنوان " قائمة المبادئ المحاسبية" ، هما بمثابة رد فعل للكساد العالمي في العام 1929 وإنشاء SEC في العام 1933 وصدور قانون تبادل الأوراق المالية في العام 1934 ، ومروراً بتجربة لجنة الإجراءات المحاسبية ومجلس المبادئ المحاسبية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ولغاية الآن تؤيد التعميم أعلاه ، وقد جرى تأكيد ذلك في خطاب رئيس AAA عام 2001 الذي لاحظ أن هناك ضيق في الوسط الأكاديمي وظهور أعراض لتقدم سطحي ونزاعات فئوية والذي يدعوه الى الاستنتاج بان هناك حاجة الى أنعاش المحاسبة ( تنشيط المحاسبة )، من خلال العودة الى الأسس الفكرية لها ( Accounting Horizons Commentary ,2002: 158-157).

#### خامساً : ما هو شكل الإطار المفاهيمي للمحاسبة الذي نحتاجه في العراق ؟

نحن نريد كما الآخرين صياغة معايير محاسبية (في ظل وجود هيكل مفاهيم) مع وجود هدف واضح بالاعتبار - تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات. إن هذا يركز على عملية صنع القرار الاقتصادي كهدف ، ولأن المفاهيم تدعم الهدف ، فهي مؤطرة بطريقة يمكن أن تعكس العالم الحقيقي للظاهرة الاقتصادية ، أي الموارد النادرة والمطالبات على الموارد والتغير في الموارد والمطالبات . بهذا يمكن تعزيز الملاءمة للمعلومات المقدمة الى المستخدمين عن طريق أفضل انعكاس للجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث . إن الإطار المفاهيمي الذي يراد أن نعمل في ظلّه يجب أن ينظر في القضايا النظرية والمفاهيمية المحيطة بالتقرير المالي ، بحيث يشكل أساساً متماسكاً وثابتاً من شأنه أن يعزز المعايير المحاسبية. السؤال هو حول مدى الثبات الذي يتمتع به الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقرير المالي الذي نريده ؟

المجموعة الاستشارية لأعداد التقارير المالية الأوروبية European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) عام 2013 ، وفي إطار المساهمة في تحسين مشروع IASB الحالي لتتقيح وتحسين إطاره المفاهيمي طرحت أكثر من خيار أمام الهيئة الدولية حول شكل الإطار المفاهيمي (هي خيارات مطروحة أمام جميع الدول التي تنوي وضع أو تطوير هيكل المفاهيم الخاص بها ومنها العراق ) تجسدت في الآتي :

1- يعتقد البعض إن الإطار يجب أن يكون ذو طابع دستوري طويل الأجل ، بحيث أن مجلس المعايير (أو أي هيئة مسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية ) ولجنة التفسير مقيدة في هذا الإطار وأن أي تناقض بين الإطار والمتطلبات في المعايير الفردية لن يكون قبولاً (9-Par) ، لأن التناقضات تثير التساؤل حول الإطار كأساس مفاهيمي قوي . عليه ينبغي أن يكون الخروج على الإطار إستثنائياً ويحتاج الى مبررات قوية وينبغي لهذه الاستثناءات أن لا تؤدي بالضرورة الى إعادة النظر في الإطار ، كما من المفترض أنها تمثل معالجة حالات محددة جداً (13-par) .

- 2- هناك من يرى إطار المفاهيم بطريقة أقل تعقيداً (أقل صرامة) من وجهة نظر هؤلاء ، الإطار عبارة عن مجموعة من الأهداف الفضفاضة مع مجموعة من الأهداف المحاسبية ( البديلة ) تعكس إجماع أو توافق في نقطة معينة من الزمن ، ولكن دون النظر الى كونها في نهاية المطاف موجه لتطوير متطلبات جديدة ، وبالتالي فان الاتساق بين إطار المفاهيم والمعايير الفردية لا يعتبر ضروري طالما الاتساق عبر المعيار الفردي له ما يبرره ( par- 10 ). المدافعون عن وجهة النظر هذه يرون أنها تجعل إطار المفاهيم إطار تطلعي طموح ويجب أن يعمل على تحسين التقارير المالية من جهة والنظر في المنفعة الخاصة بالمجلس من جهة أخرى (11-par) .
- 3- الطريق الآخر الذي يمكن أن يسلك من قبل الهيئة المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية ، هو أن يكون الإطار المفاهيمي مقيد الى بعض المفاهيم الأساسية ، بحيث تمثل هذه المفاهيم أساساً مستقراً مع متطلبات أخرى للدعم في (تقوم عليها ) المعايير الفردية . على سبيل المثال إن الإطار لا يحدد مسبقاً مكونات التقرير المالي (كشف المركز المالي وكشف الدخل وما الى ذلك ) ، ونتيجة لذلك فان الإطار ايضاً لا يشمل على مفاهيم العرض والاعتراف المقابلة لتلك المكونات - ستبقى هذه المفاهيم على مستوى المعيار الفردي .هذا النوع من الأطر يسمح بدرجة من المرونة في وضع المعايير المحاسبية التي قد تكون ضرورية لتشكل المتطلبات الجديدة للمعاملات والصفقات والأحداث التي لم تأخذ بالاعتبار في الماضي ( 18-par ) .
- علاوة على ما ذكر ، فان هناك العديد من الأسئلة التي يجب أن تخضع للنقاش المعمق من قبل الهيئات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية ، خاصة مع عدم وجود أجوبة قاطعة لها .على سبيل المثال أنه وفقاً للخيار المذكور في النقطة رقم (1) ، أين يجب أن يبدأ الإطار المفاهيمي الكامل وأين يجب أن ينتهي ، وهل يوجد إطار كامل ؟ ووفقاً للخيار المذكور في النقطة رقم (3) ، كيف يمكن لهيئة إصدار المعايير أن ترسم الخط الفاصل بين المفاهيم التي ينبغي أدرجها في الإطار والمفاهيم التي يجب أن تبقى فقط على مستوى المعيار الفردي؟.
- عليه يعتقد الباحث من أن شكل الإطار المفاهيمي المطلوب أنشأه في العراق يجب " أن يحتوي على نوع من المرونة لكي ينسجم مع متطلبات المرحلة الانتقالية التي يمر بها البلد ويمكن أن يستوعب القضايا والمشاكل الجديدة الناجمة عن التغير في الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية، والتي يمكن تحديد بعض ملامحها بما يأتي :
- أ- إن العراق ماض في عملية التحول الى اقتصاد السوق ، مع إعطاء دور أكبر للقطاع الخاص ( بيئة في طريقها الى البيئة المعولمة ).
- ب- تغيير النظام السياسي في العراق عام 2003 تبعه تغيير في منهج وطريقة إدارة الاقتصاد العراقي ( من اقتصاد مخطط مركزياً الى اقتصاد السوق ) .
- ت- إن العوامل السياسية والاقتصادية هي العوامل الأكثر تأثيراً في تبني نموذج إرشادي محاسبي معين .

ث- استمرار العراق في السعي الى الانضمام الى المؤسسات الدولية يتطلب تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة بما يتوافق مع المتطلبات الدولية .

سادساً : ماهي الأفكار والمفاهيم الأساسية التي يتكون منها الإطار المقترح في ضوء ظروف البيئة العراقية السائدة ؟

### 1- واقع المفاهيم الأساسية في النظام المحاسبي المحلي الحالي

قبل الشروع في تقديم مكونات إطار المفاهيم المقترح ، من المناسب تقديم عرض موجز لما هو موجود ويمثل أجزاء أساسية من النظام المحاسبي المعتمد حالياً من قبل شركات الأعمال العراقية والذي يشمل كل من النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية ، باعتبار ان هذا النظام يمثل جزء من الثقافة المحاسبية العراقية .

بالنسبة للنظام المحاسبي الموحد ، وما ورد في مقدمته خليط من ثلاث مجموعات اشتملت على الآتي: ( ديوان الرقابة المالية ، 2011 : 6-9 )

أ- الفروض المحاسبية وتتضمن ( الشخصية المعنوية والاستمرارية وثبات قيمة العملة والدورية).  
ب- المبادئ المحاسبية وتتضمن ( الكلفة التاريخية ومقابلة الإيرادات بالمصروفات والاستحقاق والثبات والاعتراف بالإيراد والبيانات المالية والأدلة الموضوعية والإفصاح الكافي والاستثناءات التي تضم كلاً من الأهمية النسبية والحيلة والحذر وتغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.  
ت- ما يتعلق بأهداف التقارير المالية ، فقد تمت الإشارة إليها على النحو الآتي: ( 14 - p )، يمكن تحديد أهداف التقارير المالية بالآتي:

- توفير معلومات عن موارد الوحدة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد والتغيرات في كل منهما.  
- توفير معلومات عن تقدير التدفقات النقدية الحالية والمتوقعة.  
- توفير المعلومات المفيدة لقرارات الاستثمار والإقراض"  
اما ما يتعلق بأنشطة مجلس المعايير المحاسبية الرقابية العراقي المشكل بموجب القانون رقم ( 6 ) لسنة 1990 ، فقد أصدر ( 14 ) قاعدة محاسبية لغاية 2002 ، تناولت موضوعات مختلفة شملت : ([WWW.d-raqaba-m.iq](http://WWW.d-raqaba-m.iq)).

- القاعدة المحاسبية رقم 1 : معيار قياس نتيجة النشاط لعقود الأثناء.
- القاعدة المحاسبية رقم 2 : الموجودات غير الملموسة.
- القاعدة المحاسبية رقم 3 : رسملة كلف الاقتراض.
- القاعدة المحاسبية رقم 4 : المحاسبة لآثار التغير بأسعار صرف العملة الأجنبية.
- القاعدة المحاسبية رقم 5 : المخزون .
- القاعدة المحاسبية رقم 6 : الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية .
- القاعدة المحاسبية رقم 7 : كشف التدفق النقدي .

- القاعدة المحاسبية رقم 8 : المعلومات التي تعكس آثار التغير بالأسعار .
  - القاعدة المحاسبية رقم 9 : الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.
  - القاعدة المحاسبية رقم 10 : الافصاح عن البيانات المالية للمصارف والمنشآت المالية المماثلة.
  - القاعدة المحاسبية رقم 11 : المحاسبة في النشاط الزراعي.
  - القاعدة المحاسبية رقم 12 : الأرباح والخسائر الرأسمالية .
  - القاعدة المحاسبية رقم 13 : المحاسبة عن ضريبة الدخل .
  - القاعدة المحاسبية رقم 14 : محاسبة الاستثمارات.
- وخلال 15 سنة الأخيرة أستطاع المجلس أن ينجز الآتي :

- تعديل القاعدة المحاسبية رقم 1 .
  - تعديل القاعدة المحاسبية رقم 5 .
  - تعديل القاعدة المحاسبية رقم 6 .
  - تعديل القاعدة المحاسبية رقم 7 .
  - تعديل القاعدة المحاسبية رقم 3 .
  - تعديل القاعدة المحاسبية رقم 2 (تكاليف البحث والتطوير ) الى الموجودات غير الملموسة.
- استنادا الى ما تقدم ، يمكن القول إن ما ورد في النظام المحاسبي الموحد من مبادئ وأعراف وقواعد ومحددات وأسس محاسبية يمثل خليط من الأفكار المتداخلة وغير المنظمة وغير القادرة على لعب دور الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية ( كما هو موجود في الدول الأخرى ) ، خصوصاََ وانها لم تتطرق الى القيم المشتركة في المصفوفة الانضباطية للنموذج المحاسبي ( الخصائص النوعية للمعلومات التي ينتجها النظام ) ولا للقيود التي تغطيها. كذلك فان ما ذكر من تعاريف لعناصر القوائم المالية لا تدعم الأهداف التي تم ذكرها في الطبعة المحدثة في العام 2011 والتي هي بمثابة ترجمة مختصرة لأهداف المحاسبة والتقارير المالية من قبل FASB لأنها تنتمي الى أنظمة مختلفة ، وبالتالي فان ما ورد في النظام المحاسبي الموحد لا يمثل مؤشراً محدداً ولا يتوقع أن يكون هيكل للمفاهيم في الشكل والمحتوى وخدمة الغرض منها .

أما انجازات مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق والتي تمثلت في اصدار تعديلات على 6 قواعد محاسبية عراقية خلال 15 عام الأخيرة ( بدون وجود هيكل مفاهيم يعتمد عليه المجلس )، فهي مثيرة للقلق ومدعاة للتساؤل حول جدوى وجود المجلس وجدوى القواعد التي يصدرها . إن جميع الدول قد حصلت على نفس عملية التفكير في المحاسبة والتقارير المالية وخاصةً ما يتعلق بالإطار المفاهيمي ، وان الملاحظات حول أداء المجلس تقفده المصدقية كهيئة لوضع المعايير المحاسبية ، وعليه يجب التفكير في البديل الأفضل وتحدث عن توفير مقومات نجاحه. إحدى مقومات النجاح هو امتلاك هيكل للمفاهيم كامل نسبياً ، وبدون وجود هذا الإطار لن يكون هناك معايير محاسبية ذات جودة عالية .

## 2- عوامل مؤثرة في أساسيات هيكل مفاهيم المحاسبة والتقارير المالية المقترح

إن هيكل المفاهيم للمحاسبة والتقارير المالية المقدم من قبل IASB وFASB منظم في عدة مستويات : الأهداف الأساسية للقوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعناصر القوائم المالية والمبادئ والفروض المتعلقة بالاعتراف والقياس والإفصاح . الأطر المفاهيمية في الدول الأخرى هي متشابهة الى حد ما ، وهذا يعمل باتجاهين : الأول ايجابي يتمثل في الاتفاق على النواحي الإيجابية والتي يتم الحصول عليها عند تبنيه ، والثاني سلبي ناتج عن كون البيئة العراقية بمكوناتها تختلف عن تلك البلدان التي هي صناعية وتمتلك أسواق مال كبيرة ومهنة محاسبية قوية .

بشكل عام ، المقدمة المنطقية التي تشكل الأساس لأي إطار مفاهيمي في المحاسبة هي الأهداف . والتي هي ليست ثابتة . بل تتأثر بالبيئة القانونية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تعد التقارير المالية فيها ..... الأهداف تتأثر ايضاً بالخصائص والقيود المفروضة على هذا النوع من المعلومات التي يمكن للتقارير المالية تقديمها " ( FASB 4 : Co.1,1978 - ) . بالتالي فان المعايير والإجراءات والممارسات المحاسبية تكون متأثرة باحتياجات المستخدمين ، لذلك فان تحديد المستخدمين الأساسيين مطلب ضروري عند اقتراح أي هيكل مفاهيم . ورغم ادعاء النظام المحاسبي الموحد بتحقيق التوافق بين أهداف مستخدمي القوائم المالية ، الا ان واقع الحال يشير الى وجود محددات وقيود ذات علاقة بهيكل النظام المحاسبي الموحد ذاته وما يستند اليه من قواعد محاسبية وبما يحد من حرية الحصول على المعلومات بالنسبة للمستخدمين الآخرين من غير الجهات الحكومية ، ولذلك تبقى الأولوية للحكومة ووكالاتها ( فرج ، 2006 : 192 ) .

يعتقد الباحث ان التسلسل الهرمي لمستخدمي المعلومات المحاسبية في العراق قد تغير بسبب ما يأتي :

### أ- التغيير السياسي

بالنظر لطبيعة القوى الخارجية والداخلية التي ساهمت في إحداث التغيير السياسي في العراق وللمنطلقات الفكرية والأيدولوجية الرائجة في المحيط الإقليمي والدولي ، فانه من غير المتوقع أن تبقى الملكية بيد الدولة للعديد من منشآت الأعمال ، وأن تلك الهيمنة تتراجع مع مرور الوقت ( ولو بشكل غير منتظم خلال الفترة السابقة ) . هذا يؤسس ويدعم لفرض " الكيان" Entity Assumption الذي يؤثر مباشرة على ما يحتويه التقرير المالي وعلى الأهداف المحاسبية ولربما تركيزاً أكبر على قياس الأداء للكيان والاهتمام بالمفاهيم التي يقوم عليها ذلك القياس .

### ب- دخول المستثمر الأجنبي

قانون الاستثمار الأجنبي رقم 13 لعام 2006 وتعديلاته في العام 2009 و2014 ساهم في دخول الاستثمارات الأجنبية العراقية ( المباشرة وغير المباشرة ) . دخول المستثمر الأجنبي يؤثر بقوة على الطرق والأساليب المحاسبية المتبعة من قبل منشآت الأعمال العراقية ، ولربما يطلب المستثمر الأجنبي تغييراً في النظام المحاسبي كشرط أساسي للتمويل أو المساهمة .

### ت- زيادة في حجم التجارة الدولية مع العراق

الزيادة في حجم التبادل التجاري مع دول المحيط الإقليمي والدولي ، ساهم في ايجاد مستخدمين جدد ، وساهم في جعل المعلومات المحاسبية المنتجة في الدول الأخرى سوف تقود الى النقص في النظام المحاسبي في العراق . فضلاً عن

ذلك ، فان زيادة التبادل التجاري تؤكد الحاجة الى تطوير المفاهيم والطرق المحاسبية المتعلقة بتوحيد القوائم المالية والمحاسبة عن الحقوق والمشاريع المشتركة بأنواعها والإيجار الرأسمالي والمحاسبة عن الاستثمارات والمحاسبة عن العمليات الأجنبية وأرباحها وخسائرها وترجمة القوائم المالية.

ث- زيادة دور القطاع الخاص في النشاط المصرفي

منح اجازات التأسيس للعديد من المصارف الخاصة العراقية والأجنبية زاد من دورها في عمليات الاستثمار والتمويل جنب الى جنب مع الاستثمار والتمويل الحكومي . حيث يبلغ عددها 40 مؤسسة ، موزعة بين 6 مصارف اسلامية و24 مصارف تجارية و 6 مصارف أجنبية و 4 شركات مالية سائدة ([WWW.ipbl-iraq.org](http://WWW.ipbl-iraq.org)) ، ساهمت في تضمين قائمة مستخدمي القوائم المالية مستخدمي جدد وساعدت أكثر في نمو مفهوم حقوق الملكية .

ومع ذلك ، فإن الهدف العام للمحاسبة والقوائم المالية هو تقديم معلومات مفيدة في عملية صنع القرار ، وهذا التعبير في إطار السياق العام مقبول في جميع بلدان العالم ، لكن بمجرد الدخول في تفاصيل هذا الهدف فان الاختلافات ستظهر حتماً. في العراق " يراد للتقارير المالية تلبية احتياجات الوحدة الاقتصادية ومستخدمي التقارير والمحاسب القومي والجهاز الضريبي " (ديوان الرقابة المالية ، 2011 : 5) . هذا يعني أن الحاجة الى المعلومات لأغراض التخطيط المركزي لازالت تحظى بأولوية بين الأهداف الأخرى وأن منشأة الأعمال العراقية تعمل في ظل لوائح جهات حكومية متعددة، وعليه فان أهداف التقارير المالية تختلف بقدر ما ورد في الأطر المفاهيمية في الدول الغربية التي تطبق معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS .

في العراق ( لغرض تحقيق غرض التقرير المالي ) وكما ذكر سابقاً ، هناك نظام محاسبي موحد يقوم على أساس القواعد في الاعتراف والقياس وفق مخطط ثابت للحسابات تم اعتماده منذ أكثر من أربعين عام ومعايير محاسبية عراقية تتفق بشكل كبير مع IFRS . الهيئات التنظيمية المحاسبية العراقية تعزز وتطور في النظام المحاسبي الموحد (عمل لجنة تحديث النظام المحاسبي الموحد من العام 2008 ولغاية 2011 ) في الوقت الذي تطور وتعديل بعض القواعد والمعايير المحاسبية التي تتوافق مع IFRS ، فهل هناك تعايش قسري بينهما ؟ وما هي العوامل التي ساهمت في هذا التعايش ؟ وما أثر ذلك في تحديد أهداف التقرير المالي ضمن هيكل المفاهيم المقترح ؟

في الواقع، إن التعايش القسري موجود وقد فرضته العديد من العوامل منها الآتي :

أ- التدخل الحكومي المباشر في تنظيم المحاسبة في العراق ، فهو تقليد سياسي نشأ في عهد التخطيط المركزي وأستمر لغاية الآن ، حيث تدخلت الحكومة بطريقة متوازنة من خلال ديوان الرقابة المالية في تطوير كل من النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية . إن استمرارية التدخل الحكومي المباشر يعكس ايضاً استمرارية ملكية الدولة لجزء مهم من الاقتصاد العراقي ، ولذلك فان الحكومة ستستمر كمعد وكمستخدم يجب أن يأخذ بالاعتبار عند وضع أهداف التقارير المالية .

ب- ضعف أداء سوق العراق للأوراق المالية ، حيث يمكن القول بخصوص الحاجة الى المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لمنشآت الأعمال المسجلة في السوق انها ضعيفة أو قليلة لعدة أسباب :المستوى العالي للمضاربة وأسهم الشركات العائلية والخاصة غير القابلة للتداول، فضلا عن وجود ظاهرة الإلتجار بالمعلومات الداخلية (

يستطيع العديد من المساهمين الوصول الى تفاصيل مهمة حول أداء منشأة الأعمال من خلال طرق أخرى) وتقليل الاعتماد على المعلومات المنشورة (كاظم ، 2016 : 165 ).

ت- هناك اعتقاد لدى بعض المهنيين والأكاديميين العراقيين إن النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية أحدهما يكمل الآخر ، حيث يرون أن من الضروري تطوير النظام المحاسبي الموحد من خلال الاستناد الى المبادئ العامة للقواعد المحاسبية التي تتوافق مع IFRS .

ث- الخوف من تقيؤ الإيرادات الحكومية الضريبية من خلال الاعتماد على مبادئ أكثر تحفظاً وأن الاستمرار في ظل النظام الحالي هو يمثل مقاومة لأي خلل محتمل في العوامل الاقتصادية الكلية ذاتها.

ج- بطء نمو الاقتصاد العراقي خلال القرن الحالي بسبب الأوضاع الأمنية .

ح- الحساسية اتجاه المحاسبة والممارسات الأجنبية.

إن الإبقاء على النظام المحاسبي الموحد وتطويره من قبل ديوان الرقابة المالية يمكن أن ينظر اليه على أنه حفاظاً على التقاليد العراقية ، ذلك الموروث يجب أن يأخذ بعين الاعتبار عند اقتراح أهداف التقارير المالية بجانب أهداف التقرير المالي المقدم من قبل IASB و FASB والدول الأخرى.

### 3- تغيير بعض المفاهيم الأساسية في ضوء الأدبيات المحاسبية المعاصرة

هناك العديد من المفاهيم التي رسخت في ذهن العديد من المهنيين والأكاديميين العراقيين ، والتي لا تتسجم مع مساحات التغير والتطوير في المحاسبة وأساسياتها ، ومن بين تلك المساحات ما يرتبط بمكونات الإطار المفاهيمي وتتضمن الآتي :

أ- المبالغة بوجود تقاطع بين احتياجات الحكومة من جهة واحتياجات المستخدمين الآخرين من المعلومات الواردة في القوائم المالية من جهة أخرى ، بينما يعتقد IASB " إن القوائم المالية معدة لمقابلة حاجات عامة لمعظم المستخدمين بسبب تقارب جميع المستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية ( 5 : 2010 , IASB ) . ومع ذلك ، فإن التركيز على الاحتياجات المشتركة من المعلومات لا يمنع من أن يقوم الكيان بتقديم معلومات إضافية والتي تكون أكثر فائدة الى مستخدمين معينين ( 10 : 2010 , IASB ) ، فالحكومات على وجه الخصوص قد تحدد متطلبات إضافية مختلفة لأغراضها الخاصة ، هذه المتطلبات يجب أن لا تؤثر على القوائم المالية المنشورة لصالح مستخدمين آخرين ( 6 : 2010 , IASB ) .

ب- مراجعة كل من النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية تشير الى عدم وجود نص صريح بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ولكن ضمناً وردت الإشارة الى " ضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدمى هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية " (ديوان الرقابة المالية ، 2011 : 8 ) . ايضاً ورد في نص القاعدة المحاسبية رقم 6 "الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية " ضمن البند 6 تحت عنوان " المبادئ والأحكام الاساسية " الآتي :

- ضرورة توخي الوضوح وإزالة أي لبس أو سوء فهم أو غموض في البيانات المالية لدى مستعملها، وأن تكون الإيضاحات والمعلومات المعززة كاملة وصحيحة وتتسم بالدقة والأمانة .

- أن تكشف البيانات المالية والمعلومات الملحقه بها جميع الأمور التي تكون مادية بالدرجة الأولى والتي تؤثر في قناعات وتقييمات مستعمليها.

- مراعاة المتطلبات القانونية أولاً بشأن الإفصاح عن المعلومات ، دون أن يعني هذا غض النظر عن المضمون الاقتصادي للوقائع والأحداث والمعاملات حتى وإن كان الشكل القانوني مختلف عن المضمون ."

مما ذكر أعلاه يشير الى أن المفاهيم المعتمدة في القواعد المحاسبية العراقية هي الأقرب الى لما ورد في المعايير الدولية ، فهي متشابهة في المحتوى ، بسبب كون القواعد المحلية هي ترجمة لمعيار دولي تم صياغته في ضوء هيكل المفاهيم لIASB . إما بالنسبة لنصوص النظام المحاسبي الموحد ، فإننا نعتقد أن هناك تصوراً لدى المسؤولين عن صياغته أن خاصية الأمانة في العرض يمكن أن تتحقق من خلال الإفصاح الكافي .

ت- يقوم التنظيم المحاسبي في العراق على أساس القواعد أكثر من الاتجاه نحو المبادئ ، حيث أن منشأة الأعمال العراقية يتوقع أن تنفذ ما مطلوب منها حسب ما ورد في النظام المحاسبي الموحد دون أن تأخذ بالاعتبار الظروف الخاصة بها . بتعبير آخر ان الصيغة الصارمة للتوحيد التي تم تبنيها تنص على ان السجلات المحاسبية والتقارير المالية يجب أن تكون معدة طبقاً للطرق المحاسبية المحددة ، وأن الشكل القانوني يجب أن يتبع في المحاسبة سواء يعرض جوهر الصفة أم لا ، بسبب الأهمية المعطاة للتوحيد وكثيراً ما أعاقت اللوائح والقوانين العراقية تطبيق القواعد المحاسبية الوطنية التي تتوافق مع IFRS الاكثر أمانةً في العرض (الساكني، 1999 : 144) . بعكس التوجهات الدولية التي ترى سلامة وضع المعايير على أساس المبادئ ، Gary Kabureck العضو في IASB يرى في ان الإطار المفاهيمي لIASB واضح في تقرير السياسة المحاسبية ويجب أن يؤدي الى الأمانة في العرض كنتيجة ، حيث تغليب الجوهر على الشكل والحياد وعدم التحيز والاكتمال وإمكانية التحقق منها ويدعو الى تجنب النظام المحاسبي القائم على القواعد للأسباب الآتية : ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org))

- القواعد لا تغطي كل شيء ، فهي لا تجيب على كل شيء وعندما لا يتم فعل ذلك ، فان الحكم المهني يدخل .  
- القواعد لا تمنع السلوك السيء المتعمد ، فالوقائع يشير الى أن أكبر عمليات الاحتيال في المحاسبة خلال 15 عام الماضية وقعت في ظل نماذج من التوحيد والامتثال الفني والحرفي، فاذا كان السلوك والعقلية السيئة موجودة فانه لا يهمل ما تقوله القاعدة .

- هناك حجة رئيسية للمعايير المحاسبية والسياسات المحاسبية التي تقوم على القواعد الموحدة هي " أنه في حالة عدم وجودها سوف يكون هناك عدم مقارنة". هذا يناقض موقف IASB الذي يرى أن مفهوم التوحيد والمقارنة غير متماثلان بالرغم من أنهما مرتبطان ، فالحاجة الى المقارنة لا تعني التوحيد ، فمن غير المناسب أن تستمر منشأة الأعمال في المحاسبة بنفس الطريقة عن الصفقات والأحداث اذا كانت السياسة المحاسبية المتبناة لا تحافظ على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومن غير المناسب لأي شركة أن تترك سياسة محاسبية معينة بدون تغيير عندما توجد بدائل أكثر ملاءمة وأكثر ثقة (IASB ,1989:par-41).



هناك نظرة مختلفة لقبالية المقارنة في المحاسبة الغربية عن وجهة النظر المحلية ، فالحصول على المعلومات التي تكون قابلة للمقارنة مثل أشياء يجب أن ننظر اليها سواء وأشياء أخرى يجب أن ينظر اليها على أنها مختلفة ، فلا يتم تحسين قابلية المقارنة بين المعلومات المالية من خلال جعل خلاف الأمور تبدو سواء أو .. ( :2010, IASB Qc23 ). بالتالي فان المجلس يرى أن بعض درجات المقارنة يمكن أن تتحقق من خلال تلبية الخصائص النوعية الأساسية ، فالأمانة في عرض الظاهرة الاقتصادية الملائمة ينبغي أن تتمتع بشكل طبيعي بقدر من قابلية المقارنة بوجود أمانة في عرض الظاهرة الاقتصادية المماثلة للكيان الأخر .

يعتقد الباحث ان البنود والفقرات المكونة للقوائم المالي تتغير مع الظروف الخاصة لمنشأة الأعمال العراقية ، ولا يمكن أن تكون مغطاة بالكامل من خلال اللوائح التنظيمية المعمول بها . وبالتالي فان التوحيد ساهم في إضعاف خاصية الأمانة في العرض وفائدة المعلومات المحاسبية .

ث- بالنسبة لخاصية الملائمة ، فلا توجد إشارة مباشرة اليها في اللوائح العراقية المعمول بها ، ولربما الإشارة غير المباشرة واردة من خلال التأكيد على أن المعلومات المحاسبية يجب أن تفي بمتطلبات وحاجات المستخدمين سواء جهات حكومية أو إدارية أو مموله. وإذا ما أريد وضع هيكل لمفاهيم المحاسبة والتقارير المالية في العراق كامل نسبياً ، فانه من الواجب تناول هذه المفاهيم باعتبارها أساسيات وموجه رئيسي في اختيار السياسات المحاسبية المرتبطة بالقياس والافصاح .

#### 4- الفروض التي يقوم عليها الإطار المفاهيمي المقترح

هناك مجموعة من الفروض التي يجب أن تأخذ بالاعتبار عند صياغة أي إطار مفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية في العراق وهي الآتي :

الفرض الأول- العدالة والأنصاف ( Justice and Fairness ) ، بحيث تكون هناك مراعاة لمصالح جميع الفئات المستفيدة من التقارير المالية وتؤدي الى عرض منصف .

الفرض الثاني- مراعاة الثقافة المحاسبية العراقية من خلال استيعاب المكونات الإيجابية في النظام المحاسبي الحالي .

الفرض الثالث- الاتساق ، أي يكون متسق في المنطق والمصطلحات والتعبير ويؤمن سلامة الاطار بالكامل .

الفرض الرابع- الوصول الى تدويل المعايير المحاسبية العراقية لتتماشى مع حالة العولمة الاقتصادية وتحقيق التكيف مع الاقتصاد العالمي.

الفرض الخامس- ثبات واستقرار الإطار المفاهيمي فيما يتعلق بالمفاهيم الأساسية وتجنب التغيير المستمر ، بحيث يقتصر على الحالات التي تبررها تغيرات واضحة في البيئة الاقتصادية .

الفرض السادس - حداثة المفاهيم التي يتكون منها الهيكل المقترح ، من حيث انسجامه مع الهياكل المعتمدة في الدول الأخرى من جهة ومع مفاهيم النظرية المحاسبية المعاصرة من جهة أخرى.

## 5- إطار المفاهيم للمحاسبة والتقارير المالية المقترح

أ- العنوان " إطار مفاهيم لأعداد وعرض التقارير المالية "

ب- الأحكام العامة : يجب أن يشار في هذه الاحكام الى توافق هذا الإطار مع أحكام القوانين النافذة : (قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته وقانون سوق العراق للأوراق المالية وقانون الاستثمار وقانون المصارف العراقية وغيرها من اللوائح والتعليمات النافذة ) ، كذلك الإشارة صراحةً الى الفترات المالية التي يطبق فيها او بعدها هذا الإطار . وعندما يكون قابل للتطبيق ، فان هذا الإطار سوف يلغي كافة الاصدارات السابقة بالمفاهيم الاساسية إن وجدت.

## ت- الغرض من الإطار المفاهيمي المقترح

- إطار المفاهيم يصف الأهداف والمفاهيم للتقارير المالية ذات الغرض العام ، فهو أداة في :
- مساعدة الهيئة المسؤولة عن صياغة المعايير المحاسبية في تطوير معايير تكون مقامة على أساس مفاهيم ثابتة .
  - مساعدة المعدين في تطوير السياسات المحاسبية المتناسقة عندما لا يوجد معيار يطبق حول حدث أو صفقة أو عندما المعيار يسمح باختيار السياسة المحاسبية .
  - مساعدة الآخرين في فهم وتفسير المعيار .
- هذا الإطار يمكن أن ينقح من وقت لآخر على اساس خبرة المجلس المحلي في عمله .

## ث- نطاق إطار المفاهيم المقترح

- يتناول الإطار ما يأتي :
- تحديد أهداف التقارير المالية ( بما في ذلك تحديد المستخدمين واحتياجاتهم من المعلومات ) .
  - الافتراضات الاساسية
  - الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تحدد فائدة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية .
  - التعريف والاعتراف بعناصر التقارير المالية .
  - مفاهيم القياس والعوامل المؤثرة في اختيار أساس القياس .
  - مفاهيم راس المال ومفاهيم المحافظة على راس المال .

## ج- أهداف التقارير المالية

الهدف العام للمحاسبة والتقارير المالية ذات الغرض العام ، هو تقديم معلومات مفيدة الى المستخدمين ( الحاليين والمحتملين ) بالشكل والإطار الزمني الملائم لكافة احتياجاتهم . تلك الاحتياجات توجب تقديم معلومات من خلال التقارير المالية الأساسية والمعلومات الإضافية حول :

- الحالة المالية لكيان الإبلاغ ( تتضمن معلومات عن الأصول والخصوم وحقوق الملكية) ، لتحديد القوة والضعف المالي .

- أداء كيان الإبلاغ ( يتضمن ايرادات ومصروفات الكيان ) ، لتحديد وفهم العائد الذي أنتجه الكيان على موارده الاقتصادية .

هذه المعلومات يمكن أن تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية في وضع التوقعات حول العوائد المعتمدة في تحديد مبالغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية الصافية للكيان وفي تقييم ممارسات الإدارة ، وكيفية قيامها بتنفيذ المهام الملقاة على عاتقها في ضوء تقبلها لمسؤولية رعاية العهدة لصالح المالكين ( هدف المساءلة).

إن المستخدمين يمثلون تلك الجهات التي لها حق معقول في المعلومات ، ومن الواجب الاعتراف باحتياجاتهم من المعلومات من خلال التقارير المالية ، وهم " كل من المستثمرين والمقرضين والحكومة ومكاتبها ذات العلاقة والعاملين وعموم الجمهور". وان احتياجاتهم من المعلومات هي المهمة الأعدد بسبب الصعوبة في تحديد نماذج قرارات المستخدمين ، وكذلك الجهل بطبيعة المعالجات العقلانية ولربما غير العقلانية التي يتم من خلالها يتوصل المستخدمون لقراراتهم . وبشكل عام ، فان الاحتياجات الرئيسية للمستخدمين تشمل : تقييم الأداء وتقييم نوعية الإدارة وتقييم القوة والاستقرار المالي وتقييم السيولة وتقييم القدرة على الإيفاء بالالتزامات وتقييم المخاطر وعدم التأكد والقدرة على التكيف وتقييم مدى التجاوب مع القوانين وتقييم المساهمة المقدمة للمجتمع .

#### ح- الافتراضات الأساسية Underlying Assumption

- الاستمرارية Going Concern

تعد القوائم المالية عادةً على افتراض أن الكيان مستمر ، وسوف يستمر في عملياته في الأجل المنظور ، وبالتالي فمن المفترض أن لا يكون لدى الكيان النية ولا الحاجة الى التصفية أو تقليص عملياته . وإذا ما كانت هناك هذه النية موجودة أو الحاجة موجودة ، فان التقارير المالية ربما تعد على أساس مختلف وإذا كان الأمر كذلك فانه يجب الافصاح عن ذلك الأساس المستخدم.

- أساس الاستحقاق Accrual Basis

إن التركيز الرئيسي للإبلاغ المالي حول المعلومات المتعلقة بالدخل ومكوناته . المعلومات حول دخل الكيان المبني على أساس الاستحقاق هي عموماً توفر مؤشر أفضل عن إمكانية الكيان الحالية والمستمرة في توليد المتدفق النقدي الايجابي مقارنةً بالمعلومات المقيدة فقط بالتأثيرات الحالية للمقبوضات والمدفوعات النقدية .

#### خ- الخصائص النوعية المطلوبة في المعلومات المحاسبية

Qualitative Requirements of Accounting Information لكي

تكون المعلومات مفيدة ، يجب أن تكون ملائمة وأمينة في عرض ما تهدف لعرضه . فائدة المعلومات المالية تكون معززة إذا ما كانت قابلة للمقارنة ويمكن التحقق منها وفي الوقت المناسب وقابلة للفهم .

- المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل الكيان يجب أن تكون ملائمة لحاجات مستخدمي التقارير المالية في عملية صنع القرارات من خلال المساعدة في تقييم أو التنبؤ بالأحداث السابقة والحالية والمستقبلية المتعلقة بالكيان . تكون المعلومة المحاسبية ملائمة إذا كانت لها قيمة تنبؤيه وقيمة تأكيدية أو كلاهما .
- المعلومات المادية ، هي المعلومات التي إذا ما حذفت أو كانت مظللة يمكن أن تؤثر في قرارات المستخدمين المعتمد على تلك المعلومات الواردة في التقارير المالية للكيان. المادية هي أن أي جانب ملائم للكيان يستند على طبيعة وحجم أو كلاهما معاً ، من البنود أو العناصر التي ترتبط بالمعلومات في إطار التقرير المالي للكيان المعين.
- تعرض التقارير المالية الظواهر الاقتصادية في كلمات وأرقام ، ولكي تكون المعلومات المالية مفيدة فأنها يجب أن لا تقدم فقط المعلومة الملائمة المرتبطة بالظاهرة أو الظواهر ولكن يجب ايضاً أن تعرض بأمانة الظواهر التي تزعم أنها تمثلها ، ولكي يكون العرض كذلك ، فانه يجب أن يحتوي على ثلاث خصائص : العرض يكون كامل ومحاييد وخالي من الخطأ.
- الخصائص النوعية المعززة التي ربما تساعد في تحديد أي من طريقتين يجب أن تكون مستخدمة لتصوير الظاهرة إذا ما اعتبرت أنها ملائمة وأمينه في العرض على قدم المساواة. هي قابليتها للمقارنة وقابلية التحقق والتوقيت المناسب وقابلية الفهم.
- التكلفة تمثل قيد على المعلومات التي يمكن أن تقدمها التقارير المالية . الإبلاغ عن المعلومات المالية تفرض تكاليف، ومن المهم أن تلك التكاليف مبررة من خلال منافع المعلومات المبلغ عنها في التقارير المالية. وهناك عدة أنواع من التكاليف التي يجب أن ينظر فيها من قبل المعدين والمستخدمين ، وفي معظم الأحيان تستند على التقديرات الخاصة بمعلومات كمية ونوعية .

### The Elements of Financial Statement

### د- عناصر التقارير المالية

- تصور التقارير المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث من خلال تجميعها في فئات واسعة وفقاً لخصائصها الاقتصادية ويطلق على هذه الفئات مصطلح عناصر التقارير المالية. العناصر المتعلقة مباشرة بالمركز المالي في الميزانية العمومية هي الأصول والخصوم وحقوق الملكية. العناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء كشف الدخل هي الإيرادات والمصروفات . كشف التدفق النقدي يعكس في العادة عناصر كشف الدخل والتغيرات في عناصر المركز المالي. ومع ذلك ، فان عرض عناصر التقارير المالية يمكن أن يتم من خلال تجزئة العنصر الى مجاميع أصغر بحسب الطبيعة أو الوظيفة في أعمال الكيان من أجل عرض المعلومات بطريقة أكثر فائدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية .
- الأصول Assets والتي تمثل الموارد التي يملكها أو يسيطر عليها الكيان نتيجة لمعاملات وأحداث سابقة ويتوقع أن تولد منافع اقتصادية للكيان". هذا التعريف أشتمل على ثلاث :

- "المعاملات والأحداث الماضية"، تشمل الاقتناء والإنتاج والبناء والتعاقدات أو غيرها من الأحداث المتحققة .  
المعاملات أو الأحداث المتوقع حدوثها في المستقبل لا تؤدي الى نشوء الأصل.
  - " المملوك والمسيطر عليه من قبل الكيان "، هو الحق في التمتع بملكية المورد ، او بالرغم من أن الكيان قد لا يكون مالكا للمورد المعين ، فانه يمكن السيطرة على المورد.
  - " من المتوقع أن تولد منافع اقتصادية للكيان"، هو القدرة على تحقيق تدفقات نقدية وما في حكمها بشكل مباشر أو غير مباشر للكيان.
- إن المورد الذي يستوفي تعريف الأصل المذكور أعلاه يجب الاعتراف به عندما يتم استيفاء كل من الشرطين الآتيين : الأول هو " أنه من المرجح ان المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه الموارد سوف تتدفق الى الكيان". والثاني هو " تكلفة أو قيمة تلك الموارد يمكن قياسها بشكل موثوق به". إن أي بند يلبي معايير التعريف والاعتراف يدرج في الميزانية العمومية ، ولا يجوز إدراج أي بند يلبي معيار التعريف ولا يلبي معيار الاعتراف في الميزانية العمومية .
- الخصوم Liabilities هي التزامات حالية ناشئة عن المعاملات أو الأحداث السابقة والتي من المتوقع أن تؤدي الى تدفق منافع اقتصادية من الكيان. فالخصوم الحالية هي التزام على الكيان في الظروف الحالية، وان الخصوم التي ستتجم عن معاملات أو احداث مستقبلية هي ليست التزامات حالية ولا يجوز أن تعتبر التزامات .
- إن أي التزام يستوفي أو يلبي معيار التعريف للمطلوبات يتم الاعتراف به عندما يتم استيفاء الشرطين الآتيين: الأول " أنه من المحتمل أن يكون هناك تدفق للمنافع الاقتصادية المرتبطة بها الالتزام من قبل الكيان " . والثاني " مقدار التدفق للمنافع الاقتصادية في المستقبل يمكن قياسه بشكل موثوق". إن أي بند يلبي معايير التعريف والاعتراف يدرج في الميزانية العمومية كالتزام ، ولا يجوز ادراج أي بند يستوفي تعريف الالتزام ولكنه يفشل في تلبية معيار الاعتراف في الميزانية العمومية.
- حقوق الملكية Owners' Equity تتمثل في الحصة المتبقية في اصول الكيان بعد خصم جميع الخصوم. أو أنها معروفة بكونها حقوق لحملة الأسهم وتضم كل من رأس المال المساهم به من قبل المالكين والمكاسب والخسائر المعترف بها مباشرة في حق الملكية والأرباح المحتجزة.
- المكاسب Gains يمثل تدفق للمنافع الاقتصادية التي تنشأ في سياق الانشطة الاعتيادية مما يؤدي الى زيادة في حق الملكية ، وغيرها من تلك المتعلقة بمساهمات المالكين .
- الخسائر Losses تدفق خارج للمنافع الاقتصادية التي لا تنشأ في سياق الاعمال الاعتيادية ، مما يؤدي الى انخفاض في حق الملكية وغيرها من تلك التي تتعلق باعتمادات الربح للمالكين .
- الإيرادات Revenues هو تدفق إجمالي للمنافع الاقتصادية المستمدة في سياق الانشطة الاعتيادية التي تؤدي الى زيادة في حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات المالكين . يعترف بالإيراد فقط عندما يكون من المرجح ان المنافع الاقتصادية سوف تتدفق الى الكيان ، الأمر الذي سيؤدي الى زيادة في الأصول أو انخفاض

- في المطلوبات ومقدار التدفق للمنافع الاقتصادية يمكن قياسها بشكل موثوق . ان أي بند يستوفي معايير التعريف والاعتراف بالإيراد يدرج في قائمة الدخل .
- المصروفات Expenses تمثل تدفق إجمالي للمنافع الاقتصادية ناتج في سياق الأنشطة الاعتيادية التي تؤدي الى انخفاض في حقوق الملكية . ويتم إدراج المصروفات فقط عندما يكون من المحتمل ان هناك تدفق لمنافع اقتصادية من الكيان التي تؤدي الى تخفيض في اصولها أو زيادة في خصومها ، والكمية المتدفقة من المنافع الاقتصادية يمكن قياسها بشكل موثوق . إن اي بند لا يستوفي معايير التعريف والاعتراف من المصاريف يجب أن لا يدرج في كشف الدخل .
- الأرباح Profits تمثل نتيجة التشغيل للكيان خلال فترة زمنية معينة . ويتضمن مبلغ الربح صافي الإيرادات بعد خصم المصروفات . المكاسب والخسائر المعترف بها مباشرة في أرباح الفترة الحالية هي تلك المكاسب والخسائر التي يجب الاعتراف بها كأرباح وخسائر مباشرة التي تؤدي الى ( زيادة أو نقص) في حقوق الملكية ، غير من تلك المتعلقة بالمساهمات من أو الاعتمادات من الأرباح للمالكين.

### Accounting Measurement

### ذ- القياس المحاسبي

القياس هو عملية تعبير كمي ، بالتعبير النقدي ، للمعلومات حول أصول وخصوم وحقوق الملكية والإيرادات ومصروفات الكيان . أي أن القياس هو نتيجة لقياس أي عنصر من عناصر التقرير المالي وفق أحد أسس القياس المعروفة. أساس القياس هو بمثابة الصفة ( الميزة ) المحددة لأي بند يراد قياسه ، ويمكن تصنيفه على الوجه الآتي :

- أساس الكلفة التاريخية Historical Cost Base يعني توفير معلومات مالية عن عناصر التقارير المالية باستخدام المعلومات المستقاة من المعاملة أو الحدث الذي يخلقها ، وهو لا يعكس التغير في الأسعار بالنسبة للأصول والخصوم ، ولا يعكس التغيرات مثل الاستهلاك والانخفاض في القيمة للأصل وإيفاء الخصوم . في كثير من الحالات ، هذا الأساس أبسط في التطبيق وأقل كلفة في توفير المعلومات إذا ما قورن مع استخدام أساس القيمة الجارية . فضلاً عن ذلك ، القياسات المعدة باستخدام أساس الكلفة التاريخية على العموم تكون مفهومة وفي العديد من الحالات يمكن التحقق منها.

- أساس القيم الجارية Current Value Base ، هذا القياس يوفر معلومات مالية عن الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات باستخدام معلومات يتم تحديثها لتعكس الظروف في تاريخ القياس . بسبب هذا التحديث القيم الجارية تظهر التغيرات الايجابية والسلبية منذ تاريخ القياس السابق في تقدير التدفقات النقدية وعوامل أخرى تشملها القيم الجارية . أساس القيمة الجارية يتضمن الآتي :

● القيمة العادلة Fair Value " هي السعر الذي يمكن أن يستلم من بيع الأصل أو تسديد التزام في سياق المعاملات الاعتيادية بين المشاركين في السوق وقت القياس". القيمة العادلة تعكس وجهة نظر المشاركين في السوق ، وهذا يعني أن الأصول أو الخصوم يتم قياسها باستخدام نفس الافتراضات التي يجب أن يستخدمها

المشاركين في السوق عند تسعير الأصول أو الخصوم إذا ما تصرفوا هؤلاء المشاركون في ضوء المصلحة الاقتصادية .

● القيمة في الاستخدام وقيمة الايفاء Value In Use & Fulfilment Value ، هي قيم كل كيان على حده. القيمة في الاستخدام "هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي يتوقع الكيان أن يحصل عليها من الاستمرار في استخدام الأصل ومن قيمته عند الاستبعاد". اما قيمة الوفاء فهي "القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي يتوقع الكيان أن يتكبدها عندما يتم الايفاء بالالتزام".

- إن أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة وقيود الكلفة من المرجح أن تكون عوامل رئيسية في اختيار أساس القياس للأصول المختلفة والخصوم وبنود الإيرادات والمصروفات ، ومع ذلك ، فإن الأهمية النسبية لأي من هذه العوامل يعتمد على الواقع والظروف السائدة.

#### ر- مفهوم رأس المال ومفهوم المحافظة على رأس المال

##### - مفهوم رأس المال Concept of Capital

رأس المال هو مرادف لصافي الأصول أو حقوق الملكية للكيان. المفهوم المالي لرأس المال يعتمد من قبل معظم الكيانات في اعدادها لتقاريرها المالية. في ظل المفهوم المالي لرأس المال يمثل المال المستثمر أو القوة الشرائية المستثمرة، وفي ظل المفهوم المادي لرأس المال يمثل القدرة التشغيلية أو يمثل القدرة الإنتاجية للكيان .

##### - مفهوم المحافظة على رأس المال Concepts of Capital Maintenance

● المحافظة على رأس المال المالي Financial Capital Maintenance ، في ظل هذا المفهوم فإن الأرباح تكون مكتسبة فقط إذا كان المقدار المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة تتجاوز المقدار المالي أو النقدي لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات الى ، والمساهمات الجديدة من المالكين خلال الفترة . يمكن أن يقاس بوحدات نقدية اسمية أو وحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

● المحافظة على رأس المال المادي Physical Capital Maintenance ، وفي ظل هذا المفهوم ، فإن الربح يكون مكتسب فقط إذا القدرة الإنتاجية أو القدرة التشغيلية للكيان ( أو الموارد أو الأموال اللازمة لتحقيق تلك القدرة ) في نهاية الفترة تتجاوز القدرة الانتاجية المادية في بداية الفترة بعد استيفاء أية توزيعات ومساهمات من أصحاب الملكية خلال الفترة المالية. ويتطلب مفهوم المحافظة على رأس المال المادي اعتماد أساس قياسات الكلفة الجارية أما المفهوم المالي للمحافظة على رأس المال فهو لا يتطلب استخدام أساس معين في القياس.

## سابعاً: الاستنتاجات والمقترحات

إن تطوير قوائم بالمفاهيم الاساسية للمحاسبة والتقارير المالية في العراق لم يتم وضعه الى حد الآن وبالتالي فان الممارسات المحاسبية تطورت بطريقة غير واضحة ، وانه من غير المنطقي أن تطلب من المهنة تحمل مسؤوليتها حول انتاج تقارير مالية بدون أن تملك أهداف محددة وتعريفات مقبولة أو تتمتع بالمصداقية لمفاهيم مثل " الاصول " و" الخصوم " و"الإيرادات" و"المصروفات". ما هو موجود حالياً لا يتفق مع معايير التقييم لأي إطار نظري طالما يفترق الى الآتي :

- عدم وضوح في التعابير واستخدام للمصطلحات بطريقة لا تتفق مع الأدبيات الفنية الملائمة.
- الافتراضات التي يقوم عليها النظام لا تتفق مع المعرفة في المعاملات التجارية الحديثة ولا تتفق وممارسات وسلوك المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية .
- عدم الاتساق بين ما يقدمه النظام المحاسبي الموحد وما تقدمه القواعد المحاسبية العراقية في العديد من المعالجات لان الأثنين من نظم محاسبية مختلفة تماماً .
- عدم الشمول في توجيه ممارسات الإبلاغ المالي .

يمكن القول إن التوجه العام لمعظم الهيئات المحاسبية الوطنية في مختلف دول العالم هو التوافق أو تبني IFRS ، ومع ذلك ، لا زال البعض يعتقد بضرورة الحفاظ على التقاليد الوطنية التي تفرضها طبيعة البيئة السياسية والاقتصادية والثقافية والاجتماعية على النظام المحاسبي للبلد المعني وبالتالي تحقيق موازنة بين التدويل والتويريث. عراقياً ، وكما تمت الإشارة الى ذلك في البند سادساً / الفقرة (2) هناك العديد من العوامل التي تدفع باتجاه استمرار التعايش القسري بين النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية المتوافقة مع IFRS ، عليه فان إطار المفاهيم المقترح للمحاسبة والتقارير المالية في العراق يجب أن يساهم في الآتي:

- 1- تطوير النظام المحاسبي الموحد على أساس الإطار المفاهيم المقترح وبما يوسع من عمليات الاعتراف والقياس والافصاح.
  - 2- توسيع نطاق الاحكام المهنية في النظام المحاسبي الموحد.
  - 3- زيادة التحول نحو المستثمر في السياسات المحاسبية المتبعة من قبل النظام المحاسبي الموحد.
  - 4- محاولة الفصل بين النظام المحاسبي الموحد عن القواعد الضريبية .
  - 5- زيادة المعلومات المقدمة من قبل النظام المحاسبي الموحد خارج نطاق وظيفة الرقابة والسيطرة.
- اما إذا ظهرت قوى محلية أو خارجية كانت أكثر رغبة في تحقيق تغييرات أكثر راديكالية في النظام المحاسبي المعمول به في منشآت الأعمال العراقية وبما يتفق مع IFRS ، فان هذا الإطار سيكون بمثابة خطوة مهمة لإنجاز التوافق بأقل التضحيات .



## المراجع العربية :

- 1- بلفاوي ،أحمد رياحي،" نظرية المحاسبة "، ترجمة رياض العبد الله ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ،الاردن ، عمان ، 2009 .
- 2- ديوان الرقابة المالية ،" النظام المحاسبي الموحد"، الطبعة الثانية، دار الكتب والوثائق ، العراق ، 2011 .
- 3- الساكني ، سعد عبد الكريم،" التغيرات الاقتصادية والاجتماعية وانعكاسها على المحاسبة ووضع المعايير المحاسبية"، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد بجامعة بغداد ، بغداد، 1999 .
- 4- فرج ، عماد صبيح ، " تأثير صياغة أهداف المحاسبة في تحديد تفضيلات المستثمرين والادارة من المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة " ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، 2006 .
- 5- كاظم ، أحمد طاهر،" تأثير فجوة الافصاح المحاسبي للشركات العراقية على الاتجار الداخلي بالمعلومات المحاسبية وانعكاسه على قرارات المستخدمين "، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد بجامعة بغداد،(مرشحة للمناقشة) ، بغداد ، 2016 .

## المراجع الأجنبية

## References :

- 1- Accounting Horizons Commentary,(2002)" Some thoughts on the intellectual foundations of accounting",Vol.16,No.2 ,pp.157-168.
- 2- AICPA, (1972 )," Report of study on establishment of accounting principles " .
- 3- Boher, N.,(1961),"Atomic physics and human knowledge, Science edition.
- 4- Chambers ,R.J. ,(1996),"Ends ,Ways ,Means and Conceptual Frameworks", Abacus,Vol.32,No.2 ,pp. 199-132.
- 5- Dai, Xiling ,(2011)," Thought On Construction Of Conceptual Framework Of Financial Accounting in China ",International Journal of Business and Management,Vol.6,No.4,pp.237-240.
- 6- Dean , Craeme W.& Clarke, Frank L., (2003) "An Evolving conceptual Framework " , Abacus ,Vol.39,No.3 ,pp.279-297.
- 7- EFRAG,(2013), "The Role of Conceptual Framework", Belgium .
- 8- FASB,(2010), "Conceptual Framework for Financial Reporting", (The objective of General purpose Financial Reporting), Concept No.8 .
- 9- Foster, John M. & Johnson L. Todd , (2001),"Why Does the FASB Have a Conceptual Framework? Under -standing the Issues – FASB.
- 10- Gerboth, D.L.,(1987) ", The Conceptual Framework: Not Definitions But Professional Values ,Accounting Horizons,pp.1-8.

- 11- Hines, R.D., Financial Accounting Knowledge, Conceptual Framework Projects and the
  - 12- Hines, R.D.,(1989)" Financial Accounting Knowledge, Conceptual Framework Projects and the Social Construction of the Accounting Profession", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 2, No. 2, pp. 72-92.
  - 13- Horngren, Charles,(1973), "The Marketing of Accounting Standards", Journal of Accountancy, October, pp.61-66.
  - 14- IASB,(2015), "Conceptual Framework for Financial Reporting ",Exposure Draft.
  - 15- Jabareen, Yosef ,(2009), "Building a conceptual Framework : Philosophy ,Definitions and Procedure", The International Journal of Qualitative Methods (8)4,pp.49-62.
  - 16- Jones, Stewart , (2015)," The Routledge companion To Financial Accounting Theory", First published, Routledge ( Tayer & Francis Group ) ,New York .
  - 17- Kirk, Donald J.,(1988), "Looking Back on Fourteen Years at the FASB: The Education of a Standard Setter," Accounting Horizons (Vol. 2, No. 1, pp. 8–17.
  - 18- Kuhn, Thomas , (1970),"The Structure of Scientific Revolutions", 2<sup>nd</sup> Edition, University of Chicago.
  - 19- Maharishi Dayanand University,(2004), "Accounting Theory", First edition, Excel book PVT. LTD., New Delhi.
  - 20- McCahey, Jan &McGregor, Warren J. ,(2013),"The Conceptual Framework :Cornerstone of High Quality Financial Reporting", Commentaries on Financial Reporting#1 .
  - 21- Miles, M. B., & Huberman , M. A.,(1994), : "Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook" (2<sup>nd</sup> edition). Beverly Hills.
  - 22- Moonitz, Maurice,(1961), "The Basic Postulates of Accounting" , AICPA,U.S.A..
  - 23- Newberry, S.,(2003)," Reporting Performance: Comprehensive Income and its Components", Abacus, Vol.39, No.3, 2003, pp.325-339.
  - 24- Peasnell, K.V.(1982) ," The Function of a Conceptual Framework for Corporate Financial Reporting", Accounting and Business Research, Vol. 12, No. 48, pp. 243-256.
- Social Construction of the Accounting Profession, in: Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 2, No. 2,1989, pp. 72-92.
- 25- Solomons, D , (1986),"The Fasb s' Conceptual Framework : an Evaluation", Journal of Accountancy, pp.114-124.
  - 26- Sprouse, R.T. & Moonitz, M., (1962),"A Tentative Set Of Broad Accounting Principles For Business Enterprises ", Accounting Research Study No.3,AICPA,New York.
  - 27- Storey, R. K., (1964), The Search for Accounting Principles. AICPA.,pp.1-60.
  - 28- Trueblood, R.M. , (1970)"Ten years of the APB: one practitioner's appraisal", The Journal of Accountancy, Vol. 129,No.1 ,pp. 61–64.
  - 29- Vatter, W. J.,(1947)," The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports", University of Chicago press.

- 30- Zeef, S.A. , (2015)," The Wheat Study on Establishment of Accounting Principles (1971–72):Ahistorical study", J. Account. Public Policy .
- 31- Zeef,S.A. , (1999), "The Evolution of the Conceptual Framework for Business in the United States" , Accounting Historians Journal ,pp.89-131.
- 32- (WWW.d-raqaba-m.iq )
- 33- ([WWW.ifrs.org](http://WWW.ifrs.org))
- 34- ([WWW.ipbi-iraq.org](http://WWW.ipbi-iraq.org))