

مدى توافق البيئة العراقية مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الدولية

أ.م.د. هاني حميد مشجل السويطي و علي حسين مهاوش الحميداوي

كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة واسط

المستخلص:

يعد الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية العنصر الرئيس في النظام المحاسبي والأساس في توجيه الممارسات المحاسبية، كما يعد الركيزة الأساسية في ضمان سير العمل المحاسبي وتحديد مستوى المسائلة للمحاسب فهو مبرر لجميع الإجراءات التطبيقية والمنظم للأحداث الاقتصادية التي تواجه المحاسبين ما يعد عنصر الموثوقية في القوائم المالية، لذا تتمثل مشكلة البحث بمدى استجابة البيئة العراقية للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الجديد وانعكاسه على الواقع العملي، إذ ان النظام المحاسبي لم يعد يلبي متطلبات مستخدمين لمعلوماته التي يوفرها في ظل التطورات الاقتصادية الحاصلة ولما وكبة التطور والتغيرات الحاصلة في المحاسبة دولياً، يهدف البحث إلى معرفة مدى توافق النظام المحاسبي الموحد مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، وتم اختبار فرضية البحث من خلال مقارنة وتحليل واقع النظام المحاسبي الموحد مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، وأن من أهم النتائج التي توصل إليها البحث أن هنالك اختلاف كبير بين الاهداف التي حددها الإطار المفاهيم والأهداف التي حددها النظام المحاسبي الموحد وأيضاً ان النظام المحاسبي الموحد لم يعطي اهتمام للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

Over the Iraqi environment agrees with the conceptual framework of the international financial accounting

Abstract:

The conceptual framework of financial accounting is the main element in the accounting system and the basis for guiding accounting practices. It is also the main pillar in ensuring the accounting process and determining the level of accountability of the accountant. It is a justification for all applied and systematic procedures for the economic events facing accountants. The problem of research is considering the extent of the response of the Iraqi environment to the conceptual framework of the new financial accounting, which is reflected on the practical reality, since the accounting system no longer meets the requirements of users of the information provides under the current economic developments. In order to cope with the evolution and changes in international accounting, the research aims to know the compatibility of the unified accounting system with the conceptual framework of financial accounting. The research hypothesis was tested by comparing and analyzing the reality of the unified accounting system with the conceptual framework of financial accounting. That there is a significant difference between the goals set by the framework concepts and objectives set by the consolidated accounting system and also that the unified accounting system did not give attention to the specific characteristics of accounting information.

مقدمة:

النظام المحاسبي الموحد يعد صورة من صور التوحيد المحاسبي فيحدد بشكل دقيق كافة جوانب التطبيق المحاسبي بدءً بدليل الحسابات وانتهاءً بأعداد الحسابات الختامية، تعد التأثيرات الدولية في المحاسبة التي أصبحت تشكل تحدياً عالمياً مباشراً على المحاسبين في معظم الدول فظهرت العديد من البحوث تهدف إلى مجابهة التغيرات البيئية الدولية في جميع المجالات المحاسبية، ولتطوير البيئة المحاسبية العراقية عليها مواكبة هذه التطورات للنهوض بالواقع المحاسبي العراقي، يهدف هذا البحث لأجراء تقييم النظام المحاسبي ليتوافق مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الدولي ومعرفة مدى أسهام النظام المحاسبي الموحد في تلبية احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات التي يوفرها، لذا سوف يتم التطرق من خلال هذا البحث إلى مفهوم الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وفائدة هذا الإطار للجهات التي تصدر المعايير المحاسبية ومعرفة جوانب القصور في ذلك الإطار وأيضاً معرفة المكونات التي يتكون منها الإطار وكذلك معرفة مدى توافق النظام المحاسبي الموحد مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية.

مشكلة البحث:

تتعلق مشكلة البحث اساساً بمدى استجابة البيئة المحلية في العراق للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الحديث وانعكاساته على التطبيقات المحاسبية العراقية.

أهمية البحث:

تتجسد أهمية البحث من خلال كون الإطار المفاهيمي يعد الدستور والمرشد في صياغة المعايير المحاسبية التي تستند عليه التطبيقات العملية، وفائدة تلك المعايير في توجيه وتطوير البيئة العراقية.

هدف البحث:

- 1- لفت الانتباه لدور الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في توجيه واضعي المعايير المحاسبية.
- 2- بيان كيفية التي يؤدي بها الإطار المفاهيمي هذا الدور.
- 3- بيان دور الإطار المفاهيمي في تطوير البيئة العراقية.
- 4- معرفة مدى توافق النظام المحاسبي الموحد مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية.

فرضية البحث:

(النظام المحاسبي الموحد يتوافق مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية)

حدود البحث:

تشكل الحدود الدولية الحدود الواسعة للبحث بينما تشكل البيئة الوطنية حدوده الضيقة.

منهج البحث:

يستند البحث على منهجين لتحقيق اهدافه هما :-

1- المنهج الاستقرائي من خلال الكتب ورسائل والاطارح والدوريات وشبكة الانترنت لتغطية الجانب النظري للبحث .

2- المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة الواقع التطبيقي للنظام المحاسبي الموحد ومقارنته مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية.

المبحث الأول

الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية

1-1 مفهوم الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية

في أي مجال من مجالات الدراسة أو النشاط بما في ذلك المحاسبة المالية، هناك عدد من الأسباب لوضع الإطار المفاهيمي والتي هي عبارة عن مجموعة من القواعد العريضة والمبادئ التوجيهية وحقائق مقبولة والأفكار الأساسية¹ الأخرى، وقد كتب Miller and Reading (1986) مقالة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مشروع الإطار المفاهيمي وأستشهد بثلاثة أسباب لأنشاء الإطار المفاهيمي وهي (Miller et al., 1986: 98):

- 1- وصف الممارسات القائمة .
- 2- التنبؤ بالممارسات المستقبلية .
- 3- تعريف المصطلحات شائعة الاستخدام .

¹ - الافكار الاساسية : مجموعة من العوامل التي يكتسبها الفرد حول موضوع معين وتتمثل بأهم العوامل حول ذلك الموضوع.

أن الإطار المفاهيمي يشير نظام متسق منطقياً يتألف من أهداف مرتبطة بعضها البعض والمفاهيم الأساسية للنظام التي يمكن أن توجه المعايير المحاسبية المتبعة ووضع قواعد الطبيعة للقيود المحاسبية والقوائم المالية، يعد الإطار المفاهيمي بمثابة مجموعة من الأسس والأهداف المترابطة وتعين الأهداف، أهداف وأغراض المحاسبة المالية، في حين تشكل أسس المفاهيم الأساسية التي تساعد على أنجاز هذه الأهداف (شرويدر وآخرون، 2006: 79).

وهناك عدة تعاريف للإطار المفاهيمي ويمكن بيانها كما يأتي :-

الإطار المفاهيمي هو نظام متماسك من الأهداف والأسس المترابطة التي من المتوقع أن تؤدي إلى معايير ثابتة والتي تنص على الطبيعة، وظيفة، وحدود المحاسبة المالية وإعداد التقارير (FASB,NO₁, 2008:4).

يعرف الإطار المفاهيمي بأنه مجموعة من الأهداف المترابطة والأسس، الأهداف هي تحديد أهداف وأغراض التقارير المالية والأسس هي المفاهيم الأساسية التي تساعد على تحقيق تلك الأهداف، وتوفر تلك المفاهيم التوجيهية في اختيار المعاملات والأحداث والظروف ليتم احتسابها، وكيفية الاعتراف بها وقياسها وكيف ينبغي أن يتم تلخيص والإبلاغ عنها (Stice & Stice, 2014: 24).

2-1 الحاجة إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية

هناك حاجة إلى إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية والذي يؤدي إلى إصدار معايير أكثر اتساقاً، ودستور متمثل بالوجود الفعلي تحت عنوان "مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً" والتي تطورت على مر الزمن لحل مشاكل القياس المحاسبي الناتجة عن التغيرات في مجال الاقتصاد والاعمال وكثيراً ما انتقدت هذه "المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً" وذلك من خلال السماح للطرق المحاسبية البديلة لنفس المشكلة، وفي السنوات الأخيرة اصدر مجلس المعايير المحاسبية المالية معايير هامة وذلك لتقليل بعض عيوب والانتقادات الموجهة إلى المبادئ، وفي الواقع ان وتيرة التغيير في المحاسبة وكشف عنها قد يكون تقريباً سريع جداً بالنسبة للمستخدم العادي (Norbg & Phelps, 2014: 18).

وتتلخص الحاجة إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة بالأمر الآتية (Stice & Stice, 2014: 25):

1- من أجل ان تكون المعايير مفيدة يجب أن تكون مبنية على أهداف ومفاهيم أساسية، وبالتالي وجود إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية موضوع بشكل سليم يمكن مجلس المعايير

المحاسبية الدولية اصدار تصريحات أكثر فائدة ومتسقة مع مرور الوقت، وفي الواقع من التوجهات التي قدمها الإطار يجعل عملية وضع المعايير وتطويرها بشكل سليم، وليس على أساس المفاهيم الفردية التي يضعها كل عضو في هيئة وضع المعايير.

2- نتيجة لوجود إطار مفاهيمي وضعة على نحو سليم ، ينبغي أن تكون المهنة قادرة على حل مشاكل الممارسات الجديدة بشكل أكثر سرعة والناشئة من خلال الإشارة إلى الإطار الحالي للنظرية الأساسية، ومع ذلك يجب حل المشاكل من خلال الفهم الرشيد² وبمساعدة الإطار المفاهيمي المقبول ويمكن الممارسين التركيز على المعالجات المقبولة.

3-1 مزايا وعيوب الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية

هناك العديد من المميزات التي يتميز بها الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية التي تجعله مفيد في عملية وضع المعايير المحاسبية التي تحكم وتوجه الممارسات المحاسبية ، بالمقابل توجد عيوب وانتقادات موجه الى الإطار المفاهيمي وكما يأتي :

1-3-1 : المزايا :

الأطر المفاهيمية بشكل عام تنظم الأهداف والمفاهيم التي تكمن وراء محاسبة الشركات والمحاسبة المالية بشكل خاص، ويوفر الأساس المفاهيمي لمعايير المحاسبية ، ونتيجة لذلك من المتوقع أن يساعد على توفير فهم أفضل لهذه المعايير وتعزيز أمكانية التنبؤ في تفسيرها، وعلاوة على ذلك الأطر المفاهيمية توفر فهم عام للمستخدمين وإعطاء معنوية للبيانات المالية وينبغي أن يكون لها أثر في منع التكاليف غير الضرورية التي يتكبدها المستخدمين عند محاولة لتفسير المعايير المحاسبية (Kieso, et al., 2013: 43).

هنالك عدة مزايا يتميز بها الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والتي من أهمها: (Haslam 2012: 31) (&Chow,

- 1- توضيح الأسس المفاهيمية للمعايير المحاسبية المقترحة .
- 2- تمكين المعايير الواجب تطويرها على أساس ثابت .
- 3- تقليل الحاجة إلى مناقشة القضايا الأساسية في كل مرة يتم وضع المعايير أو تنقيحها .
- 4- تمكين معدي ومستخدمي البيانات المالية لفهم نهج المجلس في وضع المعايير وطبيعة ووظيفة المعلومات في البيانات المالية لأغراض العامة .

² - الفهم الرشيد: استقبال المعلومات تمكن المستخدم من اتخاذ قرارات رشيدة.

- 5- مساعدة المدققين لأجراء وتحليل الممارسات الجديدة أو أجراء تحليل لأي ممارسة في حالة غياب المعايير المحاسبية المطبقة .
- 6- يسهل اتخاذ القرارات بشأن البنود المثيرة للجدل، عن طريق الحد من نطاق التحيز الشخصي والضغط السياسية .
- 7- قد يقلل الحاجة إلى العديد من المعايير التفصيلية للمحاسبين خلال حل القضايا عن طريق المبادئ العامة .
- 8- يحدد حدود الحكم، وبالتالي يزيد من القابلية للمقارنة .
- 9- حفظ المحاسبة من التدخل الحكومات .
- 10- يساعد تبرير الممارسات المحاسبية عندما تتعرض إلى هجوم في المحاكم إذا كانت يمكن أن تظهر أنها تستمد منه وبما يتفق مع الإطار المفاهيمي .

1-3-2 العيوب :

رغم وجود عدد من المميزات التي يتميز بها الإطار المفاهيمي الا أنه يوجد أيضاً عيوب وقصور في الإطار والتي من أهمها الآتي (ACCA, 2015: 28- 29):

- 1- الهدف من أعداد البيانات المالية هو لمجموعة متنوعة من المستخدمين ، وأنه ليس من المؤكد ان إطار مفاهيمي واحد يتناسب مع جميع المستخدمين .
- 2- ونظراً لتنوع احتياجات المستخدمين، قد تكون هناك الحاجة لمجموعة متنوعة من المعايير المحاسبية، لكل منها غرض مختلف (مع مفاهيم مختلفة الأساس) .
- 3- ليس من الواضح أن الأطار المفاهيمي يجعل مهمة أوتنفيذ المعايير أمر سهل كما في حال بعدم وجود إطار.

1-4 مكونات الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية:

يتكون الإطار المفاهيمي من ثلاث مستويات يتمثل المستوى الأول الأهداف الأساسية، وتعني أهداف وأغراض المحاسبة، والمعايير المحاسبية التي وضعت وفقاً للإطار المفاهيمي ستؤدي إلى تقارير مالية أكثر فائدة، أما المستوى الثاني يمثل الخصائص النوعية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة وعناصر القوائم المالية (الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات)، والمستوى الثالث والأخير هو مفاهيم الاعتراف والقياس المستخدمة في إنشاء وتطبيق المعايير المحاسبية، وتشمل المفاهيم والافتراضات والمبادئ والمعوقات التي تعرض لها البيئة المالية.

1- المستوى الأول : الأهداف الأساسية

الهدف الأساسي التي ينبغي على المحاسبة المالية أن تحققه هو توفير معلومات تتلائم مع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، لذا فإن أهم الوظائف التي تقوم بها المحاسبة المالية هي تحديد العمليات التجارية وتحليلها و ثم قياسها وتبويبها وتلخيصها وإيصال العمليات والأحداث التي تؤثر على المنشأة ومركزها المالي، وتعد المحاسبة المالية أداة خدمية هدفها الأساسي هو إنتاج وتوصيل المعلومات المفيدة والملائمة التي تساعد مستخدمي المعلومات من اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بالمنشأة (3: Kevin & Ron, 2010).

2- المستوى الثاني : المفاهيم الأساسية:

يوفر المستوى الثاني البنية المفاهيمية التي توضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتحديد عناصر البيانات المالية، ويشكل المستوى الثاني حلقة وصل بين المستوى الأول (الأهداف) المستوى الثالث (القياس، وعرض البيانات المالية) (45: Kieso et al., 2013).

أ- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

أن جودة المعلومات المحاسبية ترتبط بمجموعة من الخصائص النوعية التي تشكل جزء من المكونات الأساسية للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، فماذا نقصد بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تم التركيز عليها من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB وما هو الغرض من هذه الخصائص؟، حيث يتم تحقق جودة المعلومات في التقارير المالية من خلال الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تنقسم إلى قسمين :- من خلال الخصائص الأساسية (الرئيسية) (الملائمة والتمثيل الصادق) ومن خلال الخصائص الثانوية (التعزيزية) (القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، الوقتية، القابلية للفهم) (Kallob, 2013: 23). وتنقسم الخصائص النوعية إلى قسمين:

1- الخصائص الأساسية وتتضمن:

أ- الملائمة: هي إحدى الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية ويقصد بها تلك المعلومات التي تؤثر في القرارات المتخذة فإذا كانت المعلومات المحاسبية غير مؤثرة في القرار تعد معلومات غير ملائمة للقرار وتنقسم إلى:

1- القيمة التنبؤية: تعني أن المعلومات تحتوي على قدرة على التنبؤ حيث تمكن

مستخدمي هذه المعلومات من تقدير المستقبل وأنشاء صورة تقديرية (احتمالية)

عنه.

2- القيمة التوكيدية: تلك المعلومات التي تساعد المستخدمين على التأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية أو المستقبلية.

3- الأهمية النسبية: يمكن القول بأن الأهمية النسبية ترتبط ارتباطاً وثيقاً جداً بالخصائص النوعية ذات الصلة وتشير النسبية لحجم السهو أو الخطأ في المعلومات المحاسبية التي تجعل من المحتمل أن القرار الصادر أو الحكم عن شخص عاقل أعتمد على المعلومات قد تأثر من قبل الأغفال أو الخطأ.

ب- التمثيل الصادق: هي الخاصية الثانية من الخصائص الأساسية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرارات، ويقصد بها ثقة المستخدم بالمعلومات المحاسبية بأن الأرقام والأوصاف تعكس ما هو موجود فعلاً ويشمل تصور كامل لجميع المعلومات اللازمة للمستخدم لفهم ظاهرة معينة وتنقسم:

1- الاكتمال: يقصد به أن تكون المعلومات كاملة بما فيها الكفاية لضمان أنها تمثل على النحو الصحيح الاحداث والظروف التي تقوم عليه.

2- الحياد: ويقصد بها أن تكون المعلومات محايدة وخالية من التحيز لتوصل إلى نتائج معينة أو سلوك معين، كما يقصد بها تقديم معلومات صادقة دون حذف أو تحيز لمصلحة فئة معينة أو قرار معين.

3- الخلو من الخطأ: لا يعني بالضرورة أن المعلومات المحاسبية دقيقة من جميع النواحي ولا يعني عدم وجود أخطاء أو سهو أو حذف في وصف ظاهرة اقتصادية، أو أن الظاهرة دقيقة تماماً من جميع النواحي وانما يتطلب معلومات صحيحة.

2- الخصائص التعزيزية: وتشمل:

أ- القابلية للمقارنة: بأنها الخاصية التعزيز الأولى والتي هي نوعية المعلومات التي تمكن المستخدمين من تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية.

ب- القابلية للتحقق: يقصد بالتحقق بأن النتائج التي تم التوصل إليها شخص معين عن طريق استخدام اساليب معينة للقياس والإفصاح المحاسبي يمكن أن يتوصل إليها شخص آخر، يكون مستقل عن الشخص الأول عندما يطبق نفس الاساليب.

ت- التوقيت المناسب: يعني وجود معلومات متوفرة لصانعي القرارات قبل أن تفقد هذه المعلومات قدرتها على التأثير في القرارات.

ث- القابلية للفهم: يجب أن تتوفر من بين الصفات الأساسية في المعلومات الواردة في القوائم المالية هو أن تكون المعلومات سهلة ومفهومة من قبل الجهات المستخدمة لها، كما يجب أن يكون لدى المستخدم مستوى مقبول من المعرفة³ ليتمكن من فهم المعلومات. (Stice & Stice, 2014: 27)

ب - عناصر القوائم المالية: وتتضمن:

(الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، استثمارات الملاك، توزيعات الملاك، الدخل الشامل، الإيرادات، المصروفات، المكاسب، الخسائر)

3 - المستوى الثالث: مفاهيم الاعتراف والقياس والإفصاح:

أ- الفروض المحاسبية وتتضمن:

(فرض الاستقلالية، فرض الدورية، فرض الاستمرارية، فرض وحدة القياس النقدي).

ب- المبادئ المحاسبية وتتضمن:

(القياس، تحقق الإيراد، تحقق المصروف، الإفصاح الشامل)

ت- المحددات المحاسبية (القيود) وتتضمن: الكلفة فقط.

المبحث الثاني

البيئة المحاسبية العراقية

تتمثل البيئة العراقية المحاسبية بالنظام المحاسبي الموحد الذي تطبقه اغلب الشركات الهادفة إلى الربح إذ يعود أصل النظام المحاسبي الموحد العراقي إلى النظام المحاسبي الذي أصدرته جامعة الدول العربية خلال عام 1967-1968 معتمد على خبرات مصر في مجال التوحيد المحاسبي الذي بدء فيها عام 1950.

بدء تطبيق النظام المحاسبي الموحد في البيئة العراقية بتاريخ 1972/4/1 تنفيذاً لقرار مجلس إدارة المؤسسة العامة لصناعات الغزل والنسيج المرقم (5) بتاريخ 1971/8/23، بعد ذلك تم أعمامه ليطبق بكافة الشركات التابعة للمؤسسات الانتاجية بناءً على قرار من وزير الصناعة بعد ذلك تم أعمامه على جميع المؤسسات الصناعية الانتاجية التابعة إلى وزارة الصناعة (المستوفي، 1975: 4).

³ - المعرفة: هي إدراك ووعي وفهم الحقائق واكتساب المعلومات عن طريق التجربة أو من خلال التأمل في طبيعة الشيء أو من خلال الاطلاع على تجارب الآخرين والاستفادة من استنتاجاتهم.

يهدف النظام المحاسبي الموحد العراقي مجموعة من الأهداف أبرزها ما يأتي:

1. توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مختلف المستويات لخدمة الجهات الداخلية والخارجية.
2. ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية وإتاحة الفرصة لتفاهق وجهتي نظر المحاسب المالي والمحاسب القومي على الأسس والقواعد المحاسبية وكيفية تحليل وتبويب البيانات المحاسبية وأعداد القوائم والحسابات الختامية.
3. تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها خدمة للوحدات الاقتصادية والاجهزة التي تضع السياسات أو تراقب تنفيذها.

في عام 1971 طبقت وزارة التجارة نظام محاسبي خاص بها وهو يختلف في بعض الجوانب عن النظام المحاسبي المطبق في وزارة الصناعة، والا انه في عام 1979 أُلغي تطبيق هذا النظام وطبق النظام المحاسبي الموحد الذي تطبقه وزارة الصناعة.

ونظراً لتعدد الانظمة المحاسبية المطبقة في البلد وعدم وجود جهة مركزية تقوم بالإشراف على تطبيق النظم المحاسبية ويهدف أعداد نظام محاسبي موحد متكامل في جميع عناصره يعتمد على اسس ومفاهيم موحدة وقابلة للتطبيق في المنشآت القطاع العام والخاص وبما يلبي احتياجات الإدارة واجهزة التخطيط والرقابة من بيانات ضرورية لأداء مهامها فقد أصدر مجلس قيادة الثورة المنحل آنذاك قراره المرقم 380 بتاريخ 1979/4/5 الذي ينص على تشكيل لجنة بأسم اللجنة الرئيسية للنظام المحاسبي الموحد (ديوان الرقابة المالية، 9:1985)، وفي 1/1/1982 عدّل النظام المحاسبي الموحد تعديلاً جوهرياً من قبل اللجنة المذكورة وأصبح تطبيقه واجب على جميع الوحدات الاقتصادية العامة والمختلطة باستثناء المصارف وشركات التأمين.

أعقب صدور القرار المشار إليه أنفاً عدة اجراءات إدارية وقانونية وتنظيمية تستهدف جميعها تأمين تطبيق النظام المحاسبي في القطاع العام والمختلط وجميع تشكيلاتها الذي يؤمن توفير البيانات اللازمة التي تخدم الاحتياجات الإدارية في الوحدات الاقتصادية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، فضلاً عن توفير المستلزمات الرقابة المالية وتلبية احتياجات المحاسب القومي.

وأصدر الجهاز المركزي لتسجيل الشركات تعليمات رقم (1) عام 1983 عن لجنة تنظيم التجارة واستناداً إلى المادة 201 من قانو الشركات رقم 36 لعام 1983 نصت على وجوب تطبيق

الشركات المشمولة بقانون الشركات (شركات القطاع الخاص) النظام المحاسبي الموحد المطبق في القطاع العام والمختلط كمصدر رئيس لتنظيم الحسابات.

كما صدر نظام خاص بالمصارف وشركات التأمين في عام 1988 وما برز من دور مهم لمجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي من خلال اصدار مجموع من القواعد المحاسبية، كما طبق النظام المحاسبي الموحد في المستشفيات الممولة ذاتياً حسب قرار قيادة الثور المنحل المرقم 124 في 1997/8/24 .

وأجريت تعديلات على النظام المحاسبي الموحد في عام 2011 ليتماشى مع الوضع الجديد للعراق ولحل المشاكل المستجدة، وضرورة اتباع المعايير لمحاسبية الدولية والإطار المفاهيمي الدولي في البيئة المحاسبية العراقية ومدى التقارب بينهما.

المبحث الثالث

مدى توافق النظام المحاسبي الموحد مع الإطار المفاهيمي لمحاسبة المالية الجديد

1- من حيث الهدف:

يهدف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية توفير معلومات مفيدة عن الشركة للمستثمرين الحاليين والمرقبين والمقرضين والدائنين الآخرين على وفق قدرتهم على الفهم كمزودين لرأس المال ويعد هذا الهدف عام، اما الأهداف الفرعية فيهدف إلى توفير معلومات عن التدفقات النقدية ومعرفة الوضع المالي والأداء للوحدة الاقتصادية وكيفية الحصول على الاموال واستخداماتها.

أما بالنسبة للنظام المحاسبي الموحد فقد يهدف إلى ربط حسابات الوحدة

الاقتصادية بالحسابات القومية الهدف العام، اما الأهداف الفرعية تتمثل بـ:

أ- توحيد المفاهيم والمبادئ المحاسبية كمبدأ الاستحقاق ومفهوم الإنتاج والنشاط الجاري والدخول الناجمة عن العمليات الإنتاجية، وتوحيد التعاريف والمصطلحات بشأن الموجودات الثابتة وتكوين رأس المال والاستثمارات ومفهوم الاندثار.

ب- وضع معايير تقويم كفاءة الأداء والبرمجة لمختلف الأنشطة والقطاعات الاقتصادية بما في ذلك قياس معدلات الإنتاج والتكاليف ومدى أسهام الوحدة الاقتصادية في الناتج المحلي مقارنة بالإنتاج الكلي.

ويلاحظ ممّا سبق أن هنالك اختلاف بين الأهداف التي حددها الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وأهداف النظام المحاسبي الموحد، والجدول رقم (1) يوضح المقارنة بين الأهداف :

الجدول رقم (1) يوضح المقارنة بين الأهداف وفق كل من الإطار المفاهيمي والنظام المحاسبي الموحد

نوع الهدف	الأهداف وفق الإطار المفاهيمي	الأهداف وفق النظام المحاسبي الموحد	تطابق الأهداف	الملاحظات
الهدف العام	توفير معلومات مفيدة	ربط حسابات الوحدة الاقتصادية مع الحسابات القومية	غير متطابق	
الأهداف الفرعية	تخمين تدفقات النقد	—	—	لم يتطرق النظام المحاسبي الموحد إلى أهمية التنبؤ بالتدفقات النقدية
	الوضع المالي والأداء العام	وضع معايير تقويم الأداء والبرمجة لمختلف الأنشطة بما في ذلك قياس معدلات الإنتاج والتكاليف	متطابق	
	كيفية الحصول على الأموال وأسلوب استخدامها	—	—	لم يتطرق النظام المحاسبي الموحد إلى هذا الهدف ولكنه وضع شفهاً للموارد والاستخدامات وهو ما يمثل قائمة بمصادر واستخدامات الأموال الا أنها تستند إلى مفاهيم الاقتصادية للثروة والاستثمار

يوضح الجدول رقم (1) ان هنالك تباين بالأهداف بين الإطار المفاهيمي والنظام المحاسبي الموحد إذ ان الأهداف في النظام المحاسبي لم تأخذ ما تستحقه من اهتمام سواء من حيث درجة الوضوح في تحديد ترابطها، فقد جاءت متناقضة في بعض الأحيان ويمكن ملاحظة ذلك من خلال ما ذكر عن ربط المحاسبة المالية بالقومية وتوحيد التعاريف والمصطلحات وغيرها.

2 - من حيث الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

تمثل هذه الخصائص الصفات التي يجب أن تمتلكها المعلومات المحاسبية وبما يجعلها تحقق الأهداف التي قدمت من أجلها هذه المعلومات، أن الإطار المفاهيمي يعد فائدة المعلومات للقرار

هي الخاصية المهيمنة وتتفرع منها خاصيتان أساسيتان هما الملائمة والتمثيل الصادق كما يعد الإطار المفاهيمي خصائص القابلية للمقارنة والتحقق والفهم والتوقيت المناسب من الخصائص التعزيزية التي تزيد فائدة المعلومات المحاسبية.

أن المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الموحد مفهومة ومفيدة ، على رغم من تباين الفهم والفائدة حسب أثر هذه المعلومات على القرار، إلا إنه من المنطقي القول أنه طالما كانت المعلومات موجهة لتحقيق أهداف معينة فإن فائدتها تتركز أساساً على إنجاز هذه الأهداف مما قد يجعلها غير مفهومة أو مفيدة لتحقيق أهداف أخرى، أما ملائمة المعلومات فإن المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الموحد تمتلك بشكل عام على التنبؤ والتغذية العكسية مع تباين مدى توفرها بحسب نوع المعلومات المطلوبة.

في حين ركز النظام المحاسبي الموحد على خاصيتين الثبات والمقارنة من حيث الأولوية على الملائمة والتمثيل الصادق وذلك انطلاقاً من الهدف العام للنظام الا وهو ربط الحسابات المالية الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية، يعتمد تحقق خاصية المقارنة على توافر كل من خاصية الثبات في اتباع السياسات المحاسبية فضلاً عن إيجاد مستوى من التوحيد يساعد على الاعتماد على الأرقام المحاسبية في إجراء المقارنات، والجدول رقم (2) يوضح المقارنة بين الخصائص التي جاء بها الإطار المفاهيمي والنظام المحاسبي الموحد:

الجدول رقم (2) يوضح المقارنة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب ما جاء في الإطار المفاهيمي والنظام المحاسبي الموحد

نوع الخاصية	الخصائص وفق الإطار المفاهيمي	الخصائص وفق النظام المحاسبي الموحد	تطابق الخصائص	الملاحظات
الاساسية	1- الملائمة: - القيمة التنبؤية - القيمة الاستراتيجية - الأهمية النسبية 2- التمثيل الصادق: - الاكتمال - الحياد - الخلو من الخطأ	—	غير مطابق	اقتصرت النظام المحاسبي على خاصيتين هما الثبات والمقارنة فقط ولم يتطرق إلى بقية الخصائص الاساسية والتعزيزية للمعلومات المحاسبية
التعزيزية	- القابلية للمقارنة - القابلية للتحقق - التوقيت المناسب - القابلية للفهم	—	غير مطابق	

يبين الجدول رقم (2) أن النظام المحاسبي لم يهتم بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأقتصرت فقط على الثبات والمقارنة لكي تكون المعلومات مفيدة وهذا اختلاف كبير بين

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب ما جاءت في الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والنظام المحاسبي الموحد.

3 – من حيث عناصر القوائم المالية:

حدد الإطار المفاهيمي عشرة عناصر أساسية للقوائم المالية وبين الجدول رقم (3) هذه العناصر وما يقابلها من تسميات لعناصر القوائم المالية في النظام المحاسبي الموحد. الجدول رقم (3): يوضح عناصر القوائم المالية بموجب الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وما يقابلها من عناصر بموجب النظام المحاسبي الموحد

عناصر القوائم المالية كما حددها الإطار المفاهيمي	العناصر المقابلة كما حددها النظام المحاسبي الموحد
الأصول	الموجودات
الالتزامات	المطلوبات
حقوق الملكية	
استثمارات الملاك	
توزيعات الملاك	
الدخل الشامل	الفائض (او العجز) من المرحلة الثانية
الإيرادات	الموارد (عدا /إيرادات تحويلية متنوعة، ح/ إيرادات أخرى)
المصروفات	الاستخدامات (عدا /مصروفات عرضية، ح/ خسائر رأسمالية)
المكاسب	(ح/إيرادات تحويلية متنوعة، ح/ إيرادات أخرى)
الخسائر	(ح/مصروفات عرضية، ح/ خسائر رأسمالية)

يبين الجدول رقم (3) مجموعة من الأمور أهمها أن الموجودات تشمل جميع الفقرات المعروفة في المحاسبة المالية الا انه أضيفه حسابين لأغراض الحسابات القومية وهما مشروعات تحت التنفيذ والحسابات المتقابلة المدينة، بالنسبة للحساب الأخير ليس له تأثير على الحسابات لوجد حسابات متقابلة دائنة يتم أقفال بعضها ببعض، اما حساب مشروعات تحت التنفيذ فقد أوجد ليمثل مرحلة وسيطة لغاية المباشرة باستخدام الموجود الثابت.

اعتبر النظام المحاسبي الموحد كل من مصادر تمويل الموجودات المملوكة كانت أو المقترضة تمثل مطلوبات (التزامات) مترتبة على الوحدة الاقتصادية وبهذا فإن حقوق الملكية

سوف لن تظهر في الميزانية بعنوان مستقل، كذلك بالنسبة للاحتياطات التي تعد جزء مقتطع من الأرباح وبالنتيجة سوف تصبح معادلة الميزانية بالشكل الآتي:

مجموع الموجودات = مجموع المطلوبات

فحين أن التبويب بحسب مفهوم حقوق الملكية يعني إظهار حقوق الملكية بصورة مستقلة وواضحة بالشكل الآتي:

مجموع الموجودات = مجموع المطلوبات + حقوق الملكية

يعد هذا التبويب أكثر وضوحاً وفائدة من حيث عرض المعلومات عن حقوق المالكين مما يساعد على تركيز أنتباه مستخدم التقارير المالية.

4 – من حيث الفروض المحاسبية:

حدد الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية مجموعة من الفروض التي تستند عليها القواعد والإجراءات المحاسبية، ومن أهم هذه الفروض (الوحدة الاقتصادية، الاستمرارية، ثبات وحدة النقد، الدورية) فيحين حد النظام المحاسبي الموحد الفروض بـ (فرض الشخصية المعنوية، الاستمرارية، الدورية، ثبات قيمة العملة، وهي لا تختلف عما حددها الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية.

5 – من حيث المبادئ المحاسبية:

حدد الإطار المفاهيمي أربعة مبادئ محاسبية يُستند عليها في التطبيق العملي وبين الجدول رقم (4) هذه المبادئ وما يقابلها من تسميات للمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي الموحد.

الجدول رقم (4) يوضح المبادئ المحاسبية التي حددها الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وما يقابلها من مبادئ في النظام المحاسبي الموحد

تطابق المبدأ	المبادئ المحاسبية المقابلة كما حددها النظام المحاسبي الموحد	المبادئ المحاسبية كما حددها الإطار المفاهيمي
غير مطابق	مبدأ الكلفة التاريخية	مبدأ القياس
مطابق	مبدأ الاعتراف بالإيراد	مبدأ تحقق الإيراد
غير مطابق	مبدأ مقابلة	مبدأ تحقق المصروف
غير مطابق	مبدأ الإفصاح الكافي	مبدأ الإفصاح الشامل
غير مطابق	مبدأ الاستحقاق	
غير مطابق	مبدأ الثبات	
غير مطابق	مبدأ البيانات المالية	
غير مطابق	مبدأ الأدلة الموضوعية	

يبين الجدول أعلاه أن الإطار المفاهيمي إعطاء حرية اختيار طريقة القياس المناسبة المتمثلة بالكلفة التاريخية أو القيمة العادلة حسب تحقق الأهداف المشروعة للوحدة الاقتصادية بينما النظام المحاسبي حدد الوحدات الاقتصادية باعتماد الكلفة التاريخية كطريقة الوحيدة للقياس، بخصوص مبدأ تحقق الإيراد فهناك تطابق بينهما، اما مبدأ تحقق المصروف غير مطابق، وكذلك يتطلب الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإفصاح الشامل عن جميع المعلومات الضرورية للمستخدم بينما النظام المحاسبي يعتمد على الإفصاح الكافي للمعلومات المحاسبية التي يحتاجها المستخدم فقط ، ونجد أيضا ان النظام المحاسبي قد بالغ بالاعتماد على مبدأ الاستحقاق في أثبات أغلب العمليات الاقتصادية على وفق قواعد النظام المحاسبي الموحد الذي تتطلب تسجيل قيد استحقاق حتى وأن كانت العملية نفاذاً لذلك فإن هذه المعالجة قد تكون بحاجة لإعادة نظر من حيث كلفة وفائدة هذه المعالجة.

6 – من حيث المحددات المحاسبية:

حدد الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية محدد واحد وهو كلفة المعلومات المحاسبية والموازنة بينها وبين الفائدة التي من الممكن الحصول عليها من المعلومات المتوفرة، بينما النظام المحاسبي الموحد فقد حدد مجموعة من المحددات وهي (الحيطة والحذر، الأهمية النسبية، تغلب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني) والتي تعد من ضمن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي جاء بها الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات:

1- يوجد تعارض بين الأهداف التي وضعها الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والأهداف التي وضعها النظام المحاسبي الموحد، إذ يسعى هذا الأخير إلى توفير معلومات محاسبية عن الوحدة الاقتصادية تساعد على ربط حساباتها بالحسابات على المستوى القومي، وقد تبين أن أهداف المستخدمين الخارجيين من المقرضين والمستثمرين وحملة الأسهم لا تؤخذ بنظر الاعتبار عن أعداد التقارير المالية على وفق قواعد وإجراءات النظام المحاسبي الموحد، كذلك تبين أن أهداف النظام المحاسبي الموحد لم تأخذ ما تستحقه من اهتمام سواء من حيث درجة الوضوح في تحديدها أو من حيث ترابطها فقد جاءت متناقضة في بعض الأحيان.

2- فيما يتعلق بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد فقد تبين ان تحديد مدى توافرها يخضع للتقدير الشخصي، حيث ظهر أثر أهداف النظام المحاسبي الموحد سواء على درجة توافر هذه الخصائص او ما يتعلق منها بوصف خاصيتي الثبات والمقارنة خاصيتين رئيسيتين لأغراض التوحيد والمطابقة في حين أن الإطار المفاهيمي بعدهما تعزيزيتان.

3- أظهر البحث ان عناصر القوائم المالية غير مصنفة بصورة تساعد على تحقيق أهداف المستخدمين، فإذا أستعرضنا قائمة الميزانية مثلا نجد أنها غير مبوبة بحسب مفهوم حقوق الملكية مما يعني عدم إظهار حقوق الملكية بشكل مستقل وواضح وإنما موزعة على عدة حسابات.

4- لم يعط النظام المحاسبي الموحد اهتماماً كافياً لتعريف عناصر القوائم المالية و أعطى تعاريف خاطئة لبعض العناصر أو تركت دون تعرف كما هو الحال للموجودات والمطلوبات.

ثانياً: التوصيات:

1- اجراء عملية مراجع لأهداف النظام المحاسبي الموحد واعادة النظر فيها، على أن تأخذ عملية المراجعة هذه بنظر الاعتبار مصالح كافة الجهات المعنية بتطبيقه والافادة من مخرجاته ومن بينهم المستخدمين الخارجيين من المستثمرين والمقرضين وحملة الأسهم وغيرهم، حيث يتم صياغة هذه الأهداف بدرجة من الوضوح والترابط يتطلب المشاركة الفعالة من جميع الجهات المعنية بشؤون المحاسبة في العراق.

2- دراسة وتحليل أثر قواعد وإجراءات النظام المحاسبي الموحد على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يحتاجها المستخدمون وبما يضمن توفر معلومات مفيدة لهم.

3- الاهتمام بالقوائم المالية المعدّة وفقاً لقواعد وإجراءات النظام المحاسبي الموحد وعناصر القوائم المالية والفصل بين حقوق الملكية والمطلوبات لإعطاء صورة واضحة ومفهومة للمستخدم.

4- الاهتمام بتعريف عناصر القوائم المالية بما يتوافق مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية لمواكبة التطور في المحاسبة دولياً.

المصادر:

أولاً: المصادر العربية

- 1- أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح، (2004)، "دراسات متقدمة في المحاسبة المالية"، دار رافعة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
- 2- جبارة، سيد محمد علي، (2012)، "تصميم نظام لتقويم الأداء بالمصارف التجارية في ضوء مخرجات نظم المعلومات المحاسبية"، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، الجامعة المستنصرية.
- 3- الجاوي، طلال محمد علي و المسعودي، حيدر علي، (2014)، "المحاسبة المالية"، دار الكتب الموزعون والناشرون، كربلاء، العراق.
- 4- الحياي، وليد ناجي، (2007)، "أصول المحاسبة المالية"، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك.
- 5- ديوان لرقابة المالية العراقي، (1985)، "النظام المحاسبي الموحد"، الطبعة الأولى، الدار العربية للطباعة، بغداد، العراق.
- 6- شرويدر رتشارد ، مارتل كلارك ، جاك كاثيري ، (2006 م) " نظرية المحاسبة " ترجمة خالد علي احمد كاجيجي ، أبراهيم ولد محمد فال ، دار المريخ للنشر ، الطبعة الاولى ، الرياض المملكة العربية السعودية.
- 7- الشيرازي ، عباس مهدي ، (1990) " نظرية المحاسبة " الطبعة الاولى ، ذات السلاسل ، الكويت .
- 8- المستوفي، صاحب حميد، (1975)، "النظام المحاسبي الموحد"، الطبعة الأولى، دار الحرية للطباعة، بغداد، العراق.

ثانياً: المصادر الأجنبية

- 1- ACCA, (2015), "**Diploma in International Financial Reporting**"
- 2- D. Stice, James and Stice Earl K., (2014), "**Intermediate Accounting**", 16th Ed, John Wiley & Sons, Ins., USA.
- 3- Financial Accounting Standard Board (2008) "**Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises**" SFAC NO 1.

- 4- Haslam and D. Chow, (2012), " **Financial reporting**", Undergraduate study in Economics, Management Finance and the Social Sciences, University of London International Programmes, Publications Office London WC1B 5DN, United Kingdom.
- 5- Kallob, Deema A.M (2013), "**Using the Information Qunlitative Charateristics in Measuring the Quality of Financial Reporting of the Palestinian Banking Sector**".
- 6- Kieso , Donald E., Weygandt ,Jerry J., Warfield, Terry D., (2013) , "**Intermediate Accounting**" 15th edition, John Wiley & Sons, Inc., USA
- 7- Miller, B. W., and R. Redding (1986) "***The FASB The People, the Process and the Politics, Irwin Inc.,***" USA.
- 8- Nordy, Williamc and Dnff, Pheles, (2014), "**Accounting of Financial Analysis**"