



تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي
الدولية **IFRSs** على مخرجات النظام
المحاسبي الموحد في العراق بالتطبيق
على الشركة العامة للسمنت الشمالية

نور عبد السلام خليل الصفار

رسالة ماجستير
في العلوم المحاسبية

بإشراف
الأستاذ المساعد الدكتور
سنان زهير محمد جميل الملا علي

تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي
الدولية **IFRSs** على مخرجات النظام
المحاسبي الموحد في العراق بالتطبيق
على الشركة العامة للسمنت الشمالية

رسالة تقدمت بها
نور عبد السلام خليل الصفار

إلى
مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل
وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير
في
العلوم المحاسبية

بإشراف
الأستاذ المساعد الدكتور
سنان زهير محمد جميل الملا علي

إقرار المشرف

أشهد أن إعداد هذه الرسالة الموسومة بـ " تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs على مخرجات النظام المحاسبي الموحد في العراق بالتطبيق على الشركة العامة للسمنت الشمالية " جرى بإشرافي في جامعة الموصل/ كلية الإدارة والاقتصاد، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة .

التوقيع:

المشرف: أ.م.د. سنان زهير محمد جميل

التاريخ: / / 2022

إقرار المقوم اللغوي

أشهد بأن هذه الرسالة الموسومة بـ " تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs على مخرجات النظام المحاسبي الموحد في العراق بالتطبيق على الشركة العامة للسمنت الشمالية " تمت مراجعتها من الناحية اللغوية وتصحيح ما ورد فيها من أخطاء لغوية وتعبيرية وبذلك أصبحت الرسالة مؤهلة للمناقشة بقدر تعلق الأمر بسلامة الأسلوب وصحة التعبير.

التوقيع:

الإسم: أ.د. يونس طركي سلوم البجاري

التاريخ: / / 2022

إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على التوصيات التي تقدم بها المشرف والمقوم اللغوي أشرح هذه الرسالة للمناقشة.

التوقيع:

الإسم: أ.م.د. سنان زهير محمد جميل

التاريخ: / / 2022

إقرار رئيس القسم

بناءً على التوصيات التي تقدم بها المشرف والمقوم اللغوي ورئيس لجنة الدراسات العليا أشرح هذه الرسالة للمناقشة.

التوقيع:

الإسم: أ.م.د. سنان زهير محمد جميل

التاريخ: / / 2022

قرار لجنة المناقشة

نشهد نحن رئيس وأعضاء لجنة المناقشة المشكلة بموجب الأمر الإداري ذي العدد 8335/7/3 في 2021/12/16 الصادر عن كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل نقر بأننا إطلعنا على محتويات رسالة الماجستير الموسومة بـ " تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs على مخرجات النظام المحاسبي الموحد في العراق بالتطبيق على الشركة العامة للسمنت الشمالية " والمقدمة من قبل طالبة الماجستير (نور عبد السلام خليل) وناقشنا الطالبة في مضمونها وفيما له علاقة بها وإنها جديرة بالقبول لدرجة الماجستير في المحاسبة.

التوقيع

الدكتور: زياد هاشم يحيى السقا
اللقب العلمي: أستاذ
رئيس لجنة المناقشة
التاريخ: 2022 /1/5

التوقيع

الدكتور: باسمه فالح جيجان
اللقب العلمي: أستاذ
عضواً
التاريخ: 2022 /1/5

التوقيع

الدكتور: كبرى محمد ظاهر
اللقب العلمي: أستاذ مساعد
عضواً
التاريخ: 2022 /1/5

التوقيع

الدكتور: سنان زهير محمد جميل
اللقب العلمي: أستاذ مساعد
عضواً ومشرفاً
التاريخ: 2022 /1/5

قرار مجلس الكلية

اجتمع مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجلسته () المنعقدة بتاريخ / / 2022 وقرر التوصية بمنحها شهادة الماجستير في قسم المحاسبة.

الأستاذ الدكتور

علاء عبد السلام يحيى الحمداني
مقرر مجلس الكلية

الأستاذ الدكتور

ثائر احمد سعدون السمان
عميد كلية الإدارة والاقتصاد

الاهداء

إلى ...
سندي في صباي وملجئي في الأزمات
إلى ...
من أنارت طريقي بتضحياتها وزرعت في الهمة
بثباتها
أمي... ادين لك بهذا النجاح
إلى ...
من أفتقده في كل لحظة في حياتي، ذهب قبل أن
يشاركني هذه الفرحة
أبي... رحمه الله.
إلى ...
من وقفوا معي وساندوني
ولدي حمزة ويزن حفظهم الله
إلى ...
رفيق الدرب وسند الايام والداعم الأول لي في
مسيرتي العلمية والعملية
أرقم... زوجي العزيز


✍️ الباحثة

نور عبد السلام خليل

شكر و عرفان

بسم الله والحمد لله رب العالمين، والصلاة على سيد الخلق أجمعين سيدنا محمد، وعلى آله الطيبين الطاهرين، أما بعد: في نهاية دراستي المتواضعة أتقدم بجزيل الشكر والامتنان لأستاذي الفاضل وأخي الأستاذ المساعد الدكتور سنان زهير محمد جميل لتفضله بالموافقة والإشراف على رسالتي، ولجهوده القيمة وتوجيهاته وملاحظاته التي كان لها الأثر الأكبر لتظهر هذه الدراسة بالشكل الذي هو عليه، والذي ساندني في مسيرتي ليس في إنجاز هذه الرسالة فحسب بل على مدى أيام الدراسة منذ بدايتها فقد كانت له بصمات واضحة من خلال توجيهاته وإنقاداته البناءة ودعمه الأكاديمي الذي بدونه لم يكن لهذه الدراسة أن ترى النور. وكما يقتضي واجب العرفان بالجميل بأن أتقدم بالشكر الجزيل ووافر الامتنان إلى عمادة كلية الإدارة والاقتصاد وعلى رأسها العميد الأستاذ الدكتور ثائر أحمد السمان وأتوجه بالشكر إلى رئاسة قسم المحاسبة متمثلة برئيس قسم المحاسبة، وكما أتقدم بالشكر والامتنان إلى أعضاء لجنة المتابعة الذين كان لهم توجيهات وملاحظات تم الاستفادة منها والاحذ بمعظمها، وأشكر أيضاً الأساتذة الكرام في قسم المحاسبة في المراحل الدراسية الأخرى الذين كانوا سبباً في وصولي إلى ما أنا فيه .

وأتوجه بامتناني وشكري إلى السادة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بالموافقة على مناقشة رسالتي، وأتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى شعبة الشؤون المالية وبالاخص رئيس قسم الحسابات الاقدم في الشركة العامة للسمنت الشمالية لجهودهم المتواصلة على تزويدي بالحسابات الختامية والبيانات المهمة في إعداد رسالتي .

الباحثة 

نور عبد السلام خليل

المستخلص

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية معايير (IFRSs, IASs) وأهمية تطبيقها، كذلك هدفت بشكل أساس إلى بيان تأثير تطبيق هذه المعايير على مخرجات النظام المحاسبي الموحد. وكان للدراسة أهمية من خلال الجانب النظري وهو الدعوة إلى تعديل النظام المحاسبي الموحد بما يتوافق مع معايير (IFRSs, IASs)، بالإضافة إلى الجانب العملي والذي تمثل بإعداد القوائم المالية التي لا يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي والمتمثلة بقائمة الدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وكان ذلك من خلال تطبيق المعايير المنتقاة على مخرجات النظام المحاسبي الموحد.

وإن الأسلوب المتبع في الدراسة هو الأسلوب الوصفي وذلك بالإعتماد على البحوث السابقة والدراسات النظرية وماتم إستنتاجه من الأدبيات المحاسبية فضلاً عن مانصت عليه المعايير الدولية من نصوص وتفسيرات لاغناء الجانب النظري، كذلك ستعتمد على الأسلوب التطبيقي من خلال تطبيق الدراسة على الشركة العامة للسمنت الشمالية في محافظة نينوى. واخيراً توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

1. يعاني النظام المحاسبي الموحد من عدم التحديث الجوهري منذ أكثر من 35 عاماً وعدم تجاوبه مع التطور والحدثة التي طرأت على المعالجات المحاسبية وذلك نتيجة الظروف السياسية طوال تلك الفترة.

2. عند تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs على مخرجات النظام المحاسبي الموحد للوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة أدى إلى إستحداث قوائم مالية جديدة لا يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي الموحد وهي قائمة الدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وبذلك يتم معالجة الأرباح والخسائر غير المحققة بطريقة أكثر دقة بعد أن كانت تعالج وفق النظام المحاسبي في الشركة العامة للسمنت الشمالية بوصفها أرباحاً أو خسائر حقيقية.

الكلمات المفتاحية: معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs, IASs)، مخرجات النظام المحاسبي الموحد، القوائم المالية وفق IFRSs.

ثبت المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	المستخلص
ب-ج	ثبت المحتويات
ج-د	ثبت الجداول
د	ثبت الأشكال
د-هـ	ثبت الملاحق
هـ-و	ثبت المختصرات
2-1	المقدمة
16-3	الفصل الأول: منهجية الدراسة ودراسات سابقة
7-4	المبحث الأول: منهجية الدراسة.
16-8	المبحث الثاني: دراسات سابقة والإسهامات التي قدمتها الدراسة الحالية.
32-17	الفصل الثاني: الإطار العام لمعايير الإبلاغ المالي الدولية والتنظيم المحاسبي.
24-18	المبحث الأول: الإطار العام لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.
32-25	المبحث الثاني: الإطار العام للتنظيم المحاسبي.
54-33	الفصل الثالث: مخرجات النظام المحاسبي الموحد وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs, IASs المنتقاة .
43-34	المبحث الأول: معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IFRSs & IASs المنتقاة.
54-44	المبحث الثاني: إنعكاس تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs على مخرجات النظام المحاسبي الموحد.
102-55	الفصل الرابع: إعداد وعرض القوائم المالية للشركة العامة للسمنت الشمالية وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية.
67-56	المبحث الأول: الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة.
102-68	المبحث الثاني: تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية المنتقاة على القوائم المالية في الشركة العامة للسمنت الشمالية.
109-103	الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات
106-104	المبحث الأول: الاستنتاجات

الصفحة	الموضوع
109-107	المبحث الثاني: التوصيات والدراسات المستقبلية.
114-110	المصادر
I - X	الملاحق
A	Abstract

ثبت الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
8	الدراسات المحلية والعربية.	.1
12	الدراسات الأجنبية.	.2
19	تطور معايير الإبلاغ المالي الدولية.	.3
22	معايير المحاسبة الدولية IASs.	.4
24	معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs.	.5
38	التعريفات الواردة وفق معيار IAS16.	.6
44	الفروقات بين المصطلحات وفق النظام المحاسبي الموحد ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs.	.7
51	قائمة المركز المالي وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs والنظام المحاسبي الموحد.	.8
70	الفرق بين الميزانية العامة وفق النظام المحاسبي الموحد وقائمة المركز المالي وفق IFRSs.	.9
75	حساب الاحتياطات.	.10
76	حساب الأرباح المحتجزة (المحقة).	.11
77	قائمة المركز المالي وفق معايير IFRSs.	.12
79	قائمة الربح أو الخسارة وفق معايير IFRSs.	.13
84	قائمة الدخل الشامل الآخر وفق معايير IFRSs.	.14
86	قائمة التدفقات النقدية وفق معايير IFRSs.	.15
90	قائمة التغيرات في حقوق الملكية وفق معايير IFRSs.	.16
93	إعادة التقييم باجمالي الأصول غير المتداولة للشركة العامة للسمنت الشمالية.	.17

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
18.	آلية إعداد قائمة المركز المالي الأولية والفترات المقارنة.	95
19.	آلية إعداد قائمة(الربح أو الخسارة، التدفقات النقدية ، التغيرات في حقوق الملكية) الأولية والفترات المقارنة.	95
20.	قائمة المركز المالي الأولية.	96
21.	قائمة الربح أو الخسارة الأولية.	97
22.	قائمة التدفقات النقدية الأولية.	98
23.	قائمة التغيرات في حقوق الملكية الأولية.	98
24.	قائمة المركز المالي الأفتتاحية 2011م.	100

ثبت الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	أنموذج الدراسة	7
2	الهيكل التنظيمي للشركة العامة للسمنت الشمالية	60
3	التقارير المالية	67

ثبت الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
1	كتاب تسهيل مهمة معنون إلى الشركة العامة للسمنت الشمالية بتاريخ 2021/12/13.	I
2	كتاب رسمي من الشركة العامة للسمنت الشمالية بالموافقة على تسهيل مهمة الباحثة لغرض جمع البيانات للدراسة الحالية بتاريخ 2020/12/22	II
3	شهادة المطابقة للمواصفات القياسية (ISO9001:2015) للشركة العامة للسمنت الشمالية	III
4	شهادة شركة TREVI الممنوحة لمعمل سمنت الحدباء	IV
5	شهادة مشاركة منحت للباحثة في دورة إعداد البيانات المالية وفقاً للنظام المحاسبي الموحد، بتاريخ 2021/2/11م.	V

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
6	جدول المقابلات التي أجرتها الباحثة مع الاكاديميين في المحاسبة والمحاسبين القانونيين في ديوان الرقابة المالية.	VI
7	قائمة الميزانية العامة كما في 2012/12/31 في الشركة العامة للسمنت الشمالية.	VII
8	حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المالية المنتهية في 2012/12/31 للشركة العامة للسمنت الشمالية.	VIII
9	كشف العمليات الجارية للسنة المنتهية في 2012/12/31 في الشركة العامة للسمنت الشمالية.	IX
10	كشف التدفق النقدي كما في 2012/12/31 في الشركة العامة للسمنت العامة.	X

ثبت المختصرات

المختصر	المصطلح باللغة الانكليزية	المصطلح باللغة العربية
IFRSs	International Financial Reporting Standards	معايير الإبلاغ المالي الدولية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation committee	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
IASs	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
SIC	Standing interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية
IMF	International Monetary Fund	صندوق النقد الدولي
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
AOSSG	Asian Oceanian Setters Group	مجموعة معايير المحيط الأسيوي

المقدمة

تعد عملية إعتقاد معايير الإبلاغ المالي الدولية حدث مهم في تاريخ المحاسبة، بسبب ماتوفره هذه المعايير من توحيد للقوائم المالية، وموثوقية عالية، والقابلية للمقارنة. وإن الهدف الرئيس لهذه المعايير هو خلق لغة محاسبية موحدة دولياً وسيؤدي إعتقاد معايير موحدة في جميع البلدان إلى الحد من عدم تناسق المعلومات وتقليل البيانات المالية وبالتالي تقليل كلفة إعداد التقارير بشكل غير مباشر وتقديم معلومات ذات جودة عالية وأكثر شفافية، ومن الجدير بالذكر أن عملية تطبيق هذه المعايير دولياً أصبح متزايداً ومن المرجح أن يتبناها كثير من الدول في المستقبل القريب.

ونظراً لارتباط إقتصاد العراق بالاققتصاد الدولي وخاصة بعد الانفتاح الذي شهده بعد عام 2003م وماتبعه من خصخصة المشاريع والشركات وتشجيع الاستثمار الاجنبي والسعي إلى الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، كل ذلك وغيره أدى إلى الحاجة إلى تحديث النظام المحاسبي الموحد ومواءمته مع معايير الإبلاغ المالي الدولية وضرورة تطبيقها.

وبناءً على المعطيات التي وردت آنفاً ظهرت الحاجة لهذه الدراسة والتي بنيت على أساس مشكلة الدراسة الرئيسة والمتمثلة بالآتي: هل هناك تأثير لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على مخرجات النظام المحاسبي الموحد؟

وقد هدفت الدراسة بشكل أساس إلى بيان تأثير تطبيق هذه المعايير على مخرجات النظام المحاسبي الموحد بشكل عام وعلى الحسابات الختامية المعدة في الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة بشكل خاص.

ولتحقيق هدف الدراسة تم تقسيمها إلى خمسة فصول: الفصل الأول منهجية الدراسة وعينة من دراسات سابقة وذلك من خلال مبحثين، تناول المبحث الأول منهجية الدراسة أما المبحث الثاني فقد تناول دراسات سابقة وماسأهمت به الدراسة الحالية.

أما الفصل الثاني فقد ألقى الضوء على الإطار العام لمعايير الإبلاغ المالي الدولية والتنظيم المحاسبي، والذي تم تفصيله بمبحثين، الأول: الإطار العام لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، والمبحث الثاني: الإطار العام للتنظيم المحاسبي.

واختص الفصل الثالث: بمخرجات النظام المحاسبي الموحد وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية، IFRSs IASs المنتقاة. وتم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تطرق إلى معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IFRSs & IASs المنتقاة، والمبحث الثاني تناول إنعكاس تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs على مخرجات النظام المحاسبي الموحد.

أما الفصل الرابع: فهو التطبيق العملي، وتناول إعداد وعرض القوائم المالية للشركة العامة للسمنت الشمالية وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية، كذلك تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول: الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة، أما المبحث الثاني: فتناول تطبيق معايير الإبلاغ المالي المنتقاة على القوائم المالية في الشركة العامة للسمنت الشمالية. وأخيراً إختص الفصل الخامس: بالاستنتاجات والتوصيات، وقسم إلى مبحثين، المبحث الأول: عرض أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة بعد عرضها للجانب النظري وتطبيقها العملي على الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة، أما المبحث الثاني: فهو أهم التوصيات التي أوصت بها الباحثة للجهات المختصة لأخذها بنظر الاعتبار والاستفادة منها في مجال هذه الدراسة بالإضافة إلى الدراسات المستقبلية.

الفصل الأول
منهجية الدراسة ودراسات سابقة

المبحث الأول: منهجية الدراسة
المبحث الثاني: دراسات سابقة وماقدمته الدراسة الحالية

المبحث الأول منهجية الدراسة

تمهيد

يهدف هذا المبحث إلى عرض المسار العلمي المعتمد في إنجاز متطلبات الدراسة من خلال بيان أهمية الدراسة وأهدافها وتحديد مشكلتها والفرضية التي تستند إليها وحدودها ومنهجها.

أولاً: هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى بيان أهمية معايير الإبلاغ المالي الدولية وأهمية تطبيقها (باعتبارها متغير مستقل)، كما تهدف الدراسة بشكل أساس إلى بيان تأثير تطبيق هذه المعايير على مخرجات النظام المحاسبي الموحد (باعتباره المتغير التابع) بشكل عام، وعلى الحسابات الختامية المعدة في الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة بشكل خاص، وتحديد أبرز التأثيرات عليها.

ثانياً: أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة من خلال تسليط الضوء على المحورين الآتيين:

الأول: نظري

لدراسة أهمية نظرية تتضح من خلال تناولها موضوع ذات أهمية كبيرة تنادي به جميع الجهات الحكومية المنظمة لمهنة المحاسبة في العراق، وعلى رأسها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية وديوان الرقابة المالية، فضلاً عن جهات ومنظمات دولية منظمة لمهنة المحاسبة وصناع السياسة المحاسبية، ولعل من أبرزها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وصندوق النقد الدولي IMF.

فعلى الرغم من أن بعض القوانين في العراق شملت نصوصاً تتضمن تطبيقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ومنها قانون المصارف رقم (94) لعام 2004م وقانون هيئة الأوراق المالية رقم (74) لعام 2004م وقانون البنك المركزي رقم (56) لعام 2004م وقانون الشركات رقم (21) لعام 1997م المعدل لعام 2004م، إلا أنه لم تؤخذ تلك النصوص بنظر الاعتبار عند تعديل النظام المحاسبي الموحد عام 2013م.

الثاني: تطبيقي (عملي)

تتعرض الأهمية التطبيقية للدراسة من خلال إعداد قوائم مالية في الشركة العامة للسمنت الشمالية⁽¹⁾ وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs، وبيان الاختلاف بينها وبين الحسابات الختامية وفق النظام المحاسبي الموحد المعدة بدون الإعتماد على تلك المعايير، فضلاً عن

(1) تعد الشركة العامة للسمنت الشمالية، وحدة اقتصادية تابعة للقطاع المختلط وان الموارد التي تحصل عليها الوحدة من انشطتها الذاتية يتوقف على حجم مواردها ويحدد مقدرتها الانفاقية (ممولة ذاتياً)

إجراء تعديلات على الكشوفات الأخرى لكي تظهر بشكل ومحتوى يسأهم في تحقيق الأغراض التي أعدت من أجلها وبما يتجانس مع القوائم المالية المعدة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

ثالثاً: مشكلة الدراسة

نظراً لأهمية معايير الإبلاغ المالي الدولية في تبنيها من قبل الوحدات الاقتصادية المطبقة للنظام المحاسبي الموحد لغرض تنظيم الممارسة المحاسبية، وعدم إنسجام النظام المحاسبي الموحد مع هذه المعايير نتيجة عدم التحديث لفترة طويلة، ظهرت مشكلة الدراسة والتي يمكن تحديدها من خلال التساؤل الرئيس الآتي:

هل هناك تأثير لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على مخرجات النظام المحاسبي الموحد؟
ويشتق من التساؤل آنفاً التساؤلات الفرعية الآتية:

1. هل هناك تأثير لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على الميزانية العامة في النظام المحاسبي الموحد؟

2. هل هناك تأثير لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على كشف العمليات الجارية في النظام المحاسبي الموحد؟

3. هل هناك تأثير لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على كشف التدفق النقدي في النظام المحاسبي الموحد؟

4. هل هناك حاجة لإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية⁽¹⁾ وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية؟

5. هل هناك حاجة لإعداد قائمة الدخل الشامل الآخر⁽²⁾ وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية؟

رابعاً: فرضية الدراسة

بالاستناد إلى أهمية ومشكلة الدراسة، يمكن صياغة فرضية الدراسة الرئيسة بالآتي:

هناك تأثير لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على مخرجات النظام المحاسبي الموحد. ويشتق من الفرضية الرئيسة آنفاً، الفرضيات الفرعية الآتية:

1. هناك تأثير لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على الميزانية العامة في النظام المحاسبي الموحد.

2. هناك تأثير لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على كشف العمليات الجارية في النظام المحاسبي الموحد.

(1) لان النظام المحاسبي الموحد لايقوم باعداد هذه القائمة.

(2) لان النظام المحاسبي الموحد لايقوم باعداد هذه القائمة.

3. هناك تأثير لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على كشف التدفق النقدي في النظام المحاسبي الموحد.

4. هناك حاجة لإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

5. هناك حاجة لإعداد قائمة الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

خامساً: منهج الدراسة

ستعتمد الدراسة على الأسلوب الوصفي وذلك بالإعتماد على البحوث السابقة والدراسات النظرية وما تم استنتاجه من الأدبيات المحاسبية فضلاً عن مانصت عليه المعايير الدولية من نصوص وتفسيرات لاغناء الجانب النظري، كذلك ستعتمد على الأسلوب التطبيقي من خلال تطبيق الدراسة على الشركة العامة للسمنت الشمالية في محافظة نينوى.

سادساً: حدود الدراسة

- **حدود مكانية:** العراق/ نينوى/ الشركة العامة للسمنت الشمالية.
- **حدود موضوعية:** معايير المحاسبة الدولية IASs فضلاً عن معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs والتي تخص كل من العرض والأفصاح، التي تعتقد الباحثة انها ذات تأثير كبير على مخرجات النظام المحاسبي الموحد في الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة، وتم إختيار هذا النوع من المعايير وفقاً لما يأتي:
- ✓ تم إستشارة عدد من الاكاديميين والمحاسبين المهنيين في الجامعات العراقية وكذلك في ديوان الرقابة المالية وفي الشركات ذات القطاع الخاص، وإتفق جميعهم على إنسجام معايير IFRSs مع طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة.
- ✓ يعد تطبيق البنك المركزي العراقي (وهو وحدة اقتصادية ممولة ذاتياً وتابعة للقطاع المختلط) لمعايير IFRSs في عام 2018م وتدقيق حساباته الختامية من قبل شركة Ernst & Young (وهي إحدى أكبر الشركات المهنية الاربعة في العالم)، دليل آخر على صحة إختيار هذا النوع من المعايير.
- ✓ لا يوجد تخصيص مالي للشركة العامة للسمنت الشمالية في الموازنة العامة للدولة التي تصدرها السلطة التشريعية، وبذلك لاينطبق عليها معيار IPSAS24 (عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية)⁽¹⁾، وهذا المعيار ليس له مقابل في معايير IFRSs.
- **حدود زمانية:** تم الإعتماد على الحسابات الختامية لعام 2012م للشركة العامة للسمنت الشمالية⁽²⁾.

(1) يعد هذا المعيار من معايير International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

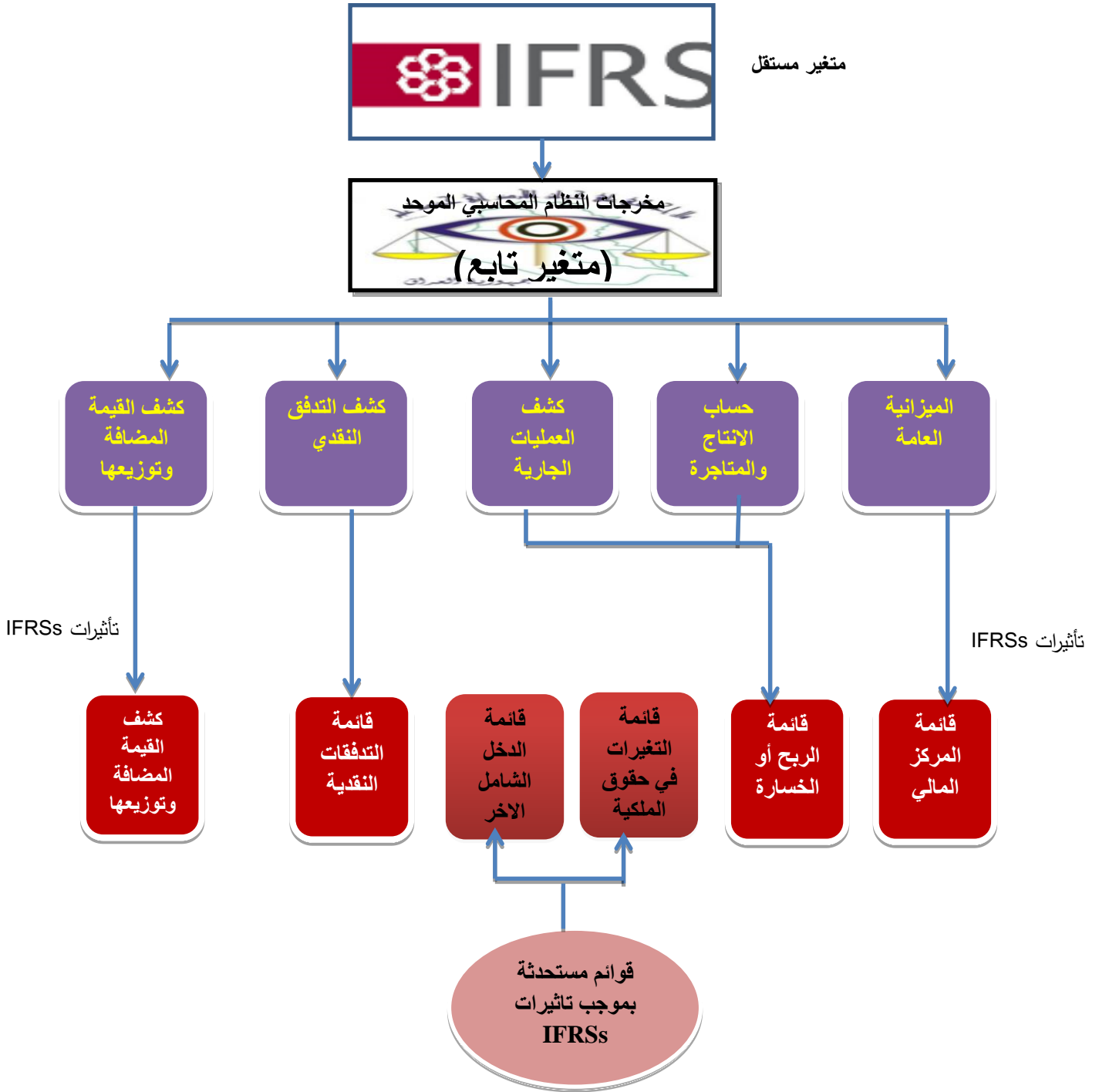
وهي معايير دولية تطبق على الوحدات الاقتصادية الحكومية.

(2) تعذر الحصول على بيانات حديثة بسبب الظروف الامنية التي مرت بها محافظة نينوى، إذ ان اخر قوائم

مالية مصادق عليها من الرقابة المالية هي بيانات عام 2012م.

الشكل (1)

سابعاً: أنموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة

المبحث الثاني
دراسات سابقة والاسهامات التي قدمتها الدراسة
الحالية

تمهيد

تطرق هذا المبحث إلى بعض من الدراسات السابقة التي لها صلة بأبعاد الدراسة الحالية، والتي شملت دراسات عربية ومحلية ودراسات أجنبية والتي يمكن من خلالها الوقوف على النتائج التي تم الوصول إليها والاستعانة بها في دراستنا الحالية.

أولاً: أهم الدراسات المحلية والعربية التي حصلت الباحثة عليها، والتي لها صلة كاملة بموضوع الدراسة، وكما موضحة فيما يأتي:

الجدول (1)

يوضح الدراسات المحلية والعربية

1. دراسة (2010) الاسدي:	
تأثيرات تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على القياس والافصاح المحاسبي في العراق (دراسة تطبيقية في عينة من المصارف الخاصة) - رسالة ماجستير	
أهداف الدراسة	<p>هدفت الدراسة إلى تحقيق الغايات الآتية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • تسليط الضوء على القواعد المحلية المتبعة والفروقات بينها وبين المعايير الدولية والتأثيرات التي تحصل في حالة تطبيق المعايير الدولية. • الاشارة إلى أهمية توفير معلومات محاسبية قابلة للتوحيد مع مثيلاتها الدولية وتأثير ذلك على تشجيع الاستثمار لاسيما في الجانب المصرفي وتداول الاسهم.
أهم الاستنتاجات	<p>وأهم ماتوصلت اليه الدراسة بعد دراستها لعينة البحث هو الاتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> • يتم الافصاح عن الاستثمارات والمدينين وغيرها من الأصول والالتزامات المالية بسعر الكلفة، ولايتم إعادة تقييمها بالقيمة العادلة والاعتراف بارباح وخسائر إعادة التقييم. • عدم الافصاح عن السياسات المتبعة في منح القروض والتسهيلات الائتمانية أو اسعار الفائدة(المدينة والدائنة)، بالرغم من أن الفوائد بانواعها تعد من المفردات الرئيسية في إعداد القوائم المالية للمصارف. • عدم الاستجابة للتغيرات في الاسعار، بحيث لا يتم إعادة تقييم الموجودات الثابتة وبالتالي عدم الاعتراف بفروقات إعادة التقييم في كشف الدخل.
أهم التوصيات	<p>أوصت الدراسة باتباع متطلبات المعايير الدولية وكذلك تشكيل لجان مختصة لاصدار قواعد محلية جديدة وتعديل القوائم بما يتناسب مع التطورات الحاصلة، أو السماح للشركات ومن ضمنها المصارف بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.</p>
2. دراسة (2014) حمدان وفرحان	
مدى توافق النظام المحاسبي الموحد مع متطلبات معايير الإبلاغ المالي (دراسة تحليلية في	

الانظمة المحاسبية في جمهورية العراق – بحث منشور

<p>هدفت الدراسة إلى الاتي:</p> <p>التعرف على القوانين الصادرة في جمهورية العراق والتي تبنت المعايير الدولية.</p> <p>التعرف على مدى توافر متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs) في النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق.</p>	<p style="text-align: center;">أهداف الدراسة</p>
<p>وأهم ماتوصلت اليه الدراسة هي الاستنتاجات الآتية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • إن النظام المحاسبي الموحد لم يتطرق إلى ما ورد في المعيار رقم (١) تطبيق معايير الإبلاغ المالي أول مرة IFRS1، إذ لم يبين النظام في حال تبني المنشآت معايير الإبلاغ المالي الدولية أول مرة والتي سوف تعرض أول قوائم مالية لها وفق تلك المعايير ، وكيف سيتم الاعتراف بكافة الأصول والألتزامات التي يتطلبها المعيار وإستبعاد الأصول والألتزامات التي لا يعترف بها بموجبه، فضلاً عن إعادة تصنيف بنود الميزانية وعرضها وفقاً للمعيار . • إن النظام المحاسبي الموحد لم يرتق إلى متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم(5) بمعالجة الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة. • على الرغم من إصدار قواعد محاسبية من مجلس المعايير في جمهورية العراق تضمن الافصاح في القوائم المالية منها القاعدة المحاسبية رقم(10)⁽¹⁾ إلا إنه لم تتضمن النظم المحاسبية على أهم ماورد في تلك القاعدة. 	<p style="text-align: center;">أهم الاستنتاجات</p>
<p>أوصت الدراسة بأن يتم تعديل النظم المحاسبية وفقاً لما نص في القوانين النافذة بخصوص المعايير المحاسبية الدولية.</p> <p>كما أوصت الدراسة بضرورة تبني النظام المحاسبي الموحد ماورد في بعض نصوص معايير الإبلاغ المالي الدولية لضمان مواكبة النظام للتطورات الجارية في البيئة الخارجية. كما ركزت الدراسة على معايير معينة وأوصت بضرورة تبنيها من قبل النظام المحاسبي الموحد، مثل معيار IAS1 , IAS2, IAS3, IAS4.</p>	<p style="text-align: center;">أهم التوصيات</p>
<p>3. دراسة(2017)النصراوي:</p> <p>آلية مقترحة لتكييف متغيرات البيئة المحلية باتجاه التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي IFRSs / IASs – رسالة ماجستير.</p>	
<p>إن الهدف من الدراسة هو:</p> <p>عرض ومناقشة مفهوم المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي وبيان أهميتها وخصائصها والمداخل المعتمدة في صياغتها.</p> <ul style="list-style-type: none"> • عرض القواعد المحاسبية المحلية وبيان الجهات القائمة على إعدادها ومناقشة مبررات 	<p style="text-align: center;">اهداف الدراسة</p>

(1) القاعدة المحاسبية رقم(10): الافصاح عن البيانات المالية للمصارف والمنشآت المالية المماثلة.

<p>التطوير والتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.</p> <ul style="list-style-type: none"> • بيان أثر المتغيرات البيئية على المعايير والممارسات المحاسبية. • مناقشة واقع متغيرات البيئة المحلية وتقييم تأثيرها في صياغة وتطوير القواعد والمعايير المحاسبية المحلية. • اقتراح آلية تهدف إلى إمكانية توافق القواعد والمعايير المحاسبية المحلية مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي من خلال تكيف متغيرات البيئة المحلية في هذا الاتجاه. 	
<p>توصلت الدراسة إلى مجموعة أمور من ضمنها:</p> <p>عدم تفاعل القواعد المحاسبية المحلية مع متطلبات المرحلة ناتج من واقع لا يوضع إهتمام للمحاسبة وقواعدها فهي تعاني التقادم وعدم التحديث.</p> <ul style="list-style-type: none"> • تميل القياسات المحاسبية المحلية إلى التحفظ واستخدام التكلفة التاريخية في حين يقابلها بالقياسات الدولية التأكيد على الموضوعية واتخاذ أساس القيمة العادلة. • إن تنظيم العمل المحاسبي في العراق ملزماً وأقل مرونة في الغالب لصياغته بشكل تشريعات على نحو من التفصيل كما هو الحال في قانون الشركات والنظام المحاسبي الموحد وغيرها فضلا عن تأكيد التشريعات عند إعداد وصناعة القواعد المحاسبية المحلية بضرورة مراعاة عدم معارضتها لقوانين الدولة النافذة. 	<p>أهم الاستنتاجات</p>
<p>أوصت الدراسة بإعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية في صناعة القواعد والمعايير المحاسبية المحلية، كذلك أوصت بأعادة تشكيل وإدارة مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي ولاسيما لجانه المختلفة من قبل مختصين من الاكاديميين والمهنيين في مختلف الاختصاصات.</p> <p>كذلك من الامور المهمة التي أوصت بها الدراسة هي تشجيع الانضمام إلى المعاهدات والمنظمات الدولية للاستفادة من مزاياها من خلال تكيف البيئة المحلية العراقية بمؤسساتها وتطبيقاتها، بما يسهم في تطوير القواعد المحاسبية المحلية وتحقيق التوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.</p>	<p>أهم التوصيات</p>
<p>4. دراسة (2019) العبادي:</p> <p>العلاقة بين الإبلاغ المالي والانصاف في العرض وأثرها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية - دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية - بحث منشور.</p>	
<p>يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> • تقديم إطاراً نظرياً حول مفهوم وأهمية الانصاف في المحاسبة والإبلاغ المالي وجودة المعلومات المحاسبية في الشركات العراقية. • القيام بالافصاح عن أهم البنود المالية غير المفصح عنها في التقارير المالية لعينة من الشركات الصناعية. • إجراء دراسة تحليلية لمعرفة دور الإبلاغ المالي المنصف عن المعلومات المالية في تعزيز جودة التقارير المالية. 	<p>أهداف الدراسة</p>

<p>من أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها هي:</p> <ul style="list-style-type: none"> • إن الإبلاغ المالي يمثل أحد أهم العوامل التي تسهم في موقع الشركة بالأسواق المالية وذلك لأنه يعبر عن ما تملكه الشركة من أملاك بصورة حقيقية في التقارير المالية لها. • توجد علاقة إرتباط وثيقة بين الإبلاغ المالي والانصاف في العرض بالعناصر المالية في التقارير وبين جودة المعلومات المحاسبية المعروضة في تلك التقارير. 	<p>أهم الاستنتاجات</p>
<p>أوصت الدراسة بالاتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ضرورة قيام الشركات العراقية بالاهتمام بالعناصر الأساسية التي تحقق الإبلاغ المالي المنصف بالشكل الذي يحقق رضا الملاك والمستخدمين الخارجيين. • من المستحسن على الشركات الصناعية أن تراعي عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في عملية الإبلاغ المالي والانصاف المحاسبي عند إعداد التقارير المالية. 	<p>أهم التوصيات</p>
<p>5. دراسة (2020) الشمري والامير: إمكانية تطبيق متطلبات المعيار IFRS1 في ظل النظام المحاسبي الموحد المعتمد في الكليات الاهلية- بحث مستل من رسالة ماجستير.</p>	
<p>سعت الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • التعرف على نقاط الضعف في النظام المحاسبي الموحد في قطاع التعليم العالي الاهلي في العراق. • تحديد أهم نقاط الإختلاف والتوافق بين النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية من جهة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية. • التعرف على مميزات إعداد قوائم مالية معتمدة على معايير الإبلاغ المالي الدولية. 	<p>أهداف الدراسة</p>
<p>وقد توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي غير قادر على تلبية متطلبات تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لمرحلة التحول والتبني النهائي.</p> <p>كما توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية لا تتطابق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية الابنسب محدوده.</p>	<p>أهم الاستنتاجات</p>
<p>أوصت الدراسة إلى ضرورة إعادة هيكلة النظام المحاسبي الموحد بما يتلائم مع متطلبات تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لمرحلة التحول والتبني النهائي، والعمل على تعديل القواعد المحاسبية العراقية وجعلها متوافقة مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.</p>	<p>أهم التوصيات</p>

ثانياً: الدراسات باللغة الأجنبية
وتتضمن الدراسات الأجنبية ما يأتي:

(الجدول 2)

يوضح الدراسات الاجنبية

1. دراسة (Hung & Subramanyam 2007): Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany آثار القوائم المالية لإعتماد معايير المحاسبة الدولية: حالة في ألمانيا - بحث منشور.	
أهداف الدراسة	هدفت الدراسة إلى فحص آثار القوائم المالية لإعتماد معايير المحاسبة الدولية في البلدان الأوروبية مع أنظمة المحاسبة المحلية المعتمدة في ألمانيا وإجراء تحقيق باستخدام عينة من 80 شركة ألمانية تتبنى IAS أول مرة خلال الفترة 1998-2002 (على وجه التحديد)، ودراسة آثار إعتماد معايير المحاسبة الدولية على القوائم المالية من خلال توثيق التغييرات في القوائم المالية التي تم التعجيل بها من خلال إعتماد معايير المحاسبة الدولية، ودراسة آثار هذه التغييرات على القوائم المالية الرئيسية.
أهم الاستنتاجات	وقد توصلت الدراسة إلى وجود العديد من الفروق المحاسبية وبنود التسوية وإن التحول إلى معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى تغييرات وأسعة النطاق تتعلق بالضرائب المؤجلة، والمعاشات التقاعدية، والممتلكات الشخصية والمعدات، ومخصصات الخسائر. بشكل عام، فقد توصلت الدراسة أيضاً إلى أن تطبيق المعايير الدولية، تركز على الميزانية العامة والتوجه نحو القيمة العادلة. بينما يؤكد HGB ⁽¹⁾ على مبدأ الحيطة وتسوية الدخل (على سبيل المثال، الاعتراف المحدود بالأصول والإستخدام المتكرر لمخصصات الخسارة التقديرية)، بينما تركز معايير المحاسبة الدولية على محاسبة القيمة العادلة وتقييم الميزانية العامة (على سبيل المثال، إستخدام القيمة العادلة للأدوات المالية والاعتراف بالأصول المطورة داخلياً غير الملموسة).
أهم التوصيات	أوصت الدراسة بضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية لغرض إزالة الفروق المحاسبية والتوصل إلى المعالجات المحاسبية الصحيحة.

(1) German commercial code HGB(Handelsgesetzbuch)

1. دراسة (Hassan & Rankin (2012)

The Development of Accounting: Regulation in Iraq and the IFRSs Adoption Decision: An Institutional Perspective.

تطوير المحاسبة:

التنظيم في العراق وقرار اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: منظور مؤسسي - بحث منشور.

<p>تهدف هذه الدراسة في تقديم فهم عام للبيئة السياسية والاقتصادية والتنظيمية في العراق وعلى وجه التحديد بيئة المحاسبة وإعداد التقارير المالية، كذلك تهدف هذه الدراسة إلى التحقق في تطوير النظام المحاسبي في العراق.</p>	<p>أهداف الدراسة</p>
<p>توصلت الدراسة إلى أن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في العراق هو ناتج عن الضغوط القسرية الناتجة عن التعامل مع الساحة الدولية (الضغوط من سلطة التحالف المؤقتة وصندوق النقد الدولي والبنك الدولي)، توصلت الدراسة أيضاً إلى ضرورة تحديث نظم المحاسبة للنظر في الاحتياجات المتغيرة للمجتمع الاستثماري.</p>	<p>أهم الاستنتاجات</p>
<p>يمكن أن يضيف المزيد من البحث إلى قرارات حكومية من خلال دراسة تأثير اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة التقارير المالية للشركات العراقية.</p>	<p>أهم التوصيات</p>

2. دراسة (Alsulmi (2017

International Financial Reporting Standards (IFRS): The Benefits, Obstacles, and Opportunities for Implementation in Saudi Arabia

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs): الفوائد والعقبات وفرص التنفيذ في المملكة العربية السعودية - بحث منشور

<p>هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى ملاءمة اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المملكة العربية السعودية و تحديد تأثير اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الاستثمار الأجنبي المباشر في المملكة العربية السعودية، ومناقشة العوامل الرئيسة التي تعد عوائق أمام اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المملكة، ومراجعة الخطط والترتيبات المؤسسية في المملكة العربية السعودية، وتحديد الثغرات في الأدبيات الحالية والتوجهات المقدمة للبحث المستقبلي، والاستنتاج حول جدوى اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المملكة العربية السعودية.</p>	<p>أهداف الدراسة</p>
<p>من المحتمل أن يكون تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المملكة</p>	<p>أهم الاستنتاجات</p>

<p>العربية السعودية قابلاً للتطبيق طالما تم أخذ القيود الآتية في الاعتبار:</p> <ul style="list-style-type: none"> • تحتاج المملكة العربية السعودية، إلى جانب الدول الإسلامية الأخرى، إلى نظام محاسبة يراعي متطلبات الشريعة ويخدم إحتياجاتها الدينية. وتشمل هذه الحاجات حساب الزكاة، وتحريم الفائدة، وإستخدام المحاسبة كأداة لتحقيق المساءلة الإسلامية. فضلا عن ذلك، يجب تصميم مثل هذا النظام المرغوب فيما يتعلق بالأبعاد الثقافية. • أخيراً، من المسلم به على نطاق واسع أن إعتداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ينطوي على نفقات كبيرة. لذلك فإن قرار التقارب مع المعايير الدولية يتطلب مستوى عالي من الإعداد فيما يتعلق بطلاب الجامعات في برامج المحاسبة، ومحترفي المحاسبة في القوى العاملة، والهيئات التنظيمية المحاسبية غير الفعالة الحالية. 	
<p>2. دراسة (2018) Shema : The Adoption and Implementation of International Financial Reporting Standards (IFRSs) in Rwanda إعتداد وتنفيذ معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs) في رواندا - اطروحة دكتوراه</p>	
<p>هدفت الدراسة إلى فهم إعتداد وتنفيذ معايير الإبلاغ المالي الدولية في رواندا⁽¹⁾، كذلك مناقشة مزايا وتحديات تطبيق المعايير الدولية في رواندا.</p>	<p>أهداف الدراسة</p>
<p>وقد توصلت الدراسة إلى إن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية سوف ينتج عنه فوائد مالية عالية الجودة وكذلك مزايا غير مباشرة سوف تقدم للمستخدمين (الدائنين والمستثمرين والمحللين الماليين) من خلال إستخدامهم لهذه البيانات فضلاً عن التأثير الإيجابي على أسواق رأس المال وقدرات تنبؤ المحللين وتدفقات الاستثمار.</p>	<p>أهم الاستنتاجات</p>
<p>تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لإنتاج بيانات مالية عالية الجودة.</p>	<p>أهم التوصيات</p>
<p>3. دراسة (2020) Rasheed & Wahab : The Impact of Mandatory IFRSs Adoption on Accounting Quality: Iraqi Private Banks. أثر إعتداد معايير الإبلاغ المالي الدولية الإلزامية على جودة المحاسبة في المصارف العراقية الخاصة - بحث منشور</p>	
<p>إن الهدف الرئيس لهذه الدراسة هو تحديد التحسين الملحوظ في جودة المحاسبة في المصارف العراقية الخاصة بمجرد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، والهدف الاضافي للدراسة هو تحديد قدرة هذه المصارف على إعتداد معايير الإبلاغ المالي الدولية بطريقة ملزمة بدلاً من GAAP اعتباراً من (2015م).</p>	<p>أهداف الدراسة</p>

(1) احدى دول جنوب أفريقيا.

<p>بناءً على التحليل الإحصائي توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إرتباطية تتعلق بصافي التدفقات النقدية التشغيلية وصافي الدخل في هذه المصارف وبالتالي فإن تأثير الالتزام بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في المصارف العراقية الخاصة يؤثر بشكل طفيف على جودة المحاسبة، وإن هذا يدل على أن إعداد القوائم المالية على أساس معايير الإبلاغ المالي الدولية في هذه المصارف يحتاج إلى الكثير من العمل المتقدم في الجانب المهني للمحاسبة والبيئة المحاسبية.</p>	<p>أهم الاستنتاجات</p>
<p>أوصت الدراسة بان تواجه برامج المحاسبة في الجامعات تعديلات كبيرة لتلبية التدريب الكافي للأجيال المحاسبية القادمة، كذلك سيساعد التعاون بين المنظمات مثل IFAC وAOSSG على تطوير المهارات والخبرات نحو وظائف المحاسبة وفي تطوير برامج المحاسبة في الجامعات.</p>	<p>أهم التوصيات</p>
<p>4. دراسة (Kadir & Jaworska 2020)</p>	
<p>IFRSs adoption in emerging markets: the case of Iraq</p>	
<p>إعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية في الأسواق الناشئة: حالة العراق - بحث منشور</p>	
<p>هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة عملية اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية في الأسواق الناشئة في العراق بوصفها دراسة حالة، وتتوسع هذه الدراسة في الدراسات السابقة من خلال النظر في الصورة الشاملة لإعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية في البلدان النامية ولاسيما العراق.</p>	<p>أهداف الدراسة</p>
<p>توصلت الدراسة إلى أن النظام السياسي يؤثر على تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية، وكذلك إن اللوائح الخارجية والاستثمار الاجنبي المباشر لهما تأثير في تبني تلك المعايير، كذلك توصلت الدراسة إلى أن تأثيرات تحسين قابلية المقارنة المرتبطة بالإعتماد الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية تعتمد على البيئة المؤسسية وتنفيذ معايير الإبلاغ المالي الدولية بطريقة عالية الجودة.</p>	<p>أهم الاستنتاجات</p>
<p>وقد أوصت هذه الدراسة بان تنتظر الدراسات المستقبلية في تأثير صراعات الحرب على جودة المؤسسات ذات المستوى الأدنى ودرجة استخدام المؤسسات العراقية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.</p>	<p>أهم التوصيات</p>

ثالثاً: الاسهامات التي قدمتها الدراسة الحالية

يتضح من الدراسات السابقة أن هناك إجماعاً من قبل الدراسات المحلية(العراقية) على أن النظام المحاسبي الموحد يتسم بالقصور ولم يتعرض إلى تعديل منذ فترة طويلة، بالإضافة إلى إنه لم يأخذ بنظر الاعتبار المعايير الدولية ومانصت عليه، كذلك إتضح من الدراسات الاجنبية ضرورة تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية والتأثير الواضح الذي أحدثته عند تطبيقها، وهذا مايمكن إعداده من تشابه في دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة، ومما يبرز الحاجة إلى الدراسة الحالية والتي ستقوم بدراسة تأثير معايير الإبلاغ المالي الدولية على مخرجات النظام المحاسبي الموحد بشكل عام، وتحديد وإستعراض التغيرات التي تحدث على مخرجات النظام المحاسبي الموحد وإعادة صياغتها بالشكل المناسب الذي يتوافق مع شكل ومضمون القوائم

المالية المعدة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية، وإن ما يميز دراستنا الحالية عن باقي الدراسات هو تقديم جانب عملي تطبيقي متمثل بقوائم مالية معدة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IASs, IFRSs) المنتقاة وعرض الفرق بين هذه القوائم وبين الميزانية العامة والكشوفات المالية التي يقدمها النظام المحاسبي الموحد من حيث طريقة العرض والافصاح عن المعلومات المالية، بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية التي لاتعد من متطلبات النظام المحاسبي الموحد والتي تعد ذات أهمية كبيرة، كذلك تسليط الضوء على بعض المعالجات المحاسبية التي يعدها النظام المحاسبي الموحد ويستخدمها في إعداد حساباته الختامية في حين أن هذه المعالجات تتم وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية بصورة مختلفة تماماً، وهذا ما لم يتم العثور عليه في باقي الدراسات العربية والاجنبية، إذ تحاول الباحثة تقديم دراسة تساعد الشركة العامة للسمنت الشمالية من خلالها على تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IASs, IFRSs) مستقبلاً.

الفصل الثاني
الإطار العام لمعايير الإبلاغ المالي الدولية
والتنظيم المحاسبي
**Framework of International Financial Reporting Standards
& Accounting Regulation**

المبحث الأول: الإطار العام لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.
المبحث الثاني: الإطار العام للتنظيم المحاسبي

المبحث الاول

الإطار العام لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

The Framework of International Financial Reporting Standards

تمهيد

إن وجود المعالجات المحاسبية البديلة وظهور مشاكل محاسبية جديدة باستمرار كذلك المشاكل التقنية والتي أدت إلى ضرورة إيجاد حلول واقعية لها، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن الأزمات الاقتصادية المتلاحقة قد خلقت فوضوية في سوق الأموال وصعوبة في تحديد أسعار الاسهم وفق المقارنة بين الشركات جعلته يقف عاجزاً وغير مستوعباً لما يحدث من تخبطات مالية، هذا وغيره قد يعطي تفسيراً بسيطاً لأحد أسباب وجود المعايير المحاسبية وإلى الصورة الحديثة التي رُسمت لها اليوم.

1. نشأة وتطور معايير الإبلاغ المالي الدولية

Origin and development of international financial reporting Standards

إن فكرة التوجه الدولي نحو ممارسات محاسبية موحدة ليست فكرة جديدة، لقد نشأ مفهوم التقارب أول مرة في أواخر الخمسينيات من القرن الماضي إستجابةً للتكامل الاقتصادي بعد الحرب العالمية الثانية والسعي نحو الحصول على مصادر خارجية لرأس المال. وركزت الجهود الأولى على التوافق، وبحلول التسعينيات، تم إستبدال فكرة التوافق (Harmonization) بمفهوم التقارب (Convergence) وتطوير مجموعة موحدة من معايير المحاسبة الدولية عالية الجودة التي يمكن إستخدامها في جميع أسواق رأس المال الرئيسية على الأقل، كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، التي تم تشكيلها في عام 1973م، أول هيئة دولية لوضع المعايير، أعيد تنظيمها في عام 2001م وأصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB صانع معايير دولي مستقل، ومنذ عام 2002م يعمل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB معاً لتحسين وتقريب مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة، ومعايير الإبلاغ المالي الدولية إذ دعمت لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) باستمرار تقارب معايير المحاسبة الدولية، وبحلول عام 2005م فإن الاتحاد الأوروبي وأكثر من (100) دولة أخرى قاما بالزام الشركات التابعة لهم بإستخدام معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أو البديل المحلي عنها، وإعتباراً من عام 2013م، كانت اليابان والصين تعملان أيضاً على تقريب معاييرهما مع معايير الإبلاغ المالي الدولية (www.fasb.org)¹.

⁽¹⁾ <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>

كذلك نلاحظ في الفترات الأخيرة إقبالا ملحوظا من قبل دول الوطن العربي، على تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية متمثلة، بالأردن ومصر والسعودية وغيرها، من الدول التي منها من طبق المعايير ومنها قد وضع خطة لتطبيقها خلال سقف زمني معين، وهذا ما نلاحظه من المحاولات الحثيثة للعراق في محاولاته المجدية والسعي الدؤوب لانجاح هذه المهمة، ويمكننا القول إن هذه الدراسة هي جزء من هذه المحاولات، وفيما يأتي جدول يوضح التسلسل الزمني لبعض الأحداث الرئيسية في تطور معايير الإبلاغ المالي الدولية:

الجدول (3)

تطور معايير الإبلاغ المالي الدولية

الانجازات الرئيسية	إسم الفترة	الفترة الزمنية
<ul style="list-style-type: none"> • 1962: عقد المؤتمر الدولي الثامن للمحاسبين، والذي إستضافه (AICPA) American Institute of Certified Public Accountants، وحث المؤتمر العديد من المشاركين على إتخاذ خطوات لتعزيز تطوير معايير المراجعة والمحاسبة وإعداد التقارير على أساس دولي. • 1966: شكل AICPA ونظرائه في المملكة المتحدة وكندا، مجموعة لدراسة الإختلافات بين معاييرهم. • 1967: تم نشر أول كتاب نصي عن المعايير المحاسبية، كتبه البرفسور جيرهارد جي مولر، الذي أصبح فيما بعد عضواً في FASB. 	دعوات إلى معايير دولية وبعض الخطوات المبكرة.	فترة الستينيات
<ul style="list-style-type: none"> • 1973: تأسيس FASB وهو منظمة مستقلة من القطاع الخاص وغير الهادفة للربح، يضع معايير المحاسبة المالية وإعداد التقارير للشركات العامة والخاصة وغير هادفة للربح للمنظمات التي تتبع (GAAP) Generally accepted accounting Principles. • 1973: إنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) من قبل (AICPA) ونظرائه في 9 دول أخرى⁽¹⁾. 	هيئات لوضع معايير محاسبية تأخذ جذورها.	فترة السبعينيات
<ul style="list-style-type: none"> • 1984: بدأت الاهتمامات الدولية بتوحيد وتوفيق معايير المحاسبة عالمياً. 	الدعوة إلى التوافق والتوحيد.	فترة الثمانينيات

(1) فضلا عن امريكا الدول 9 التي ساهمت في تاسيس اللجنة هي: كندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، استراليا، فرنسا، المانيا، اليابان، المكسيك وهولندا.

الانجازات الرئيسية	إسم الفترة	الفترة الزمنية
<ul style="list-style-type: none"> 1988: إنضمام مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC 		
<ul style="list-style-type: none"> 1992: زيادة قبول الهيئات النظامية الدولية لمعايير المحاسبة الدولية، ومنها المنظمة الدولية للجان الاوراق المالية. 1997: تشكيل لجنة دائمة للتفسيرات المحاسبية (SIC) 	<ul style="list-style-type: none"> يضيف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB صفة رسمية على أنشطته الدولية ويوسعها. 	فترة التسعينات
<ul style="list-style-type: none"> 2001: إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية وتأسيس مجلس معايير المحاسبة IASB . 2002: صدور القانون الأوربي الذي يلزم الشركات المدرجة في البورصات الأوربية بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية بموعد أقصاه الأول من كانون الثاني 2005، وإعطاء مهلة بالتطبيق لغاية 2007 بالنسبة للشركات المصدرة للسندات فقط. 2001 ولغاية 2016: تم إصدار 17 معياراً جديداً (IFRS) و 23 تفسيراً محاسبياً (IFRIC) وذلك حتى 2016. 	<ul style="list-style-type: none"> تسارع وتيرة التقارب وتزايد استخدام معايير IFRSs. 	العقد الأول من القرن الحادي والعشرين
<ul style="list-style-type: none"> في اذار 2018م أصدر IASB الإطار المفاهيمي المنقح (CF 2018)، يوجه IASB إلى وضع معايير جديدة ويوفر المبادئ التي تساعد جميع الأطراف على فهم المعايير وتفسيرها، كذلك يساعد المعدين في إصدار معايير مستتيرة في حالة عدم وجود معيار ويعد نافذاً بالنسبة للمعدين إعتباراً من بداية 2020م. 	الإطار المفاهيمي الحديث	العقد الثاني من القرن الحادي والعشرين

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على المواقع الرسمية الآتية:

(1) www.fasb.org

(2) www.ifrs.org

(3) <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>

2. التعريف بمعايير الإبلاغ المالي الدولية

Introduction to International financial reporting standards

تعد معايير (IASs) هي أول معايير تصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والتي تم تشكيلها عام 1973م وكان الهدف منها هو تسهيل مقارنة الاعمال التجارية حول العالم وزيادة الشفافية والثقة في التقارير المالية وفي عام 2001م أعلن عن تشكيل IASB ليحل محل IASC في إصدار المعايير، وإصدار معايير IFRSs وذلك أصبح مصطلح IFRSs يتمثل بمفهومين ضيق وواسع، بالمفهوم

الضيق فإن معايير الإبلاغ المالي الدولية تعد ترقياً جديداً لمعايير المحاسبة الدولية لتمييزها عن بعضها البعض، وبمفهومها الواسع أو الشامل فتعد تطوراً وامتداداً لمعايير المحاسبة بشكل عام وتفسيراتها الصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSIC (عبد عون، وحمدان، 2019، 3)

لذلك فإن معايير IFRS تتكون من IAS وتفسيرات SIC ومعايير IFRS وتفسيرات IFRIC الصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB، كما أن مؤسسة IFRS (Foundation) التي تم تأسيسها عام 2000م لتولي كافة شؤون المعايير فيما عدا عملية صنع المعايير لذلك فهي مؤسسة تقوم بالإشراف على كل ما يخص مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والتي تعمل تحت مظلة المجلس الرقابي The Monitoring Board، وجاءت فكرة هذه المؤسسة لكي يكن دورها الاهتمام بكافة النواحي الإدارية والتنظيمية لمجلس معايير المحاسبة الدولي IASB لكي يتفرغ أعضاء المجلس لعملية صنع المعايير فقط دون الانشغال بأي أمور إدارية أو تنظيمية أخرى (Deloitte, 2015, 15).

3. أهمية معايير الإبلاغ المالي الدولية

The Importance of International Financial Reporting Standards

تحقق معايير IFRSs الشفافية من خلال تعزيز إمكانية المقارنة الدولية وجودة المعلومات المالية، وتمكين المستثمرين والمشاركين الآخرين في السوق من اتخاذ قرارات اقتصادية مستنيرة وكالاتي: www.ifrs.org¹.

- تعزز المساءلة من خلال تقليص فجوة المعلومات بين مقدمي رأس المال والأشخاص الذين عهدوا إليهم بأموالهم.
- توفر المعلومات اللازمة لمساءلة الإدارة، بوصفها مصدراً للمعلومات القابلة للمقارنة عالمياً.
- تعد ذات أهمية حيوية للجهات التنظيمية في جميع أنحاء العالم.
- تساهم في الكفاءة الاقتصادية من خلال مساعدة المستثمرين على تحديد الفرص والمخاطر في جميع أنحاء العالم، وبالتالي تحسين تخصيص رأس المال.
- استخدام لغة محاسبية واحدة وموثوقة يقلل من تكلفة رأس المال ويقلل من تكاليف إعداد التقارير الدولية للشركات.

كما أن الدافع وراء التقارب في المعايير المحاسبية دولياً، هو لتسهيل التدفق الحر لرأس المال إذ يتمكن المستثمرون في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال، من تمويل الاعمال

¹ <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#:~:text=IFRS Standards strengthen accountability by,they have entrusted their money.&text=IFRS Standards contribute to economic,world%2C thus improving capital allocation>

في الصين أو أي دولة أخرى، فضلاً عن ذلك إن إصدار المعيار المحاسبي هو لغرض تقليل الاجتهاد والأحكام الشخصية بالمسائل المهنية و تقليل الاختلاف في الممارسات المحاسبية لنفس الظروف المتشابهة (عبد عون، وحمدان، 3، 2019).

فضلا عن ذلك عندما تصبح الإفصاحات موحدة، من المرجح أن يجد صغار المستثمرين أنفسهم في وضع أفضل فيما يتعلق بمحترفي الاستثمار، وإن شمولية وفهم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تسمح لهم باتخاذ قرارات تداول مستنيرة، ويؤدي اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى تحقيق وفورات في التكاليف للشركات متعددة الجنسيات من حيث إعداد القوائم المالية من خلال تسهيل عملية التوحيد والغاء العديد من التعديلات المطلوبة سابقاً، للتحويل من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الوطنية، وتطبيق ميزة خفض التكاليف أيضاً على مستخدمي القوائم المالية مثل محلي الاستثمار والدائنين والهيئات التنظيمية وممثلي عامة الجمهور نظراً لتقليل الوقت والجهد اللازمين لمعالجة المعلومات المالية (Cherepanova, 2017, 79).

ومما تقدم ترى الباحثة أن هناك مسألة مهمة وهي عند تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية من قبل الوحدات الاقتصادية، فإنه من الضروري أخذ جميع المعايير وعدم أهمل أي معيار منها عندئذ يمكن أن يطلق عليها وحدة اقتصادية مطبقة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ويمكنها إدراج ملاحظة في قوائمها المالية الختامية بأن قوائمها معدة وفقاً لتلك المعايير، وهذا مانصت عليه المنشورات والتوجيهات الصادرة عن IASB. وبالرغم من ذلك، فإن الوحدات الاقتصادية غير ملزمة بتطبيق المعايير التي لا تتناسب مع طبيعة نشاطها أو هيكلها التنظيمي. وفيما يأتي جدول يوضح معايير الإبلاغ المالي الدولية ابتداءً من معيار IAS1 وانتهاءً بمعيار IFRS 17:

الجدول (4)

معايير المحاسبة الدولية IASs

التسلسل	المعيار	الإسم باللغة العربية	الإسم باللغة الانكليزي	تاريخ نشر المعيار
1	IAS1	عرض القوائم المالية	Presentation of Financial Statements	1973
2	IAS2	المخزون	Inventories	1976
4	IAS7	قائمة التدفقات النقدية	Statement of Cash Flows	1979
5	IAS8	السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والاختفاء	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	1979
6	IAS10	الاحداث اللاحقة بعد تاريخ الاقفال	Event After the Reporting Period	1980
7	IAS12	ضرائب الدخل	Income Taxes	1981

التسلسل	المعيار	الإسم باللغة العربية	الإسم باللغة الانكليزي	تاريخ نشر المعيار
8	IAS16	عقارات، الات ومعدات	Property, Plant and Equipment	1983
9	IAS19	منافع الموظفين	Employee Benefits	1985
10	IAS20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	1985
11	IAS21	اثر التغيرات في اسعار صرف العملات الاجنبية	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	1985
12	IAS23	تكاليف الاقتراض	Borrowing Costs	1986
13	IAS24	الإفصاحات عن الاطراف ذات العلاقة	Related Party Disclosures	1986
14	IAS26	المحاسبة والتقرير عن خطط منافع التقاعد	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	1988
15	IAS27	القوائم المالية الموحدة	Separate Financial Statement	1990
16	IAS28	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة	Investments in Associates and Joint Ventures	1990
17	IAS29	الابلاغ المالي في اقتصاديات التضخم	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	1990
18	IAS32	الادوات المالية: العرض	Financial Instruments: Presentation	1996
19	IAS33	حصة السهم من الأرباح	Earnings Per Share	1998
20	IAS34	التقرير المالي الأولي	Interim Financial Reporting	1998
21	IAS36	انخفاض في قيمة الأصول	Impairment Assets	1999
22	IAS37	المخصصات والألتزامات والأصول المحتملة	Contingent Liabilities and Contingent Assets	1999
23	IAS38	الأصول المعنوية	Intangible Assets	1999
24	IAS40	الاستثمار العقاري	Investment Property	2001
25	IAS41	الزراعة	Agriculture	2001

المصدر: www.ifrs.org

(الجدول 5)

معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs

تاريخ أول نشر	الإسم باللغة الانكليزي	الإسم باللغة العربية	المعيار	التسلسل يتبع الجدول السابق
2003	Frist-time Adoption of International Financial Reporting Standards	تبني معايير الإبلاغ المالي للمرة الأولى	IFRS1	26
2004	Share-based Payment	المدفوعات على أساس الاسهم	IFRS2	27
2004	Business Combinations	اندماج الاعمال	IFRS3	28
2004	Insurance Contracts	عقود التامين	IFRS4	29
2004	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	الأصول غير المتداولة المحتفظ بيها للبيع	IFRS5	30
2005	Exploration for and Evaluation of Mineral Assets	استكشاف وتقييم الأصول الطبيعية	IFRS6	31
2005	Financial instruments Disclosures	الادوات المالية: الإفصاح	IFRS7	32
2006	Operation Segments	القطاعات التشغيلية	IFRS8	33
2011	Financial instruments	الادوات المالية	IFRS9	34
2011	Consolidated Financial Statements	القوائم المالية الموحدة	IFRS10	35
2011	Joint Arrangements	الترتيبات المشتركة	IFRS11	36
2011	Disclosure of Interests in Other Entities	الإفصاح عن المصالح في وحدات اخرى	IFRS12	37
2011	Fair Value	القيمة العادلة	IFRS13	38
2014	Regulatory Deferral Accounts	حسابات التاجيل التنظيمية	IFRS14	39
2014	Revenue from Contracts with Customers	الإيرادات من العقود مع العملاء	IFRS15	40
2016	Leases	الإيجارات	IFRS16	41
2017	Insurance Contracts	عقود التامين	IFRS17	42

المصدر: www.ifrs.org

المبحث الثاني الإطار العام للتنظيم المحاسبي The framework for Accounting Regulation

تمهيد

تعد المعايير المحاسبية إحدى أهم الأدوات للتنظيم المحاسبي ونلاحظ أن إختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول هو نتيجة لاتباع طرق مختلفة للتنظيم المحاسبي، الموضوع ضمن مسار التوحيد المحاسبي والمبني على أسس نظرية معينة (حمزة، وعمر، 2011، 3) لذلك فإن التنظيم المحاسبي " هو وضع إطار عام للممارسات المحاسبية وتنظيم هذه الممارسات بوضع ضوابط وحلول للمشكلات التي تواجه التطبيق العملي لها" (عبد القادر، 2013، 106) وفيما يأتي المحاور التي سنتناقش التنظيم المحاسبي بصورة عامة ومداخل وضعه وكذلك التنظيم المحاسبي في أبرز الدول:

1. مداخل التنظيم المحاسبي Approach to the Accounting Regulation

يعد كل من المدخل الذاتي (الانجلوساكسوني) و المدخل القانوني (المدخل الأوربي القاري)، من أبرز المداخل في وضع تنظيم محاسبي كذلك يعد كل منهما من الأدوات الرئيسية في صياغة معايير الإبلاغ المالي الدولية، إلا أن لوائح مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تتبع من تقاليد المحاسبة الإنجلوساكسونية، وأن الدول التي إستخدمت تقليدياً المدخل القاري في المحاسبة بدأت في العقود الماضية بالتكيف مع تقاليد المحاسبة الانجلوساكسونية. (Aronsson, Hogberg, 2009, 7-8)

وفيما يأتي نبذه عن كل من المدخلين المحاسبيين المذكورين آنفاً:

أ. مدخل التنظيم المحاسبي الذاتي (الانجلوساكسوني، Anglosaxon)

وفقاً لهذا المدخل يتولى الممارسون والخبراء لمهنة المحاسبة والمنظمات المحاسبية والمهنية، مهمة وضع مبادئ وقواعد وإجراءات ومعايير المحاسبة وتطويرها باستمرار، وهذا المدخل يفترض أن المكلفين بوضع التنظيم المحاسبي مستقلون عن تدخل الجهات الحكومية، ويطبق عادة هذا المدخل في الدول التي يغلب عليها النظام الاقتصادي الحر، في ظل وجود أسواق رأسمالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وكندا، وبريطانيا، وقد ظهر المدخل المحاسبي الإنجلوساكسوني في القرن التاسع عشر مع بداية الثورة الصناعية، ويجمع هذا

النموذج دول الكومنولث⁽¹⁾ (Commonwealth) فضلاً عن الولايات المتحدة الأمريكية، وهو اتحاد تطوعي يضم 54 دولة مستقلة ومتساوية ولا يوجد فروق فيما بينها. (خالد، واخرون، 2020، 4)

ب. مدخل التنظيم المحاسبي القانوني (الأوروبي القاري، Continental)

وفقاً لهذا المدخل يخضع التنظيم المحاسبي القانوني للتشريعات الحكومية ولا يكون هناك سلطة للمنظمات المهنية المحاسبية في وضع القواعد المحاسبية أو حتى تغييرها، يطبق هذا المدخل في الدول التي يغلب عليها النظام الاقتصادي المركزي في ظل تدخل حكومي قوي ومن أبرز هذه الدول فرنسا واليابان وألمانيا (عبد القادر، 2013، 107)

ونتيجة لذلك فإن الممارسات المحاسبية تكون أكثر توحيداً (نظام محاسبي موحد)، والقوائم المالية تكون محددة بالقانون، ويتميز هذا المدخل بتوجيه المعلومات المحاسبية للجهات الحكومية مثلاً في فرض الضرائب والتأكد من الامتثال للخطط الوطنية، ومن أهم الانتقادات الموجهة له فقدان المحاسبة للمرونة اللازمة لتتماشي مع بيئة الأعمال المعقدة، كذلك إفتقار النظام المحاسبي الموحد إلى التحسين والتطوير الذاتي للقوائم المالية. (حمزة وعمر، 2011، 5)

تجدر الإشارة إلى أن العراق ولفترة زمنية طويلة كان قد اعتمد مدخل التنظيم المحاسبي القانوني (المدخل الأوروبي القاري) أو ما يعرف بالمدخل الفرانكوفوني، والمتمثل بالنظام المحاسبي الموحد الصادر عن ديوان الرقابة المالية إعتباراً من عام 1979م، كون العراق آنذاك كان في ظل نظام اقتصادي اشتراكي، يتمحور على ضرورة تدخل الدولة في النظام الاقتصادي للبلد ووضع القواعد والقوانين والاجراءات المحاسبية، كذلك الملكية العامة لوسائل الإنتاج منعاً لاستغلالها من قبل فئة معينة من الأفراد، ولو أجرينا مقارنة بين المدخلين وقرأنا واقع الدول التي طبقت كل من المدخلين في صياغة معاييرها المحاسبية، واعتبرته نهجاً لها اعتمدت عليه في إدارة سياساتها المحلية والدولية، نلاحظ أنه ليس هناك أفضلية لأحدهما عن الآخر، فلم يكن النظام المحاسبي في فرنسا على سبيل المثال عائقاً لها في إنفتاحها الاقتصادي العالمي، ولم تكن اليابان ذات نظام اقتصادي ضعيف منذ نهوضها بعد الحرب العالمية الثانية وإلى الآن، ولا يعني تصدر الولايات المتحدة الأمريكية اقتصادياً هو بسبب نوع المدخل المحاسبي المتبع فيها، لكن الإدارة الجيدة والتطور المستمر في أنظمتها المحاسبية تماشياً مع البيئة الاقتصادية، كذلك الاستقرار السياسي كل ذلك كان له تأثير كبير على ازدهار اقتصاد تلك الدول.

(1) تعود جذور الكومنولث الى الامبراطورية البريطانية اي الدول التي كانت تحت الاستعمار البريطاني، لكن

اليوم يمكن لاي دولة الانضمام إلى الكومنولث الحديث. <https://thecommonwealth.org>

2. تجارب أبرز الدول في تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs)

The Experiences of the Most Prominent Countries in International Financial Reporting Standards Applications.

في ظل تنامي عولمة الاقتصاد، وإنفتاح البورصات وأسواق رأس المال عالمياً، يتم اليوم تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية وبشكل متزايد على مستوى العديد من دول العالم. وتلتزم اليوم بتطبيق هذه المعايير كل من الدول النامية والدول المتقدمة، إذ يتفاعل تطبيق هذه المعايير مع البنية الجديدة للعلاقات الاقتصادية الدولية. وهذا الالتزام ليس خياراً، وإنما إلزاماً لكل بلد ينوي الانتقال المباشر إلى مراحل التقدم والتطور العالمي المشهود، يضاف إليها إمكانية حل مشكلات تطفو بوضوح في هذا البلد أو ذاك، كما تبرز حالة الفساد التي تحتاج إلى معالجة محاسبية دقيقة ومنظمة في سياق محدد. (قدوري، 2014، 18)

سوف نستعرض النماذج المحاسبية لبعض الدول التي إنتشر نظامها المحاسبي في العديد من دول العالم مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وفرنسا ودورهم في تطوير معايير الإبلاغ المالي الدولية، وكيف قامت هذه الدول بتطبيق تلك المعايير، كذلك عرض نظرة عن الواقع العراقي باعتباره بيئة الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة.

أ. المملكة المتحدة United Kingdom

تعد المملكة المتحدة من الدول الرواد في التيار الانجلوساكسوني، فقد تطورت المحاسبة فيها بوصفها ممارسة مستقلة مستجيبة إلى إحتياجات منشآت الأعمال، وهي تتميز ببعض المرونة في تطبيق الأحكام المهنية فضلاً عن إعتماها على قانون الشركات، وتعد المملكة المتحدة أول دولة في العالم طورت مهنة المحاسبة كما هي عليه اليوم ثم تم نقلها إلى استراليا، كندا، الصين، وغيرها من الدول والمستعمرات البريطانية. ويعد كل من قانون الشركات ومهنة المحاسبة هما المصدرين الأساسيين لمعايير المحاسبة في بريطانيا. (نسرين، 2011، 14)

والى عام 2015م كانت المملكة المتحدة تدرس كيفية إعتما متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs بعد مغادرتها للاتحاد الأوربي (Deloitte, 2015, 5).

ب. الولايات المتحدة الأمريكية United States of America

تعد الولايات المتحدة الأمريكية أيضاً رائدة التيار الانجلوساكسوني، فقد تميز قانونها بصفة عامة بوصفه قانوناً عرفياً وليس مكتوباً، إذ أن لكل ولاية من ولاياتها قانون شركات خاص بها والقوانين المختصة بالمحاسبة قليلة نسبياً، وقد شهدت الولايات المتحدة الأمريكية في بداية القرن الماضي تطوراً صناعياً كبيراً وهذا ما انعكس على تطور مهنة المحاسبة وقد أسندت مهمة تطوير المعايير المحاسبية لأول مرة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والذي تبنى

مهمة تطوير المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP فيما سبق، وقد أدى التعقيد⁽¹⁾ الذي شهده الاقتصاد الأمريكي في فترة الستينيات إلى المطالبة بإنشاء جهة مستقلة لوضع المعايير، وبالفعل تم نقل مسؤولية تطوير المعايير المحاسبية إلى مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Boards FASB عام 1973م ولا يزال المجلس مسؤولاً عن عملية وضع المعايير المحاسبية الأمريكية وتطويرها إلى يومنا هذا، وهو معترف به من قبل هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC. (خالد واخرون، 2020، 5-7)

ومن الجدير بالذكر أن الولايات المتحدة الأمريكية كانت قد ألزمت الشركات المتعددة الجنسية التي تعمل ضمن رقعتها الجغرافية ولفترة ليست بالقليلة، بإعداد قوائمها المالية وفق مبادئها المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP حتى عام 2001م، ومع تزايد نبرة العولمة في المعايير المحاسبية وظهور ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية الدولية، ووقوع بعض الكوارث المحاسبية في أمريكا (وعلى وجه التخصيص بعد إنهيار شركة إنرون للطاقة) بدأ كل من IASB و FASB من التقرب شيئاً فشيئاً من المعايير الدولية، وفي عام 2002م توصل كل من IASB و FASB إلى تفاهم تضمن النقاط الآتية: (مرزقي ومحمد، 2011، 15)

- العمل على جعل المعايير الصادرة عن كل منهما متوافقة وقابلة للتطبيق.
- التنسيق فيما بينهما قبل أي إصدارات مستقبلية.

وفي أعقاب تلك الازمة في (18) سبتمبر عام 2002م تم عقد إجتماع بين كل من FASB و IASB، أسفر عن إتفاقية (Norwalk) والتي تنص على تطوير معايير محاسبية متوافقة وذات جودة ويمكن إستخدامها لإعداد التقارير المالية المحلية والدولية، وكان هذا تمهيداً للمشروع المشترك بين كل منهما. ²www.fasb.org

وفي ديسمبر 2008م أعلن كل من IASB و FASB الأمريكي بأنهم سوف يجتمعان في لندن في 2008/11/14م لنقاش قضايا الإبلاغ المالي التي أبرزتها الأزمة المالية العالمية، كما أعلن المجلسان أنهما في صدد إنشاء لجنة إستشارية مشتركة عليا والتي سوف تشمل عدد من الأعضاء المتمثلين في فئات من المستثمرين والمدققين ومستخدمي القوائم المالية، والتي أنيط بها مهام تحديد القضايا المتعلقة بإعداد التقارير المالية في ظل الأزمة الاقتصادية العالمية. (احمد، 2016، 48)

(1) التعقيد الاقتصادي في أمريكا الذي كان في فترة الستينيات والذي تلى الحرب العالمية الثانية.

(2) https://www.fasb.org/intl/convergence_iasb.shtml

وفي عام 2012م أصدر موظفو SEC التقرير النهائي حول خطة عمل للنظر في إدماج المعايير المحاسبية الدولية في نظام الإبلاغ المالي للشركات الأمريكية، وكان هذا التقرير هو المرحلة النهائية من خطة العمل التي بدأت عام 2010م، للنظر في القضايا المحددة ذات الصلة في تقرير اللجنة حول كيفية وتوقيت إنتقال نظام الإبلاغ المالي الحالي للشركات الأمريكية إلى نظام إدماج المعايير المحاسبية الدولية.(إيمان، 2013، 71).

ج. فرنسا France

من أبرز الدول التي تعتمد على المدخل الأوربي القاري(الفرانكوفوني) في صياغة معاييرها المحاسبية المحلية هي فرنسا لذلك فهي تتبع نظاماً محاسبياً موحداً منذ عام 1957م تلزم جميع الشركات الفرنسية بتطبيقه وبذلك يمكن القول أن المصدر الوحيد لمعايير المحاسبة الفرنسية المحلية هي القوانين والتشريعات الصادرة من الجهات الحكومية، أما المنظمات المهنية مثل هيئة خبراء المحاسبة فليس لها سلطة إصدار معايير محاسبية ملزمة التطبيق وإنما مقتصرة على إصدار توصيات ليس لها صفة الإلزام. وفي عام 1996م أصدر البرلمان الفرنسي تشريعاً قضى بإنشاء لجنة لتنظيمات المحاسبة والتي تمتلك سلطة عليا لإصدار المعايير المحاسبية الملزمة لجميع الشركات، وتضم في عضويتها ممثلين من المنظمات المهنية(لجنة معاملات البورصة، المجلس القومي للمحاسبة، الاتحاد الوطني للمراجعين المعتمدين وهيئة خبراء المحاسبة).(عبد القادر، 2013، 108)

وفي مطلع عام 2005م ألزم الاتحاد الأوربي الدول الأعضاء بضرورة تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية من قبل الشركات المدرجة في بورصة الأسواق المالية والتي كان يبلغ عددها آنذاك(8000) شركة تقريباً، وأمهل الشركات غير المدرجة في البورصة حتى عام 2007م للتطبيق، وبهذا باتت حتى ذلك الوقت(27) دولة ومن ضمنها فرنسا تطبق الشركات فيها تلك المعايير بالإضافة إلى دول أوربية أخرى(مرزقي ومحمد، 2011، 17)

إن التجربة الفرنسية في اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs هي من التجارب البارزة في هذا المجال، خاصة وإن فرنسا من الدول الفاعلة في الاتحاد الأوربي والذي يعد قوة ضغط ساعدت الدولة الفرنسية في اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية بما يتناسب وواقع بيئة أعمالها الخاصة.(جفال، 2016، 21)

وفي عام 2003م إتمدت فرنسا معايير الإبلاغ المالي الدولية فيما عدا معيار IAS32 ومعيار IAS39 وفيما تلى ذلك في العام ذاته إتمدت معيار IFRS1 تطبيق معايير الإبلاغ المالي للمرة الأولى، إن هذا التحول تضمن(7000) شركة مدرجة في بورصات اوربا من بينها(1100) هي مجموعات فرنسية، ونلاحظ أن فرنسا قد واجهت مداخل الفروق وعملية تقارب

مخطتها المحاسبي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية عن طريق مراحل وإجراءات للتحويل، وهذه المراحل هي: التشخيص، التحضير، التحويل والمتابعة. (جفال، 2016، 14)

د. جمهورية العراق Republic of Iraq

تعتمد الوحدات الاقتصادية في العراق على مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية الذي كان قد تأسس في 1988/3/22م، ثم تم إعادة تسمية المجلس بمجلس المعايير المحاسبية والرقابية، في إصداره للمعايير والقواعد المحاسبية التي تتلائم مع طبيعة العمل المحاسبي في البيئة العراقية والتي تعد جزءاً من البيئة الدولية والتي تنعكس أحداثها المختلفة بالضرورة على البيئة العراقية. ومن أبرز مهام المجلس هي: دراسة ووضع المعايير المحاسبية والرقابية وتطويرها وإقرارها، إقتراح تعديلات على التشريعات المحاسبية والرقابية، كذلك التنسيق والتعاون مع المؤسسات والمنظمات العالمية والمهنية داخل العراق وخارجه. وكان هذا المجلس قد أصدر (14) قاعدة محاسبية، حتى عام 2001م إذ توقف المجلس فيما بعد عن إصدار هذه القواعد نتيجة للأحداث السياسية التي مر بها العراق في عام 2003م. (الاسدي، 2010، 24)

ثم تلى ذلك تغيرات طرأت على العراق وصدور بعض القوانين والتعليمات الخاصة لعدد من المؤسسات الحكومية التي ألزمت بتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، إذ انعقد المؤتمر العلمي الأول للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين في عام 2017م بمشاركة فاعلة من البنك المركزي العراقي وديوان الرقابة المالية وهيئة الأوراق المالية وهيئة العامة للضرائب وأساتذة متخصصين من الجامعات العراقية، وخرج المؤتمر بتوصيات من أهمها:

(1) www.iaca_iraq.org

• دعم توجهات البنك المركزي العراقي في تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية والاستفادة من جهوده متعددة الأطر في الرقابة على الجهاز المصرفي والمؤسسات المالية غير المصرفية، وتعديل كل ما يحول دون عرقلة ذلك.

• إلزام الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي IASs و IFRSs كذلك بالنسبة للمؤسسات المالية الخاضعة لرقابة البنك المركزي العراقي والمصارف المملوكة للدولة.

• إستمرار التواصل والتعاون والاشتراك في المنظمات العالمية والمحاسبية ومجالس المعايير الدولية.

• تولي مجلس المعايير المحلي مهمة إعداد خطة إستراتيجية لتحقيق رؤية التزام العراق بالتطبيق الكامل للمعايير الدولية بحلول عام 2020م وبالتنسيق مع مجلس المهنة وديوان

(1) الموقع الرسمي للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين.

https://drive.google.com/file/d/1bQvmQQ1v8nHzWTtkS3Chbe8z_rtNupPe/view

الرقابة المالية والجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين والبنك المركزي العراقي والمؤسسات العلمية والمهنية والمعنية في البلد.

● وجه البنك المركزي العراقي إلى إلزام المصارف برصد التخصيصات الكافية لتطبيق نظم معلومات مصرفية الية متخصصة ومتكاملة وتفعيل تشغيلها خلال عام 2018م لتأمين تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية بشكل سليم والتهيؤ لتطبيق المعايير التي كان قد تحفظ على تطبيقها في ذلك الوقت، مثل معيار الإبلاغ المالي IFRS9 الادوات المالية، ومعيار الإبلاغ المالي IFRS13 القيمة العادلة.

وعلى الرغم من الجهود التي بذلت لأصدار النظام المحاسبي الموحد في المصارف وشركات التأمين وما يميز به هذا النظام من مقومات وسمات التي كانت ملبية للاحتياجات في المرحلة السابقة الا أنه لم يعد مناسباً للمرحلة الحالية والمستقبلية مما يستوجب تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، وإن وجود معوقات ترافق هذا التطبيق يعد أمراً طبيعياً، إذ يتطلب الامر توفير مستلزمات التوافق ومن ثم مستلزمات التطبيق مع متابعة مستمرة للمعوقات والمشاكل التي تظهر أثناء التطبيق ومحاولة حلها بالاستفادة من تجارب الاخرين (إسماعيل واخرون، 2019، 21).

ويعد تبني العراق لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ناتج عن الضغط القسري على سبيل المثال من قبل البنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية، كذلك هناك ضغوط اخرى على مهنة المحاسبة من خلال عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبة IFAC، فضلاً عن ذلك هناك ضغوط تتبع من الرغبة في جذب الشركات متعددة الجنسية إلى البلاد، وجذب الاستثمار الاجنبي المباشر من خلال أسواق الاسهم والرغبة في جذب شركاء دوليين للوحدات الاقتصادية الخاصة المحلية (Khdar, Jaworska, 2020, 179).

وترى الباحثة ان عملية تعاقد البنك المركزي مع شركة (Ernst&Young)⁽¹⁾ في مجال التدقيق وتقديم الاستشارات والتي أنجزت تدقيق القوائم المالية للبنك المركزي العراقي للسنة المالية 2018-2019م تعد حجر الأساس الأول نحو الانفتاح الاقتصادي للعراق ودخوله الاسواق المالية، على إعتبارها من اكبر شركات التدقيق الخارجي والمعروفة عالمياً مما يعطي مصداقية وشفافية للقوائم المالية الختامية للبنك المركزي كون هذه الشركة محط ثقة ومعروفة لدى المستثمر مما تمكنه من إتخاذ القرار دون تردد أو شك فيما تم عرضه من القوائم المالية. ومن هنا تأتي أهمية هذه الدراسة في ضرورة تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في الوحدات الاقتصادية العراقية، فنحن ليس بصدد مناقشة مدى إمكانية العراق في تطبيق معايير الإبلاغ

(1) وهي شركة خدمات مهنية بريطانية متعددة الجنسيات ومقرها الرئيس في لندن وهي احدى الشركات المهنية الاربعة الكبرى في العالم وهم برايس وتر هاووس كوبرز، ديلويت توش توهاماتسو، وكية بي ام جي.

المالي الدولية، وهل النظام المحاسبي الموحد قادر على تلبية متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية أم لا، وإنما نحن الآن في مواجهة واقع يتطلب ضرورة التطبيق، كذلك الإسراع بتقديم قوائم مالية معدة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

هـ. جمهورية مصر العربية **The Egyption Arabic Republic**

تعتمد جمهورية مصر العربية على نظام محاسبي موحد صدر بموجب قرار لرئيس الجمهورية لسنة 1966م ليتم تطبيقه على الوحدات الاقتصادية، وقد نص القرار على تشكيل لجنة فنية دائمة تختص باقتراح التعديلات والتغيرات التي تقتضيها ظروف التطبيق وتصدر هذه التعديلات بقرار من رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات وتعتبر هذه التعديلات جزءاً من النظام المحاسبي الموحد. وقد كان من الضروري إزاء التحولات الاقتصادية التي شهدتها مصر خلال السنوات الأخيرة من الانطلاق نحو الأخذ باقتصاديات السوق الحر بديلاً عن أسلوب الاقتصاد الموجه أن يتم إعادة النظر في النظام المحاسبي الموحد وتعديله حتى يتلائم مع متطلبات المرحلة الراهنة ويتواءم في الوقت ذاته مع أحدث الاتجاهات والمفاهيم التي طرأت على الفكر المحاسبي طبقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، ونتيجة لذلك صدر قرار رقم 204 لسنة 2001م بتعديل الدليل المحاسبي وشرحه والقوائم المالية في النظام المحاسبي الموحد (asa.gov.eg)⁽¹⁾ وقد إهتمت الجمعيات العلمية والتجمعات المهنية واللجان الفنية في مصر بمتابعة التغيرات الاقتصادية سواء على المستوى المحلي أم الدولي ومن بينها التغيرات المتعلقة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية، كما قامت بعقد مؤتمرات علمية وإصدار مجموعة من المعايير المحاسبية التي تهدف إلى قياس الأحداث المالية، وتوصيل نتائج هذا القياس إلى المستفيدين، ويتم بناء معايير المحاسبة المالية في جمهورية مصر العربية بناءً على ترجمة معايير الإبلاغ المالي الدولية مع إدخال تعديلات طفيفة عليها لتناسب مع الظروف المصرية، ويتم إصدار تلك المعايير من جهتين حكوميتين مستقلتين هما: وزارة الاقتصاد والجهاز المركزي للمحاسبات. (بلال وسامية، 2017، 118)

(1) الموقع الرسمي للجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية.

https://asa.gov.eg/Page.aspx?id=5_125

الفصل الثالث
مخرجات النظام المحاسبي الموحد وفق معايير
الإبلاغ المالي الدولية **IFRSs, IASs** المنتقاة (1)
**The Outputs of The Unified Accounting System under Internation
Financial Reporting Standards IFRSs, IASs Selected**

المبحث الأول: معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IASs & IFRSs)
المنتقاة.

المبحث الثاني: إنعكاس تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS على النظام
المحاسبي الموحد.

(1) تم إختيار بعض معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وذلك بعد إطلاع الباحثة على دفاتر وسجلات الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة وإختيار المعايير التي تعتقد الباحثة انها الاكثر ملائمة لها فضلاً عن عدم قدرة الباحثة بالالمام بكافة المعايير وذلك لمحدودية الدراسة.

المبحث الاول
معايير المحاسبة والإبلاغ المالي
الدولية (IFRSs & IASs) المنتقاة
**Accounting Standards & International Financial Reporting
Standareds(IFRSs & IASs) Selected**

تمهيد

نظراً لمحدودية مجال الدراسة ضمن الضوابط والقوانين المحددة لها، فسوف تقوم الباحثة بالتطرق إلى الجزء الأهم من المعايير والاكثر تأثيراً على مخرجات النظام المحاسبي الموحد في الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة، ويمكن أن تكون بقية المعايير مشاريع لدراسات مستقبلية (1)
اولاً: معيار IAS1 عرض القوائم المالية

Presentation of Financial Statements

يعد معيار عرض القوائم المالية من أهم معايير الإبلاغ المالي الدولية، كونه يشمل غالبية المعايير الاخرى من جانب العرض والإفصاح، إذ أن الطابع العام لهذا المعيار هو طابع نظري، إذ يهتم بالنواحي الشكلية الخاصة بالقوائم المالية، وان الهدف من معيار المحاسبة الدولي IAS1 هو تحديد الأساس لعرض القوائم المالية للأغراض العامة، وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع القوائم المالية للوحدة الاقتصادية للفترة السابقة كذلك إمكانية المقارنة مع القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الاخرى. ويركز المعيار على عرض القوائم المالية ذات الغرض العام General Purpose Financial Statements، والتي يقصد بها " القوائم المالية التي تقوم الوحدة الاقتصادية بإعدادها وعرضها سنوياً لتلبية الاحتياجات العامة للمعلومات من قبل شريحة كبيرة من المستخدمين الخارجيين وذلك لغرض إتخاذ القرارات بالإعتماد على هذه المعلومات"(الجعرات،2015،46) وفيما يأتي عرض للقوائم التي نص عليها المعيار:

1. القوائم المالية Financial Statements

أ. قائمة المركز المالي Statement of financial position

قائمة المركز المالي: " تصوير للوضع المالي للوحدة الاقتصادية في لحظة معينة وبالتالي فإن محتوياتها هي عناصر لحظية وتعرف محاسبياً بمصطلح الارصدة تميزاً لها عن التدفقات التي تمثل القوائم المالية الاخرى". وهناك محدودية لإستخدام قائمة المركز المالي في توفير كافة

(1) قامت الباحثة بعدة زيارات ميدانية لمقر ديوان الرقابة المالية الاتحادي في مدينة الموصل، من أجل المناقشة مع السادة مدير ومعاوني الديوان فضلاً عن مراقبي الحسابات لغرض إستشارتهم في المعايير المختارة في الدراسة، وقاموا بالاتصال بمقر ديوان الرقابة المالية الاتحادي للموضوع نفسه. كذلك قامت الباحثة بلقاء عدد من الاكاديميين في بعض الجامعات العراقية الحكومية والاهلية للغرض نفسه المذكور آنفاً وكانت النتيجة متطابقة والملحق(6) يوضح جدول المقابلات الشخصية.

المعلومات اذ أن الكثير من ارقام هذه القائمة يتأثر إلى حد كبير بأحداث وظواهر لا يتم الاعتراف بها محاسبياً مثل التغيرات بالاسعار كما أن الارقام الواردة فيها لاتمثل مقاييس متجانسة لانها عبارة عن نسيج من عناصر مختلفة للاصول والخصوم التي يتم تقويمها على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية أو أسعار السوق أو القيم الدفترية، والإستخدامات الرئيسة لقائمة المركز المالي تتركز في مساعدة مستخدمي التقارير المالية على تقييم بعض خصائص الوضع المالي للوحدة الاقتصادية(شاهين،2011،124).

وبموجب معايير الابلاغ المالي الدولية يتم تسجيل الأصول غير المتداولة والألتزامات بالتكلفة أو القيمة العادلة عند البداية في القوائم المالية، بالنسبة للأصول غير المتداولة والألتزامات الناشئة عن المعاملات التي تتم على أسس تجارية بحتة، ستكون بشكل عام مساوية للأسعار المتفاوض عليها(Alibhai,2020,69).

ب. قائمة التدفقات النقدية Statement of Cash flows

وهي قائمة تعرض عن فترة معينة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وفقاً للأساس النقدي. ولم يتطرق المعيار IAS1 إلى إستعراض قائمة التدفقات النقدية بشكل مفصل، وإنما إكتفى بذكر تعريف لها وذلك لان هناك معيار خاص بالتدفقات النقدية وهو معيار IAS7(Pr111,IAS1).

ج. قائمة الربح أو الخسارة وقائمة الدخل الشامل الاخر

Statement of Profit or loss & Statement of Other comprehensive income

يعرف الربح أو الخسارة حسب معيار IAS1 على أنه "إجمالي الدخل ناقصاً المصاريف، باستثناء مكونات الدخل الشامل الآخر". كما يعرف الدخل الشامل الآخر على أنه يشمل "بنود الدخل والمصاريف بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف التي لا يتم الاعتراف بها في الربح أو الخسارة". ويتيح المعيار حرية عرض القائمتين منفصلتين أو عرض قائمة الدخل الشامل الآخر ضمن قائمة الربح أو الخسارة(IASB,2017,12).

وفي السنوات الاخيرة تم إستخدام القيم العادلة لقياس الأصول والألتزامات، ونتيجة لذلك، فإن الإبلاغ عن الأرباح والخسائر المتعلقة بالتغيرات في القيمة العادلة لها وضعت ضغوطاً على قائمة الربح أو الخسارة، لأن القيم العادلة تتغير باستمرار، فقد حدد FASB عدداً محدوداً من المعاملات التي يجب تسجيلها في الدخل الشامل، ومن الامثلة على ذلك المكاسب والخسائر غير المحققة من إستثمارات الديون المتاحة للبيع، ويتم إستبعاد هذه المكاسب والخسائر من صافي الدخل، مما يقلل من التقلبات في صافي الدخل الناتج عن التقلبات في القيمة العادلة. فالدخل الشامل يشمل جميع التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة ماعدا تلك الناتجة عن

إستثمارات الملاك والتوزيعات لأصحابها، وبالتالي يشمل جميع المكاسب والخسائر التي تتجاوز صافي الدخل، ولكنها تؤثر على حقوق الملكية (التوبي واخرون، 2021، 75).

د. قائمة التغيرات في حقوق الملكية **Statement of changes in equity**

يتطلب معيار IAS1 من الوحدة الاقتصادية تقديم قائمة منفصلة بالتغيرات في حقوق الملكية، ويجب أن تظهر الوحدة الاقتصادية إجمالي الدخل الشامل للفترة كما يجب أن تتضمن البنود الآتية: المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الام والاطراف غير المسيطرة، اثار اي تطبيق باثر رجعي للسياسات المحاسبية، التسويات بين القيم الدفترية في بداية ونهاية الفترة لكل عنصر من عناصر حقوق الملكية، الإفصاح بشكل منفصل لكل مكون من مكونات الدخل، الربح أو الخسارة (IAS1,Pr106).

وهناك نوعان من التغيرات في حقوق المساهمين وهما: الاول التغيرات التي تنشأ من المعاملات مع المساهمين مثل إصدار الاسهم الجديدة ودفع ارباح الاسهم، أما النوع الثاني فهو التغيرات الناتجة عن التغيرات في اجمالي الدخل الشامل، مثل صافي الدخل للفترة، إعادة تقييم الأصول غير المتداولة ، والتغيرات في القيمة العادلة للاستثمارات المتاحة للبيع (التوبي واخرون، 2021، 206).

2. ايضاحات حول القوائم المالية **Notes to the financial Statements**

يحدد المعيار المحاسبي IAS1 الملاحظات التي تخص القوائم المالية بالشكل الآتي: (IASB,2017,38)

✓ تقديم معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة.
✓ الإفصاح عن اي معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية والتي لم يتم عرضها في اي من القوائم المالية. ويتم عرض الايضاحات حسب الترتيب الآتي:

- بيان الالتزام بمعايير الإبلاغ المالي الدولية
- ملخص لأهم السياسات المحاسبية المطبقة
- الأساس المستخدم في إعداد القوائم المالية
- الإفصاحات غير المالية مثل أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية للوحدة الاقتصادية.

ثانيا: معيار IAS7 قائمة التدفقات النقدية **Statement of Cash Flows**

إن الغاية من إعداد معلومات عن التدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية هو تزويد مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقدير قدرة الوحدة الاقتصادية في توليد النقد ومعادلات النقد، كذلك فإن الهدف من هذا المعيار هو توفير معلومات عن التغيرات التاريخية في النقد ومعادلات النقد للوحدة الاقتصادية بإستخدام قائمة التدفقات النقدية والتي تصنف التدفقات النقدية خلال الفترة حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

كذلك يصنف المعيار IAS7 التدفقات النقدية خلال فترة ما إلى تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل: (IASB,2017,59)

1. الأنشطة التشغيلية: هي الأنشطة الرئيسية المدرة للإيرادات للوحدة الاقتصادية، والأنشطة الأخرى التي لا تمثل الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية".
2. الأنشطة الاستثمارية: ويقصد بها الاستحواذ على الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى غير المدرجة في معادلات النقدية والتخلص منها".
3. الأنشطة التمويلية: هي الأنشطة التي تؤدي إلى تغيرات في حجم وتكوين حقوق الملكية والاقتراضات للوحدة الاقتصادية".

وقد أشار هذا المعيار إلى متطلبات العرض والإفصاح Presentation and Disclosure، ويعد الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية التي تعبر عن الزيادات في الطاقة التشغيلية وعن التدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة التشغيلية، مفيداً في تمكين المستخدمين من تحديد ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تستثمر على نحو كافٍ في المحافظة على طاقتها التشغيلية، فإن لم تكن كذلك فإن هذا قد يضر بالربحية المستقبلية من أجل السيولة الحالية والتوزيعات على الملاك. (IASB,2017,68)

بالإضافة إلى أنه تناول طريقتين لعرض قائمة التدفقات النقدية وهما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة والإختلاف بينهما يكمن في طريقة حساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما حساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية فهي متشابهة في كل من الطريقتين (حميدات، 2019، 74).

وقد أجاز المعيار IAS7 استخدام الطريقة المباشرة أو غير المباشرة في عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وفيما يأتي توضيح لكلتا الطريقتين: (الجعارات، 2015، 56)

- **الطريقة المباشرة:** وفق هذه الطريقة يتم عرض كل فئة من فئات النقدية الاجمالية المستلمة والنقدية الاجمالية المدفوعة، وهي الطريقة التي يوصي بها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إذ تتميز بإمكانية مقارنة دخل الشركة المعد وفقاً لأساس الاستحقاق مع صافي التدفقات النقدية المعدة وفقاً للأساس النقدي.

- **الطريقة غير المباشرة:** تتضمن هذه الطريقة تعديلاً للربح أو الخسارة المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق بأثر العمليات غير النقدية، وتعد الطريقة الأكثر شيوعاً لسهولة مقارنتها بالطريقة المباشرة، إلا أن هذه الطريقة يواجه لها بعض الانتقادات مثل صعوبة التعرف على الأنشطة التشغيلية للوحدة الاقتصادية، وعدم إمكانية معرفة الأنشطة التي أدت إلى توليد النقدية كذلك فإن قائمة التدفقات النقدية تركز على مقارنة أرصدة أول المدة للأصول والالتزامات المتداولة بارصدة آخر المدة وتحديد التغيرات فيها.

ثالثاً: معيار IAS16 عقارات، الآلات ومعدات Property, Plant and Equipment

يعد معيار IAS16 من المعايير المحاسبية المهمة، إذ يتعلق بالأصول غير المتداولة للوحدة الاقتصادية التي تستخدمها في أنشطتها الإنتاجية والتشغيلية، وقد تطرق المعيار إلى أسس الاعتراف المبدئي بالعقارات والآلات والمعدات، كذلك الاعتراف بالمصروفات اللاحقة للاقتناء. وقد إستثنى هذا المعيار العقارات والآلات والمعدات غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع معيار IFRS5، الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي بخلاف النباتات المنتجة معيار IAS41، أصول التقيب والتقييم وقياسها معيار IAS6، حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المماثلة، ومع ذلك ينطبق هذا المعيار على العقارات والآلات والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة الأصول المذكورة آنفاً الخاضعة للمعايير الأخرى (IAS16, Pr3).

يعرف المعيار IAS16 العقارات والآلات والمعدات بأنها "عناصر ملموسة محتفظ بهم للإستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو للإيجار للآخرين أو لأغراض إدارية ومن المتوقع أن يتم إستخدامها خلال أكثر من فترة." (IAS16, Pr6)،

وهناك بعض التعريفات المهمة التي وردت في هذا المعيار والتي ستقوم الباحثة

باستعراضها بشكل جدول:

الجدول (6)

التعريفات الواردة وفق معيار IAS16

التعريف	المصطلح باللغة الانكليزية	المصطلح باللغة العربية
هي عناصر ملموسة من المشروط بها أن تحقق الشرطين الاتيين: • محتفظ بها للإستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، للتأجير للغير أو لأغراض إدارية. • من المتوقع إستخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.	Property, Plant and Equipment	عقارات، الآت، معدات
هي مبلغ النقد أو معادلات النقد المدفوع أو القيمة العادلة لعوض اخر تم تقديمه لاقتناء أصل في تاريخ إقتنائه أوإنشائه.	Cost	التكلفة
التخصيص المنتظم لمبلغ الأصل القابل للاهلاك على مدى عمره الإنتاجي.	Depreciation	الاستهلاك
هو تكلفة الأصل أو اي مبلغ اخر يتم استبداله بالتكلفة مطروحاً منها قيمته المتبقية.	Depreciable amount	القيمة القابلة للاستهلاك
هي المبلغ المقدر الذي ستحصل عليه الوحدة الاقتصادية، حالياً من إستبعاد الأصل، بعد طرح التكاليف المقدرة للاستبعاد، وذلك اذا كان أصل بالفعل بالحالة المتوقع أن يكن عليها في نهاية عمره الإنتاجي.	Residual value	القيمة المتبقية للأصل

التعريف	المصطلح باللغة الانكليزية	المصطلح باللغة العربية
الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن يكون الأصل متاحاً للإستخدام من قبل الوحدة الاقتصادية.	Useful Life	العمر الإنتاجي
هي السعر الذي سيستلم لبيع أصل، أو سيدفع لتحويل التزام في معاملة نظامية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.	Fair value	القيمة العادلة
وهو القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع، أو قيمة إستخدامه، أيهما اعلى.	Recoverable amount	القيمة القابلة للاسترداد
هي مبلغ الأصل بعد خصم اي استهلاك متراكم وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة.	Carrying amount	القيمة الدفترية
هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع الوحدة الاقتصادية أن تنشأ من الإستخدام المستمر للأصل ومن التخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي أو تتوقع أنها تتكبدها عند تسوية الالتزام.	Entity – specific value	القيمة الخاصة بالمنشأة
المبلغ الذي تتجاوز به القيمة الدفترية للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد.	Impairment loss	خسائر الهبوط في قيمة الأصل

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على: (IASB, 2017,128)

كما أشار المعيار إلى متطلبات العرض والإفصاح Presentation and Disclosure وإن من أبرز ما يجب أن تفصح القوائم المالية عنه وفق هذا المعيار هو الإفصاح لكل فئة من العقارات والآلات والمعدات عن: (IAS16, Pr73)

1. أسس القياس المستحقة في تحديد إجمالي المبلغ الدفترية.
2. طرق الاستهلاك المستخدمة والاعمار الإنتاجية ونسب الاستهلاك المستخدمة.
3. إجمالي المبلغ الدفترية ومجمع الاستهلاك ويشمل خسائر الهبوط المتراكمة في بداية ونهاية الفترة.
4. مبالغ الهبوط في قيمة الآلات والعقارات والمعدات التي ادرجت ضمن الربح أو الخسارة.
5. مبلغ التعهدات التعاقدية مقابل إقتناء العقارات والآلات والمعدات.
6. مبلغ النفقات المثبتة ضمن المبلغ الدفترية لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات اثناء تشييده.
7. وكذلك ضرورة الإفصاح عن خسائر الهبوط المثبتة ضمن الربح أو الخسارة وصافي فرق صرف العملة⁽¹⁾.

(1) هنالك افصاحات اخرى يمكن الاطلاع عليها ضمن الفقرة 73 من معيار IAS16.

رابعاً: المعيار IAS34 التقرير المالي الأولي⁽¹⁾ Interim Financial Reporting

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد الحد الأدنى للتقرير المالي الأولي وتحديد مبادئ القياس والاثبات في القوائم المالية الكاملة أو المختصرة لفترة أولية، إن التقرير المالي الأولي الذي يوفر في الوقت المناسب ويمكن الإعتماد عليه يحسن قدرة المستثمرين والدائنين الآخرين على فهم قدرة الوحدة الاقتصادية في توليد أرباح وتدفقات نقدية وفهم وضعها المالي وسيولتها. وإن نطاق تطبيق هذا المعيار غير محدد على وحدات اقتصادية معينة، لكن على الوحدة الاقتصادية أن تقوم بنشر تقارير مالية أولية (IAS34,Pr1).

وقد عرف المعيار IAS34 التقرير المالي الأولي بأنه "التقرير المالي الذي يحتوي على مجموعة كاملة ومختصرة من القوائم المالية لفترة تقل عن السنة المالية الكاملة للوحدة الاقتصادية". كما عرف الفترة الأولية بأنها "فترة تقرير مالي أقصر من سنة مالية كاملة" (IAS34,Pr4)

وإن النموذج الغالب لهذه الفترة هو ربع سنوية أو نصف سنوية، ويحدد المعيار الحد الأدنى من محتوى هذا التقرير المؤقت، كما تحدد مبادئ الاعتراف والقياس المحاسبي المطبقة على التقرير المالي الأولي. كذلك وضح المعيار الحد الأدنى للمحتوى بأنها مجموعة من القوائم المالية المختصرة للفترة الحالية والمعلومات المقارنة للفترة السابقة، قائمة المركز المالي الأولية وقائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أولية وقائمة التدفقات النقدية أولية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية أولية والإيضاحات التفسيرية المختارة. وفي بعض الحالات تكون قائمة المركز المالي في بداية الفترة السابقة مطلوبة أيضاً. وبشكل عام لا يتم تكرار أو تحديث المعلومات المتاحة في احدث تقرير سنوي للوحدة الاقتصادية في التقرير المؤقت ويتعامل التقرير المؤقت مع التغييرات منذ نهاية فترة التقرير السنوي الأخير (IAS34,Pr8).

كذلك لانتطلب معايير IFRSs إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية لإعداد التقارير الأولية، لذلك تقوم الوحدات الاقتصادية الملتزمة بإعداد قوائم مالية مختصرة مكتملة بملاحظات توضيحية مختارة وفقاً للمتطلبات الأساسية لمعيار المحاسبة الدولي IAS34 كما يجب أن توضح التقارير الأولية الاحداث والمعاملات التي تؤثر بشكل كبير على المركز المالي منذ تاريخ التقرير السنوي الأخير، لذلك يحدد المعيار العناصر التي سيتم الإفصاح عنها إذا كانت مهمة وكذلك

(1) تسمية التقرير المالي الأولي كما جاء في الإطار المفاهيمي 2018، وكتاب المعايير الدولية للتقرير المالي المترجم من قبل الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)، وكان يطلق عليه سابقاً التقرير المالي المرهلي.

الحد الأدنى من العناصر التي يجب الكشف عنها في التقرير المؤقت
(AL-Hamadeen, 2015,3& Alsharairi).

ونظراً لبيئة الأعمال المتغيرة باستمرار في أعقاب العولمة، فقد إكتسب الطلب على المعلومات المالية المؤقتة المفصلة وفي الوقت المناسب زخماً متزايداً، وإن هذه التقارير على الرغم من أنها غير مدققة وتستند في كثير من الأحيان إلى تقديرات محاسبية فهي أداة مفيدة في التنبؤ بالأداء المستقبلي لتسهيل إتخاذ قرارات تجارية أكثر إستتارة. فضلاً عن ذلك قد تكشف التقارير الأولية عن معلومات مهمة تتعلق بالتغيرات التي تؤثر على الأعمال والتأثيرات الموسمية، وكلاهما يمكن أن تخفيه التقارير السنوية، ومع ذلك هناك بعض القيود الملازمة لإعداد التقارير الأولية نتيجة للفترة الزمنية المكثفة، ومن هذه القيود أو المشاكل: مشكلة الجرد، والإفصاحات الكاملة ومشاكل المطابقة بين التكاليف والإيرادات، كما لا يمكن للتقارير الأولية تفسير التقلبات في الإيرادات أو ظروف السوق المؤقتة أو الإفصاحات المحدودة (Ali,2020,5).

وقد أشار هذا المعيار إلى متطلبات العرض والإفصاح Presentation and Disclosure إذ يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن الأحداث المهمة والمعلومات لتساعد على فهم التغيرات في المركز المالي للوحدة الاقتصادية والأداء المالي لها منذ آخر قوائم مالية سنوية، وإذا كان التقرير المالي الأولي للوحدة الاقتصادية ملتزماً بهذا المعيار فيجب أن يفصح عن تلك الحقيقة، ولا يجوز وصف تقرير مالي أولي بأنه ملتزم بمعايير (IFRSs) مالم يكن ملتزماً بجميع متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS34,Pr19).

وعلى الرغم من أهمية التقارير الأولية وضرورة إعدادها إلا أن هناك مشاكل ممكن أن تواجهها الوحدة الاقتصادية أثناء إعداد هذه التقارير، وتتمثل في:

صعوبة تحديد نتائج العمليات لفترة تقل عن سنة مالية، إذ أن بعض الوحدات الاقتصادية لها إيرادات دورية وموسمية على مدى فترات مؤقتة، بينما يتكبد البعض الآخر تكاليف عالية على مدى فترات مؤقتة، في حين أن فوائد هذه التكاليف قد تمتد إلى فترات أخرى، وعليه تظهر المشاكل الآتية: (Maen & et,2019,10)

- ✓ تحديد الفترة المالية الخاضعة للقياس المؤقت والتي تكون مقيدة بعوامل مثل طبيعة نشاط وحجم الوحدة الاقتصادية والمتغيرات البيئية والاقتصادية والسياسية.
- ✓ هناك مصاريف تشغيل مختلفة يتم تكبدها في فترة واحدة ويتم إكتساب فوائدها في فترات لاحقة مثل الأعلان والأصلاحات وتكاليف الصيانة وغيرها مما قد يؤدي إلى تشويه الوضع المالي للوحدة الاقتصادية في تلك الفترة.
- ✓ الحسابات الدورية للمخزون في فترة مؤقتة متكررة تستغرق وقتاً طويلاً وعرضة للخطأ والتلاعب.

✓ كذلك تركيزه على النتائج القصيرة المدى إذ يعرض نتائج مشوهة قد تكون ضارة للمستثمرين والشركات.

خامساً: المعيار IFRS1 تبني معايير الإبلاغ المالي للمرة الأولى

Frist-time Adoption of IFRS1

إن الخطوة الأساسية الأولى والتي يجب أن تتبعها الوحدة الاقتصادية المطبقة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs للمرة الأولى هي إتباع مانص عليه معيار IFRS1، والهدف من هذا المعيار هو التأكد من أن القوائم المالية الأولى للوحدة الاقتصادية وتقاريرها الأولية لجزء من الفترة التي تغطيها تلك القوائم المالية تحتوي على معلومات ذات جودة عالية وتكون: (IASB,2017,A56)

- شفافة للمستخدمين وقابلة للمقارنة عبر جميع الفترات المعروضة.
 - تقدم نقطة بداية مناسبة للمحاسبة وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs.
 - يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنافع.
- ومن الطبيعي أن هذا المعيار لا يقابله قاعدة محاسبية عراقية أو أن يكون له ذكر أو توجيه ضمن النظام المحاسبي الموحد، إذ أن النظام المحاسبي الموحد حين تم تحديثه من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي عام 2013م لم يكن هناك اي فكرة للانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية حين ذاك.

وبعد الانتقال إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية بالنسبة لأي وحدة اقتصادية، مشروعاً في حد ذاته، ويرجع ذلك إلى حقيقة أنه سيتعين عليهم التخلي عن الممارسات والاجراءات المحاسبية القديمة، وتطبيق مبادئ معايير الإبلاغ المالي الدولية، وتنقيف وتدريب موظفي المحاسبة لديهم لمواصلة تطبيق المبادئ الجديدة في المستقبل، ومن الضروري عند إنتقال الوحدة الاقتصادية إلى النظام الجديد فإنها تحسب تأثير الانتقال وتكشف عن هذه المعلومات في قوائمها المالية، في معظم الحالات فإن هذا الانتقال يتم بأثر رجعي. (Lavi, 2016, 43)

كما تعد الوحدة الاقتصادية مطبقة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية للمرة الأولى، إذا كانت قوائمها للسنة السابقة معدة وفق معايير محلية أو أي معايير اخرى لا تتوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، كذلك تعد الوحدة مطبقة لمعايير IFRSs للمرة الأولى في حالة أنها قامت بتطبيق تلك المعايير لكن قوائمها لم تتضمن وجود عبارة واضحة وصريحة وغير متحفظة على ذلك أو أنها قامت بتطبيق جزء من المعايير وليس جميعها (الجعارات، 2015، 18)

وأشار المعيار إلى متطلبات العرض والافصاح Presentation and Disclosure وأنه من الضروري أن يتم الإفصاح في القوائم المالية التي تعدها الوحدة الاقتصادية المطبقة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية للمرة الأولى عن ماياتي:(الجعرات، 2015، 19)

✓ بعض القوائم المالية للفترات قبل قائمة المركز المالي الافتتاحية المعدة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

✓ الإفصاح عن التغيير المتوقع لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

كذلك أشار المعيار إلى أنه من الممكن إعفاء تطبيق بعض المتطلبات وذلك في حال تجاوز تكلفة الالتزام بها للمنفعة منها، كما يمنع المعيار التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي. ولغرض قياس المباني والأراضي والمعدات وعرضها في قائمة المركز المالي الافتتاحية يمكن قياسها إما بالتكلفة التاريخية أو بالتكلفة المفترضة⁽¹⁾ والإفصاح عن مجموع القيم العادلة والتعديل الإجمالي في المبالغ الدفترية السابقة، كما يجب أن تعكس التقديرات التي تتم وفقاً للمعايير الدولية الظروف التي وجدت في تاريخ التحول.

(1) التكلفة المفترضة وتسمى أيضاً التكلفة الحكيمة ويقصد بها مبلغ يستخدم كبديل للتكلفة أو التكلفة المستهلكة في تاريخ محدد وفي الفترة اللاحقة.

المبحث الثاني
إنعكاس تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية
IFRSs (المنتقاة) على مخرجات النظام المحاسبي
الموحد

**The Effect of IFRS application on The Outputs of The Unified
Accounting System**

تمهيد

يتناول هذا المبحث جملة من الفروقات بين كل من معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs المنتقاة (IAS1, IAS7, IAS16, IAS34, IFRS1) وبين النظام المحاسبي الموحد والتي سيتم تسليط الضوء عليها من قبل الباحثة وستتضح ضمن المحاور الآتية:
أولاً: التشابه والاختلاف بين معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs المنتقاة والنظام المحاسبي الموحد

Similarities and Differences between The selected IFRSs and the UAS

1. IAS1 عرض القوائم المالية Presentation of Financial Statements

تضمن هذا المعيار دليلاً إرشادياً لعرض القوائم المالية المقارنة بشكل جيد، يطبق هذا المعيار لتحقيق الهدف العام للقوائم المالية وهو توفير معلومات محاسبية للمستفيدين من القوائم المالية. وفي العراق فإن القاعدة المحاسبية رقم (6) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية والسياسات المحاسبية تقابل هذا المعيار، وقد ركز هذا المعيار على التعريف في بعض المصطلحات الواردة وطريقة عرض القوائم المالية:

أ. من حيث المصطلحات المستخدمة Terminology

هناك مسميات حديثة وردت وفق هذا المعيار والتي سيتم إستعراض الأبرز منها بشكل مبسط وفق جدول من إعداد الباحثة ومقارنتها مع المصطلحات المستخدمة وفق النظام المحاسبي الموحد وكما يأتي:

الجدول (7)

الفروقات بين المصطلحات وفق النظام المحاسبي الموحد ومعايير المحاسبة الدولي IAS1

معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs		النظام المحاسبي الموحد		التسلسل
المصطلح باللغة الأنكليزية	المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الأنكليزية	المصطلح باللغة العربية	1
Entity	كيان	Economic Unity	وحدة اقتصادية	2
Statement of financial position	قائمة المركز المالي	Balance sheet	الميزانية العامة	3
Statement of cash	قائمة التدفقات النقدية	Cash flows	كشف التدفق النقدي	4

معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs		النظام المحاسبي الموحد		التسلسل
flows		statement		
Statement of profit or loss	قائمة الربح أو الخسارة	Income statement	قائمة الدخل	5
Income comprehensive statement	قائمة الدخل الشامل	ليس لها وجود	ليس لها وجود	6
Non-current assets	الأصول غير المتداولة	Fixed assets	الموجودات الثابتة	7
(1)Claims	المطالبات	Liabilities	الالتزامات	8
Financial Statements	قوائم مالية	Financial Statements	كشوفات مالية	9

الجدول من إعداد الباحثة بالإعتماد على IASB, 2017 & ديوان الرقابة المالية، 2011

من الجدول أعلا نلاحظ الإختلاف بالمصطلحات بين النظام المحاسبي الموحد ومعايير IFRSs، وإن إعتقاد معايير الإبلاغ المالي الدولية سيؤدي الى توحيد المصطلحات المستخدمة إذ تعد عملية توحيد المصطلحات المحاسبية نقطة أساسية وجوهرية والتي طالما عانت منها المحاسبة لفترات زمنية طويلة بسبب مشاكل الترجمة وإختلاف البيئة من بلد لآخر، وهذا ماوصى به(السقا) في دعوة لتوحيد المصطلحات المحاسبية ومن ضرورة قيام المؤسسات الاكاديمية والتعليمية المختصة والجمعيات والنقابات المهنية بالاسهام في عملية توحيد المصطلحات المحاسبية بصورة عامة، ومصطلحات النظرية المحاسبية خاصة، من خلال التعليمات التي يمكن أن تصدرها بضرورة الالتزام بمجموعة محددة من المصطلحات في أثناء الكتابات العلمية المختلفة لكي يكون في الامكان الإعتماد عليها في المجالين الاكاديمي والعملي ثم إستخدامها على نحو موحد قدر الامكان(السقا، 2000، 13)

كذلك حاولت الباحثة التطرق لبعض هذه المصطلحات والتي تم طرحها بشكل جدول، لغرض الوقوف عليها وتغيرها بوصفها خطوة أولى لبيان إنعكاس تأثير معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs على مخرجات النظام المحاسبي الموحد، ومن هذا المنطلق توصي الباحثة الجهات المعنية وبالتحديد مجلس المعايير المحاسبية والرقابية وديوان الرقابة المالية الاتحادي بإعادة النظر في النظام المحاسبي الموحد وبالاخص المصطلحات التي وردت فيه والإعتماد على المصطلحات التي جاء بها الإطار المفاهيمي لـ IASB لعام 2018م ومعايير الإبلاغ

(1) على الرغم من إستخدام مصطلح المطالبات (CLAIMS) في الإطار المفاهيمي لـ IASB لعام 2018 إلا أن هذا المصطلح لم يستخدم في التحديثات لعام 2020 الأخيرة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs.

المالي الدولية IFRSs للحاق بركب التطورات التي طرأت على مهنة المحاسبة اليوم وتعزيزها في العراق.

ب. من حيث طريقة العرض وثباتها Presentation and Stability

لاحظت الباحثة جملة من الفروقات بين مخرجات النظام المحاسبي الموحد ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs من ناحية شكل وعرض البيانات في القوائم المالية وهي كالآتي:

✓ إن قائمة المركز المالي تقدم بشكل جدول أو قائمة حسب رغبة الوحدة الاقتصادية بطريقة العرض، كذلك فإن معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs لا تشترط عرض القوائم المالية بتسلسل معين فمن الممكن عرض قائمة التدفقات النقدية وتليها في العرض قائمة المركز المالي، مع ضرورة أن تحافظ الوحدة الاقتصادية على طريقة عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من فترة إلى التي تليها. وبمقارنة ماتم ذكره مع النظام المحاسبي الموحد نلاحظ أن النظام قد ألزم الوحدات الاقتصادية بطريقة عرض قائمة الميزانية بشكل جدول وكذلك إشتراط بعرض بنود الميزانية وبنود الحسابات الختامية بتسلسل معين.

✓ كذلك هناك إختلاف جوهري بين كل من معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs ومخرجات النظام المحاسبي الموحد من حيث القوائم المالية التي يتم إعدادها، إذ نلاحظ أن كل من قائمة الدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية والتي تم توضيح كل منهما في المبحث السابق، هي قوائم ليس لها وجود ضمن النظام المحاسبي الموحد وهذا ما يؤثر وبشكل كبير على النتائج والمعلومات المقدمة في الوحدات الاقتصادية والتي تم إعداد حساباتها وفق النظام المحاسبي الموحد، إذ ظهرت هذه القوائم في ظل التضخم المتكرر والحاصل في أسواق رأس المال، لذلك أصبحت عملية إعادة التقييم أمر لا بد منه والتي تطرأ على الأصول غير المتداولة والاسهم والمشتقات المالية والعقود الأجلة وغيرها والتي يوضحها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS9 معيار الأدوات المالية، إذ أن وجود قائمة الدخل الشامل الآخر يحول دون توزيع جزء من رأس المال كأرباح، ويعود السبب في ذلك إلى أن فروقات إعادة التقييم للأصول غير المتداولة وفروقات ترجمة العملات، والتي ينتج عنها أرباح وهي في الحقيقة أرباحاً غير محققة ووفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs تذهب إلى قائمة الدخل الشامل الآخر ومن ثم إلى حقوق الملكية وبذلك يتم المحافظة على رأس المال، وفي حالة الخسارة فإن فرق إعادة التقييم يذهب إلى قائمة الربح أو الخسارة ضمن الجانب المدين تحت تسمية فروقات إعادة تقييم (خسائر) تطبيقاً لسياسة الحيطة والحذر. بينما وفق النظام المحاسبي الموحد فهي تعد أرباح أو خسائر حقيقية ومن الممكن أن يتم

التصرف بهذه الأرباح أو تعد كأرباح محتجزة، إذ يعالج النظام المحاسبي الموحد فروقات التغيرات بالعملة الاجنبية كإحتياطات تظهر في الجانب الأيسر من الميزانية.

✓ أولوية عرض الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة، حيث يلزم المعيار على العرض بالشكل الذي يوافر معلومات أكثر ملائمة، وحسب نوع النشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية، في حين أن الميزانية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد تستعرض الأصول غير المتداولة (الموجودات الثابتة) أولاً ومن ثم المتداولة وليس حسب توفير المعلومات كما لاحظناه في معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs.

✓ ركز الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على القوائم المالية ذات الغرض العام⁽¹⁾ (General Purpose Financial Statement) والتي ستعرض الحد الأدنى من المعلومات والبنود ذات الأهمية النسبية والتي فيما لو حذفت فإنها سوف تؤثر على إتخاذ القرار لذلك هنالك معلومات مالية وبنود سوف تظهر عند إعداد القوائم المالية وفق IFRSs والسبب يعود إلى الأهمية النسبية (Materiality) في تجميع وإظهار الحسابات، إذ أن بعض المعلومات غير ظاهرة بشكل تفصيلي في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد، على سبيل المثال قد يتم إدراج مبلغ الأصول غير المتداولة بالاجمالي في ميزانية الشركة العامة للسمنت الشمالية ولم يتم تفصيله إلى (عقارات، الآت ومعدات، وسائل نقل، عدد وقوالب، أثاث)، وهذا بدوره سوف يؤثر على قرارات المستفيدين وبالأخص فيما يتعلق بتجميع أو إظهار البنود الخاصة بالالتزامات، وعلى أثر ذلك ظهرت الخصائص النوعية للمعلومات⁽²⁾ المحاسبية والتي تطرق إليها للمرة الأولى مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB عام 1972م والتي عالجت موضوع الأهمية النسبية ومحاولة الوصول إلى معلومات أكثر شمولية يتم تقديمها في القوائم المالية لتزويد المستثمرين والمساهمين بالمعلومات من أجل حماية مصالحهم ومساعدتهم في عملية إتخاذ القرارات وإستمر موضوع الأهمية النسبية محل جدل حتى عام 1989م عند صدور معيار المحاسبة الدولي IAS1 الذي تضمن على معلومات تفصيلية لعرض بنود القوائم المالية.

-
- (1) سميت قوائم مالية ذات غرض عام لأنها تتكون من البيانات المالية الأساسية التي يمكن إستخدامها من قبل مجموعة واسعة من المستفيدين لمجموعة واسعة من الأنشطة وهي شكل من أشكال التقارير المالية.
- (2) يرتبط مبدأ الأهمية النسبية بالملائمة والموثوقية والاكتمال إذ لا بد أن تكون المعلومات الموجودة ملائمة في إتخاذ قرارات المستفيدين من القوائم المالية وأكثر موثوقية وأن تكون هذه المعلومات مكتملة من جميع النواحي بحيث تقدم نظرة حقيقية عن أعمال الوحدة الاقتصادية.

2. IAS7 قائمة التدفقات النقدية Statement of Cash Flows

إن الغرض من إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs هو عرض معلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية عن الفترة المالية التي تم إعداد القوائم المالية الأخرى عنها، وقد لاحظت الباحثة إن كشف التدفق النقدي هو قريب جداً بالشكل والمضمون لقائمة التدفقات النقدية المعدة وفق IFRSs، وقد حصرت الباحثة بعض نقاط الإختلاف بينهما بالاتي:

✓ نلاحظ أولاً هناك إختلاف بالتسمية، إذ يستخدم النظام المحاسبي الموحد إسم كشف التدفق النقدي، بينما يتم إستخدام تسمية قائمة التدفقات النقدية وفق معايير IFRSs، وبذلك فإن معايير IFRSs أعطت لهذه القائمة أهمية أكبر ومعنى أشمل من الكشف المالي، وعدتها قائمة من ضمن القوائم الرئيسة التي تقدم نهاية الفترة المالية ويطلع عليها المستخدمون من داخل الوحدة ومن خارجها، فضلاً عن إخضاعها للتدقيق من خارج الوحدة الاقتصادية.

✓ يتطلب المعيار IAS7 عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة لوحدة اقتصادية ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف الأنشطة المتعلقة بالتدفقات النقدية خلال فترة معينة إلى أنشطة تشغيلية وإستثمارية وتمويلية، ويتم إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق طريقتين: الطريقة المباشرة والتي تعد المفضلة، والطريقة غير المباشرة (الجعارات، 2015، 53).

وفي النظام المحاسبي الموحد كذلك يتم إعداد كشف التدفق النقدي وذلك حسب ماأقره مجلس المعايير المحاسبية والرقابية للقاعدة المحاسبية رقم(7)(كشف التدفق النقدي) وتهدف هذه القاعدة إلى توفير معلومات حول التدفق النقدي لمستخدمي القوائم المالية بقصد إيجاد أسس تساعد في تحديد وتقويم قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد النقد ومكافئاته ومجالات إستخدامه وتوقيتاته ودرجة التأكد من تحققه في المستقبل، ويتم تقسيم التدفقات النقدية حسب الأنشطة: التشغيلية والآستثمارية والتمويلية، كذلك يتم إعداد هذه القائمة وفق طريقتين: الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة ، على الرغم من هذا التشابه في إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية بين كل من معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs والنظام المحاسبي الموحد الا أنه هناك إختلافات في تصنيف الأنشطة إلى الأنشطة التشغيلية والتمويلية والإستثمارية وإختلافات أخرى، يمكن ملاحظتها في الفصل الرابع في الحالة العملية، حيث ستقوم الباحثة بإعداد قائمة التدفقات النقدية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs ومقارنتها مع كشف التدفق النقدي المعد وفق النظام المحاسبي الموحد وتسليط الضوء على الإختلاف بينهما.

3. IAS16 عقارات والالات ومعدات Property, Plant and Equipment

قدمت معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs معيار IAS16 لغرض تحديد المعالجة المحاسبية للعقارات والالات والمعدات فيما يخص إثبات الأصول غير المتداولة وتحديد مبالغها الدفترية وأعباء الاستهلاك وخسائر الهبوط التي يتم إثباتها فيما يتعلق بالعقارات والالات والمعدات، إذ يستطيع مستخدمو القوائم المالية الاستفادة من هذه المعلومات المقدمة. وعند مقارنة الباحثة، ماورد في هذا المعيار مع النظام المحاسبي الموحد لاحظت فروقات كبيرة بينهما ابتداءً من التسمية التي استخدمها النظام المحاسبي الموحد وهي (الموجودات الثابتة) بدلاً من العقارات والالات والمعدات، وإلى طرق المعالجة المحاسبية لها، ويمكن السبب في هذا الاختلاف كون أن هذا المعيار لا يقابله قاعدة محاسبية عراقية، أي أنه من الأساس لم يأخذ النظام بأي تفصيل من تفاصيل هذا المعيار وليس كما لاحظنا في معيار IAS7 التدفقات النقدية أن هناك الكثير من التصنيفات والمعالجات المحاسبية المتشابهة بين كل منهما. ويمكن استعراض هذه الاختلافات التي توصلت إليها الباحثة بالاتي:

- ✓ استخدم النظام المحاسبي الموحد مصطلح (الموجودات الثابتة) للتعبير عن الموجودات الثابتة الملموسة، في حين أن معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs استخدمت مصطلح العقارات والالات والمعدات أو الأصول غير المتداولة. وترى الباحثة أن استخدام المعيار لمصطلح الأصول غير المتداولة يعود إلى أن المعيار جاء خصيصاً لمعالجة العقارات والالات والمعدات، ولم يأت لمعالجة الأنواع الأخرى من الموجودات الثابتة مثل الموجودات الثابتة غير الملموسة، وكان المعيار موقفاً في إختياره للمصطلحات المحاسبية لان هناك معيار خاص بالموجودات الثابتة غير الملموسة IAS38.
- ✓ ميز النظام المحاسبي الموحد بين الحسابين (11) الموجودات الثابتة والحساب (12) مشروعات تحت التنفيذ اي الموجودات الثابتة التي لم تكتمل بعد، المذكوران في دليله المحاسبي، وبناءً على ذلك اختلفت المعالجة المحاسبية لكل منهما. في حين أن معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs لم تميز بينهما.
- ✓ حدد النظام المحاسبي الموحد طريقة واحدة لحساب الاستهلاك وهي طريقة القسط الثابت (إستخدام النسب المئوية⁽¹⁾)، في حين أن معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs سمحت بإستخدام أي طريقة من طرق الاستهلاك حسب إختيار الوحدة الاقتصادية المطبقة للمعايير مع ضرورة الإفصاح في القوائم المالية عن ذلك، وفي حالة تغيير الطريقة المستخدمة لحساب الاستهلاك، كذلك تفصح عن أي أثار للتغيرات التي حدثت

(1) حدد ديوان الرقابة المالية نسب مئوية لحساب الاستهلاك في الشركة العامة للسمنت الشمالية.

نتيجة التغيير. وعند إعادة تقييم عنصر ما، يتم التعامل مع الاستهلاك المتراكم في تاريخ إعادة التقييم وفقاً لأحدى الطريقتين: الأولى: يتم تعديل الاستهلاك المتراكم بشكل تناسبي للتغيير في إجمالي القيمة الدفترية وبالتالي يتم رفع القيمة الدفترية إلى القيمة الدفترية بعد إعادة التقييم. الثانية: وبموجب الطريقة الثانية يتم إستبعاد الاستهلاك المتراكم مقابل إجمالي القيمة الدفترية للأصل ويتم تحديث صافي القيمة الدفترية إلى المبلغ المعاد تقييمه (Perek,2016,31).

✓ إعتد النظام المحاسبي الموحد على تسجيل الموجودات الثابتة بتكلفتها التاريخية⁽¹⁾، ولم يجر عليها عملية إعادة تقييم، وهذا كان من أبرز الإختلافات بين معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs والنظام المحاسبي الموحد، والتي سيتم تناولها وفق معيار IAS16 في الجانب العملي.

✓ وفق النظام المحاسبي الموحد، وفي حالة وصول القيمة الدفترية للأصل غير المتداول إلى الصفر على الرغم من أن الأصل لا يزال يعمل فإنه يتم ترك قيمة واحد دينار قبل أن يتم إهلاكه بصورة كاملة للدلالة على أن الأصل لا يزال يعمل، في حين أن معايير (IFRSs, IASs) تلافت هذه المشكلة من خلال عمليات إعادة التقييم المتكررة للأصول غير المتداولة.

✓ اعتمدت معايير الإبلاغ المالي الدولية على إعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة الدخل الشامل الآخر لبيان وإظهار نتائج إعادة التقييم للأصول غير المتداولة، فإذا كانت قيمة إعادة التقييم للأصل أكبر من قيمته الدفترية، يتم الاعتراف بالفرق ضمن الدخل الشامل الآخر ويتم تسجيله ضمن فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية (أي لا يتم الاعتراف بها كجزء من ربح أو خسارة الفترة)، ومع ذلك إذا كان هناك إنخفاض سابق في إعادة التقييم تم الاعتراف به في الأرباح والخسائر المتعلقة بالأصل، فإن زيادة إعادة التقييم التي تم العثور عليها نتيجة لإعادة التقييم يتم الاعتراف بها كدخل ضمن الربح أو الخسارة إلى حد خسارة إعادة التقييم السابقة والتي تتجاوز الجزء المسجل في حقوق الملكية. أما إذا كانت قيمة إعادة التقييم لأصل أقل من قيمته الدفترية، يتم الاعتراف بخسارة إعادة التقييم لذلك الأصل ويتم تسجيل الفرق كخسارة في بيان الربح أو الخسارة إلى حد خسارة إعادة التقييم السابقة ويتم الاعتراف بما يتجاوز الجزء في الدخل الشامل الآخر ويتم تسجيله في جزء حقوق الملكية في قائمة المركز المالي، ومع ذلك إذا حدث

(1) التكلفة التاريخية للأصل عند حيازته أو إنشائه هي قيمة التكاليف المتكبدة في إقتناء أو إنشاء الأصل، بما في ذلك المقابل المدفوع للحصول على الأصل أو إنشائه بالإضافة إلى تكاليف المعاملة.

إنخفاض نتيجة لإعادة التقييم في السنوات اللاحقة للاعتراف بفائض إعادة التقييم، فقد لا يتم الاعتراف بالمبلغ بوصفه مصروفاً حتى يتم استخدام فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية بالكامل. ويدرج فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية كبنء منفصل حتى يتم الغاء الاعتراف بالفائض (عندما يتم التخلص من الأصل أو عندما لا يتوقع منافع اقتصادية مستقبلية منه)، فعند الاستبعاد يمكن تحويل فائض إعادة التقييم الذي يتم تسجيله كبنء منفصل ضمن حقوق الملكية إلى الأرباح المحتجزة في حدود الفرق بين مبلغ الاستهلاك الأصلي ومبلغ الاستهلاك بعد إعادة التقييم عندما لا يزال الأصل قيد الاستخدام ويجب أن يتم هذا التحويل مباشرة من خلال الأرباح المحتجزة دون أي إقرار في الربح أو الخسارة. لا يوجد حسابات متقابلة مدينة ودائنة وفق معايير IFRSs، والتي تظهر ضمن قائمة الميزانية⁽¹⁾ المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد والتي تعد حسابات سيطرة وضعها النظام المحاسبي الموحد لتسهيل حساب الفروقات والتغيرات في بعض البنود والتي تسمى عادة قيد مراقبة أو قيد نظامي، وترى الباحثة أن هذا الحساب يعد ذات فائدة وقد إمتاز بها النظام المحاسبي الموحد في الإشارة إلى الحسابات التي لاتزال مفتوحة ولفت نظر المستفيدين من القوائم المالية إليها لذلك من الجيد ادراج هذا الحساب مرة أخرى ضمن قائمة المركز المالي المعدة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs وفي كلا الجانبين الدائن والمدين من القائمة. وفيما يأتي جدول يوضح الفروقات بين قائمة المركز المالي والنظام المحاسبي الموحد ، باعتبارها من اكثر القوائم تأثراً.

الجدول (8)

قائمة المركز المالي وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs والنظام المحاسبي الموحد
قائمة المركز المالي / الميزانية

إسم البند	معايير IFRSs	النظام المحاسبي الموحد
الموجودات الثابتة (الأصول غير المتداولة)	<ul style="list-style-type: none"> • استخدام مصطلح عقارات والآت ومعدات • تقاس الأصول غير المتداولة بالقيمة الدفترية⁽²⁾ وتخضع لعملية إعادة التقييم وفق مانص عليه المعيار. 	<ul style="list-style-type: none"> • استخدام مصطلح الموجودات الثابتة. • تسجل بالتكلفة التاريخية مطروحاً منها الاستهلاك المتراكم، دون إجراء عملية إعادة التقييم • حدد النظام طريقة القسط الثابت أو النسب المئوية في عملية حساب

(1) لم تظهر الحسابات المتقابلة المدينة والدائنة في ميزانية الشركة العامة للسمنت الشمالية وإنما ظهرت في ميزانية الشركة العامة للسمنت العراقية.

(2) القيمة الدفترية وهي قيمة الموجود عند الشراء مطروحاً منها تكلفه الاستهلاك ومجمع خسائر هبوط الموجود.

إسم البند	معايير IFRSs	النظام المحاسبي الموحد
	<ul style="list-style-type: none"> • استخدام طرق مختلفة للاستهلاك، بشرط الإفصاح عن ذلك، والثبات في استخدامها. • لا يوجد حساب مستقل لمشروعات تحت التنفيذ وفق IFRSs وإنما هو ضمن الأصول غير المتداولة. • الحسابات المتقابلة المدينة لا يوجد لها ضمن معايير IFRSs وإنما تكون موزعة على الحسابات الخاصة بها. 	<ul style="list-style-type: none"> • حساب (12) في الدليل المحاسبي هو حساب مشروعات تحت التنفيذ وهو الأصول التي لم تكتمل بعد أو خطوط الإنتاج التي لم يتم تشغيلها بعد. • الحسابات المتقابلة المدينة هي حسابات سيطرة توضع ضمن الأصول في الجانب المدين من الميزانية.
راس المال	لا يوجد إختلاف	لا يوجد إختلاف
الالتزامات (المطالبات)	الحسابات المتقابلة الدائنة ليس لها وجود ضمن معايير IFRSs	الحسابات المتقابلة الدائنة تدرج ضمن الالتزامات في الجانب الأيسر من الميزانية.
حقوق الملكية	بعض بنود الدخل الشامل التي تظهر ضمن حقوق الملكية بالقيمة العادلة	لا يوجد لبنود الدخل الشامل الآخر ضمن قائمة الميزانية

الجدول من إعداد الباحثة بالإعتماد على:

- ديوان الرقابة المالية (2011)، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الثانية، بغداد.
- www.ifrs.org

إن الفروقات التي تم إدراجها في الجدول آنفاً هي ليست جميع الإختلافات بين IFRSs والنظام المحاسبي الموحد على سبيل الحصر، وإنما هي جزء يسير من إختلافات أخرى قد تشمل معايير أخرى هي خارج نطاق دراستنا هذه.

4. IAS34 التقرير المالي الاولي Interim Financial Reporting

لاحظت الباحثة عند إطلاعها على القوائم والتقارير المالية المعدة في الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة، عدم قيامها بإعداد تقارير أولية، وذلك لعدم وجود أي توجيه من قبل النظام المحاسبي الموحد أو ديوان الرقابة المالية الاتحادي، بإعداد تقارير مالية أولية، وعدم وجود قاعدة محاسبية تقابل هذا المعيار بالرغم من الأهمية البالغة لها لذلك فإن تأثير معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs على النظام المحاسبي الموحد فيما يخص هذا المعيار، هو إستحداث هذه التقارير المذكورة آنفاً وإعدادها وفق ما جاء به معيار IAS34.

لذلك ترى الباحثة بضرورة إعداد هذه التقارير (قائمة المركز المالي مختصرة، قائمة الربح أو الخسارة مختصرة، قائمة الدخل الشامل الآخر مختصرة، قائمة التدفقات النقدية مختصرة،

- قائمة التغيرات في حقوق الملكية مختصرة) في الشركة العامة للسمنت الشمالية إذ ستبين الباحثة الية إعداد هذه القوائم في الجانب العملي مع مراعاة الآتي:
- ✓ إن إعداد القوائم المالية الأولية من الممكن أن يكون على شكل قوائم كاملة أو قوائم مختصرة، ولايسمح المعيار بإعداد جزء من هذه القوائم وترك القوائم الأخرى، على سبيل المثال لايجوز إعداد قائمة المركز المالي مختصرة وترك باقي القوائم.
 - ✓ ضرورة التركيز على البنود ذات الأهمية النسبية اثناء إعداد وعرض القوائم المالية المختصرة.
 - ✓ ضرورة استخدام السياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية المختصرة ذاتها التي يتم استخدامها في إعداد القوائم المالية الرئيسية.
 - ✓ يجب أن تتضمن القوائم المالية المختصرة بيانات الفترة الحالية بشكل متناظر مع بيانات الفترة السابقة.
 - ✓ في حالة إعداد التقرير الأولي السنوي أو الربع سنوي لقائمة المركز المالي فإن السنة المقارنة ستكون مقارنة للارصدة النهائية للفترة السابقة، أما باقي القوائم كقائمة الربح أو الخسارة أو قائمة التدفقات النقدية أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية الأولية فإنها ستعرض مقارنة مع الفترة ذاتها للسنة السابقة، والسبب في ذلك يعود إلى أن قائمة المركز المالي هي قائمة أرصدة فإن المنفعة في المقارنة ستكون أكبر في حالة المقارنة مع الأرصدة النهائية للفترة السابقة.
 - ✓ ضرورة إلحاق هذه القوائم المختصرة بكشوفات تفسيرية تحدد الفترات الدورية التي سيتم تقسيم السنة المالية على أساسها والسياسات المحاسبية المتبعة في إعداد هذه القوائم وغيرها من المعلومات التي يتعذر الإفصاح عنها في القوائم المختصرة المقدمة.
 - ✓ التركيز على البنود الموسمية الخاصة بالوحدة الاقتصادية إن وجدت.

5. IFRS1 تبني معايير الإبلاغ المالي لأول مرة Frist-time Adoption of IFRSs

يهدف معيار IFRS1 لعرض الإجراءات والقواعد والمتطلبات الأساسية الواجب إثباتها من قبل الوحدة الاقتصادية التي كانت تطبق معاييرها المحلية وسوف تنتقل إلى تطبيق معايير IFRSs للمرة الأولى، لذلك فإن تأثير انعكاس معيار IFRS1 على مخرجات النظام المحاسبي الموحد سوف يتمثل بالمتطلبات الآتية:

- ✓ يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعد وتعرض قائمة مركز مالي إفتتاحية معدة وفق معايير IFRSs في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي وتعد هذه هي نقطة البداية.(IFRS1, Pr6) وبذلك تكون القوائم التي تعدها الوحدة الاقتصادية المطبقة لمعايير IFRSs هي: ثلاث قوائم مركز مالي، وقائمتان للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر،

- وقائمتان للتدفقات النقدية، وقائمتان للتغيرات في حقوق الملكية والإيضاحات المتعلقة بها بما في ذلك المعلومات المقارنة لجميع القوائم المعروضة. (IFRS1, Pr21)
- ✓ إعادة تصنيف بعض البنود طبقاً لمتطلبات معايير IFRSs وما يتعلق منها بالقياس المحاسبي بالإضافة إلى كيفية معالجة الفروقات الناجمة عن تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS1, Pr10).
- ✓ إستبعاد الأصول والالتزامات التي لا تعترف بها متطلبات معايير IFRSs من قائمة مركزها المالي وإقبالها في حساب الأرباح والخسائر المحتجزة في بداية العام (IFRS1, Pr10).
- ✓ الاعتراف بالفروقات الناتجة عن إختلاف السياسات المحاسبية بين النظام المحاسبي ومعايير IFRSs في حقوق الملكية (الأرباح المحتجزة) (IFRS1, Pr11).
- ✓ يجب أن تكون تقديرات الوحدة الاقتصادية التي تتم وفقاً لمعايير IFRSs في تاريخ التحول متفقة مع التقديرات التي تمت لنفس التاريخ وفق النظام المحاسبي الموحد
- ✓ بالإضافة إلى متطلبات أخرى كالالتزام بالسياسات المحاسبية، والاتفاق في التقديرات المحاسبية (أسعار السوق وأسعار الفائدة وغير ذلك) (IFRS1, Pr16).

الفصل الرابع
إعداد وعرض القوائم المالية للشركة العامة
للسمنت الشمالية وفق متطلبات معايير الإبلاغ
المالي الدولية

**Preparing and presenting the financial statements of The
Northern cement state company in accordance with the
requirements of international financial reporting standards**

المبحث الأول: الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة
المبحث الثاني: تطبيق معايير الإبلاغ المالي المنتقاة على القوائم المالية في
الشركة العامة للسمنت الشمالية.

المبحث الاول
الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة
Entity As Case Study

تمهيد

يتناول هذا المبحث نبذة عامة عن الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة(الشركة العامة للسمنت الشمالية) وهيكلها التنظيمي بالإضافة الى طبيعة النظام المحاسبي الموحد المستخدم وبالتحديد مخرجات هذا النظام المتكونة من قوائم وكشوفات مالية وتقارير اخرى والتي تعد محور هذه الدراسة ل يتم مقارنتها ومواءمتها مع القوائم المالية وفق معايير IFRSs فيما بعد.

اولاً: نبذة عامة Overview

إسم الشركة: الشركة العامة للسمنت الشمالية

الموقع: العراق، نينوى

تأسست الشركة العامة للسمنت العراقية بعد إندماج شركات الإسمنت الثلاث (الشمالية، العراقية، الجنوبية) في 2016/1/1 حسب قرار مجلس الوزراء المرقم(360) لعام 2015، وهي إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن العراقية وهي وحدة اقتصادية ممولة ذاتياً وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والاداري لتحقيق الأهداف المرسومة لها بموجب النظام الداخلي، ويحكمها قانون الشركات العامة رقم(22) لعام 1997م. وتأسست الشركة العامة للسمنت الشمالية بعد إندماج شركة إسمنت الرافدين الاهلية التي تأسست بتاريخ 1965/4/20 ونتيجة التغييرات الادارية والسياسية والاقتصادية طيلة العقود الماضية مرت الشركة بعدة تغييرات ادارية نتيجة إضافة خطوط إنتاجية أو الحاق أو فصل معامل إنتاجية اخرى من ادارتها وتبعاً لذلك تغير إسم الشركة خلال فترات مختلفة: www.Iraqi Cement State Co.

1. 1964-1953 شركة سمنت الرافدين المحدودة.
 2. 1970-1965 شركة سمنت الموصل المؤممة.
 3. 1975-1971 الشركة العامة للسمنت في الموصل.
 4. 1978-1976 الشركة العامة للمواد البنائية في الموصل.
 5. 1981-1979 المنشأة العامة للمواد البنائية في الموصل.
 6. 1986-1982 المنشأة العامة للسمنت في نينوى.
 7. 1997-1987 المنشأة العامة للسمنت الشمالية.
 8. 2015-1998 الشركة العامة للسمنت الشمالية.
- وستكون الشركة العامة للسمنت الشمالية هي الوحدة الاقتصادية موضوع دراستنا هذه، أما المعامل التابعة للشركة العامة للسمنت الشمالية هي:

✓ **معمل سمنت الرافدين بادوش القديم:**

اسم المعمل: معمل سمنت الرافدين
الموقع: محافظة نينوى/ الموصل/ ناحية حميدات
نوع الإنتاج: سمنت بورتلاندي إعتيادي
عدد خطوط الإنتاج: 2
الطاقة التصميمية: (225,000) طن سنوياً
تاريخ التأسيس: 1956م
بدء الإنتاج: 1975م
الشركة المنفذة : KRUPP-POLYSIOS الالمانية

طريقة التصنيع: الطريقة الرطبة

✓ **معمل سمنت بادوش التوسيع:**

إسم المعمل: معمل سمنت بادوش التوسع
الموقع: محافظة نينوى/ الموصل/ ناحية حميدات
نوع الإنتاج: سمنت بورتلاندي إعتيادي
عدد خطوط الإنتاج: 1
الطاقة التصميمية: (1,000,000) طن سنوياً
تاريخ التأسيس: 1983م
بدء الإنتاج: 1986م
الشركة المنفذة : FCB الفرنسية، IHI Corporation اليابانية

طريقة التصنيع: الطريقة الجافة

✓ **معمل سمنت حمام العليل الجديد:**

إسم المعمل: معمل سمنت حمام العليل الجديد
الموقع: محافظة نينوى/ الموصل/ ناحية حمام العليل
نوع الإنتاج: سمنت بورتلاندي إعتيادي
عدد خطوط الإنتاج: 1
الطاقة التصميمية: (400,000) طن سنوياً
تاريخ التأسيس: 1977م
بدء الإنتاج: 1979م
الشركة المنفذة : FCB الفرنسية

طريقة التصنيع: الطريقة الرطبة

✓ **معمل سمنت الحدباء(حمام العليل القديم):**

إسم المعمل: معمل سمنت الحدباء

الموقع: محافظة نينوى/ الموصل/ ناحية حمام العليل

نوع الإنتاج: سمنت بورتلاندي إعتيادي(سمنت مقاوم للاملاح الكبريتية واطئ القلوية)

عدد خطوط الإنتاج: 2

الطاقة التصميمية:(225,000) طن سنوياً

تاريخ التأسيس: 1960م

بدء الإنتاج: الخط الاول: 1963م، الخط الثاني: 1973م

الشركة المنفذة : FCB الفرنسية

طريقة التصنيع: الطريقة الرطبة

✓ **معمل سمنت سنجار :**

إسم المعمل: معمل سمنت سنجار

الموقع: محافظة نينوى/ الموصل/ قضاء سنجار

نوع الإنتاج: سمنت بورتلاندي إعتيادي

عدد خطوط الإنتاج: 2

الطاقة التصميمية:(2,000,000) طن سنوياً

تاريخ التأسيس: 1986م

بدء الإنتاج: 1988م

الشركة المنفذة : UZINE- IMPORT الرومانية

طريقة التصنيع: الطريقة الجافة

ويشمل المعامل الاتية:

- معمل الاكياس الورقية ملحق بمعمل سمنت الرافدين.
- معمل النورة ملحق بمعمل سمنت الحدباء.
- معمل الاعمدة الكونكريتية والحلان.

ثانياً: النظام الداخلي للشركة العامة للسمنت الشمالية⁽¹⁾

تهدف الشركة إلى الاسهام في دعم الاقتصاد الوطني في مجال إنتاج السمنت بكافة انواعه والمواد الانشائية والتكميلية ومواد التعبئة والتغليف والمواد المساعدة الاخرى لبلوغ اعلى مستوى من النمو في العمل والانتاج واعتماد مبدأ الحساب الاقتصادي وكفاءة استثمار الاموال العامة وفعاليتها في تحقيق أهداف الدولة ورفع مستويات الاداء.

أما مهام الشركة فهي:

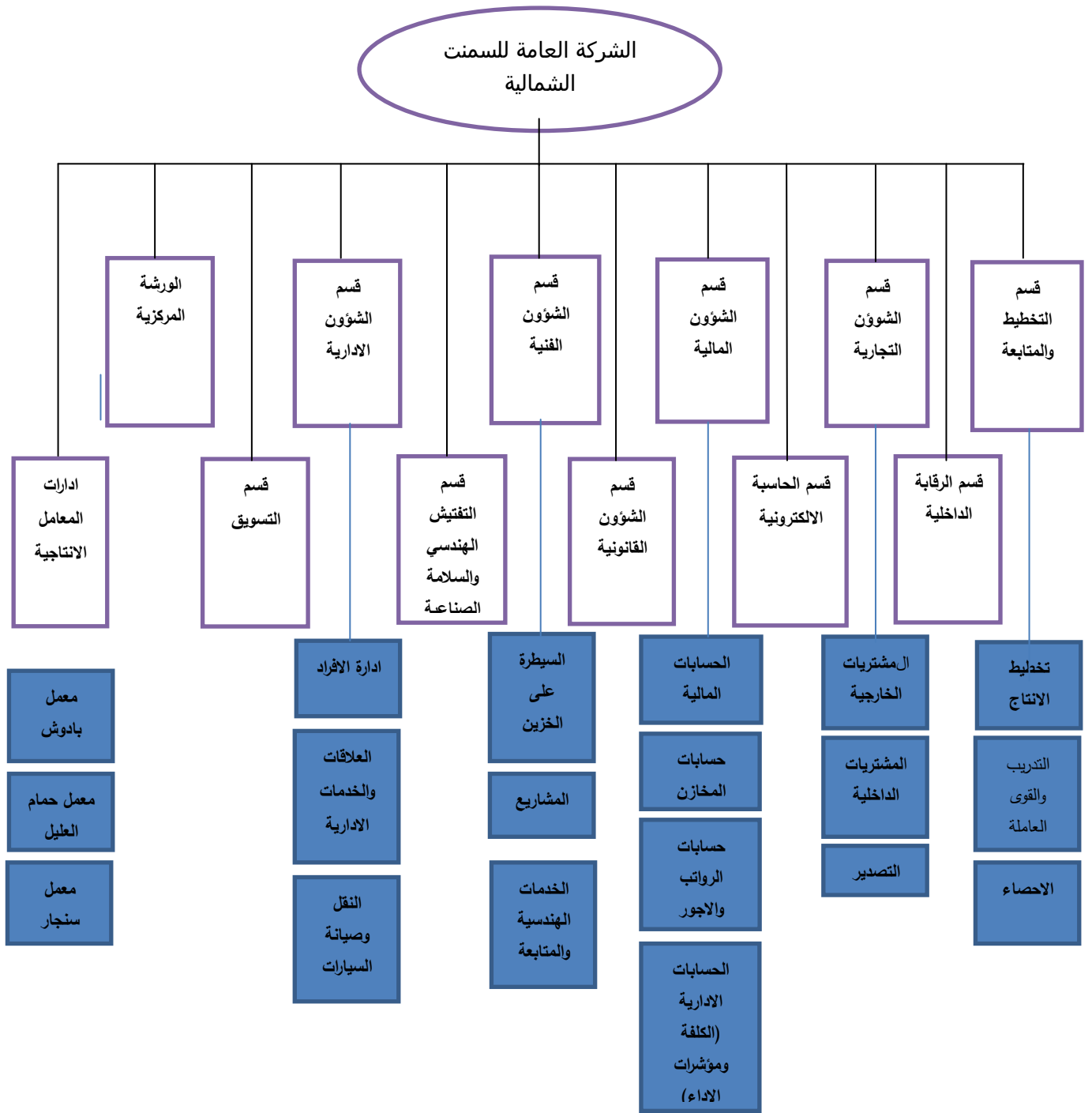
- إنتاج كافة أنواع السمنت بما فيها البورتلاندي الاعتيادي والسمنت المقاوم للأملح والسمنت العالي النعومة وواطي القلوبات إضافة إلى إنتاج المواد الانشائية التكميلية ومواد التعبئة والتغليف لمنتجات الشركة كالاكياس الورقية أو البلاستيكية لاغراضها أو لحساب جهات اخرى .
- تطوير وتوسيع المعامل والخطوط الإنتاجية القائمة واقامة المشاريع والخطوط المكملة لها والجديدة.
- شراء واستيراد وإنتاج مستلزمات الإنتاج أو اي مواد اخرى تدخل ضمن إنتاجها أو احتياجاتها.
- تسويق إنتاجها داخل القطر وخارجه.

ثالثاً: الهيكل التنظيمي للشركة العامة للسمنت الشمالية

Organizational of the Northern Cement State Company

تتكون الشركة العامة للسمنت الشمالية من عدة اقسام وشعب متفرعة من هذه الاقسام، ويبين الشكل الاتي الارتباط الاداري بين هذه الاقسام والشعب:

(1) صدر هذا التشريع من قبل عدنان عبد المجيد وزير الصناعة والمعادن وتم نشره في الجريدة الرسمية، عنوان التشريع: النظام الداخلي للشركة العامة للسمنت الشمالية والمرقم 38 بتاريخ 2000/1/1م.



الشكل (2)

الهيكل التنظيمي للشركة العامة للسمنت الشمالية

المصدر: الشركة العامة للسمنت الشمالية وكما ورد في التشريع رقم (38) لعام 2000م (القوانين والتشريعات العراقية).

رابعاً: الشهادات الدولية International Certificates

تعد منتجات الشركة العامة للسمنت الشمالية من السمنت العادي والمقاوم وسمنت التحشية فائق النعومة والذي يستخدم لأغراض التحشية في سد الموصل مطابق للمواصفات المعتمدة ومضمونة النوعية من خلال الفحوصات المختبرية الدورية والتجارب الميدانية إضافة إلى خبرة الكوادر العاملة وجودة المواد الأولية المتوفرة محلياً الداخلة في صناعة السمنت، علماً بأن معامل سمنت بادوش والتوسيع والجديد حاصلة على علامة الجودة العراقية من الجهاز المركزي للتقييس والسيطرة النوعية، وفي عام 2015م تم حصول الشركة العامة للسمنت الشمالية وكافة معاملها على شهادة المطابقة (IOS9001:2015)⁽¹⁾ بعد إكمال عملية التدقيق وعدم تسجيل اي حالة عدم مطابقة للمواصفات القياسية للنظام المطبق والتي منحت إلى مقر الشركة العامة للسمنت الشمالية ومعاملها من قبل جهة (ESYD) المعتمدة من جهة الإعتماد الدولية والمسجلة في منتدى الإعتماد الدولي المنح الدولية (TUA AUSTRIA HELLAS)، إن هذا الانجاز يعد قياس واقعي لنجاح الشركة العامة للسمنت الشمالية المتحقق على أسس علمية وفنية في كافة المجالات ومنها التطبيق الكامل لمتطلبات نظام ادارة الجودة بمايضمن اثبات قدرة الشركة العامة للسمنت الشمالية على أن تقدم وبشكل مستمر منتج يلبي متطلبات الزبون والمتطلبات التنظيمية المعمول بها وتعزيز رضا الزبون من خلال التطبيق الفعال للنظام وعمليات التحسين المستمر، كذلك كانت قد حصلت الشركة على شهادة شركة (TREVI)⁽²⁾ الايطالية العالمية بعد نجاح فحص منتج معمل سمنت الحدباء في شركة (TREVI) الايطالية والتي اثبتت مطابقة المنتج لجميع الفحوصات المختبرية والميدانية بجودة عالية (www.ncsciraq.gov.iq).

خامساً: النظام المحاسبي الموحد في الشركة العامة للسمنت الشمالية UAS of The Northern Cement State Company

يعرف النظام المحاسبي الموحد "بأنه خطة تتمثل بمجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل القوائم المالية على مستوى الوحدة الاقتصادية وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية في إطار موحد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف والمعالجات المحاسبية لخدمة أهداف معينة". (ديوان الرقابة المالية، 2011، 9).

وإن نطاق تطبيق النظام المحاسبي الموحد هو الوحدات الاقتصادية الإنتاجية وشركات القطاع الخاص بالإضافة إلى بعض الوحدات الحكومية الخدمية، ويمكن تحديد الجهات التي عملت على تطبيق النظام المحاسبي الموحد بما يأتي: الشركات العامة، الشركات المختلطة، شركات القطاع الحكومي، شركات القطاع الخاص، المكاتب الاستشارية (العامري، 2020، 13).

(1) شهادة الايزو الملحق (3)

(2) شهادة شركة TREVI الملحق (4)

ويعتمد النظام المحاسبي على مقومات أساسية والتي تعد مدخلات للنظام المحاسبي وتمثل، بالمجموعة المستندية، المجموعة الدفترية، الدليل المحاسبي، القوائم والتقارير المالية والموازنات التخطيطية، والتي من خلالها يمكن للوحدة الاقتصادية حصر وتسجيل وتبويب كافة العمليات المالية المتعلقة بنشاطها بهدف استخراج القوائم المالية والحسابات الختامية وفقاً لمتطلبات النظام وكذلك إظهار حقوق والتزامات الوحدة تجاه الغير (ديوان الرقابة المالية، 2011، 13)

وتجدر الإشارة الى أن الفروض والمبادئ الخاصة بالنظام المحاسبي الموحد تتسجم إنسجاماً كبيراً مع الفروض والمبادئ الخاصة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs، والسبب يعود إلى أن كلاًهما قد إستسقا من ذات المنبع وهو الإطار المفاهيمي المحاسبي، وهذا التشابه سوف يساعد في التقدم خطوة نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs مع ضرورة الاخذ بالتسميات الحديثة التي جاء بها الإطار المفاهيمي المحاسبي لعام 2018م والتي لم يأخذ بها النظام بسبب القصور في التحديث الذي عانى منه لفترة طويلة.

وعلى الرغم من أن مدخلات النظام المحاسبي الموحد ليست ضمن نطاق دراستنا الا أن رأي الباحثة بالمجموعة المستندية والمجموعة الدفترية أنها لا تختلف عن ماجاءت به IFRSs، أما الدليل المحاسبي فهو مختلف كلياً عن محتوى معايير IFRSs، أو يمكننا القول أن النظام المحاسبي الموحد قد استحدث هذا الدليل لخدمته في توحيد الحسابات ولتلبية متطلبات المحاسبة القومية، أما مخرجات النظام المحاسبي والتي تتمثل بالميزانية العامة وكشف العمليات الجارية وكشف التدفق النقدي وكشف القيمة المضافة وتوزيعها بالأضافة إلى كشوفات اضافية وتقارير داخلية فهي مختلفة إلى حد ما عما تقدمه معايير IFRSs من قوائم وتقارير مالية وايضاحات وسوف تركز الباحثة على القوائم والتقارير المالية بشئ من التفصيل باعتبارها جزء مهم من مخرجات النظام المحاسبي الموحد والذي بدوره يعد محور دراستنا هذه والأتي عرض لهذه القوائم والكشوفات المالية كذلك التقارير التي تعد في الشركة العامة للسمنت الشمالية:

1. الميزانية العامة Balance sheet

تعد الميزانية من القوائم المالية الختامية التقليدية والتي الزمت المبادئ والقواعد المحاسبية بإعدادها في نهاية كل فترة مالية، إذ تعكس الميزانية الاحداث المالية المتكونة من مصادر الاموال وإستخدامها من قبل الوحدة الاقتصادية في لحظة زمنية معينة، اي في لحظة إعداد هذه القائمة. اختلفت الميزانية العامة في أغلب النظم المحاسبية في دول العالم حول تبويب وتسمية عناصرها، دون الإختلاف في المبدأ العام وهو إعدادها نهاية الفترة المالية. (العامري، 2020، 255-275)

2. حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع

Account of Production, Trading, Profit and Loss & Distribution

يعد هذا الحساب من الحسابات التقليدية في نظم المحاسبة العادية ويقابل هذا الحساب حساب التشغيل والمتاجرة التقليدي ويستخدم في تقييم اداء وظيفتي الإنتاج والتسويق في الوحدة الاقتصادية، اما حساب الأرباح والخسائر فيتمثل الهدف الاساس في الوصول الى الأرباح القابلة للتوزيع أو الخسائر المتحققة.

3. حساب العمليات الجارية: Calculation of Current Operation

يعد حساب العمليات الجارية، حساب نتيجة اجمالي، يتم فيه اظهار نتيجة اعمال الوحدة الاقتصادية من عجز أو فائض خلال فترة زمنية معينة. ويتم اقبال إستخدامات الوحدة الاقتصادية في الجانب المدين منه واقبال موارد الوحدة الاقتصادية في الجانب الدائن منه بعد اجراء التسويات الجردية اللازمة، وذلك لكي يتم اظهار نتيجة اعمال الوحدة الاقتصادية من فائض أو عجز خلال فترة زمنية معينة. ويقسم هذا الحساب الى ثلاث مراحل: (العامري، 2020، 304)

المرحلة الأولى

تعد هذه المرحلة عن الموارد المتولدة عن النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية ومايقابلها من أعباء تتحملها على هذه الموارد أي الإستخدامات، وتقابل هذه المرحلة حساب الإنتاج الذي يقوم بإعداده قطاع الاعمال على المستوى القومي، وتشمل هذه المرحلة حسابات الإستخدامات من جانب، ومن الجانب الاخر حسابات الموارد، ورصيد هذه المرحلة يمثل فائض أو عجز النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية.

المرحلة الثانية

في هذه المرحلة يتم توضيح كيفية تصرف الوحدة الاقتصادية في الفائض عن النشاط الجاري والايرادات التي تحققت من أوجه أنشطة أخرى عرضية، إذ يقفل فيها كل من المصروفات التحويلية والمصروفات الأخرى، كذلك الايرادات التحويلية والايرادات الأخرى، وهي بنود لاترتبط بالنشاط الجاري للوحدة الاقتصادية، فضلاً عن حسابات النتيجة المتقابلة المدينة. ورصيد هذه المرحلة يظهر الفائض القابل للتوزيع.

المرحلة الثالثة

أما في هذه المرحلة فيتم توضيح الفائض القابل للتوزيع وبيان الفائض الموزع والفائض المحتجز وفقاً للقوانين النافذة بخصوص توزيع الأرباح في الوحدات الاقتصادية.

4. كشف التدفق النقدي Cash Flows Statement

يبين كشف التدفق النقدي المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية خلال فترة معينة وتصنف التدفقات النقدية الى تدفقات من الأنشطة التشغيلية وتدفقات من الأنشطة التمويلية وتدفقات من الأنشطة الإستثمارية، ويمكن التعرف على فوائد كشف التدفقات النقدية من النقاط الآتية: (حميدات، 2019، 70)

- تزويد المستخدمين بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم التغيرات في صافي أصول الوحدة الاقتصادية وهيكلها المالي (بما في ذلك سيولة الوحدة وقدرتها على الوفاء بالديون) وقدرتها على التأثير على مبالغ التدفقات النقدية وتوقيتها لاجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة اي درجة المرونة المالية فمعلومات التدفق النقدي مفيدة في تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد النقدية ومايعادلها.

- تساعد المستخدمين على تطوير نماذج لتقدير ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لوحدات اقتصادية مختلفة.

- تحسن قابلية المقارنة بين تقارير الاداء لعدة وحدات اقتصادية لانها تستبعد الاثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات والاحداث، باعتبارها تركز على الأساس النقدي وليس على أساس الاستحقاق.

- تعطي مؤشر لمبالغ وتوقيت ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية .

5. كشف اجمالي القيمة المضافة وتوزيعها

Added value Statement and Distribution

يقصد بالقيمة المضافة: هي بيان مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في الاقتصاد القومي بصورة فعلية. لذلك يعتبر كشف القيمة المضافة من الكشوفات المهمة التي يلزم النظام المحاسبي الموحد بإعدادها من قبل الوحدة الاقتصادية، وذلك لغرض تقييم ادائها ومعرفة مدى المساهمة الفعلية للوحدة الاقتصادية في إضافة اقيام جديدة للاقتصاد القومي، وبذلك يمكن الحكم على كفاءة وفاعلية الوحدة الاقتصادية وتميزها عن نظيراتها داخل الاقتصاد القومي. لذلك فقد اكد النظام المحاسبي الموحد على الزامية إعداد كشف القيمة المضافة وتوزيعها، إذ يعد من الكشوفات المهمة في العمل المحاسبي لاغراض تقييم اداء الوحدات الاقتصادية. ويتم حساب القيمة المضافة بطريقتين: الأولى استخراجية وتعني استخراج القيمة المضافة من الفرق بين الموارد (1) ومستلزمات الإنتاج الوسيطة (2)، اما الطريقة الثانية فهي تجميعية وتعني تجميع عوائد عوامل الإنتاج المساهمة في العملية الإنتاجية. (العمرى، 2020، 267)

6. كشوفات توضيحية مرفقة Explanatory Statements are Attached

يتضمن النظام المحاسبي الموحد الكشوفات التوضيحية المرفقة الآتية والتي تعتبر كشوفات تحليلية إضافية تفيد في تفسير وتوضيح لبعض المعلومات التي

وردت في القوائم المالية لكن بشيء من التفصيل، وكل وحدة اقتصادة تقوم باعداد الكشوفات التي تتعلق بنشاطها فليس من الضرورة أن تقوم باعداد جميع الكشوفات الواردة في النظام المحاسبي الموحد، والأتي الكشوفات التحليلية الاضافية التي يتم إعدادها في الشركة العامة للسمنت الشمالية:

1. كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها.
2. كشف مشروعات تحت التنفيذ
3. كشف المخزون.
4. كشف القروض المستلمة والممنوحة.
5. كشف المدينون وكشف اجمالي الارصدة المدينة.
6. كشف النقود.
7. كشف الاحتياطات.
8. كشف الدائون وكشف اجمالي الارصدة الدائنة.
9. كشف دائنو توزيع الأرباح.
10. كشف الرواتب والاجور.
11. كشف المستلزمات السلعية.
12. كشف المستلزمات الخدمية.
13. كشف الإستخدامات الاخرى.
14. كشف ايرادات النشاط الجاري.
15. كشف الايرادات التحويلية والاخرى.
16. كشف توزيع الإستخدامات على مراكز التكلفة.
17. كشف المزاي العينية.
18. كشف مقارنة الأرقام الرئيسية في الحسابات الختامية للسنوات الخمس الاخيرة.
19. كشف تكوين راس المال الثابت والاجمالي والتغيير في المخزون.
20. كشف توزيع الفائض للسنة المالية.

7. التقارير والمعلومات Reports and Information

تقدم الشركة العامة للسمنت الشمالية بالأضافة الى القوائم والكشوفات المالية تقارير داخلية متمثلة بتقرير الادارة وتقارير خارجية متمثلة بتقرير مدقق الحسابات من قبل ديوان الرقابة المالية، وتعد التقارير المالية وسيلة الادارة الاساسية للتواصل مع الاطراف المهتمة بأنشطة الوحدة الاقتصادية، فمن خلال تلك التقارير يمكن لهذه الاطراف التعرف على العناصر الاساسية المؤثرة على المركز المالي للوحدة الاقتصادية وماحقته من نتائج.

وقد حدد ديوان الرقابة المالية الاتحادي متطلبات إنجاز البيانات المالية للادارات الممولة ذاتياً والمطبقة للنظام المحاسبي الموحد وفق نماذج معينة تم تحديدها من قبل الديوان، يتم اعداد هذه المتطلبات بشكل كشوفات توضيحية وتقارير مرفقة للقوائم المالية الرئيسية، بالإضافة الى ذلك هناك امور اخرى يتم تقديمها من قبل الوحدة الاقتصادية مثل: (1)

أ. تقديم جدول بالدعاوى المقامة على الوحدة الاقتصادية ومبالغها والدعاوى المقامة من قبلها على الغير ومبالغها المحسومة وغير المحسومة لغاية 12/31.

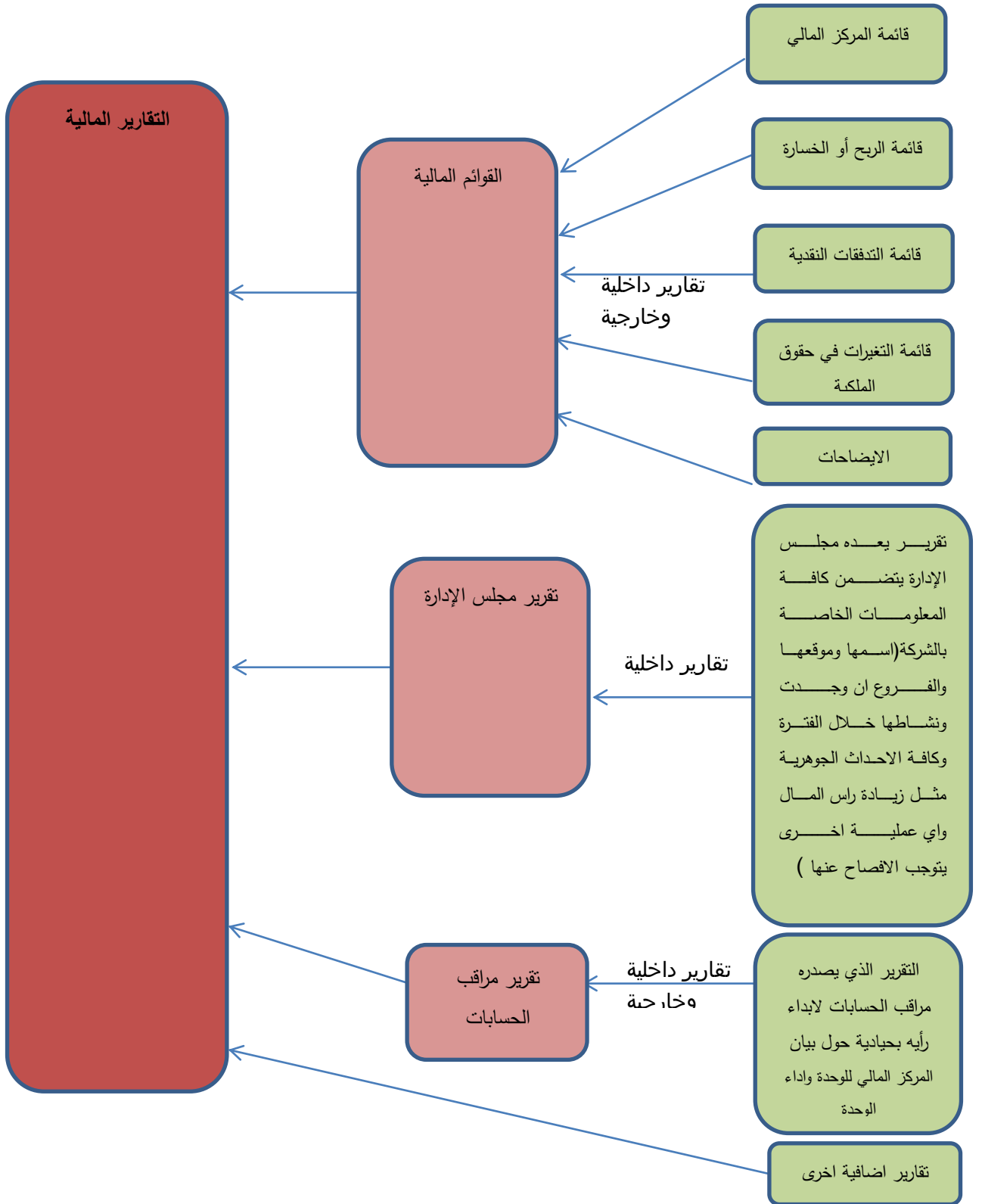
ب. تنظيم كشف بالعقارات المستأجرة.

ج. اعداد بيانات توضح حالات التلاعب والاختلاس أو السرقة التي حصلت خلال السنة والاجراءات المتخذة بصددها.

د. اعداد جداول مقارنة بين الميزانية التخطيطية حسب التخصيصات المرصدة لكل حساب ونتائج تنفيذها وتأثير أسباب الانحراف بين المخطط والفعلي.

ومن الجدير بالذكر أن مصطلح الإبلاغ المالي باعتباره المصطلح الشامل الذي يعبر عن توصيل المعلومات إلى المستفيدين عن طريق التقارير المالية والتي تشمل كل من القوائم المالية والتقارير الأخرى وبالاخص تقارير الإدارة التي توفر معلومات عن توقعات الإدارة وعن المشاريع والخطط المستقبلية وهو بذلك يكون مصطلح أوسع واشمل من الإفصاح الذي يعبر عن معلومات قد حدثت فعلاً ودور الوحدة الاقتصادية بالاعلان عنها وتوصيلها للمستفيدين عن طريق القوائم المالية والكشوفات المالية التابعة لها، والمخطط الأتي يوضح التقارير المالية وما تشمله من قوائم مالية وتقارير أخرى داخلية وخارجية في الشركة العامة للسمنت الشمالية بعد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs والتي سيتم توضيحها في المبحث الثاني من هذا الفصل بالتفصيل: (الاسدي، 2010، 23)

(1) متطلبات إنجاز البيانات المالية للادارات الممولة ذاتياً والمطبقة للنظام المحاسبي الموحد ، ديوان الرقابة المالية الاتحادي دائرة الشؤون الفنية والدراسات، 2017.



الشكل (3) التقارير المالية

المصدر: الاسدي، احمد ابراهيم(2010)، تأثيرات تطبيق المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية على القياس والإفصاح المحاسبي في العراق، بحث منشور كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، العراق.

المبحث الثاني

تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية المنتقاة
على القوائم المالية في الشركة العامة للسمنت
الشمالية

Applying the selected financial reporting standards to the financial statements of The Northern Cement State

تمهيد

تعتمد الدراسة في جانبها العملي على تطبيق مجموعة من معايير الإبلاغ المالي الدولية المنتقاة والتي تم اختيارها بعد الاخذ بأراء الاكاديميين في الجامعات العراقية ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومحاسبين مهنيين يعملون في القطاع الخاص، وتم الإعتماد على الحسابات الختامية للشركة العامة للسمنت الشمالية لعام 2012م كون أن هذه الفترة هي اخر فترة مالية تم المصادقة عليها من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي، أما السنوات التي تليها فتعذر إعدادها بسبب الظروف الامنية التي مرت بها محافظة نينوى⁽¹⁾، ومن الجدير بالذكر أن موضوع دراستنا لايتطلب بيانات حديثة اذ يعتمد على تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على مخرجات النظام المحاسبي الموحد بغض النظر عن الفترة الزمنية التابعة لها.

ستقوم الباحثة باختيار مجموعة من معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية وذلك للأسباب

الآتية:

1. تعتقد الباحثة أن المعايير المختارة ذات تأثير كبير على مخرجات النظام المحاسبي الموحد لعينة الدراسة.
 2. لا تستطيع الباحثة اخذ جميع المعايير التي تناسب عمل الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة لما في ذلك من اطالة لاتسعتها حدود الدراسة.
 3. هناك معايير ليس لها علاقة بنشاط الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة على سبيل المثال لا الحصر، معيار IAS41 الزراعة معيار IFRS9 الادوات المالية، معيار IAS12 ضرائب الدخل.... الخ
 4. وجود بعض المعايير التي ليس لها وقع كبير في البيئة العراقية، على سبيل المثال معيار IFRS17 عقود التامين.
- مع الاخذ بالاعتبارات آنفاً فإن معايير الإبلاغ المالي التي يمكن إعتمادها في الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة هي كالآتي:

(1) تعذر الحصول على قوائم مالية حديثة وذلك بسبب الظروف الامنية التي مرت بها محافظة نينوى وعدم اعداد الحسابات الختامية في جميع الدوائر الحكومية ابتداءً من عام 2013م حتى عام 2018م .

1. IAS1 عرض القوائم المالية Presentation of Financial Statements
2. IAS7 قائمة التدفقات النقدية Statement of Cash Flows
3. IAS16 عقارات، آلات ومعدات Property, Plant and Equipment
4. IAS34 التقرير المالي الاولي Interim Financial Reporting
5. IFRS1 تبني معايير الإبلاغ المالي أول مرة Frist-time Adoption of International Financial Reporting Standards

وفيما يأتي نعرض تطبيقاً لهذه المعايير:

1. معيار عرض القوائم المالية IAS1 ومعيار التدفقات النقدية IAS7

يختص كل من معيار IAS1, IAS7 بعرض القوائم المالية الرئيسية (قائمة المركز المالي، قائمة الربح أو الخسارة، قائمة الدخل الشامل الآخر، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغييرات في حقوق الملكية)، وتم عرض البيانات في القوائم المالية حسب مآرائه الباحثة بأنه أكثر أهمية من غيره من البيانات وحاولت التركيز على البنود التي تخص المعايير المنتقاة دون التطرق إلى باقي المعايير التي لا تقل أهمية عن المعايير المنتقاة إلا أن حدود دراستنا لا تسمح بالتطرق إلى جميع معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs، كما تم إستبعاد البنود المتعلقة بإندماج الأعمال والسيطرة والاستحواذ وذلك لمحدودية الدراسة، وكذلك البنود المتعلقة بالاسهم والسندات لعدم توفرها في الوحدة الاقتصادية موضوع دراستنا، هذا بالإضافة إلى عدم ذكر كل ما يخص الضرائب وذلك لكون الشركة العامة للسمنت الشمالية معفاة من الضرائب من قبل الدولة، وفيما يأتي توضيح وعرض لهذه القوائم:

أ. قائمة المركز المالي

الجدول الاتي (9) يبين مقارنة للميزانية العامة المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد في الشركة العامة للسمنت الشمالية للفترة المالية 2012م وقائمة المركز المالي المعدة وفق معايير IFRSS المعدة من قبل الباحثة، وتم إعداد هذه المقارنة على اعتبار أن الميزانية العامة هي اكثر القوائم المالية التي تتغير وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية:

الجدول (9)

الفرق بين الميزانية العامة وفق النظام المحاسبي الموحد وقائمة المركز المالي وفق IFRSS

قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31 وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSS		الميزانية العامة في الشركة العامة للسمنت الشمالية كما في 2012/12/31 المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد				
التغير (الفرق بين المركز المالي 2012 و الميزانية 2012) 000 دينار عراقي	2011 000 دينار عراقي	2012 000 دينار عراقي	2011 000 دينار عراقي	2012 000 دينار عراقي	رقم الايضاح	إسم الحساب
						الأصول
						الأصول غير المتداولة
129,914,269+	11,692,594	141,833,230	11,692,594	11,918,961	1	عقارات
5,038,410-	41,919,588	39,831,732	41,919,588	44,870,142	2	الات ومعدات
41,556,266+	1,253,801	42,982,844	1,253,801	1,426,578	3	وسائط نقل وانتقال
	47,855,333		47,855,333			عدد وقوالب
55,699-	1,283,687	1,518,436	1,283,687	1,574,135	4	اثاث واجهزة مكاتب
166,376,426+	56,197,525	226,166,243	56,197,525	59,789,817		الأصول غير المتداولة
لايوجد	3,585,679	300,000	3,585,679	300,000		قروض طويلة الاجل/ للقطاع العام
	115,980,731	3226,466,24	59,783,205	119,879,635		مجموع الأصول غير المتداولة
لايوجد تغيير						الأصول المتداولة

قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31 وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs			الميزانية العامة في الشركة العامة للسمنت الشمالية كما في 2012/12/31 المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد			
التغير (الفرق بين المركز المالي 2012 و الميزانية 2012) دينار عراقي	2011 دينار عراقي,000	2012 دينار عراقي,000	2011 دينار عراقي,000	2012 دينار عراقي,000	إسم الحساب	رقم الإيضاح
	65,202,951	42,645,442	65,202,951	42,645,442	النقد والنقد المعادل	
	25,540,151	27,578,739	25,540,151	27,578,739	الذمم المدينة	
	86,132,821	72,673,214	86,132,821	72,673,214	المخزون	
	1,961,116	1,841,484	1,961,116	1,841,484	إعتمادات مستندية لشراء مواد	
	178,837,041	144,738,880	78,837,041	144,738,880	مجموع الأصول المتداولة	
	238,620,247	371,205,124	294,817,772	264,618,516	مجموع الأصول	
					حقوق الملكية	
لا يوجد تغير	952,070	952,070	952,070	952,070	رأس المال	
	43,120,624	44,542,853			احتياطيات رأسمالية	5
44,562,45-	48,161,656	46,330,424	106,070,885	106,714,813	احتياطي عام	5
	10,517,512	11,279,082			احتياطيات متنوعة	5
لا يوجد تغير	4,905,400	4,905,400	4,905,400	4,905,400	قروض مستلمة طويلة الاجل	
908,541-	(498,637)	(908,541)	-	-	فروقات صرف العملة الاجنبية	6
5,470,995+	4,769,730	5,470,995	-	-	الأرباح المحتجزة(المحققة)	7
					دخل شامل اخر:	
166,376,426+	-	166,376,426	-	-	مجمع فائض إعادة التقييم	8
	111,928,355	278,948,710	111,928,355	112,572,283	مجموع حقوق الملكية	
					الالتزامات	
					الالتزامات المتداولة	
لا يوجد تغير	129,301,667	91,875,019	129,944,062	92,256,414	الذمم الدائنة (موردون، أوراق دفع، دائنون اخرون)	

قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31 وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs			الميزانية العامة في الشركة العامة للسمنت الشمالية كما في 2012/12/31 المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد			
التغير (الفرق بين المركز المالي 2012 و الميزانية 2012) 000 دينار عراقي	2011 000 دينار عراقي	2012 000 دينار عراقي	2011 000 دينار عراقي	2012 000 دينار عراقي	إسم الحساب	رقم الإيضاح
	642,395	381,395			مصروفات مستحقة	
	129,944,062	92,256,414	129,944,062	92,256,414	مجموع الألتزامات المتداولة	
	-	-	-		الالتزامات غير متداولة	
					قروض وسندات طويلة الاجل	
	-	-	-	-	مجموع الالتزامات غير المتداولة	
	241,872,417	371,205,124	241,872,417	204,828,698	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	

المصدر من إعداد الباحثة بالإعتماد على (IASB, IAS1, 2017) & (ديوان الرقابة المالية، 2011)

تم إعداد الجدول (9) وفق الاعتبارات الآتية:

- تم وضع حقل خاص بالايضاحات (الحقل الأول من الجدول السابق 9) لغرض تفسير المعلومات الخاصة بكل بند من البنود الواردة في قائمة المركز المالي، وذلك حسب ما جاء به معيار IAS1 من محتويات الايضاحات المرفقة للقوائم المالية.
- إعداد القوائم المالية على أساس المقارنة، إذ تم عرض المعلومات الخاصة بفترتين، الفترة الحالية والفترة السابقة (2012م و2011م) وإن هذا العرض يساعد في عملية اتخاذ القرارات (IAS16,pr38) وهذا الجانب من العرض اتفق مع قائمة الميزانية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد للشركة العامة للسمنت الشمالية.
- عرض أصول والتزامات الوحدة الاقتصادية المتداولة وغير المتداولة على أنها تصنيفات منفصلة في قائمة المركز المالي، ويتم العرض بتقديم الأصول والألتزامات المتداولة عن الأصول والألتزامات غير المتداولة أو العكس وهذا ما يتم إستخدامه في الوحدات الاقتصادية التجارية والصناعية وتختار الوحدة الاقتصادية طريقة العرض الانسب لها، أما في الوحدات الاقتصادية المالية فيكون العرض وفقاً لسيولتها، إذ يتم العرض للأصول والألتزامات بترتيب متزايد أو متناقص للمعلومات التي توفر سيولة ويمكن الإعتماد عليها وتعد أكثر ملائمة (IAS1,pr60)، ونلاحظ في هذا النوع من العرض لا يوجد إتفاق بين النظام المحاسبي الموحد وبين معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs، إذ أن النظام الزم بعرض الموجودات الثابتة (الأصول غير المتداولة) أولاً ومن ثم المتداولة في جميع الوحدات الاقتصادية المطبقة للنظام بغض النظر عن طبيعة الوحدة الاقتصادية وأي طريقة عرض مناسبة لها عن غيرها.
- في ميزانية الشركة العامة للسمنت الشمالية تم تجميع عدة بنود تحت بند واحد، مثل الأصول غير المتداولة إذ تم تجميع كل من (الأراضي، المباني، الآلات، وسائل نقل، عدد وقوالب، الاثاث) تحت بند الموجودات الثابتة، كذلك الاحتياطات تم تجميع كل من (الاحتياطات الراسمالية، الاحتياطي العام، الاحتياطات المتنوعة) تحت بند الاحتياطات، وهذا مخالف لمفهوم الأهمية النسبية، إذ أن سوء عرض هذه المعلومات سوف يؤثر على اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه القوائم، على العكس من ذلك فإن معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs اكدت على تفصيل المعلومات المهمة كما ورد في (IAS1,pr29); يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعرض كل فئة ذات أهمية نسبية من البنود المتشابهة بشكل منفصل ويجب عليها أن تعرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة بشكل منفصل ما لم تكن ذات أهمية نسبية، وهذا ما اعتمدت عليه الباحثة عند إعداد قائمة المركز المالي من تفصيل لبنود الأصول غير المتداولة وتفصيل لبنود الاحتياطات. وان هذا التفصيل لهذه

البنود قد ادى إلى الاستغناء عن عدد من الكشوفات الاضافية المرفقة للقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد التي تعد ذات عدد كبير إلى حد ما.

• تم تغيير إسم مصادر التمويل قصيرة الاجل إلى الألتزامات، ومصادر التمويل طويلة الاجل إلى حقوق الملكية.

• حساب الاحتياطات الوارد ضمن ميزانية الشركة العامة للسمنت الشمالية احتوى على عدة أنواع من الاحتياطات وظهر في الميزانية كإجمالي، اما وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs فقد تم تصنيف الاحتياطات إلى: احتياطي إجباري (يقابل احتياطات راسمالية وفق النظام المحاسبي الموحد) واحتياطي عام (يقابل الاحتياطي العام ذاته)، واحتياطات اخرى (يقابل احتياطات متنوعة)، بالإضافة إلى ذلك قد تم إضافة الأرباح المحققة خلال السنة إلى حساب الاحتياطات في ميزانية السمنت الشمالية وقد تم اظهار كل من حساب الاحتياطات والأرباح المحتجزة (المحققة) بشكل مستقل في قائمة المركز المالي المعدة وفق IFRSs، وهذا ما سيتم تفصيله لاحقاً.

• بنود الدخل الشامل الآخر التي تظهر ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي المعدة وفق IFRSs والتي ليس لها وجود في ميزانية الشركة العامة للسمنت الشمالية، وإن بنود الدخل الشامل الآخر التي تشمل: (فروقات إعادة التقييم، فروقات التغيرات في العملة الاجنبية، خسائر هبوط الأصول غير المتداولة)، وقد تم حساب هذه البنود كما سيتضح عند التطرق لمعيار IAS16، أما فروقات التغيرات في العملة الاجنبية فقد تم اظهارها بشكل مستقل بعد أن كانت ضمن حساب الاحتياطات المتنوعة في ميزانية السمنت الشمالية.

الإيضاحات التي وردت في الميزانية المعدة في الشركة العامة للسمنت الشمالية وقائمة المركز المالي المعدة وفق IFRSs الجدول (9)

تتطلب معايير IFRSs عرض معلومات المقارنة للفترة السابقة لجميع المبالغ المبينة في القوائم المالية، كما تتطلب اجراء عملية إعادة التقييم للأصول غير المتداولة وقد قامت الباحثة باجراء عملية إعادة التقييم لعام 2012م حصراً لذلك سيتم التركيز على بيانات 2012م كونها السنة التي تم فيها عملية إعادة التقييم، وسيتم توضيح عملية إعادة التقييم لاحقاً وفق معيار IAS16.

1. الايضاح رقم(1) العقارات: يقصد بها كل من المباني والاراضي، وقد ظهر التغير بالزيادة بسبب عملية إعادة التقييم التي جرت في عام 2012م على الأصول غير المتداولة.

2. الايضاح رقم(2) حدث إنخفاض بقيمة الآلات والمعدات بعد عملية إعادة التقييم التي جرت في عام 2012م على الأصول غير المتداولة.

3. الايضاح رقم(3) تم دمج كل من وسائل النقل وعدد وقالب من قبل لجنة إعادة التقييم في الشركة العامة للسمنت الشمالية وذلك بسبب التشابه بين الحسابين من حيث الآليات

المستخدمة في العملية الإنتاجية مع العدد والقوالب، وعلى هذا الأساس تم دمج الحسابين في الميزانية العامة للشركة العامة للسمنت الشمالية لسنة 2012م من قبل الباحثة وأظهر الرقم مدمج أيضاً في قائمة المركز المالي المعدة وفق معايير IFRSs وذلك لسهولة المقارنة، والتغير الذي حدث هو زيادة بسبب عملية إعادة التقييم التي جرت على الأصول غير المتداولة.

4. الايضاح رقم(4) الاثاث: إنخفاض في قيمة الاثاث لعام 2012م بسبب عملية إعادة التقييم.
5. الايضاح رقم(5) الاحتياطات: إن الانخفاض في مبلغ الاحتياطات يعود إلى أن الاحتياطات في قائمة المركز المالي وفق IFRSs ظهرت مطروحاً منها مبلغ الأرباح المحققة وفروقات صرف العملة الاجنبية، وأظهر هذين الحسابين بصورة مستقلة، وكما موضح في الجدول الآتي:

الجدول (10)

حساب الاحتياطات

التغير(3)=(2)-(1)	الاحتياطات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية(2)	الاحتياطات في ميزانية الشركة العامة للسمنت الشمالية(1)	إسم الحساب
لا يوجد تغير	44,542,853,144	44,542,853,144	مجموع الاحتياطات الراسمالية
		46,330,424,262	احتياطي عام
		2,501,627,309	يضاف الحصة من ارباح السنة
(2,501,627,309)	46,330,424,262	48,832,051,571	مجموع الاحتياطي العام
		11,279,082,367	احتياطات متنوعة
		2,969,367,775	يضاف الحصة من ارباح السنة
		(908,541,208)	فروقات صرف العملة الاجنبية
(2,060,826,567)	11,279,082,367	13,339,908,934	مجموع الاحتياطات المتنوعة
(4,562,453,876)	102,152,359,773	106,714,813,649	مجموع الاحتياطات

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على كشف الاحتياطات في الشركة العامة للسمنت الشمالية.

6. الايضاح رقم(6) فروقات صرف العملة الاجنبية، ظهر التغير بالنقص كون أن هذا البند لا يظهر مستقل في ميزانية الشركة العامة للسمنت الشمالية وإنما يظهر ضمن الاحتياطات وكما موضح في جدول الاحتياطات اعلاه، أما في قائمة المركز المالي فظهر مستقل كخسارة ضمن حقوق الملكية، اذ يعد خسارة غير محققة.

7. الايضاح رقم(7) الأرباح المحتجزة(المحقة)، ظهر التغير بالزيادة وذلك لعدم ظهور هذا البند بشكل مستقل في ميزانية الشركة العامة للسمنت الشمالية وإنما يظهر ضمن الاحتياطات وكيفية حساب المبلغ لعام 2011م و2012م موضح في الجدول الآتي:

الجدول (11)

حساب الأرباح المحتجزة (المحقة)		
2011	2012	الأرباح المحتجزة: هي ضمن الاحتياطات في ميزانية السمنت، أما وفق معايير IFRSs فسوف تظهر الأرباح مستقلة عن الاحتياطات ويتم حسابها كلاتي:
2,349,963,222	2,501,627,309	الحصة من الأرباح ضمن الاحتياطي العام
1,411,530,674	1,732,131,202	الحصة من الأرباح ضمن الاحتياطات المتنوعة
1,008,236,196	1,237,236,573	الحصة من الأرباح ضمن الخدمات الاجتماعية
4,769,730,092	5,470,995,084	المجموع

8. الايضاح رقم(8) مجمع فائض إعادة تقييم: الفرق المتمثل بالرقم (166,376,426) دينار يشكل ارباح غير محقة تضاف إلى حقوق الملكية ضمن الدخل الشامل الآخر، وهو ذات الرقم الظاهر في جدول إعادة التقييم كمجموع، وترى الباحثه ضرورة اجراء عملية إعادة التقييم على الأصول غير المتداولة لما لها من ضرورة لاطهار قيمة الأصول غير المتداولة بقيمتها الحقيقية. أما مجموع الأصول غير المتداولة لعام 2011م فهو يتمثل بمجموع كل من الأصول غير المتداولة ومشروعات تحت التنفيذ اذا أن معايير الإبلاغ المالي لاتعترف ببند مشروعات تحت التنفيذ وإنما يتم دمجها مع الأصول غير المتداولة. علما أن الشركة العامة للسمنت الشمالية لم يكن لديها مشروعات تحت التنفيذ في عام 2012م. وفائض إعادة التقييم يظهر نتيجة عملية إعادة التقييم كإرباح غير محقة ضمن الدخل الشامل الآخر ولا يظهر ضمن حسابات الشركة العامة للسمنت الشمالية المعدة قوائمها وفق النظام المحاسبي الموحد. أما الشكل الذي يجب أن تظهر به قائمة المركز المالي وفق معايير IFRSs هو كالاتي:

الجدول (12)

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31

وفق معايير IFRSs

2011 000, دينار عراقي	2012 000, دينار عراقي	إسم الحساب	رقم الايضاح
		الأصول	
		الأصول غير المتداولة	
11,692,594	141,833,230	عقارات	1
41,919,588	39,831,732	الات ومعدات	2
1,253,801	42,982,844	وسائط نقل وانتقال	3
47,855		عدد وقوالب	3
1,283,687	1,518,436	اثاث واجهزة مكاتب	4
56,197,525	226,166,243	الأصول غير المتداولة	
3,585,679	300,000	قروض طويلة الاجل/ للقطاع العام	
59,783,205	226,466,243	مجموع الأصول غير المتداولة	
		الأصول المتداولة	
65,202,951	42,645,442	النقد والنقد المعادل	
25,540,151	27,578,739	الذمم المدينة	
86,132,821	72,673,214	المخزون	
1,961,116	1,841,484	إعتمادات مستندية لشراء مواد	
178,837,041	144,738,880	مجموع الأصول المتداولة	
238,620,247	371,205,124	مجموع الأصول	
		حقوق الملكية	
952,070	952,070	رأس المال	
43,120,624	44,542,853	احتياطات رأسمالية	5
48,161,656	46,330,424	احتياطي عام	5
10,517,512	11,279,082	احتياطات متنوعة	5
4,905,400	4,905,400	قروض مستلمة طويلة الاجل	
(498,637)	(908,541)	فروقات صرف العملة الاجنبية	6
4,769,730	5,470,995	الأرباح المحتجزة(المحققة)	7
		دخل شامل اخر :	
-	166,376,426	مجمع فائض إعادة التقييم	8

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31

وفق معايير IFRSs

رقم الايضاح	إسم الحساب	2012 000, دينار عراقي	2011 000, دينار عراقي
	مجموع حقوق الملكية	278,948,710	111,928,355
	الألتزامات		
	الألتزامات المتداولة		
	الذمم الدائنة (موردون، أوراق دفع، دائنون اخرون)	91,875,019	129,301,667
	مصروفات مستحقة	381,395	642,395
	مجموع الألتزامات المتداولة	92,256,414	129,944,062
	الألتزامات غير متداولة		-
	قروض وسندات طويلة الاجل		
	مجموع الألتزامات غير المتداولة	-	-
	مجموع الألتزامات وحقوق الملكية	371,205,124	241,872,417

المصدر من إعداد الباحثة بالإعتماد على (IASB, IAS1, 2017) & (ديوان الرقابة المالية، 2011)

ب. قائمة الربح أو الخسارة

الآتي الجدول (13) عرض لقائمة الربح أو الخسارة وفق معايير IFRSs ، وهذه القائمة تقابل كل من كشف العمليات الجارية وحساب الإنتاج والمتاجرة وفق النظام المحاسبي الموحد لذلك فهي مختلفة عن كل منهما ولا يمكن عرضها بطريقة مقارنة كما تمت المقارنة بين قائمة المركز المالي والميزانية التي تم عرضها في الجدول (9)، إذ أن هذه القائمة وفق معايير IFRSs مختلفة تماماً عن كشف العمليات الجارية وفق النظام المحاسبي الموحد فتصعب المقارنة بينهما:

الجدول (13)

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة الربح أو الخسارة عن السنة المنتهية
في 2012/12/31 وفق معايير IFRSs

رقم الايضاح	إسم الحساب	2012 دينار عراقي 0,000	2011 دينار عراقي 0,000
	الإيرادات		
9	إيراد نشاط الإنتاج السلعي	104,564,234	130,133,665
10	فوائد وإيجارات الأراضي	26	180,204
11	تكلفة الموجودات الثابتة المصنعة داخلياً / تكلفة الأدوات الاحتياطية المصنعة داخلياً	15,357	-
12	إيراد بيع المخلفات	-	36,702
13	إيراد النشاط التجاري	10,000,000	-
14	إيراد النشاط الخدمي	29,868	26,822
	مجموع الإيرادات الجارية	114,609,485	130,377,393
15	إيرادات تحويلية أخرى (تعويضات وغرامات)	335,824	44,713
16	إيرادات أخرى	10,103,837	1,238,833
	مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى	10,439,661	1,283,547
	مجموع الإيرادات	125,049,148	131,660,943
	الدخل الشامل الآخر	-	-
	مجموع الدخل الشامل الآخر	-	-
	(تنزل) المصروفات		
17	المستلزمات السلعية	50,027,717	61,218,084
	المصاريف الإدارية والعمومية:		
18	الاستهلاكات	6,524,019	6,795,996
19	رواتب واجور	33,359,206	33,738,345
	مجموع المصاريف الإدارية والعمومية	39,883,225	40,534,342
20	المستلزمات الخدمية:		
	خدمات الصيانة	6,306,177	5,620,398
	خدمات أبحاث واستشارات	900	2,070
	دعاية وطبع وإعلان	72,669	79,857
	نقل وإيفاد واتصالات	2,601,978	2,448,426

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة الربح أو الخسارة عن السنة المنتهية
في 2012/12/31 وفق معايير IFRSs

رقم الايضاح	إسم الحساب	2012 000, دينار عراقي	2011 000, دينار عراقي
	استتجار أصولات ثابتة	839,169	1,044,895
	مصروفات خدمية متنوعة	215,203	275,176
	مجموع المستلزمات الخدمية	10,036,097	9,470,823
21	المصروفات التحويلية	28,130	27,991
22	المصروفات الاخرى	329,245	244,977
	مجموع المصروفات	4100,304,41	111,496,219
23	ربح أو خسارة الفترة	24,744,731	20,164,723

المصدر من إعداد الباحثة بالإعتماد على (IASB, IAS1, 2017) & (ديوان الرقابة المالية، 2011)

وتم إعداد قائمة الربح أو الخسارة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs وبالأخذ
بالاعتبارات الآتية:

- تم عرض المعلومات في قائمة الربح أو الخسارة بناءً على طبيعة المصروف⁽¹⁾ وهنا
تركزت معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs الحرية للوحدات الاقتصادية المطبقة
لمعاييرها في استخدام الطريقة المناسبة لعرض المعلومات، طريقة طبيعة المصروف أو
وظيفة المصروف واي من الطريقتين يوفر معلومات يمكن الإعتماد عليها وأكثر
ملائمة (IAS, Pr99).

- تم عرض قائمة الربح أو الخسارة منفصلة عن الدخل الشامل الآخر لتسليط الضوء من
قبل الباحثة على قائمة الدخل الشامل الآخر التي لم يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي
الموحد، وإن هذا الفصل في القائمتين قد أجاز معيار IAS1 وحدد البنود الواجب ذكرها

(1) طريقة طبيعة المصروف: إذ تجمع الوحدة الاقتصادية المصروفات ضمن الربح أو الخسارة وفقاً لطبيعتها
(على سبيل المثال، الاستهلاك، المشتريات، المواد الخام، تكاليف النقل، منافع الموظفين، الإعلان)، ولاتعيد
تخصيصها بين الوظائف داخل الوحدة الاقتصادية وقد تكون هذه الطريقة سهلة التطبيق نظراً لعدم ضرورة
تخصيص المصروفات على التصنيفات الوظيفية.

طريقة وظيفة المصروف: وتسمى (تكلفة المبيعات) والتي تصنف المصروفات وفقاً لوظيفتها على أنها جزء من
تكلفة المبيعات، وكحد ادنى تفصح الوحدة الاقتصادية عن تكلفة مبيعاتها وفق هذه الطريقة بشكل منفصل
عن المصروفات الاخرى، ويمكن ان توفر هذه الطريقة معلومات أكثر ملائمة للمستخدمين (102 و Pr103،
معيار IAS1).

لو أن قائمة الربح أو الخسارة أعدت بشكل يشمل الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (IAS1,Pr81).

- في حسابات الشركة العامة للسمنت الشمالية الختامية يتم إعداد حساب الإنتاج والمتاجرة بالإضافة إلى كشف العمليات الجارية الذي يقابل قائمة الربح أو الخسارة وفق معايير IFRSs والذي يبين الإيرادات والمصروفات الجارية التي حصلت خلال السنة المالية.
- تحتوي قائمة الربح أو الخسارة على الخسائر غير المحققة التي حدثت نتيجة لإعادة تقييم الأصول غير المتداولة وخسائر صرف العملة الأجنبية وذلك حسب سياسة الحيلة والحذر.

- يجب إعادة حساب استهلاك الأصول غير المتداولة بعد عملية إعادة التقييم لعام 2012 وأظهار قيمة الاستهلاك اللاحق في قائمة الربح أو الخسارة كمصرف⁽¹⁾ كذلك اظهر قيمة الأصل غير المتداول في قائمة المركز بعد عملية إعادة التقييم مطروحاً منه اي مجمع استهلاك لاحق واي مجمع خسائر هبوط لاحقة (IAS16,Pr31).

- في كشف العمليات الجارية المعد في الشركة العامة للسمنت الشمالية تم اظهار الحسابات بوصفها اجمالية ولم يتم تصنيفها بوصفها حسابات مستقلة وهذا يتعارض مع مبدأ الأهمية النسبية وفق الإطار المفاهيمي ل IASB.

الإيضاحات التي وردت في الجدول (13) قائمة الربح أو الخسارة

9. الايضاح رقم(9): حساب ايراد نشاط الإنتاج السلعي: يظهر في كشف العمليات الجارية في الشركة العامة للسمنت الشمالية وهو حساب(41) ضمن الدليل المحاسبي لكنه لا يظهر مستقلاً وإنما ضمن حسابات اخرى تحت بند إيرادات النشاط الجاري(من حساب 41 ولغاية حساب 45)، أما وفق معايير IFRSs فإنه يظهر مستقل في قائمة الربح أو الخسارة.
10. الايضاح رقم(10) حساب فوائد وإيجارات الاراضي الدائنة: يظهر في كشف العمليات الجارية في الشركة العامة للسمنت الشمالية وهو حساب(46) في دليل النظام المحاسبي الموحد، اما وفق معايير IFRSs فهو يظهر في قائمة الربح أو الخسارة.
11. الايضاح رقم(11) حساب كلفة الأصول المصنعة داخلياً: وهو حساب(45) يظهر في كشف العمليات الجارية في الشركة العامة للسمنت الشمالية ضمن حساب إيرادات النشاط الجاري التي ذكرت آنفاً في الايضاح رقم(9).

(1) لم يتم حساب قيمة الاستهلاك الجديدة بعد عملية إعادة التقييم، إذ تم التأكيد من قبل لجنة المتابعة بأن حدود الدراسة تشمل فقط العرض والافصاح وعدم التطرق الى القياس المحاسبي.

12. الايضاح رقم(12) ايراد بيع المخلفات: وهو حساب(417) في الدليل المحاسبي ويظهر في كشف العمليات الجارية لكن ليس مستقلاً وإنما ضمن حساب(41) ايراد نشاط الإنتاج السلعي، أما وفق معايير IFRSs فهو يظهر مستقل في قائمة الربح أو الخسارة.
13. الايضاح رقم(13) ايراد النشاط التجاري: وهو حساب(42) والذي تم الاشارة اليه في الايضاح رقم(9).
14. الايضاح رقم(14) ايراد النشاط الخدمي: وهو حساب(43) المشار اليه في الايضاح رقم(9).
15. الايضاح رقم(15) ايرادات تحويلية متنوعة(تعويضات وغرامات): حساب(48) الايرادات التحويلية والذي يتفرع إلى حساب ايرادات تحويلية متنوعة(483) ويظهر في كشف العمليات الجارية في حسابات الشركة العامة للسمنت الشمالية.
16. الايضاح رقم(16) ايرادات اخرى: وهو حساب(49) في الدليل المحاسبي ويظهر في كشف العمليات الجارية في حسابات السمنت الشمالية.
17. الايضاح رقم(17) حساب المستلزمات السلعية: ويمثل رقم(32) ضمن الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الموحد، ويظهر في الجزء الخاص بالمصروفات في كشف العمليات الجارية في حسابات الشركة العامة للسمنت الشمالية.
18. الايضاح رقم(18) الاستهلاكات: ويمثل حساب(37) في الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الموحد، ويظهر في كشف العمليات الجارية في حسابات السمنت الشمالية، ويختلف مبلغ الاستهلاك حسب معايير IFRSs عنه حسب النظام المحاسبي الموحد اذ يزداد مبلغ الاستهلاك أو ينخفض حسب فروقات إعادة التقييم التي تجري على الأصول غير المتداولة.
19. الايضاح رقم(19) الرواتب والاجور: وهو حساب(31) في الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الموحد، ويظهر في الجزء الخاص بالمصروفات في كشف العمليات الجارية في حسابات الشركة العامة للسمنت الشمالية.
20. المستلزمات الخدمية ويتمثل بالرقم(33) في الدليل المحاسبي ويظهر الرقم بشكل اجمالي في كشف العمليات الجارية للشركة العامة للسمنت الشمالية، أما وفق معايير IFRSs فتظهر الحسابات الفرعية لهذا الحساب في قائمة الربح أو الخسارة وحسب الأهمية النسبية.
21. المصروفات التحويلية وهو حساب(38) في دليل النظام المحاسبي الموحد ويظهر في جزء المصروفات لكشف العمليات الجارية في حسابات السمنت الشمالية.
22. المصروفات الاخرى وهو حساب(39) في دليل النظام المحاسبي الموحد ويظهر في جزء المصروفات لكشف العمليات الجارية في حسابات السمنت الشمالية.

23. صافي ربح أو خسارة الفترة وهو نتيجة قائمة الربح أو الخسارة حسب معايير IFRSs ويقابل الفائض (أو العجز) القابل للتوزيع في كشف العمليات الجارية.

مما تقدم يتضح أن قائمة الربح أو الخسارة وفق معايير IFRSs تقابل كشف العمليات الجارية وفق النظام المحاسبي الموحد وان الفرق بينهما يتمثل في شكل القائمة وطريقة عرض القوائم المالية، بالإضافة إلى حساب الدخل الشامل الآخر الذي يظهر في قائمة الربح أو الخسارة ويعالج الخسائر التي تنتج عن عمليات إعادة التقييم للأصول غير المتداولة وخسائر الهبوط في الأصول إن وجدت، كذلك حساب الاستهلاك الذي يزداد أو ينخفض حسب فروقات إعادة التقييم التي تجري على الأصول غير المتداولة.

ج. قائمة الدخل الشامل الآخر

عند إعداد قائمة الدخل الشامل الآخر وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs في الشركة العامة للسمنت الشمالية تم ملاحظة الآتي:

- سمح معيار IAS1 بعرض قائمة الدخل الشامل الآخر ضمن قائمة الربح والخسارة وتسمى القائمة عندها بقائمة الدخل الشامل (Statement of Comprehensive Income) أو عرض قائمة الدخل الشامل الآخر (Other Comprehensive Income) بشكل مستقل (IAS1,Pr10)
 - عدم ظهور بند منافع الموظفين التابع لمعيار IAS19 ويقصد بهذه المنافع أشكال التعويض الذي تعطيه الوحدة الاقتصادية مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون، وتقوم الوحدات الاقتصادية باللجوء إلى مكاتب متخصصة في حساب منافع الموظفين، وترى الباحثة أنه في حالة قيام الشركة العامة للسمنت الشمالية بتطبيق معايير IFRSs عليها أن تقوم بتعيين كادر خاص ليقوم بحساب منافع الموظفين وذلك لعدم توفر المكاتب المتخصصة انفة الذكر.
 - عدم ظهور بند التغيرات بالقيمة العادلة الزمنية لعقود الخيارات التابعة لمعيار IFRS9 (وهي خيارات تداول استثمارية)، لعدم تعامل الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة بمنصة تداول عقود الخيارات.
 - عدم ظهور بند التغيرات في العناصر الاجلة للعقود الاجلة عند فصل المكون الاجل عن الفوري (ادوات التغطية والتحوط) التابعة لمعيار IFRS9.
- والآتي عرض قائمة الدخل الشامل الآخر وفق معايير IFRSs:

الجدول (14)

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة الدخل الشامل الآخر عن السنة المنتهية في 2012/12/31 وفق معايير IFRSs		
2011 دينار عراقي 000,	2012 دينار عراقي 000,	إسم الحساب
20,164,723	24,744,731	ارباح الفترة
		يضاف الدخل الشامل الآخر ويشمل:
		بنود لن يعاد تبويبها لقائمة الدخل وتشمل:
		فروق إعادة القياس نظم المزايا المحددة (الاكتوارية) منافع الموظفين
		نصيب الشركة من الدخل الشامل في الاستثمارات من الشركات التابعة بالقيمة العادلة
		التغيرات في العناصر الاجلة للعقود الاجلة عند فصل المكون الاجل عن الفوري (ادوات التغطية)
		التغيرات بالقيمة العادلة الزمنية لعقود الخيارات
		تضاف أو تطرح ضريبة الدخل الاجمالية المتعلقة بالبنود
		فروق الاستثمارات المالية المتاحة للبيع
-	166,376	فائض إعادة تقييم الأصول
		بنود يمكن أن يعاد تبويبها لقائمة الدخل وتشمل:
-	-	فائض ترجمة العملات الاجنبية
		خسائر هبوط الأصول غير المتداولة
		الجزء الفعال من مكاسب أو خسائر تغطية التدفق النقدي (معياري الادوات المالية)
		تضاف أو تطرح ضريبة الدخل الاجمالية
		يساوي صافي الدخل الشامل بعد الضرائب
20,164,723	24,911,107	اجمالي الدخل الشامل عن الفترة

المصدر من إعداد الباحثة بالإعتماد على (IASB, IAS1, 2017)

نلاحظ من القائمة المذكورة آنفاً أن كثير من الحسابات لم تدرج ضمن القائمة والسبب يعود إلى أن هذه الحسابات تعود إلى معايير لم يتم تناولها في دراستنا هذه.

د. قائمة التدفقات النقدية

بمقارنة كشف التدفقات النقدية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد للشركة العامة للسمنت الشمالية مع قائمة التدفقات النقدية التي تم إعدادها وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS تم التوصل إلى الآتي:

- أشار المعيار إلى استخدام عبارة (للسنة المنتهية في 2012/12/31) بدلاً من استخدام عبارة (كما في 2012/12/31)، لأن القائمة تعبر عن حركة النقد لسنة مالية وليس للحظة معينة، فهي ليست كقائمة المركز المالي التي تعبر عن حالة الوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة، أما في كشف التدفق النقدي للشركة العامة للسمنت الشمالية فتم استخدام عبارة كما في (2012/12/31).
- يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق معايير IFRSs بالإعتماد على سنتين للمقارنة، بينما تم إعداد كشف التدفقات النقدية في الشركة العامة للسمنت الشمالية وفق النظام المحاسبي الموحد بالإعتماد على سنة واحدة.
- كلاً من قائمة التدفقات النقدية وكشف التدفق النقدي تم إعدادهما وفق الطريقة المباشرة⁽¹⁾ التي يفضلها كل من معيار IAS7 والنظام المحاسبي الموحد، باعتبارها تقدم معلومات أكثر تفصيلاً.
- في كشف التدفق النقدي للشركة العامة للسمنت الشمالية لم يتم ادخال حساب فوائد وإيجارات الأراضي، في حين أن معيار IAS7 قد أشار في الفقرة (12) على أن يصنف عنصر الفائدة كنشاط تشغيلي وفي الفقرة (14) أشار إلى أن المقبوضات النقدية من الإيجارات تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية.
- كانت قد ظهرت الزيادة في المخزون ضمن المدفوعات للأنشطة التشغيلية في كشف التدفقات النقدية للشركة العامة للسمنت الشمالية، في حين أن المعيار نص على إظهاره ضمن المقبوضات لذات الأنشطة التشغيلية وتحت مسمى النقص بالمخزون وليس الزيادة بالمخزون، وهذه العملية هي فقط طريقة في العرض ولا تؤثر على عملية الحساب.

(1) الطريقة المباشرة والتي يتم من خلالها الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات وإجمالي المدفوعات النقدية، تشجع الوحدات الاقتصادية على التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، باستخدام الطريقة المباشرة حيث توفر معلومات قد تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، والتي لا تكون متاحة بموجب الطريقة غير المباشرة، كذلك يمكن الحصول على المعلومات عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية أما من السجلات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أو من تعديل المبيعات وتكلفة المبيعات. وللتعرف على الطريقة غير المباشرة مراجعة معيار IAS7.

- ظهرت المنح، (الاعانات) ضمن الأنشطة التمويلية في كشف التدفق النقدي للشركة العامة للسمنت الشمالية، في حين أن المعيار أوجب اظهارها ضمن الأنشطة التشغيلية، إذ لاينطبق عليها تعريف الأنشطة التمويلية الذي ورد ضمن الفقرة(6) من المعيار IAS7 هي الأنشطة التي تؤدي إلى تغييرات في حجم وتكوين حقوق الملكية والاقتراضات للوحدة الاقتصادية"
 - ظهرت الإستخدامات بشكل اجمالي في كشف التدفق النقدي للشركة العامة للسمنت الشمالية ضمن المدفوعات التابع للانشطة التشغيلية، وهذا ما لايتفق مع الأهمية النسبية التي جاء بها معيار الإبلاغ المالي الدولي IAS1، إذ تم اظهارها بشكل مفصل في قائمة التدفقات النقدية حسب المعايير الدولية IFRSs وشملت كل من(الرواتب والاجور، المستلزمات السلعية، المستلزمات الخدمية).
 - تم إستخدام مصطلح النقد ومعادلات النقد في قائمة التدفقات النقدية المعدة وفق IFRSs وذلك حسب الفقرة(6) من معيار IAS7، إذ يشمل النقد؛ النقد في الخزينة والودائع تحت الطلب ، أما معادلات النقد فهي: استثمارات قصيرة الاجل وعالية السيولة وتكون قابلة للتحويل إلى مبالغ معلومة من النقد بسهولة وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة.
 - لا تمتلك الشركة العامة للسمنت الشمالية تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية، وقد تم تحديد هذا النوع من التدفقات ضمن الفقرة(17) من المعيار IAS7.
 - الزيادة والانخفاض في النقد تم اظهاره بالطريقة ذاتها وفق كل من معايير IFRSs والنظام المحاسبي الموحد بالإضافة إلى كثير من المعالجات المتشابهة بينهما.
- والاتي عرض لقائمة التدفقات النقدية وفق معايير IFRSs

الجدول(15)

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في 2012/12/31 وفق معايير IFRSs		
2011 000, دينار عراقي	2012 000, دينار عراقي	إسم الحساب
		الأنشطة التشغيلية
		المقبوضات
140,410,476	130,028,863	ايراد النشاط الجاري
44,713	335,824	مقبوضات النشاط التحويلي/تعويضات وغرامات
180,204	26	فوائد وايجارات الاراضي

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في 2012/12/31 وفق معايير IFRSs

2011 000, دينار عراقي	2012 000, دينار عراقي	إسم الحساب
23,197,061	23,197,061	اعانات
1,238,833	103,037	مقبوضات اخرى (ايرادات سنوات سابقة، ايرادات عرضية)
9,547,454	3,738,235	المقبوضات النقدية عن الفقرات غير عادية
5,101,179	-	الزيادة في الذمم الدائنة
-	(4,793,306)	النقص في الذمم المدينة
(67,755,486)	(13,459,607)	النقص بالمخزون
		المدفوعات
(33,738,345)	(33,359,206)	الرواتب والاجور
(61,218,084)	(50,027,717)	المستلزمات السلعية
(9,470,823)	(10,036,097)	المستلزمات الخدمية
(27,983)	(27,983)	المصرفوات التحويلية (تعويضات وغرامات و ديون مشطوبة)
(244,977)	(3,292,453)	المصرفوات الاخرى (مصرفوات سنوات سابقة ومصرفوات عرضية)
(1,032,145)	(8,825,727)	المدفوعات النقدية عن الفقرات غير العادية
-	(35,266,419)	النقص في الذمم الدائنة
20,436,357	-	الزيادة في الذمم المدينة
162,179,406	1,685,469	صافي التدفقات من الأنشطة التشغيلية
		التدفقات من الأنشطة الاستثمارية
3,580,179	3,580,179	المتحصلات النقدية من استرداد القروض
		المدفوعات من الأنشطة الاستثمارية
(7,874,747)	(3,039,476)	المدفوعات النقدية لشراء اصول غير متداولة
(4,905,400)	(452,858)	القروض والسلف المقدمة
(9,199,968)	87,845	صافي التدفقات من الأنشطة الاستثمارية
		التدفقات من الأنشطة التمويلية
-	-	لا يوجد
		المدفوعات عن الأنشطة التمويلية

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في 2012/12/31 وفق معايير IFRSs

2011 000, دينار عراقي	2012 000, دينار عراقي	إسم الحساب
(9,021,541)	(6,320,368)	المسأهمة في نفقات الوحدات المركزية
(23,541,454)	(18,950,000)	تسديد قروض طويلة الامد
(32,562,995)	(25,270,368)	صافي التدفقات من الأنشطة التمويلية
18,012,283	(22,557,509)	صافي الزيادة أو الانخفاض في النقد والنقد المعادل
47,190,664	65,202,947	النقد والنقد المعادل في بداية الفترة
65,202,947	42,645,438	النقد والنقد المعادل في نهاية الفترة

المصدر من إعداد الباحثة بالإعتماد على (IASB, IAS1, 2017) & (ديوان الرقابة المالية، 2011)

من القائمة اعلاه نلاحظ أن كشف التدفق النقدي المعد في الشركة العامة للسمنت الشمالية يحتاج إلى بعض التغييرات البسيطة لكي يتوافق مع قائمة التدفقات النقدية المعدة وفق معايير IFRSs. وبذلك توفر قائمة التدفقات النقدية المعدة وفق معايير IFRSs الدولية مع باقي القوائم المالية معلومات أكثر وضوح وشفافية، إذ تمكن المستخدمين من تقويم التغييرات في صافي أصول الوحدة الاقتصادية وهيكلها المالي بما في ذلك سيولتها وملاءمتها وقدرتها على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية من التكيف مع الظروف المتغيرة والفرص وقدرتها على توليد النقد ومعادلات النقد ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية والمستقبلية للوحدات الاقتصادية المختلفة.

هـ. قائمة التغييرات في حقوق الملكية

عند إعداد قائمة التغييرات في حقوق الملكية وفق معايير IFRSs في الشركة العامة للسمنت الشمالية تم استبعاد البنود التي تخص الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الاقلية) وغيرها من البنود المتعلقة في الشركات التابعة، والتي تخص معيار الإبلاغ المالي IFRS11 الترتيبات المشتركة، كذلك معيار IFRS10 القوائم المالية الموحدة وعدم توفر هذا الحساب ضمن نشاط الشركة العامة للسمنت الشمالية لذلك تم استبعادها. وبعد الاطلاع على الحسابات الختامية للوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة تم ملاحظة الآتي:

- عدم إعداد هذه القائمة في الشركة العامة للسمنت الشمالية من قبل، إذ لا يوجب النظام المحاسبي الموحد بإعدادها من قبل الوحدات الاقتصادية المطبقة للنظام.

- تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية فيما يخص كل مكون لحقوق الملكية، مطابقة المبلغ الدفترى في بداية الفترة مع المبلغ الدفترى في نهاية الفترة، والافصاح بشكل منفصل عن التغيرات الناتجة عن ما يأتي (SOCPA,2021,940):
 - ✓ الربح أو الخسارة.
 - ✓ الدخل الشامل الآخر.
 - ✓ المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاك.
- تعكس التغيرات في حقوق ملكية الوحدة الاقتصادية بين (بداية ونهاية فترة التقرير) الزيادة أو النقص في صافي أصولها خلال الفترة، وبإستثناء التغيرات الناتجة عن التعامل مع الملاك بصفتهم ملاك (مثل المساهمات في حقوق الملكية وإعادة إقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالوحدة الاقتصادية، وتوزيعات الأرباح)، وتكاليف المعاملة المتعلقة بشكل مباشر بمثل هذه المعاملات، فإن التغير الكلي في حقوق الملكية خلال الفترة يعبر عن مجموع مبلغ الدخل والمصروف، بما في ذلك المكاسب والخسائر المتولدة عن أنشطة الوحدة الاقتصادية خلال تلك الفترة. (IAS1,Pr109)
 - اظهر الاحتياطات بالتسمية والتصنيف الذي حدد في معايير IFRSs، وتم اظهار فروقات التغير بالعملة الاجنبية بشكل مستقل بالإضافة إلى اظهار الأرباح التي تخص السنة بشكل مستقل، وهذا ماتمت الاشارة اليه سابقاً في قائمة المركز المالي.
 - تضمنت قائمة التغيرات في حقوق الملكية التغير في رأس المال المحتسب مثل فائض أو انخفاض إعادة التقييم، فائض أو خسائر ترجمة العملات الاجنبية.
 - التغير في رصيد الأرباح المحتجزة مثل تصحيح اخطاء سنوات سابقة أو توزيعات بالأرباح.
 - في حالة وجود تعديلات بأثر رجعي فيما يتعلق بمعيار المحاسبة IAS8 فإن هذه التعديلات أو التغيرات التي حدثت لاتعد تغيرات في حقوق الملكية ولكنها تعديلات للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة، الا عندما يتطلب معيار ابلاغ مالي دولي (IFRS) تعديلاً بأثر رجعي لمكون آخر لحقوق الملكية، وتتطلب الفقرة (B106)، IAS1 الافصاح في قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن مجموع التعديل الناتج عن التغيرات في السياسات المحاسبية بشكل منفصل عن الناتج عن تصحيحات الأخطاء وذلك لكل مكون لحقوق الملكية، وهذه التعديلات يفصح عنها لبداية الفترة ولكل فترة سابقة (SOCPA,2021,941).
 - حدد معيار IAS1 قائمة التغيرات في حقوق الملكية من ناحية العرض والبنود التي يجب أن تتضمنها بالشكل الآتي:

الجدول (16)

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن السنة المنتهية 2012/12/31 وفق معايير IFRS

000,000 دينار عراقي

المجموع	الدخل الشامل الاخر	الأرباح المحتجزة (المحققة)	إحتياطات أخرى (متنوعة)	احتياطي إجباري (راسمالي)	إحتياطي عام	راس المال	إيضاحات	إسم الحساب
95,855,818			9,190,827	37,551,264	48,161,656	952,070		الرصيد كما في 2011/1/1
4,769,730		4,769,730						المحول إلى الأرباح المرحلة
-								اجمالي الدخل الشامل الاخر
20,164,723		20,164,723						صافي ارباح الفترة
-		-						توزيعات ارباح
166,376,426	166,376,426							فائض إعادة التقييم
-								ارباح ترجمة عملات اجنبية
101,810,610			9,576,260	43,120,624	48,161,656	952,070		الرصيد في 2011/12/31
101,810,610			9,576,260	43,120,624	48,161,656	952,070		الرصيد في 2012/1/1
5,470,995		5,470,995						المحول إلى الأرباح المرحلة
-								اجمالي الدخل الشامل الاخر
24,744,731		24,744,731						صافي ارباح الفترة
-		-						توزيعات ارباح
-								ارباح ترجمة عملات اجنبية
103,10,4,429			11,279,082	44,542,853	46,330,424	952,070		الرصيد في 2012/12/31

و. الايضاحات المتممة

تعد الايضاحات احدى المتطلبات الأساسية التي حددها معيار IAS1 وهي بدورها تكون مكملة للقوائم المالية الأساسية إذ تعرض معلومات لم يتم ادراجها ضمن القوائم المالية أو معلومات اضافية تساعد على فهم المعلومات الواردة في القوائم المالية، وبالإضافة إلى الايضاحات التي وردت في القوائم المالية والتي تم توضيحها سابقاً، هناك معلومات عامة تخص الوحدة الاقتصادية ومتمثلة بالاتي:

✓ معلومات عامة

- اسم الوحدة الاقتصادية: الشركة العامة للسمنت الشمالية.
- مقر الوحدة الاقتصادية: الموصل / نينوى
- تاريخ التأسيس: تأسست الشركة العامة للسمنت الشمالية بعد إندماج شركة إسمنت الرافدين الاهلية التي تأسست سنة 1965/4/20م.
- تاريخ صدور القوائم المالية: 2011/12/31م، 2012/12/31م.
- عملة العرض: الدينار العراقي .

✓ مدى الامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs

يجب على الوحدة الاقتصادية أن تقدم بيان صريح وواضح في الملاحظات بأنها ممثلة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs وإنها تطبق جميع المعايير دون إستثناء ولا يتم وصف بياناتها المالية بأنها ممثلة للمعايير مالم تكن تمثل لكافة متطلبات كل معيار منها (IAS1,Pr16).

✓ ملخص السياسات المحاسبية المطبقة

- أساس الإعداد: يتم إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق، وإن الشركة العامة للسمنت الشمالية مستمرة وتطبق السياسات المحاسبية بانتظام، وهذا مانص عليه معيار IAS16 في الفقرة 27.
- أساس القياس: أساس القياس المستخدم بالنسبة للاصول غير المالية هو التكلفة التاريخية أما بالنسبة للاصول المالية فهو القيمة العادلة.
- طرق تسعير المخزون:
 - تحديد الطرق المستخدمة في تسعير المخزون وحسب ما جاء في معيار IAS2 (المخزون) وهو خارج نطاق دراستنا الحالية.
- طرق ونسب حساب الاستهلاك:
 - يتم إستخدام طريقة النسب في حساب الاستهلاك في الشركة العامة للسمنت الشمالية وهي كالآتي:

المباني 4%، الآلات والمعدات 5%، وسائل نقل 10%، عدد وقوالب 15%، أثاث وأجهزة مكاتب 10-25%، وهذا حسب ماتم تحديده في النظام المحاسبي الموحد والمطبق من قبل الشركة العامة للسمنت الشمالية، ولم يحدد المعيار IAS1 طريقة معينة في حساب الاستهلاك وإنما اشترط فقط الثبات على الطريقة المتبعة والافصاح عن نوعها.

✓ التغيير بالسياسات المحاسبية

يجب الافصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية أو اي اخطاء قد حصلت أو تغيير سعر المخزون أو تحويل طريقة الاستهلاك كذلك يجب الافصاح عن سبب التغيير⁽¹⁾.

✓ الاحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية

وهي الاحداث التي تنشأ بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية وقبل تاريخ إصدار هذه القوائم، وهذه الاحداث تكون غير جوهرية فتكتفي الوحدة الاقتصادية بالافصاح عنها ضمن الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

✓ اي معلومات اضافية اخرى لم تعرض بالقوائم المالية أو تساعد في فهم القوائم المالية

يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم أهداف الوحدة الاقتصادية وسياساتها واجراءاتها لإدارة راس المال، كذلك تفصح الوحدة الاقتصادية عن نوعية أهدافها وسياساتها واجراءاتها لإدارة راس المال (IAS1,Pr134).

بالإضافة إلى معلومات اخرى متعلقة بخطط الوحدة الاقتصادية المستقبلية أو اي معلومات لم يفصح عنها بمكان اخر.

2. معيار عقارات والآلات ومعدات IAS16

تم تطبيق معيار IAS16 على الأصول غير المتداولة للشركة العامة للسمنت الشمالية وذلك من خلال تطبيق أنموذج إعادة التقييم على الأصول غير المتداولة ولسنة مالية واحدة وكما في الجدول الآتي:

(1) عند التغيير في السياسات المحاسبية يجب ان يكون التغيير على السنة الحالية والسنة المقارنة، وعند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تصحيح خطأ يجب عمل قائمة مركز مالي لثلاث سنوات، معيار IAS8 السياسات المحاسبية.

الجدول (17)

إعادة التقييم لإجمالي الأصول غير المتداولة للشركة العامة للسمنت الشمالية لعام 2012م

ت	إسم الأصل	التكلفة التاريخية(1)	القيمة الدفترية(2)	القيمة العادلة(3)	فائض أو إنخفاض إعادة التقييم(4)=(3)-(2)
1	الأراضي	1,095,290,468	1,095,290,468	2,620,000,000	1,524,709,532
2	المباني	12,631,814,682	10,823,670,983	139,213,230,473	128,389,559,490
3	الألات والمعدات	78,793,713,127	44,870,142,543	39,831,732,673	(5,038,409,870)
4	وسائل نقل	2,859,184,127	1,426,578,069	42,982,844,825	41,556,266,756
5	عدد وقوالب				
6	الإثاث	3,371,594,246	1,574,135,532	1,518,436,012	55,699,521
	المجموع	98,751,596,650	59,789,817,596	226,166,243,983	166376426387

المصدر من إعداد الباحثة بالإعتماد على (IASB, IAS16, 2017)

وبالإطلاع على الجدول أعلاه نلاحظ ما يأتي:

✓ أوضح الجدول (17) قيم الأصول غير المتداولة في الشركة العامة للسمنت الشمالية والمتمثلة بالتكلفة التاريخية في لحظة إقتناء الأصل غير المتداول، والقيمة الدفترية الظاهرة في ميزانيتها العامة لعام 2012م، أما القيمة العادلة فهي القيمة التي يجب أن تظهر في القوائم المالية في حالة تطبيق معايير (IFRSs, IASs) من قبل الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة، بالإضافة إلى الفرق في الزيادة أو النقص الذي تم إيجاده في العمود الأخير من الجدول أعلاه والذي سيظهر أما في قائمة الدخل الشامل الآخر بوصفها أرباحاً غير محققة أو بوصفها خسارة في قائمة الربح أو الخسارة.

✓ يمكن ملاحظة أن هناك فرق كبير بين المبالغ المعروضة في حقل القيمة الدفترية للأصول والتي تظهر في ميزانية الشركة العامة للسمنت الشمالية، عن المبالغ المعروضة في حقل القيمة العادلة لهذه الأصول والتي قامت لجنة من المهندسين والمختصين والخبراء داخل الوحدة موضوع الدراسة بحسابها إلا أنها لم تدرجها في ميزانيتها ولم يتم الاستفادة منها، مما يؤدي إلى ظهور الميزانية العامة للوحدة موضوع الدراسة بصورة غير حقيقية ومشوهة، وبملاحظة الرقم الإجمالي لحقل القيمة الدفترية إذ يمثل الرقم (59,789,817,596) دينار مجموع الأصول غير المتداولة بالقيمة الدفترية والظاهر في الجانب الأيمن من الميزانية العامة للشركة، في حين أن مبلغ (226,166,243,983) دينار هو مجموع الأصول غير

المتداولة والذي يجب أن يظهر في الجانب الايمن من قائمة المركز المالي وحسب ماجاء به معيار IAS16 تعديل القيمة الدفترية بطريقة تتفق مع إعادة تقييم المبلغ الدفترى للأصل، وبذلك تكون قائمة المركز المالي حسب معايير (IFRSs, IASs) اكثر صدقاً في التعبير عن قيمة الأصول غير المتداولة داخل الوحدة الاقتصادية المطبقة لهذه المعايير .

✓ يجب تعديل مبلغ الاستهلاك للأصل غير المتداول بعد عملية إعادة التقييم وبالاعتماد على ماآلت اليه قيمته العادلة بالزيادة أو بالنقصان، ⁽¹⁾ وحسب ماجاء في (IAS16,pr35) تتم معالجة الأصل باحدى طريقتين:

الاولى: تعالج مجمع الاستهلاك في تاريخ إعادة التقييم بزيادة الأصل غير المتداول وزيادة الاستهلاك في حالة فائض إعادة التقييم، أو تخفيض الأصل غير المتداول وتخفيض الاستهلاك في حالة إنخفاض إعادة التقييم.

الثانية: يتم استبعاد مجمع الاستهلاك مقابل اجمالي المبلغ الدفترى للأصل.

3. معيار التقارير المالية الاولية IAS34

لاحظت الباحثة عند اطلاعها على التقارير والقوائم المالية المعدة في الوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة، عدم إعداد تقارير أولية، وذلك لعدم وجود اي توجيه من قبل النظام المحاسبي الموحد بإعداد تقارير مالية أولية، وعدم وجود قاعدة محاسبية عراقية تقابل هذا المعيار وتلزم الوحدات المشمولة بتطبيقها، وتوصي الباحثة بضرورة اعداد هذا النوع من التقارير لأهميتها في معرفة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية في مرحلة معينة وليس بالضرورة الانتظار إلى نهاية الفترة المالية، لذلك فإن تأثير معيار المحاسبة الدولي IAS34 على النظام المحاسبي الموحد، هو استحداث هذه القوائم المذكورة آنفاً وإعدادها وفق الشروط والقواعد التي جاء بها هذا المعيار. والجداول الأتية ستوضح كيفية المقارنة في القوائم المالية الرئيسية:

(1) لم يتم حسابه ضمن هذه الدراسة، لتوجيه لجنة المتابعة ولاكثر من مرة بان يكون التركيز على العرض والافصاح وليس الاعتراف والقياس الا في حالات الضرورة القصوى وذلك للالتزام بحدود الدراسة.

الجدول (18)

الية إعداد قائمة المركز المالي الاولية والفترات المقارنة

الملاحظات	التقرير المقارن		التقرير الاولي		الفترة
	إلى	من	إلى	من	
تكون فترة المقارنة في قائمة المركز المالي هي رصيد نهاية الفترة مهما كان التقرير الاولي لهذه السنة ربع سنوي أو نصف سنوي وذلك لان قائمة المركز المالي هي قائمة ارسدة، اذ تكون المنفعة اكبر عند مقارنة رصيد التقرير الاولي مع رصيد نهاية الفترة للسنة السابقة.	2011/12/31	/1/1	2012/3/31	1/1	الربع الاول
	2011/12/31	/1/1	2012/6/30	/4/1	الربع الثاني
	2011/12/31	/1/1	2012/9/30	/7/1	الربع الثالث
	2011/12/31	/1/1	2012/12/31	/10/1	الربع الرابع
	2011/12/31	/1/1	2012/6/30	/1/1	نصف سنوية

الجدول (19)

الية إعداد قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الاخر الاولية، قائمة التدفقات النقدية الاولية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية الاولية

الملاحظات	التقرير المقارن		التقرير الاولي		الفترة
	إلى	من	إلى	من	
تتم المقارنة على مرحلتين، المرحلة الاولى تتم المقارنة عن 3 اشهر مماثلة فقط أما المرحلة الثانية فتكون المقارنة تراكمية اي من بداية السنة حتى تاريخ المقارنة	2011/3/31	/1/1	2012/3/31	/1/1	الربع الاول
	2011/6/30	/4/1	2012/6/30	/4/1	الربع الثاني
	2011/6/30	/1/1	2012/6/30	/1/1	الربع الثالث
	2011/9/30	/7/1	2012/9/30	/7/1	
	2011/9/30	/1/1	2012/9/30	/1/1	الربع الرابع
	2011/12/31	/10/1	2012/12/31	/10/1	
	2011/12/31	/1/1	2012/12/31	/1/1	
ارقام تراكمية اي من بداية السنة حتى تاريخ المقارنة.	2011/6/30	/1/1	2012/6/30	/1/1	نصف سنوية

بالإضافة إلى الجداول المذكورة آنفاً من الضروري الاخذ بالنقاط الآتية التي الزم معيار IAS34 باتباعها:

- ان إعداد القوائم المالية الاولية من الممكن أن يكون على شكل قوائم كاملة أو قوائم مختصرة، ولايسمح المعيار بإعداد جزء من هذه القوائم وترك القوائم الأخرى، على سبيل المثال لايجوز إعداد قائمة المركز المالي مختصرة وترك باقي القوائم.
- ضرورة التركيز على البنود ذات الأهمية النسبية اثناء إعداد وعرض القوائم المالية الاولية بحيث تتضمن كافة المعلومات ذات الصلة بالمركز المالي للوحدة الاقتصادية وأدائها خلال تلك الفترة مع العلم أن عملية القياس للعديد من البنود الواردة في التقارير الاولية تعتمد على التقديرات.

- ضرورة استخدام السياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية الاولية، ذاتها التي يتم استخدامها في إعداد القوائم المالية الرئيسية.
- ضرورة الحاق هذه القوائم الاولية بكشوفات تفسيرية تحدد الفترات الدورية التي سيتم تقسيم السنة المالية على أساسها والسياسات المحاسبية المتبعة في إعداد هذه القوائم وغيرها من المعلومات التي يتعذر الإفصاح عنها في القوائم المختصرة المقدمة.
- التركيز على البنود الموسمية الخاصة بالوحدة الاقتصادية إن وجدت.
- يجب أن تتضمن القوائم المالية الاولية بيانات الفترة الحالية بشكل متناظر مع بيانات الفترة السابقة.
- في حالة إعداد التقرير الاولي السنوي أو الربع سنوي لقائمة المركز المالي فإن السنة المقارنة ستكون مقارنة للارصدة النهائية للفترة السابقة، أما باقي القوائم كقائمة الربح أو الخسارة أو قائمة التدفقات النقدية أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية الاولية فإنها ستعرض مقارنة مع الفترة ذاتها للسنة السابقة، والسبب في ذلك يعود إلى أن قائمة المركز المالي هي قائمة ارصدة فإن المنفعة في المقارنة ستكون اكبر في حالة المقارنة مع الارصدة النهائية للفترة السابقة.

الجدول (20)

والاتي عرض للقوائم المالية الاولية وفق معيار IAS34 والارقام الواردة هي ارقام افتراضية

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة المركز المالي الاولية المكثفة كما في 2012/6/31 وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs			
رقم الايضاح	إسم الحساب	30/6/2012	31/12/2011
	الأصول		
	النقد والنقد المعادل	2,473,349	3,687,471
	عقارات	37,764,955	37,575,606
	الات ومعدات	40,512	54,023
	الذمم المدينة	1,083,829	748,886
	المخزون	27,369,580	24,175,079
	اثاث واجهزة مكاتب	740,546	3,432,910
	مجموع الأصول	69,472,771	69,673,980
	حقوق الملكية والألتزامات		
	حقوق الملكية		
	رأس المال	56,899,945	54,190,423
	احتياطيات راسمالية	1,175,776	1,175,776

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة المركز المالي الاولية المكثفة كما في
2012/6/31 وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs

31/12/2011	30/6/2012	إسم الحساب	رقم الايضاح
1,175,776	1,175,776	احتياطي عام	
(6,647)	(7,512)	فروقات صرف العملة الاجنبية	
6,560	7,343	فائض إعادة التقييم	
6,335,659	3,602,312	الأرباح المحققة	
62,877,547	62,853,640	مجموع حقوق الملكية	
		الالتزامات	
3,412,682	3,351,921	الذمم الدائنة(موردون، أوراق دفع، دائنون اخرون)	
3,383,751	3,267,210	قروض وسندات طويلة الاجل	
6,796,433	6,619,131	مجموع الالتزامات	
69,673,980	69,472,771	مجموع حقوق الملكية والالتزامات	

المصدر من إعداد الباحثة بالإعتماد على(IASB,IAS34,2017)

الجدول (21)

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة الربح أوالخسارة الاولية المكثفة المنتهية في 2012/6/31
وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs

30/6/2011	30/6/2012	إسم الحساب	رقم الايضاح
		الايادات	
1,490,665	1,632,364	ايراد نشاط الإنتاج السلعي	
447,005	475,443	ايراد النشاط التجاري	
10,397	-	ايراد بيع المخلفات	
82,064	7,998	ايرادات اخرى	
2,030,131	2,115,805	مجموع الايرادات	
		المصروفات	
(872,365)	(888,900)	المصاريف الادارية والعمومية	
(180,891)	(126,914)	المصروفات الاخرى	
(1,053,256)	(1,015,814)	مجموع المصروفات	
		الدخل الشامل الآخر	
(612)	(865)	اجمالي الخسارة الشاملة الأخرى للفترة	
938,469	1,059,901	اجمالي الدخل الشامل الآخر للفترة	

المصدر من إعداد الباحثة بالإعتماد على(IASB,IAS34,2017)

الجدول (22)

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة التدفقات النقدية الاولية المكثفة المنتهية في 2012/6/31 وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs			
رقم الايضاح	إسم الحساب	30/6/2012	30/6/2011
	الأنشطة التشغيلية		
	صافي التدفقات من الأنشطة التشغيلية	209,349	358,150
	التدفقات من الأنشطة الاستثمارية		
	صافي التدفقات من الأنشطة الاستثمارية	(217,091)	(211,343)
	الأنشطة التمويلية		
	صافي التدفقات من الأنشطة التمويلية	(1,206,380)	(1,191,331)
	صافي الزيادة أو الانخفاض في النقد والنقد المعادل	(1,206,380)	1,191,331
	النقد والنقد المعادل في بداية الفترة	3,687,471	585,902
	النقد والنقد المعادل في نهاية الفترة	2,473,349	1,924,040

المصدر من إعداد الباحثة بالإعتماد على (IASB, IAS34, 2017)

الجدول (23)

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة التغيرات في حقوق الملكية الاولية المكثفة المنتهية في 2012/6/31 وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs							
إسم الحساب	إيضاحات	راس المال	إحتياطي عام	إحتياطي إجباري (راسمالي)	الأرباح المرحلة (المحتجزة)	الدخل الشامل الاخر	المجموع
الرصيد كما في 2011/1/1		54,190,423		1,175,776			55,366,199
المحول إلى الأرباح المرحلة					6,335,659		6,335,659
اجمالي الدخل الشامل الاخر						(865)	(865)
صافي ارباح الفترة							
الرصيد في 2011/12/31		56,899,945	1,175,776	1,175,776			59,251,497
الرصيد في 2012/1/1		51,609,927	848,021	848,021			53,305,969
المحول إلى الأرباح المرحلة					3,602,312		3,602,312
اجمالي الدخل الشامل الاخر						(612)	(612)
صافي ارباح الفترة							
الرصيد في 2012/12/31		54,190,423	848,021	848,021			55,886,465

المصدر من إعداد الباحثة بالإعتماد على (IASB, IAS34, 2017)

IFRS1 .4

يمثل معيار IFRS1 الخطوة الاولى في خطوات تطبيق معايير IFRSs ويوضح المتطلبات والاعفاءات الواجبة الاتباع من قبل الوحدة الاقتصادية المطبقة للمعايير لذلك يعد هذا المعيار من المعايير المهمة التي يجب الاخذ بها لغرض تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية للمرة الاولى، وكما لاحظنا من تطبيق الباحثة لمعايير IFRSs في الشركة العامة للسمنت الشمالية والذي إنعكس في إعداد القوائم المالية وفق هذه المعايير مع الاخذ بالمتطلبات والارشادات التي حددها معيار IFRSs1 والتي تمثلت بالآتي:

✓ يتناول هذا المعيار ثلاث تواريخ مهمة وهي:

- تاريخ التحول: ويقصد به تاريخ الانتقال إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية، وفي تاريخ قوائم الشركة العامة للسمنت الشمالية هو 2011/1/1.
- تاريخ الاثبات: ويقصد به تاريخ تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، وفي تاريخ قوائم الشركة العامة للسمنت الشمالية هو 2012/12/31.
- والتاريخ المقارن: ويقصد به تاريخ السنة المالية المقارنة، وفي تاريخ قوائم الشركة العامة للسمنت الشمالية هو 2011/12/31.

✓ إعداد قائمة مركز مالي افتتاحية وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية والتي تعد نقطة البداية لتطبيق هذه المعايير في تاريخ التحول (2011/1/1م)، منشورة أو غير منشورة ومن ثم تقوم الوحدة الاقتصادية بإعداد بيانات مالية انتقالية وهي البيانات التي تحتوي على الاعفاءات والسماحات الموجودة ضمن معيار IFRS1 ثم يتم إعداد القوائم المالية السنوية الاولى (2012/12/31).

✓ خلال بيانات السنة الاولى التي امتثلت لمعايير IFRSs تقدم الوحدة الاقتصادية بياناً صريحاً بالامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs وان تفصح عن المعايير التي لم تلتزم بها واسباب ذلك.

✓ حدد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS1 شكل القائمة الافتتاحية من ناحية العرض والبنود التي يجب اظهارها في هذه القائمة، والاتي عرض لقائمة المركز المالي الافتتاحية لعام 2011م:

(24) الجدول

وزارة الصناعة والمعادن الشركة العامة للسمنت الشمالية قائمة المركز المالي الافتتاحية كما في			
2011/1/1 وفق معايير IFRSs			
المبلغ	الألتزامات وحقوق الملكية	المبلغ	الأصول
	الألتزامات		الأصول غير المتداولة بالقيمة الدفترية
129,944,062	الذمم الدائنة	11,792,594	عقارات
-	ايرادات مستلمة مقدماً	45,071,758	الات ومعدات
		1,253,801	وسائط نقل وانتقال
		47,855	عدد وقوالب
		1,283,687	اثاث واجهزة مكاتب
		3,585,679	قروض ممنوحة طويلة الاجل
129,944,062	مجموع الألتزامات الدائنة	63,035,376	مجموع الأصول غير المتداولة
	حقوق الملكية		الأصول المتداولة
952,070	راس المال	65,202,951	النقد
4,905,400	قروض مستلمة طويلة الاجل	1,961,116	إعتمادات مستندية لشراء مواد
101,301,155	الاحتياطيات	25,540,151	الذمم المدينة
4,769,730	الأرباح المحققة	86,132,821	المخزون (بالكفة)
111,928,355	مجموع حقوق الملكية	178,837,041	مجموع الأصول المتداولة
241,872,417	مجموع الألتزامات وحقوق الملكية	241,872,417	مجموع الأصول

المصدر من إعداد الباحثة بالإعتماد على (IASB, IFRS1, 2017)

أما فيما يخص بنود قائمة المركز المالي الافتتاحية فقد حدد المعيار المتطلبات والاعتبارات الآتية:

- ✓ يجب على الوحدة الاقتصادية إستخدام نفس السياسات المحاسبية في إعداد قائمة مركزها المالي الافتتاحية وباقي قوائمها المالية التي سوف تعدها وفق معايير IFRSs.
- ✓ يجب الاعتراف من قبل الوحدة الاقتصادية بكافة الأصول والألتزامات التي تتطلب معايير الابلاغ المالي الدولية الاعتراف بها، والتي لم تكن تظهر سابقاً في قوائمها المالية قبل تطبيق معايير IFRSs.
- ✓ استبعاد كافة الأصول والألتزامات التي كانت تظهر في قوائم الوحدة الاقتصادية قبل تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية، ويتم اقفالها في حساب الأرباح المحتجزة في بداية السنة.

✓ هناك افعاءات وسماحات حددها معيار IFRS1 وهى تخص البنود المتعلقة بالادوات المالية والمشتقات كذلك افعاءات تخص تجميع الاعمال كذلك فروقات ترجمة العملات الاجنبية التراكمية الناجمة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة اجنبية والتي هى خارج نطاق دراستنا.

مما تقدم في التطبيق العملي من هذا الفصل ومن خلال مقارنة مخرجات النظام المحاسبي الموحد في الشركة العامة للسمنت الشمالية مع القوائم المالية التي تم اعدادها من قبل الباحثة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية المنتقاة ونظراً للفروقات الناتجة بعد تطبيق هذه المعايير والتي تدل على أن مخرجات النظام المحاسبي الموحد في الشركة العامة للسمنت الشمالية لاتعبر عن الوضع المالي وعن حقيقة المعاملات بوضوح، كذلك لاتحقق الشفافية والافصاحات الكافية في عرض القوائم والكشوفات المالية في حين أن معايير الإبلاغ المالي الدولية تعكس حقيقة الاحداث والمعاملات المالية بوضوح وتقدم معالجات محاسبية مدروسة وغير قابلة للأجتهد واتضح ذلك من خلال عمليات إعادة التقييم للأصول غير المتداولة، وتحقق العرض العادل والافصاح الكافي للقوائم المالية من خلال إعداد قائمة الدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وتقدم معلومات ذات شفافية عالية وأكثر موثوقية وقابلة للمقارنة، مما اقتضى ضرورة تعديل النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركة العامة للسمنت الشمالية مما يجعله اكثر مواءمة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs ومتابعة تحديثه باستمرار مع ما يطرأ على المعايير من تحديث والغاء لأجزاء من المعايير أو على المعيار بكامله والصادر من قبل IASB وبالتالي الحصول على قوائم مالية تمثل نتائج العمل المحاسبي في الشركة العامة للسمنت الشمالية مفيدة لنطاق واسع من المستخدمين وقابلة للمقارنة ومتماشية مع الحداث والتطور الذي جاءت به معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs ، كذلك اتضح للباحثة أن هناك إمكانية لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs في العراق وبالتحديد في الوحدات الاقتصادية الممولة ذاتياً الهادفة للربح.

وبهذا تكون الباحثة قد اثبتت فرضية الدراسة الرئيسية(هناك تأثير لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على مخرجات النظام المحاسبي الموحد) ومانقرع عنها من فرضيات فرعية:

1. هناك تأثير لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على الميزانية العامة في النظام المحاسبي الموحد.
2. هناك تأثير لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على كشف العمليات الجارية في النظام المحاسبي الموحد.

3. هناك تأثير لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على كشف التدفق النقدي في النظام المحاسبي الموحد.

4. هناك حاجة لأعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية .

5. هناك حاجة لأعداد قائمة الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية .

لعنوان الدراسة "تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs على مخرجات النظام المحاسبي الموحد في العراق بالتطبيق على الشركة العامة للسمنت الشمالية" وما ظهر من نتائج لهذا التطبيق وعلى أساسها فإن فرضية الدراسة الرئيسة تعد مقبولة بالإضافة إلى فرضياتها الفرعية.

الفصل الخامس
الاستنتاجات والتوصيات والدراسات المستقبلية
Conclusions, Recommenations and Future Studies

المبحث الاول: الاستنتاجات

المبحث الثاني: التوصيات والدراسات المستقبلية

المبحث الأول الاستنتاجات

يتناول هذا المبحث الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة وهي كما يأتي:

أولاً: استنتاجات الجانب النظري

1. يعاني النظام المحاسبي الموحد من عدم التحديث الجوهرية منذ أكثر من 35 عاماً وعدم تجاوبه مع التطورات والحدثة التي طرأت على المعالجات المحاسبية نتيجة تغير الظروف البيئية والاقتصادية طوال تلك الفترة.

2. تعاني الوحدات الاقتصادية العراقية في الوقت الحالي من عدم قدرتها على التحول إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية، وذلك لعدة أسباب منها:

✓ انحسارها في قالب وضعه لها النظام المحاسبي الموحد والذي بدوره يعاني من عدم التحديث الجوهرية منذ عام 2013م وهو بذلك لا يتماشى مع المستجدات الحديثة التي طرأت على واقع العمل المحاسبي على الصعيد الدولي، وبالتالي سيشكل عائقاً في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي نظراً لإختلاف مخرجات النظام المحاسبي الموحد والقوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRSs, IASs).

✓ بيئة الورقة والقلم لازالت هي السائدة في العديد من الوحدات الاقتصادية، وذلك لعدم تقبل فكرة التطور التقني من قبل الكوادر المحاسبية واتكالمهم على الروتينية في الاعمال التي إعتادوا عليها.

✓ بعض الموارد البشرية غير مؤهلة بالشكل الكافي وغياب الوعي المحاسبي لكل من الجهات الادارية والكوادر المحاسبية القائمة بالعمل المحاسبي، بالإضافة إلى شحة المعلومات عن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRSs, IASs) التي توفرها المناهج الدراسية مما يؤدي إلى غياب الثقافة المحاسبية والتي تعد الحجر الأساس وأحد أهم المؤهلات الرئيسة للمحاسبين الجدد.

3. صعوبة في فهم معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRSs, IASs) لما تتطلب عليه من تفاصيل ومعالجات محاسبية معقدة قد تبدو عليها للوهلة الاولى، والحاقاً بذلك فإن ترجمة المعايير قد ساهم في تعقيدها بعض الشيء، فضلاً عن كثرة التعديلات التي تجري على المعايير.

ثانياً: إستنتاجات الجانب العملي

1. عند تطبيق معيار IAS1 على النظام المحاسبي الموحد للوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة ادى إلى استحداث قوائم مالية جديدة لا يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي الموحد وهي قائمة الدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وبذلك يتم معالجة الأرباح والخسائر غير المحققة بطريقة أكثر دقة بعد أن كانت تعالج وفق النظام المحاسبي في الشركة العامة للسمنت الشمالية كإرباح أو خسائر حقيقية.
2. أسلوب عرض القوائم المالية وفق معيار IAS1 هو عرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم التقرير عنها في القوائم المالية للفترة الحالية، في حين أن الحسابات الختامية في الشركة العامة للسمنت الشمالية كانت تعرض لفترة مالية واحدة باستثناء الميزانية العامة كانت تعرض لفترتين ماليتين .
3. تقوم الشركة العامة للسمنت الشمالية بإعداد كشف تدفق نقدي وفق النظام المحاسبي الموحد والذي كان قد اعتمد بالأصل على القاعدة المحاسبية العراقية رقم(7)، إلا أنه عند تطبيق معيار IAS7 تم إعداد قائمة تدفق نقدي أكثر وضوحاً وشفافية من خلال مقارنتها مع الفترة السابقة، بالإضافة إلى إعادة تصنيف بعض الأنشطة بدقة أكثر، والسبب يعود في ذلك إلى عدم تحديث القاعدة المحاسبية العراقية رقم (7) وبالتالي عدم تحديث النظام المحاسبي الموحد بشكل جوهري منذ تاريخ الإصدار وإلى حد الان.
4. تقوم الوحدات الاقتصادية بإعادة تقييم أصولها غير المتداولة لغرض تحسين المركز المالي وإستخدامها بخلق الانطباع لدى المستفيدين من القوائم المالية وكثنية للأشارة لقدرة الوحدة الاقتصادية على الاقتراض في حين أن الأصول غير المتداولة في الشركة العامة للسمنت الشمالية تظهر بالقيمة الدفترية دون إجراء اي عمليات إعادة تقييم لها، ويمكن ملاحظة بعض الأصول غير المتداولة المندثرة دفترياً وهي لازالت قيد الإستخدام
5. حساب فروقات إعادة التقييم الذي ظهر عند تطبيق معيار IAS16، ليس له وجود ضمن حسابات النظام المحاسبي الموحد وليس لديه تسلسل في الدليل المحاسبي ويمكن معالجة ذلك من خلال استحداث حسابات جديدة بالاستناد إلى المرونة التي تركها النظام ضمن دليله، اي من الممكن ابقاء الدليل المحاسبي مع ضرور تحديثه والاستفادة منه عند تطبيق معايير (IFRSs, IASs).

6. ظهر تأثير تطبيق معيار IAS16 على الحسابات الختامية للنظام المحاسبي الموحد من خلال اجراء تعديلات على بعضها واستحداث قوائم اخرى لاتعد وفق هذا النظام، اذ يظهر حساب فروقات إعادة التقييم في قائمتي الدخل الشامل الاخر والتغيرات في حقوق الملكية بالإضافة إلى قائمة المركز المالي والتي تعد من اكثر القوائم تأثراً بهذا المعيار اذ أن الأصول غير المتداولة تشكل الجزء الاكبر منها.
7. عند تطبيق معيار IAS34 على الحسابات الختامية للشركة العامة للسمنت الشمالية فإنه تم استحداث قوائم مالية أولية(نصف سنوية) ستمكن المستفيدين من القوائم المالية الاطلاع على الاحداث المالية للوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة وعدم الانتظار إلى نهاية الفترة المالية.
8. عند تطبيق معايير الإبلاغ المالي للمرة الاولى وفق معيار IFRS1 تطلب إعداد ثلاث قوائم مالية للمركز المالي وقائمتين للربح أو الخسارة وقائمتين للدخل الشامل الآخر وقائمتين للتغيرات في حقوق الملكية.

المبحث الثاني التوصيات

يتضمن هذا المبحث التوصيات التي تم التوصل إليها بالإعتماد على الاستنتاجات وكماياتي:

1. تحديث وتطوير النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركة العامة للسمنت الشمالية من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق مما يجعله مواكباً للحدثة المحاسبية المعاصرة، وبالتالي الحصول على قوائم مالية وفق النظام المحاسبي الموحد تتوافق مع القوائم المالية المعدة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs, IASs) بالإضافة إلى الاستفادة مما قدمه لنا النظام المحاسبي الموحد من دليل محاسبي وتوفير معلومات على المستوى القومي.

2. مراعاة معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRSs, IASs) واخذها بعين الاعتبار عند تحديث النظام المحاسبي الموحد، إذ أن هذه المعايير قد وضعت بعد اتفاق ومشاورات من قبل عدة دول ونتيجة لحالات وتجارب قد ظهرت على ارض الواقع .

3. اقحام الجانب التقني في العمل المحاسبي واجبار الكوادر المحاسبية في الوحدات الاقتصادية كافة على استخدامه لما له من أهمية في اختصار الوقت وتوفير الجهد ودقة نتائج العمل المحاسبي.

4. التهيئة لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs, IASs) من خلال تطوير الكادر البشري العامل في مجال المحاسبة عن طريق تنظيم ندوات تثقيفية وبرامج ودورات تدريبية عملية مدعومة من قبل الدولة تمكنهم من تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRSs, IASs) بشكل فوري ومباشر، مع ضرورة اختيار فئة العاملين الكفاء للذين لديهم رغبة في التعلم وقدرة على استيعاب منهجية المادة المطروحة لانجاز المهمة المحددة.

5. التأكيد على أهمية معايير الإبلاغ المالي الدولية في نظام التعليم المحاسبي الجامعي ويتم ذلك عبر:

اولاً: التركيز على معايير الإبلاغ المالي الدولية في الدراسة الجامعية اكثر مما هي عليه الان ومراعاة ما يصدر من تحديثات مستمرة على هذه المعايير واعطائها جانب كبير من الاهتمام، باعتبارها منهج علمي متكامل وخالصة ما توصلت اليه المنظمات والجمعيات المحاسبية.

ثانياً: نقل التعليم من الطور التقليدي القديم إلى الطور التفاعلي للطلبة ومساعدة الطلبة على اكتشاف مهاراتهم وقدراتهم في مجال تخصصهم وارسال المتفوقين منهم في بعثات خارجية للتعرف على العمل المحاسبي في الدول الاجنبية.

6. تخصيص مبالغ مالية معينة من قبل الدولة، تصرف للوحدات الاقتصادية الحكومية التي ستطبق معايير الإبلاغ المالي الدولية فيها نظراً لما ينطوي على تطبيق تلك المعايير من نفقات ليست بالقليلة خاصة في السنة الأولى للتطبيق.
7. التواصل مع التطورات والمستجدات والتحديثات المستمرة التي تأتي بها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IASs, IFRSs) ، ومحاولة تكييف النظام المحاسبي الموحد باستمرار مع هذه التطورات لغرض الانسجام مع البيئة الخارجية والارتقاء بمستوى العمل المحاسبي وخلق بيئة عمل مناسبة للمقارنات المرجعية والتشجيع على الانفتاح الدولي وجذب الاستثمار الاجنبي وتشجيع المستثمر المحلي للاستثمار داخل بلده الام.
8. استحداث كل من قائمة الدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية واطهار الأرباح غير المحققة ضمن الدخل الشامل الاخر لتجنب توزيع جزء من راس المال.
9. عرض القوائم المالية على شكل مقارنة بين فترتين ماليتين، وكذلك تخصيص حقل في كل قائمة مالية لعرض الايضاحات وادراج اشارة مرجعية لتفسير هذه الايضاحات لتسهيل قراءة هذه القوائم من قبل المستفيدين منها.
10. تسجيل الأصول غير المتداولة وفق أنموذج إعادة التقييم كون أن التكلفة التاريخية لا تعبر بصدق عن قيمة تلك الأصول مما يظهر القوائم المالية والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية على غير حقيقتها، واستحداث حساب إعادة التقييم في الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الموحد، بالإضافة إلى اظهار ناتج فروقات إعادة التقييم في قائمة المركز المالي وقائمتي الدخل الشامل الآخر والتغيرات في حقوق الملكية.
11. لم تعد القوائم المالية الرئيسية نهاية الفترة المالية كافية لتغطية المعلومات المالية للوحدة الاقتصادية، ولم يعد بوسع المستفيدين من هذه القوائم، الانتظار إلى نهاية الفترة المالية للاطلاع على نشاط الوحدة الاقتصادية والاستفادة من المعلومات المعروضة، لذلك إن تطبيق معيار IAS34 الذي يتطلب إعداد قوائم مالية أولية نصف سنوية أو ربع سنوية بالغ الأهمية، ومن الضروري تطبيقه في الشركة العامة للسمنت الشمالية.
12. عند الانتقال إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs وتطبيقها للمرة الأولى، يجب الاخذ بمتطلبات معيار IFRS1 وإعداد قوائم مالية عن فترتين ماليتين باستثناء قائمة المركز المالي فيجب إعدادها عن ثلاث فترات وهي (السنة الحالية والسنة المقارنة وقائمة المركز المالي الافتتاحية في تاريخ التحول لتطبيق المعايير).

الدراسات المستقبلية

استكمالاً للتوصيات تعرض الباحثة دراسات مستقبلية مقترحة يمكن للباحثين وطلبة الدراسات العليا الاخذ بها:

- مواءمة الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الموحد وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs.
- انعكاسات تطبيق معيار IAS36 الهبوط في قيمة الأصول على الحسابات الختامية للنظام المحاسبي الموحد.
- تأثير تطبيق معيار IAS10 الاحداث بعد فترة التقرير على مخرجات النظام المحاسبي الموحد.
- تطبيق معيار IAS8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء على الميزانية العامة للنظام المحاسبي الموحد.
- انعكاس تطبيق معيار IFRS13 القيمة العادلة على مخرجات النظام المحاسبي الموحد.
- أنموذج مقترح لتطوير النظام المحاسبي الموحد بما يتوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.

ثبت المصادر

القرآن الكريم

أولاً: المصادر العربية

أ- الوثائق والمواقع الرسمية

1. ديوان الرقابة المالية (2011)، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الثانية، بغداد.
2. الشركة العامة للسمنت الشمالية، ميزان المراجعة ، 2011م، 2012م.
3. الشركة العامة للسمنت الشمالية، الحسابات الختامية ، 2011م و2012م
4. التشريع رقم(38)، القوانين والتشريعات العراقية، لعام 2000م.
5. متطلبات انجاز البيانات المالية للادارات الممولة ذاتيا والمطبقة للنظام المحاسبي الموحد ، ديوان الرقابة المالية الاتحادي دائرة الشؤون الفنية والدراسات، 2017.

ب- الرسائل والاطاريح الجامعية

1. الاسدي، احمد ابراهيم، (2010)، تأثيرات تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على القياس والإفصاح المحاسبي في العراق، بحث منشور كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، العراق.
2. النصراوي، سلام عادل، (2017)، ألية مقترحة لتكييف متغيرات البيئة المحلية باتجاه التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي ASI/ IFRS، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق.
3. ايمان، جودي، (2013)، أثر الإختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية وفاق التقارب بينهما، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير رسالة ماجستير في الدراسات المالية والمحاسبية المعمقة، الجزائر.

ج- الدوريات

1. احمد، سها النور عبدالله، (2016)، معايير القيمة العادلة ودورها في في الازمة المالية العالمية 2008م، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، بحث تكميلي لنيل شهادة الماجستير والتمويل، السودان.
2. إسماعيل، اردلان وأكري، مالك و فالح، باسمة،(2019)، معوقات التحول من النظام المحاسبي الموحد إلى معايير المحاسبة الدولية في قطاع المصارف في اقليم كردستان/ العراق، مجلة قه لا ي زانست العلمية، المجلد(4)، العدد(4)، اربيل، كردستان، العراق.

3. بلال، شيخي وسامية، فقير، (2017)، تجارب بعض الدول العربية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مجلة دراسات اقتصادية، العدد(28)، جامعة محمد بوقرة-بومرداس، الجزائر.
4. جفال، خالد، (2016)، التجربة الفرنسية في اعتماد المرجعية الدولية IFRS، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 2، جامعة سطيف، الجزائر.
5. حمزة، شعيب وعمر غاليب، (2011)، التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.
6. حمدان، خولة حسن و فرحان، عماد محمد، (2014)، مدى توافق النظام المحاسبي الموحد مع متطلبات معايير الإبلاغ المالي- دراسة تحليلية في الانظمة المحاسبية في جمهورية العراق، كلية الادارة والاقتصاد جامعة واسط، بغداد.
7. خالد، تونسي وحسام الدين، عبد العزيز وحداد، بلقاسم، (2020)، النظام المحاسبي الانجلوساكسوني، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي _الاعواط_، الجزائر.
8. السقا، زياد هاشم يحيى، (2000)، نحو توحدي المصطلحات المستخدمة في تحديد اطار النظرية المحاسبية، مجلة تنمية الرافدين، العدد(59)، العراق.
9. الشمري، حيدر علوان و الامير، شمران عبيد خليف، (2020)، امكانية تطبيق متطلبات المعيار IFRS1 في ظل النظام المحاسبي الموحد المعتمد في الكليات الاهلية، بحث مستل من رسالة ماجستير، مجلة الكوت للادارة والاقتصاد، جامعة واسط.
10. العبادي، غسان علي، (2019)، العلاقة بين الإبلاغ المالي والانصاف في العرض واثرها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، المجلة الاكاديمية العراقية، جامعة المثنى.
11. عبد عون، خليل هادي و حمدان، خولة حسين، (2019)، إنعكاس تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على النسب المالية ومؤشرات الاداء، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العراق.
12. قدوري، صباح، (2014)، معايير المحاسبة الدولية واثرها على اصلاح النظام المحاسبي في اقتصاد العراق، وقائع المنتدى الاقتصادي العلمي الأول، بحث منشور، شبكة الاقتصاديين العراقيين.
13. نسرين، كريمة، (2011)، عرض وتقييم تجارب بعض البلدان الاجنبية في تنظيم مهنة المحاسبة، جامعة قاصري مرياح_ورقلة_، الجزائر.

د- الندوات والمؤتمرات

1. الجعارات، خاد جمال، (2015)، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
2. مرزقي، مرزوقي و محمد، حولي، (2011)، الملتقى العلمي الدولي حول: محور البحث: المحور الدولي، المنظمات الدولية المحاسبية، عنوان المداخلة: مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، جامعة قاصدي، مرباح ورقلة، الجزائر.

ه- الكتب العربية

1. التوبي، بشرى حسن و الأعرجي، عقيل دخيل والموسوي، ميثم عبد كاظم، (2021م)، محاسبة القوائم المالية أسس إعداد وعرض وتحليل القوائم المالية، جامعة المثنى، دار الحلاج للطباعة والنشر، العراق.
2. حميدات، جمعة فلاح، (2019)، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن.
3. ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، (2011)، العراق.
4. شاهين، علي عبد الله، (2011)، النظرية المحاسبية إطار فكري تحليلي وتطبيقي، مكتبة افاق للطباعة والنشر، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة.
5. العامري، سعود جايد مشكور، (2020)، النظام المحاسبي الموحد اطر نظرية وتطبيقات عملية، جامعة المثنى، العراق.
6. عبد القادر، محسن باقبي، (2013)، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم التكنولوجية، اليمن.
7. مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2017)، نقابة المحاسبين والمدققين، جمهورية العراق.
8. الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، (2021).

ثانياً المصادر الاجنبية

A. Periodicals and Researches

1. Hassan, Enas, A. & Rankin, Michaela(2012), The Development of Accounting Regulation in Iraq and the IFRS Adoption Decision: An Institutional Perspective, university of Duhok, Iraq.
2. Ali, Abdulla A. Rahman(2020), The Level of Adoption of the International Standard 34(IAS34) : The Case of Bahrain Listed Companies, The Asian Institute of Research.
3. AL-Omari, Ramadan(2012), Implementation of International Financial Reporting Standards(IFRS) as requirement for

- standardized reporting of financial results, The Islamic University Journal of Economic and Management Studies, Twentieth Volume, Second Issue.
4. Alsharairi, Malek, Al-Hamadeen, Radhi(2015), The Case of the Jordanian Financial Sector, University for Technology.
 5. Aronsson , Robert & Hogberg , Martin (2009),The effects of the implementation of IAS 40 for listed investment property companies within the European Union, JÖNKÖPING INTERNATIONAL.
 6. Cherepanova, Vera(2017), A Case for International Financial Reporting Standard on Sustainability: A critical Perspective, University College London, UK.
 7. Alsulmi ,Fareedah,(2017), The Benefits, Obstacles, and Opportunities for Implementation in Saudi Arabia, Clark Atlanta University, USA.
 8. Hijazin, Maen Yousef Khalaf, Al-naimat, Saeed Mikhled Ahmad(2019), The Impact of the Application of International Accounting Standard 34(IAS34) on the Industrial Public Shareholding Companies Sector in Jordan, University AlKarak, Jordan.
 9. Hung & Subramanyam,(2007), Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany, University of Southern California.
 - 10.Shema, Jean B., 2018)), The Adoption and Implementation of International Financial Reporting Standards(IFRS) in Rwanda, Jönköping University Doctoral Thesis.
 - 11.Khdir, Jaworska ,(2020), IFRS adoption in emerging markets: the case of Iraq,ISSN 1641-4381.
 - 12.Perek , Ali Atilla(2016), The Revaluation Model and Its Effects on Financial Statements An Examination on BIST 100 Companies, Marmara University.
 - 13.Rasheed, Hasanain & Wahab, Rabab(2020), The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Accounting Quality: Iraqi Private Banks,International Journal of Innovation, Creativity and Change, Vol 13, Iss 5.

B. Books

1. Alibhai, Salim, Johnstone, Chris,and other(2020),Interpretation and Application of IFRS Standards,John Wiley & Sons, Ltd. UK.
2. Due Process Handbook(2020), International Accounting Standards Board and IFRS Interpretations Committee, IFRS Foundation.
3. Deloitte,IFRS in your Pocket,(2019).

4. International Accounting Standards Board(2017), The Preface to International Financial Reporting Standards, the Conceptual Framework for Financial Reporting and the consolidated text of the IFRS Standards(including IAS® Standards, IFRIC® Interpretations and SIC® Interpretations) as issued at 1 January 2017(The Red Book).
5. Lavi , Mohan, R. (2016(, The Impact of IFRS on Industry.

C. Internet

1. www.fasb.org
2. www.ifrs.org
 - A. IAS1 Presentation of Financial Statements,2021.
 - B. IAS7 Statement of Cash Flows, 2021.
 - C. IAS16 Property, Plant and Equipment, 2021.
 - D. IAS34 Interim Financial Reporting, 2021.
 - E. IFRS1 First-time Adoption of International Financial Reporting, 2021.
3. www.amf.org
4. www.iasplus.com
5. www.iaca_iraq.org
6. www.Iraqi Cement State Co.
7. ncsciraq.org.iq
8. www.fbsa.gov.iq
9. Asa.gov.eg

الملاحق
الملحق (1)

كتاب تسهيل مهمة معنون إلى الشركة العامة للسمنت الشمالية بتاريخ 2021/12/13م.

Ministry of Higher Education
& Scientific Research
University of Mosul
College of Administration & Economics
Graduate studies



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الموصل
كلية الإدارة والاقتصاد
الدراسات العليا
العدد : ٤٧٥٩ / ٧١٢
التاريخ : ٢٠٢١ / ١٢ / ١٤

إلى / معاونية السمنت الشمالية

م/ تسهيل مهمة

تحية طيبة

يرجى التفضل بتسهيل مهمة الطالبة نور عبد السلام خليل وهي إحدى طلبة الدراسات العليا في كليتنا
ماجستير / قسم المحاسبة لغرض الحصول على بيانات كلفوية والمعلومات اللازمة .

"مع التقدير"

الاستاذ الدكتور
علاء عبد السلام يحيى الحمداني
معاون العميد
٢٠٢١ / ١٢ / ١٤





نسخة منه إلى /
- الدراسات العليا

المحلق (2)

كتاب رسمي من الشركة العامة للسمنت الشمالية بالموافقة على تسهيل مهمة الباحثة لغرض جمع البيانات للدراسة الحالية بتاريخ 2020/12/22م.

of l
ific
ty o
of A
e st

Republic of Iraq
Ministry of industry
Iraqi cement state company



جمهورية العراق
وزارة الصناعة والمعادن
الشركة العامة للسمنت العراقية
معاونية السمنت الشمالية

التاريخ ٢٠٢٠/١٢/٢٢
العدد ١١

الى / تم الماالية
الموضوع / تسهيل مهمة

صحة صيحة
استاذة اكم المقارن المتخصصه ولا كاذب من شركتنا
وحامته الوصول / كليه لادريه لاختصار
يرجع التقطل / سهل صحت الطالب نور محمد علي
طالبه الدراسات العليا ماقتنور يتم كالمسته
لغرض الحصول على بيانات كلفريجه واطلواست لادريه
مع التصدير

~~٢٠٢٠/١٢/٢٢~~

ناظم علي داود
مدير قسم البحث والتطوير

الملحق (3)
شهادة المطابقة للمواصفات القياسية (ISO9001:2015)



CERTIFICATE



Management System as per
EN ISO 9001 : 2015

In accordance with TÜV AUSTRIA procedures, it is hereby certified that

IRAQI CEMENT STATE COMPANY NORTHERN CEMENT ASSOCIATE
Al Wahda Sq.
MOSUL, IRAQ

Applies a Quality Management System in line with the above Standard for the following Scope

**PRODUCTION AND SUPPLY OF ORDINARY PORTLAND CEMENT (OPC) AND
SULPHATE RESISTANT CEMENT (SRC).**

Certificate Registration No.: 20001200003005/00

Valid until: 2023-04-13
Initial certification: 2020-04-14
Reissue Date: 2021-04-14*

Nikolaos Sifakis
Head of Management Systems & Products Certification Division
Certification Body
at TÜV AUSTRIA

Athens, 2020-04-14

This certification was conducted in accordance with TÜV AUSTRIA auditing and certification procedures and is subject to regular surveillance audits.

* The present certificate is valid for 3 years since the certification decision date and is reissued annually, provided that the annual surveillance audit is conducted and has a positive result.

TÜV AUSTRIA HELLAS
429, Mesogeion Ave.
GR-153 43 Athens, Greece
www.tuvaustriahellas.gr



CaF99/478_A1e
Page 1/2

Headquarters in Athens bear the responsibility of the Certification decision

050879-19-1

ZERTIFIKAT | CERTIFICATE | CERTIFICAT | CERTIFICADO | СЕРТИФИКАТ | شهادة | 证书 | 인증서

Verwendet für nur ein Dokument des TÜV AUSTRIA | The reproduction of this document is subject to the approval by TÜV AUSTRIA

الملحق (4)

شهادة شركة TREVI الايطالية العالمية بعد نجاح فحص منتج معمل سمنت الحدباء في الشركة والتي اثبتت مطابقة المنتج لجميع الفحوصات المختبرية والميدانية بجودة عالية.



الملحق (5)

شهادة مشاركة منحت للباحثة في دورة إعداد البيانات المالية وفقاً للنظام المحاسبي الموحد،

بتاريخ 2021/2/11م



ملحق (6)

جدول المقابلات التي اجرتها الباحثة مع الاكاديميين في المحاسبة والمحاسبين القانونيين
في ديوان الرقابة المالية

ت	الإسم	العنوان الوظيفي	مكان العمل	التاريخ
1	الدكتور طه أحمد أرديني	أستاذ مساعد	جامعة الموصل/كلية الادارة والاقتصاد	2020/12/22
2	الدكتور علي مال الله	أستاذ مساعد	جامعة الموصل/كلية الادارة والاقتصاد	2020/12/23
3	احمد حازم الرحو	محاسب قانوني	ديوان الرقابة المالية	2021/01/05
4	طلال عبد القادر شيت	محاسب	الشركة العامة للسمنت الشمالية	2021/01/15
5	مقدام عصام يونس	محاسب قانوني	ديوان الرقابة المالية	2021/02/07
7	زياد خلف محمود	محاسب قانوني	ديوان الرقابة المالية	2021/02/10
8	فراس احسان رفعت	محاسب قانوني	ديوان الرقابة المالية	2021/02/10

(7) الملحق

قائمة الميزانية العامة كما في 2012/12/31 في الشركة العامة للسمنت الشمالية.

وزارة الصناعة والمعادن		الشركة العامة للسمنت الشمالية		الميزانية العامة كما في ٣١/كانون الأول/٢٠١٢		رقم الدليل	رقم
٢٠١١	٢٠١٢	اسم الحساب	رقم المحاسبي	رقم الدليل	رقم	رقم	لكشف
دينار	دينار						
		الموجودات	١				
		الموجودات الثابتة					
٥٦١٩٧٥٢٥٦١٨	٥٩٧٨٩٨١٧٥٩٦	الموجودات الثابتة القائمة (بالقيمة الدفترية)	١١	١١	١		
٣٢٥٢١٧٠٦٠٩	٣٠٠٠٠٠٠٠٠	مشروعات تحت التنفيذ	١٢	١٢	٢		
٣٥٨٥٦٧٩٨٦٦	٦٠٠٨٩٨١٧٥٩٦	قروض ممنوحة طويلة الأجل	١٤١	١٤١	٤		
٦٣٠٣٥٣٧٦٠٩٣		مجموع الموجودات الثابتة					
		الموجودات المتداولة					
٨٦١٣٢٨٢١٩٩٩	٧٢٦٧٣٢١٦٧٦٤	المخزون (بالكلفة)	١٣	١٣	٣		
١٩٦١١١٦٧٣٠	١٨٤١٤٨٤٤٢٩	اعتمادات مستندية لشراء مواد	١٣٨	١٣٨	٣		
٢٥٥٤٠١٥١٠٢٦	٢٧٥٧٨٧٣٩٢٨٩	المديون	١٦	١٦	٥		
٦٥٢٠٢٩٥١٩٦٥	٤٢٦٤٥٥٤٤٢٤٢٨	النقود	١٨	١٨	٦		
١٧٨٨٣٧٠٤١٧٢٠	١٤٤٧٣٨٨٨٠٩١٠	مجموع الموجودات المتداولة					
٢٤١٨٧٢٤١٧٨١٣	٢٠٤٨٢٨٦٩٨٥٠٦	مجموع الموجودات					
		مصادر التمويل	٢				
		مصادر التمويل طويلة الأجل					
٩٥٢٠٧٠٠٠٠	٩٥٢٠٧٠٠٠٠	راس المال	٢١١	٢١١			
١٠٦٠٧٠٨٨٥٧١٧	١٠٦٧١٤٨١٣٦٤٩	الإحتياطيات	٢٢	٢٢	٧		
٤٩٠٥٤٠٠٠٠٠	٤٩٠٥٤٠٠٠٠٠	قروض مستلمة طويلة الأجل	٢٤١	٢٤١	٤		
١١١٩٢٨٣٥٥٧١٧	١١٢٥٧٢٢٨٣٦٤٩	مجموع مصادر التمويل طويلة الأجل					
١٢٩٩٤٤٠٦٢٠٩٦	٩٢٢٥٦٤١٤٨٥٧	مصادر التمويل قصيرة الأجل					
٢٤١٨٧٢٤١٧٨١٣	٢٠٤٨٢٨٦٩٨٥٠٦	الدائنون	٢٦	٢٦	٨		
		مجموع مصادر التمويل					

المدير العام
حسين محسن عبيد

مدير الشؤون المالية
محمد عبد السلام يحيى

والمؤرخ في ١٥/ربيعان/١٤٣٤ هـ
الموافق ١٤/١٢/٢٠١٢ م

خضوعاً لتقريرنا المرقم ١٣/٤٣/٢٣/١٥٤٨٥

المحاسب القانوني
ليث اسماعيل عباوي

معاون رئيس هيئة
امل شيت حسين

ء.ديوان الرقابة المالية

(١٢-٣٥)

الملحق (8)

حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المالية المنتهية في
2012/12/31 للشركة العامة للسمنت الشمالية.

وزارة الصناعة والمعادن
الشركة العامة للسمنت الشمالية

حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المالية المنتهية في 31/كانون الأول/2012

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	دينار	دينار
١٤	٤٥-٤١	إيرادات النشاط الجاري	١٢٨٥٤٤٧٩٩٠٦٠	١٤٠٤١٠٤٧٦٤٦١
		تنزل: كلفة النشاط الجاري		
	٥	كلفة الإنتاج	٦٧١٨٠٥٩٦٠٣٨	٧٢٢٤٩٧٠٣٧٣٤
	٦	كلفة الخدمات الانتاج	١٥٧٥٤٩٢٨٢٥٣	٢٢٣٣٣٤٤٧٦٥١
	٤١٢٣	التغير في مخزون الانتاج غير التام بالكلفة	١٣٩٧٠٠٢٢٦٧٩	٨٦٢١٩٣٥٤٨٧
	٤١٢٢	صافي كلفة الإنتاج	٩٦٩٠٥٥٤٦٩٧٠	١٠٣٢٠٥٠٨٦٨٧٢
		التغير في مخزون الإنتاج التام	(٣٤٦٨٤٢٣٥)	١٥٩١٣٤٩٨٦٥
		صافي كلفة النشاط الجاري	٩٦٨٧٠٨٦٢٧٣٥	١٠٤٧٩٦٤٣٦٧٣٧
		فائض النشاط الجاري	٣١٦٧٣٩٣٦٣٢٥	٣٥٦١٤٠٣٩٧٢٤
	٧	ينزل: كلفة الخدمات التسويقية	٧٢٦٨٨٦٩٧٠	١٨٥١٢٥٦٥٥١
		فائض الإنتاج والمتاجرة	٣٠٩٤٧٠٤٩٣٥٥	٣٧٦٢٧٨٣١٧٣
	٤٦	يضاف فوائد وإيجار اراضي دائنة	٢٦١٠٠	١٨٠٢٠٤٨٦٦
	٨	ينزل: كلفة الخدمات الإدارية والتمويلية	١٦٢٨٤٦٢٩٣٤٨	١٤٧٨٨٨٤٢٣٩١
		فائض العمليات الجارية	١٤٦٦٢٤٤٦١٠٧	١٩١٥٤١٤٥٦٤٨
		تضاف: الإيرادات التحويلية والأخرى		
	٤٨	الإيرادات التحويلية	٣٣٥٨٢٤٤٠٢	٤٤٧١٣٣٣٤
	٤٩	الإيرادات الأخرى	١٠١٠٣٨٣٧١٣٢	١٢٣٨٨٣٣٨٤١
		مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى	١٠٤٣٩٦٦١٥٣٤	١٢٨٣٥٤٧١٧٥
		تنزل: المصروفات التحويلية والأخرى		
	٣٨	المصروفات التحويلية	٢٨١٣٠٨٤٦	٢٧٩٩١٦٥٤
	٣٩	المصروفات الأخرى	٣٢٩٢٤٥٣٤٣	٢٤٤٩٧٧٢٥٠
		مجموع المصروفات التحويلية والأخرى	٣٥٧٣٧٦١٨٩	٢٧٢٩٦٨٩٠٤
		الفائض موزع كما يلي:	٢٤٧٤٤٧٣١٤٥٢	١٠١٦٤٧٢٣٩١٩
		(٤٥%) حصة الخزينة العامة	١١١٣٥١٢٩١٥٣	٩٠٧٤١٢٥٧٦٤
		(٣٣%) حصة العاملين	٨١٣٨٦٠٧٢١٥	٦٣٢٠٨٦٨٠٦٣
		(٧%) حصة البحث والتطوير	١٧٣٢١٣١٢٠٢	١٤١١٥٣٠٦٧٤
		(٥%) حصة الخدمات الاجتماعية	١٢٣٧٢٣٦٥٧٣	١٠٠٨٢٣٦١٩٦
		المتبقي يحول إلى الاحتياطي العام	٢٥٠١٦٢٧٣٠٩	٢٣٤٩٩٦٣٢٢٢
			٢٤٧٤٤٧٣١٤٥٢	٢٠١٦٤٧٢٣٩١٩

(9) الملحق

كشف العمليات الجارية للسنة المنتهية في 2012/12/31 في الشركة العامة للسمنت

الشمالية

وزارة الصناعة والمعادن

الشركة العامة للسمنت الشمالية

كشف العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في 31/كانون الأول/2012

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	دينار 2012	دينار 2011
		<u>الإيرادات الجارية</u>		
١٤	٤٥-٤١	إيرادات النشاط الجاري	١١٤٦٠.٩٤٦.٦١٦	١٣.١٩٧١٩١١.٠٩
١٥	٤٦	فوائد وإيجار اراضي دائنة	٢٦١.٠٠	١٨٠.٢٠٤٨٦٦
			١١٤٦٠.٩٤٨٦٧١٦	١٣.٣٧٧٣٩٥٩٧٥
		<u>المصروفات الجارية</u>		
١٠	٣١	الرواتب والأجور	٣٣٥٩٢.٦٤٤٨	٣٣٧٣٨٣٤٥٨٥٣
١١	٣٢	المستلزمات السلعية	٥٠٠.٢٧٧١٧٧١٢	٦١٢١٨.٨٤٢٠.١
١٢	٣٣	المستلزمات الخدمية	١٠٠.٣٦.٩٧٤.٠٠	٩٤٧.٨٢٣٩٤١
١	٣٧	الانذارات	٦٥٢٤.١٩.٤٩	٦٧٩٥٩٩٦٣٣٢
			٩٩٩٤٧.٤٠٦.٠٩	١١١٢٢٣٢٥.٣٢٧
		فائض العمليات الجارية (المرحلة الأولى)	١٤٦٦٢٤٤٦١.٠٧	١٩١٥٤١٤٥٦٤٨
		فائض العمليات الجارية (منقول من المرحلة الأولى)	١٤٦٦٢٤٤٦١.٠٧	١٩١٥٤١٤٥٦٤٨
		<u>تضاف: الإيرادات التحويلية والأخرى</u>		
١٥	٤٨	الإيرادات التحويلية	٣٣٥٨٢٤٤.٠٢	٤٤٧١٣٣٣٤
١٥	٤٩	الإيرادات الأخرى	١٠١.٠٣٨٣٧١٣٢	١٢٣٨٨٣٣٨٤١
			١٠٤٣٩٦٦١٥٣٤	١٢٨٣٥٤٧١٧٥
		<u>تنزل: المصروفات التحويلية والأخرى</u>		
١٣	٣٨	المصروفات التحويلية	٢٨١٣.٠٨٤٦	٢٧٩٩١٦٥٤
١٣	٣٩	المصروفات الأخرى	٣٢٩٢٤٥٣٤٣	٢٤٤٩٧٧٢٥٠
			٣٥٧٣٧٦١٨٩	٢٧٢٩٦٨٩٠.٤
		الفائض القابل للتوزيع المرحلة الثانية	٢٤٧٤٤٧٣١٤٥٢	٢.١٦٤٧٢٣٩١٩

الملحق (10)

كشف التدفق النقدي كما في 2012/12/31 في الشركة العامة للسمنت العامة.

وزارة الصناعة والمعادن

الشركة العامة للسمنت الشمالية

كشف التدفق النقدي كما في 31/كانون الأول/ 2012

رقم لدليل	التفاصيل	دينار	دينار	دينار
	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:			
	النقد المستلم من :-			
٤٤-٤٠	ايرادات النشاط الجاري	١٣٠٠٢٨٨٦٣٤٦٠		
٤٨	ايرادات تحويلية (عدا ح/٤٨٢)	٣٣٥٤٧٨٥٥٤		
٤٩	ايرادات اخرى (عدا ح/٤٩٣)	١٠٣٠٣٧٧٨٠		
٢٦	داننو النشاط (عدا ح/٢٦٥)	٥٨٨٠٤٢٣٥١١٣		
			١٨٩٢٧١٦١٤٩٠٧	
	النقد المدفوع عن :-			
٣٥-٣١	الاستخدامات	١١٨٠٠٤٠٦٥١٩٢		
٣٨	المصروفات التحويلية	٢٧٩٨٣٥٠٠		
٣٩	المصروفات الاخرى	٣٢٩٢٤٥٣٤٣		
١٣	زيادة في المخزون	٨٦٣٩٤٨٧٦٧١٣		
			٢٠٤٧٥٦١٧٠٧٤٨	
	التدفق النقدي عن الفقرات غير العادية	٣٧٢٨٢٣٥٢٤٥		
	المقبوضات النقدية عن الفقرات غير العادية	٨٨٢٥٧٢٧٧٢١		
	المدفوعات النقدية عن الفقرات غير العادية		(٥٠٨٧٤٩٢٤٨٦)	
	صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية			(٢٠٥٧٢٠٤٨٣٢٧)
	التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:			
	النقد المستلم من :-			
	استرداد القروض والسلف المقدمة	٣٥٨٠١٧٩٨٦٦		
			٣٥٨٠١٧٩٨٦٦	
	النقد المدفوع عن :-			
	شراء الموجودات الثابتة	٣٠٣٩٤٧٦٢٢١		
	القروض والسلف المقدمة	٤٥٢٨٥٨٤١٦		
			٣٤٩٢٣٣٤٦٣٧	
	صافي التدفق من الأنشطة الاستثمارية			٨٧٨٤٥٢٢٩
	التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:			
	النقد المستلم من :-			
	الاعانات	٢٣١٩٧٠٦١٦٢٥		
			٢٣١٩٧٠٦١٦٢٥	
	النقد المدفوع عن :-			
	المساهمة في نفقات الوحدات المركزية	٦٣٢٠٣٦٨٠٦٤		
	تسديد القروض طويلة الأمد	١٨٩٥٠٠٠٠٠٠٠		
			٢٥٢٧٠٣٦٨٠٦٤	
	صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية			(٢٠٧٢٣٠٦٤٣٩)
	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الثلاث			(٢٢٥٥٧٥٠٩٥٣٧)
	يضاف : رصيد النقد كما في ٢٠١٢/١/١			٦٥٢٠٢٩٤٧٧٦٩
	رصيد النقد كما في ٢٠١٢/١٢/٣١			٤٢٦٤٥٤٣٨٢٣٢

Abstract

The study aimed to indicate the importance of the standards (IFRSs, IASs) and the importance of their application. The study was important through the theoretical aspect, which is the call to amend the Unified accounting system in accordance with the standards of IFRSs, IASs), in addition to the practical aspect, which was the preparation of financial statements that are not prepared within to the Unified accounting system and those are the statement of other comprehensive income and the statement of changes in property rights and that was by applying the selected criteria to the outputs of the unified accounting system.

The method used in the study is the descriptive method, based on previous research, theoretical studies, and what was concluded from the accounting literature, in addition to the texts and interpretations stipulated in international standards to enrich the theoretical aspect. It will also depend on the applied method by applying the study to the General Company for Northern Cement in Nineveh Governorate.

Finally, the study reached a set of conclusions, the most important of which are:

1. The unified accounting system suffers from a lack of fundamental modernization for more than 35 years and its failure to respond to the development and modernity that occurred in accounting treatments as a result of the political conditions throughout that period.
2. When applying the International Financial Reporting Standards (IFRSs) to the outputs of the unified accounting system for the economic unit under study, it led to the development of new financial statements that are not prepared according to the unified accounting system, which is the statement of other comprehensive income and the statement of changes in property rights, and thus unrealized profits and losses are treated in a more way Accuracy after it was treated according to the accounting system in the General Company for Northern Cement as real profits or losses.

Keywords: International Financial Reporting Standards (IASs, IFRSs), unified accounting system outputs, financial statements according to IFRSs.

**University of Mosul
College of Administration & Economics**



The Impact of International Financial Reporting Standards (IFRSs) Application on the Outputs of the Unified Accounting System in Iraq /Applying to The Northern Cement State Company

Noor Abdulsalam Khalil Alsafar

**M.Sc. Thesis
Accounting**

**Supervised By
Asst. Prof.**

Dr. Sinan Zuhair Mohammed Jameel Mala Ali

2022 A.D.

1443 A.H.

**The Impact of International Financial
Reporting Standards (IFRSs) Application
on the Outputs of the Unified Accounting
System in Iraq /Applying to The Northern
Cement State Company**

A Thesis Submitted

By

Noor Abdulsalam Khalil Alsafar

To

The Council of College of Administration & Economics

/University of Mosul

In Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of

M. Sc.

In

Accounting

Supervised By

Asst. Prof.

Dr. Sinan Zuhair Mohammed Jameel Mala Ali