



The Effect of Adopting the Conceptual Framework of IASB 2018 on the Accounting Practice in the Unified Accounting System

[Sinan Zuhair Muhammad Jamil*](#), [Mazban Muhammad Farhan](#)

College of Law, Mosul University, Mosul, Iraq

Keywords:

IASB, Unified accounting system.

ARTICLE INFO

Article History:

Received: 15, Jan,2022
Accepted: 22, Feb, 2022
Available online: 15, Jun, 2022

© THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE
UNDER THE CC BY LICENSE

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0>



Corresponding author:

Sinan Zuhair Muhammad Jamil
College of Law, Mosul University,
Mosul, Iraq

Email: kjhs@uoalkitab.edu.iq

Abstract : The continuous development in accounting practice in various countries of the world is a reflection of their adoption of the accounting conceptual framework and accounting standards, and the lack of adoption of an accounting conceptual framework in Iraq, so the research aims to determine the impact of adopting the conceptual framework of IASB 2018, on the unified accounting system, and to identify the benefits of Adopting the conceptual framework of IASB 2018, by designing a questionnaire that was distributed to a sample of academics and professionals specialized in accounting, and that questionnaire was analyzed according to scientific statistical methods with the aim of verifying the validity of the research hypothesis. On the unified accounting system, as well as recommending the adoption of the accounting conceptual framework of IASB 2018 and the gradual change of the unified accounting system.

تأثير تبني الإطار المفاهيمي لـ IASB على الممارسة المحاسبية في النظام المحاسبي الموحد في القطاع العام للشركات الهادفة للربح

مزبان محمد فرهان

سنان زهير محمد جميل

كلية الحقوق، جامعة الموصل،
الموصل، العراق

المستخلص

يعد التطور المستمر في الممارسة المحاسبية في مختلف بلدان العالم انعكاساً لتبنيها الإطار المفاهيمي المحاسبي والمعايير المحاسبية، ولعدم تبني إطار مفاهيمي محاسبي في العراق، لذلك يهدف البحث الى تحديد تأثير تبني الإطار المفاهيمي لـ IASB 2018، على النظام المحاسبي الموحد، والتعرف على الفوائد من تبني الإطار المفاهيمي لـ IASB 2018، وذلك من خلال تصميم استمارة استبانة تم توزيعها على عينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في المحاسبة، وتم تحليل تلك الاستبانة وفق الأساليب العلمية الإحصائية بقصد تحقيق صحة فرضية البحث، إذ توصلت نتائج البحث الى ان هناك تأثير لتبني الإطار المفاهيمي لـ IASB 2018 على النظام المحاسبي الموحد، فضلاً عن التوصية بتبني الإطار المفاهيمي المحاسبي لـ IASB 2018 والتغيير التدريجي للنظام المحاسبي الموحد.

الكلمات المفتاحية : IASB ، النظام المحاسبي الموحد.

المقدمة

يعتبر النظام المحاسبي الموحد في الشركات الهادفة للربح احد ركائز الممارسة المحاسبية في العراق، ولتأخر النظام المحاسبي عن الممارسة المحاسبية العالمية، فيجب دراسة أسباب هذا التأخر ووضع المسار الصحيح، وتشكو الممارسة المحاسبية من عدم تبني اطار مفاهيمي محاسبي يكون مرجع للممارسة المحاسبية متى ما وقعت في أي اشكال او اختلاف، لذلك تبين هذه الدراسة تأثير تبني الاطار المفاهيمي على الممارسة المحاسبية في العراق النظام المحاسبي الموحد للشركات الهادفة للربح.

اولاً: مشكلة البحث: يمكن صياغة مشكلة البحث هل لتبني الإطار المفاهيمي لـIASB 2018، تأثير على النظام المحاسبي الموحد في الشركات الهادفة للربح؟

ثانياً: فرضية البحث: يبني البحث على فرضية مفادها ان هناك تأثير على النظام المحاسبي الموحد في الشركات الهادفة للربح في حال تبني الإطار المفاهيمي لـIASB 2018.

ثالثاً: أهمية البحث: تتبع أهمية البحث في تطوير وتحسين النظام المحاسبي الموحد في الشركات الهادفة للربح بتبني الإطار المفاهيمي لـIASB 2018، ليوافر بذلك معلومات محاسبية تمتاز بالملائمة والتمثيل الصادق والقبالية للمرونة... الخ.

رابعاً: أهداف البحث: يهدف البحث الى ما يلي:

1. تحديد تأثير تبني الإطار المفاهيمي لـIASB 2018، على النظام المحاسبي الموحد في الشركات الهادفة للربح.
 2. التعرف على الفوائد من تبني الإطار المفاهيمي لـIASB 2018.
- خامساً: أسلوب الدراسة:** تم استخدام المنهج الوصفي والاستنباطي بالإضافة الى قياس التأثير باستخدام نموذج الاستبانة، بهدف الوصول الى هدف البحث واختبار فرضيته.
- وسيستعرض الباحثان المفاهيم الواردة في الإطار المفاهيمي لـIASB 2018 وما يقابلها في النظام المحاسبي الموحد المعدل 2011.

1. الفصل الأول: هدف التقرير المالي ذي الغرض العام

1.1. هدف التقرير المالي ذي الغرض العام وأهداف النظام المحاسبي الموحد

يكمن هدف التقرير المالي ذي الغرض العام في تقديم معلومات مالية عن الكيان المعد للتقرير، بحيث تتاح تلك المعلومات للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين، في اتخاذ القرارات التي تتصل بتوفير الموارد للوحدة الاقتصادية (IASB, 2018: 7).

يهدف النظام المحاسبي الموحد الى توفير المعلومات المالية والأدوات اللازمة للتخطيط والرقابة (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 4).

مما سبق يستنتج الباحثان ان الإطار المفاهيمي يهدف الى توفير المعلومات المحاسبية عن الكيان المعد للتقرير، للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين، اما النظام المحاسبي الموحد فإنه يوفر المعلومات للأطراف الداخلية والخارجية وكذلك توفير المعلومات للمخطط القومي بشكل اساسي.

2.1. اساس الاستحقاق

من أجل قياس نجاح أو فشل الأنشطة التجارية، باستخدام معيار الريج، اعتمد المحاسبون مفهوم مطابقة الجهود مع الإنجازات، يمكن القول إن هذا هو الغرض من المحاسبة على أساس الاستحقاق (Barker, 2019: 325)، الإطار المفاهيمي الدولي لـ IASB 2018 استخدم أساس الاستحقاق، تصف المحاسبة على أساس الاستحقاق آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على الموارد الاقتصادية والمطالبات الخاصة بالكيان الذي يقدم التقارير في الفترات التي تحدث فيها هذه الآثار (ISAB, 2018: 9).

استخدم النظام المحاسبي الموحد مصطلح مبدأ الاستحقاق بدلاً من أساس الاستحقاق، مصطلح (مبدأ) هو تنظيم حساب النتيجة في أي فترة مالية يجب أن يشمل جميع المصروفات والإيرادات التي تحدث خلال الفترة المالية وتخصها على وجه الخصوص، بغض النظر عن استلامها أو دفعها الفعلي (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 4).

يستنتج الباحثان أن الإطار المفاهيمي لم يستخدم مصطلح (مبدأ الاستحقاق) وإنما استخدم مصطلح أساس الاستحقاق، وأن النظام المحاسبي استخدم مصطلح مبدأ الاستحقاق ولم يستخدم اساس الاستحقاق، الإطار استخدم مصطلح أساس الاستحقاق لتقييم الأداء السابق والمستقبلي للكيان افضل مما توفره المقبوضات والمدفوعات، ويوصي الباحثان باستخدام مصطلح أساس الاستحقاق بدلاً من مبدأ الاستحقاق وتبني المفاهيم الواردة بالإطار المفاهيمي IASB 2018، والابتعاد عن التشعب بالمصطلحات والمفاهيم التي بالنهاية لا تأتي الا بضياح الأفكار وتشتتها.

2. الفصل الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

1.2. الأهمية النسبية

يعرف الأهمية النسبية Christian Axelsson بأن المعلومات تكون مهمة إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس المعلومات المالية للكيان (Axelsson. C., 2009:4)، وبمعنى آخر الأهمية النسبية هي جانب من جوانب الملائمة التي تنتمي إلى كل كيان وتستند إلى طبيعة البنود التي ترتبط بها المعلومات في سياق التقرير المالي لكل كيان (ISAB, 2018: 13).

النظام المحاسبي الموحد المعدل 2011 يوضح الأهمية النسبية، تعد المعلومات المحاسبية غير ذات أهمية إذا تم تضمينها أو حذفها بحيث لا تؤثر على متخذ القرار (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 6).

يستنتج الباحثان أن النظام المحاسبي اختزل الكثير بالنسبة للأهمية النسبية وابقاها كأحد الاستثناءات (المحددات) ضمن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، أما الإطار المفاهيمي فقد ركز على أهمية المعلومات والتي إذا أغفل ذكرها فإنها سوف تؤثر على التقرير المالي، كما إن الإطار ذكر أن

الأهمية النسبية هي جانب من الملائمة للمعلومات، ويجد الباحثان أن تبني الإطار المفاهيمي سيستبعد الأهمية النسبية من الاستثناءات وينقلها إلى بند الملاءمة للمعلومات في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

2.2. التعقل (الحكمة)، التحفظ (الحيطة والحذر)

الإطار المفاهيمي الدولي لـ IASB 2018 اعتبر التعقل، توخي الحذر عند اتخاذ قرارات في ظروف يحيط بها عدم التأكد، ما يعنيه التعقل هو أن الأصول وعناصر الدخل ليست مبالغ فيها، وأن الالتزامات والنفقات لا يتم تخفيضها (ISAB, 2018: 13).

النظام المحاسبي الموحد المعدل 2011 وضح الحيطة والحذر، في ظل ظروف عدم التأكد يجري الاعتراف بالخسائر المتوقعة ولا يعترف بالإيرادات المتوقعة (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 6).

يستنتج الباحثان أن هناك فرق واضح بين المصطلح المستخدم من قبل IASB والنظام المحاسبي، وأن مفهوم الحيطة والحذر حذف في عام 2010، ولكن تمت إعادته في 2018 ولكن بصيغة مختلفة، ويجد الباحثان أن تبني الإطار المفاهيمي سيغير كثيراً من المفاهيم والممارسات التي اندثرت في دول العالم ولكنها باقية إلى الآن في الممارسة المحاسبية العراقية، أن تفسير الـ IASB كان أكثر دقة وموضوعية من النظام المحاسبي الموحد، ويجد الباحثان وفي حال اعتماد هذا التفسير الذي جاء به IASB في النظام المحاسبي الموحد فإن ذلك سيزيد من موضوعية العرض في القوائم والتقارير المالية.

3.2. تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني

الإطار المفاهيمي الدولي لـ IASB 2018، يقدم التقارير المالية الظواهر الاقتصادية بالكلمات والأرقام، ولكي تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب ألا تُعبر فقط عن الظواهر المناسبة، ولكن يجب أيضاً أن تُعبر بصدق عن جوهر الظاهرة التي تهدف إلى التعبير عنها (ISAB, 2018: 13).

النظام المحاسبي الموحد المعدل 2011 استعمل مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، تُركز المعالجة المحاسبية على الجوهر والمحتوى الاقتصادي للأحداث أو المعاملات المالية وليس شكلها القانوني (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 6).

يستنتج الباحثان على ما تقدم ويعتقد أن النظام المحاسبي بني على مدخل قانوني وأنه يميل للشكل القانوني أكثر من الجوهر الاقتصادي، وكلما ابتعدت الممارسة المحاسبية عن جوهر العملية الاقتصادية كانت مضللة وغير صادقة وبذلك أخفق النظام المحاسبي بتغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، أما الإطار المفاهيمي لـ IASB 2018 فإنه بني على المدخل الذاتي فدائماً يكون تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني عندما تكون المعلومات المبنية على الشكل القانوني مضللة، ويجد الباحثان أن تبني الإطار المفاهيمي لـ IASB 2018، سيؤثر على تغيير أساس النظام المحاسبي الموحد من المدخل القانوني إلى المدخل الذاتي، ويوصي الباحثان بتبني الإطار المفاهيمي لـ IASB 2018، لتحقيق الجوهر الاقتصادي وتغليبه على الشكل القانوني.

4.2. الاتساق، مبدأ الثبات (التماثل)

الإطار المفاهيمي المحاسبي: استخدم مفهوم الاتساق، فالاتساق يشير إلى استخدام الطرق نفسها لنفس البنود، إما من فترة لأخرى داخل الكيان المعدة للتقرير، أو في الفترة الواحدة عبر الكيانات المختلفة (IASB, 2.26,2018:15).

إما النظام المحاسبي الموحد يدرك أن السياسات والأسس المحاسبية المستخدمة لا يجوز استبدالها من فترة إلى أخرى بل يلزم الاستمرار في استخدامها، مثال ذلك الطريقة المستخدمة لاحتساب الاندثار أو تقييم بضاعة آخر المدة ... الخ (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 5).

يستنتج الباحثان أن الإطار المفاهيمي المحاسبي استخدم مفهوم مغاير لمبدأ الثبات وهو الاتساق، والنظام المحاسبي ما زال يستخدم مبدأ الثبات الذي أصبح قالباً عسر التغيير، لأن النظام المحاسبي عبارة عن تعليمات لا يمكن الحياد عنها، ويجد الباحثان ضرورة تبني الإطار المفاهيمي IASB 2018، وذلك لتعديل كثير من السياسات المحاسبية والممارسات الخاطئة في النظام المحاسبي الموحد وتعديلها بما يلائم الظروف والبيئة الحديثة التي يعيشها العراق حالياً.

3. الفصل الثالث: القوائم المالية والكيان المعد للتقرير

1.3. القوائم المالية والحسابات الختامية

يقدم الإطار المفاهيمي تلك المعلومات في قائمة المركز المالي، وقائمة (قوائم) الأداء المالي، والقوائم والإيضاحات الأخرى، الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات، كشف التدفقات النقدية، الدخل الشامل الآخر، الهدف من البيانات المالية هو توفير معلومات مالية حول الأصول والخصوم وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات الخاصة بالكيان الذي يُعد التقرير بحيث تكون هذه المعلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية (ISAB, 2018: 19).

تعد القوائم المالية الركيزة الأساسية التي يمكن من خلالها توفير المعلومات المالية للأطراف الخارجية وهذه القوائم تقدم تاريخياً مستمراً ومعبراً عنه بوحدات نقدية (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 12-13)

يستنتج الباحثان مما تقدم أن هناك اختلافات بين القوائم المالية في النظام المحاسبي الموحد وما مطلوب في الإطار المفاهيمي، فأسس القياس تختلف من حيث التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وكذلك بأسلوب إعداد قوائم الدخل لكل من النظام والإطار وكذلك وجود في النظام كشوفات غير موجودة بالإطار المفاهيمي مثل كشف القيمة المضافة، وفي الإطار موجود قائمة الدخل الشامل الآخر وهي غير موجودة بالنظام المحاسبي، ويجد الباحثان أن العراق إذا تبني الإطار المفاهيمي الدولي IASB 2018 يحتاج إلى تغييرات كثيرة في القوائم المالية وطرق القياس وإعداد القوائم المالية.

2.3. القوائم المالية، مبدأ البيانات المالية

الإطار المفاهيمي الدولي لـ IASB 2018 استخدم مفهوم القوائم المالية، تُوفّر البيانات المالية معلومات حول الموارد الاقتصادية للكيان المعدة للتقرير، والمطالبات على الكيان، والتغيرات في تلك الموارد والمطالبات التي تلبي تعريفات عناصر البيانات المالية (ISAB, 2018: 19).

النظام المحاسبي الموحد المعدل 2011 استخدم مبدأ البيانات المالية، تنشأ البيانات المحاسبية نتيجة التعاملات المشروعة مع أشخاص خارجيين، وتنشأ هذه المعاملة نتيجة تبادل ينتج عنه قياس للوحدات النقدية، ويتم هذا القياس على أساس السعر الذي تم به التبادل (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 5).

يستنتج الباحثان أن الإطار المفاهيمي اعتمد في تقديم البيانات والمعلومات المحاسبية على شكل التقارير المالية، أما النظام المحاسبي فاستخدم البيانات المالية، أن النظام المحاسبي بالوقت الحالي يجب أن يخرج من أسلوب التخطيط المركزي للدولة، ويجد الباحثان أن تبني الإطار المفاهيمي IASB 2018، سيغير في مبدأ البيانات المالية وممكن أن لا يتبنى هذا المبدأ.

3.3. فترة التقرير، فرض الدورية أو الفترات المحاسبية

الإطار المفاهيمي الدولي لـ IASB 2018 استخدم مصطلح فترة التقرير، ويتم إعداد القوائم المالية لفترة زمنية محددة (فترة التقرير) لتقديم معلومات عن الأصول والالتزامات، الدخل والمصروفات لفترة التقرير، تحديد التغيرات والاتجاهات وتقييمها، معلومات عن المعاملات المستقبلية (ISAB, 2018: 19).

أما النظام المحاسبي الموحد فاستخدم فرض الدورية، (فرض الدورية لا يعني إظهار المركز المالي وما إلى ذلك، بل يعني تقسيم عمر المشروع إلى فترات دورية درج العرف المحاسبي عليها سنة واحدة) لإظهار الوضع المالي، ونتائج النشاط بشكل دوري عادة سنة أو أي فترة محاسبية أقل أو أطول من سنة بدلا من الانتظار حتى نهاية عمر الوحدة الاقتصادية (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 4).

يستنتج الباحثان أن النظام المحاسبي اعتمد على فرض الدورية الذي تم استبداله في الإطار المفاهيمي 2018م بمفهوم فترة التقرير، وأن النظام المحاسبي اخذ قالب وأصبح التغيير فيه صعب وفيه من الممارسات القديمة الكثير مما يستوجب إعادة النظر وتعديل النظام ليتوافق مع الإطار المفاهيمي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي، ويجد الباحثان أن تبني الإطار المفاهيمي سوف يعمل على تغيير الممارسة المحاسبية في النظام المحاسبي الموحد، فسيقدم معلومات مقارنة لفترة التقرير كذلك سوف يضمن معلومات عن الاحداث المستقبلية المحتملة، وقد تكون فترة التقرير هذه نصف سنوية أو فصلية (ربع سنوية) وهذا غير موجود في النظام المحاسبي الموحد.

4.3. فرض الاستمرارية

الإطار المفاهيمي الدولي لـ IASB 2018 استخدم فرض الاستمرارية، عادة ما يتم إعداد البيانات المالية على افتراض أن الكيان الذي يقدم التقارير هو كيان مستمر وسوف يستمر في العمل في المستقبل، لذلك من المفترض أن الكيان لا ينوي، وليس ملزم، بالدخول في تصفية أو التوقف عن ممارسة أعماله، في حالة وجود مثل هذه النية أو الضرورة، قد يلزم إعداد البيانات المالية على أساس مختلف، في هذه الحال، تظهر البيانات المالية الأساس المستخدم (ISAB, 2018: 20)، ويعرف البعض مفهوم الاستمرارية بأن

الوحدة المحاسبية ستبقى في ممارسة نشاطها إلى أجل غير مسمى، أو أن عمر الكيان أطول من عمر أي أصل مملوك له (طبائبية، 2016: 56).

النظام المحاسبي الموحد استخدم فرض الاستمرارية: حيث تستمر الوحدة الاقتصادية في عملها لمدة غير محددة ولا توجد نية لتصفية أو تقييد نشاطها، ولا يقصد بهذا الفرض الاستمرار إلى ما لا نهاية بل قد يكون لبعض المشاريع أهداف معينة تنتهي بتحقيق تلك الأهداف (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 3-4).

يستنتج الباحثان أن هناك فروق بين الإطار المفاهيمي والنظام المحاسبي فالإطار لم يذكر الوحدة الاقتصادية التي تعمل للوصول لهدف معين وتنتهي وهذا الأمر أدرجه النظام المحاسبي، كما نص الإطار على الكيان الذي ينوي التصفية اعداد قوائم على أساس مختلف، ويجد الباحثان أن تبني الإطار المفاهيمي سينعكس على النظام المحاسبي بفرض الاستمرارية ليتوافق مع ما موجود بالإطار المفاهيمي.

5.3. الكيان المعد للتقرير، فرض الشخصية المعنوية

الإطار المفاهيمي الدولي لـ IASB 2018 أستخدم مصطلح "الكيان المعد للتقرير هو الكيان المطالب بإعداد، أو الذي يختار إعداد، القوائم المالية. ويمكن أن يكون كيان واحد أو جزءاً من كيان أو قد يضم أكثر من كيان" (ISAB, 2018: 20).

أما النظام المحاسبي الموحد فاستخدم فرض الشخصية المعنوية: استقلال شخصية الوحدة الاقتصادية أو المشروع عن شخصية أصحابها، والغرض من ذلك هو إمكانية مساءلة المسؤولين في الإدارة عن الإجراءات المالية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 3).

ويستنتج الباحثان مما تقدم أن النظام المحاسبي قد استخدم مفاهيم قديمة مثل فرض الشخصية المعنوية، كما أن الإطار لم يشر إلى فرض بل استبدله بالكيان المعد للتقرير، كما أن تبني الإطار المفاهيمي أصبح من المسلمات حتى تبتعد الممارسة المحاسبية عن المفاهيم والمصطلحات التي لا تلبى حاجة مستخدمي المعلومات والبيانات المالية، ويجد الباحثان أن تبني الإطار المفاهيمي سيؤثر على فرضية الشخصية المعنوية، وسيتم استبدالها بمفهوم الكيان المعد للتقرير، كما ويوصي الباحثان بتبني مفهوم الكيان المعد للتقرير بدل فرضية الشخصية المعنوية الموجود في النظام المحاسبي الموحد.

4. الفصل الرابع: عناصر القوائم المالية

1.4. وحدة الحساب، فرض ثبات وحدة القياس

الإطار المفاهيمي الدولي لـ IASB 2018 فاستخدم وحدة الحساب، هو حق أو مجموعة حقوق أو واجب أو مجموعة واجبات أو مجموعة حقوق وواجبات تطبق عليها ضوابط الإثبات والاعتراف ومفاهيم القياس (ISAB, 2018: 30).

أما النظام المحاسبي الموحد فألزم بأنه يجب إعداد البيانات المالية على أساس وحدة قياس ثابتة، وقيمة النشاط المثبتة لا تخضع للتغيير على الرغم من التغيير المستمر في القيمة الشرائية لوحدة العملة (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 4).

يستنتج الباحثان أن الإطار المفاهيمي قدم مفهوم وحدة الحساب، أما النظام المحاسبي فيستخدم فرض ثبات وحدة القياس، كما أن وحدة الحساب الآن ليس بفرض داخل الإطار المفاهيمي 2018 وأن الإطار المفاهيمي باستخدامه وحدة الحساب توسع في ضوابط الإثبات ومفاهيم القياس، ويجد الباحثان أن تبني الإطار المفاهيمي سيعدل فرض ثبات وحدة القياس وبالتالي استخدام مفهوم وحدة الحساب التي هي أشمل وأوسع من فرض ثبات وحدة القياس، إذ أن الإطار المفاهيمي لم يشر إلى ثبات وحدة القياس وإنما ترك المجال للمحاسب لاستخدام أكثر من طريقة لأستخدامها عند الاعتراف.

2.4. الدخل، المصروفات، مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات

يرى Barker عناصر "الدخل" و"المصروفات" هي العناصر التي يجب الإبلاغ عنها في بيان الدخل، أنها فئات واسعة للغاية لا تشمل فقط المعاملات في السياق العادي للأنشطة، ولكن (على الأقل) إعادة قياس الأصول والخصوم والبنود غير المتكررة مثل الأرباح والخسائر المفاجئة الناتجة عن مصادرة الأصول (Barker et al, 2014: 154)، ويذكر (كعموش) وفيما يتعلق بتأثير الإطار المفاهيمي على المقابلة أن الإطار الأخير (2018) أشار صراحة إلى أن المقابلة ليس من أهداف هذا الإطار، بالإضافة إلى الاتجاه نحو مدخل الموازنة الذي يهتم بقياس الربح الشامل (كعموش، 2019: 35-36).

أما النظام المحاسبي الموحد المعدل 2011 فاستخدم مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات: الهدف الرئيسي للمحاسبة هو إعداد التقارير المالية لإظهار نتائج المشروع أو عمل الوحدة الاقتصادية لفترة مالية محددة، حيث تم تحصيل مصاريف الفترة مع الإيرادات المقابلة لنفس الفترة لمعرفة نتيجة نشاط الربح أو الخسارة (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 4).

يستنتج الباحثان أن الإطار المفاهيمي أصبح التركيز فيه بشكل أشمل على مدخل الميزانية أكثر من مدخل الدخل، وكذلك ذكر أن المعلومات عن الدخل والمصروفات لا تقل أهمية عن المعلومات عن الأصول والالتزامات ولكنها ليست هدف للإطار، فعرف الدخل وعرف المصروفات، أما النظام المحاسبي وبالرغم من تعديله في 2011، إلا أن التطوير كان سطحياً والمشكلة الأساسية التي وقعوا بها هو عدم تبنيهم لإطار مفاهيمي يساعدهم في تعديل الممارسات المحاسبية التي انتهجوها في التعديل ولكي يكون لهم مرجع ودستور متى ما اقتضت الحاجة.

5. الفصل الخامس: الإثبات وإلغاء الإثبات

1.5. مبدأ الاعتراف بالإيراد

الإطار المفاهيمي الدولي لـ IASB 2018، يتم الاعتراف بعناصر البيانات المالية إذا استوفت مفهوم العنصر ونتج عن ذلك معلومات ملائمة عن تلك العناصر وأن التمثيل الصادق لتلك العناصر قد تم تحقيقه، مما يحقق توفير المعلومات المفيدة التي تمثل الهدف الرئيسي لـ إعداد وتقديم المعلومات المالية، أي أن معايير الاعتراف أصبحت كالتالي: (الملاءمة، التمثيل الصادق، قيد التكلفة) (كعموش، 2019: 10)

إما النظام المحاسبي الموحد المعدل 2011 استخدم مبدأ الاعتراف بالإيراد ويعني الاعتراف المحاسبي عند تحقق الشرطين الآتيين: (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 5)

"الاكتساب: ويعني اكتمال عملية تولد الإيراد أو الاقتراب من اكتمالها".

"التحقق: إمكانية تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية".

يستنتج الباحثان أن الإطار المفاهيمي اتجه بمنحى ربط الاعتراف بالخصائص النوعية للمعلومات المفيدة، ليكون بذلك الاعتراف بالإيراد ملائم وصادق ويأخذ أيضاً بنظر الاعتبار قيد التكلفة، أما بالنسبة للنظام المحاسبي فإنه يعترف بالإيراد إذا تحقق وتم اكتسابه، ويجد الباحثان أن تبني الإطار المفاهيمي سينعكس على تغيير مفاهيم الاعتراف بالإيراد في النظام المحاسبي وسوف يحقق الملائمة والتمثيل الصادق ويؤخذ بنظر الاعتبار قيد التكلفة.

2.5. ضوابط الإثبات، مبدأ الأدلة الموضوعية

الإطار المفاهيمي الدولي لـ IASB 2018 استخدم ضوابط الإثبات، يتم فقط تسجيل البنود التي تستوفي تعريف الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية في بيان المركز المالي. وبالمثل، لا يتم تسجيل سوى البنود التي تستوفي تعريف الإيرادات أو المصروفات في بيان (قوائم) الأداء المالي (ISAB, 2018: 37).

النظام المحاسبي الموحد المعدل 2011 استخدم مبدأ الأدلة الموضوعية، يهدف هذا المبدأ إلى التأكد من أن جميع النفقات ومقابلتها بالإيرادات قد تم تنفيذه على أساس سليم، أن إعادة التقسيم والتجميع في السجلات المحاسبية يجب أن تكون مدعومة بأدلة موضوعية، ويجب أن لا يكون الدليل الموضوعي مكلفاً بحيث يؤدي إلى نفي الغرض منه (النظام المحاسبي الموحد، 2011: 5).

يستنتج الباحثان أن الإطار المفاهيمي استخدم مصطلح ضوابط الإثبات، لأثبات أي أصل أو التزام أو تغيير في حقوق الملكية أو أي دخل أو مصروفات، أما النظام المحاسبي الموحد فاستخدم مبدأ الأدلة الموضوعية لإثبات النفقات والإيرادات، ويجد الباحثان أن الأساس الذي بني عليه الإطار المفاهيمي هو مدخل الميزانية وبذلك يكون التركيز على الميزانية وليس على قائمة الدخل، أما النظام المحاسبي فبني على أساس مدخل الدخل والنظام المحاسبي الموحد ركز على قائمة الدخل وقسمها على جزئين؛ وإذا ما تم تبني الإطار المفاهيمي سيعدل الأساس أولاً وبعده تتوالى التغييرات على النظام المحاسبي تبعاً.

6. الفصل السادس: القياس

1.6. أسس القياس، مبدأ التكلفة التاريخية

الإطار المفاهيمي الدولي لـ IASB 2018 استخدم أسس القياس وكالاتي:

أ. **التكلفة التاريخية Historical cost** للأصل عند اقتناء أو إنشاء الأصل هي قيمة التكاليف المتكبدة في اقتناء أو إنشاء الأصل (ISAB, 2018: 45).

ب. **القيمة الحالية Current Value** توفر مقاييس القيمة الحالية لمعلومات نقدية حول الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات ذات الصلة، باستخدام معلومات محدثة لإظهار تأثير الظروف القائمة في تاريخ القياس (ISAB, 2018: 46).

ت. **التكلفة الحالية Current Cost للأصل:** هي تكلفة الأصل المكافئ في تاريخ القياس، وتشمل المقابل الذي يجب دفعه في تاريخ القياس بالإضافة إلى تكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها في ذلك التاريخ. (ISAB, 2018: 46).

ث. **القيمة العادلة Fair Value** السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة تجري ظروف عادية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (ISAB, 2018: 46)، وتعتمد محاسبة القيمة العادلة (FVA) على الأسواق لتقديم قياسات دقيقة وحديثة لقيمة الأصول والخصوم. من الناحية النظرية، فإن الافتراض الأساسي للقيمة العادلة في النفقات هو أن الأسعار المشتقة من معاملات السوق تعكس التحليلات الفعالة لجميع المعلومات الضرورية المطلوبة لإنشاء تقييم دقيق (Zhang & Andrew, 2014: 21).

أما النظام المحاسبي الموحد فأستخدم مبدأ الكلفة التاريخية، ويعرفها على أنه إثبات الأصول بالقيمة النقدية أو ما يعادلها التي تم تقديمها للحصول عليها في تاريخ الاستحواذ عليها (الفاضي وآخرون، 2016: 201).

يستنتج الباحثان أن هنالك فرق شاسع بين الإطار المفاهيمي والنظام المحاسبي، وذلك من خلال أسس القياس المتبعة، فالنظام المحاسبي بقي ثابت على التكلفة التاريخية بينما ما اقرته المنظمات المهنية الدولية التي تطورت ولم تبقى على أساس التكلفة التاريخية فقط، فإذا نظرنا إلى الإطار المفاهيمي 2018 فإنه أدخل أساس القيمة العادلة في الإطار المفاهيمي، وكذلك أساس التكلفة الحالية القيمة الحالية، فهذه الأسس أصبحت أسس قياس معتمدة في الممارسة المحاسبية لمعظم الدول، التي تبنت الإطار المفاهيمي، ويجد الباحثان أن تأثير أسس القياس على القوائم المالية في النظام المحاسبي الموحد 2011 إذا ما تم تبني أسس القياس الموجودة في الإطار المفاهيمي 2018 IASB، فلها تأثير مباشر على القوائم المالية فتتغير التقييمات للأصول والالتزامات في حالة تبني القيمة العادلة والحالية وكذلك التكلفة الحالية، وبعض الأصول والالتزامات يجب إظهارها في قائمة الدخل الشامل الآخر، والنظام المحاسبي الموحد لم يشر إلى إعداد قائمة الدخل الشامل الآخر، وهذا بالتأكيد مما سيكون له أثر كبير على مستخدمي القوائم المالية الخارجيين في حالة قيام النظام المحاسبي الموحد بإعداد القوائم المالية على أسس مختلفة غير التكلفة التاريخية، إذ ستكون هذه القوائم معبرة عن الواقع وحيادية أكثر مما لو أعدت وفقاً للتكلفة التاريخية.

7. الفصل السابع: العرض والإفصاح

1.7. الإبلاغ الفعال، مبدأ الإفصاح الكافي

الإطار المفاهيمي الدولي لـ IASB 2018 يقدم الكيان المبلغ عنه معلومات حول الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات من خلال عرض المعلومات والإفصاح عنها في بياناته المالية، أن الإبلاغ الفعال عن المعلومات في البيانات المالية يجعل المعلومات أكثر صلة بالموضوع ويساهم في التعبير الصادق عن أصول ومطلوبات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات الخاصة بالكيان. كما أنه يعزز فهم وقابلية المقارنة للمعلومات الواردة في البيانات المالية (ISAB, 2018: 65).

النظام المحاسبي الموحد المعدل 2011 استعمل مبدأ الإفصاح الكافي، ويرى أن التقارير المالية يجب أن تتضمن كافة المعلومات الضرورية لتزويد مستخدمي هذه التقارير بصورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية، ويتم ذلك من خلال تدوين البيانات المالية أو إضافة الكشوف المرفقة أو ضمن تقرير الإدارة، وفقاً لقاعدة المحاسبة العراقية (القاعدة المحاسبية رقم 6 الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية؛ النظام المحاسبي الموحد، 2011: 5-6).

يستنتج الباحثان أن الإطار المفاهيمي تبني مصطلح الإفصاح الفعال، وأدخل على الإفصاح الملائمة وقابلية الفهم أي ربط الإفصاح بجودة المعلومة المحاسبية، كما أكد الإطار على التركيز على الأهداف والمبادئ وتصنيف المعلومات وكذلك تجميع المعلومات. أما النظام المحاسبي فقد استخدم مصطلح الإفصاح الكافي وأشار إلى تبني إيضاحات إضافية على شكل كشوفات، وقد أخفق النظام المحاسبي بعدم ربط الإفصاح بجودة المعلومات المحاسبية من حيث الملائمة وقابلية الفهم، ولم يركز النظام على الأهداف والمبادئ وتصنيف المعلومات وتجميعها، ويجد الباحثان أن النظام المحاسبي يحتاج إلى تعديل في حالة تبني الإطار المفاهيمي الدولي 2018، وذلك ليتوافق مع الإطار المفاهيمي وسوف يتأثر النظام المحاسبي باستبعاد الإيضاحات وسوف يربط الإفصاح بجودة المعلومة المحاسبية.

8. مناقشة وتحليل نتائج الاستبانة

ادناه تحليل نتائج استمارة الاستبانة التي قام بها الباحثان لغرض اثبات فرضية البحث وكما يلي:

أولاً: تحليل المعلومات العامة عن العينة

1. مجتمع الدراسة من الأكاديميين والمهنيين: يظهر الجدول (1) حصول الباحثان على عينة من (80) أكاديمياً وبنسبة 71.4%، والمهنيين (32) استمارة بنسبة 28.6% من المجموع الكلي.

الجدول (1)

وصف عينة الدراسة من حيث عدد ونسبة الأكاديميين والمهنيين

الفئة	عدد الاستمارات المستلمة	النسبة المئوية	عدد الاستمارات المستبعدة	عدد الاستمارات المحللة	النسبة المئوية
الأكاديميين	89	74.1%	8	80	71.4%
المهنيين	31	25.9%	0	32	28.6%
المجموع	120	100%	8	112	100%

المصدر: الجدول من أعداد الباحثان.

2. **التحصيل الدراسي:** يتضح من الجدول (2) بان 40.1% من عينة الدراسة يحملون شهادة الدكتوراه وهم من الأكاديميين فقط، و28.6% من عينة الدراسة يحملون شهادة المحاسبة القانونية، واخيراً بلغت نسبة حملة شهادة الماجستير 31.3% من عينة الدراسة.

الجدول (2)

وصف عينة الدراسة من حيث عدد ونسبة حملة الشهادات العليا للدكتوراه والماجستير والمحاسبة القانونية

المجموع		الشهادة						عينة الدراسة
		محاسب قانوني معادل للدكتوراه		الماجستير		الدكتوراه		
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
71.4%	80	-	-	43.7%	35	56.3%	45	الأكاديميين
28.6%	32	100%	32	-	-	-	-	المهنيين
100%	112	28.6%	32	31.3	35	40.1%	45	المجموع

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).

3. **عدد سنوات الخبرة:** يتضح من الجدول (3) بان النسبة الكلية لمن لديهم خدمة اكثر من 26 سنة فقد بلغت 9%، أما النسبة الكلية لمن لديهم خدمة تتراوح بين (21-25) سنة فقد بلغت 4.5%، أما النسبة الكلية لمن لديهم خدمة تتراوح بين (16-20) سنة فقد بلغت 20.5%، والنسبة الكلية لمن لديهم خدمة تتراوح بين (11-15) سنة فقد بلغت 29.4%، والنسبة الكلية للذين لديهم خدمة بين (6-10) سنة فقد بلغت 22.3%، والنسبة الكلية للذين لديهم خدمة بين (1-5) سنة فقد بلغت 14.3%.

الجدول (3)

وصف عينة الدراسة من حيث عدد سنوات الخدمة

المجموع		الشهادة				سنوات الخدمة
		المهنيين		الأكاديميين		
النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	
14.3%	16	15.63%	5	13.75%	11	5-1
22.3%	25	25%	8	21.25%	17	10-6
29.4%	33	31.25%	10	28.75%	23	15-11

20-16	16	20%	7	21.87%	23	20.5%
25-21	3	3.75%	2	6.25%	5	4.5%
26 فأكثر	10	12.5%	0	0	10	9%
المجموع	80	71.4%	32	28.6%	112	100%

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).

4. اللقب العلمي: يتضح من الجدول (4) ان 12.5% فقط من عينة الدراسة هم من حملة اللقب العلمي استاذ، أما من يحملون لقب أستاذ مساعد ولقب مدرس فكانت بنسبة 43.75% و 43.75% على التوالي.

الجدول (4)

وصف عينة الدراسة للأكاديميين حسب اللقب العلمي وللمهنيين

عينة الدراسة	أستاذ	النسبة المئوية	أستاذ مساعد	النسبة المئوية	مدرس	النسبة المئوية	مراقب حسابات	النسبة المئوية	المجموع	
									العدد	النسبة
الأكاديميين	10	12.5%	35	43.75%	35	43.75%	-	-	80	71.4%
المهنيين	-	-	-	-	-	-	32	28.6%	32	28.6%
	10	12.5%	35	43.75%	35	43.75%	32	28.6%	112	100%

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).

ثانياً: تقويم موضوعية واختبار إمكانية الاعتماد على نتائج الاستبانة

لغرض تقويم موضوعية واختبار إمكانية الاعتماد على النتائج وصحة قياس استمارة الاستبانة فقد خضعت الاستبانة للاختبارات الآتية:

1. اختبار التوزيع الطبيعي: لمعرفة هل تتبع البيانات التوزيع الطبيعي أم لا وهي اختبارات في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط ان يكون توزيع البيانات طبيعياً وقد استخدم الباحثان:

أ. اختبار معامل الالتواء **Skewness**، إذ يمكن اختبار التوزيع الطبيعي من ملاحظة نسبة معامل الالتواء **Skewness** إلى الخطأ المعياري له مقارنة النتيجة بالفترة (-1.96 و+1.96) فإذا وقعت هذه النسبة ضمن هذه الفترة فهذا يعني أن البيانات تعود إلى مجتمع يعود إلى التوزيع الطبيعي.

باستخدام البرنامج الجاهز SPSS تم الحصول على جدول Descriptive وكالاتي:

الجدول (5)

جدول Descriptive Statistics الخاص بمعامل الالتواء

نسبة معامل الالتواء	Skewness معامل الالتواء		Std. Deviation Statistic الانحراف المعياري	Mean المتوسط الحسابي		Maximum Statistic الحد الأعلى	Minimum Statistic الحد الأدنى	Range Statistic المدى	N Statistic العينة		
	Statistic std. error	Std. Error الخطأ المعياري		Statistic c	Std. Error الخطأ المعياري						Statistic
1.175	0.228	0.268	221.16	14.871	1.4052	74.866	127	37	90	112	المجتمع
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	112	الصالح للتحليل Valid N (listwise)

المصدر: الجدول من أعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS) وبالاستناد إلى الجدول (5) يلاحظ ان نسبة معامل الالتواء المستخرجة في الجدول كانت كالاتي: معامل الالتواء (1.175) ومن خلال هذه النسبة يلاحظ انها تقع ضمن الفترة (-1.96 و+1.96) ويدل ذلك على ان البيانات تعود إلى مجتمع يعود إلى التوزيع الطبيعي.

ب. اختبار ثبات الاستبانة: اعتمد الباحثان على طريقة ألفا كرونباخ وبيين الجدول الآتي ان معاملات ألفا كرونباخ كانت مرتفعة جداً وهي أعلى بكثير من النسبة المقبولة البالغة 60%، مما يعني ان الثبات اي الاجابات بلغ درجة كبيرة.

الجدول (6)

معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	البيان
0.918	31	تأثير الإطار المفاهيمي على النظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).

ثالثاً: تحليل نتائج.

الجدول (25)

نتائج إجابات عينة الدراسة بشأن المحور الثالث

هدف الإطار المفاهيمي اشمل واوسع من هدف النظام المحاسبي الموحد													س1
الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الوزن النسبي	لا أتفق بشدة		لا أتفق		أتفق لحد ما		أتفق		أتفق بشدة		العينة
			%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
0.723	10.00	1.875	1.3	1	1.3	1	6.3	5	57.5	46	33.8	27	الأكاديميين
0.800	3.733	1.750	0	0	6.3	2	9.4	3	56.3	18	28.1	9	المهنيين
0.762	6.867	1.813	0.9	1	2.7	3	7.1	8	57.1	64	32.1	36	مجموع التكرارات/ عدد الافراد
لا يوفر الإطار المفاهيمي المعلومات التي يحتاجها المخطط القومي													س2
1.021	15.867	2.975	3.8	3	22.5	18	28.8	23	36.3	29	8.8	7	الأكاديميين
1.047	4.800	2.250	3.1	1	25	8	25	8	37.5	12	9.4	3	المهنيين
1.034	10.334	2.613	3.6	4	23.2	26	27.7	31	36.6	41	8.9	10	مجموع التكرارات/ عدد الافراد
يعد أساس الاستحقاق أشمل ومغاير لمصطلح مبدأ الاستحقاق الموجود بالنظام المحاسبي الموحد													س3

0.913	12.800	2.400	1.3	1	12.5	10	18.8	15	53.8	43	13.8	11	الأكاديميين
0.851	4.600	2.156	0	0	9.4	3	25	8	50	16	15.6	5	المهنيين
0.882	8.700	2.278	0.9	1	11.6	13	20.5	23	52.7	59	14.3	16	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
تعد الأهمية النسبية جانب من جوانب الملائمة في حين انها من المحددات في النظام المحاسبي الموحد													س4
0.795	11.667	2.188	0	0	6.3	5	18.8	15	55	44	20	16	الأكاديميين
0.874	4.800	2.250	0	0	15.6	5	18.8	6	56.3	18	9.4	3	المهنيين
0.835	8.234	2.219	0.0	0	8.9	10	18.8	21	55.4	62	17.0	19	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
يعد مصطلح التعقل داعم للحيدة بينما الحيطة والحذر (التحفظ) في النظام المحاسبي الموحد فإنه يعجل بالخسائر ولا يعترف بالإيرادات المتوقعة													س5
0.803	12.733	2.388	0	0	7.5	6	25	20	52.5	42	15	12	الأكاديميين
0.913	4.800	2.250	3.1	1	6.3	2	46.9	15	31.3	10	12.5	4	المهنيين
0.858	8.767	2.319	0.9	1	7.1	8	31.3	35	46.4	52	14.3	16	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
يجب التعبير بصدق عن جوهر الظاهرة الاقتصادية، أما في النظام المحاسبي الموحد فان الغالب عليه هو الشكل القانوني													س6
0.787	12.267	2.300	1.3	1	6.3	5	20	16	61.3	49	11.3	9	الأكاديميين
0.832	4.867	2.281	0	0	9.4	3	31.3	10	46.9	15	12.5	4	المهنيين
0.810	8.567	2.291	0.9	1	7.1	8	23.2	26	57.1	64	11.6	13	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
لا يتوافق مفهوم الاتساق في الاطار المفاهيمي، مع مبدأ الثبات في النظام المحاسبي الموحد													س7
0.883	14.467	2.713	1.3	1	13.8	11	33.8	27	42.5	34	8.8	7	الأكاديميين
1.035	4.933	2.313	0	0	28.1	9	21.9	7	37.5	12	12.5	4	المهنيين
0.959	9.700	2.513	0.9	1	17.9	20	30.4	34	41.1	46	9.8	11	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد

عدد الأفراد													
يوجد اختلاف في القوائم المالية المعدة وفق الإطار المفاهيمي، والمعدة وفق النظام المحاسبي الموحد													8س
0.863	11.867	2.225	0	0	7.5	6	23.8	19	46.3	37	22.5	18	الأكاديميين
0.762	4.533	2.125	0	0	3.1	1	34.4	11	46.9	15	15.6	5	المهنيين
0.813	8.200	2.175	0.0	0	6.3	7	26.8	30	46.4	52	20.5	23	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
لا يوجد في الإطار المفاهيمي مبدأ البيانات المالية، بينما هذا المبدأ موجود بالنظام المحاسبي الموحد													9س
0.855	13.667	2.563	0	0	15	12	33.8	27	42.5	34	8.8	7	الأكاديميين
1.014	5.200	2.438	3.1	1	9.4	3	34.4	11	34.4	11	18.8	6	المهنيين
0.935	9.434	2.501	0.9	1	13.4	15	33.9	38	40.2	45	11.6	13	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
أعتمد مفهوم فترة التقرير في الإطار المفاهيمي، بينما النظام المحاسبي الموحد أستخدم فرض الدورية													10س
0.900	13.733	2.575	5	4	6.3	5	28.8	23	53.8	43	6.3	5	الأكاديميين
0.983	4.933	2.313	3.1	1	12.5	4	25	8	46.9	15	12.5	4	المهنيين
0.942	9.333	2.444	4.5	5	8.0	9	27.7	31	51.8	58	8.0	9	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
تم استخدام فرض الاستمرارية بشكل اوسع في الإطار المفاهيمي من النظام المحاسبي الموحد													11س
0.732	12.333	2.313	1.3	1	1.3	1	33.8	27	52.5	42	11.3	9	الأكاديميين
0.832	5.000	2.344	0	0	12.5	4	21.9	7	56.3	18	9.4	3	المهنيين
0.782	8.667	2.329	0.9	1	4.5	5	30.4	34	53.6	60	10.7	12	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
لا يتوافق مصطلح الكيان المعد للتقرير في الإطار المفاهيمي مع فرض الشخصية المعنوية في النظام المحاسبي الموحد													12س
0.807	13.733	2.575	1.3	1	7.5	6	32.5	26	50	40	8.8	7	الأكاديميين
0.975	4.867	2.281	0	0	25	8	21.9	7	43.8	14	9.4	3	المهنيين
0.891	9.300	2.428	0.9	1	12.5	14	29.5	33	48.2	54	8.9	10	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد

عدد الأفراد													
وفق الإطار المفاهيمي تعد قائمة الدخل الشامل الاخر أما في النظام المحاسبي الموحد فلا تعد هذه القائمة													س13
0.847	12.333	2.313	2.5	2	3.8	3	28.8	23	51.3	41	13.8	11	الأكاديميين
0.728	4.867	2.281	0	0	6.3	2	25	8	59.4	19	9.4	3	المهنيين
0.788	8.600	2.297	1.8	2	4.5	5	27.7	31	53.6	60	12.5	14	مجموع التكرارات/ عدد الافراد
لا يتوافق مفهوم وحدة الحساب في الإطار المفاهيمي، مع فرض ثبات وحدة القياس في النظام المحاسبي الموحد													س14
0.881	13.667	2.563	2.5	2	6.3	5	33.8	27	45	36	12.5	10	الأكاديميين
0.970	4.933	2.313	0	0	25	8	25	8	40.6	13	9.4	3	المهنيين
0.926	9.300	2.438	1.8	2	11.6	13	31.3	35	43.8	49	11.6	13	مجموع التكرارات/ عدد الافراد
لا يتوافق مصطلحا الدخل والمصروفات في الإطار المفاهيمي، مع مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات في النظام المحاسبي الموحد													س15
0.931	14.800	2.775	1.3	1	20	16	27.5	22	43.8	35	7.5	6	الأكاديميين
1.099	4.933	2.313	3.1	1	25	8	15.6	5	43.8	14	12.5	4	المهنيين
1.015	9.867	2.544	1.8	2	21.4	24	24.1	27	43.8	49	8.9	10	مجموع التكرارات/ عدد الافراد
لا يتوافق مفهوم الاصول في الاطار المفاهيمي مع مفهوم الموجودات في النظام المحاسبي الموحد													س16
1.061	15.000	2.813	2.5	2	22.5	18	22.5	18	38.8	31	13.8	11	الأكاديميين
1.110	5.067	2.375	0	0	3.2	1	15.6	5	50	16	31.2	10	المهنيين
1.086	10.034	2.594	1.8	2	17.0	19	20.5	23	42.0	47	18.8	21	مجموع التكرارات/ عدد الافراد
لا يتوافق مفهوم الالتزام في الاطار المفاهيمي مع المطلوبات في النظام المحاسبي الموحد													س17
1.053	14.333	2.688	1.3	1	23.8	19	20	16	40	32	15	12	الأكاديميين
0.997	5.400	2.531	0	0	9.4	3	21.8	6	40.6	13	28.2	9	المهنيين

1.025	9.867	2.610	0.9	1	19.6	22	19.6	22	40.2	45	18.8	21	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
ركز الاطار المفاهيمي على حقوق الملكية ولكن النظام المحاسبي لم يركز على هذا المفهوم													س18
0.914	13.267	2.488	0	0	17.5	14	26.3	21	45	36	11.3	9	الأكاديميين
1.189	5.600	2.625	9.4	3	12.5	4	18.8	6	43.8	14	15.6	5	المهنيين
1.052	9.434	2.557	2.7	3	16.1	18	24.1	27	44.6	50	12.5	14	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
وفق الإطار المفاهيمي تعد قائمة الدخل الشامل الاخر أما في النظام المحاسبي الموحد فلا تعد هذه القائمة													س19
0.914	13.267	2.488	1.3	1	12.5	10	33.8	27	40	32	12.5	10	الأكاديميين
0.910	5.267	2.469	3.1	1	12.5	4	12.5	4	65.5	21	6.3	2	المهنيين
0.912	9.267	2.479	1.8	2	12.5	14	27.7	31	47.3	53	10.7	12	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
ربط الإطار المفاهيمي الاعتراف بالملائمة والصدق بالتعبير وقيد التكلفة، أما النظام المحاسبي الموحد فيعترف بالإيراد متى تحقق وتم اكتسابه													س20
0.856	12.400	2.325	1.3	1	7.5	6	28.8	23	48.8	39	13.8	11	الأكاديميين
0.851	5.000	2.344	3.1	1	6.3	2	15.6	5	65.6	21	9.4	3	المهنيين
0.854	8.700	2.335	1.8	2	7.1	8	25.0	28	53.6	60	12.5	14	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
لا يتوافق مصطلح الاثبات في الإطار المفاهيمي مع مبدأ الأدلة الموضوعية في النظام المحاسبي الموحد													س21
0.811	14.267	2.675	1.3	1	10	8	33.8	27	48.8	39	6.3	5	الأكاديميين
0.842	5.067	2.375	0	0	21.9	7	34.4	11	40.6	13	3.1	1	المهنيين
0.827	9.667	2.525	0.9	1	13.4	15	33.9	38	46.4	52	5.4	6	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
ادرج الاطار المفاهيمي مفهوم الغاء الاثبات، أما النظام المحاسبي لم يستخدم هذا المفهوم													س22
0.889	13.867	2.600	0	0	12.5	10	26.3	21	46.3	37	15	12	الأكاديميين

0.859	4.800	2.250	0	0	25	8	34.4	11	37.5	12	3.1	1	المهنيين
0.874	9.334	2.425	0.0	0	16.1	18	28.6	32	43.8	49	11.6	13	مجموع التكرارات/ عدد الافراد
ادرج الاطار المفاهيمي مفهومي الاعتراف الاولي والاعتراف اللاحق للأصول والالتزامات، واكتفى النظام المحاسبي باستخدام الكلفة التاريخية												س23	
0.807	12.667	2.375	0	0	7.5	6	23.8	19	57.5	46	10	8	الأكاديميين
0.841	5.200	2.438	0	0	15.6	5	28.1	9	50	16	6.3	2	المهنيين
0.824	8.934	2.407	0.0	0	9.8	11	25.0	28	55.4	62	8.9	10	مجموع التكرارات/ عدد الافراد
لا تتوافق اسس القياس في الإطار المفاهيمي مع مبدأ الكلفة التاريخية في النظام المحاسبي الموحد												س24	
0.775	13.200	2.475	0	0	8.8	7	33.8	27	48.8	39	8.8	7	الأكاديميين
0.949	5.200	2.438	3.1	1	12.5	4	28.1	9	46.9	15	9.4	3	المهنيين
0.862	9.200	2.457	0.9	1	9.8	11	32.1	36	48.2	54	8.9	10	مجموع التكرارات/ عدد الافراد
يستخدم الإطار المفاهيمي عدة اسس قياس أما النظام المحاسبي الموحد فيستخدم فقط الكلفة التاريخية												س25	
0.795	12.400	2.325	0	0	7.5	6	26.3	21	52.5	42	13.8	11	الأكاديميين
1.042	4.933	2.313	3.1	1	15.6	5	15.6	5	50	15	15.6	5	المهنيين
0.919	8.667	2.319	0.9	1	9.8	11	23.2	26	50.9	57	14.3	16	مجموع التكرارات/ عدد الافراد
استخدم الاطار المفاهيمي القيمة العادلة كأساس للقياس مما يؤثر على اعداد القوائم المالية أما في النظام المحاسبي الموحد فلا يستخدم القيمة العادلة												س26	
0.924	12.133	2.275	1.3	1	7.5	6	28.8	23	41.3	33	21.3	17	الأكاديميين
1.054	4.867	2.281	0	0	15.6	5	25	8	31.3	10	28.1	9	المهنيين
0.989	8.500	2.278	0.9	1	9.8	11	27.7	31	38.4	43	23.2	26	مجموع التكرارات/ عدد الافراد
استخدام اسس قياس متعددة ينشأ عنها قوائم مالية اخرى ولا يتبنى النظام المحاسبي الموحد اسس قياس اخرى												س27	

0.889	12.133	2.275	1.3	1	7.5	6	33.8	27	41.3	33	16.3	13	الأكاديميين
0.762	5.333	2.500	0	0	6.3	2	25	8	56.3	18	12.5	4	المهنيين
0.826	8.733	2.388	0.9	1	7.1	8	31.3	35	45.5	51	15.2	17	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
ربط الإطار المفاهيمي الإفصاح الفعال بجودة المعلومة المحاسبية، اما النظام المحاسبي الموحد فاستخدم الإفصاح الكافي ولم يعززه بالجودة المطلوبة												س28	
0.924	12.400	2.325	0	0	15	12	18.8	15	50	40	16.3	13	الأكاديميين
0.793	5.067	2.375	0	0	9.4	3	28.1	9	53.1	17	9.4	3	المهنيين
0.859	8.734	2.350	0.0	0	13.4	15	21.4	24	50.9	57	14.3	16	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
ادرج الإطار المفاهيمي مفهوم التصنيف ولا يوجد هذا المفهوم في النظام المحاسبي الموحد												س29	
0.892	12.733	2.388	1.3	1	11.3	9	25	20	50	40	12.5	10	الأكاديميين
0.659	5.067	2.375	0	0	6.3	2	28.1	9	62.5	20	3.1	1	المهنيين
0.776	8.900	2.382	0.9	1	9.8	11	25.9	29	53.6	60	9.8	11	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
ادرج الإطار المفاهيمي مفهوم المقاصة ولا يوجد هذا المفهوم في النظام المحاسبي الموحد												س30	
0.885	13.267	2.488	0	0	15	12	30	24	43.8	35	11.3	9	الأكاديميين
0.669	5.467	2.563	0	0	9.4	3	37.5	12	53.1	17	0	0	المهنيين
0.777	9.367	2.526	0.0	0	13.4	15	32.1	36	46.4	52	8.0	9	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد
ادرج الإطار المفاهيمي مفهوم التجميع ولا يوجد هذا المفهوم في النظام المحاسبي الموحد												س31	
1.028	12.933	2.425	3.8	3	12.5	10	22.5	18	45	36	16.3	13	الأكاديميين
0.913	5.467	2.563	0	0	15.6	5	37.5	12	34.4	11	12.5	4	المهنيين
0.971	9.200	2.494	2.7	3	13.4	15	26.8	30	42.0	47	15.2	17	مجموع التكرارات/ عدد الأفراد

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).

تشير النتائج الواردة في الجدول (8) أعلاه فقد بأن فقرة أتفق بشدة شكلت نسبة 13.2%، وشكلت فقرة أتفق نسبة 47.6%، وشكلت فقرة أتفق لحد ما نسبة 26.3%، أي بنسبة اتفاق إجمالية بلغت 87.1%، من العينة ولفئتي الدراسة على ان هناك تأثير لتبني الإطار المفاهيمي المحاسبي على النظام المحاسبي الموحد، أما نسبة عدم الاتفاق فقد فشلت فقرة لا أتفق بشدة نسبة 1.2%، وشكلت فقرة لا أتفق نسبة 11.6%، وهي نسبة قليلة.

نتائج اختبار الفرضية:

هناك تأثير لتبني الإطار المفاهيمي للمحاسبة على الممارسة المحاسبية المتمثلة بالنظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين ومن خلال هذه الفرضية الرئيسية تم اشتقاق الفرضيات الثانوية الآتية:

1. نتائج اختبار الفرضية: هناك تأثير لتبني الإطار المفاهيمي المحاسبي على النظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين.

بالاستناد إلى البيانات الواردة في الجدول (8) يمكن تحديد الوسط الحسابي للمتوسط المرجح لجميع إجابات أسئلة الاستبانة ولفئتي الدراسة، فضلاً عن الوسط الحسابي للانحراف المعياري لجميع إجابات أسئلة الاستبانة ولفئتي الدراسة كآلاتي:

الجدول (9)

الوسط الحسابي لكل من المتوسط المرجح والانحراف المعياري لجميع أسئلة الاستبانة

الوسط الحسابي للانحراف المعياري لفئتي الدراسة	الوسط الحسابي للمتوسط المرجح لفئتي الدراسة	الوسط الحسابي للوزن النسبي لفئتي الدراسة	العينة
0.876	13.103	2.457	أكاديمي المحاسبة في الجامعات والمعاهد العراقية
0.908	4.987	2.338	مهنيين ديوان الرقابة المالية وبعض شركات التدقيق الخاصة في العراق
0.892	9.45	2.397	الوسط الحسابي للمتوسط المرجح والانحراف المعياري ولفئتي الدراسة

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).

تشير النتائج الواردة في الجدول (17) أعلاه بان الوسط الحسابي للوزن النسبي لفئتي الدراسة بلغت **2.397**، أما الوسط الحسابي للمتوسط المرجح لفئتي الدراسة بلغت **9.45** وهي قيمة جيدة جداً، أما الوسط الحسابي للانحراف المعياري فقد بلغ **0.862** وهذا يدل على عدم تشتت إجابات فئتي عينة الدراسة.

وبالاستناد إلى ما جاء في الجدول (13)، فضلاً عما جاء في الجدول (17)، يمكن القول قبول فرضية الدراسة.

9. الاستنتاجات والتوصيات:

1.9. الاستنتاجات:

1. يوجد تأثير لتبني الإطار المفاهيمي لـ IASB على الممارسة المحاسبية في النظام المحاسبي الموحد.
2. أن هدف الإطار المفاهيمي أوسع واشمل من هدف النظام المحاسبي الموحد، كما ان أساس الاستحقاق أشمل ومغاير في الإطار المفاهيمي عن النظام المحاسبي الموحد.
3. تعد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مختلفة عما موجود بالنظام المحاسبي الموحد.
4. هناك اختلاف بين القوائم المعدة وفق الإطار المفاهيمي عن القوائم المعدة في النظام المحاسبي الموحد، فعلى سبيل المثال لا يعد النظام المحاسبي الموحد قائمة الدخل الشامل الآخر.
5. تختلف الفترات المالية في الإطار المفاهيمي عن الفترة المالية في النظام المحاسبي الموحد، فبالإمكان اعداد قوائم مالية نصف سنوية وفصلية وفق الإطار المفاهيمي.
6. أن فرض الاستمرارية في الإطار المفاهيمي اشمل مما موجود في النظام المحاسبي الموحد، ويعالج كثير من المشاكل وبذلك ينبغي تبني إطار مفاهيمي محاسبي لحل تلك المشاكل.
7. ان مفهوم وحدة الحساب في الإطار المفاهيمي مغاير لفرض ثبات وحدة القياس في النظام المحاسبي الموحد، من حيث التسمية لم يعد هناك فرض لثبات وحدة النقد في الادبيات المحاسبية الحديثة.
8. أن مصطلحات الأصول والخصوم والدخل والمصروفات في الإطار المفاهيمي مغايرة لمبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات ومصطلحي الموجودات والمطلوبات، ولم يعد هناك مبدأ محاسبي يسمى مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات.

9. أن مصطلحي الإثبات وإلغاء الإثبات في الإطار المفاهيمي تختلف عن مبدأ الأدلة الموضوعية في النظام المحاسبي الموحد، ولم يبقى مبدأ الأدلة الموضوعية موجود في الادبيات المحاسبية الحديثة وأقتصر الإطار المفاهيمي المحاسبي على فرض واحد فقط هو فرض الاستمرارية.

10. استخدم الإطار المفاهيمي عدة أسس قياس وفي النظام المحاسبي تستخدم فقط الكلفة التاريخية، وتعد الكلفة التاريخية أقدم الأسس ولحد الان مستخدمة، لكن الإطار المفاهيمي لـ IASB 2018 أضاف أسس جديدة هي القيمة العادلة والتكلفة الحالية والقيمة الحالية، ويجد الباحث ان هذه الأسس تزيد من مصداقية القوائم المالية.

2.9. التوصيات

1. يوجد تأثير لتبني الإطار المفاهيمي لـ IASB على الممارسة المحاسبية في النظام المحاسبي الموحد، ويرى الباحث ان يتبنى العراق الإطار المفاهيمي المحاسبي الدولي لعام 2018 مع اجراء التعديلات المناسبة لكي يلاءم البيئة العراقية.
2. ضرورة تبني إطار مفاهيمي محاسبي في البيئة العراقية ليكون الأساس لتبني او صياغة المعايير المحاسبية في المستقبل ولحل المشاكل التي تواجه الممارسين وتوجههم الى الحلول الأفضل.
3. ينبغي ان يكون التعديل تدريجي للممارسة المحاسبية العراقية المتمثلة بالنظام المحاسبي الموحد في حال تبني الإطار المفاهيمي المحاسبي.
4. ضرورة اجراء الدورات والمؤتمرات لزيادة وعي المحاسبين بما يخص الإطار المفاهيمي والمعايير المحاسبية.
5. الزام الكيانات الاقتصادية بتنفيذ التغييرات التدريجية وتبني الإطار المفاهيمي في حال تبنيه.
6. على الباحثين الاستمرار في دراسة موضوع الإطار المفاهيمي للمحاسبة وخاصة التعديلات الأخيرة لتحديث المعلومات أولاً بأول.
7. إصلاح التعليم المحاسبي في أقسام المحاسبة في الجامعات والمعاهد العراقية، وذلك من خلال تحديث المناهج المحاسبية وإدخال احداث المناهج للعملية التعليمية.

10. المصادر:

المصادر باللغة العربية:

الوثائق والنشرات الرسمية

1. ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الثانية، دار الكتب والوثائق، العراق، 2011، <https://www.fbsa.gov.iq>
2. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، القاعدة المحاسبية (6)، الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية، 1995.

الدوريات

1. رشوان، عبدالرحمن محمد سليمان، (2017) إطار مفاهيمي مشترك للمحاسبة الدولية ونظرية المحاسبة المالية لبناء المعايير المحاسبية لتحسين جودة التقارير المالية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 7، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي.
2. عبدالسيد، ناظم حسن، وصالح، جليل إبراهيم، (2016) "الإطار المقترح للإفصاح عن تكاليف الجودة في النظام المحاسبي الموحد : دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الأسمدة - المنطقة الجنوبية"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 11، العدد 43.
3. كعموش، شريف علي خميس إبراهيم (2019) "أثر تطوير الإطار المفاهيمي للتقارير المالية والدولية على نظرية المحاسبة، المؤتمر العلمي الثالث لقسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة.

الكتب

1. ابونصار، محمد، وحמידات، جمعة، (2016) معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان الأردن.
2. ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد ، الطبعة الثانية، دار الكتب والوثائق، العراق، 2011.
3. طبايبي، سليمة، (2016) النظرية المحاسبية، الطبعة الاولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح) المملكة الاردنية الهاشمية-عمان.
4. القاضي، حسين، وحمدان، مأمون، والمصري، تيسير، ويوسف، علي، (2016) "نظرية المحاسبة" منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

المصادر باللغة الانكليزية:

1. Axelsson, C. (2009) The joint IASB/FASB Conceptual Framework project. Karlstads Universitet. <http://www3.kau.se/kurstorg/files/a/53FE0D32190d12D4C2JngyB6C2E1/AXELSSON.pdf> International financial accounting.

2. International Accounting Standards Board (IASB), 2018, Conceptual Framework for Financial Reporting.
3. Richard Barker, Andrew Lennard, Christopher Nobes, Marco Trombetta, & Peter Walton, (2014) Response of the EAA Financial Reporting Standards Committee to the IASB Discussion Paper A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting, *Journal Accounting in Europe*, Vol. 11, No. 2, 149–184
4. Richard Barker, Stephen Penman (2019) Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 37 No. 1 (Spring 2020) pp. 322–357.
5. Zhang, Ying, Andrew, Jane (2014) Financialisation and the Conceptual Framework, *Critical Perspectives on Accounting*.