

**مدى تطبيق القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٦) في**

**النظام المحاسبي الموحد**

**(دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية)**

**المحاسب القانوني**

**م.م. معتز كاظم المالكي**

**مديرية تربية محافظة البصرة**

**عضو الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين**

## **The application of local accounting rule NO.(6) in the consolidated accounting system has been applied**

**Assist Lecturer. MUATAZ KADEM AII Maliki**

### **Absract:**

The objective of to the research is to determine the extent to which the government institutions (General Company for Petrochemical Industries Basrah Governorate)have complied with the disclosure requirement in accordance with accounting Rule No (6) regarding Financial Statements and accounting policies at the end of each Financial year. Impact of compliance with local in the commitment and compliance with accounting rules and standards, the hypotheses were tested by analyzing the actual data.

The results of the research show commitment of the governmental institutions to prepare their Financial Statements and the percentage of the commitment in full part is (%60) .

The recommendation recommended by the researchers are the necessity of implementing and complying with financial statements in the full, including the statement of cash flows and the explanatory notes . In the preparation of the financial statements where these disclosure contribute to the increase and completeness of the content of information included in the financial statements and thus help the users of these lists to make decisions and reduce financial and administrative corruption and rationalization in spending.

## مدى تطبيق القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٦)

- المجلد العاشر
- العدد الواحد والعشرون
- تشرين ٢٠١٨
- استلام البحث: ٢٠١٧/٨/٢٨
- قبول النشر: ٢٠١٧/١٠/٢٤

م.م. معتز كاظم المالكي

### في النظام المحاسبي الموحد

(دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات  
البتروكيمياوية)

### المستخلص

هدف البحث معرفة مدى تطبيق الشركات الحكومية ( الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية البصرة) في الالتزام بمتطلبات الإفصاح على وفق القاعدة المحاسبية (٦) بشأن البيانات المالية والسياسات المحاسبية في نهاية كل سنة مالية ومدى اهتمام الشركات الحكومية بالمسؤولية في الالتزام ومدى التقيد بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية والتعرف على اثر الالتزام بالقواعد والمعايير المحاسبية المحلية, وقد تم اختبار الفرضيات من خلال تحليل البيانات الفعلية وتبين من نتائج البحث التزام وتطبيق الشركات الحكومية بإعداد قوائمها المالية وكانت نسب الالتزام بشكل تام جزئي هي (٦٠%).

من التوصيات التي أوصى بها الباحث ضرورة تطبيق والالتزام ( الشركة العامة ) بإعداد القوائم المالية ومتطلبات الإفصاح حسب القاعدة المحاسبية رقم(٦) والتي لم تفصح فيها بشكل كامل وهي قائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المتممة للبيانات المالية، كما أوصى بضرورة التزام الشركة بمتطلبات الإفصاح الواردة بالقاعدة المحاسبية العراقية رقم(٦) عند إعداد القوائم المالية إذ تسهم هذه الإفصاحات في زيادة واكتمال محتوى المعلومات المدرجة في القوائم المالية وبالتالي تساعد مستخدمي هذه القوائم على اتخاذ القرارات وفي الحد من الفساد المالي والإداري والترشيد في الإنفاق.

## المقدمة

يُعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الحكومية أداة لتوصيل المعلومات المالية التي تعكس أداء الشركة وتبين مركزها المالي. يحتاج الكثير من الأطراف الخارجية والجهات ذات العلاقة إلى هذه المعلومات لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية والحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري المستشري في الدوائر والشركات الحكومية، كما تعد البيانات المالية والإفصاح المحاسبي عنها الأساس لاتخاذ القرارات في جميع مستويات الاقتصاد القومي، فالمستثمر يحتاج إلى تلك البيانات لاتخاذ قرار الاستثمار، والموظفون والعمال يحتاجون لتلك البيانات لتحديد أرباحهم، كما تحتاج الدولة وسلطات الأشراف وأجهزة الرقابة الحكومية إلى البيانات المالية للقيام بوظيفة المتابعة وتقييم أداء الشركات الحكومية العاملة في المجتمع والتحقق من تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعية لتلك الشركات، فهي تحتاج إلى تلك البيانات كأساس لاتخاذ كثير من القرارات المهمة التي تتعلق بالتخطيط والمتابعة والرقابة وتقييم الأداء.

ولذلك ازداد اهتمام الجهات المحاسبية الأكاديمية والمهنية بالإفصاح عن البيانات المالية وما تتضمنه من معلومات يمكن أن يستخدمها العديد من الأطراف في اتخاذ قراراتهم المختلفة. فالنظام المحاسبي الموحد المعمول به في الشركة العامة للصناعات البتروكيماوية في محافظة البصرة عينة البحث يمكن أن يوفر عددا من المخرجات أو القوائم المالية التي تعد الناتج النهائي لتلك الشركة والتي تلبي احتياجات أطراف مختلفة سواء كانت هذه الأطراف داخلية أم خارجية، فالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية هي الأساس الذي يعتمده الكثير من الأطراف فضلا عن أن هذه المعلومات لها دور كبير في تحديد قرارات المقرضين والممولين، كذلك فإن قرارات مثل الاستحواذ والاندماج لا يمكن أن تتخذ بغير معلومات مالية ملائمة وموثقة، معتمدة على الالتزام بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي على وفق القواعد المحاسبية المحلية العراقية التي صدرت من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية وعددها (١٤).

ومنذ سريان تطبيق هذه القواعد المحاسبية المحلية في العراق التي تلزم الشركات العامة والخاصة بالإفصاح عن البيانات المالية في الشركات الحكومية ومالها من أهمية في القوائم المالية، ومن هنا جاءت فكرة اختيار البحث الحالي لتسليط الضوء على هذه القواعد المهمة التي تكتسب أهميتها هذه من أهمية القطاع العام والخاص الذي يخضع لهذه القواعد، ومدى توافق أو موافقة تطبيقات الإفصاح الحالية في

الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية مع أهم متطلبات هذه القواعد المحاسبية المحلية العراقية ومنها القاعدة المحاسبية رقم (٦) عينة التطبيق العملي للبحث. وسوف تتم دراسة البحث في المحاور التالية :

### **المحور الأول: منهجية البحث.**

#### **المحور الثاني: الإطار النظري وينقسم إلى:**

أولاً. نشأة ومفهوم و أنواع الإفصاح المحاسبي.

ثانياً. نشأة ومفهوم وأنواع القوائم المالية عن البيانات المالية.

ثالثاً. القواعد المحاسبية العراقية المحلية التي تنظم الإفصاح عن البيانات المالية .

#### **المحور الثالث: الإطار العملي وينقسم إلى:**

أولاً. مدى تطبيق والتزام الشركة الحكومية عينة البحث بمتطلبات القواعد المحاسبية المحلية العراقية ومنها القاعدة المحاسبية رقم (٦) .

ثانياً. الاستنتاجات والتوصيات .

وأخيراً المراجع والمصادر التي اعتمد عليها الباحث في كتابته للبحث.

ومن الله التوفيق

الباحث

## **المحور الأول**

### **منهجية البحث**

تمهيد: تهدف عملية الإفصاح في القوائم المالية إلى تقديم المعلومات التي تساعد المستخدمين المختلفين لها من المستثمرين والدائنين وغيرهم في اتخاذ القرارات المختلفة مثل قرارات الإقراض بالنسبة للمصارف وقرارات التوسع بالنسبة لإدارات الشركات الحكومية والاقتصادية إذ تعد البيانات المالية وأهمية الإفصاح عنها ودور الجهات المختلفة في إصدار معايير وقواعد تنظيم عملية الإفصاح من حيث الشكل وحجم المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها ومالها من أهمية ضرورية للأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات.

وتمثل القوائم المالية التي تصدرها الشركات الحكومية في القطاع العام مصدراً مهماً للمعلومات المالية ولهذا الغرض اعتمدت المنهجية الآتية للبحث:-

١ - أهمية البحث: تبرز أهمية الدراسة في تقييم النظام المحاسبي للشركات بوصفه يؤدي دوراً فعالاً في تقديم المعلومات ومدى الإفصاح في مخرجات النظام المتمثل في القوائم المالية ودورها في بيان ووضوح البيانات المالية خلال السنة ومالها من تأثير على قرارات الشركة المستقبلية .

٢- **أهداف البحث:** تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى التحقق من مدى تطبيق و التزام الشركات في القطاع العام في العراق بإعداد قوائمها المالية والبيانات المالية على وفقا القواعد المحاسبية المحلية لما له من أثار اقتصادية ومالية على المؤسسة والحفاظ على المال العام.

٣- **مشكلة البحث:** أدت التأثيرات الخارجية الناجمة عن ممارسة الشركات الإنتاجية -على وجه الخصوص- لأنشطتها الاقتصادية إلى انعكاسات على الأطراف الخارجية وبهم هذه الأطراف الحصول على المعلومات المفيدة إذ أصبح من واجب الشركات أن تفصح عن البيانات المالية ومن هنا تكمن مشكلة البحث في(عدم تطبيق الشركات الحكومية العراقية لمتطلبات القواعد المحاسبية بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية والمفيدة لمتخذي القرارات الاقتصادية).

٤- **فرضيات البحث :** ينطلق البحث من الفرضية الرئيسية التالية:

تلتزم الشركات الحكومية في القطاع العام في العراق بمتطلبات القاعدة المحاسبية (٦) بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية.

٥- **أسلوب البحث:** سيتم اعتماد الأسلوب الوصفي في جمع البيانات وعلى ما هو متوافر من المصادر والأدبيات العربية والأجنبية من الكتب والدوريات والبحوث والقواعد المحاسبية العراقية المحلية ومنها القاعدة رقم (٦) بشأن الإفصاح عن البيانات المالية، فضلاً عما هو متوافر من بيانات ومعلومات محكمة في المواقع الالكترونية على الشبكة الدولية للمعلومات (الإنترنت).

كما أعتد الباحث على الوسائل التالية لإنجاز الجانب التطبيقي (العملي) للبحث وهي الاستفسار والمقابلات مع مديري ومسؤولي الشعب المالية لعينة البحث، والاطلاع واستخدام القوائم المالية وتقارير ديوان الرقابة المالية لعينة البحث.

٦- **حدود الدراسة:**

سيتم اختيار عينة من الشركات الحكومية (الشركة العامة للصناعات البتر وكيمياوية في محافظة البصرة).

كذلك تم الرجوع إلى التقارير المالية للشركة لعينة البحث للسنة المالية (٢٠١٤).

## المحور الثاني

### الإطار النظري.

#### أولاً: الإفصاح المحاسبي: النشأة والمفهوم والأنواع.

**تمهيد:** أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركة يؤدي دوراً مهماً في معرفة مدى التزام وتطبيق القائمين عليها في تقديم المعلومات والبيانات المالية بصورة شفافة وعدم أخفاء أي معلومات مفيدة للجهات الخارجية مثل الدائنين والمقرضين والمستثمرين وجهات حكومية متمثلة بديوان الرقابة المالية ومما سبق سوف يتم التطرق إلى نشأة ومفهوم وأنواع الإفصاح المحاسبي وكما يلي:

#### ١. نشأة الإفصاح المحاسبي:

من الناحية العملية يمكن اعتبار أن البدايات الأولى لإجراءات الإفصاح المحاسبي تحديداً قد بدأت مع بداية انفصال ملكية رأس مال الوحدات الاقتصادية عن إدارتها(بيداويد,٢٠١٢: ٩). وهذا الافتراض يعد مقبولاً منطقياً بشكل عام يتفق معه الباحث. ويعد الإفصاح المحاسبي جوهر نظرية المحاسبة وازداد اهتمام الجهات العلمية والمهنية بشؤون الإفصاح المحاسبي وعلى نحو خاص بعد ظهور شركات الأعمال وارتبط هذا التطور مع القوائم المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاط الشركة وما يتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس يمكن استخدامها من قبل مستخدمي هذه المعلومات(إبراهيم,٢٠١٢: ٥).

#### ٢. مفهوم وتعريف الإفصاح المحاسبي:

تختلف وجهات النظر بمسألة مفهوم الإفصاح باختلاف مستويات مستخدمي المعلومات المحاسبية وبسبب هذا الاختلاف فإنه من الصعوبة بمكان تقديم مفهوم للإفصاح يرضي جميع الأطراف عليه وعليه لا بد من إيجاد مفهوم عام يحقق المصالح المشتركة لهذه الأطراف المختلفة. وهناك مفاهيم لأهداف الإفصاح منها (مفهوم الإفصاح العام) وبناءً على هذا المفهوم يجب أخذ اهتمامات الأطراف المختلفة المستخدمة كافة للقوائم المالية أو البيانات المالية بمعنى أن يشمل اهتمام الإفصاح. ليس فقط في مجالات المستثمرين والدائنين والمساهمين فحسب بل يمتد ليشمل الجمهور العام كذلك(Glauer&Underdown,1997,540).

كما يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه" أظهر المعلومات المالية سواء الكمية أو الوصفية في القوائم المالية وفي الهوامش والملاحظات والجدول المكمل مما يجعل من القوائم المالية غير أمضلة ملائمة لمستخدمي القوائم المالية وذلك بغرض تمكنهم من اتخاذ القرارات الرشيدة"(داغر,٢٠٠٠: ٢٢).

ويقصد بالإفصاح المحاسبي هو تقديم المعلومات المحاسبية من خلال القوائم المالية التي تختلف باختلاف المنفعة المنشودة وباختلاف الأطراف المستفيدة فإنه لا بد من دراسة الحاجة إلى المعلومات المحاسبية لدى تلك الأطراف وعن عرض العوامل المحددة لها والتي تفيد في تطوير الإفصاح المحاسبي (السعدي، ٢٠٠٩: ١٩). كما عرف الإفصاح المحاسبي " بأنه إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهتم بها الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تفيد في اتخاذ القرار الرشيد" (بيداويد، ٢٠١٢: ٢).

٣. أنواع الإفصاح المحاسبي: يمكن تصنيف الإفصاح من حيث الأهمية والأهداف إلى مايلي (إبراهيم، ٢٠١٢: ٦،٧):

أ- الإفصاح الكافي **Full Disclosure**: الأكثر شيوعاً في الاستخدام ويشير إلى الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنه الذي يجب أن تتضمنه القوائم المالية حتى لا تكون مضللة للقارئ عند اتخاذ القرار، ويمكن القول أنه يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توافره من المعلومات المحاسبية في القوائم والتقارير المالية ونجد أن مفهوم الحد الأدنى محدد بشكل دقيق في القوانين والأنظمة وخاصة في ملحق رقم (١) و(٢) من القاعدة المحاسبية العراقية رقم (٦)، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح المؤثرة في اتخاذ القرار كما أنه يعتمد على مدى خيرة الشخص المستفيد.

ب- الإفصاح العادل **Fair Disclosure**: يقدم المعلومات التي تفي باحتياجات الأطراف المعنية على قدم المساواة ( لمستخدمي القوائم )، كما تم توضيح الإفصاح العادل بأنه يتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع مستخدمي التقارير المالية (حسين، ٢٠٠٣: ٤٤).

ج- الإفصاح الكامل **Relevance Disclosure**: وهو يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات (دليلة، ٢٠١٣: ٦٤).

ومن خلال استعراض مفهوم وأنواع الإفصاح المحاسبي يرى الباحث أن مبدأ الإفصاح يعني أن تكون القوائم المالية مشتملة على المعلومات والبيانات المالية كافة اللازمة للتعبير الصادق عن الشركة الحكومية العراقية المتمثلة في القطاع العام عينة البحث.

## ثانياً: القوائم المالية: النشأة والمفهوم والأنواع.

### ١. نشأة القوائم المالية:

تمثل القوائم المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي شركة حكومية أم اقتصادية كانت، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالإحداث والأنشطة التي تقوم بها الشركات الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى الجهات كافة التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة (الحبيطي وآخرون، ٢٠٠٢: ٣٢).

### ٢. مفهوم وتعريف القوائم المالية:

أن مفهوم القوائم المالية مرتبط بمفهوم المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة المالية تخدم إدارة الشركة في اتخاذ القرارات وتوجد عدة وسائل لإتاحة معلومات المحاسبة المالية للغير ومن أهم هذه الوسائل القوائم المالية أو البيانات المالية . حيث يمكن تعريف القوائم المالية بأنها تُعد وسيلة النظم المحاسبية في عرض نتائج فعاليتها وأنشطتها في الشركة الاقتصادية أو الشركة الحكومية إذ تتم خلاصة النشاط في صورة قائمة الدخل والوضع المالي فسي الشركة على أطراف خارج الشركة لبيان حالة الشركة للأطراف كافة التي تتعامل معها (آل ادم وآخرون، ٢٠٠٠: ٤٠٩). كما يمكن تعريف القوائم المالية بأنها البيانات المالية التي تعد وتقدم للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من الشركات حول العالم وعلى الرغم من أن البيانات المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر إلا أن هناك فروقاً بينهما تسبب فيها ربما ظروفاً اجتماعية واقتصادية وقانونية مختلفة (جمعة، ٢٠١٠: ٣١).

### ٣. أنواع القوائم المالية:

وفي سبيل تحقيق أهداف أهمية ومفهوم القوائم المالية فإن هناك عدة أنواع من القوائم المالية التي يمكن أن يقوم النظام المحاسبي بإعدادها والتي يمكن تقسيمها إلى نوعين أساسيين هما (الحبيطي، يحيى، ٢٠٠٢: ٣٥):

**النوع الأول: القوائم المالية الأساسية:** وهي تشمل مجموعة من القوائم المالية التي يجب أن يقوم النظام المحاسبي بإعدادها في نهاية الفترة المالية فهي تعد إلزامية وتشمل كلاً من:

**أ- قائمة المركز المالي او ما يعرف بالميزانية العمومية Balance Statement Sheet**

ان العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي (الميزانية العمومية) هي: الموجودات، والالتزامات، وحقوق الملكية . كما تم تعريف الميزانية بأنها قائمة تتضمن المعلومات الخاصة بتكاليف وأرصدة الموجودات في الشركة والالتزامات

المرتتبة عليها والمتمثلة في حقوق المالكين وحقوق الغير في تاريخ معين  
(Kieso&Weygand,1995: 269).

#### ب- قائمة الدخل او قائمة نتائج الأعمال **Income Statement**

هي قائمة تتضمن المعلومات عن موارد الشركة واستخداماتها ونتيجة أعمالها من ربح او خسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب بالمصاريف والخسائر عن مدة مالية معينة.

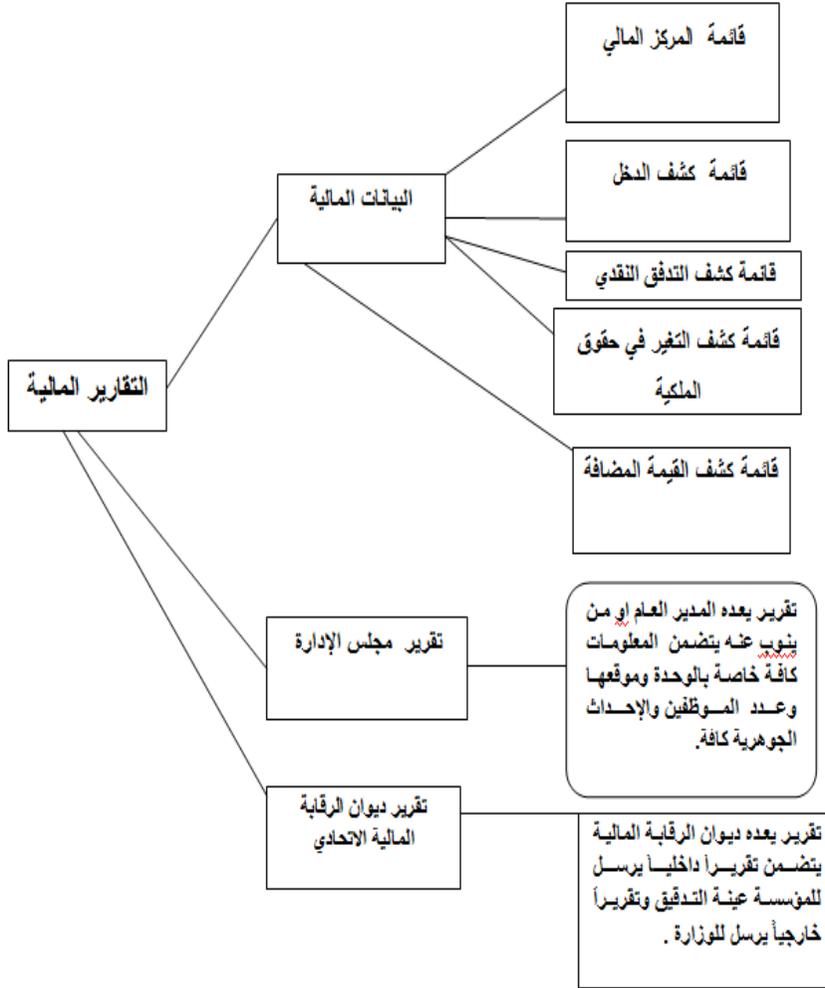
#### ج- قائمة التدفقات النقدية **Cash Flows Statement**

تُعد قائمة التدفق النقدي ذات أهمية للمستثمرين والدائنين وتأتي هذه الأهمية بوصف قائمة التدفق النقدي تساعدهم في تقييم مقدار السيولة النقدية التي ستعود عليهم.  
النوع الثاني: القوائم المالية الإضافية ( الملحقّة): وهي تشمل القوائم المالية الأخرى كافة التي يمكن إعدادها إلى جانب القوائم الأساسية اعتمادا على درجة الحاجة لها وهي تشمل:

#### أ- قائمة حقوق الملكية **Changes Equity**.

#### ب- قائمة القيمة المضافة **Value Added**.

ونلاحظ مما سبق أن القوائم المالية المتمثلة بالبيانات المالية تقدم في نهاية السنة المالية على شكل تقارير مالية للإطراف الخارجية المستفيدة يضاف لها تقرير الإدارة الذي سوف نستعرضه بالشكل (١) الآتي :



### الشكل رقم (١)

#### التقارير المالية في الشركات الحكومية الشكل من إعداد الباحث

### ثالثاً: القواعد المحاسبية العراقية المحلية

تعتمد الشركات والوحدات الاقتصادية في العراق على مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في إصدار المعايير والقواعد المحاسبية التي تتلاءم مع طبيعة العمل المحاسبي (المالكي، ٢٠١٤: ٤٨، ٥٣).

ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية "١١" في جمهورية العراق تأسس بموجب كتاب ديوان الرئاسة المنحل ذي العدد (١٠٥٤٢) في ٢٢/٣/١٩٨٨م، بناء على المقترح المقدم من قبل ديوان الرقابة المالية ويضم في تشكيلته أعضاء مجلس الرقابة ومديرين عامين من كل وزارة المالية، سوق بغداد للأوراق المالية، هيئة التخطيط، دائرة تسجيل الشركات، وزارة الصناعة والمعادن وممثلين من وزارة التعليم العالي والبحث العلمي يختارهم الوزير من المتخصصين من أساتذة الجامعات، ومدير عام دائرة الإحصاء والأبحاث في البنك المركزي، وممثل عن نقابة المحاسبين والمدققين. أصدر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق (١٤) قاعدة محاسبية وهي:-

- ١- محاسبة عقود الإنشاءات.
- ٢- تكاليف البحث والتطوير.
- ٣- رسملة نفقات الاقتراض.
- ٤- محاسبة آثار التغير بأسعار العملات الأجنبية.
- ٥- المحاسبة عن الخزين.
- ٦- الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية.
- ٧- كشف التدفق النقدي.
- ٨- المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار.
- ٩- الاحتمالات الطارئة والإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة.
- ١٠- الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف والمنشآت المالية المماثلة.
- ١١- المحاسبة في النشاط الزراعي.
- ١٢- الأرباح والخسائر الرأسمالية.
- ١٣- المحاسبة عن ضريبة الدخل.
- ١٤- محاسبة الاستثمارات.

وسيمت التطرق إلى القواعد المحاسبية العراقية التي لها علاقة وصلة بموضوع البحث وهي القاعدة التالية ((القاعدة المحاسبية (٦) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية))

تتناول هذه القاعدة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية في إعدادها والطرائق المحاسبية المستخدمة والمتغيرات الجارية عليها وكذلك ما يجب أن يتضمنه تقرير الإدارة بشأن الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالشركة كافة وواقع أدائها والتوقعات المستقبلية لنشاطها فضلاً عما يجب أن يتضمنه تقرير مراقب الحسابات الخارجي عن البيانات المالية للوحدة الاقتصادية وعن أية بيانات أو معلومات أو إيضاحات ضرورية.

يلحظ من خلال ما ورد أعلاه أن القاعدة المحاسبية تهدف إلى :

- ١- الوصول إلى فهم أفضل للبيانات المالية.
- ٢- توفير معلومات ومؤشرات عن أداء الشركات الاقتصادية.
- ٣- إعطاء صورة حقيقية وواضحة ومتوازنة عن نتائج نشاطها وأوضاعها المالية. تتضمن هذه القاعدة الإطار العام لما ينبغي الإفصاح عنه من معلومات في البيانات المالية التي تعدها:

- ١- شركات القطاع العام.
- ٢- شركات القطاع المختلط.
- ٣- الشركات المساهمة العامة والخاصة.
- ٤- فروع الشركات والمؤسسات الاقتصادية الأجنبية العاملة في العراق. ويلحظ من خلال فقرة النطاق في هذه القاعدة وما يهيم الشركات في القطاع العام وهي الشركة العامة للصناعات البتروكيميائية وما ينبغي الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المتعلقة بالشركة عينة البحث، أن الأحكام الواردة في هذه القاعدة تعد مكملة لمتطلبات الإفصاح الأخرى الواردة في القواعد المحاسبية التي أصدرها مجلس المعايير والقواعد المحاسبية.

١. مجلس معايير المحاسبية والرقابية في العراق/ ديوان الرقابة المالية/١٩٨٨.

لا تنطبق هذه القاعدة إلى :

- ١- متطلبات الإفصاح عن آثار التغيير بالمستوى العام للأسعار على البيانات المالية.
  - ٢- متطلبات الإفصاح لأغراض الحسابات القومية.
  - ٣- متطلبات الإفصاح الإضافية الخاصة في المصارف والمؤسسات المشابهة.
- إن المبادئ والإحكام الأساسية لهذه تتمثل بالآتي:

١- ينبغي مراعاة العوامل الآتية لأغراض متطلبات الإفصاح الواردة في هذه القاعدة:

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

ب- أن تكشف البيانات المالية والمعلومات الملحقة بها جميع الأمور التي تكون مادية بالدرجة التي تؤثر في قناعات وتقييمات وقرارات مستعمليها.

ج- مراعاة المتطلبات القانونية بشأن الإفصاح عن المعلومات دون أن يعني هذا غض النظر عن المضمون الاقتصادي للوقائع والأحداث والمعاملات حتى وإن كان الشكل القانوني مختلفاً عن ذلك المضمون.

٢- يجري إعداد البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها على فرض أن الشركة الاقتصادية مستمرة في نشاطها في المستقبل المنظور، وعندما تتوافر النية أو الضرورة لتصفيتها أو يتخذ قرار التصفية يجب الإفصاح عن ذلك بصورة كافية وواضحة.

٣- يفترض الالتزام بتطبيق السياسات المحاسبية نفسها من فترة مالية إلى أخرى فإن جرى تغيير سياسة محاسبية أو طريقة استخدامها فيجب أن يوصف هذا التغيير وأن يحدد أثره قيمياً وكمياً، هذا وإذا لم يكن للتغيير أثر مهم في البيانات المالية للسنة الحالية يجب الإفصاح عنه إذا كان يؤثر بصورة مهمة في نتائج الفترة اللاحقة.

٤- ينبغي مراعاة جانب الحيطة والحذر في إعداد البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها على أن لا يبرر ذلك تكوين احتياطات سرية أو غير معلنة.

٥- يجب أن تعرض البيانات المالية للسنة الحالية البيانات المقارنة للفترة السابقة، فإن اجري تغيير في طريقة تبويب وعرض المعلومات للسنة الحالية وجب إعادة عرض وتبويب معلومات الفترة السابقة بالطريقة نفسها إلا إذا كان ذلك غير ممكن عندئذ يجب الإفصاح في الهوامش مع إعطاء تقديرات لتفاصيل الأرقام إذا كان ضرورياً.

٦- لا يعد تبريراً للأخطاء أو المعالجات المحاسبية غير السليمة مجرد الإفصاح عنها.

ومن بين الأمور الواجب الإفصاح عنها في هذه القاعدة هي الإفصاح عن السياسات والطرائق المحاسبية ومن بينها الفقرات الآتية:

٧- يجب أن تصح الشركة الاقتصادية عن السياسات والطرائق المحاسبية التي استخدمت في إعداد بياناتها المالية والمتغيرات الجارية عليها وإن هذا

- الإفصاح يمكن أن يكون في متن البيانات المالية ذاتها بين الأقواس أو في الهوامش أو بكشف ملحق بالبيانات.
- ٨- يشمل تعبير البيانات المالية الواردة في هذه القاعدة:
- أ- الميزانية العمومية أو كشف المركز المالي.
- ب- حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر أو حساب الإيرادات والمصروفات وكشف العمليات الجارية.
- ج- كشف توزيع صافي الربح.
- د- كشف التدفق النقدي.
- هـ- تقرير الإدارة السنوي.
- و- كشف القيمة المضافة.
- ٩- يجب الإفصاح عن الأحداث المهمة التي تقع بين تاريخ الميزانية العامة وتاريخ الانتهاء من إعداد البيانات المالية التي تتطلب تعديلاً في هذه البيانات أو لا تتطلب بصورة مفصلة مع بيان أثرها القيمي في نتائج السنة الحالية والفترة (أو الفترات) اللاحقة.
- ١٠- يجب الإفصاح عن البنود كافة غير العادية وبنود الفترات السابقة التي تؤثر في دخل الفترة الحالية بفقرات مستقلة في البيانات المالية مع إعطاء الإيضاحات الكافية والملائمة معها في كشف الإيضاحات أو في الهوامش.
- ١١- ينبغي الإفصاح عن أية دعاوى قضائية مقامة ضد الشركة الاقتصادية أو لصالحها أو أية نزاعات أو خلافات مع أطراف قانونية من شأنها أن تؤثر بدرجة مهمة في نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية أو وضعها المالي وكذلك عن حالات تجاوز أو إساءة استعمال أموال الشركة الاقتصادية التي حدثت خلال السنة والإجراءات المتخذة بشأنها.
- ويرى الباحث ضرورة اخذ الفقرات المهمة في القاعدة المحاسبية رقم (٦) المذكورة آنفاً والتي لها صلة بموضوع البحث والخاصة فقط بالإفصاح عن الأمور العامة والخاصة بالشركات الحكومية قطاع عام وبذلك سوف نبين عن مدى تطبيق الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية في محافظة البصرة متطلبات القاعدة المحاسبية (٦) بشأن الإفصاح عن المعلومات والبيانات المالية والسياسيات المحاسبية للشركة من خلال مدى الإفصاح في القوائم المالية والحسابات الختامية للسنة المالية (٢٠١٣/٢٠١٤) والتي سوف نستعرضها في المحور الثالث الجانب التطبيقي (العملي).

## المحور الثالث

### الإطار العملي

#### مقدمة: البحث التطبيقي في الشركة الحكومية عينة الدراسة

خصص هذا المحور إلى الجانب التطبيقي من البحث من خلال عرضه لمتطلبات الإفصاح التي تحددها القوانين والتعليمات والجهات المنظمة لعمل الشركات في القطاع العام وبشكل خاص في الشركة العامة للصناعات البتروكيماوية ، وكما يتطرق أيضاً إلى عرض وتحليل التقارير المالية للشركة العامة عينة البحث وتحديد مدى التزام الشركة عينة البحث بمتطلبات القاعدة المحاسبية (٦) بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية، حيث تعد الشركات في القطاع العام واحدة من أهم مقومات النهوض بالواقع الاقتصادي والاجتماعي للبلد بالرغم من الأوضاع غير المستقرة فهي أسهمت في تنمية الاقتصاد الوطني المتدهور وتفعيله، وكانت ولا زالت السباقة في دعم وتنمية الاقتصاد العراقي من خلال ما تقوم به من مشروعات إنتاجية واستثمارية وتمويلية واسعة في جميع المجالات وفي الحد من الفساد المالي والإداري من خلال الالتزام بالتعليمات والقوانين النافذة.

ولذلك سيتم في هذا المحور عرض عدد من الجهات المنظمة لعمل الشركات الحكومية عينة البحث في القطاع العام والمتمثلة بتعليمات النظام المحاسبي الموحد وتعليمات تنفيذ الموازنة وملاحظات وتوصيات ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمحددة لمتطلبات الإفصاح عنها والقوانين والتعليمات النافذة بهذا الخصوص، كما سيتم عرض أهم البيانات المالية والتقارير السنوية التي تقوم بعرضها والإفصاح عنها، وأهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها الباحث.

وعليه فقد قسم هذا الجانب العملي من المحور الثالث إلى جانبين:-

أولاً: مدى تطبيق والتزام الشركة الحكومية عينة البحث بمتطلبات القاعدة المحاسبية (٦).

#### ثانياً: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً:- مدى تطبيق والتزام الشركة الحكومية عينة البحث بمتطلبات القاعدة المحاسبية (٦).

تمهيد لأغراض المقارنة سيتم بيان مدى توافق متطلبات الإفصاح الحالية على وفق القوانين والتشريعات والتعليمات والقواعد المحلية التي تتعلق بعرض القوائم المالية الرئيسية في الشركات الحكومية مع متطلبات القاعدة المحاسبية العراقية (٦) ودرجة الإفصاح عنها، وسيتم قياسها من خلال وضع وزن نسبي لدرجة التوافق،

يتراوح بين (٠-١٠٠)، إذ سيتم إعطاء درجة (١٠٠) لعكس التوافق التام الكلي ودرجة (صفر) لعدم التوافق التام ودرجة بين (٥٠ - ٩٠) لعكس التوافق التام الجزئي . وستكون درجة الحكم اعتماداً على عدد الفقرات الموجودة في كل حالة استناداً إلى التقدير الذاتي للباحث والتي سنوضحها بالجدول الآتية.

#### الجدول (١)

مدى توافق تطبيقات الإفصاح للشركة العامة للصناعات البتروكيميائية في محافظة البصرة الحالية مع متطلبات المبادئ والإحكام الأساسية في القاعدة المحاسبية (٦)

التوافق %	الدرجة	فقرات متطلبات القاعدة المحاسبية (٦)	الشركة العامة للصناعات البتروكيميائية في البصرة السنة المالية (٢٠١٣-٢٠١٤)
٦٠	المبادئ والإحكام الأساسية فقرة ٦ أ، ب، ج الفقرة الأولى	ينبغي ضرورة توخي الوضوح وإزالة أي لبس أو سوء فهم أو غموض في البيانات المالية لدى مستعملها وأن تكون الإيضاحات والمعززة كاملة وصحيحة وتتسم بالدقة، وأن تكشف البيانات المالية والمعلومات الملحقة بها جميع الأمور التي تكون مادية بالدرجة، مراعاة المتطلبات القانونية أولاً بشأن الإفصاح عن المعلومات.	حسب ما جاء بتقرير ديوان الرقابة المالية فإن البيانات المالية للشركة تتسم بالوضوح وليس هناك أي غموض أو سوء فهم ولكن الإيضاحات والمعلومات غير معززة بالإجابة بسبب التأخير لذلك تكون غير كاملة وصحيحة ودقيقة. تعبر البيانات والكشوفات المالية المعدة من قبل الشركة عن جميع الأمور التي تكون مادية والتي تكون مقنعة لمستخدميها كما جاء في تقرير ديوان الرقابة المالية، إن التقرير السنوي للشركة يعكس بصورة شاملة مسيرة الشركة خلال السنة موضوعة التدقيق وأنه يتضمن ما يخالف أحكام القوانين والتشريعات من خلال ملاحظات تقرير ديوان الرقابة.
٨٠	المبادئ والإحكام الأساسية فقرة ٧، ٨، ٩، ١٠، ١١ الفقرة الثانية	يجري إعداد البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها على فرض أن الوحدة الاقتصادية مستمرة في نشاطها في المستقبل المنظور، وعندما توفر النية أو الضرورة لتصفية الشركة، أو يتخذ قرار التصفية أو يباشر بعملية التصفية فعلاً، يجب الإفصاح عن ذلك بصورة كافية وواضحة، الالتزام بتطبيق السياسات المحاسبية نفسها من فترة مالية إلى أخرى، فإن جرى تغيير في سياسة محاسبية يجب أن يوصف هذا التغيير وأن يحدد أثره قيمياً	تقوم الشركة بإعداد بياناتها المالية والإفصاح عنها وفقاً لفرضية الاستمرارية من خلال العقود وعددها (٧) عقود التي أبرمتها الشركة خلال السنوات ٢٠٠٨ إلى ٢٠١٣ والتي سيستمر تنفيذها مع الشركات المتعاقد عليها، فضلاً عن إعداد الشركة العامة لموازنتها الاستثنائية والتشغيلية لأنشطة الشركة وفعاليتها للسنة موضوع البحث وكما جاء في تقرير إدارة الشركة . التزام الشركة بمبدأ الثبات في تطبيق سياساتها المحاسبية من مدة زمنية إلى أخرى باستخدام طرائق التنبؤ والعرض ذاتها سواء في قوائمها الرئيسية أو في الإيضاحات التفسيرية وأرفقه معه

	وكيميا، ينبغي مراعاة جانب الحيطة والحذر في إعداد البيانات المالية.	البيانات المالية للسنة السابقة.
١٤٠	المجموع %	

## جدول (٢)

مدى توافق تطبيقات الإفصاح للشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية في  
محافظة البصرة الحالية مع متطلبات الإفصاح عن السياسات والطرانق في القاعدة

## المحاسبية (٦)

التوافق	المحور	فقرات متطلبات القاعدة المحاسبية رقم (٦)	الشركة العامة للصناعات البترو كيمياوية محافظة البصرة
٧٠	الإفصاح عن السياسات والطرانق المحاسبية فقرة ١٤،١٣،١٢ الفقرة الثالثة	يجب أن تفصح الوحدة الاقتصادية عن السياسات المحاسبية التي استخدمت في إعداد بياناتها المالية والمتغيرات الجارية عليها، وان هذا الإفصاح يمكن في متن البيانات المالية ذاتها بين الأقواس أو في الهوامش أو يكشف ملحق بالبيانات، ويشمل تعبير البيانات الواردة في هذه القاعدة ( الميزانية العامة، حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر أو حساب الإيرادات والمصروفات، كشف العمليات الجارية، كشف توزيع صافي الربح، كشف التدفق النقدي، تقرير الإدارة السنوي، كشف القيمة المضافة) وتعزز هذه القوائم بكشوفات تحليلية مرفقة تبين تفاصيل القيم والأرقام الظاهرة بها والربط قيما بينهما.	اعتمدت الشركة العامة السياسات والمبادئ المتعارف عليها للأصول المحاسبية ومعاييرها ووفقاً لتعليمات النظام المحاسبي الموحد الحكومي والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه في مسك الحسابات وإعداد البيانات المالية، وقامت الشركة بعرض القوائم المالية الرئيسية والكشوفات التحليلية المرفقة بها وهي(قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفق النقدي، قائمة حقوق الملكية) وهي تنطبق نوعاً ما عن ما مطلوب بالقاعدة رقم(٦)و التي تبين القيم والأرقام الظاهرة للبيانات الواردة في القوائم والكشوفات والربط فيما بينهما. حيث تم الإفصاح عنها في تقرير الشركة العامة السنوي وتقرير ديوان الرقابة المالية خلال السنة موضوعة التدقيق.
٥٠	فقرة ١٦،١ ٨ الفقرة الرابعة	يجب الإفصاح عن الأحداث المهمة التي تقع بين تاريخ الميزانية العامة وتاريخ الانتهاء من إعداد البيانات المالية التي تتطلب تعديلاً في هذه البيانات أو لا تتطلب بصورة مفصلة، مع بيان أثرها أقليمي على نتائج السنة الحالية والفترة (أو الفترة) اللاحقة كما ينبغي الإفصاح عن أية دعاوى قضائية المقامة ضد	تم الإفصاح في تقرير ديوان الرقابة المالية للشركة للموجودات المتداولة ح/النقدية) عن حدث مهم وهو قيام الشركة بسحب مبلغ (٦٣٠٠) مليون دينار من أرصدة حسابات الموازنة الاستثمارية لاستخدامه في صرف الرواتب وتم إعادة مبلغ(٤٥٠٠) مليون دينار بتاريخ ٢٠١٤/١٠/١٧ ولم يتم تسديد المبلغ المتبقي البالغ (١٨٠٠) مليون

		الوحدة الاقتصادية أو لصالحها أو أية نزاعات أو خلافات مع أطراف قانونية من شأنها أن تؤثر بدرجة مهمة على نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية أو وضعها المالي ، وكذلك عن حالات تجاوز وإساءة استعمال أموال الوحدة الاقتصادية	دينار لغاية تاريخ ٢٠١٤/١٢/٣١ . ولكن لم تفصح الشركة عن بيان أثرها للفترة اللاحقة لا في تقرير أو شهادة الشركة السنوي . قامت الشركة بالإفصاح في تقرير أو شهادة الإدارة السنوي عن الدعاوى المقامة (الغير محسومة ولم تكتسب قراراتها الدرجة القطعية) من قبل الغير على الوحدة الحكومية ولم تذكر تفاصيلها المالية
	فقرة ١٩ الفقرة الخامسة	يجب الكشف عن كافة المعاملات والعلاقات والمصالح مع الجهات المقربة ومنها: أ- المؤسسات والوحدات الأخرى التي تخضع للسيطرة المباشرة أو غير المباشرة للوحدة الاقتصادية. ب- المؤسسات والوحدات الأخرى التي تخضع للسيطرة غير الكاملة. ج- الأفراد أو المؤسسات الذين لهم حصة في رأسمال الوحدة الاقتصادية بالشكل الذي يمكنهم من التأثير بشكل ملموس على قراراتها. د- الإداريون الرئيسيون في الوحدة الاقتصادية وأفراد عائلاتهم وأقاربهم لحد الدرجة الثانية.	لم تفصح الشركة العامة في تقرير أو شهادة الإدارة السنوي عن أية معاملات أو مصالح مع الجهات المقربة سواء كانوا أفراداً لهم مناصب وأصحاب قرار في الشركة بالشكل الذي يمكنهم من التأثير بشكل ملموس في قراراتها أو شركات ذات صلة بالمعاملات والعقود مع الشركة . كما لم يفصح تقرير ديوان الرقابة المالية عن أي معاملات أو مصالح .
١٢٠		المجموع %	

### جدول (٣) مدى توافق تطبيقات

الإفصاح للشركة العامة للصناعات البتروكيميائية في محافظة البصرة الحالية مع متطلبات المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها في تقرير الإدارة في القاعدة المحاسبية (٦)

الرقم الترتيب	المحور	فقرات متطلبات القاعدة المحاسبية رقم (٦)	الشركة العامة للصناعات البتروكيميائية محافظة البصرة
٧٠	المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها في تقرير الإدارة السنوي	ألزمت القاعدة المحاسبية المحلية (٦) الشركات بالإفصاح في تقرير الإدارة السنوي عن المعلومات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية كافة وواقع أداؤها ومواردها خلال الفترة المعنية، والعوامل المؤثرة في الأداء، والتوقعات المستقبلية لنشاطها، مع كافة الإيضاحات المتعلقة بالبيانات المالية، وذلك على وفق الإطار العام	قامت الشركة بإعداد وعرض تقريرها السنوي بشأن الحسابات الختامية المدققة للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٤/١٢/٣١، متضمنًا بيانات ومعلومات مالية عن أعمال ونشاط الشركة الذي أعد على وفق قانون الشركات العامة لسنة ١٩٩٨ وقانون الموازنة الاتحادي لسنة ٢٠١٤ والأنظمة المرعية الحكومية ذات

فقرة ٢٠	التالي: أ-المعلومات الأساسية عن الوحدة الاقتصادية ومنها تاريخ تأسيسها، وفروعها، ومناطق عملها وإدارتها، وتخصصها وأنواع منتجاتها، وهيكلها التنظيمي، وأسماء رئيس وأعضاء مجلس إدارتها أو هيئتها الاستشارية. الخ ب-المؤشرات العامة عن أداء الوحدة الاقتصادية. ج-المؤشرات القطاعية لتقويم أداء الأنشطة أو الفروع. وحسب المواقع الجغرافية.	العلاقة وتعليمات النظام المحاسبي الموحد لسنة ٢٠١١ ، مبينا فيه وبالتفصيل أهم المعلومات التي تتعلق بنشاطات الوحدة الداخلية والخارجية ابتداء إلى الأمور المالية والإدارية فضلا عن قوائمها الرئيسية المعروضة وتاريخ تأسيس الشركة والهيكل التنظيمي وأسماء وأعضاء مجلس الإدارة وكافة المؤشرات الأخرى .
الفقرات ٢٣،٢ ٢٤،٢٥ ٤٠	ينبغي مراعاة ضرورة الفصل بين نتائج الأداء المتحققة بالجهود الذاتية للوحدة الاقتصادية وبين النتائج الأخرى المتأتية بغير تلك الجهود، وكذلك فإن تعزيز تقرير إدارة الشركة بكشوفات وجداول ونماذج عن تقويم أداء الوحدة الاقتصادية يعد أمرا مرغوبا فيه وينبغي السعي لتكريس العمل به،والإفصاح عن أية بيانات ترى الإدارة ضرورية.	لم تفصح الشركة في تقريرها السنوي عن وجود نتائج أخرى متأتية بغير الجهود الذاتية بالرغم من وجود إيرادات عرضية تبلغ(١٩٤٩٠٦) ألف دينار في كشف ٣١ /١٢ /٢٠١٤ ، ولم تقوم الشركة بتعزيز تقريرها الإداري السنوي بكشوفات وجداول ونماذج عن تقويم أداء الشركة خلال السنة موضوع التدقيق وأوضح فيها أداء الوحدة واستعراض الإنتاج المتحقق مع المقارنات.
١١٠	المجموع %	

#### جدول(٤) مدى توافق تطبيقات

الإفصاح للشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية في محافظة البصرة الحالية مع متطلبات الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات والإحكام الأخرى في القاعدة المحاسبية (٦)

رقم	الوصف	فقرات القاعدة المحاسبية رقم(٦)	الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية محافظة البصرة
٢٦،٢٧	الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات الخارجي	على مراقب الحسابات الخارجي تسليط الضوء في تقريره عن البيانات المالية للوحدة الاقتصادية على أية بيانات أو معلومات أو إيضاحات وردت في البيانات المالية أو الكشوفات الملحق بها أو في تقرير الإدارة	قام الرقيب المالي للحسابات الخارجية المتمثل (بديوان الرقابة المالية) بفحص الميزانية العمومية للشركة كما في ٢٠١٤/١٢/٣١ وحسابات نتيجة النشاط والبيانات والكشوفات المتعلقة بها للسنة المنتهية بذلك التاريخ والتقرير السنوي للشركة المعدة بمقتضى أحكام قانون

٨٠	الفقرة الثامنة	والتي يرى من الضروري أو من الفائدة جلب انتباه القارئ إليها، وفي حالة عدم وجود أو عدم كفاية المعلومات التي تفصح عنها الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية أو أحد بنودها أو السياسات أو القواعد المحاسبية المتبعة في إعدادها فإن على مراقب الحسابات أن يفصح في تقريره عن البيانات المالية للوحدة الاقتصادية وفقاً لهذه القاعدة (٦) أو وفقاً لقناعته وحكمه المهني وأن يقيده رأيه إذا تطلب الأمر ذلك.	ديوان الرقابة المالية الاتحادي (٣١) لسنة ٢٠١١م المعدل والتشريعات المرعية الأخرى ووفقاً للقواعد والأعراف المعتمد في هذا المجال. ولقد حصل على المعلومات والإيضاحات التي كانت ضرورية لأداء مهمته طبقاً للتشريعات النافذة ووفقاً لإجراءات التدقيق المعترف بها، وكان رأي ديوان الرقابة المالية هو استناداً للمعلومات والإيضاحات التي توفرت لدينا فإن البيانات المالية للشركة وتقرير الإدارة المرفق بها متفق مع السجلات ولكن غير مستوفيه للمتطلبات القانونية وأنها على قدر ما تتضمنه من المؤشرات للأداء تعبر بصورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي للشركة.
٦٠	أحكام أخرى فقرة ٢٨، ٢٩، ٣٠	ينبغي إعداد كشف مقارن لبعض الأرقام والمؤشرات المهمة لفترة خمس سنوات في الأقل من بين محتوياته :- ١- صافي المبيعات. ب- مجموع كلف النشاط. ج- رأس المال العامل. د- حقوق الملكية. هـ- صافي الدخل أو الخسارة السنوية. و- رأس المال التشغيل. ط- مجموع الموجودات الثابتة. ظ- المخزون.	قامت الشركة العامة بإعداد الإيضاحات والملاحظات التفصيلية والتي تبين بنود الأرقام الظاهرة في القوائم المالية الرئيسية في كشوفات ملحقة معززة بالرسومات والنماذج والوسائل التوضيحية الأخرى. وتم إيضاح الكشوفات المقارنة في تقرير ديوان الرقابة خلال السنوات (٢٠١٠، ٢٠١١، ٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤) ولكن لا توجد أي ملاحظة في تقرير ديوان الرقابة في نهاية السنة المالية.
١٤٠		المجموع %	

### جدول (٥)

مدى توافق تطبيقات الإفصاح للشركة العامة للصناعات البتروكيماوية في محافظة البصرة الحالية مع متطلبات بيان التدفقات النقدية في القاعدة المحاسبية (٦)

التوافق	المحور	فقرات متطلبات القاعدة المحاسبية رقم (٦)	الشركة العامة للصناعات البتروكيماوية محافظة البصرة
٩٠	بيان التدفقات النقدية	يعد بيان التدفق النقدي من القوائم الرئيسية التي أشار إليها القاعدة المحاسبية رقم (٧) والقاعدة المحاسبية (٦) موضوع البحث للذات	قامت الشركة العامة للصناعات البتروكيماوية في محافظة البصرة بالإفصاح عن تدفقاتها النقدية وبشكل إجمالي وبالطريقة المباشرة حسب

الفقرة العاشرة	يلزمان الشركات بالقطاع الخاص والعام بالإفصاح عنها في كشف خاص فضلاً عن الكشوفات الملحقة التي تبين بنود هذا الكشف وتفاصيل القيم والأرقام الظاهرة فيها، التي تتكون من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وبالطريقة المباشرة اذ تم التوافق التام الجزئي.	كشفت التدفقات النقدية حيث كانت متوافقة مع متطلبات الإفصاح في القاعدة المحاسبية رقم (٦) حيث تم الإفصاح عن النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وصولاً لرصيد التدفق النقدي آخر المدة إلا أنها لم تقم باعتماد آلية تنظيم التدفقات النقدية حسب تقرير ديوان الرقابة المالية والاسترشاد بالقاعدة المحاسبية العراقية رقم (٧).
٩٠	المجموع %	

### الجدول (٦) قياس الوزن

النسبي لدرجة توافق تطبيقات الإفصاح الشركة العامة للصناعات البتر وكيمياوية في محافظة البصرة الحالية مع فقرات متطلبات القاعدة المحاسبية العراقية (٦)

٦٠٠	المجموع الكلي
١٠	عدد الفقرات
٦٠%	المعدل (المجموع الكلي ÷ عدد الفقرات)

من خلال العرض والتحليل السابق ودرجة قياس الوزن النسبي للتوافق في الجدول رقم (٦) المذكور آنفاً في تطبيق متطلبات الإفصاح على وفق القاعدة المحاسبية المحلية العراقية رقم (٦) يتضح أن هنالك توافقاً تاماً جزئياً بين المتطلبات الحالية للإفصاح عن البيانات المالية للشركة العامة للصناعات البتر وكيمياوية في محافظة البصرة عينة البحث ومتطلبات القاعدة المحاسبية العراقية (٦) وذلك نتيجة لخضوع الشركة للعديد من الجهات الإشرافية والتنظيمية وخاصة قانون الدين العام رقم (٩٥) لسنة وتعليمات النظام المحاسبي الموحد وقانون الشركات العامة لسنة ١٩٩٨ ، وعليه يتم قبول فرضيات البحث الرئيسة التي تنص على أن هنالك توافقاً.

وبذلك يرى الباحث ومن خلال الجانب التطبيقي (العملي) للبحث في المحور الثالث لا بد من استنتاج مدى توافق الشركات العاملة في القطاع العام عينة البحث والفرضيات الرئيسة التي وضعت في بداية البحث فيلاحظ التزام الشركة العامة للصناعات البتر وكيمياوية في محافظة البصرة عينة البحث بمتطلبات القاعدة المحاسبية (٦) بنسبة (٦٠%) بشكل تام جزئي بشأن الإفصاح عن المعلومات المالية والسياسات المحاسبية للشركة وبهذا يتم قبول الفرضية الرئيسة لتوافقها مع متطلبات الإفصاح الحالية للشركات الحكومية العراقية .

## ثانياً : الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

أظهرت نتائج البحث من خلال التطبيق العملي للقوائم المالية للشركة العامة الاستنتاجات التالية:-

- ١- تعد المعلومات والبيانات المحاسبية للشركة عينة البحث من المعلومات التي يمكن إخضاعها للقواعد المحاسبية الأمر الذي يؤدي بالنتيجة إلى وجود إمكانية الإفصاح على وفق القاعدة المحاسبية العراقية رقم (٦).
- ٢- التزام الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية في محافظة البصرة بالإفصاح عن حركة النقد خلال السنة والزيادة الحاصلة عليه حسب متطلبات القاعدة المحاسبية (٦) وكانت نسبة الإفصاح حسب متطلبات القاعدة المحاسبية العراقية هي (٦٠%).
- ٣- عدم إثبات التزام الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية في محافظة البصرة بالإفصاح عن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على وفقا لمتطلبات الإفصاح بالقاعدة المحاسبية العراقية رقم (٦).
- ٤- التزمت الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية في محافظة البصرة بالسياسات المحاسبية في عرض بياناتها المالية، نلاحظ أنها أشارت إلى القوانين المحلية والتشريعات النافذة والمتعلقة بإعداد هذه القوائم .
- ٥- يمكن عدّ البيانات المحاسبية المشتملة على المعلومات التي تعكس الأداء المالي والإداري للشركة من الأدوات الفاعلة لتسليط الضوء على التأثيرات الخارجية لنشاط الشركة نظراً لأنها تتيح الفرصة أمام متخذي القرارات للاطلاع على مدى ومستوى الإجراءات المتخذة من قبل الشركة في محاولتها لمنع أو الحد من حصول الفساد المالي والإداري.
- ٦- التزام الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية في محافظة البصرة بالإفصاح عن تقرير وشهادة الإدارة السنوي المتعلق بنشاط الوحدة خلال السنة وأوضحت الأمور المالية وغير المالية وبشكل متفوت والإفصاح عن أعمال الوحدة والالتزام بمتطلبات الإفصاح الضرورية لكثير من الأطراف ذات الصلة.

## التوصيات

من خلال الاستنتاجات السابقة يمكن التوصل إلى مجموعة من التوصيات المقترح أخذها بالاعتبار:

١- إعطاء صفة الإلزام للإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي المتمثل بنشاط الشركة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد بشكل حافظاً لتطبيقه من قبل الوحدات الاقتصادية، مع ضرورة إيجاد مجموعة من المعايير والقواعد المحاسبية التي تحدد الإفصاح المحاسبي ومتطلباته لكل قطاع بحيث تسهل عملية مقارنة الكشوفات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

٢- التأكيد على دور ومسؤولية الرقيب المالي المستقل المتمثل في (ديوان الرقابة المالية) في تعزيز الإفصاح الوارد في التقارير والقوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة عينة البحث وتطبيقها للنظام المحاسبي، حيث عندما يكون الإفصاح غير مناسب يكون على الرقيب المالي مسؤولية تعديل الإفصاحات الواردة في تلك القوائم لتشمل الإفصاحات كافة الضرورية واللازمة والجوهرية التي تساعد جمهور المستفيدين من القوائم المالية في اتخاذ القرارات اللازمة في ترشيد استثماراتهم ، وذلك بوصفه وكياً للدولة والحكم الأساسي والمحايد في تحديد مستوى وكفاءة وعدالة المعلومات التي تحتويها تلك التقارير والقوائم المالية فضلاً عن الإيضاحات والملاحظات المرفقة بتلك القوائم.

٣- هناك دعوة مستمرة لتحقيق الشفافية والإفصاح بشكل عادل عن الأعمال في الشركة العامة للصناعات البتروكيماوية في محافظة البصرة والنظام المحاسبي الموحد المطبق فيها، إلا أن تطبيقها لم يأخذ الجدية المطلوبة والسبب في ذلك يعود إلى الضعف التنظيمي في هذا المجال الذي يتطلب معالجة سريعة لا تتمثل في وضع القوائم المناسبة وتطبيقها فقط بل توسيع وتطوير أنظمة الإشراف والمراقبة في الوحدة وتفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في الشركة وتطبيق القاعدة المحاسبية العراقية رقم (٦) .

٤- ضرورة التزام الشركة العامة عينة البحث بتعليمات النظام المحاسبي الموحد والإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في تسلم القروض والسلفيات والتسهيلات الائتمانية وأنواع الفوائد فضلاً عن الطريقة المتبعة في اندثار الأصول ونسبها والأسس المعتمدة لشطب الديون المتأخرة التسديد (الديون المعدومة)، وبالتالي تساعد المستفيدين والأطراف الخارجية من التقارير والقوائم المالية .

٥- إلزام الشركة العامة عينة البحث المطبقة للنظام المحاسبي الموحد بتوحيد إعداد قائمة التدفق النقدي وعرضها حسب متطلبات القاعدة المحاسبية العراقية

رقم (٦) والقاعدة رقم (٧) الخاص ببيان التدفق النقدي فيما يخص طريقة إعداده وتصنيف التدفقات النقدية خلال المدة وحسب (الطريقة المباشرة) :

- النشاط التشغيلي.

- النشاط الاستثماري.

- النشاط التمويلي.

وبالتالي تساعد المستثمرين والمقرضين في تقييم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلية مستقبلا وعلى مواجهة الالتزامات ودفع توزيعات الرواتب والحوافز وإعطاء لمحة عن الهيكل المالي للوحدة.

٦- توعية المديرين العاميين للشركة لأهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية وأهمية الالتزام بتعليمات النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية ومنها القاعدة المحاسبية رقم (٦).

٧- تقديم المعلومات المفيدة والإفصاح عنها على وفق القاعدة المحاسبية رقم (٦) وتعليمات النظام المحاسبي الموحد إلى الجهات المستفيدة منها بهدف من تمكينهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة والتقليل من هدر الأموال والفساد الإداري والمالي وبالأخص في هذه الفترة التي يمر بها العراق من ظروف اقتصادية صعبة في ظل انخفاض اسعار النفط وتوقف جميع مرافق معامل الإنتاج والصناعة والزراعة وكذلك الدعوات من قبل الدولة بالترشيد في النفقات العامة للحكومة.

## المراجع والمصادر

### اولاً. الكتب العربية

١. الحبيطي، قاسم محسن وآخرون، (تحليل ومناقشة القوائم المالية)، جامعة الموصل، الموصل، العراق ٢٠٠٢.
٢. جمعة، احمد حلمي، (نظرية المحاسبة المالية "النموذج الدولي الجديد")، الطبعة الأولى، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن ٢٠١٠.
٣. يوحنا، عبد آل ادم، صالح الرزق، (مبادئ المحاسبة)، الطبع الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع جامعة الأهلية، عمان، الأردن، ٢٠٠٠.

### ثانياً. الرسائل العلمية العربية

١. حسين، وليد حسين حسن، (نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية)، أطروحة دكتوراه، جامعة البصرة، البصرة، ٢٠٠٣.
٢. داغر، منذر جبار، (الأهمية النسبية وعلاقتها بملانمة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية المساهمة)، رسالة ماجستير، جامعة البصرة، البصرة، ٢٠٠٠.
٣. دليلة، دادة، (الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي) رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ٢٠١٣.

### ثالثاً. الأبحاث العلمية العربية

١. إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف، (أثر نماذج وقواعد الإفصاح المحاسبي المستحدثة على كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية)، أكاديمية الشروق، مصر، ٢٠١٢.
٢. السعدي، إبراهيم خليل حيدر، (مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٢١، ٢٠٠٩.
٣. المالكي، معتز كاظم، (مدى التزام الشركات العراقية الخاصة بالإفصاح عن متطلبات القاعدة المحاسبية العراقية رقم (٦))، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، العراق، بغداد، ٢٠١٤.

٤. بيداويد، جورج توما، ( الإفصاح المحاسبي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في استراليا), الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ٢٠١٢.

رابعاً. مواقع مختارة على الانترنت:

١. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق "القاعدة المحاسبية (٦) بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية" ديوان الرقابة المالية، بغداد، العراق.

خامساً. المصادر الأجنبية.

1.Glutier,M.W.E.and B. under down "Accounting theory and practice"G.B pitman

Pub,LTD,1997.

2.Kieso Donald E., Weygandt Jerry J. and Terry D. Warfield "Intermediate Accounting" 12<sup>th</sup> Edition, John Wiley & Sons, USA, 1995.

الهوامش

١. مجلس معايير المحاسبية والرقابية في العراق/ ديوان الرقابة المالية/١٩٨٨.