

معايير المحاسبة الدولية... البعد الثقافي مع إشارة خاصة للتطبيق في النظر المحاسبية العراقية

م. زهير خضر ياسين*

المستخلص

في عالم شهدت فيه العلاقات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية نموا مضطربا و باتت فيه بيئة الاعمال تتأثر باتجاهات العولمة ، انعكس هذا التأثير في اسواق راس المال العالمية ومع وجود اختلافات جوهرية في النظم المحاسبية في دول العالم المختلفة ، فان المحاسبة الدولية عملت على دراسة هذا الاختلاف باتجاه الحد من تأثيره في بيئة الاعمال .

ومع ان الاطار العام لمعايير المحاسبة الدولية هو انها ذات طابع محاسبي مالي ووفق ذلك جاء اعداد وتطبيق هذه المعايير فانها من جانب اخر نظم مؤشرات ذات طابع محاسبي كلفوي ، الا ان متطلبات الحياة الاقتصادية واداء منشآت الاعمال ، يتطلب بالضرورة تعميق جانب محاسبة التكاليف في معايير المحاسبة الدولية وتطويرها من منطلق تكامل و ترابط كافة فروع و اقسام المحاسبة ، و مثل هذا الاتجاه يعمل على منح معايير المحاسبة الدولية ميزة اكثر رصانة وعلمية موضوعية .

ان عدم وجود مؤشرات لمحاسبة التكاليف في معايير المحاسبة الدولية سيعمل على عدم الدقة في القياس والافصاح الشامل ، لذا فان وجود مثل هذه الحالة سوف تؤثر بصورة ايجابية في تطوير وتعزيز هذه المعايير من الناحية النظرية والتطبيق العملي ، وفي التطبيق العراقي يتطلب الامر تطوير النظام المحاسبي الموحد بحيث يتم فيه تضمين ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية والعمل على اشاعة ثقافة المحاسبة الدولية في الجامعات العراقية ، وتطوير نظم محاسبة التكاليف القائمة حاليا في الشركات العراقية بما يتوافق مع احدث المتغيرات الاقتصادية والمالية ، لذا فان هذه الدراسة قد جاءت لتأكيد على دور قواعد نظم محاسبة التكاليف في القياس و التقييم لمدى كفاءة و فاعلية نتائج نشاط الشركة و من خلال تضمين هذه القواعد في معايير المحاسبة الدولية وتطويرها .

Abstract

In this world which is the economic , social and political relationships in grown , the business environment is effected by globalization trends , this effect in international capital markets with some essential difference in accounting systems in different countries of the world , international accounting studies this different to reduce its influence on business environment .

Although the general frame of international accounting standard is financial accounting .

In anther it includes cost accounting keys , the economic life requirements and the business organization performance must need to focus at the cost accounting within international accounting standards .

Because of there isn't found any keys of cost accounting in the international accounting standard this lead to inaccuracy in measurement and disclosing

* الكلية التقنية الادارية / بغداد

مقبول للنشر بتاريخ 2012/4/19

therefore if the cost accounting keys included it well positively affected both theoretical and practical .

In Iraq , we must develop the accounting system to include these international accounting standard and teach them in the universities .

So this study is coming to confirm the role of cost accounting standard in measuring and evaluation the performance and effectiveness the companies activity by inclusion cost accounting values in international accounting standard.

منهجية البحث :

مشكلة البحث :

ان وظيفة النظام المحاسبي بصورة عامة هو القياس و التوصيل ، اي قياس نتيجة النشاط و المركز المالي و توصيل نتائج هذا القياس الى الجهات ذات العلاقة داخل و خارج الشركة ، و ان يكون هناك افصاح شامل عن الجوانب المالية و الكفوية كافة ، غير ان معايير المحاسبة الدولية تهتم فقط بالجانب المالي و تترك الجانب التكاليفي رغم اهميته في اداء الشركة ، و قد انسحب هذا التوجه نحو معايير المحاسبة العراقية الصادرة حتى الان ، يبدو ان سبب ذلك هو تاثر هذه المعايير بالمعايير الدولية .

فرضية البحث :

ان تطوير معايير المحاسبة الدولية من خلال العمل على تعميق الجانب النظري من ناحية و الاستفادة منه في تاصيل الجانب العملي الخاص لمحاسبة التكاليف ، سيؤثر في جودة و فاعلية المعلومات المحاسبية و يعزز الفرص المتاحة للاستفادة منها بصورة اكثر فاعلية و كفاءة من قبل الجهات ذات العلاقة .

هدف البحث :

الوقوف على مدى ضرورة و موضوعية ان تاخذ معايير المحاسبة الدولية باطار عام لمحاسبة التكاليف ووفق الاتجاهات الحديثة .

اهمية البحث :

1. الجانب النظري : سوف يتناول هذا الجانب محاولة ربط نظام المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف ضمن معايير المحاسبة الدولية .
2. الجانب التطبيقي : الارتقاء باسس و قواعد و تطبيقات محاسبة التكاليف في كافة شركات الاعمال و تطويرها ضمن اطار عام موحد يتوافق مع ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية .

حدود البحث :

1. الحدود المكانية العالم مع اشارة خاصة للعراق .
2. الحدود الموضوعية المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف .

اسلوب البحث :

الاسلوب الوصفي الاستقرائي بالاستفادة من المراجع و الادبيات الخاصة بالموضوع .

مقدمة :

لقد تركت التطورات الاقتصادية و الاجتماعية التي شهدتها العالم خلال العقود القليلة الماضية من الزمن ، اثرها البالغ و المباشر في مجمل مجالات الحياة ، و بالشكل الذي ألزم بالضرورة على جميع مجالات المعرفة و العلوم بشقيها النظري و التطبيقي من ملاحقة هذه الحالة و الاخذ بنظر الاعتبار هذا التطور ، و في مقدمة هذه العلوم المحاسبة بفروعها المختلفة باعتبارها لغة الاعمال و المهنة التي تعمل على قياس نتائج النشاط و توصيل هذا القياس الى الاطراف ذات العلاقة داخل و خارج المنشأة ، و في ظل سياسة الانفتاح الاقتصادي و تحرر التجارة العالمية و حركة رؤوس الاموال في العالم و الشركات متعددة الجنسية ، كان لزاما من وجود مستوى او حدود من التنسيق و من ثم التوحيد في الأسس و القواعد المحاسبية التي تصل الى الافصاح الشامل عن الاعمال و بصورة موحدة في ارجاء المعمورة ، فكان ان اجتهد الفكر المحاسبي الانساني و دفع باتجاه توحيد الجهود النظرية و من ثم التطبيقية بصياغة معايير محاسبية دولية تشكل اداة موحدة و مشتركة بين بلدان العالم التي تطبقها ، و بالقدر الذي تعمل على استخدام اسس موحدة و قواعد

للقياس و المقارنة و الفهم المشترك خصوصا للشركات متعددة الجنسية ، او لتلبية متطلبات الاستثمار الدولي و الذي بات يضع شرطا أوليا في البلدان التي يحاول ولوج أسواقها بالالتزام بتبني و تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، و كذلك الحال مع المنظمات الدولية و في مقدمتها منظمة التجارة العالمية .
ومع ان الاطار العام الذي عبر عن الحالة هو معايير المحاسبة الدولية ، و كان يمثل الطابع المحاسبي المالي في الاغلب ، فان تطورات الحياة الاقتصادية في العالم و متغيرات أسواق المال و الأعمال تتطلب الابتعاد عن ذلك باتجاه إبراز الجانب الكفوي ، لما له من أهمية كبرى في منشآت الأعمال هذا الأمر يلزم بالضرورة تحديد أو وضع أطار عام له ، و سيجتهد الباحث في طرح و إثارة هذا الموضوع بهدف لفت انتباه ذوي الاختصاص لديه

أولا : مقدمة في معايير المحاسبة الدولية :

لم يكن صدور معايير المحاسبة الدولية بداية عقد السبعينات من القرن الماضي يشكل مجرد اجتهادات فكرية و تاثير نظري ابدعه العقل البشري ، بقدر ما كانت هناك ايضا دوافع و مسببات عملية و موضوعية الزمت بالضرورة الاقدام على مثل هذه الخطوة و هذه وفقت خلفها مجموعة من التحديات التي واجهت العالم كان في مقدمتها الاتي :

1. الافتتاح المباشر للاستثمار في اسواق العالم كافة وتوسع اعمال الشركات متعددة الجنسية و بالقدر الذي يتطلب منه الامر القياس الموحد لانشطتها المختلفة في بلدان متعددة و متنوعة القوانين و التطبيقات المحاسبية .
 2. تطور المنظمات الدولية التي تعنى بمهنة المحاسبة و امتداد اثرها في بلدان مختلفة .
 3. انشاء العديد من المنظمات الاقتصادية الدولية و الإقليمية و في مقدمتها منظمة التجارة العالمية و اشتراطها على الدول تطبيق معايير المحاسبة الدولية كشرطا اساس لقبول العضوية فيها .
 4. التطور الفكري و الجهد النظري الدولي الذي ساهم في اضافة ابداعات في النظرية المحاسبية .
 5. اثر العولمة و ثورة الاتصالات الجبارة في كافة مناحي الحياة و منها العلوم المحاسبية .
- لذا برزت الحاجة الى وجود لغة مشتركة بأسس موحدة لتوحيد الخطاب المحاسبي في العالم فكانت معايير المحاسبة الدولية هي الاداة لذلك و التي يمكن النظر اليها كونها (بيان كتابي يصدره جهاز او هيئة تنظيمية رسمية او مهنية يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية او نوع معين من انواع العمليات او الاحداث المتعلقة بالمركز المالي للمنشأة و نتائج اعمالها ، و يتناول تحديد الأسلوب المناسب لقياس أو عرض أو التصرف الى هذا العنصر لاغراض تحديد نتائج الاعمال و بيان المركز المالي للمنشأة بما يحقق أهداف المحاسبة لأقصى حد ممكن). (توفيق : 1987، 174) .
- و من الناحية التاريخية و الامانة العلمية فان لورد بنسون الرئيس السابق لمعهد المحاسبين القانونيين في انكلترا و ويلز ، يعد هو العقل المفكر الاول و الرائد في تبني ضرورة و اهمية و جود معايير المحاسبة الدولية ، فقد قام بقيادة الخطوات العملية و التي ادت الى انشاء مجموعة من الدراسات الدولية للمحاسبة عام 1967 و من ثم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام 1973
- The international accounting standards committee*
- و قد كان لورد بنسون أول رئيس تنفيذي للجنة معايير المحاسبة الدولية من عام 1973 إلى عام 1975 (حماد : 2006 ، 19) .

و في المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة و الذي عقد في تشرين الاول عام 1972 في مدينة سدني باستراليا اقترح لورد بنسون انشاء هيئة دولية تكون مسؤولة عن تكوين و صياغة معايير المحاسبة الدولية و عقدت عدة جهات مختصة لقاءات و اجتماعات أسفرت عام 1973 عن انشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية لتقوم بتولي صياغة و نشر معايير محاسبية موحدة تعتمد على عرض القوائم المالية المنشورة ، و تشجع قبولها و التقيد بها في انحاء العالم و كان التصور المبني ان هذه المعايير سوف تكون في العالم و الجهات ذات العلاقة و المستفيدة من مخرجات النظم المحاسبية ، غير ان مثل هذا التصور لم يتحقق بصورة تامة على النطاق العالمي و ظلت دول العالم المختلفة تتفاوت فيما بينها في قبول او رفض تطبيق معايير المحاسبة الدولية كلا او جزئا لان ذلك يتطلب ان تتوافق معايير المحاسبة الدولية مع الإطار المفاهيمي المحاسبي ، اذا تعد بمثابة الأسس و القواعد العامة و التي يتم اشتقاقها من النظرية المحاسبية و من ثم استخدامها في تطوير الاساليب و التقنيات المحاسبية أي أنها من جانب آخر تعتبر حلقة ارتباط مابين المفاهيم النظرية من ناحية و التطبيقات العملية لهذه المفاهيم من ناحية اخرى (نجم ، 2008 ، 24)

اما عن مصادر معايير المحاسبة الدولية فهي .

1. النظرية المحاسبية : و هذه تقدم إطارا يستند إليه في تقويم التطبيقات المحاسبية كما أنها من جانب آخر توفر دليلا لاعداد تطبيقات جديدة ، و بالنظر لعدم وجود نظرية محاسبية شاملة فان المعايير المحاسبية يتم اعدادها في الاطار المفاهيمي المتفق عليه (الشيرازي ، 1990 ، 125-128) .

2. العوامل البيئية : إذ ان معايير المحاسبة ما هي إلا محصلة تفاعل ما بين المحاسبة و البيئة التي تعمل بها و هذا التفاعل متبادل ، لذا كثيرا ما يفسر تطبيق معايير المحاسبة كونها جاء لتلبية احتياجات متطلبات معينة قد تكون اقتصادية او اجتماعية او سياسية او ثقافية و غيرها . و الشيء المهم هنا تأثير الجانب السياسي في وضع معايير المحاسبة الدولية ، لان النظام الدولي الجديد بات يعتمد منذ قيامه على مبدأ تدويل الاقتصاد العالمي من خلال تحرير التجارة الدولية و هذا يحتاج الى ادوات مساندة منها المحاسبة (ياسين ، 2006 ، 280) .

3. الأعراف المحاسبية : لعدم وجود نظرية محاسبية كاملة يعتمد عليها في أعداد المعايير المحاسبية باتت الأعراف المحاسبية هي الحاكم الثالث في وضع معايير المحاسبة الدولية ، و هذا ما يبرز العديد من الممارسات المحاسبية و التي ليس لها اساس فكري انما هي مجرد عرف استقر عليه التطبيق العملي مثل طرق الاندثار و تقويم المخزون (المستوفي ، 2005 ، 50) . و لذلك تواجه مهمة تطبيق معايير المحاسبة الدولية العديد من المحددات و المعوقات منها عدم إمكانية تطبيق هذه المعايير و بصورة تامة على مستوى جميع الدول و ذلك لوجود العديد من الاختلافات القانونية و البيئية بينها ، و عدم توفر الكوادر البيئية المؤهلة أكاديميا و عمليا لتطبيق هذه المعايير ، غير انه في الجانب المقابل تقف مجموعة من المزايا التي يمكن ان تتحقق عند تطبيق المعايير الدولية هي : (الجعرات ، 2008 ، 24 - 26) .

1. التناسق من خلال توحيد الأسس و القواعد و التي تتم بموجبها المعالجات المحاسبية في مختلف دول العالم المطبقة لهذه المعايير .
2. قابلية المقارنة و السهولة من خلال عملية التوحيد والتنسيق المارة في النقطة اعلاه .
3. مواجهه متطلبات العولمة .
4. تلبية احتياجات العديد من مستخدمي القوائم المالية و خصوصا المستثمرين و المقرضين .
5. المساعدة في تسهيل حركة رؤوس الأموال و المنافسة بين الشركات من خلال تداول أسهمها في سوق المال ، كون ان تقارير هذه الشركات معدة وفق أسس موحدة و مفهومة من جميع الجهات ، و تمثل و تؤمن إفصاحا مفيدا لكل من حملة الأسهم و أصحاب المصالح الآخرين .
ان وظيفة صياغة و اعداد المعايير المحاسبية لا تبدو متطابقة مالم يتم اقترانها بأحد مداخل التنظيم المحاسبي و الذي يمكن النظر إليه وفق المداخل الآتية : (نجم 2008 ، 28 - 29) .

1. مدخل التنظيم الذاتي اذ من خلال هذا المدخل تتم عملية و صياغة و تطوير المعايير المحاسبية من قبل المحاسبين الذين يمارسون المهنة و كذلك الحال من قبل المنظمات المحاسبية المهنية ذات الاختصاص و على ان يكون ذلك بعيدا عن أي تأثيرات حكومية قانونية ، و ذلك لضمان الحيادية و الموضوعية في وضع المعايير المحاسبية و تكون ذات طابع فني بحت ، و هذا المدخل يوفر مرونة كبيرة في التحرك لتعديل او اضافة لاي معيار حسب متغيرات البيئة .

2. مدخل التنظيم القانوني و هذا المدخل يوكل مهمة صياغة المعايير المحاسبية ضمن الإطار القانوني للدولة من خلال الدور الكبير الذي تلعبه الحكومة في الإشراف و الرقابة على مختلف الأنشطة الاقتصادية ، و يعد النظام المحاسبي الموحد احد اشكال هذا التنظيم و الذي يهدف الى طرح اطار محدد لمرجعية الممارسات المحاسبية و التي يمكن من خلالها الحكم على كفاءة أي طريقة من الطرائق المحاسبية المعتمدة .

و قد واجه هذا المدخل العديد من الانتقادات خصوصا من جانب أنصار المرونة و الذين يرون في تعقيد و تطور الحياة الاقتصادية و أسواق المال عائقا دون الأخذ بتطبيق هذا المبدأ او المدخل للتنظيم المحاسبي .

و بصورة عامة فان معايير المحاسبة الدولية تتمتع بعدد من الخصائص أهمها الآتي : (المستوفي ، مصدر سابق ، 44 - 45)

1. يتم صياغة هذه المعايير في ضوء أهداف المحاسبة المالية و بالشكل الذي يخدم كافة مستخدمي هذه البيانات و هذا الأمر يتطلب الاسترشاد بإطار فكري و نظري محاسبي .
2. ان المعايير المحاسبية تتمتع باتساق و توافق فيما بينها .
3. تتسم بالواقعية و بالشكل الذي تراعي فيه ظروف و متطلبات البيئة التي تطبق بها ، و كذلك الحال تأخذ بمبدأ المرونة من خلال تعديل او الغاء او إضافة لها عند الحاجة .
4. ان تكون سهلة الفهم و الادراك من جانب كافة الأطراف ذات العلاقة و خصوصا المحاسبين .
5. ان تتسم بالحيادية و حتى لو كان هذا الحياد نسبيا من خلال عدم التحيز تجاه بلوغ نتيجة محددة سلفا .

وهذه الخصائص تعكس وبصفة عامة أهداف المحاسبة المالية بالقدر الذي يتطلب معه الأمر الأخذ بنظر الاعتبار من قبل واضعي المعايير المحاسبية الدولية، ليمتد أثرها إلى الجوانب الكفوية لما لهذا الجانب من أهمية تكامل و توافق الانظمة المحاسبية كافة في اداء شركات الاعمال ، و اثر ذلك في الإفصاح الكامل عن المعلومات المحاسبية من ناحية ، و الاستفادة منها بصورة أكثر فاعلية و كفاءة في عمليات التخطيط و الرقابة، ووفق هذا المفهوم يتطلب الأمر ان ينسحب اثر معايير المحاسبة الدولية على البعد الكفوي ثانياً :معايير المحاسبة الدولية و التكاليف

ليس هناك أدنى شك في موضوع أهمية محاسبة التكاليف في شركات الاعمال كافة ، بأنها جاءت تشكل طفرة و فقرة نوعية كبرى حين عجزت المحاسبة المالية من تلبية متطلبات الحياة الاقتصادية و الاجتماعية التي شهدتها العالم بعد الثورة الصناعية ، لذا جاءت محاسبة التكاليف لمواجهة هذا العجز في نظام المحاسبة المالي و من ثم استمر التطور و التقدم في فروع المحاسبة بصورة عامة و التكاليف بصورة خاصة بفعل عوامل عديدة أهمها الآتي :

1. التقدم و التطور العام في مجمل مفاصل الحياة و الثورة التقنية الكبرى التي شهدتها العالم في كافة المجالات .
 2. التطور الفكري المحاسبي العالمي و خصوصاً في مجال المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف فكان ان تم طرح أسس و أساليب حديثة مثل *ABC* , *JIT* , *TC* وغيرها .
 3. الانفتاح العالمي من مختلف الاقتصادات الدولية و التوسع في الشركات العابرة للقارات اضافة الى شيوع سياسة العولمة و لما لها من تأثيرات مختلفة في كافة المجالات و منها المالية و المحاسبية .
 4. تطور و تقدم و توسع نشاط المنظمات المهنية الدولية العاملة في مجال المحاسبة .
- كل هذه العوامل ساعدت على بلورة الاتجاه نحو معايير المحاسبة الدولية ، و أن كانت هذه المعايير ذات اتجاه مالي بصفة عامة فانها من جانب آخر تفتقر الى ابراز البعد الكفوي و أهميته من منطلق تكامل و توافق كافة فروع العلوم المحاسبية ، لان اخذ ذلك بنظر الاعتبار كفيلاً بزيادة رصانة و علمية معايير المحاسبة الدولية ، سيما و ان هذه المعايير قد وجهت لها أصابع الاتهام كونها احد مسببات الأزمة المالية العالمية الاخيرة .

من جانب آخر فان تطوير البعد المحاسبي الكفوي في معايير المحاسبة الدولية ، سوف يساعد الشركات المتعددة الجنسية في ترشيد و خفض التكاليف من خلال الاسترشاد بأساليب و طرق محاسبية كفوية موحدة تعمل على توحيد و تنسيق احتساب التكاليف و الرقابة عليها و لو حاولنا تحليل معايير المحاسبة الدولية الصادرة حتى الان لوجدنا ان الجانب الكفوي بها محدود و لا يتسع ليتوافق مع أهمية محاسبة التكاليف .

اذ ان المعيار رقم 2 الخاص بالمخزون السلعي قد عرج و بصورة مفصلة للمحاسبة عن تكاليف المخزون و الذي تشمل كلفة الشراء الأصلية مضافاً إليها تكاليف الشراء كافة ، كما يحدد هذا المعيار التكلفة المستخدمة من المخزون و التي يعترف بها كمصروف كما يتناول أي تخفيضات من القيمة القابلة للتحقق ، و أسس المحاسبة عن كلفة المخزون هي :

1. يجب قياس المخزون بالكلفة او القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل .
 2. تشمل تكاليف المخزون جميع تكاليف الشراء و تكاليف التمويل و أي تكاليف أخرى يتم تحملها بغرض وضع المخزون في حالته الراهنة .
 3. ان صافي القيمة القابلة للتحقق *The net realizable value* هي تعبر عن ثمن البيع المقدر ناقص التكاليف المقدرة لاستكمالها و التكاليف اللازمة للبيع .
 4. يتم اتباع طريقة المعدل الموزون او طريقة الوارد اولا يصرف أولاً في تخصيص تكاليف المخزون .
- ذلك لان موضوع التكلفة يثير كثير من الالتباس في الفكر المحاسبي و هو يتأثر بطريقة صرف المخزون ، لان اتباع أي طريقة في تقييم المخزون يؤدي الى نتائج تختلف عن الطريقة الأخرى ، و قد حسمت المعايير الدولية هذا الجدل عن طريق تبني البضاعة بالكلفة او صافي القيمة للتحقق أيهما اقل (القاضي و حمدان ، 2000 ، 21) .

و اشار المعيار الى تكاليف التحويل للبضاعة و هي المرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج مثل الاجور المباشرة ، كما تشمل ايضاً تحميل منتظم لمصاريف الإنتاج غير المباشرة الثابتة و المتغيرة و المتعلقة بتحويل المواد الخام الى منتجات تامة الصنع و الذي يتم تحديده على اساس نظام لتوزيع التكاليف باتساق معين ، و تتمثل مصاريف الإنتاج غير الثابتة بانها تلك التي تظل ثابتة نسبياً بغض النظر عن تغيرات مستوى النشاط مثل الإندثار ان كان قسط ثابت و الصيانة الدورية ، حيث يتم تحويل هذه التكاليف على اساس الطاقة الإنتاجية العادلة .

اما المعيار رقم 11 الخاص بعقود الانشاءات فانه تضمن العديد من الابعاد الكفوية و أهمها تكاليف العقود *contract costs* التي تشمل :

1. التكاليف المباشرة للعقد مثل المواد الأولية و الاجور المباشرة .
 2. التكاليف العامة للعقد و مثالها التأمين .
 3. التكاليف التي تحمل على العميل بالنسبة للعقد مثل التكاليف الادارية .
- و تصنف تكاليف العقود الى فئتين :
1. تكاليف متكبدة حتى تاريخها و هذه تشمل تكاليف ما قبل العقد و التكاليف المتكبدة بعد قبول العقد .
 2. التكاليف التقديرية الإضافية المطلوبة لاكمال العقد و يقسم المعيار رقم 11 الخاص باتشاءات العقود الى نوعين هما :
- ❖ العقود ذات السعر الثابت **fixed-price**
- ❖ عقود التكلفة زائد نسبة معينة **cost-plus contracts** و هذه العقود يمكن ان تظهر باحد الشكلين الاتيين :
1. عقد الكلفة بدون رسم حيث يتم تسديد التكاليف المسموحة او المحددة للمقاول دون ان يتم النص على دفع رسم ما ، و مع ذلك تضاف نسبة مئوية بناءا على التكاليف السابقة .
 2. عقد التكاليف + رسم ثابت ، حيث يتم رد التكاليف للمقاول زائد مخصص رسم ما و يتم تقرير سعر العقد بناء على مجموع النفقات القابلة للاسترداد زائدا الرسم ، و الرسم هنا هو هامش الربح الذي سوف يتم كسبه من العقد ، و كل المصروفات القابلة للرد يجب ان تدرج في حساب التكاليف المتراكمة الخاصة بالعقد .
- اما المعيار الدولي رقم 23 فقد جاء تحديدا لمعالجة تكاليف الاقتراض و للاجابة على مجموعة من التساؤلات أهمها :
1. هل يتم اعتبار تكاليف الاقتراض مصروفات تخص الفترة التي تحدث بها ام يتم رسملة هذه التكاليف .
 2. في حالة الرسملة ما هي هذه التكاليف و كيف يمكن تحديدها و متى تبدأ الرسملة و متى تتوقف .
- و قد صنف هذه التكاليف الى الآتي :
1. المعالجة القياسية اذ يتم اعتبار هذه التكاليف ضمن مصروفات الفترة و تحمل على السنة التي تخصها .
 2. المعالجة البديلة المسموح بها .
- أي القيام برسملة تكاليف الاقتراض و التي يمكن أعادتها مباشرة الى حيازة او إنشاء او تصنيع الأصل المؤهل للرسملة ، و هذه المعالجة تعتبر أكثر موضوعية لان تكاليف الاقتراض لا تختلف عن تكاليف أي عنصر من عناصر التكاليف الخاصة بالموجودات ، و ان توزيع هذه التكاليف على عدة فترات يعتبر موضوع يحقق العدالة ، و اهم تكاليف الاقتراض **borrowing cost** هي الفائدة و التكاليف الأخرى التي تتحملها الشركة عند الاقتراض و أهمها : (حماد . 2006 ، 425)
1. فوائد السحب على المكشوف و الاقتراض قصير و طويل الأجل .
 2. استهلاك الالتزام و العلاوات المتعلقة بالاقتراض .
 3. استهلاك او تخفيض التكاليف الإضافية المتعلقة بترتيبات القرض مثل تكاليف وثيقة التأمين و خطاب الضمان .
 4. تكاليف التمويل المتصلة بالتأجير التمويلي و المعترف بها .
 5. فروقات العملة الناشئة من اقتراض العملة الأجنبية و ذلك في حدود التي تعتبر فيها هذه الفروق تعديلات لكلفة الفائدة و ليس لاصل الدين نفسه .
- اما المعيار رقم 16 الخاص بالمحاسبة على الممتلكات و المصانع و المعدات فقد جاء بالجوانب الكفوية من خلال :
1. تكاليف اعداد الموقع .
 2. التكاليف الأولية للاستلام و المناولة .
 3. تكاليف التركيب .
 4. التكاليف المقدرة لتفكيك و ازالة الاصل و استعادة الموقع .
- و من جانب اخر فان هذا المعيار رقم 16 كان قد استبعد من التكاليف الاتي :
1. الخصم التجاري و أي خصومات أخرى .
 2. فوائد الديون الناشئة عن تأجيل سداد قيمة الموجودات حيث يتم معالجتها كنفقة جارية في قائمة الدخل .
 3. التكاليف الإدارية و الاعباء الإضافية مالم تكن مرتبطة مباشرة بعملية شراء الاصول .
 4. خسائر التشغيل الأولية التي تحدث قبل ان تصل الاصول الى المستوى المخطط لادائها .

لذا لا يجوز رسملة هذه التكاليف بل تعتبر من ضمن الانفاق الجاري الذي يحمل على قائمة الدخل .
اما المعيار رقم 41 الخاص بالزراعة فانه عند تحديد الكلفة و مخصص الإهلاك و خسائر نقص
القيمة المتراكمة ، فان المنشأة تسترشد بالمعيار الخاص بالمخزون و المعيار الخاص بالممتلكات و
المنشاءات و المعيار الخاص بانخفاض قيمة الاصول .

اما بالنسبة لمعايير الإبلاغ المالي الدولي فان المعيار رقم 6 و الخاص بالكشف عن المصادر
المعدنية (الطبيعية) و تقييمها فانه جاء بعدة مؤشرات ذات طابع كلفوي خاصة بهذا الموضوع و اهمها
الاتي (ابو نصار و حميدات ، 2009 ، 772- 773)

1. يتم قياس تكاليف الاستكشاف و التقييم المرسملة كاصل بالتكلفة .
2. تقوم المنشأة بتطوير سياسة معينة لرسملة بنود تكاليف الاستكشاف و التقييم مع تطبيق هذه السياسة
باتساق من فترة لآخرى ، و على المنشأة عند قيامها بتحديد بنود التكاليف التي سترسمل ان تأخذ
بعين الاعتبار وجود علاقة بين بنود التكاليف و استخراج المصادر الطبيعية . و فيما يلي امثلة على
بنود التكاليف التي تدخل بالتكلفة الاولى لتكاليف التقييم و الاستكشاف التي يتم رسملتها :

- تكاليف الحصول على حق التنقيب .
 - تكاليف الدراسات الجغرافية و الجو فيزيائية و الجو كيميائية .
 - تكاليف الاستكشاف .
 - تكاليف الحفر .
 - تكاليف العينات .
 - تكاليف دراسات الجدوى الفنية و الاقتصادية .
3. لا يتم رسملة تكاليف تطوير المصادر الطبيعية (لا تعتبر ضمن اصل تكاليف التقييم و الاستكشاف) ، و
يتم اعتبارها مصاريف تطوير و تعالج حسب معيار رقم 38 .
 4. في حالة التزام المنشأة بترميم و ازالة مخلفات عملية التنقيب و الاستكشاف ، يتم الاعتراف بذلك
كمطلوبات من خلال اقتطاع مخصصات .
 5. القياس اللاحق بعد الاعتراف اذا تقوم المنشأة بالاختيار بين نموذج التكلفة او نموذج اعادة التقييم
للمحاسبة عن تكاليف الاستكشاف و التقييم و المعترف بها كاصل ، و اذا استخدم نموذج اعادة التقييم
بموجب المعيار رقم 16 او المعيار رقم 38 . فيجب ان يكون التطبيق منسجم مع الاصل كونه مصنف
كاصل ملموس او غير ملموس .
 6. يمكن للمنشأة التحول من سياسة محاسبية الى اخرى اذا كان هذا التحول سيؤدي الى قوائم مالية اكثر
ملانة و دون التأثير على الموثوقية ، او ستؤدي الى معلومات اكثر موثوقية و لكن ليست اقل ملائمة
بخصوص تكاليف الاستكشاف و التقييم و التنقيب .
 7. يتم تصنيف تكاليف التقييم و الاستكشاف و التنقيب كاصول ملموسة او غير ملموسة طبقا لنوع الاصل
 8. يتم التوقف عن اثبات تكاليف الاستكشاف و التقييم و التنقيب عن ثبوت الجدوى الفنية و التجارية
لاستخراج المصادر الطبيعية ، و يجب تقييم هذه التكاليف المرسملة فيما اذا تدنت قيمتها و الاعتراف
بخسائر التدني قبل اعادة التصنيف .
 9. يجب اخضاع الاصول المستكشفة و المرسملة من خلال تكاليف الاستكشاف و التقييم و التنقيب لتقييم
التدني .

ثالثا: نحو تطوير البعد الكلفوي في معايير المحاسبة الدولية

مما لا شك فيه بان المحاسبة بفروعها المتعددة تعبر عن وحدة كاملة و تشابك معرفي و تطبيقي بين
مختلف الفروع المالية و الكفوية و الإدارية و حتى التدقيق ، لذا فان أي جانب تطويري في أي مجال
محاسبي لابد و ان يرافقه بالضرورة تطور في الجوانب الاخرى حتى تتم الصورة بشكل كامل ، و هذه
المسلمة تفرض ضرورة وجود نظرية محاسبية متكاملة متفق عليها من قبل جمهرة المحاسبين .

و قدر تعلق الامر بمعايير المحاسبة الدولية فان هناك اكثر من اساس فكري تم طرحه لوضع نظرية
محاسبية ، و هذا ما تم الأخذ به و كان قد شكل اساسا في انشاء و بناء مجموعة من المعايير المحاسبية ،
مما يؤكد على حقيقة وجود ضرورة للنظر في اعادة صياغة و تعديل تلك المعايير كي يتم تأسيسها وفقا
لمنطق فكري واحد هو الاطار المفاهيمي المحاسبي الدولي المطروح اتجاها نحو العالمية (عبد الحليم ،
2007 ، 220) . و هذه الحالة يمكن الاستفادة منها بخاصية المرونة التي تتميز بها معايير المحاسبة
الدولية و قابليتها للتعديل و التطوير بالاستناد الى متغيرات البيئة الاقتصادية و السياسية ، لان وضع المعايير
و تحديثها عبارة عن عملية مستمرة و دائمة ، و يأخذ التطور المستمر في معايير المحاسبة الدولية اشكال
عدة اهمها الاتي : (الجعارات ، 2007 ، 34- 36)

1. تعديل المعايير أذ يتم التعديل لبعض او معظم الفقرات في معيار معين و من أمثلتها :
 أ- الغاء بعض البدائل المحاسبية اذ ان وجود مجموعة من البدائل المحاسبية يؤثر في توحيد نتائج القياس و من ثم المقارنة ، لذا يتطلب الامر توحيد الأساليب المحاسبية ، و مثال ذلك إلغاء طريقة الوارد اخرا الصادر اولا في تقييم المخزون ، و كذلك الغاء طريقة المصالح المشتركة في المعيار 22 قبل استبداله بالمعيار 3 من طرق المحاسبة عن اندماج الاعمال ، .

ب- تعديل التعريفات .

ت- الغاء بعض الإجراءات المحاسبية و منها اجراء تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة .

2. دمج التفسيرات في المعايير .

3. دمج بعض المعايير بعضها مع البعض الاخر و ذلك لوجود قواسم مشتركة بينها مثل دمج المعيار 4 في المعيار رقم 1 .

4. سحب بعض المعايير و ذلك لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالمية في تطبيقها كما حدث في المعيار رقم 15 الخاص بالمعلومات التي تعكس اثار تغيرات الاسعار .

5. الغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة كما حصل في المعيار 32 المتعلق باندماج الاعمال .

ان مبررات تعديل و تغيير و تطوير معايير المحاسبة الدولية عديدة و متنوعة و تقف ورائها مجموعة من الاسباب و المحددات اهمها الاتي :

1. الإفصاح الشامل عما يعتقد انه معلومات مالية هامة و ذات تاثير في اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تخص الشركة ، و من اهم هذه المعلومات تلك التي تخص الجوانب الكفوية و التي تعتبر اساس العديد من القرارات الادارية المهمة و مثالها التسعير .

2. الأدوات المالية و التي تزيد التعقيدات المحيطة بها بسبب تعددها و تنوع صورها و اهدافها .

من ناحية ثانية فان وضع المعايير المحاسبية الدولية يجب ان يأخذ بنظر الاعتبار الظروف و المحددات الاقتصادية في دول العالم الثالث بالشكل الذي يلبي احتياجاتها المتعددة و اهدافها من مختلف الجوانب المالية و الكفوية (Amenkiennan . 1986 : 24)

ان ضرورة المعرفة بالاطار المفاهيمي للمحاسبة سوف يساعد الجهات المختصة لفهم محتوى و محدّدات توفير المعلومات من خلال الإبلاغ المالي ، و يطور القابلية لمستخدمي المعلومات بطريقة فعالة ، لذا سعت و حاول IASB مراجعة تلك المعايير مستقبلا اعتمادا على مواضيع سوف يتم اقرارها بعد ذلك ، و من ناحية ثانية فان ضرورات الإبلاغ المالي لا يعتبر محصلة ذات ثبات بقدر ما هو متغير مع الزمن ، لذا فان معايير الإبلاغ المالي سوف يتم اعادة صياغتها وفقا لتلك المتغيرات في البيئة الاقتصادية و اسواق المال و الاعمال ، لان مبدا الإبلاغ قد ارتبط بظهور الشركات المساهمة و التزامها بنشر قوائمها المالية دوريا لتقديم تقارير عن نتائج الاعمال و المركز المالي الى المقرضين و المستثمرين من قبل ادارات تلك الشركات تضم المعلومات المالية الجوهرية خلال فترة مالية معينة ، و هذا يعتبر اهم اطر و اساس الاطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية و الذي يمثل المرجعية العلمية في اصدار معايير محاسبية منسقة (مزياني 2009 ، 19 - 12) ان محاسبة التكاليف و التي جاءت بعدما ظهرت في العالم حاجة ملحة لها اثر الثورة الصناعية باتت و منذ ذلك التاريخ تأخذ حيزا مهما في الفكر و التطبيق المحاسبي العالمي ، و اخذت تسابير متطلبات و ظروف التطور الاقتصادي الذي شهدته مختلف اقتصادات العالم و منشآت الاعمال ، لذا نجد في فترات قصيرة اخذ الفكر المحاسبي يطرح مفاهيم و اراء تتوافق مع مديات التطور العالمي ، و من امثلة ذلك ABC JIT , TC من الاسس الحديثة في محاسبة التكاليف ، و هذه وجدت انعكاسها بشكل او باخر في كافة أنشطة المنشأة ، ناهيك عن الوظائف التقليدية لمحاسبة التكاليف كونها اداة تخطيط و رقابة بيد إدارات الشركات أولا ، و من ثم يمكن ان تستفيد منها جهات اخرى خارجية كاجهزة الرقابة المالية و هيئات الضرائب و غيرها . لذا بات من الضروري ان تأخذ الجهات المسؤولة عن وضع المعايير الدولية هذه الحقائق بنظر الاعتبار و ان تعمق و تطور من وضع اليات محاسبة الكلفة في معايير المحاسبة الدولية ، و ليس هناك مانع من ان يتم وضع اطار عام لذلك يمكن الشركات الاسترشاد به و تطبيقه في عملها ، لان معايير المحاسبة الدولية تعد بيانات لتحقيق التوافق في السياسات و المعالجات المحاسبية لمختلف العمليات و الاحداث المالية في الشركة و منها جانب التكاليف ، و بالقدر الذي يجعل فيه مخرجات النظم المحاسبية التي تعدّها الشركة و تفصح عنها تتسم بالملامة كونها ذات قابلية على المقارنة و الفهم من كافة الأطراف التي لها علاقة بصورة مباشرة ام غير مباشرة بهذه المعلومات ، اذ ان المدخل الاستقرائي و المنسجم مع الاطار المفاهيمي العام للنظرية المحاسبية اضافة الى البيئة و الاعراف المحاسبية السائدة و المؤثرة في صياغة هذه المعايير و دور و اثر اسواق المال و الهيئات المحاسبية الدولية و غيرها ، كلها عوامل تلعب دورا مهما في وضع هذه المعايير مما بات من الضروري منح محاسبة التكاليف دورا اكبر و مساحة اوسع في الاطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية ، مع إقرارنا بانها ذات طابع مالي اصلا و لكن هذه الصفة المالية لا تمنع من الاخذ بنظر الاعتبار الابعاد الاخرى لفروع المحاسبة و في مقدمتها محاسبة التكاليف .

و حيث ان المحاسبة نظام خدمي هدفه الاساسي انتاج معلومات لجهات عدة فان السؤال الذي يطرح نفسه هو من هي هذه الجهات المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي ؟ و قد طرحت عدة نظريات للإجابة على هذا السؤال احدها نظرية المؤسسة **enterprise theory** التي ترى في الشركة كيان مؤسسي لها مسؤوليات اجتماعية **responsibility social** حيث ان مسؤوليتها تتجاوز المساهمين و المقرضين و مختلف المؤسسات الحكومية الى عموم المجتمع و الذي يحدث نشاطها فيه مجموعة من المنافع و التكاليف الاجتماعية لذا يتطلب الامر وضع اسس لقياس التكاليف الاجتماعية و تحديدها بدقة حتى يمكن فصلها عن كلفة النشاط الاقتصادي (كام ، 2000 ، 428) و هذا ما يتطلب من معايير المحاسبة الدولية الانتباه اليه و تحديده كونه يؤثر على اطراف عدة داخل و خارج الشركة ، مع الاخذ بنظر الاعتبار ان نظام محاسبة التكاليف في البلدان ذات الاقتصادات المخططة (الاجتماعية) تختلف عنها ففي البلدان الرأسمالية ، مع ان اهداف النظام واحدة هي تجهيز المعلومات لحساب الدخل القومي (IQBAL, 2001 ; 498) ان الايمان باهمية محاسبة التكاليف من قبل الجهات ذات العلاقة قد وجد تعبيره في السعي لانشاء مجالس خاصة تاخذ على عاتقها تطوير هذا الاتجاه ، و لو بشكل لا يأخذ الطابع الدولي ، فكان ان تم في العام 1970 انشاء مجلس معايير محاسبة التكاليف الاميركي **CASB** التابع الى الكونكرس الاميركي **COST ACCOUNTING STANDERED BOARD** و هدفه الاساسي اصدار معايير كلفوية تعمل الى زيادة درجة الاتساق في ممارسات محاسبة التكاليف لاغراض التعاقدات الحكومية .

رابعاً معايير المحاسبة الدولية و التطبيق العراقي

في ظل اتجاهات و تأثيرات العولمة و اثارها المباشرة و غير المباشرة على كافة دول العالم ، فان العراق لايمكن له باي حال من الاحوال ان يكون في موقع تضعه في حالة من العزلة و الابتعاد عما يجري في العالم ، خصوصاً بعد هذا الانفتاح الكبير في اسواق المال و شيوع اساليب جديدة من الاستثمار لابد و ان تجد صداها القوي في النظم المحاسبية و هذه شهدت لها الوقائع التاريخية انها كانت دوماً مرتبطة بجملة من المؤثرات الاقتصادية و الاجتماعية و حتى السياسية سواء أكانت من داخل او خارج العراق ، حتى بات لدينا اليوم نظامين رئيسيين للمحاسبة هما :

1. النظام المحاسبي الموحد : و الذي يطبق في الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح و تعمل بالحساب الاقتصادي و ممولة ذاتياً .
 2. النظام المحاسبي الحكومي : و الذي جرى تنظيمه بدقة بموجب القانون رقم 28 لسنة 1940 المعدل، و الذي يطبق في الوحدات الممولة مركزياً و هدفها تحقيق منافع عامة و ليس الربح .
- و قد شهد العمل المحاسبي في العراق عدة تطورات منذ تأسيس الدولة العراقية الحديثة بداية عقد العشرينات من القرن الماضي ، و الذي يهمننا بهذا الموضوع هو تأسيس مجلس القواعد و المعايير المحاسبية العراقية عام 1988 ، و الذي تكون مهامه الاتي :
1. دراسة و وضع المعايير المحاسبية و الرقابية و تطويرها و اقرارها .
 2. ابداء الرأي في مشروعات القوانين و الأنظمة المحاسبية و الرقابية و الاحكام المحاسبية و الرقابية الواردة في مشروعات القوانين الاخرى .
 3. اقتراح التعديلات على التشريعات المحاسبية و الرقابية .
 4. ابداء المشورة الفنية في الامور المحاسبية و الرقابية الى الجهات ذات العلاقة بما لا يتعارض مع اختصاصات الوزارات و الجهات غير المرتبطة بوزارة .
 5. التنسيق و التعاون مع المؤسسات و المنظمات العلمية و المهنية العاملة في مجال المحاسبة داخل و خارج العراق .
- و قد اصدر المجلس حتى الان 14 معيار تتوافق مع البيئة العراقية و لكنها من جانب اخر تسترشد بمعايير المحاسبة الدولية و منها ما يتماثل نسبياً مع المعيار الدولي او ينسجم معه او لا يوجد تماثل او توافق بينهم .

كما يوضح ذلك الجدول الآتي :

جدول رقم 1 مقارنة معايير المحاسبة العراقية مع المعايير الدولية

المصدر : أعداد الباحث

و قد اجتهد الباحث في التوصل الى درجة التماثل من عدمه ما بين المعايير الدولية و العراقية من خلال

معايير العراقية	المعايير الدولية	درجة التماثل
قياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاءات .	11. عقود البناء	متماثل
محاسبة تكاليف البحث و التطوير .	9 . نشاط البحث و التطوير	متماثل
رسملة نفقات الاقتراض .	23 . تكاليف الاقتراض	متماثل نسبيا
اثر التغيرات باسعار العملات الأجنبية .	21 . التغيرات في اسعار صرف العملات الأجنبية	متماثل نسبيا
الخزين و تقويمه .	2 . المخزون	متماثل نسبيا
الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية و السياسات المحاسبية .	5 . المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	متماثل نسبيا
كشف التدفق النقدي .	7 . قوائم التدفقات النقدية	متماثل
المعلومات التي تعكس اثار تغير الاسعار .	15 . المعلومات التي تعكس اثار تغيرات الاسعار	متماثل
الاحتمالات الطارئة و الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة .	10 . الاحداث اللاحقة لاعداد الميزانية العامة	متماثل نسبيا
الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف و المشاءات المالية المماثلة .	30 . الإفصاح في القوائم المالية للمصارف و المؤسسات المماثلة	متماثل نسبيا
النشاط الزراعي .	41 . الزراعة	متماثل نسبيا
الإرباح و الخسائر الرأسمالية .	12 . ضرائب الدخل	متماثل نسبيا
ضريبة الدخل .	25 . المحاسبة عن الاستثمارات	متماثل نسبيا
محاسبة الاستثمارات .		

دراسة كلا المعايير و ما تضمنته من احكام و اجراء المقارنة بينها ، مع الاستفادة بالرجوع الى البحوث السابقة .

اما بالنسبة لما جاء به النظام المحاسبي الموحد من معالجات و اسس و إجراءات محاسبية فان موقعها مع معايير المحاسبة الدولية يمكن النظر اليه كالآتي :

1. هناك تماثل تام في المعالجة ما بين الاثنين و مثال ذلك ما جاء بخصوص الاندثار و عقود الإنشاءات و الأدوات المالية و حصة السهم من الارباح .

2. يوجد اختلاف في المعالجة ما بين المعايير الدولية المحاسبية من ناحية و ما جاء به النظام المحاسبي الموحد من الناحية الثانية مثل طرق تقويم المخزون و بعض الامور الطارئة كالإرباح الطارئة .

3. لا يمكن تطبيق بعض المعايير المحاسبية حاليا في العراق مثل معيار الإفصاح عن الاطراف ذات العلاقة لان المنشآت في العراق خاضعة لرقابة الدولة .

4. لم يتناول النظام الحاسبي الموحد بعض الإجراءات المحاسبية لبعض الأنشطة مثل المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة ، او اثار التغير في اسعار صرف العملات الأجنبية .

من ذلك نرى ان النظام المحاسبي الموحد قد اخذ جزئيا او بصورة اكبر باحكام و قواعد اغلب

معايير المحاسبة الدولية و و ذلك لان هذه المعايير قد طرحت عند معالجتها لموضوع محاسبي معين مجموعة من البدائل ، و ان النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق قد تبني في العديد من الحالات بديلا

واحدا فقط من البدائل المتاحة لذات الموضوع ، في الوقت الذي جاءت العديد من المعايير بعيدة كل البعد عن ما جاء به النظام الحاسبي الموحد و هذا يعود الى جملة اسباب اهمها الآتي (المستوفي ، مصدر سابق ،

(211)

1. اختلاف البيئة العراقية و ما يترتب عليه من اختلاف الحاجة الى المعلومات المحاسبية عن البيئة التي وضعت بها المعايير الدولية .

2. عدم الإدراك او الحاجة لأهمية المواضيع التي تناولتها بعض المعايير الدولية .

في حين ان هنالك حالات مهمة لم يأخذ بها التطبيق العراقي لا في النظام و لا في المعايير و منها

حالة الانخفاض في قيمة الاصول التي جاء بها المعيار الدولي رقم 36 .

و في الوقت الذي نجد فيه ان هنالك قصور في البعد المحاسبي الكفوي سواء اكان في المعايير الدولية ام العراقية و التي هي انعكاسا لها في اغلب الحالات ، نجد ان النظام قد تقدم في هذا الموضوع و جاء باطار عام لنظام التكاليف و اهم ملامح هذا الاطار هي :

1. استحداث مراكز المراقبات الإنتاج 5 ، خدمات الإنتاج 6 ، الخدمات التسويقية 7 ، الخدمات الإدارية 8 ، الرأسمالية 9 .

2. من ضمن الكشوف المهمة التي طرحها النظام المحاسبي الموحد هو كشف توزيع الاستخدامات على مراكز التكاليف بالشكل الذي يتوافق مع طبيعة الهيكل التنظيمي و الاداري للمنشأة .

3. يتم اعداد حساب الانتاج والمتاجرة و الارباح و الخسائر و التوزيع بالشكل الذي يلبي متطلبات نظام محاسبة التكاليف ، في الوقت الذي جاء فيه حساب النشاط الجاري 281 بالشكل الذي يتوافق مع نظام المحاسبة المالية .
4. ان نظام محاسبة التكاليف الذي جاء به النظام المحاسبي الموحد ليس منفصلا عن النظام المحاسبي المالي ، بل اعتمد اساس شبة الاندماج بين الاثنين في حين توجد هنالك نوعين من العلاقة هما طريقة الاندماج و طريقة الانفصال ما بين نظامي المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف .
- من ذلك نرى مدى القصور في ابراز الجانب الكفوي في المعايير و النظام على اهميتها و هذه الحالة تتطلب منح حيز اكبر لمحاسبة التكاليف لاهميتها سواء في المعايير او النظام ، من خلال تعميق الدور الذي تحتله محاسبة التكاليف .

خامسا الاستنتاجات و التوصيات :

أ- الاستنتاجات :

1. مع ان البعد المحاسبي المالي هو الهدف الاساس من وضع معايير المحاسبة الدولية ، غير انها لم تشهد حضورا فاعلا لمحاسبة التكاليف و انسحب هذا الأمر حتى في المعايير العراقية .
2. لم يتم التفرقة في النظام المحاسبي الموحد بين المصروفات باعتبارها كلف مستنفذة ساهمت في تكوين الايراد من ناحية و بين الخسائر التي تعتبر كلف مستنفذة لم تحقق أي إيراد بالشكل الذي شمل مفهوم المصروفات الخسائر غير الاعتيادية .
3. عدم فاعلية و دور مجلس المعايير و القواعد المحاسبي العراقي في اصدار المعايير المحاسبية و تطبيق الصادر منها حتى الآن ، و هذه باتت قليلة و لا تلبي حاجة الاقتصاد العراقي و المتغيرات العديدة التي شهدتها
4. ان النظام المحاسبي الموحد بات يشكو من حالة التقادم الزمني و الذي يمتد الى حوالي اكثر من ثلاث عقود من الزمن و بات في امس الحاجة الى اجراء تعديلات عليّة و تطويره من مختلف الجوانب و منها الكفوية .

ب- التوصيات :

1. إعادة النظر في صياغة النظام المحاسبي الموحد و اصدار نسخة محدثة له تأخذ بنظر الاعتبار متغيرات الاقتصاد العراقي و بدرجة اكبر معايير المحاسبة الدولية ، مع ضرورة الاهتمام بالبعد المحاسبي الكفوي.
2. الاهتمام بتعميق و اشاعة التثقيف بمعايير المحاسبة الدولية سواء على جانب العاملين في دوائر الدولة او الجامعة التي باتت مطالبة بتدريس و تطوير المعايير الدولية ، و اقامة دورات تخصصية في الموضوع للعاملين في دوائر الدولة المختلفة .
3. تفعيل دور مجلس القواعد و المعايير المحاسبية العراقية من خلال الاستمرار في إصدار هذه القواعد و جعل تطبيقها و العمل بها بصورة ملزمة من قبل كافة الشركات .
4. تطوير نظم التكاليف الموجودة حاليا في الشركات العراقية بما يتوافق مع متغيرات و مستحدثات محاسبة التكاليف ، مع ضرورة اعداد و تطبيق نظم محاسبة التكاليف في الشركات التي تفتقر الى وجودها في الوزارات العراقية المختلفة

المصادر

اولا : الكتب

1. ابو نصار ، محمد وحמידات ، جمعة ، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العملية ، دار وائل للنشر ، عمان الاردن و 2008 .
2. الجعارات ، خالد جال ، معايير التقارير المالية الدولية IFRS & IAS 2007 ، دار اثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الاولى ، 2008 .
3. ديوان الرقابة المالية ، النظام المحاسبي الموحد ، بغداد 1985 .
4. حماد ، طارق عبد العال ، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية ، الدار الجامعية ، 2006
5. كام ، فيرون ، نظرية محاسبية ، ترجمة رياض العبد الله ، الجامعة المستنصرية ، بغداد 2000 .
6. الشيرازي ، عباس مهدي ، نظرية المحاسبة ، الطبعة الاولى ، دار السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع ، الكويت 1990 .

7. القاضي ، حسين و حمدان ، مامون توفيق ، المحاسبة الدولية ، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع ، عمان 2001

ثانيا : الاطاريح

1. عبد الحليم ، صفوان قصي ، الاطار المفاهيمي المحاسبي الدولي و انعكاساته على المعايير المحاسبية الدولية دراسة تحليلية ، رسالة دكتوراه فلسفة محاسبة مقدمة الى كلية الادارة و الاقتصاد في جامعة بغداد 2007 .
2. المستوفي ، حيدر عبد الحسين ، تقويم النظام المحاسبي الموحد في ضوء نظرية المحاسبة و المعايير المحاسبية العراقية و الدولية و رسالة دكتوراه محاسبة مقدمة الى كلية الادارة و الاقتصاد في جامعة البصرة ، 2005 .
3. نجم ، اسماء سهيل ، دور المعايير المحاسبية في تعزيز كفاءة أسواق المال دراسة ميدانية لتفعيل المسار المحاسبي في العراق ، رسالة ماجستير محاسبة ، مقدمة الى كلية الادارة و الاقتصاد جامعة بغداد ، 2008 .

ثالثا : المقالات و المؤتمرات

1. ياسين و زهير خضر ، البعد السياسي لمعايير المحاسبة و المراجعة الدولية ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 11 شباط 2006 .
2. ياسين ، زهير خضر ، القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية و القيمة العادلة مجلة كلية المنصور ، العدد 14 السنة العاشرة 2010 .
3. مزرياتي ، نور الدين ، النظام المحاسبي الجزائري الجديد الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية و تحديات البيئة الجزائرية ، مؤتمر جامعة العلوم التطبيقية في الاردن 2009 .

رابعا : المراجع الاجنبية

1. Adams , Caral A , & Roberts , Clor B , " the international accounting standard committee " , in international accounting . a case approach , MC Eraw , inc 1995 .
2. Amenkiennan ,F,E,accounting in developing countries , aframework for standard setting ,UM research press , Michigonn , 1986 .
3. Iqbal , M.Zafar " international accounting , global perspective ,2nd edition , Thomson hearing ,2001 .
4. Saudagaran , S.Mand digi .J.G economic integration and accounting harmonization options in emerging market , research in accounting emerging economic , Vol 5 (UK) Elsevier science LTD ,JAI pres , 2003 .

.....

