



Accounting treatments for tourism units based on International Financial Reporting Standards (IFRSs)*

Sara Khadir Al-Ju'ani⁽¹⁾, Sinan Zuhair Muhammad Jamil⁽²⁾

University of Mosul - College of Administration and Economics^{(1),(2)}

(1) albdallhsarh17@gmail.com (2) sanan_zuhair@uomosul.edu.iq

Key words:

Tourism units, unified accounting system, International Financial Reporting Standards (IFRSs), accounting treatments.

ARTICLE INFO

Article history:

Received	14 Jul. 2025
Accepted	29 Jul. 2025
Available online	31 Dec. 2025

©2025 THIS IS AN OPEN ACCESS
ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE.
<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



*Corresponding author:

Sara Khadir Al-Ju'ani
University of Mosul

Abstract:

This research aims to examine the possibility of developing accounting treatments specific to tourism units, based on the requirements of International Financial Reporting Standards (IFRSs), while taking into account the reality of the application of the unified accounting system adopted by Iraqi economic units. The importance of the study lies in the specificity of tourism activity, which is characterized by multiple sources of revenue and a variety of services provided, which requires flexible and updated accounting treatments that keep pace with international standards. The research adopted a descriptive and analytical approach and addressed several key topics, including: the suitability of the unified accounting system to the specificity of tourism units, an analysis of current accounting treatments for revenues and expenses, and an assessment of the possibility of these treatments being aligned with IFRS standards. The research results revealed a need to develop accurate accounting treatments for revenues such as laundry, hotel services, entertainment, and others, in accordance with IFRS standards, to accurately reflect the actual performance of tourism units. The research also recommended that relevant authorities (such as the Ministry of Finance or the National Accounting Standards Board) make amendments to the unified accounting system to take into account the specific nature of tourism activity and adopt the principles of recognition, measurement, and disclosure contained in the relevant IFRS standards.

*The research is extracted from a master's thesis of the first researcher.

معالجات محاسبية للوحدات السياحية بالاستناد لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs)*
الباحثة: ساره خضير الجوعاني
جامعة الموصل - كلية الإدارة والاقتصاد
albdallhsarh17@gmail.com

ا.د. سنان زهير محمد جميل
جامعة الموصل - كلية الإدارة والاقتصاد
sanan_zuhair@uomosul.edu.iq

المستخلص

يهدف البحث إلى دراسة إمكان تطوير معالجات محاسبية خاصة بالوحدات السياحية، وذلك استناداً إلى متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs)، مع الأخذ بنظر الاعتبار واقع تطبيق النظام المحاسبي الموحد المعتمد في الوحدات الاقتصادية العراقية. وتكمن أهمية الدراسة في خصوصية النشاط السياحي، الذي يتميز بتعدد مصادر الإيراد، وتنوع الخدمات المقدمة، ما يتطلب معالجات محاسبية مرنة ومحدثة تواكب المعايير الدولية.

واستنتج البحث أن النظام المحاسبي الموحد لا يستوعب بالشكل الكافي طبيعة نشاط الوحدات السياحية، خصوصاً ما يتعلق بتعدد مصادر الإيرادات، الخصومات التعاقدية، برامج الولاء، وعقود الإيجار، ما يؤثر على دقة وموثوقية التقارير المالية المعدة ضمن هذا القطاع، بالإضافة إلى أن هناك حاجة لتطوير معالجات دقيقة لحسابات مثل: إيرادات الغسيل، الخدمات الفندقية، الترفيه، وغيرها، وفقاً لمعايير IFRS، بما يعكس الأداء الفعلي للوحدات السياحية بدقة، وأن الحل لا يكمن في إلغاء النظام المحاسبي الموحد، بل في تطويره ليشمل معالجات جديدة مستندة إلى معايير IFRS، خاصة في القطاعات ذات الطبيعة الخاصة كالسياحة، مما يحقق التكامل بين التوجهات الوطنية والدولية في المحاسبة.

الكلمات المفتاحية: الوحدات السياحية، النظام المحاسبي الموحد، معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs)، المعالجات المحاسبية.

المقدمة:

تشكل الوحدات السياحية جزءاً حيوياً من الاقتصاد، لما لها من دور مؤثر في تنشيط الحركة الاقتصادية، وجذب الاستثمارات، وتحقيق الإيرادات العامة. وبالنظر إلى طبيعة أنشطتها التي تتسم بالتنوع والتعقيد، من حجوزات وإقامات وخدمات ضيافة وتنقل، فإنها تتطلب نظاماً محاسبية دقيقة تعكس واقعها المالي بصورة شفافة وموثوقة، وعلى الرغم من اعتماد النظام المحاسبي الموحد في العديد من الدول العربية لتنظيم العمل المحاسبي في القطاعات المختلفة، إلا أن هذا النظام قد لا يستوعب المستجدات الفنية والمتطلبات الدولية الحديثة في المحاسبة عن الوحدات السياحية، خصوصاً ما يتعلق بالإيرادات المتعددة الأوجه، والخصومات التعاقدية، وبرامج الولاء، وعقود التأجير، والإفصاحات البيئية المرتبطة بالسياحة المستدامة.

في هذا السياق تبرز معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs) بوصفها الإطار المرجعي العالمي لإعداد وعرض القوائم المالية، لما تتضمنه من قواعد مرنة ومحدثة تتلاءم مع خصوصية كل قطاع، ومن ضمنها قطاع السياحة. ومن هنا تنشأ الحاجة إلى دراسة مدى إمكانية مواءمة أو تطوير معالجات محاسبية ضمن النظام المحاسبي الموحد للوحدات السياحية، تستند إلى معايير IFRSs، بهدف تعزيز الشفافية، وتحسين جودة وتوحيد الأسس المحاسبية بما يرفع من كفاءة التقارير المالية ويعزز ثقة المستخدمين.

* البحث مستل من رسالة ماجستير للباحث الأول.

مشكلة البحث:

ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل البحثي الآتي: "هل يمكن وضع معالجات محاسبية تتوافق مع النظام المحاسبي الموحد للوحدات السياحية بالاستناد لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs)؟"

هدف البحث:

- يهدف البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف العلمية، والتي تتمثل فيما يأتي:
1. دراسة الإطار المفاهيمي للوحدات السياحية من خلال تحديد خصائصها التشغيلية والمحاسبية وأثرها في الأنشطة الاقتصادية.
 2. دراسة النظام المحاسبي الموحد المعتمد في العراق، وبيان مدى ملاءمته لطبيعة عمل الوحدات السياحية.
 3. اقتراح معالجات محاسبية ملائمة لواقع الوحدات السياحية العراقية، بما ينسجم مع متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية، وبما يحقق الإفصاح المحاسبي العادل والموثوق.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية الوحدات السياحية إذ تشكل جزءاً حيوياً من الاقتصاد، لما لها من دور مؤثر في تنشيط الحركة الاقتصادية، وجذب الاستثمارات، وتحقيق الإيرادات العامة، وذلك يوجب ان يتم وضع معالجات محاسبية وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية خاصة بطبيعة نشاط الوحدات السياحية على اختلاف أنواعها من وحدات سياحية وفنادق ومنتجعات سياحية... الخ.

منهج البحث:

اعتمد البحث على المنهجين الاستنباطي والاستقرائي في عرض ومناقشة الدراسات والبحوث والمقالات العلمية المنشورة في المجالات العلمية، وكذلك وضع المعالجات بالاستناد للنظام المحاسبي الموحد ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

فرضية البحث:

استناداً لمشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه يمكن صياغة فرضية البحث وكما يأتي: "يمكن وضع معالجات محاسبية تتوافق مع النظام المحاسبي الموحد للوحدات السياحية بالاستناد لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs)".

المحور الأول: الوحدات السياحية

السياحة ظاهرة قديمة نشأت في وجدان الإنسان منذ ظهوره، وقد ارتبط نموها وتطورها بتطور الإنسان والمجتمعات وتطور الصناعات والظواهر الأخرى، ولأسبماً صناعة النقل بكافة فروعها: الجوي والبحري والبري والصناعات الميكانيكية وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات... إلخ، ولقد وردت تعاريف عديدة للوحدات السياحية أبرزها:

عرفت وفقاً لقانون السياحة رقم 14/9/2017 QH في سنة 2017 السياحة هي الأنشطة المتعلقة برحلات الأشخاص خارج مكان إقامتهم المعتاد لمدة لا تزيد عن سنة متتالية لتلبية احتياجات مشاهدة المعالم السياحية أو الترفيه أو التعلم، وأن العمل المحاسبي المتعلق بالوحدات السياحية له خصائص معينة وتنتمي صناعة خدمات الوحدات السياحية إلى مجموعة صناعات التجارة والخدمات، ومن أنواع صناعة خدمات الوحدات السياحية هي (الفنادق، المدينة السياحية، الأنشطة الترفيهية والمدن المائية) (Huyen and Anh, 2023:1376).

الوحدات السياحية هي واحدة من أبرز الوحدات الاقتصادية في العالم، وتتكون هذه الوحدات من وحدات مختلفة مترابطة؛ إذ يوفر قطاع الإقامة أماكن للإقامة للسياح، مثل الفنادق والموتيلات وبيوت الضيافة والمنتجعات، ويوفر قطاع النقل مرافق النقل للسياح، مثل النقل الجوي والبحري والبري، ويساعد قطاع حجز السفر السياح في التخطيط لرحلاتهم، مثل وكلاء السفر ومنظمي الرحلات، ويوفر قطاع المعالم السياحية الأماكن أو الأنشطة التي تهتم السياح، مثل المعالم السياحية والمتاحف والمتنزهات الترفيهية، وقطاع الطعام والشراب. يوفر قطاع الطعام والشراب الطعام والشراب للسياح، مثل المطاعم والمقاهي والحانات (Buswari, 2024:6).

وعرف (الناصر، 2023: 195) وحدات القطاع السياحي بأنها تلك الأماكن المعدة أساساً لاستقبال السياح وتقديم الخدمات الفندقية كالأطعمة والمشروبات التي تُستهلك في المكان نفسه كالمطاعم وكذلك المنشآت التي تتوفر فيها وسائل نقل متخصصة لنقل السياح أو تلك المعدة لاستقبال الضيوف والسياح كالفنادق وتتمثل وحدات القطاع السياحي في (الفنادق والمطاعم والمنتجعات السياحية والمدن الترفيهية والمدن السياحية... الخ).

بعضنا السابق يمكن أن يستخلص الباحثان التعريف كما يأتي:

فالوحدات السياحية هي وحدات اقتصادية مخصصة لتقديم خدمات سياحية متنوعة تشمل (الترفيه، الفنادق، النقل، الطعام)؛ إذ تتمتع هذه الوحدات بخصائص محاسبية خاصة بسبب الطبيعة الموسمية والمتغيرة لأنشطتها وتسجل الإيرادات والمصروفات على أساس الحجوزات المدفوعة مسبقاً أو المؤجلة، مع الاعتراف بالنفقات المرتبطة بتقديم الخدمات عند تحققها وتكون ملكيتها إما خاصة، أو قطاع مختلط أو شركات أو قطاع عام ومن الخصائص المحاسبية لهذه الوحدات هي:

- الإيرادات: تتنوع مصادرها بين الترفيه والفنادق والطعام والنقل ويمكن أن تكون إيرادات مباشرة أو مؤجلة مثل (حجوزات مسبقة بالنزلاء، إيجار الغرف، إيجار القاعات.... الخ).
- المصروفات: تشمل تكاليف التشغيل المباشرة مثل (خدمات النزلاء).
- التكاليف الموسمية: تتأثر بالطلب السياحي وفقاً للمواسم.

ويتمتع هذا المجال بعدد كبير من المقومات الطبيعية والمؤثرات والمغريات التي تمكن الدولة من تصدير السياحة خارج حدودها والانفتاح على الدول الأخرى، وتشمل العديد من المقومات وذكرها كلاً من (كاظم، 2014: 6-7) و(رشيد وسعيد، 2020: 484):

أ. **المقومات الطبيعية:** تُعدّ الإمكانات الطبيعية من أبرز المكونات التي تدعم نشوء وتطور السياحة في أي منطقة، فضلاً عن الموقع الجغرافي والمناخ والمياه والموارد الحيوانية والنباتية وتوفر المعالم الأثرية والمناطق المخصصة للصيد والاصطياف.

ب. **المقومات البشرية:** المقومات البشرية في مجال السياحة كثيرة ومتنوعة، منها تعدد اللغات وإجادتها، واتساع المعرفة والتواصل مع الثقافات والعادات والتقاليد الأخرى، وتوفير الخدمات، فضلاً عن دعم الدولة في توقيع الاتفاقيات والمعاهدات وتقديم التسهيلات والمنح والقروض لبناء القرى السياحية والفنادق.

ت. **مقومات الإعلان:** السياحة الناجحة هي تعبير ملموس عن الإعلان السياحي الناجح وذلك لأبرزيته في تنمية السياحة والإعلان ونشر الأفكار الموجهة بوسائل الاتصال مع أفراد المجتمع المعنيين بهذا الأمر وهذا التوجيه يهدف إلى دفع الحركة السياحية وتنشيطها داخل البلاد ونرى أهمية الإعلان برصد:

- زيادة عدد السياح ونشاط الحركة السياحية.
- خلق تقليد سياحي طويل الأمد.
- التقليل من أهمية الشائعات والاضطرابات السياسية والأخبار السيئة.
- يساهم في نشر المعلومات التي يحتاجها السائح مثل أسماء الأماكن السياحية والتكاليف وغيرها.

ث. **المقومات التاريخية:** يؤدي وجود الحث التاريخي والثقافي والاجتماعي إلى خلق تجمعات بشرية ثبت وجودها بمعرفة المعالم الأثرية التي مثلت ممد زمنية مختلفة من العصر الحجري الأول والعصور اللاحقة التي تمثل اليوم معلماً تاريخياً وموقفاً لوفود السياح بهدف التعرف على حياة الشعوب والاستكشاف والاكتشاف.

ج. **المقومات الدينية:** يمثل العامل الديني عاملاً مهماً في جذب السياح بغرض العبادة والزيارة، ووجود العديد من المعالم والمشاهد والأماكن المقدسة في البلاد يجعل البلاد هدفاً لكثير من السياح بقصد أداء العبادات والتعرف على الديانات الأخرى وأداء مناسك الزيارة نظراً لارتباط المخلوق بالخالق والشعور بالراحة النفسية. تتميز السياحة بتكرارها على مدار العام، وينشأ الطلب عليها من الحاجة الروحية والدينية.

ح. **المقومات الخدمية:** وتشمل (الفنادق، المطاعم، القرى السياحية).

وتتمثل أهمية الوحدات السياحية بأنها تُعد السياحة أحد المحركات الرئيسة للاقتصاد العالمي؛ إذ تتفوق في كثير من الأحيان على القطاعات التقليدية مثل الزراعة والصناعات الغذائية، وحتى في بعض ما تحققه التبادلات النفطية ومن هذا المنطلق حرصت بعض الدول على وضع استراتيجيات شاملة لترويج السياحة بفتح أسواق جديدة فضلاً عن الأسواق التقليدية، بما يضمن استمرارية السياحة على مدار العام وقد شملت هذه الجهود تحسين جودة الخدمات السياحية وتطوير برامج مبتكرة تسهم في إطالة مدة إقامة السائحين، مع التركيز على تسهيل الوصول إلى خدمات عالية الجودة وتطوير البنية التحتية للفنادق والنقل وتُعد السياحة صناعة تصديرية ذات أهمية استراتيجية، مما يجعلها عنصراً حيوياً في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتعزيز التكامل الاقتصادي بين الدول فضلاً عن دورها الذي لا يقل عن دور القطاعات الأخرى في سد العجز في ميزان المدفوعات وتوفير فرص العمل التي تقلل من البطالة وتشغل القوى العاملة، تسهم السياحة بشكل كبير في تحقيق فائض من العملة الصعبة بتشجيع السياحة الأجنبية، ومن الآثار الإيجابية الأخرى للنشاط السياحي تعزيز العلاقات بين الشعوب على المستوى المحلي والدولي، وتطرق العديد من الباحثين والكتاب إلى أهمية السياحة ونذكر منها (عاطف، 2016: 3):

1- الأهمية الثقافية لزيادة المعرفة الإنسانية وحضور المؤتمرات ويطلق عليها السياحة الثقافية وسياحة المؤتمرات.

2- الأهمية الاجتماعية: تكمن أهمية قطاع السياحة من الناحية الاجتماعية فيما يأتي (عبد القادر، 2013: 27):

- زيادة الوعي الثقافي والاجتماعي بمختلف عادات وشعوب الطرف الآخر (السياح).
- زيادة عناية الشعوب المضيفة بعادات وقيم أجدادها وأبائها والحفاظ عليها من الزوال.
- توفر السياحة فرص عمل للكثير من الطبقات العاملة في المجتمع.
- رفع مستوى الشعور بالانتماء الوطني بالتبادل الثقافي والحضاري.
- تحسين نمط حياة الأفراد، وتحسين مستوى معيشتهم مما يخلق التوازن الاجتماعي.

3- الأهمية السياسية: تسهم السياحة في تحسين العلاقات بين الدول.

4- الأهمية البيئية: لا وجود للسياحة دون توفر محيط بيئي ملائم وجاذب للسياح، وبهذا يتزايد الوعي بضرورة العناية بالبيئة وحمايتها من التلوث.

5- الأهمية الاقتصادية: يتولد عنها دخول لمختلف عناصر الإنتاج العاملة في مجالات السياحة، فضلاً عن توفيرها لفرص عمل متنوعة سواء بصفة مباشرة بالعمل في الفنادق، النقل السياحي، مكاتب السفر ومدن التسلية وكذلك زيادة الدخل (شراف وآخرون، 2019: 166).

ويُعدُّ نشاط الوحدات السياحية أبرز الأنشطة تأثيراً على الدخل القومي، وتشمل الوحدات السياحية على أنشطة شركات تنظيم المجموعات السياحية، والنقل السياحي والفنادق والمطاعم، والكازينوهات، والمدن المائية، ويؤدي نشاط الوحدات السياحية إلى (عامر وآخرون، 2010: 4):

- زيادة الدخل من العملات الأجنبية.
 - زيادة فرص العمل وتنشيط العمالة.
 - زيادة الإنفاق السياحي ومضاعفات الإنفاق.
 - إحداث التوازن الاقتصادي والاجتماعي.
- وكذلك يُعدُّ نشاط الوحدات السياحية أحد مصادر زيادة الدخل القومي من العملات الأجنبية؛ إذ تتمثل إيرادات نشاط الوحدات السياحية بما يأتي:
- إيراد تذاكر نقل المجموعات السياحية.
 - إيراد الإقامة السياحية.
 - رسوم دخول المعالم الأثرية والمتاحف.
 - رسوم إيواء النقل السياحي.
 - رسوم حجز الغرف بالفنادق السياحية.

وتُعدُّ الخدمة السياحية من خصائص العرض السياحي ومن الأنشطة غير المادية والملموسة التي يمكن تقديمها بشكل مستقل لإشباع الرغبات والاحتياجات، وتشمل الخدمة السياحية أمور عديدة منها الإقامة في الفنادق والشقق السياحية والمخيمات وتوفير وسائل النقل والاتصالات والترفيه وتنظيم الرحلات وغيرها وتتميز الخدمة السياحية بعدد من الخصائص التي تميزها وهي (كاظم، 2014: 7):

- 1- الاتساق: أي عدم القدرة على فصل الخدمات عن بائعها؛ إذ إنَّ مقدم الخدمة ينتجها في نفس الوقت الذي تقدم فيه.
- 2- المعنوية: أي أنها غير ملموسة ويستحيل على المستهلك تذوقها أو الشعور بها أو رؤيتها قبل شرائها.
- 3- التغير وعدم التشابه (التباين): من المستحيل تحديد إنتاجها أو قياسها سواء كانت مقدمة لمجموعة من البائعين المختلفين أم حق بائع واحد (عبد القادر ورستم، 2018: 182).
- 4- التنوع الكبير في أشكال وأنواع الخدمات السياحية؛ لأنَّ السياح غير متجانسين في العمر والجنسية والقدرة الاجتماعية والمادية (عبد القادر ورستم، 2018: 182).

المحور الثاني: النظام المحاسبي الموحد

طُبِّق النظام المحاسبي الموحد لأول مرة في العراق سنة 1971 على المؤسسة العامة للغزل والنسيج وفي سنة 1972 طبق على مستوى وزارة الصناعة وفي سنة 1977 صدر قرار بتطبيقه على وزارة الزراعة والإصلاح الزراعي ومنذ سنة 1982 طبق النظام المحاسبي الموحد على كافة الوحدات الاقتصادية في القطاعين الاشتراكي والمختلط باستثناء المصارف وشركات التأمين والبلديات التي لها نظام محاسبي خاص بها.

ولقد قدّم العديد من الباحثين والأكاديميين المتخصصين في هذا المجال مجموعة من المفاهيم للنظام المحاسبي الموحد، وسنعرض أبرزها وكما يأتي:

عرفه كل من (جميل وجلو، 2023: 32) بأنه مجموعة من المفاهيم والمصطلحات والأسس والمبادئ والقواعد والإجراءات اللازمة لتبويب وتسجيل وتشغيل المعاملات المالية في مجموعة موحدة من السجلات المحاسبية المستخدمة داخل الوحدة الاقتصادية وفقاً لنظرية القيد المزدوج لغرض بيان نتائج أعمال هذه الوحدات ومراكزها المالية خلال مدة زمنية محددة.

بينما يرى (كنش وجبل، 2023: 211) بأنه نظام يعتمد على مجموعة من الركائز الأساسية العلمية والفنية الضرورية لمساعدة القائمين على فهم النظام المحاسبي الموحد وذلك لتطبيقه في الميدان العملي بنجاح ولا بد ان يستند كل نظام من الأنظمة المحاسبية إلى أطر فكرية ونظرية. **ومما سبق عرضه ترى الباحثة بأن النظام المحاسبي الموحد هو نظام شامل يضم مجموعة من المبادئ، القواعد، والإجراءات التي تنظم تبويب تسجيل وكذلك معالجة العمليات المالية في سجلات موحدة، بهدف تقديم قوائم وتقارير مالية دقيقة تعكس نتائج الأعمال والمركز المالي للوحدة الاقتصادية، مع الأخذ بعين الاعتبار تسهيل التخطيط والرقابة والإدارة الفعالة.** وان الهدف الأساسي للنظام المحاسبي الموحد هو توفير معلومات ملائمة وواضحة ودقيقة بتبويبها وتنظيمها بشكل يساعد على التخطيط واتخاذ القرارات والمتابعة لاداء الوحدات السياحية، فضلاً عن توفير معلومات للرقابة والسيطرة على إيرادات ومصروفات تلك الوحدات، لإظهار نتيجة النشاط والمركز المالي بشكل دقيق، فضلاً عن توفر معلومات للمساعدة في تتبع الأصول والالتزامات للمحافظة على أصول هذه الوحدات، ومن ثم فإن الهدف الأساسي للنظام هو توفير معلومات ملائمة للمستخدمين الداخليين والخارجيين باستحداث تبويبات جديدة تلائم الوحدات السياحية كون النظام المعمول به حالياً لا يلبي احتياجات الوحدات السياحية ويطبق على جميع الوحدات عدا الوحدات غير الهادفة للربح أي لا يوجد نظام خاص بالوحدات السياحية؛ إذ تبوّب الحسابات بصورة غير نظامية.

ويُطبق النظام المحاسبي الموحد في العديد من المؤسسات والمنشآت وكما يأتي:

- 1- يطبق النظام المحاسبي الموحد على الوحدات الاقتصادية في القطاع العام التي تتعامل على اسس اقتصادية وادارات ذاتية التمويل (الشبيبي، 2018: 67).
- 2- تُستثنى الوزارات والدوائر التي تُعدّ موازاناتها جزءاً من الموازنة العامة للدولة والمصارف وشركات التأمين من تطبيق النظام المحاسبي الموحد باعتبار أن لها نظام محاسبي موحد خاص بها، كما تُستثنى دوائر البلديات باعتبار أن لها نظام محاسبي موحد خاص بها (جميل والصفار، 2021: 67).

باستعرضنا لنطاق تطبيق النظام المحاسبي الموحد في العراق نرى بان هذا النظام يطبق على جميع الوحدات الصناعية والانتاجية والخدمية عدا الوحدات غير الهادفة للربح؛ إذ تبين لنا بأنه لا يوجد هناك نظام خاص بالوحدات السياحية وان الدليل المحاسبي في النظام المحاسبي الموحد الحالي لا يشمل جميع الحسابات التي تحتاجها الوحدات السياحية ومنها الفنادق والمدن المائية والترفيهية.

وتتمثل سمات النظام المحاسبي الموحد بكل ممّا يأتي:

أولاً: الشمولية:

وتشير الشمولية إلى التغطية الكاملة لجميع الأنشطة المالية للوحدات الاقتصادية من الإيرادات والمصروفات إلى الموجودات والمطلوبات؛ إذ توثّق جميع العمليات المالية (ديوان الرقابة المالية الاتحادي، 2024: 1).

ثانياً: البساطة والمرونة في التطبيق:

تخفيض العبء المحاسبي عن الوحدات المستخدمة للنظام مع الحفاظ على إمكانية تأمين كافة البيانات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة (رمو وهبه، 2021: 51).

وهناك العديد من المزايا التي يتميز بها النظام المحاسبي؛ إذ تطرق العديد من الكتاب والباحثين إلى هذه المزايا ومنها ما يأتي:

أولاً: المرونة: يتميز النظام المحاسبي الموحد بمرونة التطبيق على كافة الوحدات والقطاعات الاقتصادية مهما اختلفت أحجامها وأشكالها القانونية، وتتضمن إمكانية إدخال بنود محاسبية جديدة

كلما لزم الأمر، وكذلك إمكانية مراجعتها على مُدد زمنية متتالية لغرض تطويرها وتكييفها مع المتغيرات الجديدة في الجوانب الاقتصادية (العامري، 2023: 21).

ثانياً: **اعتماد نظام الترقيم العشري**: يعتمد نظام الترقيم العشري والتصنيف التسلسلي المنطقي والتصنيف المتجانس لحسابات الدليل وذلك بهدف التخطيط والمتابعة والرقابة (جميل ويوحنا، 2023: 168).

ثالثاً: **القابلية للتطبيق**: يجب تطبيق النظام بكافة أحكامه من تاريخ إقراره ودخوله حيز التنفيذ كقانون ملزم (جميل ويوحنا، 2023: 168).

رابعاً: **الانسجام**: يتميز النظام المحاسبي الموحد بخاصية الانسجام الواضح بين الأساليب والقواعد المحاسبية المتبعة في فروع المحاسبة الأخرى مثل المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، والمحاسبة الزراعية، ومحاسبة التكاليف (العامري، 2020: 14).

وتتطلب عملية تبني أي نظام أن يركز على مجموعة من المقومات الأساسية والركائز المحددة مسبقاً، التي تضمن قدرة النظام على أداء الوظائف والمهام المطلوبة منه بكفاءة. ويعتمد النظام المحاسبي الموحد على أربعة مقومات أساسية لا يتخلل عنها، وهي: (المجموعة المستندية، المجموعة الدفترية، الدليل المحاسبي، التقارير والقوائم المالية).

المحور الثالث: معايير الإبلاغ المالي الدولية

لقد صار التبنّي الدولي لاستخدام معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدوليّة منذ عام 2005 سمة مميزة لاقتصاديات الأعمال في أغلب دول العالم ووسيلة مُميّزة لتطوير مهنة المحاسبة وتطبيقاتها؛ إذ يُسهّم تطبيق هذه المعايير في الدولة في خلق بيئة مهنية مناسبة لتحسين الممارسات المحاسبية بما ينسجم مع النظم المحاسبية المتقدمة في دول العالم التي تبنت معايير الإبلاغ المالي الدوليّة IFRSs، وينعكس ذلك بشكل مباشر وغير مباشر في إظهار حالة الاقتصاد الوطني وارتباطاته بالاقتصاد الدولي، باعتبار أن المحاسبة هي لغة الأعمال ووسيلة للتواصل والفهم والتعبير عن أنشطتها المختلفة، ولعل العراق من الدول القليلة التي لم تتبّع نهج تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدوليّة بشكل واضح، على الرغم من الدعوات التي أطلقها المختصون والباحثون والمهتمون بالشؤون المحاسبية والمالية داخل الدولة وفي حين تنادي الهيئات المهنية والأكاديمية العراقية المتخصصة بضرورة التحول في التطبيقات المحاسبية من المعايير المحلية (قواعد المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة والتدقيق العراقية والنظام المحاسبي الموحد) إلى معايير الإبلاغ المالي الدوليّة IFRSs في العراق، أي أنّ العديد من الشركات العراقية في الوحدات الاقتصادية لا تستخدم المعايير المحاسبية الدوليّة في تطبيقاتها، على الرغم من وجود إشارات في القوانين العراقية إلى استخدامها لتلك المعايير.

وتأسست لجنة معايير المحاسبة الدوليّة (IASB) في عام 1973 على اثر اتفاق بين المعاهد والجمعيات المهنية الرائدة في كل من (المكسيك، اليابان، كندا، استراليا، هولندا، فرنسا، أيرلندا، المملكة المتحدة، ألمانيا، الولايات المتحدة الأمريكية) وكان الهدف من ذلك إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدوليّة ودعم قبولها والالتزام بها فضلاً عن تعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وهي الجهة أو الهيئة التي تتولى مسؤولية إصدار بيانات عن أصول المحاسبة الدوليّة باسمها وقد قامت بإصدار 41 معيار محاسبي دولي لغاية عام 2000؛ إذ بدأ إصدار المعايير المحاسبية الدوليّة منذ عام 1973 من لجنة معايير المحاسبة الدوليّة (IASB) التي مقرها في لندن التي أصدرت 41 معيار محاسبياً دولياً وفي عام 2000 أعيدت هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدوليّة والنظام الأساسي لها وغيّرت تسميتها إلى مجلس معايير المحاسبة الدوليّة (IASB) الذي عدّ منذ عام 2001 هو المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدوليّة بدلاً من لجنة معايير المحاسبة الدوليّة كم وتبني مجلس معايير المحاسبة الدوليّة كافة المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدوليّة (الدوري وجواد، 2023: 164)، وفي عام 2002 وافق الاتحاد الأوروبي (EU)

على أنه بدءاً من 1 يناير 2005 سيطبق معايير الإبلاغ المالي الدولية IERSs على الحسابات الموحدة للشركات المدرجة في الاتحاد الأوروبي مما أدى إلى إدخال معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs إلى العديد من الكيانات الكبيرة وحدثت دول أخرى حذو الاتحاد الأوروبي منذ ذلك الحين (مشكور، 2021: 11).

وأورد الباحثون والمختصون في العلوم المحاسبية العديد من التعاريف التي توضح لنا معنى ومضمون معايير المحاسبة الدولية وستقوم الباحثة باستعراض بعضها منها وكما يأتي:
إذ عرفها (جميل ويوحنا، 2023: 164) على أنها "المعايير والتفسيرات الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إذ تشمل معايير الإبلاغ المالي الدولية ومعايير المحاسبة الدولية وتفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي".

وعرفها كل من (محمد والمعيني، 2024: 57) ويمكن أن يؤخذ بمفهومه الضيق بأنها ترقيماً جديداً لمعايير المحاسبة الدولية لتمييزها عن بعضها البعض اما المفهوم الواسع لمعايير الإبلاغ المالي الدولية تعد تطوراً وامتداداً طبيعياً لمضمون ومحتوى ما صدر ويصدر من معايير المحاسبة ولجنة تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية وفي مجال العلاقة بين القياس المحاسبي والإبلاغ فإن الإبلاغ المالي يعد وظيفة محاسبية مميزة لاحقة تلي وظيفة القياس؛ إذ لا فائدة كبيرة من القياس بدون إبلاغ.

مما سبق ذكره يمكننا القول إن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بأنها مجموعة من القواعد والمبادئ التوجيهية التي تهدف إلى تنظيم العمل المحاسبي من القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي للشركات والمؤسسات بهدف تحقيق الشفافية والاتساق لإعداد بيانات مالية أكثر دقة ووضوح، وتستخدم هذه المعايير لتوحيد الممارسات المحاسبية عالمياً مما يسهل التحليل واتخاذ القرارات المالية على مستوى الشركات والدول.

وتأتي أهمية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs من دورها في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي لتوفير معلومات مالية ملائمة تركز إلى حقائق أعدت على أسس علمية ومعروضة في القوائم المالية لمساعدة المستخدمين الداخليين والخارجيين في ترشيد القرارات في وأن اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs يعد ملائماً ومهماً للأسواق المالية والشركات الدولية (جميل ويوحنا، 2023: 165)، وذكر كلاً من (عياش وآخرون، 2023: 134)

أهمية المعايير والحاجة إليها ومنها ما يأتي:

- إعداد ونشر معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) التي يسترشد بها عند إعداد القوائم المالية، والعمل لحصولها على القبول الدولي وتطبيقها عالمياً.
- زيادة التنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية والتحسينات التي ترتبط بإعداد وعرض القوائم المالية.
- يسهم في النمو الاقتصادي بمساعدة المستثمرين على تحديد الفرص والمخاطر في جميع أنحاء العالم، ومن ثم تحسين تخصيص رأس المال (الصفار، 2022: 35).
- ان استخدام لغة محاسبية واحدة وموثوقة يقلل من تكلفة رأس المال ويقلل من تكاليف إعداد التقارير الدولية للشركات (الصفار، 2022: 35).

وقد شهدت السنوات الأخيرة عناية متزايدة من المنظمات والجهات المهنية بإعداد وتطوير المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، بهدف تلبية احتياجات كافة الأطراف المعنية، بما في ذلك المستثمرون الحاليون والمحتملون ومتخذي القرارات سواء كانوا داخليين أم خارجيين فضلاً عن المهنيين المحاسبين وقد بذلت هذه الجهات ولا تزال جهوداً كبيرة لتحقيق التوحيد والتقارب في نتائج الأعمال المنعكسة في البيانات المالية بأنواعها سواء كانت تجارية أم إنتاجية أم صناعية أم خدمية وكان للوحدات السياحية ولاسيماً الفنادق وشركات مدن الألعاب السياحية والاستثمارية نصيب كبير من هذه الجهود والتوجهات وضرورة تطبيقها والالتزام بها؛ إذ ركز

القائمون على إعداد المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية على تلبية احتياجات هذه الوحدات على المستوى العالمي، ومن أجل توضيح المشكلة التي نسعى لحلها في هذه الدراسة ستقوم الباحثة بالتركيز على المعايير التي ترتبط بشكل مباشر بها وكما يأتي:

1. المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 18 العرض والإفصاح في القوائم المالية.
 2. المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 13 القيمة العادلة.
 3. معيار المحاسبي الدولي IAS 2 المخزون.
 4. معيار المحاسبة الدولي IAS 7 التدفقات النقدية.
 5. معيار المحاسبة الدولي IAS 16 الممتلكات والألات والمعدات.
- وبعد استعراض معايير المحاسبة الدولية (IASs) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs) التي لا تزال سارية المفعول حتى اليوم، ركّز على المعايير التي تُسهم في توضيح معالجة مشكلة الدراسة الحالية، وبذلك يمكننا إدراك أهمية وضرة التزام الوحدات السياحية، ولاسيما الفنادق مدن الألعاب السياحية والاستثمارية، بتطبيق متطلبات هذه المعايير؛ إذ يؤدي هذا الالتزام إلى إعطاء طابع مميز للبيانات المالية الصادرة عن هذه الوحدات، ممّا يعزز مصداقيتها وجودتها.

المحور الرابع: المعالجات المحاسبية للوحدات السياحية

لتحقيق تكامل مقومات الأنظمة المحاسبية بمختلف أنواعها، لا بد من المرور بمجموعة من العمليات التشغيلية التي يُطلق عليها "المعالجات المحاسبية". تعتمد هذه العمليات بشكل أساسي على الدليل المحاسبي، الذي يسهم بشكل كبير في تقليل العبء على المحاسبين، ويعمل كمرشد لهذه العمليات.

وتعد المعالجات المحاسبية من النقاط الرئيسة المُميّزة التي يجب أن يُعيرها المحاسب عناية كبير وذلك كونها تُمثّل مجموعة من الإجراءات والخطوات التي تتبعها الوحدة الاقتصادية في تسجيل المعاملات المالية، بهدف تقديم صورة دقيقة عن الأداء المالي، وتعزيز الشفافية والمصداقية في إعداد التقارير المالية، وهي كما يأتي:

أولاً: حساب الموجودات (1) ويندرج تحت حساب الموجودات حسابات فرعية عديدة ومنها:

- **حساب الموجودات الثابتة الأصول غير المتداولة (11):** الذي يتميز بطبيعته المدينة، فعند الشراء أو الزيادة، يُسجل في الجانب المدين، بينما عند النقصان، يُسجل في الجانب الدائن؛ إذ تُصنّف الزيادة أو الشراء في الجانب المدين، في حين يُسجل النقصان في الجانب الدائن، وينطبق الأمر ذاته على الحسابات (12)، (15)، (16)، و(17)، فعلى سبيل المثال، عند شراء موجود ثابت معين، يُبوّب على النحو الآتي:

من حـ / أراض سياحية 11111

إلى حـ / نقدية بالصندوق 1341

- **حساب الإنفاق الرأسمالي:** يُصنّف ضمن الأصول غير المتداولة ويستخدم في حال كان الموجود الثابت يستغرق الحصول عليه أكثر من سنة، وكان يسمى سابقاً (مشتريات تحت التنفيذ) وفي الوقت الحالي ووفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs سمي بالإنفاق الرأسمالي، وهذا الحساب يُسجل فيه جميع النفقات التي ستقوم الوحدة الاقتصادية بإنفاقها خلال مُدة إنشاء الموجود الثابت كحساب وسيط، وعندما الموجود الثابت يصير جاهز للاستخدام بعد سنتين أو أكثر يقل هذا الحساب بجعله دائماً وجعل حساب الموجود الثابت الجاهز للاستخدام مديناً ويحمل الرمز (12) ويمثل كافة الاستثمارات التي تُنفق على إنشاء أو تطوير الوحدات السياحية قبل بدء تشغيلها مثل بناء فنادق سياحية، مطاعم سياحية، منتجعات والدور السكنية السياحية، وتكون المعالجة كالآتي:

عند الإنفاق على مشروع تكاليف بناء الفنادق، الدور السياحية، المنتجات، المطاعم
السياحية فيبوب الحساب بالتبويب الاتي عندما يُدفع نقداً أو بشيك
من حـ / الإنفاق الرأسمالي / منشآت ومجمعات سكنية سياحية 12123 ... للسنة الأولى
إلى حـ / نقدية بالصندوق 1341
وكذلك بالنسبة للسنة الثانية

من حـ / الإنفاق الرأسمالي / منشآت ومجمعات سكنية سياحية 12123 ... للسنة الثانية
إلى حـ / نقدية بالصندوق 1341
اما في حالة كان الدفع بالأجل فيبوب كما يأتي:

من حـ / الإنفاق الرأسمالي / منشآت ومجمعات سكنية سياحية 12123

إلى حـ / الذمم الدائنة 2121

وعند اكتمال إنشائها يُحوّل إلى الأصول الثابتة ويكون القيد المحاسبي كما يأتي:

من حـ / منشآت ومجمعات سكنية سياحية 11123

إلى حـ / الإنفاق الرأسمالي / منشآت ومجمعات سكنية سياحية 12123

أما بالنسبة لحساب الاندثار للموجودات الثابتة فتحصل على أساس نسبة مئوية من المبلغ
الإجمالي لتكلفة حساب الإنفاق الرأسمالي / منشآت ومجمعات سكنية سياحية

من حـ / اندثار الإنفاق الرأسمالي - منشآت ومجمعات سكنية سياحية 3713

إلى حـ / مخصص الاندثار المتراكم للإنفاق الرأسمالي - منشآت ومجمعات

سكنية سياحية 228

- **حساب الأصول المتداولة (الموجودات المتداولة) (13):** ويتميز بطبيعته المدينة، فعند الشراء
أو الزيادة، يُسجل في الجانب المدين، بينما عند النقصان، يُسجل في الجانب
الدائن؛ إذ تُصنّف الزيادة أو الشراء في الجانب المدين، في حين يُسجل النقصان في الجانب
الدائن وعلى سبيل المثال لا الحصر في الوحدات السياحية مثل الفنادق والمنتجات يُعد حساب
مخزون البياضات والمفروشات ويحمل الرمز 13114 جزءاً من المخزون المستخدم لتقديم
الخدمات الفندقية وهو من الحسابات المستحدثة وعند الشراء يسجل القيد الاتي:

من حـ / مخزون البياضات والمفروشات 13114

إلى حـ / نقدية بالصندوق 1341

أو إلى حـ / الذمم الدائنة 2121

وهكذا بالنسبة لبقية المعالجات...

ثانياً: المطلوبات (2): ويقسم هذا الحساب إلى قسمين وهما كالاتي:

- **المطلوبات:** يتميز هذا الحساب بطبيعته الدائنة، فعند الزيادة، يُسجل في الجانب الدائن، بينما
عند النقصان، يُسجل في الجانب المدين ويحمل الرمز (21) ويتفرع إلى (211) المطلوبات
غير المتداولة و(212) المطلوبات المتداولة و(213) المطلوبات الأخرى.

- **حقوق الملكية:** يتميز هذا الحساب بطبيعته الدائنة، فعند الزيادة، يُسجل في الجانب الدائن، بينما
عند النقصان يُسجل في الجانب المدين، ويحمل الرمز (22)، ويُعد من أبرز الحسابات التي
تتميز به الوحدات الاقتصادية، لما له دوراً أساسياً في اتخاذ القرارات المالية والاستثمارية؛ إذ
يعكس هذا الحساب قيمة الشركة الفعلية للملاك، ويتكون من رأس المال والأرباح المحتجزة
والاحتياطيات وكذلك الأسهم العادية والممتازة، وستقوم الباحثة بمعالجة الحسابات المستحدثة
فقط ومنها:

❖ **حساب فائض إعادة تقييم الأصول الذي يحمل الرمز (2251)** يتميز هذا الحساب بطبيعته
الدائنة، ويسجل ضمن حقوق الملكية في الدخل الشامل الآخر، ففي حال زيادة القيمة الدفترية
للأصل مقارنةً بالقيمة العادلة بعد تقييمها فتسجل هذه الزيادة في ثبت الدخل الشامل ضمن

حقوق الملكية بحساب فائض إعادة التقييم اما في حالة انخفاض قيمة الأصل المعاد تقييمه في مدة لاحقة عندها يحمل حساب فائض إعادة التقييم بقيمة انخفاض الاصل بجعله مديناً، اما عند تجاوز قيمة الانخفاض في رصيد فائض إعادة التقييم للأصل أي عندما يصير رصيده صفر يُعترف بالانخفاض على أنه خسارة في ثبوت الدخل، ويحول حساب فائض إعادة التقييم لحساب الأرباح المحتجزة عندما يتخلص من الأصل ببيعه أو إلغاء الاعتراف به وكما يأتي:

✓ عند زيادة قيمة الأصل بعد التقييم

من حـ / اللوندي 11132

إلى حـ / فائض إعادة تقييم اللوندي 2251132

✓ عند بيع الأصل والتخلص منه

من حـ / فائض إعادة تقييم اللوندي 2251132

إلى حـ / الأرباح المحتجزة 223

✓ في حالة انخفاض قيمة الأصل بعد التقييم ورصيد الفائض صفر يسجل القيد الاتي:

من حـ / خسائر اللوندي 51132

إلى حـ / اللوندي 11132

✓ اما في حالة انخفاض قيمة الأصل المعاد تقييمه وهناك رصيد في حساب فائض إعادة التقييم يُسجل القيد الاتي:

من حـ / فائض إعادة تقييم اللوندي 2251132

إلى حـ / اللوندي 11132

ثالثاً: الاستخدامات (المصاريف):

الذي يتميز بطبيعته المدينة، فعند الزيادة، يُسجل في الجانب المدين، بينما عند النقصان، يُسجل في الجانب الدائن؛ إذ تُصنّف الزيادة الجانب المدين، في حين يُسجل النقص في الجانب الدائن الذي يحمل الرمز (3)، ونظراً لطبيعة نشاط الوحدات السياحية على تقديم الخدمات للزلاء والسياح، تزداد أهمية هذا الحساب في تلك الوحدات وتمثل التكاليف التي تتحملها الوحدة مقابل تقديم الخدمات للآخرين لتوليد الإيرادات خلال مدة معينة، تُسجل المصاريف وفقاً لمبدأ الاستحقاق في المدة التي تحققت فيها بغض النظر توقيت الدفع وذلك تماشياً مع معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs ، وكما في الأمثلة الآتية:

من حـ/ نفقات النقل والايغاد واتصالات 3411

حـ/ نقل السياح (الزلاء) 34113

إلى حـ/ النقدية بالصندوق 1341

من حـ/ الخدمات الموداة للزلاء المقيمين 3417

الساونا 34171

المسبح 34172

الغسل والكي 34173

وجبات الإفطار 34174

صالات رياضية والنوادي الصحية 34175

إلى حـ/ النقدية بالصندوق 1341

رابعاً: الإيرادات (المواد)

ويتميز بطبيعته الدائنة، فعند الزيادة، يُسجل في الجانب الدائن، بينما عند النقصان، يُسجل في الجانب المدين؛ إذ تُصنّف الزيادة الجانب الدائن، في حين يُسجل النقص في الجانب المدين الذي يحمل الرمز (4)، وتُسجل الإيرادات وفقاً لمبدأ الاستحقاق في المدة التي تحققت فيها بغض النظر توقيت الدفع وذلك تماشياً مع معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs وكما في الأمثلة الآتية:

من حـ/ النقدية بالصندوق 1341
إلى حـ/ إيراد اللوندي 4213
إيراد الغسيل والتجفيف 42131
إيراد المكوى 42132
من حـ/ النقدية بالصندوق 1341
إلى حـ/ إيراد النزلاء 4141
الجدول التالي يوضح الفرق ما بين المعالجات المحاسبية وفق النظام المحاسبي الموحد
والمعالجات المحاسبية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs.

اسم الحساب	المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي الموحد	المعالجة المحاسبية وفق IFRSs	الفرق بين المعالجتين
الموجودات الثابتة (المنتجات السياحية، الساونا، أجهزة اللوندي)	تُسجل بالتكلفة التاريخية وتندثر بنسبة موحدة حسب تعليمات ثابتة، ولا يُعاد تقييمها إلا في حالات نادرة.	يتم الاعتراف بها بالتكلفة أو إعادة التقييم (IAS16)، ويُعاد تقييم الأصل دورياً وقد يُقاس بالقيمة العادلة (IFRS13).	المعالجة المحاسبية وفق المعايير تسمح بإعادة التقييم لتحديث قيمة الأصل، بينما النظام الموحد يعتمد على التكلفة التاريخية دون مرونة.
الانفاق الرأسمالي	يسجل ضمن حساب 12 كأصل غير متداول حتى يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام ثم يحول إلى الموجودات الثابتة.	يُعالج كأصل تحت الإنشاء ويُحْمَل فقط بالنفقات القابلة للرسلة (IAS 16)، ويُحوّل عند الجاهزية للاستخدام.	المعالجة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية تقدم معالجة تفصيلية للنفقات الرأسمالية مع تقييم دوري، بينما النظام الموحد يعتمد التثبيت المباشر.
الاندثار	يُحسب كنسبة من تكلفة الموجود الثابت ويؤوب بحساب انثار/ مخصص الاندثار المتراكم.	يُحسب بناءً على العمر الإنتاجي والقيمة القابلة للاستهلاك مع مراجعة دورية (IAS 16) عند إعادة تقييم الموجود الثابت.	المعايير تكون أكثر دقة وتسمح بمراجعة العمر الانتاجي ومراعاة القيمة المتبقية من الموجود الثابت.
فائض اعادة تقييم الأصول	لا يظهر هذا الحساب لان الأصل يسجل بالتكلفة التاريخية للأصل الثابت.	عند إعادة تقييم الأصل الثابت وفقاً لمعاري (IAS16) و (IFRS13) وعند زيادة القيمة الدفترية للأصل مقارنة بالقيمة العادلة تسجل الزيادة بهذا الحساب.	المعالجة وفق النظام المحاسبي لا تسمح باستخدام الفائض في التوزيع أو ترحيله للأرباح بينما وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية تعالج وفق القيمة العادلة للأصل وتسمح لتحويل التدرجي للفائض إلى الأرباح المحتجزة.
الإفصاح والشفافية	يعتمد على نماذج موحدة ولا يُفصح كثيراً عن التقديرات والسياسات المحاسبية.	يُلزم بالإفصاح الكامل عن السياسات المحاسبية والتقديرات والافتراضات المؤثرة وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS18).	معايير الإبلاغ المالي الدولية توفر شفافية أعلى وإفصاحاً موسعاً يعزز من موثوقية البيانات المالية.

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. إن النظام المحاسبي الموحد لا يستوعب بالشكل الكافي طبيعة نشاط الوحدات السياحية، لان دليل النظام المحاسبي الموحد المطبق حالياً لا يشمل جميع الحسابات التي تحتاجها الوحدات السياحية خصوصاً ما يتعلق بتعدد الموجودات الثابتة لدى تلك الوحدات ومنها

- (المنتجات السياحية، المسبح، الساونا، أجهزة اللوندرى)، بالإضافة الى مصادر الإيرادات، الخصومات التعاقدية، برامج الولاء، وعقود الإيجار، ما يؤثر على دقة وموثوقية التقارير المالية المعدّة ضمن هذا القطاع
2. هناك حاجة لتطوير معالجات دقيقة لحسابات مثل: إيرادات الغسيل، الخدمات الفندقية، الترفيه وغيرها، وفقاً لمعايير IFRS، بما يعكس الأداء الفعلي للوحدات السياحية بدقة.
3. أن الحل لا يكمن في إلغاء النظام المحاسبي الموحد، بل في تطويره ليشمل معالجات جديدة مستندة إلى معايير IFRS، خاصة في القطاعات ذات الطبيعة الخاصة كالسياحة، مما يحقق التكامل بين التوجهات الوطنية والدولية في المحاسبة.

ثانياً: التوصيات

1. ضرورة قيام الجهات المعنية (مثل وزارة المالية أو مجلس المعايير المحاسبية والرقابية) بإجراء تعديلات على النظام المحاسبي الموحد، بما يراعي خصوصية النشاط السياحي، ويعتمد أسس الاعتراف والقياس والإفصاح الواردة في معايير IFRS ذات الصلة.
2. ضرورة تطوير الكوادر المحاسبية العاملة في القطاع السياحي عبر برامج تدريبية متخصصة تركز على تطبيقات IFRS، وخاصة ما يتعلق بقياس الإيرادات، عقود الخدمات، والإفصاح المالي، لتعزيز فهمهم وتطبيقهم للمعايير الحديثة بكفاءة.
3. ضرورة اتباع مقاربة مزدوجة تعتمد على المحافظة على الهيكل العام للنظام المحاسبي الموحد مع إمكانية دمج المعايير الدولية كإطار مرجعي تكميلي في المجالات التي تتطلب مرونة أو معالجة متقدمة، وخصوصاً في الوحدات ذات الأنشطة المعقدة كالمنشآت السياحية.

المصادر:

1. جميل، الصفار، سنان زهير محمد، (2021)، نور عبد السلام خليل، انعكاسات تبني معيار المحاسبة الدولي (IAS16) على النظام المحاسبي الموحد دراسة تطبيقية على معاونيه السمنت الشمالية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 56.
2. جميل، يوحنا، سنان زهير محمد، براء منير، (2023)، إثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي "IAS1" عرض القوائم المالية على مخرجات النظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (19)، العدد (61)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
3. الدوري، جواد، عمر علي، الزهراء كاظم، (2023)، دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في تحسين نتائج تقييم الأداء المصرفي: دراسة تحليلية مقارنة في مصرف بغداد، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد الرابع، العدد (2).
4. ديوان الرقابة المالية الاتحادي، (2024)، النظام المحاسبي الموحد وفق معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، بغداد.
5. رشيد، سعيد، خمي ناصر، نذير محمد، (2020)، أثر النشاط السياحي وبعض متغيرات الاقتصاد الكلي في النمو الاقتصادي في إقليم كردستان العراق، مجلة علمية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية، المجلد (5)، العدد (4)، أربيل، كردستان، العراق.
6. رمو، وحيد وهبه حسين، (2021)، مدى ملائمة المعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد للتعامل مع متطلبات الإجراءات الخاصة في ظل الاوبئة والجوائح دراسة تحليلية استطلاعية لآراء عينة من الاكاديميين والمهنيين، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (4) العدد (56).
7. شراف، عقون، وآخرون، (2019)، التجربة التونسية في صناعة السياحة، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد (6) العدد (1)، بحث منشور.

8. الشبيبي، نزار معن عبد الكريم، (2018)، تصميم إطار لنظام محاسبي للتطبيق في الكليات الاهلية العراقية في ضوء الممارسات الدولية، مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية لنيل شهادة المحاسب القانوني، جامعة بغداد، العراق.
9. الصفار، نور عبد السلام خليل، (2022)، تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs على مخرجات النظام المحاسبي الموحد في العراق بالتطبيق على الشركة العامة للسمنت الشمالية، رسالة ماجستير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
10. عاطف، هاني، (2016)، محاسبة شركات السياحة، دار الكتب والوثائق القومية.
11. عامر واخرون، أحمد حسن، (2010)، المحاسبة في قطاع السياحة، كلية التجارة، مطبعة جامعة عين الشمس.
12. العامري، سعود جايد مشكور، (2020)، النظام المحاسبي الموحد (اظر نظرية وتطبيقات عملية)، الطبعة الثانية.
13. العامري، سعود جايد مشكور، (2023)، النظام المحاسبي الموحد (اظر نظرية وتطبيقات عملية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر.
14. عبد القادر، روستم، نهاد خالد، كاوه محمد، (2018)، الجودة ودورها في إدارة السياحة كأحد مصادر التمويل في إقليم كردستان العراق، مجلة جامعة التنمية البشرية.
15. عبد القادر، عوينان، (2013)، السياحة في الجزائر الإمكانيات والمعوقات (2000-2025) في ظل الاستراتيجية السياحية الجديدة للمخطط التوجيهي للهيئة السياحية SDAT2025، أطروحة دكتوراه منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر.
16. عياش وآخرون، مهند عباس، (2023)، إثر تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs) على أجور التدقيق، مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية (EASJ)، المجلد (2)، العدد (4)، كلية الإدارة والاقتصاد/ الجامعة العراقية، بحث منشور.
17. كاطع، سحر كريم، (2014)، المنظور الاستراتيجي لقطاع السياحة في العراق، المؤتمر العلمي الثالث لكلية الإدارة والاقتصاد جامعة القادسية، بحث منشور.
18. كنش، جبل، راند شايل، علاء معاذ، (2023)، مدى توافق النظام المحاسبي الموحد العراقي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 وأثره في القوائم المالية دراسة حالة- شركة مصافي الجنوب، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد (58)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة.
19. مشكور، سعود جايد، (2021)، المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومعايير الإبلاغ المالي (IFRS) أطر نظرية وتطبيقات عملية، الطبعة الأولى.
20. الناصر، عماد بن محمد، (2023)، مدى تطبيق المحاسبة الخضراء وتحدياتها في منشآت القطاع السياحي (دراسة مسحية على المملكة العربية السعودية)، مجلة كلية السياحة والفنادق / جامعة مدينة السادات، المجلد (7) العدد (1/1).
21. Buswari, Muhammad, (2024), The Complete Guide to The Tourism Industry Strategies and Competencies to Become a Successful Tourism Entrepreneur and Manager.
22. Huyen, Anh, Vu the Ngoc, Nguyen Hoai, (2023). Accounting in Tourism Services Enterprises, International Journal of Advanced Multidisciplinary Research and Studies.