

## صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية في ظل اختلاف المتغيرات البيئية أفكار مطروحة وآراء مقترحة

أ. عبد الفتاح أمين حسن أ. م. د. ثائر صبري محمود الغبان أ. م. د. بشرى نجم عبد الله المشهداني  
جامعة بغداد- كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة

### المقدمة ومنهجية البحث

تتفق أغلب الأدبيات ومنها المحاسبية، بأن الخطوة الأولى في وضع وتقييم أي نظام إداري أو محاسبي هي في صياغة أهداف ذلك النظام لما لذلك من أهمية في توفير معيار للحكم على كفاءة التطبيق من عدمه.

وتعرف الأهداف بأنها (النهايات التي تعمل أو توجه النشاطات باتجاهها أو هي النهايات التي تطمح النشاطات تحقيقها). (1) ..

كما تعرف أيضا بأنها (الأغراض المحددة التي يجب أن تتحقق في تاريخ معين). (2) ..، ويتفق مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وهو أحد أهم الجهات المهمة بتنظيم مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية مع التعريفين أعلاه، حيث أورد المجلس في سنة 1974 تعريفاً للهدف بأنه (ذلك الشيء الذي توجه نحوه الجهود وهو نهاية النشاط أو العمل). (3) ..

وتنبع أهمية الأهداف سواء كانت على مستوى الفرد أو المنظمة أو أي كيان اجتماعي آخر من كونها العامل الموجه لما سوف يتخذ من قرارات، فقرارات الأفراد وسياسات الشركات المتعلقة بنشاطاتها الرئيسية لا بد أن توجه نحو تحقيق تلك الأهداف، وأيا كانت هذه الأهداف، يجب صياغتها بصورة واضحة لأن الفشل في ذلك ينتج عنه فشل في اتخاذ القرارات الصحيحة، بالإضافة إلى أن عملية تحديد الأهداف تسهم في وضع معايير للأداء، وبدون وجود أهداف واضحة، لا يمكن التصور بأن أي فرد أو مجموعة من الأفراد يمكن أن ينجزوا أعمالهم بكفاءة وفعالية، بمعنى أنه من الواجب أن يتم تحديد الأهداف بطريقة يمكن من خلالها الحكم على حالة النجاح أو الفشل في بلوغ تلك الأهداف. (4).

وتخضع عملية تحديد الأهداف أيا كانت إلى مجموعة من الظروف، وقد تتغير هذه الظروف أحيانا، الأمر الذي يستلزم ضرورة مراجعة وتقييم تلك الأهداف وذلك لغرض مواكبة التغيرات في تلك الظروف، ويؤكد Schleh في هذا السياق بأن عملية تحديد الأهداف تجري في بادئ الأمر في ظل مجموعة من الظروف المعروفة وعندما تتغير هذه الظروف، يجب أن تتغير تلك الأهداف لمجاراة ذلك التغير في الظروف. (5) ..

وتتمثل هذه الظروف، بالظروف الداخلية والتي من الممكن أن تؤثر على الأهداف وتؤدي إلى تغييرها والظروف الخارجية المتمثلة بالظروف البيئية وتشمل التغير في القوانين والتشريعات والتطورات التكنولوجية والتغيرات الاجتماعية والاقتصادية والثقافية والسياسية وغيرها من الظروف البيئية الأخرى. (6) ..

وطالما أن ظروف المجتمعات التي نعيش فيها تتغير باستمرار خلال مراحل تطورها، بالإضافة إلى اختلاف تلك الظروف من مجتمع لآخر، لذلك فإن على الجهات المسؤولة عن صياغة الأهداف وفي أي مجال من المجالات، أن تقوم بصياغتها في ضوء المتطلبات والظروف البيئية المحلية، بالإضافة إلى أهمية مراجعة هذه الأهداف وتكييفها وفقا للتغيرات في تلك الظروف وكلما تطلبت الحاجة لذلك.

وفي مجال المحاسبة فإن أهمية صياغة الأهداف تنبع من تحقيقها لما يلي. (7) ..

1. أن تقييم التطبيقات المحاسبية يتطلب صياغة مجموعة محددة وواضحة من الأهداف وفي ظل غياب هذه الأهداف فإن المعنيين بتنظيم مهنة المحاسبة يمكن أن يستخدموا معايير غير كافية لتقييم تلك التطبيقات، ومثال ذلك تقييم تلك التطبيقات والحكم عليها من خلال المعايير المحاسبية

- الجارية ومثل هذا التقييم يوضع فقط الكيفية التي تطبق بها تلك المعايير ولا يبين مدى انسجام تلك المعايير مع أهداف المحاسبة أو مدى مساهمتها في تحقيق تلك الأهداف.
2. أهمية وجود الأهداف المحاسبية لتقييم التغيرات المتوقعة في استخدام معايير محاسبية بديلة في التطبيق العملي.
3. أن أهمية تحديد أهداف واضحة للمحاسبة تنبع من الحاجة إلى تلك الأهداف في تحديد مقدار الاستجابة للظروف والعوامل الخارجية والتغيرات الحاصلة فيها، بالإضافة إلى أنه وفي ظل غياب هذه الأهداف فإن المعايير المحاسبية ستكون هي النهاية والهدف بحد ذاتها في حين يفترض بها أن تكون وسائل للوصول إلى ذلك الهدف.
- واستجابة لما سبق، فقد بذلت المنظمات والجهات المهنية والاكاديمية في الدول المتقدمة وعلى مدار سنوات عديدة وما زالت، الجهود الحثيثة في مجال صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية باستخدام المناهج الملانمة وبشكل منسجم مع طبيعة الظروف البيئية والتطورات الكبيرة التي وصلت إليها المهنة في تلك البلدان، في حين لا تزال الجهود المبذولة في هذا المجال وعلى الصعيد المحلي متواضعة جدا إن لم تكن معدومة.
- وعليه يهدف هذا البحث إلى:

- تسليط الضوء على إنجازات مختلف الجهات الأكاديمية والمهنية في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة في مجال صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية.
- تحديد أسباب ضعف الاهتمام في صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية في البيئة العراقية مع تقديم بعض المقترحات التي من المفيد الأخذ بها من أجل النهوض بالمهنة والارتقاء بها إلى المستوى المطلوب.

وذلك في ظل الفرضية التالية:

"إن أهداف المحاسبة والتقارير المالية التي تعد ملانمة في ظل ظروف بيئية معينة وفي بلد معين قد لا تكون ملانمة في ظل ظروف بيئية مختلفة وفي بلدان مختلفة، وذلك بسبب اختلاف وتنوع الفئات المستفيدة من التقارير المالية واختلاف وتنوع إحتياجاتها من المعلومات وكذلك نماذج القرارات المتخذة من قبلها".

ويتناول البحث المحاور التالية:

- أولاً: المفاهيم المستخدمة في صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية.
- ثانياً: أهم المساهمات الأكاديمية والإصدارات المهنية بشأن صياغة الأهداف المحاسبية وتطويرها
- ثالثاً: الجهات المؤثرة في صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية في العراق وأسباب تعثرها
- أولاً: المفاهيم المستخدمة في صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية
- هناك ثلاثة مفاهيم يمكن استخدامها لصياغة أهداف أي نشاط اجتماعي وهي:- (8)..

1. الأهداف الوظيفية

وطبقاً لهذا المفهوم فإن أهداف النشاط الاجتماعي يمثل إجمالي الأهداف الوظيفية الفردية للأشخاص العاملين في ذلك النشاط. وتمثل الأهداف الوظيفية الفردية النتائج المترتبة عن النشاط الاجتماعي، أي أنه بالإمكان تحديد الأهداف الوظيفية للأشخاص العاملين في النشاط الاجتماعي من خلال متابعة نتائج ذلك النشاط والتي يمكن اعتبارها في نفس الوقت أهدافاً للنشاط الاجتماعي.

2. الأهداف المشتركة

وطبقاً لهذا المفهوم فإن أهداف النشاط الاجتماعي تمثل موقع التقاء الأهداف الفردية، أي اعتبار الأهداف المشتركة لجميع الأشخاص العاملين في النشاط الاجتماعي أهدافاً لذلك النشاط، وبذلك يمكن للأهداف المشتركة أن تكون مساوية أو أقل للأهداف الوظيفية اعتماداً على درجة تشابه أو اختلاف هذه الأهداف.

3. أهداف الجماعات المهيمنة "الأغلبية"  
 أن التفسير الثالث لأهداف النشاط الاجتماعي يمكن أن يتم من خلال أهداف فرد أو مجموعة من الأفراد داخل النشاط و القادرين وفق أسلوب معين من فرض رغباتهم على الأفراد الآخرين العاملين في نفس النشاط ، وبذلك تصبح أهداف النشاط الاجتماعي هي الأهداف الخاصة بالجماعات المهيمنة داخل ذلك النشاط.
- وفي سبيل تحديد المفهوم الأكثر ملائمة لتحديد أهداف المحاسبة لابد أولا من بيان الجهات المؤثرة والمتأثرة في نشاط المحاسبة ووظيفة إعداد واستخدام التقارير المالية، وهي:- (9) ..
1. إدارة الشركة:  
 وتمثل الجهة الرئيسية المؤثرة على العمليات المحاسبية عن طريق نشاطاتها المالية التشغيلية وغير التشغيلية التي تنعكس في التقارير المالية المعدة من قبل الإدارة.
  2. مستخدمو التقارير المالية:  
 وهي الجهة الثانية التي تؤثر وتتأثر بعملية إنتاج المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية عن طريق تحديد اهتمامات وحاجات تلك الجهة، وبالرغم من عدم وجود قائمة موحدة بالأسماء التي تحتويها هذه الجهة إلا أنها تشمل على الأغلب المستثمرون والدائنون والمالكون والمحليون الماليون والحكومة والعامه.
  3. مهنة المحاسبة:  
 وتضم هذه الجهة مجموعة المحاسبين المسؤولين عن تنظيم المهنة والمحاسبين القانونيين المسؤولين عن فحص وتدقيق التقارير المالية المعدة طبقا لمجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والموضوعة من قبل اللجان المهنية المسؤولة عن وضع وتطوير المعايير المحاسبية في العالم.
- وفيما يلي مناقشة للأهداف المحاسبية في ضوء المفاهيم الثلاثة (التي سبق ذكرها) لأهداف النشاط الاجتماعي.
- المفهوم الوظيفي لأهداف المحاسبة:
- تبين مما سبق أن أهداف النشاط الاجتماعي وفقا لهذا المفهوم تتمثل في أهداف الأشخاص العاملين في هذا النشاط ، بمعنى أن أهداف المحاسبة يمكن صياغتها في ضوء أهداف الجهات الثلاثة المؤثرة والمتأثرة بالعمل المحاسبي (والتي سبق تحديدها)، ويمكن وضع العينة التالية كأمثلة على تلك الأهداف:- (10) ..
1. تعظيم الثروة الحالية للملاك
  2. تخفيض الأعباء الضريبية على أرباح الشركة
  3. بيان أثر عمليات الشركة على البيئة الخارجية
  4. مساعدة الجهات الخارجية في تقييم أداء الإدارة
  5. مساعدة الشركة في الحصول على استثمارات جديدة في أسهمها وسنداتها .
  6. تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث والعمليات المالية في الشركة وإعداد التقارير المالية .
  7. بيان أثر التضخم في عمليات الشركة ونشاطاتها كوسيلة للسيطرة عليها .
  8. بيان أثر المسؤولية الاجتماعية للشركة.
- من الواضح أن كلا من الأهداف المدرجة أعلاه مدعومة من قبل جهة أو أكثر من الجهات المهمة بالنشاط المحاسبي بالإضافة إلى أنها قد تكون أحيانا أهدافا مختلفة فمثلا أن هدف تخفيض الضريبة على أرباح الشركة يعني إتباع الإدارة لسياسات معينة من أجل تخفيض أرباحها وبالتالي تخفيض مقدار الضريبة الأمر الذي قد يختلف عن هدف المستثمر الخارجي في زيادة أرباح الشركة تمهيدا لزيادة حصته فيها ، كما أن الإفصاح عن أثر التضخم في التقارير المالية قد يفيد مالكي الشركة في تخفيض مدفوعات الضريبة تبعا للتخفيض الحاصل في الربح المسجل ولكنه في نفس الوقت قد يؤثر في الأجور المدفوعة للمستخدمين العاملين في الشركة ، ولذلك فأن مجلس معايير المحاسبة المالية

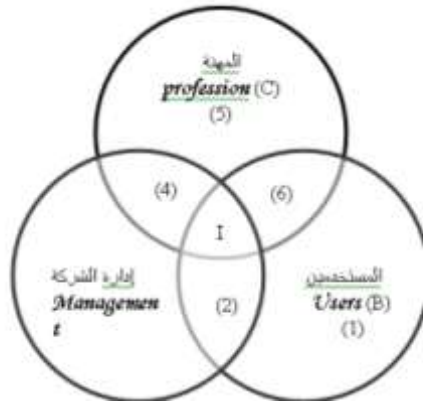
(FASB) عندما وضع أهداف المحاسبة (كما سيأتي ذكره لاحقا ) لم يسع لكي تكون هذه الأهداف أهدافا بالمفهوم الوظيفي إذ أنه ركز على مجموعة المستخدمين الخارجيين للتقارير المالية، وهم المستثمرون الحاليون والمستقبليون والدائنون والآخرين الذين يستخدمون المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

### مفهوم الأهداف المشتركة لتحديد أهداف المحاسبة:

وفقا لهذا المفهوم فإن أهداف المحاسبة تتمثل في الأهداف المشتركة لكل من الجهات الثلاثة (التي سبق ذكرها)، ويمكن توضيح هذا المفهوم طبقا للنموذج الذي قدمه كل من Cyert & Ijiri سنة 1974 حيث تم تمثيل مصالح كل جهة من تلك الجهات بدائرة معينة، وتمثلت عناصر المجموعات المستخدمة من قبلهم بعينة من المعلومات التي ترغب تلك الجهات (المستخدمين والشركة والمهنة) في استخدامها وتقديمها وإمكانية قياسها والإفصاح عنها ومن ثم المصادقة عليها، ويكون موقع التقاء هذه المجموعات الثلاثة هي المعلومات الحقيقية المقدمة في التقارير المالية.. ووفقا للشكل التالي:-

الشكل رقم (1)\*

تضارب المصالح حول المعلومات المحاسبية



\*Source: Cyert, R . M. & Ijiri, Yuji, "problem of implementing the Trueblood objectives report; in studies of financial accounting objectives" , 1974 .  
supplement to vol.12 , journal of accounting research , p. (30).

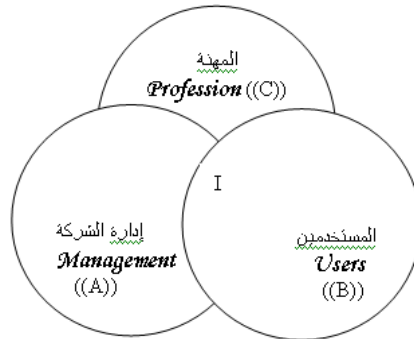
وتمثل الدائرة (B) في الشكل السابق المعلومات المطلوبة من قبل المستخدم والمؤثرة في قراراته والدائرة (A) تمثل المعلومات التي تقوم الإدارة بتحضيرها ونشرها في حين تمثل الدائرة (C) المعلومات التي تكون المهنة قادرة على إخضاعها للقياس والتدقيق وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وتمثل المنطقة (I) المعلومات المطلوبة من قبل تلك الجهات الثلاثة، ولو كانت كل المساحات في الشكل السابق مشابهة للمساحة (I) لما أثرت مشكلة صياغة أهداف المحاسبة ومشاكل قبولها من قبل الأطراف ذات العلاقة، إلا أنه من الملاحظ أن المنطقة (I) تمثل جزءا صغيرا من إجمالي المساحة الكلية للدوائر الثلاثة في حين تثير باقي الأجزاء العديد من المشاكل عند وضعها موضع التنفيذ، مثلا أن المساحة (2) في الشكل السابق تمثل المعلومات المطلوبة من قبل المستخدمين لفائدتها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية والتي يمكن لإدارة الشركة إن تفصح عنها في التقارير المالية في حين أن المهنة لم تتطور بالشكل الكافي الذي يمكنها من إخضاع تلك المعلومات لمعايير القياس والإفصاح المحاسبي أما بسبب عدم التأكد من صحة تلك المعلومات أو عدم توفير المعايير الموضوعية لقياسها والإفصاح عنها كما هو الحال في إعداد ونشر التنبؤات المالية، كذلك الحال بالنسبة للمساحة (6) حيث تمثل المعلومات التي يرغب المستخدم الخارجي في الحصول عليها ويمكن للمهنة إخضاعها لمعايير القياس والإفصاح المحاسبي إلا أن الإدارة لا ترغب في الإفصاح عن مثل هذه المعلومات وقد يكون السبب في ذلك هو المحافظة على المركز التنافسي للشركات، وكذلك بالنسبة لغيرها من المساحات الأخرى، أما بالنسبة للمساحة (1) فتمثل المعلومات المطلوبة من قبل المستخدم الخارجي في حين تعترض كل من الإدارة والمهنة على تقديمها.

وتعكس الحالة الأخيرة إحدى المشاكل التي من الممكن أن تؤثر في صياغة أهداف المحاسبة والتي تمثل ضعف المعرفة بحاجات مستخدمي التقارير المالية من المعلومات المحاسبية وكذلك اختلاف وطبيعة نماذج القرارات المستخدمة من قبلهم. (11)..

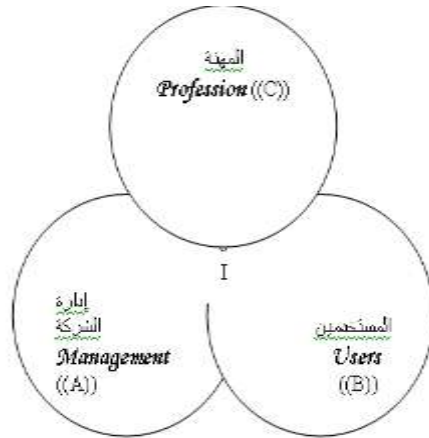
أن مشكلة تحديد أهداف المحاسبة والقبول بها من قبل الأطراف المعنية قد تتعدد أكثر فأكثر إذا ما أخذنا بنظر الاعتبار مجموعة المبادئ التي تفضل كل من تلك الأطراف استخدامها في إعداد التقارير المالية ومجموعة الأهداف التي تسعى كل منها لتحقيقها، وبالنتيجة فإن مواقع الالتقاء بين الدوائر الثلاثة في الشكل السابق قد تقل شيئا فشيئا عند الانتقال من المعلومات إلى المبادئ ثم الأهداف، ومن المحتمل أن تظهر كل من الحالات الثلاث وفقا للشكل رقم (2- أ، ب، ج الموضح في الصفحة التالية) والمعد بالاستناد إلى الشكل رقم (1) ويتصرف.

ومع ذلك فلا يمكن الجزم فيما إذا كانت مواقع الالتقاء بين الدوائر الثلاث سوف يزداد أو يتناقص في حجم نموه عند الانتقال من المعلومات إلى المبادئ ثم الأهداف، بالإضافة إلى عدم وجود الاتفاق حول أي من الأهداف التي من الممكن وصفها بأنها أهداف مشتركة بالفعل ما بين الأطراف الثلاث المعنية بذلك، إن مشكلة تحديد أهداف المحاسبة وفقا لمفهوم الأهداف المشتركة يمكن تجاوزها فيما إذا كان تحديد هذه الأهداف يمثل النهاية في حد ذاتها إلا إن عملية تحديد الأهداف وكما مر ذكره تمثل الخطوة الأولى في النظام المحاسبي، ويتم على أساسها تحديد الخطوات اللاحقة، ومن أهم هذه الخطوات هي صياغة المعايير المحاسبية التي يتم وضعها أساسا لتحقيق تلك الأهداف، وفي ظل غياب التحديد الواضح للأهداف فإنه كل من الأطراف الثلاثة (المهنة، المستخدم، الشركة) سوف تستخدم المعايير المحاسبية التي تخدم مصالحها الخاصة، ولذلك لا يمكن الاعتماد على مفهوم الأهداف المشتركة كأساس لصياغة أهداف المحاسبة.

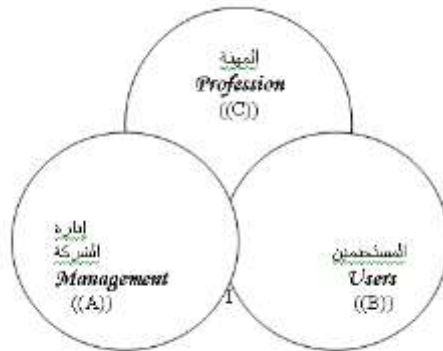
الشكل رقم (2- أ) / مجموعة المعلومات المطلوبة من قبل المهنة والمستخدم والشركة



الشكل رقم (2- ب) / مجموعة المبادئ المحاسبية المطلوبة من قبل المهنة والمستخدم والشركة



الشكل رقم (2- ج) / مجموعة الأهداف المختلفة للمهنة والمستخدم والشركة



الشكل رقم (2- ج) / مجموعة الأهداف المختلفة للمهنة والمستخدم والشركة

مفهوم أهداف الجماعات المهيمنة كأساس لتحديد أهداف المحاسبة

استنادا إلى الاختلاف في أهداف الأطراف الثلاثة (المستخدم، المهنة، الشركة) قدم كل من Cyert & Ijiri ثلاثة مقترحات لصياغة أهداف المحاسبة: (12)..

1. توفير المعلومات التي تكون الإدارة مستعدة للإفصاح عنها وتحاول إيجاد الوسائل الأفضل لقياسها، أي أن الدائرة (A) في الشكل السابق تبقى ثابتة والدائرتين (B, C) تدوران حولها.
2. توفير المعلومات التي تكون المهنة قادرة لإخضاعها لمعايير القياس والإفصاح المحاسبي أي أن الدائرة (C) تبقى ثابتة والدائرتين (A, B) تدوران حولها.
3. أن ما تقدمه الإدارة والمهنة يجب أن يكون المعلومات المفيدة للمستخدم أي أن الدائرة (B) تبقى ثابتة والدائرتين (A, C) تدوران حولها.

وقد استخدم الاقتراح الثالث في تحديد أهداف المحاسبة من قبل اللجان المهنية المنظمة لمهنة المحاسبة في العالم ((كما سيأتي توضيحه لاحقا)) ومنها لجنة Trueblood في سنة 1973 ولجنة معايير المحاسبة (Accounting Standards Committee (ASC) في المملكة المتحدة في سنة 1975 في الـ Corporate report وكذلك مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأمريكي في سنة 1978، وقد أطلق على هذا المنهج المستخدم في تحديد أهداف المحاسبة بمنهج توجيه المعلومات للمستخدم User – oriented حيث إن المستخدم يحظى بالأولوية في الحصول على المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ قراراته وذلك للأسباب التالية:-

1. أن الشركة تكون عرضة دائما للمساءلة من قبل المالكين (أحدهم الجهات المستخدمة للتقارير المالية) بخصوص نشاطاتها، وإذا كان المستخدم في الموقع الذي يؤوله للمطالبة بالمعلومات من الشركة استنادا إلى علاقة تعاقدية أو موقعية بينهما فإن هذا يعطي معنى لتحديد ماهية الدائرة (B) ومن ثم تحريك الدائرتين (A, C) للعمل باتجاهها.
2. أن من الأغراض الرئيسية لمهنة المحاسبة هو المحافظة على تدفق المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل المستخدمين من الشركة إلى أولئك المستخدمين ولذلك فإن الدائرة (C) تكون تابعة للدائرتين (A, B).
3. أن إعداد المعلومات المحاسبية يتم عن طريق تحمل كلفة محددة بمقدار معين ولأجل أن تكون المنافع العائدة من استخدام هذه المعلومات مساوية على الأقل لتكلفتها، فإن المعلومات المطلوبة من قبل المستخدمين تمكن من تحديد المنافع العائدة من استخدامها في مقدار مساهمتها في اتخاذ القرارات الصائبة.

### ثانيا: أهم المساهمات الأكاديمية والإصدارات المهنية بشأن صياغة الأهداف المحاسبية وتطويرها

لم تقدم الأدبيات المحاسبية المبكرة نقاشا كافيا حول الأهداف إلى الحد الذي يمكن من خلاله التوصل إلى بعض الاتفاق الذي يتوقعه المرء ، فلقد قدم الكتاب تعديلات على طرائق المحاسبة ولعدة سنوات ونادرا ما قدم هؤلاء الكتاب اقتراحاتهم حول الاستخدامات الصريحة لهذه الطرق ولذلك فقد بدت تفسيرات تلك المقترحات عديمة الوضوح ويؤيد هذا الرأي ما ذكره Stone ((من إن البحث عن موضوع قائم حول بيان الأهداف من التقارير المالية المنشورة سيؤدي إلى حالة من الإحباط والخيبة ، وأنا عندما نجد إشارة لهذه الأهداف في الأدبيات فهي إما أن تكون قد عرضت بأسلوب غامض بحيث أنها لم تؤثر في تطوير الإطار النظري للمحاسبة أو أنها قد عرضت بأسلوب محدد بدون توضيح كاف للمعايير المستخدمة في تحديدها)) (13)..

بالإضافة إلى ذلك فإن تلك الأدبيات لم تكن تشير وبشيء من التفصيل إلى مستخدم المعلومات التي تحتويها التقارير المالية وما هي طبيعة احتياجاته المعلوماتية (14).. مع ذلك فقد يكون من غير المرونة افتراض أن كتاب النظرية قد تجاهلوا الأهداف في كتاباتهم فقد قدمت العديد من الدراسات من قبل مختلف الكتاب التي تناولت موضوع الأهداف المحاسبية وكيفية تحديدها ومن هذه الدراسات تلك

المعدة سنة 1938 من قبل كل من Moore, Sanders & Hatfaeld في كشف مبادئ المحاسبية، (15) ..

بالإضافة إلى الدراسات المعدة من قبل الكاتب Littlton سنة 1953 حيث أكد الكاتب من خلال تعريفه للمحاسبة بأن هدفها هو مقابلة الجهود بالإنجازات لأجل استخراج نتائج الأعمال والمركز المالي للشركات. (16)

وقد كان تركيز الدراسات السابقة على هدف المحاسبة في مسانلة الإدارة وإخلاء مسؤولياتها قبل الملاك.

وشهدت السنوات التالية اهتماماً أكثر في ضرورة صياغة أهداف المحاسبة حيث قدمت الأدبيات المحاسبية مجموعة من الدراسات البحثية في هذا المجال ومن هذه الدراسات تلك التي اختصت بها المنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية، ولا تمثل هذه الدراسات أفكاراً حكومية إلا أنها تقدم أفكاراً مصاغة بعناية تم التوصل إليها بعد استشارة مختلف الجهات المعنية ومنها الدراسة التي قدمها Moonitz سنة 1961 بعنوان الفرضيات الأساسية في المحاسبة وطبقاً لهذه الدراسة يعرف Moonitz التقارير المالية بأنها أداة لتقديم المعلومات التي تستخدم للمفاضلة بين البدائل الاقتصادية المتاحة وتقييم النتائج ودرجة الإنجاز وقد ذهب Moonitz بعيداً في تفكيره مؤكداً على أن تبني معايير الملائمة في المعلومات المحاسبية يعتمد على الإجابة على سؤاليين يتعلق أحدهما بالجهة التي تقدم لها المعلومات المحاسبية المفيدة ويتعلق السؤال الآخر بالغرض الذي من أجله تقدم هذه المعلومات، (17) ..

وبناءً على نتائج هذه الدراسة فقد تم إعداد دراسة أخرى من قبل كل من Sprouse & Moonitz سنة 1962 بعنوان الكشف المؤقت للمبادئ المحاسبية العريضة لمشاريع الأعمال Atentative Set of Broad Acc . Principles for B.E. والتي عد فيها كسفي الدخل والمركز المالي كمقياس للثروة والتغيرات الحاصلة فيها. (18) ..

وتشكل اللجان والجمعيات الأكاديمية مصدراً آخر للمعلومات حول أهداف المحاسبة والتقارير المالية المشورة وفي هذا السياق أشارت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) في تقريرها الصادر سنة 1936 بأن الغرض من التقارير المالية هو التعبير وبصورة مالية عن استغلال الموارد الاقتصادية للمشروع والتغيرات الناتجة في مصالح الدائنين والمستثمرين.

وقد اتسع نطاق مستخدمي المعلومات المحاسبية في تقرير سنة 1941 حيث تمثلوا في كل من الدائنين والمستثمرين والجمهور العام، أما في تقرير سنة 1948 فقد اتسعت الجهات المهتمة بالتقارير المالية لتشمل كل من له مصلحة في الشركة أو في مشاكل الاقتصاد ككل بينما هدف تقرير سنة 1957 إلى وضع المفاهيم والمعايير التي من الممكن أن تستخدم كمرشد في تحضير التقارير المالية ذات الأغراض العامة إلى المستثمرين والجهات الأخرى المهتمة بالمشروع (19)

وفي سنة 1966، أعدت الجمعية كشف عن أساسيات النظرية المحاسبية ( Astatement of Basic Accounting Theory ) والتي أشارت فيه إلى تعريف المحاسبة بأنها عملية تشخيص وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بما يسمح للمستخدمين الحكم على المشروع واتخاذ القرارات. وتزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع صياغة أهداف المحاسبة من قبل الجهات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية ففي سنة 1970 أصدر مجلس مبادئ المحاسبة (APB) الكشف رقم (4) والذي كان بعنوان المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية المتضمنة في الكشوفات المالية لمشاريع الأعمال ( Basic Concepts & Accounting Principles underlying financial statements of business enterprises ) وقد أشار مجلس مبادئ المحاسبة (APB) في هذا الكشف بأن فهم أهداف المحاسبة والتقارير المالية المنشورة شيء ضروري في تقييم وتطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وقد أوضح المجلس تلك الأهداف بالآتي: (20)

الأهداف الخاصة



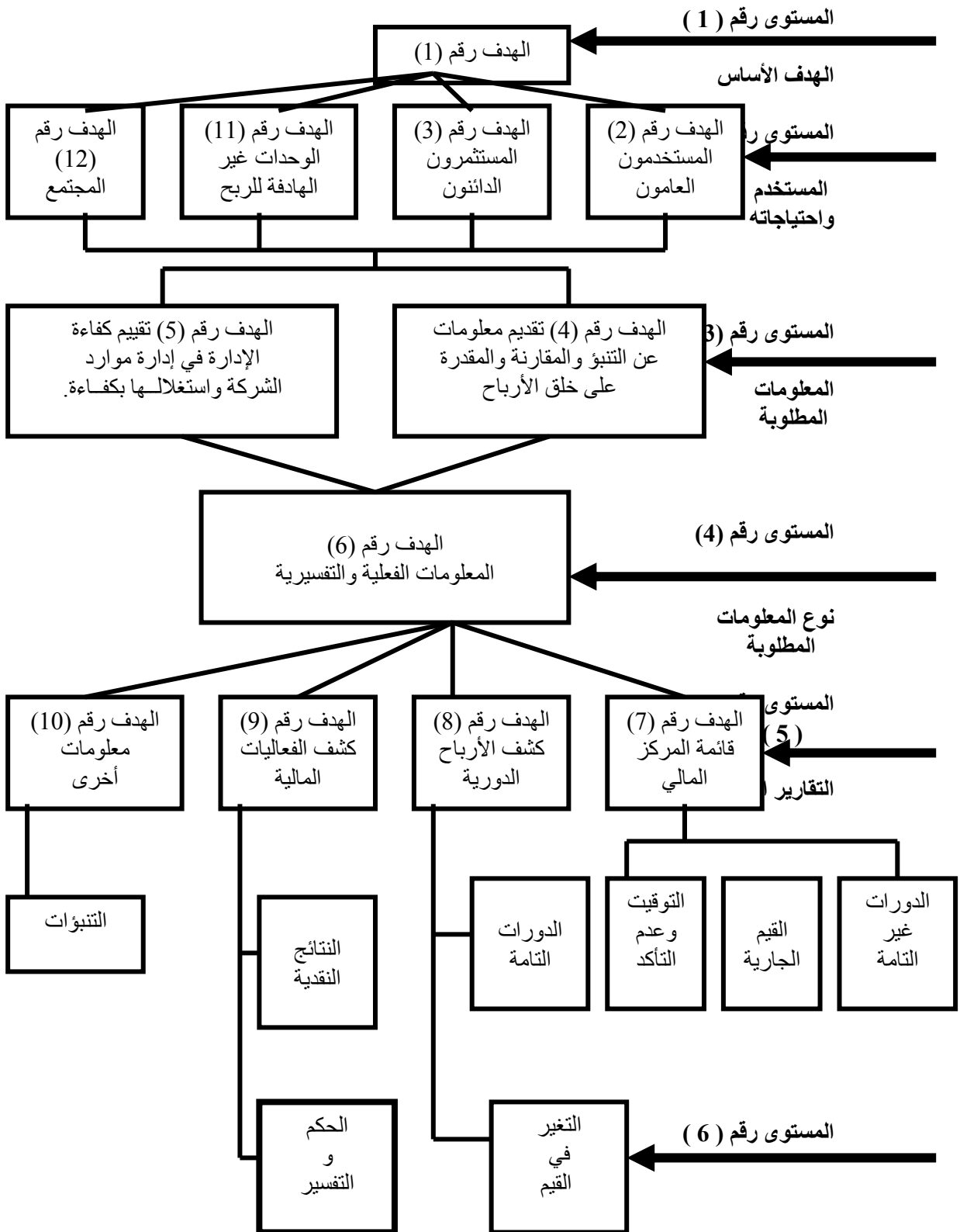
وهي العرض العادل ( وبتناسق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً) للوضع المالي ونتائج العمليات والتغيرات الأخرى في المركز المالي.

### الأهداف العامة

1. تقديم المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها عن الموارد الاقتصادية للشركة والالتزامات المترتبة عليها لغرض:-
    - تقييم قوة وضعف الشركة.
    - معرفة استثماراتها ومصادر تمويلها
    - معرفة مصادرها الموضوعة لأغراض النمو والتوسع
  2. تقديم معلومات يمكن الاعتماد عليها عن صافي التغيرات في مصادر الشركة الناتجة عن إدارة مختلف نشاطاتها لغرض:
    - معرفة التوزيعات المتوقعة توزيعها للمستثمرين
    - قدرة الشركة على تسديد التزاماتها للدائنين والمجهزين وتوفير فرص العمل للعمال وتسديد الضرائب وتوليد الأموال اللازمة لأغراض التوسعات
    - توفير المعلومات للإدارة لأغراض التخطيط والرقابة
    - بيان المقدرة الربحية الطويلة الأجل للشركة
  3. تقديم المعلومات المالية التي يمكن استخدامها لتقدير ربحية الشركة
  4. تقديم المعلومات الأخرى المطلوبة عن التغير في الموارد الاقتصادية
  5. الإفصاح عن المعلومات الأخرى الملانمة لحاجات المستخدمين .
- وفي سياق تقديم الأهداف التي وضعها المجلس يذكر Staubus من أن الكشف المعد من قبل مجلس مبادئ المحاسبة (APB) يضم مجموعة جيدة من أهداف المحاسبة الموضوعة جنب بعضها البعض إزاء مجموعة من مبادئ المحاسبة التي تفتقد إلى ما هو ضروري لملائمة تلك الأهداف، (21)..
- بالإضافة إلى أن الأهداف التي سبق الإشارة لها قد وفرت عرضاً لشكل ومحتوى التقارير المالية التقليدية فالأهداف الخاصة بموضوعه وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في تاريخ إعداد التقارير المالية. (22)..
- أما المصدر الأكثر حداثة حول أهداف التقارير المالية فقد تم وضعه عبر دراسة أعدت من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في نيويورك عندما قام هذا المعهد بتشكيل لجنة لهذا الغرض سميت بلجنة Trueblood والتي وضعت تقريرها حول الأهداف في سنة 1973.
- لقد كان الغرض الرئيسي من التقرير المعد من قبل اللجنة تنقيح أهداف التقارير المالية لما لهذا التنقيح من أهمية في وضع مرشد ومعايير لتطوير المحاسبة والتقارير المالية. (23)..
- وقد اعتمدت لجنة Trueblood في تحديدها لأهداف المحاسبية والتقارير المالية المنشورة على منهج توجيه المعلومات الذي يخدم أشياع حاجات مستخدمي التقارير المالية، حيث حدد مجلس إدارة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مجموعة من الأسئلة والتي طلب من لجنة Trueblood الاعتماد على إجاباتها عند تحديد الأهداف وهذه الأسئلة:- (24)
- من هم مستخدمي التقارير المالية؟
  - ما هي المعلومات التي يحتاجها هؤلاء المستخدمين؟
  - ما هي طرائق إيصال هذه المعلومات؟
- وقد أجابت لجنة Trueblood على تلك الأسئلة من خلال تحديدها لأهداف المحاسبة والتقارير المالية الموضحة في الشكل رقم (3). (25)..

الشكل رقم (3) / هرمية الأهداف الموضوعه من قبل لجنة

Trueblood



## التوصيات الخاصة

وفي دراسة تقييمية أعدت من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) للأهداف التي وضعتها لجنة Trueblood حددت الجمعية ثلاث خصائص اتسم بها التقرير الذي قدمته اللجنة: (26)

1. أكدت الجمعية بأنه من الأهمية والضرورة صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية إذا ما أريد استخدام الحجة المنطقية في معالجة أي جدال أو نقاش يقوم فيما بعد حول استخدام معايير وتطبيقات بديلة لإعداد التقارير المالية، وفي ضوء ذلك أشارت الجمعية بأن التقرير الذي أعدته لجنة Trueblood يضم مجموعة موحدة نسبيا من أهداف المحاسبة والتقارير المالية المنشورة.

2. أن اللجنة تركز على مسؤولية المحاسبين عن قيمة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية

3. تقدم اللجنة اعترافا مسؤولا بالعديد من المفاهيم المحاسبية الجديدة والمفيدة والتي عارضت مهنة المحاسبة القبول بها في السابق وعلى الرغم من أن تلك المفاهيم كانت مألوفة في الكتابات الأكاديمية في مجال المحاسبة إلا أن اللجنة قد وضعت هذه المفاهيم ولأول مرة ضمن اعتبار المهنيين، فقد أشارت اللجنة إلى استخدام القيمة الجارية في التقييم، ويؤكد رأي جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) هذا ما أوصت به لجنة Trueblood فيما بعد من ضرورة الانتباه إلى أن وجود أساس مفرد في القياس المحاسبي (الكلفة التاريخية) ممكن أن يحد من فائدة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية. (27)..

بالإضافة إلى ما أشارت به اللجنة في تقريرها حول أهمية التنبؤ المالي وكذلك القياس والإفصاح المحاسبي عن آثار نشاطات المشروع على المجتمع.

وقد علقت الجمعية في سياق تأكيد اللجنة على هدف الرفاهية الاجتماعية بأنه لم يكن من المتوقع للجنة أن تقوم بهذه المعالجة العريضة لذلك الهدف فالتعقيدات وعدم كفاية المقاييس سوف لن تساعد على تقديم المعلومات التي تعكس أثر عمليات الوحدة الاقتصادية على المجتمع، وعلى عكس ذلك فإن الدراسة التي أجريت بعد ذلك من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 1978 قد عبرت عن عدم مسؤولية المحاسبة عن تسجيل الأحداث الاجتماعية بسبب عدم إمكانية قياس تلك الأحداث بالنقد بالإضافة إلى عدم إمكانية تحديدها في ما إذا كانت تمثل أرباحا أو كلفا اجتماعية ولذلك فلم يقدم المجلس في حينها حولا عملية لهذه المشكلة. (28)..

وفي سياق تحديد أهداف المحاسبة والتقارير المالية فقد أشار المجلس المذكور (FASB) إلى أن نقطة البداية في تطوير الإطار النظري للمحاسبة المالية هو في صياغة أهدافها طالما إن هذه الأهداف تحدد الغرض والاتجاه الكلي للمحاسبة وبدون تحديد واضح لهذه الأهداف والمستخدمين الذين هم بحاجة للمعلومات المحاسبية وكذلك الغرض من استخدام هذه المعلومات فالمحاسبين لا يستطيعون بعد ذلك تحديد ماهية المعايير المحاسبية المطلوبة والمفيدة في نفس الوقت في تحديد أفضلية أي من هذه المعايير في القياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات المطلوبة. (29)..

وبالفعل فقد بدأ المجلس جهوده في تحديد أهداف المحاسبة والتقارير المالية المنشورة في سنة 1978 عندما عرض خلاصة هذه الجهود في كشف مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) حيث كانت تلك الأهداف ملخصة بالتالي:- (30)

1. يجب أن تقدم التقارير المالية المعلومات المفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين والمستخدمين الآخرين في عمل قرارات الاستثمار والاقتراض وقرارات أخرى مماثلة ويجب أن تكون هذه المعلومات مفيدة لهؤلاء الذين يمتلكون فهما معقولا عن عمليات المشروع وهم بحاجة لمعرفة هذه المعلومات.

2. يجب أن تقدم التقارير المالية معلومات مفيدة تساعد المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين والمستخدمين الآخرين في تقدير مبالغ ووقت ودرجة عدم التأكد للمقبوضات المتوقعة من

التوزيعات والفوائد وكذلك تقدير الأقيام السوقية المحتملة لاستثماراتهم في الأسهم والسندات وبما أن التدفقات النقدية لهؤلاء ترتبط بالتدفقات النقدية للشركة فإن التقارير المالية للشركة تصبح مصدرا مهما يساعدهم في تقدير المبالغ ووقت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المرتبطة بعمليات هذه الشركات.

3. يجب أن تقدم التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية للشركة والالتزامات على هذه الموارد وكذلك معلومات عن تأثير العمليات والأحداث والظروف الاقتصادية على تلك الموارد والالتزامات المرتبطة بها.

تبين مما سبق بأن استنتاجات مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) حول أهداف التقارير المالية تتفق مع الأهداف التي توصلت إليها لجنة Trueblood إلا أن المجلس أكد على مجموعة من مستخدمي التقارير المالية وهم المستثمرين والداننين ويرجع ذلك إلى السببين التاليين:- (31)

1. أن قرارات المستثمرين والداننين تؤثر بصورة مهمة على عملية تخصيص الموارد في الاقتصاد.
  2. أن المعلومات المقدمة لمقابلة حاجات المستثمرين والداننين ممكن أن تكون مفيدة لمجموعات أخرى تكون مهمة جوهريا بالمظاهر المالية للمشروع كما يهتم بها المستثمرون والداننون.
- ولم يقتصر موضوع دراسة أهداف المحاسبة والتقارير المالية على الولايات المتحدة الأمريكية فقط، بل نال هذا الموضوع أهمية كبيرة في بعض البلدان الأخرى، ففي المملكة المتحدة تم إعداد دراسة من قبل لجنة معايير المحاسبة (ASC) (Accounting Standards Committee) بغرض إعادة النظر في مجال وأهداف التقارير المالية المنشورة على ضوء الظروف والحاجات المستجدة، إذ إن تحديد أهداف التقارير المالية يعد من المتطلبات الضرورية للنجاح في تطبيق المعايير المحاسبية وبدون ذلك التحديد فإن الاتساق في الممارسة المحاسبية نتيجة توحيد المعايير المحاسبية يفقد فائدته، (32)..

وفي سنة 1975 كانت نتائج تلك الدراسة إصدار ما يسمى:- Corporate report والذي أشارت اللجنة فيه بأن هناك طريقة واحدة لجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها وهي بالتحديد المتطلبات التالية:- (33)..

1. أشكال الوحدات الاقتصادية التي ستقوم بإعداد ونشر التقارير المالية.
  2. الجهات المهمة بأعمال تلك الشركات وأهداف هذه الجهات والقرارات التي سوف تتخذ من قبلها.
  3. نموذج القرار الذي سوف يحدد المعلومات المطلوبة من قبل تلك الجهات.
- وقد كانت الاستنتاجات التي توصلت إليها تلك اللجنة بمثابة الإجابة عن التساؤلات التي أثيرت من قبل مختلف الكتاب في حينها حول مدى كفاية التقارير المالية التقليدية لإشباع حاجة المستخدم لهذه التقارير. ويبقى السؤال الحقيقي الذي يجب إثارته في هذا الصدد، هو مدى إمكانية المستخدم العادي من قراءة التقارير المالية التقليدية دون الحاجة إلى أي مساعدة إضافية
- وقد أكدت اللجنة في تقريرها بأن هناك قصور واضحا في التطبيقات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية من حيث تلبيةها لرغبة المستخدم بشكل كاف وأشارت إلى ضرورة إعداد كشوفات إضافية يفترض أنها سوف تلبي حاجات مستخدميها، وهذه الكشوفات هي:- (34)..

1. كشف بالقيمة المضافة للتعرف على الثروة المنتجة من قبل الشركة وكيفية توزيعها.
2. تقرير يقدم للعاملين في الشركة يتضمن معلومات تشير إلى الكفاءة الإنتاجية وسياسات الأفراد والعلاقات الصناعية وبعض الأمور الأخرى المهمة للعمال.
3. كشف عن تبادل المعاملات مع الحكومة لإظهار دور الشركة في تمويل القطاع العام وليس فقط الضرائب المفروضة على ربحها الخاص، ولكن أيضا التحصيلات والمدفوعات لضريبة الدخل ومساهمة الضمان الاجتماعي وضرائب المبيعات والضرائب الأخرى وكذلك المستلمات من الحكومة مثل المنح والإعانات.

4. كشف عن عمليات الشركة بالعملة الأجنبية يميز بين العمليات الجارية والرأسمالية موضح الاقتراض والدفع الخارجي والتوزيعات المستلمة والمدفوعة.
5. كشف عن العمليات المستقبلية في محاولة التنبؤ بالربح والاستخدامات والاستثمارات.
6. كشف عن أهداف الشركة.

### ثالثاً: الجهات المؤثرة فى صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية فى العراق وأسباب تعثرها

تبين مما سبق بأن تحديد أهداف المحاسبة والتقارير المالية المنشورة يمثل الخطوة الأولى للعديد من الخطوات اللاحقة لتحديد المعلومات المحاسبية التي سوف تحتويها تلك التقارير وبالتالي تقديمها إلى العديد من الجهات المستفيدة.

وينطوي تحديد تلك الأهداف على تحديد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية وماهية احتياجاتهم المعلوماتية والأغراض التي تستخدم فيها تلك المعلومات وكيفية توفيرها لتحقيق الأغراض المذكورة، فالأهداف تتبع من احتياجات مستخدمي التقارير المالية وهي بالتالي تعتمد على طبيعة النشاطات والقرارات الاقتصادية التي يتخذها هؤلاء.

ومن خلال استعراض الجهود المبذولة من قبل اللجان والهيئات المحاسبية في الدول المتقدمة بهذا الشأن تبين أن التوجه العام كان في توجيه التقارير المالية نحو خدمة مستخدميها لإمدادهم بالمعلومات المحاسبية المفيدة في إتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ويرجع سبب ذلك إلى طبيعة المتغيرات البيئية المحيطة ومنها على سبيل المثال السمات التي يتمتع بها اقتصاد هذه الدول عن غيرها من الدول الأخرى مثل وجود الأسواق المالية النشطة والتي تحدد الفئات الأساسية المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

وبالتالي فإذا كان للمحاسبة أن تؤدي دورا فعالا ومؤثرا في مجتمع ما تعمل من خلاله عليها أن تسعى لخدمة أهدافها من منطلق عدم صحة الافتراض القائل "بأن ما ينبغي أن يكون عليه الإطار الملائم لخدمة أهداف مجموعة من الدول سيكون ملائما لخدمة أهداف الدول الأخرى" وعليه فإن إمكانية التوحيد بين المفاهيم والقيم والظروف واحتياجات متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية وبين تنوع البيانات يعد افتراضا مضللا.

ولذلك ينبغي على الجهات المسؤولة عن تطوير المهنة في العراق ووضع وتطوير معاييرها أن تسعى إلى صياغة أهداف المحاسبة من واقع البيئة العراقية واستنادا إلى تحديد الفئات المستفيدة من التقارير المالية وطبيعة المعلومات المحاسبية التي تحتاجها ومجالات استخدامها وبالترابط مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية السائدة.

ومن الجدير بالذكر بأنه لا توجد في العراق لحد الآن أي مساهمة فعالة لإصدار بيان بشأن أهداف المحاسبة والتقارير المالية المنشورة ومستخدمي المعلومات المحاسبية وتحديد احتياجاتهم من التقارير المالية التي تصدرها الشركات في مختلف القطاعات، بالإضافة إلى محدودية البحوث الأكاديمية المعدة بهذا الخصوص.

وقد يعزى ما سبق إلى طبيعة ومستوى اهتمام الجهات المؤثرة والمتأثرة بوظيفة إعداد واستخدام التقارير المالية وكما يلي:

الجهات المستفيدة من التقارير المالية المنشورة ومستوى اعتمادهم على ما تحتويه تلك التقارير من معلومات:

1. تعد الدولة من الجهات التي تهتم بالمعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية للشركات العراقية ممثلة بالعديد من الجهات التابعة لها ومنها دائرة الحسابات القومية في وزارة التخطيط إذا أن التقارير المالية للشركات تعد من أهم مصادر البيانات المحاسبية المستخدمة في إعداد إحصاءات المحاسبة القومية، ودائرة مسجل الشركات والجهات الضريبية والمصارف الحكومية وسوق تداول الأوراق المالية، غير أن واقع الحال يشير إلى أن المعلومات المحاسبية الواردة في

- تلك التقارير والمعدة وفقا لنظام المحاسبي الموحد لاتغني الجهات أعلاه في الاعتماد على المصادر البديلة للحصول على المعلومات التفصيلية المطلوبة.
2. ضعف اهتمام الجهات الأخرى المستفيدة من التقارير المالية ومنها رجال الأعمال والمستثمرين والدائنين والتي تعد من الجهات المهمة التي تربطها علاقة مباشرة بالشركة ولكنها في نفس الوقت غير قادرة على الحصول على المعلومات من الشركة بصورة مباشرة كما هو عليه الحال مع الجهات التي سبق ذكرها والتي تلزم الشركات لتقديم المعلومات المطلوبة بموجب قوانين وأنظمة معينة، وقد يرجع سبب (أو أسباب) ضعف الاهتمام إلى ما يلي:-
- ضعف الوعي المحاسبي الكافي بأهمية المعلومات المحاسبية وفائدتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
  - صعوبة فهم محتوى التقارير المالية وعدم إمكانية الاعتماد عليها لا سيما تلك المعدة وفقا للنظام المحاسبي الموحد الذي يمتاز بصعوبة فهم مصطلحاته وإجراءاته ومعالجاته المحاسبية لا سيما بالنسبة للمستخدم البسيط الذي لا يملك المعرفة والخبرة المحاسبية الكافية للاعتماد على تلك التقارير.
  - الاعتماد على مصادر أخرى بديلة للتقارير المالية كمنصائح الأقارب والأصدقاء أو نصائح الوسطاء وسماسرة الأوراق المالية وغيرهم.
  - تكاد التقارير المالية للشركات لا تفصح عن الحد الأدنى للمعلومات الواجب الإفصاح عنها لتكون هذه المعلومات موثوقة ويمكن الاعتماد عليها.
  - قلما تلجأ الوحدات الاقتصادية في القطر إلى اتخاذ قرارات التمويل من مصادر السوق بدلا من الاقتراض من المصارف، مما قد يشكل ذلك سببا أخزفي ضعف اهتمام المستخدم بالتقارير المالية لتلك الوحدات الاقتصادية.
3. ضعف الاهتمام بالبعد الاجتماعي للمحاسبة كأحد المعايير المهمة التي تستخدم في تقييم الأداء للشركات التي يكون لنشاطاتها تأثير كبير على المجتمع وبالتالي عدم اعتبارا المجتمع كمستخدم للتقارير المالية مما أدى إلى تجاهل قدرة المحاسبة كنشاط خدمي في تحقيق أحد أهدافها المهمة في خدمة المجتمع عن طريق توفير المعلومات عن مدى مساهمة الشركات في تحقيق الرفاهية الاجتماعية.
- إدارات الوحدات الاقتصادية ومدى التزامها بالقوانين والأنظمة المحاسبية ذات العلاقة وكفاءة الكوادر المحاسبية العاملة فيها بشأن إعداد التقارير المالية والإفصاح عن المعلومات المفيدة لمستخدميها: يعتمد حجم ونوعية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة على مستوى التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة المحاسبية ذات العلاقة ورغبة الإدارة في الإفصاح عن المعلومات التي تراها ضرورية لخدمة أغراض مستخدميها، بالإضافة إلى كفاءة الكوادر المحاسبية العاملة وعليه قد نجد إن بعض الوحدات تعد التقارير المالية وتضمنها الحد الأدنى من المعلومات المطلوبة وفقا للقوانين والأنظمة ذات العلاقة في حين نجد إن البعض الآخر منها تعد التقارير المالية التي تتضمن الكثير من المعلومات المفيدة.
- هذا وتستند الوحدات الاقتصادية المحلية عند إعداد التقارير المالية بما تفرضه قوانين تنظيم المهنة والتعليمات الصادرة بهذا الشأن والتي تطورت تدريجيا نتيجة للتطورات في الظروف البيئية المحيطة وكما يلي:
1. بدأت التطبيقات المحاسبية في العراق متأثرة بتلك المستخدمة في البيئة البريطانية من خلال تطبيق قانون الشركات الهندي (والذي كان نسخة طبق الأصل لقانون الشركات البريطاني) على الشركات العاملة في العراق والتي كانت تمثل فروعا لبعض شركات النقل والتجارة والمصارف وشركات التأمين الأجنبية، بالإضافة إلى أن تدقيق حسابات تلك الشركات كانت تمارس من قبل بعض الفروع التابعة لمكاتب التدقيق البريطانية، وعليه نستنتج بأن التشريعات التي حكمت مهنة المحاسبة والتدقيق آنذاك كانت متأثرة بصورة كلية بالتشريعات البريطانية.

2. وعلى الرغم من أن دولة العراق أصدرت فيما بعد قانون الشركات التجارية رقم (31) لسنة 1957 (والغاء قانون الشركات الهندي السابق ذكره) والذي ساعدت النصوص والأحكام التشريعية الواردة فيه على تنظيم العمل المحاسبي، إلا إن المهنة بقيت متأثرة ببعض القواعد والمعايير البريطانية.
  3. في سنة 1983 تم إصدار قانون الشركات رقم (36) الذي تميز بخروجه الواضح عن تأثير التشريعات البريطانية سواء من حيث المبادئ العامة أو الأمور التفصيلية وذلك لتغير الظروف الاقتصادية التي شهدها العراق منذ بداية عقد السبعينيات و بروز القطاع العام في قيادة وتوجيه الاقتصاد الوطني، وقد تضمن القانون المذكور مبادئ وأسس جديدة تضمن ربط الشركات كوحدات اقتصادية بالقطاعات الاقتصادية المختصة وتنظيمها بما يضمن مساعدتها في أداء دورها في التنمية الاقتصادية، وقد كان لهذه السياسة الأثر في ظهور الحاجة إلى التنظيم المحاسبي الذي يوفر المعلومات المحاسبية الملانمة، الأمر الذي أدى إلى وضع نظام محاسبي موحد لشركات القطاعين الاشتراكي والمختلط.
  4. وفي سنة 1985 تم إصدار تعليمات النظام المحاسبي رقم (1) لتنظيم الأوضاع المحاسبية لشركات القطاع الخاص بهدف تسهيل مهمة لتخطيط والإشراف الإداري والرقابة وتقييم الأداء بشكل عام من خلال التأكيد على أهمية الإفصاح في التقارير المالية والجداول الإضافية الملحقة بها، إلا أن هذه التعليمات لم تتطرق إلى تحديد ماهية المعلومات المحاسبية المفيدة لمستخدميها، بالإضافة إلى إن التقارير المالية المعدة وفقا لهذه التعليمات وما تحتويه من معلومات موجه أساسا لخدمة أغراض الحسابات القومية وبغض النظر عن تلبية حاجات الجهات الأخرى المستفيدة.
  5. وبعد مرور فترة على تطبيق النظام المحاسبي الموحد واستقراره و بروز العديد من المشاكل المحاسبية في التطبيق العملي واختلاف المعالجات المحاسبية اللازمة لحل هذه المشاكل ظهرت الحاجة إلى تشكيل مجلس لإصدار المعايير المحاسبية، وبالفعل تم تشكيل هذا المجلس في سنة 1988، ويشير واقع الحال للضعف مساهمات المجلس المذكور (وكما سيأتي ذكره لاحقا) بشأن صياغة الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية أو على أقل تقدير إصدار بيان بشأن أهداف المحاسبة وتقارير الإبلاغ المالي ومن واقع البيئة المحلية.
- وتشكل الكوادر المحاسبية العاملة في مختلف الوحدات الاقتصادية (مخرجات نظام التعليم المحاسبي) محورا إضافيا لمستوى الاهتمام بمتطلبات مستخدمي المعلومات المحاسبية وما يجب الإفصاح عنه في التقارير المالية وبشكل ينسجم مع تحقيق الأهداف المحاسبية المنشودة، ومن خلال ما تمتلكه تلك الكوادر من إمكانيات علمية وخبرات عملية بالإضافة إلى المعرفة العامة بالعديد من الأمور ذات الصلة بالعمل المحاسبي.
- ورغم التطورات الإيجابية التي مرت بها مسيرة التعليم المحاسبي الجامعي في الجامعات العراقية، إلا إن هناك بعض أوجه القصور التي أثرت في انخفاض كفاءة الكوادر المحاسبية المتخصصة العاملة في مختلف الوحدات الاقتصادية ولأسباب عديدة منها ضعف الاهتمام بالتعليم المحاسبي ومناهجه وبحوثه العلمية الأمر الذي أثر في مستوى المهنة ذاتها ودورها في المجتمع. ويعزى تعثر مهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي في القطر إلى
1. القصور في أنظمة ومناهج وأساليب التعليم والتدريب المحاسبي في الكليات والمعاهد المتخصصة إذ إن المناهج المحاسبية الحالية لاتعد الطالب للحياة العملية بكفاءة بسبب عدة عوامل منها ما يتعلق بطغيان الجانب النظري على المناهج وعدم مساهمة المختصين والمهنيين في أعدادها بالإضافة إلى ضعف تلك المناهج في تنمية مهارات الطلبة في بعض المجالات مثل استخدام الحاسوب في المجالات المحاسبية كما إن هناك ضعفا في اهتمام المناهج ببعض المواد التي ترتبط بصلة وثيقة بالتطورات التي تشهدها المهنة مثل المحاسبة الدولية والمحاسبة الاجتماعية وغيرها وعوامل أخرى تعزى إلى عدم كفاية التسهيلات التدريبية للطلاب

- والمختصين في المحاسبة سواء من قبل الكليات والمعاهد أو من قبل الوحدات الاقتصادية التي يتدربون فيها.
2. ضعف في توفير المستلزمات الأساسية للتعليم المحاسبي بشكل يؤثر في تحقيق البرنامج التعليمي للأهداف المرجوة منه، منها قلة توفر الموارد المخصصة للتعليم المحاسبي وقلة أعداد الكوادر التدريسية، بالإضافة إلى ضعف توفير مستلزمات البحث المحاسبي ومنها صعوبة حصول الباحثين على البيانات والمعلومات المطلوبة، إذ أن هناك طابعا من السرية يحيط بالإعمال والأنشطة التي تمارسها الوحدات الاقتصادية مع عدم وجود ما يبرر ذلك، سوى ضعف الوعي بأهمية البحث المحاسبي في متابعة مشاكل التطبيق العملي وإيجاد الحلول المناسبة لها وبما يساهم في رفع مستوى المهنة والوصول بها إلى مستوى الطموح.
3. ضعف اهتمام المنظمات المهنية ذات العلاقة في رفق التعليم المحاسبي بما هو جديد وتوفير التمويل اللازم لإعداد البحوث المحاسبية وتطويرها، هذا وإذا كان التعليم المحاسبي ومناهجة الجهات المرتبطة معه قاصرة عن الإلمام بأهمية المهنة ودورها في المجتمع فكيف نتوقع أن يكون لهذا الجانب الأثر في صياغة أهدافها وتطوير تلك الأهداف بما ينسجم والظروف المستجدة. وعليه فإن الأساس الذي يجب أن يستند إليه تعليم المحاسبة في المستقبل، هو أن المحاسبة كوظيفة خدمية قد ازدادت أهميتها كمهنة وكفرع للمعرفة بالإضافة إلى كونها علم اجتماعي وينبغي على الجامعات أن تحافظ على درجة من المرونة في مناهج التعليم المحاسبي واساليبها وبحوثها لغرض التكيف مع التغير السريع في حاجات المجتمع المتجددة وبشكل مستمر.

مستوى اهتمام الجهات المهنية المحلية ذات العلاقة في صياغة الأهداف المحاسبية تتمثل الجهات المسؤولة عن تنظيم وإدارة شؤون مهنة المحاسبة ووضع وتطوير معاييرها في العراق بما يلي:

- نقابة المحاسبين والمدققين

- ديوان الرقابة المالية

- جمعية مراقبي الحسابات

- سوق تداول الأوراق المالية

- مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية

ويشير واقع الحال إلى ضعف اهتمام الجهات أعلاه في وضع أو صياغة الإطار النظري للمحاسبة، أو على الأقل صياغة أهداف المحاسبة وتقارير الإبلاغ المالي، إذ أنه وبالرغم من الدور الذي مارسته تلك الجهات في تنظيم المهنة ورفع مستواها خلال السنوات الماضية إلا إن ذلك لم يتعدى الجوانب التنظيمية إلى المجالات الأخرى الأكثر أهمية والمتعلقة بصياغة الأهداف المحاسبية ووضع وتطوير معاييرها وبما ينسجم ومتغيرات البيئة العراقية.

وقد كان من المقترض أن يساهم تشكيل مجلس القواعد والمعايير المحاسبية والرقابية (سنة 1988) في تطوير مهنة المحاسبة في العراق على الصعيدين النظري والعملي إلا إن واقع الحال لم يكشف عن أي تطور ملموس في أعمال المجلس منذ تشكيله ولغاية الآن ، بمعنى انه لم يقدم أي إضافة حقيقية لمهنة المحاسبة في العراق ويعزى ذلك إلى مجموعة من الأسباب والعوامل التي ساهمت فيما سبق، منها ما يتعلق بطبيعة المجلس وجهة ارتباطه ( إذ أن المجلس المذكور يرتبط بديوان الرقابة المالية الأمر الذي أدى إلى هيمنة الديوان على أعمال المجلس ونشاطاته مقارنة بالمساهمات المحدودة للجهات الأخرى الأكثر أهمية ) وكذلك كفاية الجهات الممثلة فيه (حيث يذكر إن مساهمات الجانب الأكاديمي في هذا المجال تكاد تكون معدومة إن صح التعبير) ومنها ما يتعلق بالعوامل الأخرى التي تمتلك تأثيرا غير مباشر في أعمال المجلس ونشاطاته مثل التفرغ الكامل لأعضاء المجلس واللجان



الفنية المنبثقة عن إعداد الدراسات والبحوث ذات العلاقة وكذلك قلة التخصيصات المالية الكافية للإنفاق على سير أعمال المجلس وتنفيذ برامجه .

بالإضافة إلى ما سبق، فإن المعايير والتوصيات الصادرة عن المجلس المذكور لا ترقى إلى مستوى التشريع وقوة الالتزام بها غير محسومة مما أدى إلى تفكير أعضاء المجلس أنفسهم في جدوى تشكيلة، وبالتالي جدوى التفكير في استمرار أعماله وتطويرها لتشمل إمكانية وضع أطارا نظريا شاملا لأهداف المحاسبة ومفاهيمها والتي تفرضها متغيرات البيئة العراقية ومشاكل التطبيق العملي.

### الخلاصة والمقترحات

يعد تحديد أهداف المحاسبة والتقارير المالية بمثابة الخطوة الأولى في النظام المحاسبي لما لهذا التحديد من أهمية في الحكم على كفاءة التطبيقات العملية الجارية والبديلة وصياغة المعايير المحاسبية وتطويرها.

وتتضمن صياغة الأهداف المحاسبية، تحديد الجهات المستفيدة من التقارير المالية وماهية المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل تلك الجهات وطرق توصيلها وفي الوقت المناسب.

وقد تبين ومن خلال دراسة الجهود المبذولة من قبل الهيئات الأكاديمية و الهيئات المهنية المسؤولة عن تنظيم المهنة في العالم، لاسيما الدول المتقدمة بشأن صياغة الأهداف المحاسبية وتطويرها، إن الاتجاه العام كان لخدمة مستخدمي التقارير المالية مثل المستثمرين الحاليين والمرتبين وكذلك المقرضين الحاليين والمرتبين وغيرهم لتزويدهم بالمعلومات المحاسبية المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة.

وظالما أن المحاسبة تعد من العلوم الاجتماعية التي تتأثر بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية في البيئة التي تعمل فيها، فقد كان للتغيرات المستمرة في تلك الظروف الأثر في تغيير ما يحتاج إليه مستخدمي التقارير المالية من معلومات، الأمر الذي أدى إلى اختلاف النظرة لما يجب أن تكون عليه أهداف المحاسبة في كل مرحلة من مراحل تطورها المستمرة، بالإضافة إلى اختلاف النظرة لما يجب أن تكون عليه تلك الأهداف في ظل ظروف بيئية مختلفة لبلدان مختلفة، بمعنى إن ما تم تحديده وإقراره من أهداف محاسبية ضمن التوصيات والكشوفات الصادرة من قبل الهيئات المحاسبية في دول العالم المتقدمة والسابق الإشارة إليه، قد لا يكون ملائما ومنسجما مع حاجات ومتطلبات مستخدمي التقارير المالية في الدول الأخرى بسبب اختلاف الظروف البيئية من بلد لآخر.

وفي ضوء ما سبق، من المفروض أن تتم صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية المحلية من واقع البيئة العراقية وبالاستناد إلى تحديد الفئات المستفيدة من التقارير المالية وطبيعة المعلومات المحاسبية التي تحتاجها ومجالات استخدامها وبالترابط مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية السائدة.

هذا ويشير واقع الحال إلى ضعف اهتمام الجهات الأكاديمية والمهنية ذات العلاقة في إصدار بيان لما يجب أن تكون عليه أهداف المحاسبة والتقارير المالية للعديد من الأسباب والمعوقات التي تم تحديدها فيما سبق، والتي من الأهمية تجاوزها لاسيما في المرحلة القادمة وفي ظل الأفرزات الجديدة للبيئة العراقية وذلك من خلال البدء بتنفيذ الخطوات التالية:

- إعداد البحوث الميدانية لمعرفة أهمية التقارير المالية وما تحتويه من معلومات ودرجة اعتماد المستفيدين عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية ومن واقع البيئة العراقية وبالتعاون المشترك بين المهنيين والاكاديميين.

تظافر الجهود المهنية والأكاديمية من أجل إجراء تقييم شامل للتطبيقات المحاسبية الجارية في ضوء أهداف المحاسبة واستخدامات التقارير المالية المحددة في أعلاه.

- إعادة النظر بالجهود المبذولة من قبل الجهات المهنية ذات العلاقة وبالأخص مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية وتوفير المستلزمات المادية والمعنوية اللازمة لقيام المجلس بالمهام

المناطة به في المرحلة القادمة وأهمها صياغة الإطار النظري أو على الأقل المشاركة في صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية كخطوة أولية.

• تفعيل دور الجهات المهنية والجهات الأخرى المهتمة مثل نقابة المحاسبين والمدققين وجمعية مراقبي الحسابات وسوق تداول الأوراق المالية في الارتقاء بالمهنة ورفع مستواها ومواكبة التطورات التي وصلت إليها المهنة في الدول الأخرى ومحاولة الاستفادة من تجارب تلك الدول في هذا المجال.

• الاهتمام بالتعليم المحاسبي وتطوير أساليبها وتعديل مناهجها بما ينسجم وأهمية الارتقاء بمستوى المهنة في المجتمع من خلال توفير المستلزمات الضرورية لذلك، وبالإضافة إلى الاهتمام بالبحوث المحاسبية لاسيما المتعلقة منها بمتطلبات صياغة أهداف المحاسبة وتطوير معاييرها بما ينسجم وتلك الأهداف، ومتابعة التطبيق العملي ودراسة الآثار الاقتصادية والاجتماعية المترتبة على ذلك.

• توفير نشرات تثقيفية وتوضيحية تعنى في تسليط الضوء على إنجازات مختلف الجهات المهتمة بتطوير مهنة المحاسبة وكذلك توعية الجهات المستفيدة بشأن أهمية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات العراقية في كونها من أفضل المصادر التي يتم الرجوع إليها عند اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية ذات العلاقة.

### المصادر

- 1- Koontz, Harold & others, Management, 8<sup>th</sup>. Ed., McGraw – Hill, Inc., 1984. P. (106).
- 2- Grady, Jack & Ricketts, Don, Cost and management Accounting McGraw – Hill, Inc., 1982. P. (333).
- 3- Financial Accounting standards Board, FASB. Discussion memorandum, " Conceptual framework for Accounting & Reporting : Consideration of the report of the study group on the objectives of financial statement", Stamford Conn: FASB, June, 1974. P. (13).
- 4- Konntz, Harold & O'Donnell, Cyril, Principles of Management: An anaiysis of managerial Function, McDrow – Hill ,Inc.,1964. P. (94).
- 5- Schleh, Edward C., Management by results, McGraw – Hill, Inc., 1961. P. (32).
- 6- Koontz, Harold & O'Donnell, Cyril, Op. Cit., P. (96).
- 7- Underdown, Brian & Taylor, Peter J., Accounting Theory & Policy Making, Heinemann professional publishing, 1989.P. (40).
- 8- Dopuh, Nicholas & Sunder, Shyam, "FASB'S Statement on objectives and elements of financial Accounting: Areview"the Accounting review, Vol. LV. No. I, Jan., 1980. PP (9-10).
- 9- Cyert, R , M . & Ijiri , Yuli , "Problem of implementing the true-blood objectives report: in studies of financial Accounti- ng objectives", 1974. supplement to Vol. 12, Journal of Accounting research, PP. (29 – 42).
- 10- Doup , Nicholas & Sunder Shyam , Op . Cit . , P . ( 96 ) .
- 11- Underdown , Brian & Taylor , Peter J . , Op . Cit . , P . ( 10 ) .
- 12- Cyert , R , M . & Ijiri , Yuli , Op . Cit . , P . ( 39 ) .
- 13- Stone , D .E . , " The Objectives of Finamcial reporting in Annual report " , Accounting Review , April , 1967 . P . (331 )

- 14- Peasnell , K . V., "The Opjective of published Accounting reports: Acmmment " , Accounting & Business Research, No. 17 Winter , 1974 . P . ( 74 ) .
- 15- Anton , Hector R ., " Opjective of Financial Accounting : Review and analysms " , The journal of Accountancy . Jan ., 1976 . P . ( 40 ) .
- 16- Littlton , A . C ., Structure of Accounting Theory , American Accounting Association , 1974 . P . ( 23 ) .
- 17- Carsberg , Bryan & others , " The Opjective of published Accounting Reports " , Accounting & Business Research , No . 15 , Summer , 1974 . P . ( 168 ) .
- 18- Sprouse , Robert T . & Moonitz , Maurice , Atentative set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises , Accounting Research , study , No. 3, AICPA , 1962 p.(53)
- 19- Hindriksen , Eldon S ., Accounting theory, Richard D.Irwin , Inc ., 1977 . P . ( 71 ) .
- 20- Most, Kenneth , Accounting theory , Grid , Inc ., 1977. U . S . A , P . ( 111 ) .
- 21- Staubus , George J ., " An Analysis of APB statement No . 4 ," The Journal of Accountancy , Feb ., 1972 . P . ( 43 ) .
- 22- Balkaoui , Ahmed , Accounting Theory , 2<sup>nd</sup> . Ed ., 1985 .P.(172) .
- 23- Committee on Concepts & standards of external financial reports , " Reports of the committee on concepts & standards for external reports " , Accounting Review , supplre- ment to Vol . XLX ., 1975 . P . ( 41 ) .
- 24- Most, Kenneth , Op . Cit ., P . ( 108 ) .
- 25- Balkaoui , Ahmed , Accounting Theory , 4<sup>th</sup> ., Business Press , 2000. P . ( 121 ) .
- 26- Committee on Concepts & standards of External financial reports ,Op . Cit ., PP . ( 41 – 42 ) .
- 27- Coetz , Billy , E . & Birnberg , Jacob G ., "A comment on the Tru- eblood Report " , Management Accounting , April ,1976 P . ( 19 ) .
- 28- Kam , Vernon , Accounting Theory , John Wiley and Sons, Ins., U.S.A., 1986. P. (43).
- 29- Linden, John R ., "The FASB at age three", The Journal of Accountancy, Aug., 1976. P. (75).
- 30- Larson, Kermit D. & Pyle, William W ., Financial Accounting , 3<sup>rd</sup> .Ed., Richard D. Irwin, Inc., 1986. P. (637-638).

- 31- Smith, Jay M. & Skousen, K. Fred, **Intermediate Accounting** , ninth edition , South – Western pub. Co .,1987. P. (4).
- 32- Climo, Tom, "What's happening in Britain ?" , **The Journal of Accountacy**, Feb ., !976. P. (55).
- 33- I bid, P. (56).
- 34- Most, Kenneth S., **Op. Cit . , P. (118).**