

التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الابلاغ المالي

أ.م.د. صفوان قصي عبد الحليم آل طه / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد
م.م. نجاة حميد صخر

تاريخ التقديم: 2018/1/21

تاريخ القبول: 2018/3/26

المستخلص :

ان المتتبع لحاجات المستفيدين من المعلومات المحاسبية يلاحظ ضرورة تبني خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية ومن هنا تبني IASB منهج الجوهر الاقتصادي كأساس في إعداد وتطوير المعايير المحاسبية الدولية لذلك يناقش هذا البحث¹ انعكاس الظاهرة الاقتصادية من حيث جوهرها الاقتصادي على موضوع القياس وان تكون متوافقة اسلوب القياس حيث تتركز مشكلة البحث في حقيقة ان الوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية تعالج الاحداث والظواهر الاقتصادية وفق الشكل القانوني وبما يتلائم مع متطلبات النظام المحاسبي الموحد وينسجم مع اهداف المخطط الاقتصادي ذات الطبيعة المركزية مما يؤثر سلباً في جودة الابلاغ المالي ، وبالتالي تنعكس على قرارات مستخدمي التقارير المالية الآخرين (المستثمرين) ، وعليه يهدف البحث إلى تسليط الضوء على مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني من حيث امكانية تبني الممارسات المحاسبية الدولية (المشتقة من الجوهر الاقتصادي) من بين المعايير، وهما (المخزون 2 IAS والايجار 16 IFRS) وقد بين البحث وجود تباين بين الجوهر الاقتصادي والشكل القانوني من حيث الجهات المستفيدة ، والتنظيم المحاسبي ، واسس النظرية ، واساس القياس ، ومتطلبات الافصاح ، والمرونة ، والتوجه ، والهدف ، والحكم المهني ، وفرض قيمة العملة ، وحق الملكية ، والدخل ، ومسؤولية الادارة ، والمحافظة على راس المال بالاضافة إلى بعض الفقرات الاخرى.

المصطلحات الرئيسية للبحث / تغليب الجوهر على الشكل ، الشكل القانوني ، مداخل الشكل القانوني ، نقاط التعارض بين الجوهر الاقتصادي والشكل القانوني .



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

العدد 108 المجلد 24

الصفحات 565-596

¹ البحث مستل من اطروحة دكتوراه



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

المقدمة

نتيجة تسارع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والانتقال من عصر الثورة الصناعية إلى العصر الذي نعيشه اليوم بعصر تكنولوجيا المعلومات والثورة المعرفية يسعى كل من مفكري المحاسبة والاقتصاد ان تكون له الأفضلية والأولية في صياغة المفاهيم التي يتعامل معها كل منهما لتعكس التطور الاقتصادي ، ذلك من خلال تحديد نقطة البدء التي ترشد واضعي المعايير والمحاسبين و مستخدمي المعلومات المالية إلى الطريق الواضح ومن ثم إلى حقيقة الشئ ، ولأن المحاسبة هي جزء من العلوم الاجتماعية التي تفترض ان الواقع هو جزء من البناء الاجتماعي ، لذلك ينبغي أن يكون مفهوما أن الممارسات المحاسبية المعمول بها تعتمد على الجوهر الاقتصادي للمعاملات والاحداث وليس لمجرد شكلها القانوني ، فمن الأنسب فهم الواقع الاقتصادي للظاهرة للوصول إلى جوهرها ومعناها الحقيقي ومن ثم الوصول إلى الواقع المحاسبي ، وبالتالي تكون الظاهرة الاقتصادية محل القياس متطابقة مع الممارسة المحاسبية أسلوب القياس، بما ان الممارسات المحاسبية الحالية تستند إلى ادلة ثبوتية تمثل الواقع الموضوعي والشكل القانوني الا انها تؤثر في خصائص المعلومات المحاسبية ومن ثم في جودة الإبلاغ المالي.

وفي ضوء ما سبق فقد تضمن البحث المحاور الآتية :

اولاً : منهجية البحث ودراسات السابقة

ثانياً : مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني

ثالثاً : عرض المعالجة المحاسبية الدولية لمعياري المخزون (IAS 2) والايجار (IFRS 16) على وفق منهج الجوهر الاقتصادي ومدى تطبيقها محلياً .

رابعاً : الاستنتاجات والتوصيات .

المحور الاول / منهجية البحث ودراسات السابقة

اولاً : منهجية البحث

1. مشكلة البحث

ان تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية المستندة إلى الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني يضع جميع الممارسات المحاسبية المحلية المعدة اصلاً على وفق الشكل القانوني امام عدم قبولها على المستوى الدولي ، مما ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية المحلية وبالتالي جودة الإبلاغ المالي ، ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :

أ. هل ان الممارسات المحاسبية لعقود الايجار في البيئة العراقية تستند إلى الجوهر الاقتصادي (IFRS 16) ام الشكل القانوني؟

ب. هل ان الممارسات المحاسبية لاحتساب كلفة المخزون في البيئة العراقية تستند إلى الجوهر الاقتصادي (IAS 2) ام الشكل القانوني؟

ج. هل تؤثر الممارسات المحاسبية للايجار و المخزون في جودة الإبلاغ المالي في البيئة العراقية ؟

2. أهداف البحث : يهدف البحث إلى

أ. استعراض مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.

ب. تطبيق معيار المحاسبة الدولي - المخزون (IAS 2) التي ينطبق عليها مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني ، ومدى تأثيره على تحسين جودة الإبلاغ المالي.

ج. تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي - الايجار (IFRS 16) التي ينطبق عليها مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني ، ومدى تأثيره على تحسين جودة الإبلاغ المالي.



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الابلاغ المالي

3. فرضيات البحث :

- أ. يوجد تباين بين متطلبات الشكل القانوني للممارسات المحاسبية (المشروعة) وبين التعبير عن الجوهر الاقتصادي للعمليات (الواقعية).
- ب. يمكن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في البيئة العراقية كأداة لتغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني ، وتقسّم هذه الفرضية إلى فرضيات فرعية ، هما :
 - هناك إمكانية لإعادة صياغة الإجراءات المحاسبية لعقود الأيجار في البيئة المحلية (الشكل القانوني) على وفق (IFRS 16).
 - هناك إمكانية لإعادة صياغة الإجراءات المحاسبية لاحتساب كلفة المخزون في البيئة المحلية (الشكل القانوني) على وفق (IAS 2).
 - يوجد تأثير لتطبيق معيار المخزون (IAS 2) ومعيار عقود الأيجار (IFRS 16) في جودة الإبلاغ المالي في البيئة المحلية.

4. أهمية البحث :

ان التغيير الذي حصل في العراق بعد سنة 2003 بشكل عام والتغيير في الواقع الاقتصادي بشكل خاص من حيث مركزية الدولة وتدخلها في اغلب الأنشطة الاقتصادية (النظام السياسي الشمولي) آنذاك إلى لا مركزية الدولة اي بمعنى التحول نحو اقتصاد السوق الحر وتشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر ، لذا يتطلب التوسع في مجال المرونة وتعديل المعالجات المحاسبية المحلية لكي تتسجم مع الجوهر الاقتصادي وتبتعد عن سلطة القانون المقيدة من اجل تلبية حاجات مستخدمي التقارير المالية .

5. العينة البحث:

تتمثل عينة البحث بهيئة ادارة واستثمار الوقف السنوي – ادارة جامع الشيخ عبد القادر الكيلاني (المؤجر) وكلية مدينة العلم الجامعة (المساح) لما ينطبق عليهما متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولية (IFRS 16) من حيث انعكاس تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني للممارسات المحاسبية، كما تشمل العينة الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات / معمل بابل (1) لتطبيق معيار المخزون (IAS 2).

ثانياً : دراسات السابقة و الاسهام التي يقدمها البحث الحالي :

1. دراسات السابقة

أ. دراسة (الساكني، 1999) " التغييرات الاقتصادية والاجتماعية وانعكاساتها على المحاسبة ووضع المعايير المحاسبية "

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى استجابة التطبيقات والمعايير المحاسبية للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية بالسرعة والشمول الذي يجعل من القوائم المالية المعدة ذات فائدة للمستفيدين منها. ومن اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة حصول عملية إعادة نظر للمعايير المحاسبية الدولية واصدار معايير محاسبية معدلة وفق المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية في واسط عقد التسعينات من القرن الماضي بالاتجاه نحو أحداث توافق بيني دولي كان من وراء عملية إعادة النظر هذه ، فقد أوصت الدراسة إلى ضرورة استجابة الجهات ذات العلاقة بإدخال بعض التعديلات على النظام المحاسبي الموحد ليكون قادراً على معالجة كافة الجوانب المتعلقة بالاستثمارات الاجنبية في القطر بضمنها تبويب الفوائد والارباح الناتجة عنها ، ومتطلبات توحيد الفروع المحلية مع الشركات الأم ، وتحديد الطرق المحاسبية في معالجتها وطرق الإفصاح عنها .



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

ب. دراسة (المعيني، 2008) " المداخل الاقتصادية لنظرية المحاسبة ودورها في صياغة نموذج توافقي بين المحاسبة الجزئية والمحاسبة الكلية "

هدفت الدراسة إلى البحث في التأثيرات الفكرية للاقتصاد في مفاهيم المحاسبة واتجاهاتها (الجزئية او الكلية) ، في محاولة لتاصيل مفاهيم للمحاسبة لكلا الاتجاهين لغرض اعتمادها في وصف العناصر الأساسية لأنموذج الإبلاغ المالي ، ومن ضمن الاستنتاجات المعرفية التي توصلت اليها الدراسة ان التغيرات في البيئة الاقتصادية المعاصرة ، ومنها الشركات متعددة الجنسيات وامتداد ملكية اسهمها خارج بلد الشركة الأم وظهور شركات الاستثمار، جعلت من علاقة الوكالة لتفسير نظرية المحاسبة قاصرة وغير واقعية إعادة النظر في شكل ومضمون طرفي العلاقة (الاصيل والوكيل) ، اما من بين الاستنتاجات المتعلقة بالجانب التطبيقي فقد توصلت الدراسة إلى ان توجه أهداف الإبلاغ المالي نحو أهداف الاقتصاد الكلي، جعل من الممارسات المحاسبية تتجه نحو اختيار الأساليب التي تحقيق تلك الأهداف، وأن تكون صيغ الإفصاح أقل شفافية، ثم أصبحت غير ملائمة لقرارات المستثمرين والدائنين. وفي ضوء ذلك أوصت الدراسة ضرورة إعادة النظر بالمفاهيم المحاسبية السائدة في العراق، والإطار العام للنظام المحاسبي الموحد والنظام المحاسبي للمصارف وشركات التأمين وبما ينسجم ومتغيرات البيئة الاقتصادية الحالية وجعلها متوافقة مع بعض معايير المحاسبة الدولية.

ج . دراسة (Chen , 2009)

" Use the Substance over Form Convention to Regulate the Related Transaction "

" استعمال مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني كاتفاقية من أجل تنظيم العملية ذات العلاقة " ركزت الدراسة على أهمية تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في ظل ظهور اقتصاديات المعرفة، نتيجة تشكيل العديد من الوحدات الاقتصادية كمجموعات كبيرة من خلال عمليات رأس المال، بما في ذلك الاندماج والشراء، وإعادة الهندسة، واكتتاب الاسهم ، مما جعل العلاقات بينهما تميل إلى أن تكون أكثر تعقيدا ، حيث تظهر الأطراف ذات العلاقة ومبالغ المعاملات ذات الصلة والبنود التي لا تتفق مع تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.

وقد أخذت الدراسة الصين كنموذج في تطبيق " تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني " في نظام المحاسبة للمؤسسات التجارية عام 2001 بشكل رسمي كاتفاقية بين الاطراف المتعاقدة وتعد واحدة من متطلبات المحاسبة في معالجة المعاملة وفق جوهرها الاقتصادي وليس مجرد شكلها القانوني ، وفي السنوات الأخيرة تم تطبيق هذه الاتفاقية ، بعد انضمام الصين الى منظمة التجارة العالمية، وفي شباط / 2006، عدلت الصين العرف المحاسبي السابق وأقامت نظاما محاسبيا وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية حيث أدرجت اتفاقية تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني ضمن نظام المحاسبة للمؤسسات التجارية الصينية.

د. دراسة (Sulistiyo , et.al, 2015)

" Substance , Economic Reality And Expectations of Truth "

" الجوهر، الواقع الاقتصادي وتوقعات الحقيقة "

تهدف الدراسة إلى بيان مفهوم الجوهر كجزء من مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني ، من حيث وجود علاقة وثيقة بين الجوهر والواقع الاقتصادي ، فالمعايير المحاسبية والممارسات القائمة هي مزيج من الواقع الموضوعي و الذاتي ، حيث لاحظت الدراسة بان الواقع الاقتصادي الذي يتم التعبير عنه محاسبياً هو مزيج بين التقييم الموضوعي والذاتي ، وهو جوهر التمثيل الصادق وان ذلك يوفر مستوى عالي من الوعي للواقع المحاسبي .



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

2. تحديد مسارات دراسات السابقة ومجال الاستفادة منها والإسهام التي يقدمها البحث الحالي

بعد تفحص دراسات السابقة يمكن ان نحدد المجالات الآتية :

أ. ان دراسات المعروضة (الساكني والمعيني) استنتجت وجود تأثيرات اقتصادية واجتماعية على المعايير المحاسبية ، وان المتغيرات الاقتصادية في البيئة المحلية قد تحولت نحو اقتصاديات السوق الحر بعد احداث عام 2003 وهذا يتطلب الانسجام مع الجوهر الاقتصادي والابتعاد عن الشكل القانوني الملزم .
ب. تتبنى الدراسة الحالية التوصية لـ (المعيني) وتحديد ملامح الاجراءات المحاسبية المفترض إعادة هيكليها وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

ج. ان دراسات الاجنبية ركزت على اهمية تغليب الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني في ظل ظهور اقتصاديات المعرفة.

لذلك تبدأ هذه الدراسة من حيث ما انتهت منه الدراسات السابقة في استعراض على مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني وجوانب تطبيقه لابرز المعايير المحاسبية ، وهما (المخزون IAS & IFRS 16) ومدى تأثيره على تحسين جودة الإبلاغ المالي.

المحور الثاني / مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني

Substance Over Form Concept

أولاً : الجوهر الاقتصادي

ينعكس مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني من خلال مفهوم التمثيل الصادق .
(Sulistiyo , et.al, 2015 : 382) ويعرف مفهوم التمثيل الصادق من حيث التأكيد على جانب الجوهر و العلاقة الوثيقة بين المعلومات الصادقة وواقع الأحداث المحاسبية ويشير كل من (IASB & FASB) في مذكرتهما إلى أنه من الواجب ان تمثل المعلومات تمثيلاً صادقاً للظواهر الاقتصادية العالمية الحقيقية التي تهدف إلى تمثيلها . (Karlsson , 2015 : 6) فالجوهر يمثل معلومات صادقة تعكس الواقع الاقتصادي ، وتجدر الإشارة إلى ان تفسير الجوهر " كجوهر اقتصادي" ، يضيف قيمة واقعية وهامة إلى المدخل الاقتصادي (Ryan,2007: 3) وان تحديد جوهر العمليات والأحداث يتمثل في البحث عن الخصائص وفقاً للآثار الاقتصادية والحقوق والالتزامات المختلفة التي لايحتويها الشكل القانوني فالسمة التي لا تكسو تغليب الخصائص الجوهرية للعمليات أو الأحداث وتنص على مظهرها لا تمثل تلك العمليات والأحداث تمثيلاً صادقاً ، اذ لم يتم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني (لطفى، 2005: 230) لذلك يعد جوهر المعلومات تمثيلاً لواقعها الاقتصادي ، ففي أعقاب ازمة شركة انرون Enron كانت المحاسبة والواقع الاقتصادي يتعارضان في اغلب الاحيان حيث يواجه المدير المالي تحدياً صعباً في التعامل مع المحللين الماليين ، والمستثمرين ، والمقرضين اذ رسمت التقارير المالية لشركة انرون صورة مربكة أو غير كاملة لحالتها الاقتصادية الحقيقية (Adelson , et.al , 2002: 1) وقد أصبح النقاش بين خبراء المحاسبة حول الواقع الاقتصادي نقاشاً ساخناً ، ويرجع ذلك إلى حقيقة أن لكل شخص وجهة نظر مختلفة للواقع ، وكان Sterling في سنة 1979 أول من قدم فهم للواقع الاقتصادي حيث ينبغي اختبار الظاهرة الاقتصادية أو الواقع تجريبياً (قابلية الاختبار التجريبي) .



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

ويشير هذا البيان بوضوح إلى أن جوهر المعاملات والأحداث المحاسبية كجزء من الواقع الاقتصادي يجب أن تكون واقعية (حقيقية) وموضوعية وقابلة للقياس ، ومع ذلك، طرح السؤال حول كيف يمكن للمحاسب أن يكون قادراً على التقاط الواقع الاقتصادي ككل فقد أشار إلى أن المفهوم المحاسبي قد تم توجيهه إلى النوع التجريبي *empirical genre* وحتى إلى النوع البراغماتي² *pragmatic genre* الذي وصف من قبل Beams في عام 1969 ، ووفقاً لـ (Beams) في عامي (1969 و 1970) فإن مفهوم المحاسبة تأثر بالنوع التجريبي الذي يعد الغرض من عملية المحاسبة هو تقديم الحقائق المالية للوحدة الاقتصادية ، ويؤكد على النوع البراغماتي أكثر لأن الهدف من المحاسبة، هو تقديم معلومات مفيدة عن الوحدة الاقتصادية ، والجمع بين هذين النوعين يحدد الهدف من التقارير المالية، ومن ثم ينشأ طريقة لتحقيق ضمان تقديم معلومات مالية مفيدة لصانعي القرار. (Sulistiyo , et.al , 2015 : 383)

فالأوضاع الاقتصادية يركز على المنافع والمخاطر الاقتصادية المستقبلية كما جاء في معيار (FAS 77) فقرة (5) توريق الاصول. (Adelson , et.al , 2002: 3) كذلك نص التوجيه الأوروبي للمحاسبة 34 الصادر في 26 حزيران / 2013 بشأن التقارير المالية السنوية والتقارير المالية الموحدة (فصل (2) مادة (6) فقرة (h-1) بان الجوهر يعد أحد مبادئ الإبلاغ المالي العام ويتطلب هذا المبدأ ان البنود في كشف الدخل والميزانية ، يجب ان يتم احتسابها وعرضها وفقاً لجوهر العملية الاقتصادية. (EU, 2013 : 30)

بما ان المعايير المحاسبية لها طبيعة القواعد والملمزمه لممارستها، بالتالي فهناك حاجة إلى تعريف واضح لا ليس فيه وهذا سيثجع الممارسات المحاسبية السليمة . ان غموض معنى الجوهر في مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني بالتأكيد يثير تساؤلاً كبيراً، وكما أشار (Sterling, 2003) إلى أن اللغة الغامضة (vague) تصبح مسألة أساسية للعديد من المشاكل في الممارسة المحاسبية. , Sulistiyo (et.al , 2015: 382)

بالتالي فان مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني نشأ بالاصل من البعد المحاسبي-anglo-saxon من مفهوم الرؤية الحقيقية والعادلة المشتقة من الممارسات المهنية وتم تطويرها في القرن التاسع عشر، ويدعى ايضا بمبدأ الجوهر والمعروف الآن بمفهوم التمثيل الصادق (Muller, 2015 : 5) ، وفي المملكة المتحدة يرجع أصله ايضا إلى مفهوم الرؤية الحقيقية والعادلة كما تضمنها قانون الشركات لعام 1948 الذي يعد جزءاً لا يتجزأ من نظام الإبلاغ المالي للشركات في المملكة المتحدة والعديد من البلدان الناطقة باللغة الإنجليزية في العالم ، وعلى الرغم من التطبيق الواسع النطاق لهذا المصطلح، فإن تفسيره كان موضوع نزاع بين المحاسبين منذ ذلك الحين (Karan , 2002: 44) وفي أوروبا وبالتحديد في دول الاتحاد الاوربي فقد ادخل مفهوم الرؤية الحقيقية والعادلة في التوجيه الرابع³ في مرحلة متأخرة من تطويره و ترجم إلى لغات الدول الاعضاء (Roberts , 2005: 424) كما ظهر مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في بيان (4) - المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية الصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبة (APB) في بداية عام 1970 (Chen, 2009 : 156) قد وضحت الفقرة (35) من البيان المذكور (Substance Over Form) " بالرغم من أن المحاسبة المالية تهتم بالآثار القانونية والاقتصادية للمعاملات وغيرها من الأحداث، فإن العديد من اتفاقياتها تستند إلى قواعد قانونية .

² ذرائعي ، نفعي ، واقعي

³ وهو يشتمل على مجموعة واسعة وتفصيلية لإطار القواعد المحاسبية في الاتحاد الاوربي ، حيث صدر في عام 1978 . والزم الشركات العامة والخاصة بتطبيقه ، من حيث قواعد شكل الميزانية ، متطلبات الإفصاح ، قواعد التقييم ، تغليب اعتبارات الصورة الحقيقية والعادلة (المزيد من المعلومات راجع لطفي ، أمين السيد أحمد، نظرية المحاسبة، 2005 ، 415)



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

وإن الجوهر الاقتصادي للمعاملات وغيرها من الأحداث تؤكد عادة على اختلاف الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني" (AICPA, 1996: B4) في عام 1973 عين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة لدراسة مجموعة من أهداف القوائم المالية كان عملهم نهائي ، فقد اقترح مجموعة من الخصائص لجودة للإبلاغ المالي تتكون من (الملاءمة و الأهمية النسبية ، تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني ، والموثوقية ، والخلو من التحيز، القابلية على المقارنة ، الاتساق، والقابلية على الفهم) ، و تم التركيز ضمن هذه الخصائص السبعة على مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في الإبلاغ المالي ، حتى تكون المعلومات أكثر فائدة عند تمثيلها للتدفقات والمنافع المستقبلية. (Lennon, 2013: 22) وفي الإطار المفاهيمي لاعداد وعرض البيانات المالية (IASB) سنة 1989 وضعت خاصية تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني ضمن الموثوقية ونصت " لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقاً لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقاً لشكلها القانوني إذ لا يتطابق جوهر العمليات والأحداث في كافة الأحوال مع شكلها القانوني " ، اما (FASB) فقد اصدر في ايلول عام 2010 البيان (8) الذي بموجبه عدل الإطار الفكري السابق، وفيه نوع من الاتساق مع الإطار الفكري الصادر عن مجلس (IASB) ، كما اشار (الجعارات) إلى ان مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني يعني الاهتمام بجوهر المعلومات وحقيقتها وليس الاكتفاء بشكلها القانوني (الجعارات، 2012: 193)

كذلك يعني معالجة المعاملة وفقاً لجوهر الواقع الاقتصادي ، حتى لو كان ذلك الخروج أو التجاهل عن شكلها القانوني بحيث تعكس المعلومات المقدمة مضمون الأحداث بدلاً من شكلها على نحو سليم للأنشطة الاقتصادية الممثلة ، وهذا ما وضحه مجلس معايير المحاسبة النيجيري - المعيار (SAS 1) "على الرغم من أن المعاملات التجارية تحكمها عادة المبادئ القانونية ، مع ذلك تحسب وتعرض وفقاً لجوهرها والواقع المالي وليس فقط لمجرد شكلها القانوني" (NASB- SAS, 1984: No.1) (Kiabel, 2014: 201)

وتؤكد مسودة العرض (Exposure Draft) الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي سنة 2015 الفقرة (2.14) من جديد على تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني من خلال تعريف خاصية التمثيل الصادق ، وهي تمثيل التقارير المالية للظواهر الاقتصادية بالكلمات والأرقام ، ولكي تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب ألا تمثل الظواهر ذات الصلة فحسب، بل يجب أيضاً أن تمثل بصدق الظاهرة التي تدعي أنها تمثلها ، ويقدم التمثيل الصادق معلومات عن جوهر الظاهرة الاقتصادية بدلاً من مجرد تقديم معلومات عن شكلها القانوني، حيث إن تقديم معلومات فقط عن الشكل القانوني بما يختلف عن الجوهر الاقتصادي للظاهرة الاقتصادية الكامنة ، وهذا لن يؤدي إلى تمثيل صادق. (IFRS, 2015: par.2.14)

وبخلاف بعض الفروقات في العرض، فإن هناك إتساق للإصدارين السابقين عن الإطار المفاهيمي الدولي (1989 و 2010) ، والواقع أنه على الرغم من حدوث تغيرات في الطريقة التي يعرض بها تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في الأطر المفاهيمي الذي اقترح من قبل لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB/IAS) فقد أشار الإطار المفاهيمي سنة 1989 صراحة إلى تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في الفقرة (35) " إذا كانت المعلومات تمثل بصدق المعاملات والأحداث الاقتصادية الأخرى التي تمثلها ، فمن الضروري أن يتم المحاسبة عنها وعرضها وفقاً لجوهرها والواقع الاقتصادي وليس مجرد شكلها القانوني ، إذ إن جوهر المعاملات أو الأحداث الأخرى قد لا يتفق دائماً مع ما هو ظاهر في شكلها القانوني أو المفترض (IASB, 1989: par.35)



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

وبالرغم من ان الإطار المفاهيمي 2010 لم يتضمن إشارة صريحة إلى تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني ، الا ان أساس الاستنتاجات تشير إلى أن المحاسبة عن الاحداث او المعاملات وفقا للشكل القانوني بدلا من جوهرها الاقتصادي لن ينتج عنها التمثيل الصادق (IFRS,2010: QC12-16) ، ويرى بعض المشاركين ضرورة الاشارة بشكل صريح إلى مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في الاطار المفاهيمي ، ووافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على أن يجعل هذا البيان صريح من شأنه أن يضيف الوضوح وبالتالي ، فإن المشروع اقترح التمثيل الصادق للمعلومات عن جوهر الظاهرة الاقتصادية بدلا من مجرد معلومات عن شكلها القانوني ، ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الاستراتيجية أن الإبلاغ عن الحدث وفقا لجوهرها الاقتصادي بدلا من مجرد الشكل القانوني ، له علاقة بالتمثيل الصادق وذلك للأسباب الآتية :
(AASB - ED , 2015 ,par.BC2.20)

- تمثيل الحدث او المعاملة وفقا لشكلها القانوني (حتى مع الإفصاحات المناسبة) لا يمكن أن ينتج عنها التمثيل الصادق إذا ما مثل البند الجوهر الاقتصادي .
- وهذا يتفق مع الإطار المفاهيمي لعام 1989 الذي يعامل تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني كخاصية فرعية من الموثوقية ، فالموثوقية حسب (Romney&Steinbart) تتجسد في كونها خالية من الاخطاء والتحيز وتعبير بدقة عن الاحداث او الانشطة الخاصة بالوحدة الاقتصادية.
(Romney&Steinbart,2006:6)

حيث يرى (Chan) ان مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني يستند إلى النموذج المادي Substance - oriented model (So - m) اي يهتم بالظواهر الاقتصادية (الاهداف او الاحداث التي لديها تأثير اقتصادي على الوحدات الاقتصادية) كمدخلات للنظرية ، حيث تقوم بمعالجة هذه المدخلات من خلال الاستناد الى الاطار المفاهيمي الذي تم بناءه استناداً إلى المنهج الاستنباطي Deductive methodology وذلك لتوفير مقياس اقتصادي لكل من الموجودات والمطلوبات والدخل للفترة الحالية كمخرجات للنموذج. (chan ,1986:117)

بناءً على ما تقدم نلاحظ ضرورة تبني مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني كونه يظهر المنافع والمخاطر المرتبطة بحسابات المركز المالي للوحدة الاقتصادية بشكل اكثر تمثيلاً للواقع الاقتصادي.

بعد استعراض مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني لا بد من التطرق إلى مفهوم السياسات المحاسبية كونها هذه الاجراءات او الممارسات هي التي تعكس هذا المفهوم ، فقد عرفها (هندريكسن) هي تعبر عن عملية اختيار بدائل معينة من طرق إعداد التقارير واسباس القياس واساليب الإفصاح ، ويتم هذا الاختيار من بين كل ما متاح لغرض إعداد التقارير المالية في الوحدات الاقتصادية . (هندريكسن ، 1990: 207) وقد تكون مفروضة الزاماً ، وفي رأي مجلس المبادئ المحاسبية (APB) (22) في نيسان عام 1972 يتطلب الإفصاح عن السياسات المحاسبية وذلك تقييد حرية الادارة في استخدامها . (Belkaoui, 2000: 47)

اما (يوسف) فقد عرف السياسات المحاسبية ، بانها ادوات تطبيق تجمع بين الفكر المحاسبي والجانب التطبيقي ، وتتمثل بالاسس ، والاعراف المحاسبية ، والقواعد المحاسبية ، والمعايير المحاسبية ، وممارسات محاسبية تؤثر بشكل مباشر في قياس وإعداد وعرض القوائم المالية . (يوسف ، 1999: 190)
فالممارسات المحاسبية لا يمكن تقييمها إلا بالرجوع إلى الأهداف الموكلة إليها ، فقد تكون المعلومات صادقة لشيء ما ولكنها ليست صادقة بشكل جوهري ، لذلك تعبرمعايير المحاسبة الدولية عن الجوهر الاقتصادي بما تنعكس في جودة المعلومات المحاسبية من حيث التمثيل الصادق للواقع الاقتصادي والمالي للوحدة الاقتصادية. (Muller, 2015 :6)



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

وبناءً على ما تقدم يمكن تعريف السياسات المحاسبية أنها الطريقة الذي يتبناه المحاسب في معالجة الأحداث أو الظواهر الاقتصادية وفق ممارسة محاسبية معينة بالاسترشاد بالأسس أو الاعراف المحاسبية أو القواعد أو المعايير المحاسبية بهدف تغليب الجوهر والواقع الاقتصادي وانعكاسه على المعالجة المحاسبية من أجل توافر معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية من حيث ان المحاسبة نظام يمثل الواقع الحقيقي للوحدة الاقتصادية وفق الممارسات المحاسبية التي يطبقها ، وان الأساس المنطقي وراء ذلك هو أن المعلومات المالية الواردة في التقارير المالية ينبغي أن تمثل جوهر المعاملات والأحداث وليس مجرد الشكل القانوني من أجل تقديم رؤية حقيقية وعادلة.

وتفسر الظاهرة الاقتصادية (الحقيقة) بما يتلائم مع الأحداث وما يرتبط بها من اسباب واثار وتتغير الحقائق كلما تغيرت الأحداث او تغيرت الاسباب او الاثار المترتبة بها (المحمود، 2004: 197) ولتحديد جوهر العملية يتطلب ضرورة تحديد جميع الجوانب والاثار المترتبة على العملية المعقدة فقد يكون بعض الجوانب غير مؤكدة وهذه الجوانب من المحتمل ان يكون لها تأثير اقتصادي على الممارسة المحاسبية لذلك يعد المعيار المحاسبي المرشد للمحاسب من حيث الاخذ بالاعتبار التوقعات والدوافع لجميع الاطراف بالمتعلقة بالعملية لذا فان المحاسب يحفر بعمق بما فيه الكفاية لتمثيل حقيقة العملية التي سوف يظهرها بالسجلات المحاسبية . (Lewis & Pendrill , 2004 : 206)

بناءً على ما تقدم يتضح بان مهمة المحاسب تطورت بعد ان كان يتعامل مع الأرقام فقط كمعد للمعلومات ، فقد اصبح يتعامل مع تفسير الظواهر الاقتصادية ويستخرج منها الأرقام لتعبير وتمثل الواقع الحقيقي للظاهرة . وتظهر المعاملات والانشطة والأحداث الاقتصادية نتيجة التعامل مع جهات من خارج الوحدة الاقتصادية او مع اطراف داخلية ، وتتعامل المحاسبة مع هذا الواقع المعقد لخضوعه وتأثره بعوامل بينية متباينة الشكل والتأثير لا سيما وان الكثير منها خارج حدود سيطرة المحاسبة لذلك ليس من السهولة ان يصاغ هذا الواقع للتمثيل المحاسبي لتقديم رؤية حقيقية وعادلة مالم يفهم اطار نظري من قبل المدققين والمحاسبين من جهة ومستخدمي القوائم المالية من جهة اخرى (المعموري، 2012: 11) ، ولتغليب حقيقة الظاهرة الاقتصادية يتطلب الأمر التوافق مع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية التي تُعد وتتطور بالاستناد إلى اربع جوانب ، وهي :

1. عدم تعارض حقيقة الظاهرة الاقتصادية المراد الإبلاغ عنها وواقعها.
2. الموضوعية في القياس .
3. الحيادية في القياس .
4. عدم التحيز في الممارسات المحاسبية .

ويمكن التمييز بين المصطلحات مبينة في اعلاه ، كالاتي :

1 . عدم تعارض حقيقة الظاهرة الاقتصادية المراد الإبلاغ عنها وواقعها.

كما بينى سابقاً بضرورة ان تمثل المعلومات حقيقة الظاهرة الاقتصادية وذلك وفق جوهرها الاقتصادي ، وبذلك تكون قد مثلت واقعا المراد الإبلاغ عنه ومفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، فعندما يقع تعارض بين الجوهر الاقتصادي لإحدى المعاملات الواجب المحاسبة عنها مع الشكل القانوني الذي تأخذه تلك المعاملة فإنه يجب على المحاسب ان يغلب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني وهذا ما اتخذته مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية. (حنان ، 2009 : 242) كما يضيف (Roman) ان تمثيل الواقع الاقتصادي في المحاسبة يتم نتيجة المهارات المهنية . (Roman ,2010:104)



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

2. موضوعية القياس المحاسبي

ان الموضوعية صفة اساسية في القياس المحاسبي من شأنه تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية ، كلما زادت الموضوعية كلما زادت امكانية الاعتماد على المقاييس والمعلومات ، وهناك عدة معاني اساسية متداولة بين المحاسبين للقياس الموضوعي ويمكن حصر، وهي : (الشيرازي، 1990: 69)

- القياس الذي لايعتمد على شخصية القائم بالقياس ، بمعنى يجب ان يكون القياس مستقلاً ومتواجداً خارج التصور الذهني للمحاسب .
- القياس الذي يتوفر له دليل اثبات يمكن التحقق منه .
- القياس الذي يمكن التوصل اليه من قبل أي محاسب أخر يستخدم بصورة مستقلة نفس قواعد واسلوب القياس ، بمعنى للتأكد من صحة النتائج ، بان يكون القياس المحاسبي قابل للتكرار .
- القياس الذي لا يختلف المحاسبون كثيراً عليه ، أي ذلك القياس الذي يتصف بقدر ضئيل من التشتت من حيث القيمة .

3. الحيادية (عدم التحيز) في القياس المحاسبي .

ان اي علم يتعامل مع ظواهر عملية مثل علم المحاسبة لابد ان يكون فيه القياس على جانب من الاهمية ويعرف القياس بصفة عامة تخصيص ارقام لاشياء او احداث طبقاً لقواعد معينة ، ويتطلب القياس المحاسبي تحديد عناصر للقياس ، وهي: موضوع القياس ، خاصية أو صفة من صفات القياس ، وحدة القياس المستخدمة ، توقيت الاعتراف بالقياس (حنان ، 2009 : 159)

• موضوع القياس : Object Measurement

يمثل الحدث الاقتصادي المادة الاولية التي تقوم المحاسبة بتحديدتها ، تسجيلها ، وتحليلها ، فان من الاهمية بمكان تبين طبيعة تلك الاحداث الاقتصادية التي تؤثر بصورة أو باخرى في الظروف الاقتصادية للوحدة (القاضي & حمدان ، 2001 : 135)

• خاصية أو صفة من صفات القياس Measurement Feature

لموضوع القياس (الحدث) عدة صفات ، صفات مالية أوغير مالية ، وتضمن الاحداث المالية (احداث ايرادية ، احداث راسمالية ، واحداث تمويلية) ، واما الاحداث غير المالية كمدى الاستجابة السلوكية للعاملين في المستويات الادارية المختلفة والمقومات التكنولوجية التي تمتلكها او تعطيتها مركزاً تنافسياً (القاضي & حمدان ، 2001 : 136)

• وحدة القياس المستخدمة Measurement unit

من المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي وحدة النقد التي يجري التعامل بها ، من وجهة نظر القياس يشترط ان تكون الوحدة ثابتة ومتجانسة ، حتى تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة والتجميع (الشيرازي ، 1990 : 63)

• توقيت الاعتراف بالقياس Timing of measurement recognition

إضافة إلى العناصر الثلاثة السابقة لعملية القياس المحاسبي فان تحديد اثر الاحداث الاقتصادية على بنود القوائم المالية يتطلب تحديد النقطة الزمنية التي ينعكس عندها أثر هذه الاحداث ويسمى هذا النشاط المحاسبي بالاعتراف بأثر الاحداث الاقتصادية على بنود القوائم المالية ، وهناك اربع معايير الاعتراف المحاسبي (التعريف ، القياس ، الملائمة، الموثوقية) (حنان ، 2009 : 159)

من اجل دعم الثقة في المعلومات المحاسبية وزيادة إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات من قبل مستخدميها لابد من توافر خاصية الحيادية جنباً إلى جنب خاصية القابلية للتحقق كمعيار للمفاضلة بين بدائل القياس واثرها في جودة المعلومات المحاسبية. (الشيرازي ، 1990 : 71)



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

4. عدم التحيز في الممارسات المحاسبية:

نظراً لتعدد الاطراف التي تعتمد على التقارير المالية وتعارض مصالحهم في كثير من الاحيان فقد اصبح واضحاً أهمية تاسيس المهنة على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعياً مثل الحيادية ، والتمثيل الصادق (تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني) ، والموضوعية في القياس ، وعدالة القوائم المالية (رؤية حقيقية وعادلة) ، والافصاح الكافي وغيرها من الاخلاقيات التي تحكم الممارسات المحاسبية (الشيرازي ، 1990 : 22) فهناك ممارسات محاسبية يكون الهدف منها تحقيق أقصى قدر ممكن من الأرباح ، او تستهدف استراتيجية السلوك المحافظ بهدف الحفاظ على رأس المال ، او تهدف إلى تقليل ضريبة الدخل إلى أدنى حد ممكن. (Gurau , 2014: 210)

ثانياً: تاثير الفكر المحاسبي للجوهر الاقتصادي

بدء البحث عن ايجاد اسس علمية لتحديد الممارسة الأفضل عالمياً ، وكان هذا هو المقدمة لبناء نظرية المحاسبة ، ومن الرواد الفكر المحاسبي في بداية القرن العشرين الذي كان اهتمامهم واسع في هذا الجانب ، هم : Paton, Moonitz, Littleton, Zimmerman ثم لحقهم عدد من الباحثين منهم : Ijiri , Vatter , kam , Belkaoui , Hendriksen , Wolk , Horngren , Solomonson. المنظمات التي ساهمت بأصدار عدد من المعايير التي تحكم التطبيقات المحاسبية حالياً ومنهم: AICPA, IFAC, IASC, ICAEW, FASB ولغرض التمييز بين الممارسات السيئة والجيدة و معرفة الاسباب التي تستند اليها هذه الممارسات حيث ان الممارسات الجيدة تستند الى اسباب افضل من التطبيقات السيئة، وان هناك ارتباطاً جديلاً بين نمو الممارسة المحاسبية والفكر المحاسبي وان هذه العلاقة لا يمكن ان تكون منعزلة الواحدة عن الاخرى بل يمكن ان تكون الواحدة مكملة للآخرى (عبد الحليم ، 2007 : 15)

حيث ان عملية انشاء وتطوير المعايير المحاسبية بدأت منذ عام 1973 حيث تم التخلي - علمياً ورسمياً - عن البحث لإيجاد مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً (GAAP) و تبني مدخل إطار مفاهيمي نظري يعد دستوراً موجهاً للتطوير المحاسبي المستقبلي في صياغة معايير محاسبية تمثل حلاً متناسقاً للمشاكل المحاسبية المعاصرة ، ومن اسباب تبني هذا المدخل تبين ان المعلومات المحاسبية تتغير حسب السياسات المحاسبية التي تبناها الادارة (حنان ، 2003: 29) ، كما ان غياب المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية متباينة وغير موحدة وغير سليمة يؤدي إلى اعداد قوائم مالية كيفية مما قد يصعب من فهمها والاستفادة منها من قبل مستخدمي التقارير المالية ، كما ان غياب المعايير المحاسبية يؤدي إلى اختلاف الاسس التي تحدد وتعالج العمليات والاحداث الاقتصادية للوحدة او الوحدات الاقتصادية ومن ثم يصعب تحقيق القابلية على المقارنة (لظفي ، 2005: 367)

ويشير (النقيب) إلى ان الفكر المحاسبي الحديث يدعو إلى تقليص اوجه الخلاف بين المحاسبة والاقتصاد وبالذات فيما يخص المبادئ والاصول من حيث اسس التنسيق والتجانس التي تحكمها معا ، حيث يسعى باتجاه العدول عن ميدا الكلفة التاريخية كأحد المبادئ المحاسبية بسبب حالة التضخم والتفكير ببدائل وطرق أخرى للقياس المحاسبي لكل من عناصر الدخل وعناصر المركز المالي (النقيب ، 2004 : 231)

ويعد (Belkaoui & Jones) المحاسبة اداة او وسيلة لتمثيل الواقع الاقتصادي الحالي ، وينظر من كونها حقيقة اقتصادية حالية ، كما يرون ان كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل يجب ان تستند على اساس التقييم الاكثر انعكاساً وتمثيلاً للحقيقة الاقتصادية بالمقارنة مع التكاليف التاريخية عند اعداد هذه القوائم المالية ، وان الطريقة التي تعتبر اكثر انعكاساً للواقع والحقيقة الاقتصادية تركز على الاسعار الحالية والمستقبلية وليس على الاسعار التاريخية ، والهدف الرئيسي من هذا الوجه من المحاسبة هو تحديد الدخل الحقيقي وهو مفهوم يعكس التغير في ثروة الوحدة الاقتصادية مع مرور الزمن. (Belkaoui & Jones, 2002: 61)



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

لذا فإن العلاقة متبادلة بين المحاسبة والاقتصاد ذات جذور تاريخية وتكون أقرب إلى الاقتصاد والاحصاء من مجالات المعرفة الأخرى حيث يؤثر كل منهما بالآخر ويتأثر به ، فالمحاسبة تهتم بقياس النشاط الاقتصادي على مستوى الوحدة الاقتصادية (المحاسبة الجزئية) او على مستوى الاقتصاد ككل (المحاسبة الكلية) فالحقائق المحاسبية هي في الواقع معبرة عن مختلف مراحل الثروة. (Littleton, 1974:9)

ومع تتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية ستظهر معرفة وتكنولوجيا جديديتين ، وعليه يجب أن نتوقع أيضا طلبات من المستثمرين لمعلومات اكثر فائدة (تعبير عن تغليب الجوهر الاقتصادي) وعلى المحاسبين أن يكونوا في حالة استعداد دائم لمجاراة احتياجات مستخدمي التقارير المالية وأن يسعوا لتطوير المعلومات المحاسبية المجهزة لهؤلاء المستخدمين ، فاذا ما كان المحتوى الاخباري للمعلومات غير موجود فان المستثمرين يبحثون عن مصادر اخرى للمعلومات (Kam, 2000 : 68).

لذا فان صياغة او اصدار معيار في شكل قرار رسمي قد ينفع البعض وقد يضرر بالبعض الاخر ، فصياغة او اصدار معيار معين يعكس مشكلة اختيار اقتصادي واجتماعي فهو يجبر واضعي المعايير على اختيار عملية سياسية لكي يجدوا نوع من التسوية او التوافق بين مختلف وجهات النظر ، اي محاولة التوفيق وتكييف مختلف وجهات النظر باتجاه حل ما ، فالمسألة تتحدد إذا باختيار المدخل السليم لمسائل السياسة المحاسبية ، ويوجد مدخلين ، هما : الاول التمثيل الصادق يحذ الابلاغ المحايد ويسعى إلى تحقيق تمثيل صادق من خلال وضع المعايير المحاسبية ، والمدخل الثاني العواقب (النتائج) الاقتصادية فهو يفضل تبني معايير ذات نتائج اقتصادية جيدة وليست سيئة وفي ظل مدخل من هذا النوع فان المعايير المطبقة ذات تاثير ايجابي ، على الاقل ليس سلبيا. (Belkaoui & Jones, 2002: 80)

وبناءً على ما تقدم فان معايير المحاسبة الدولية تتطلب تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في معالجة الاحداث الاقتصادية من حيث واقعها الاقتصادي لكي تمثل المعلومات المحاسبية تمثيلاً صادقاً .

Legal Form

ثالثاً : الشكل القانوني

1. مفهوم الشكل القانوني

عرف (عقيلي وآخرون) الشكل القانوني هو الهوية الرسمية التي تمنحها الدولة للوحدات الاقتصادية عند تكوينها والتي تحدد حقوق وواجبات تلك الوحدة كما تنظم علاقاتها مع كافة الاطراف التي تتعامل معها وتحكم بالتالي سير نشاطها . (عقيلي وآخرون ، 1993 : 12)

ويرى (المصري) ان للتشريعات القانونية تاثير في الممارسة المحاسبية بسبب اختلافها وتنوعها متمثلة بالتشريعات المحلية وتعد احد العوائق التي تقف أمام التطور المعرفي المحاسبي ويأتي في مقدمتها قانون الضريبة (المصري ، 2007 : 31)

وبناءً على ما تقدم يمكن النظر للشكل القانوني بانه المشروعية او المعولية التي تعني المقدرة على التحقق من الارقام الظاهرة في القوائم المالية والمعدة وفق التشريعات ، والانظمة ، والتعليمات من اجل تحقيق الاهداف الرقابية .

كما ان بعض القوانين مثلاً تحظر من استخدام ممارسات محاسبية معينة وبعضها يحظر استخدام الممارسات التي لا تتماشى مع الحقائق الاقتصادية الاساسية على سبيل المثال المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل يمنع القانون الالمانى استخدام طريقة الملكية بينما في كثير من الدول مثل الولايات المتحدة الامريكية وكندا تكون هذه الطريقة مستخدمة بشكل واسع كذلك فان القوانين في سويسرا تسمح باستخدام الاحتياطات الخاصة التي قد تغير من الحقائق الاقتصادية. (لطي ، 2005 : 387)



2. دوافع تبني الشكل القانوني :

- غالبًا ما يكون الدافع وراء تغليب الشكل القانوني على الجوهر الاقتصادي للمعاملات الاقتصادية هو تجنب الالتزامات وعدم اظهارها في قائمة المركز المالي كما هو الحال في عقود الإيجار التشغيلي الذي يعد مصدر من مصادر التمويل خارج الميزانية ، ومن هذه الدوافع ، هي : (Robertson , 2009 : 220)
1. التأثير على نسبة الرافعة المالية⁴ (Leverage Ratio) : إذا تحاوت الوحدة الاقتصادية استبعاد المطلوبات من قائمة المركز المالي ، فإنه يمكن التلاعب في نسبة المديونية gearing ratio إلى أدنى مستوى ممكن ، وتمثل المستويات المرتفعة بالتأثير السلبي على أسعار الأسهم لأن السوق يعدها أكثر خطورة.
 2. قدرة الوحدة الاقتصادية على الاقتراض Borrowing capacity : كلما انخفض مستوى المطلوبات الظاهرة في قائمة المركز المالي، زادت قدرة الوحدة الاقتصادية على اقتراض إضافي.
 3. تكاليف الاقتراض Borrowing costs : يؤدي مستوى القروض المرتفعة بدفع علاوة مخاطر لمزيد من الاقتراض في شكل معدل فائدة أعلى.
 4. حوافز الإدارة Management incentives : يمكن أن تستند المكافآت والأجور المتعلقة بالأداء إلى الأرباح الذي تم التقرير عنها خلال الفترة ، وإذا كان الوحدة الاقتصادية قادرا على الاستفادة من الإيجار التشغيلي تعدّه مصدر من مصادر التمويل خارج الميزانية يعترف به وفق الشكل القانوني وليس لجوهره الاقتصادي تكون التكاليف أقل، وبالتالي تحسين الأرباح .
- وبالتالي فقد عالج معيار الإبلاغ المالي الدولية (IFRS 16) هذه الحالة من خلال الاعتراف بالإيجار التشغيلي كموجود يظهر في قائمة المركز المالي ويقابلها الالتزامات. (IFRS 16,2016 : 4)
- كما ان بعض التشريعات القانونية المحلية لا تعمل على تطوير الإيجار التمويلي ، وذلك لعدة اسباب ، منها : (IFC,2009 : 26)
- قد لا يوجد تشريع خاص لموضوع الإيجار التمويلي أو تعريف واضح له .
 - قد توجد تناقضات بين فقرات المختلفة للإطار التشريعي للبلد الذي يمنع من العمل بفعالية، ولا سيما فيما يتعلق ببعض الالتزامات المالية.
 - التشريع القانون الحالي يمنع تنفيذ عقود الإيجار التمويلي بنجاح .
 - من غير الواضح ان ينص القانون الحالي إلى ان المؤجر يحمل سندات ملكية مستأجرة.
 - من غير الواضح ما إذا كان بإمكان الأطراف الثالثة الاحتفاظ مركز ضمان عن الموجودات المستأجرة أو أن يكون هناك نوع آخر من المطالبات المتعلقة بهذه الموجودات .
 - قد يكون من الصعب على المؤجر حيازة أصل مستأجر عند عدم سداد المستأجر.
 - قد يكون من غير الواضح عما إذا كان بإمكان المستأجرين استعادة الملكية القانونية للموجودات مستأجرة بدون تكلفة و/ أو إجراءات المحكمة التي تستغرق وقتا طويلا (متطلبات روتينية مقيدة) .
 - قد تكون التعاريف والآثار القانونية المترتبة على عقود الإيجار التمويلي غير محددة في التشريع.
2. الشكل التنظيمي للمحاسبة في البيئة المحلية على وفق المتطلبات القانونية

⁴ هناك مجموعة من النسب التي تستخدم في قياس الرافعة المالية ، نبين اهم اثنين من بينهما : (العامري ، 2010 : 171)
(L = D \ E ، L = D \ (D + E)) (L = الرافعة المالية ، D = التمويل المقترض ، E = التمويل الممتلك)



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

يمكن النظر للشكل القانوني من عدة زوايا ، وهي : (الجليلي وآخرون ، 2000 : 14)

أ. الشكل القانوني للوحدات الاقتصادية .

ب. الشكل القانوني للنظام المحاسبي.

ج. الشكل القانوني للسجلات المحاسبية .

د. الشكل القانوني للعقود والالتزامات.

أ. الشكل القانوني للوحدات الاقتصادية

إن مفهوم الوحدة الاقتصادية كشخصية معنوية مستقلة تمثل مجموعة من الوظائف القانونية ، التي قد لا تنسجم أو تخدم الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي يعبر عنها واقع القانون العام . (James , 1993 : 218) ويمكن تقسيم الوحدات الاقتصادية حسب طبيعة النشاط إلى خدمية ، تجارية ، صناعية ، زراعية ، استخراجية اما من حيث الشكل القانوني فهناك عدة انواع في الشكل القانوني للوحدات الاقتصادية بحسب ملكيتها (مشروع فردي ، وحدة حكومية عامة، مختلطة ، شركة خاصة (الشيرازي ، 1990 : 23) وهذا التنوع يؤدي إلى وجود اوجه اختلاف من حيث التكوين (الهدف ، القياس ، راس المال ، التصفية وغيرها من الامور) والتي تؤثر في التنظيم المحاسبي ، في حين ان الشكل القانوني للملكية الخاصة يختلف باختلاف ملكيتها إلى شركة بسيطة ، فردية ، شركات تضامنية (شركات اشخاص) ، شركات اموال (ذات مسؤولية محدودة ، شركات مساهمة) وفق لقانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 يحدد اوجه الاختلاف بين كل وحدة منهما من حيث عدد المساهمين ، مساهمة كل شريك ، تقسيم الارباح والخسائر ، المسؤولية تجاه الاخرين .

ب. الشكل القانوني للنظام المحاسبي

بشكل عام هناك ثلاث نظم محاسبية تخدم قطاعات اقتصادية مختلفة ، وهي :

• النظام المحاسبي الحكومي : يستمد هذا النظام خصائصه من البيئة التي يعمل فيها ، وهي الوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة إلى الربح ، حيث يستلزم ان يكون النظام متوافق مع المتطلبات الدستورية والقانونية ، وان تنسجم انواع حسابات النظام مع تقسيمات الموازنة العامة بحيث تخدم المحاسب القومي ، واهم الفروض والمبادئ المحاسبية التي يعتمد عليه النظام الكلفة التاريخية ، الموضوعية ، الثبات ، وحدة القياس ، الاساس النقدي ، حيث يركز نظام الإبلاغ المالي الحكومي على هدف الرقابة على المال العام. ومن اهم القوانين التي تنظم العمل المحاسبي الحكومي ، قانون اصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 ، قانون الموازنة العامة. (سلوم ، 2000 : 19)

• النظام المحاسبي الموحد : يركز النظام على معنيين هما المعنى القانوني والمعنى التنظيمي فمن الناحية القانونية يعني مجموعة من التعليمات القانونية أو التشريعية الصادرة من جهات مركزية مخولة رسمياً باصدار هذه التعليمات ، أما النظام من الناحية التنظيمية فانه يعني مجموعة من الاجزاء او العناصر التي تعمل معاً بتضافر من اجل تحقيق هدف معين (مشكور، 2013 : 8) ويطبق هذا النظام في الوحدات الاقتصادية الانتاجية العاملة في القطاع العام والمختلط وشركات القطاع السياحي و الجمعيات التعاونية ، شركات القطاع الخاص ، ويعتمد النظام على مجموعة من الفروض والمبادئ منها ، الوحدة الاقتصادية (الشخصية المعنوية)، الاستمرارية ، وحدة القياس ، الدورية ، الكلفة التاريخية ، مبدأ الاستحقاق ، مبدأ الثبات ، كما يهدف نظام الإبلاغ المالي الموحد إلى توافر البيانات والمعلومات المحاسبية لاغراض الرقابة والتخطيط . (ديوان الرقابة المالية ، 2011 : 6)

• النظام المحاسبي الموحد المتخصص للمصارف وشركات التأمين : بالنظر لخصوصية الأنشطة والوظائف التي تمارس من قبل قطاع المصارف وشركات التأمين ، واختلاف انظمتها عن الوحدات الاقتصادية الاخرى من حيث طبيعة الخدمات المقدمة ، واسلوب انجاز المعاملات اليومية ، مما يقتضي ابراز نشاطها بشكل مستقل ، ومن اهم المبادئ والاسس التي يعتمد عليها النظام ، مبدأ الاستحقاق ، التمييز بين النشاط الجاري والاستثماري ، كذلك التمييز بين النشاط الاعتيادي والاستثنائي. (وزارة المالية – مركز التدريب المالي والمحاسبي ، 1992 : 5)



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

ج. الشكل القانوني للسجلات والمستندات المحاسبية:

فرض نظام رقم (5) مسك دفاتر لأغراض ضريبية الدخل لسنة 1957 والذي الغي وحل محله نظام رقم (2) لسنة 1985 مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبية الدخل وقد تمت الموافقة على تعديل النظام الأخير وفق قرارات مجلس الوزراء الجلسة رقم (7) في 2013/2/26 فقرة (8) (www.iraq-lg-law) لذلك ينظم القانون عملية مسك السجلات والمستندات المحاسبية ويحدد أشكالها إضافة إلى بعض الشروط الذي يلتزم بها المحاسبون عند تسجيل الأحداث المالية في هذه السجلات كسجل اليومية العام ، سجل الاستاذ ، مستندات الصرف ، مستندات القبض . (الجليلي وآخرون ، 2000 : 14)

د. الشكل القانوني للعقود والالتزامات.

فقد عرف القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 وتعديلاته العقد وحدد أركانه ضمن المادتين ، نصت المادة (73) ان العقد هو " ارتباط الإيجاب الصادر من احد العاقدين بقبول الآخر على وجه يثبت أثره في المعقود عليه " ، اما المادة (90) فقد حددت اركان العقد 1. اذا فرض القانون شكلاً معيناً للعقد فلا ينعقد إلا باستيفاء هذا الشكل ما لم يوجد نص بخلاف ذلك. 2. كما يجب استيفاء هذا الشكل أيضاً فيما يدخل من تعديل) بهدف توضيح انواع العقود والاحكام القانونية الخاصة بعقود الايجار والمساحة بالبيئة المحلية ، لا بد من بيان الاختلافات بين عقد الايجار وعقد المساحة ، وكما موضح في الجدول (1).

الجدول (1) يوضح نقاط التشابه والتباين بين عقد الايجار وعقد المساحة

على وفق القوانين العراقية

ت	المفهوم	عقد الايجار	عقد المساحة
1	حق المنفعة	العقار والمنقول	الارض
2	العقد	اتفاق تعاقدي بين المؤجر والمستأجر يعطي للمستأجر الحق في استخدام العين المؤجرة مقابل مدفوعات نقدية دورية متفق عليها لفترة زمنية محددة.	هو حق عيني يخول صاحبه (المساح) ان يقيم بناء أو منشآت اخرى غير الغراس على ارض عائدة للغير وبموجب اتفاق بينه وبين مالك الارض ويحدد الاتفاق حقوق المساح والتزاماته وفق المادة 1266 من القانون المدني العراقي رقم 40 لسنة 1951 وتعديلاته.
3	مدة العقد	غير محددة ، قد تكون فترة قصيرة او طويلة .	محددة ، فترة طويلة على ان لا تتجاوز (50) سنة.
4	خاضع للقانون	ايجار العقار رقم 87 لسنة 1979 المعدل.	المدني العراقي رقم 40 لسنة 1951 وتعديلاته يعد من العقود الخاصة التي لا تخضع العقارات المستأجرة بموجبه لاحكام قانون ايجار العقار رقم 87 لسنة 1979 المعدل.
5	الشكل القانوني للعقد	لم يشترط القانون التسجيل في مديرية التسجيل العقاري.	لا يتم العقد الا في حالة تسجيله في مديرية التسجيل العقاري حيث يعتبر احد اركانه.
6	مصدر التمويل	يعد من مصادر التمويل خارج الميزانية.	من المصادر التمويل خارج الميزانية.
7	الحق	لا يحق للمستأجر اضافة ابنية ومنشآت ويعتبر العقد مؤقت ينقضي بانتهاء مدته اذا ما اتفق الطرفين على تجديد العقد.	للمساح الحق في اقامة ابنية ومنشآت وتعتبر ملكا له ، وله التصرف بها مقترنة بحق المساحة المؤقت وينتهي بانتهاه مدته واسبابه .
8	المنفعة	يخول المستأجر بالانتفاع من موجود مملوك للغير مقابل بدل ايجار.	يخول المساح بالانتفاع من الارض المملوك للغير مقابل بدل ايجار.
9	التحويل من قبل المؤجر	حق شخصي	حق عيني
10	الاحكام	يخضع عقد الايجار لاحكام الخاصة بعقد الايجار المخصص .	نظم مشرع القانون احكام عقد المساحة من الاحكام الخاصة في الحقوق المنفردة عن حق الملكية.

إعداد الباحثان بالاعتماد على القانون المدني العراقي رقم 40 لسنة 1951 وتعديلاته - www.law-arab.com ، وقانون ايجار العقار رقم 87 لسنة 1979 المعدل.



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره فج تحسين جودة الإبلاغ المالي

ومن وجهة نظر (Muller) ان يوجد معارضة بين الجوهر الاقتصادي والشكل القانوني ، والتي تعمل لصالح الأول ، حيث تدل على وجود علاقة هرمية مثل السيادة ، الأسبقية ، تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني " سيادة الواقع المالي على المظهر القانوني لتقديم رؤية حقيقية للواقع الاقتصادي من أجل تلبية احتياجات المستثمرين. (7 : Muller, 2015) ويوضح (محمود) ان الأدلة القانونية التي تستخدم في المحاسبة تعد كدليل ومؤشر عام يمكن الأسترشاد به. (محمود ، 2007 : 82) ويستدل من ذلك إن جوهر العملية الاقتصادية والأحداث المالية الأخرى ليس دائماً متطابقاً مع شكلها القانوني ، يوضح الجدول (2) نقاط التعارض بين الجوهر الاقتصادي والشكل القانوني.

جدول (2) مقارنة بين الجوهر الاقتصادي والشكل القانوني

الفقرة	الجوهر الاقتصادي	الشكل القانوني
الجهة المستفيدة	اسواق راس المال	الدائنين ومانحي الائتمان
المحتوى والشكل	مضمون وجوهر العملية الاقتصادية واثارها	شكل العملية من الناحية القانونية
التنظيم المحاسبي	جميع معايير الإبلاغ المالي الدولي تسعى لتحقيق تغليب الجوهر الاقتصادي	القوانين (قانون الشركات ، قانون الضريبة ..) ، نظام المحاسبي الموحد .
اساس النظرية (المدخل غير النظرية) (Belkaoui & Jones) (2002 : 66)	الواقعي Pragmatic توافقها مع التطبيقات كما تجري في عالم الواقع بمعنى ان هذه التطبيقات نافعة وتقترح او تحقق حلول ميدانية ، وفق منعقتها لمستخدمي البيانات المالية وملامتها لعملية صنع القرار .	السلطوي Authoritarian فهو يتحدد باصدار التوجيهات والتعليمات.
اساس القياس	القيمة العادلة ، صافي القيمة التحصيلية ، وغيرها	الكلفة التاريخية
متطلبات الإفصاح	تقارير الإبلاغ مالية (المعلومات غير المالية)	قوائم مالية أساسية
المرونة مع التغيرات	مرنة	غير مرنة
الموثوقية	ان الحاجة الى الاطار المفاهيمي تبرز من خلال وجود تناقضات في التطبيقات مما يتطلب تحديد مبادئه العامة وتستند الى مجموعة من المعايير المحاسبية بحثا عن المشروعية .	أن الممارسات المحاسبية تستند الى مصادر قانونية ، فلا حاجة الى وضع إطار مفاهيمي لتحديد مبادئها العامة لأنها مستمدة من التشريعات المدنية والعامة اي تستند الى القوانين فهي ملزمة فلا يوجد تعارض ،
التوجيه	نحو الإبلاغ عن مخاطر والمنافع فيما يتعلق بالموارد الاقتصادية المستقبلية للوحدة الاقتصادية	نحو عرض صافي أصول الوحدة الاقتصادية
الحيطة والحذر (التحفظ المحاسبي)	بتعارض مع خصائص مهمة لجودة المعلومات مثل، التمثيل الصادق ، الحيادية ، والقابلية على المقارنة (Kam,2000:721)	يعترف بالخسائر غير المحققة ويتجاهل المكاسب غير المحققة.
الدورية	قوائم مرحلية (ربع او نصف سنوي) اختيارية للوحدة الصغيرة والمتوسطة	قوائم سنوية (ملزمة)
طبيعة الوحدة الاقتصادية	وحدة ابلاغ	وحدة قانونية
الاصول	متداولة وغير متداولة (ملموسة وغير ملموسة) (IAS 1)	ثابتة ومتداولة
القابلية للتمثيل	التمثيل الصادق لتقديم رؤية حقيقية وعادلة	السعي لتطبيق القوانين
الهدف	يتسق مع هدف نظام الإبلاغ المالي الدولي لتوفير المعلومات الاقتصادية والمالية التي تتجاوز الاختلافات القانونية والوطنية	تتسق مع التصنيفات القانونية المحلية مثل التصنيفات المتعلقة بتعريف صافي أصول الوحدة الاقتصادية وملكيها وعقودها.
الاولوية	تغليب الجوهر على الشكل (الواقعية)	تغليب الشكل على الجوهر (المشروعية)
من حيث المفاهيم	ظهور حزم تعاقدية معقدة وعقود تخفي آليات التمويل. لمزيد من معلومات انظر معيار (IFRS 9)	مفاهيم تقليدية
وضع المعايير	على اساس المبادئ	على اساس القواعد
الحكم المهني	يزداد	يتقلص
افتراض قيمة العملة	عدم ثبات	ثبات
التعبير	يعبر عن الواقع الحالي والمتوقع (المستقبلي)	يعبر عن الواقع السابق
الاصول غير الملموسة	يظهر الكثير من الاصول غير الملموسة	يتجاهل الكثير من الاصول غير الملموسة



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الابلاغ المالي

حق الملكية الدخل	السيطرة او الاستخدام (Kam,2000: 155)	سند الملكية - القانوني
مسؤولية الادارة (عبد الحليم ، 2007 : 173)	الدخل الاقتصادي (الشامل) حماية الموارد الاقتصادية للوحدة من التاثيرات الاقتصادية غير المرغوب فيها كالتضخم او الانكماش ومن التغيرات التكنولوجية والاجتماعية.	الدخل المحاسبي التأكد من ان الوحدة الاقتصادية تطبق القوانين والانظمة والتعليمات ، وكيفية اداء الادارة مسؤولياتها تجاه الحفاظ على الممتلكات والانسياب النقدي.
المحافظة على راس المال	الراس المال المادي	الراس المال المالي
توثيق النظام المحاسبي	حواسيب ، برامج ، شبكة انترنت (مرنة في عرض والافصاح عن المعلومات) ، كذلك من حيث الجهد والوقت .	سجلات ومستندات قانونية (مقيدة في عرض والافصاح عن المعلومات)

اعداد الباحثان بالاعتماد على بعض المصادر (Belkaoui & Jones, 2002 , Kam,2000) ، عبد الحليم ، (2007) ، وكما موضحة اعلاه.

وعليه تم اثبات الفرضية الرئيسية الخاصة بوجود تباين بين الجوهر الاقتصادي والشكل القانوني
المحور الثالث : عرض المعالجة المحاسبية الدولية لمعياري المخزون (IAS 2) والايجار (IFRS 16) على
وفق منهج الجوهر الاقتصادي ومدى تطبيقها محلياً .

اولاً: تغليب الجوهر الاقتصادي لعقود الايجار ومعايير الاعتراف (IFRS 16)
هناك عدة تساؤلات تثار بخصوص مفهوم الموجودات (كعنصر من عناصر قائمة المركز المالي) هل هو
شيء نملكه ؟ أم هل هو شيء للوحدة الحق في استخدامه ؟ او هل هو أي شيء ذا قيمة يستخدم بواسطة
الوحدة الاقتصادية ليولد منافع اقتصادية (إيرادات) ؟ (محمود ، 2007 : 80)
ونتيجة لذلك فقد عرف (IASC) الموجود بأنه مورد تسيطر عليها الوحدة الاقتصادية كنتيجة لاجداث
ماضية ومن المتوقع أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية للوحدة الاقتصادية ، وقد حددت ثلاث خصائص رئيسية
، وهي : (IASC,1989: Par. 49a)

1. يجب أن تكون هناك منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة.
2. يجب على وحدة الإبلاغ أن تسيطر على المورد الذي ينشأ هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية.
3. إن المعاملة أو أي حدث الاخر يؤدي إلى سيطرة وحدة الابلاغ على المنافع الاقتصادية المستقبلية يكون قد
حدث بالماضي .

وبذلك فإن التعريف يمثل الخطوة الاولى ضمن عملية تحديد اي موجود قائم على ارض الواقع وتسجيله في
الدفاتر المحاسبية لكن هناك عدد من المفردات التي تحقق متطلبات التعريف لكنها لا تسجل في الدفاتر
المحاسبية ومن امثلتها الموارد البشرية (Kam,2000:153) ولتوضيح الجوهر الاقتصادي للموجود هناك
امثلة كثيرة نأخذ منها ، السعر المدفوع للموجود الثابت في تاريخ شرائه يمكن اعتباره سعراً تبادلياً ذا معنى
وصادقاً في التعبير لكن بعد استخدام الموجود واستهلاكه بعد مدة من الزمن (بضع سنوات) وخصوصاً في
ظروف التضخم ، فإن الكلفة الدفترية (المتبقية) للموجود ليس له معنى على الاطلاق ، فالرقم المحاسبي الذي
تظهره السجلات المحاسبية هو صادق في التعبير وفق آلية تحديد الاستهلاك انطلاقاً من الكلفة التاريخية
(القديمة) والدقة الحسابية المتبعة لكن بعيد كل البعد عن الصدق في تمثيل قيمة الموجود حالياً من حيث تغليب
جوهرها الاقتصادي على شكلها القانوني للظاهرة الاقتصادية. (حنان ، 2003 : 197)



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

ان معظم الناس يعتقدون بان سند الملكية يعني وثيقة قانونية (شكل قانوني) تستطيع ان تنقل حق الملكية ، والحقيقة هي ان سند الملكية قابل للتقسيم ، فقد تعود اجزاء من سند الملكية لموجوداً ما إلى عدة اشخاص ، مثلاً ، شراء شاحنة جزء من كلفتها نقداً والجزء المتبقي بالاجل يسدد على اقساط ، فهل تمثل الشاحنة موجوداً بالنسبة الوحدة الاقتصادية المشتريّة؟ بالرغم من حقيقة كون ان الوحدة الاقتصادية لا تتمتع بحيازة وثيقة قانونية (سند قانوني) الا بعد سداد كامل المبلغ إلا ان الوحدة الاقتصادية لديها جزء من سند الملكية الذي يعطها حق قانوني في استخدام الشاحنة ، وعليه ففي المحاسبة تمثل الشاحنة موجوداً بالنسبة للوحدة الاقتصادية المشتريّة ، مادامت لها الحق في الحصول على خدمات الشاحنة فهي لها الحق في السيطرة على الموجود (الشاحنة) (Kam,2000:149)

ويمكن التمييز بين نوعين من الملكية هما الملكية القانونية والملكية الاقتصادية، ولكل وحدة اقتصادية مالك قانوني ومالك اقتصادي، وفي كثير من الحالات المالك القانوني هو المالك الاقتصادي فإذا قام المالك القانوني بتسليم المسؤولية عن المخاطر التي ينطوي عليها استخدام النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية للمالك الاقتصادي إلى جانب الفوائد المرتبطة به ، وفي المقابل يقبل المالك القانوني حزمة أخرى من المخاطر والفوائد من المالك الاقتصادي.(Harrison, 2006:2) ، ويندرج مفهوم عقد الايجار Lease على انه إتفاق تعاقدي بين المؤجر Lessor والمستأجر يعطي للمستأجر الحق في استخدام موجود معين مقابل مدفوعات نقدية دورية متفق عليها (الايجار Rent) لفترة زمنية معينة ، يوجد نوعين من العقود ، عقد تمويلي وعقد تشغيلي ، يعرف العقد التمويلي Finance Lease هو عقد ينقل المؤجر بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل إلى المسأجر يتمثل في امكانية او عدم امكانية تحويل حق الملكية في نهاية الفترة المتفق عليها (IAS 17 , 2010 : par. 4) اما العقد التشغيلي Operating Lease هو العقد الذي لم تنطبق عليه الشروط والايضاح التي يتم معها تصنيف عقد الإيجار كعقد تمويلي . (الجعرات ، 2008 : 496) وعقد الإيجار يكون غير قابل لللغاء ، ويمكن الغاؤه في الحالات الآتية : (IAS 17 , 2010 : par. 4)

- عند حدوث ظرف طارئ بعيد الاحتمال.
 - بإذن من المؤجر.
 - إذا دخل المستأجر في عقد إيجار جديد لنفس الموجود أو ما يعادله مع المؤجر نفسه ، او عند قيام المستأجر بدفع مبلغ إضافي في بداية عقد الإيجار ، فإن استمرار عقد الإيجار مؤكد بشكل معقول.
 - ان التوسع في استخدام عقود الايجار بدلا من إمتلاك الموجود ، يتضمن عدة مزايا من وجهة نظر المستأجر ، وهي : (Kieso , 2010:1118)
 1. الحصول على تمويل بأسعار ثابتة .
 2. الحماية من التقادم
 3. المرونة
 4. تمويل أقل كلفة Less Costly .
- ويوضح الجدول (3) نقاط الاختلاف والتشابه بين الايجار التمويلي والايجار التشغيلي.



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

جدول (3) مقارنة بين الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي

ت	الفقرة	الإيجار التمويلي	الإيجار التشغيلي
1	حق الملكية (الشكل القانوني)	المؤجر	المؤجر
2	الحق في الاستخدام الاقتصادي (الجوهر الاقتصادي)	المستأجر	المستأجر
3	من يتحمل مسؤولية التأمين على الموجود	المستأجر	المؤجر (بعض المعاملات قد ينص العقد على غير ذلك خلال فترة العقد)
4	مسؤولية الصيانة	المستأجر	المستأجر أو المؤجر: يتم الاتفاق وفق بنود العقد عند التوقيع عقد الإيجار
5	نقل الملكية في نهاية عقد الإيجار	تتضمن اتفاقية عقد الإيجار عادة شرط نقل (تحويل) الملكية: يتم تحويل الملكية القانونية للموجود إلى المستأجر بتكلفة رمزية. ومع ذلك، قد يتفق الطرفان على أن المستأجر يعيد الأصل إلى المؤجر دون تلقي أي منافع مالية مستلمة من المستأجر	ليس للمستأجر حقوق ملكية في نهاية عقد الإيجار: يقوم المستأجر بإرجاع الأصل إلى المؤجر الذي يقوم إما ببيعه إلى طرف ثالث أو تأجيره إلى مستأجر جديد
6	معالجة في قائمة المركز المالي	يعالج المستأجر (المالك الاقتصادي) المعدات المستأجرة عادة كأصول - مستأجرة : حيث تظهر في قائمة المركز المالي ، مما يتطلب تحمله جميع المخاطر (مخصص الإندثار المتراكم كما لو كان المالك القانوني، ويكون المؤجر قد استلم دفعات الإيجار المستحقة في ميزانيته مساويا للدفعات المستقبلية المستحقة على المستأجر. وفي بعض البلدان لا تعتمد هذه الممارسة المحاسبية ضمن نظامها المحاسبي.	يعالج المستأجر المعدات المستأجرة بنود خارج قائمة المركز المالي: يتم التعامل مع المعدات المستأجرة عادة كأصل مملوكة للمؤجر وبالتالي لا يتحمل المستأجر جميع المخاطر المالية للمالك القانوني. عادة ما تعالج عقود الإيجار التشغيلية على أنها بنود خارج قائمة المركز المالي للمستأجرين.
7	المعالجة في حساب الأرباح والخسائر	يعالج المستأجر الانخفاض الحاصل في قيمة الموجودات ويسجل الفائدة كذلك الإندثار لكل دفعة إيجار كمصروف. في حين يسجل المؤجر الفائدة المستلم من المستأجر كدخل.	يقيد المستأجر إجمالي دفعات الإيجار كمصروف ، في حين يسجلها المؤجر دخل (إيراد)

Source : (IFC , 2009 : 8)

إعد مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار الإبلاغ المالي الدولية - الإيجار (IFRS 16) الذي حل محل معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) عقود الإيجار، فقد عمل (IASB) & (FASB) على هذا المشروع ، وقد نشر المعيار الجديد في أوائل عام 2016 ، إذ كان مطلوب من الوحدات الاقتصادية تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولية (IFRS 16) اعتباراً من 1 كانون الثاني 2019 ويمكن تطبيق المعيار بوقت مبكر إذا كانت الوحدات الاقتصادية تطبق معيار (IFRS 15) عقود الإيرادات مع الزبون . (IFRS 16 , 2016 : 2) . فكانت الحاجة إلى التغيير تعود بسبب عدم شفافية المعلومات الظاهرة في القوائم المالية ، فقد أشارت لجنة تبادل الأوراق المالية الأمريكية (SEC) في عام 2005 إلى أنه يقدر حوالي 1.25 تريليون دولار أمريكي عن عقود الإيجار خارج الميزانية العمومية في الشركات الأمريكية العامة، واستجابة للمخاوف المتعلقة بعدم شفافية المعلومات المتعلقة بالتزامات الإيجار، شرع مجلس معايير المحاسبة الدولية والهيئة مشروع لتحسين المعالجة المحاسبية عن عقود الإيجار.



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الابلاغ المالي

ولتحقيق هذا الهدف، وافق (IASB & FASB) على أن يعترف الزبون (المستأجر) بالموجودات والمطلوبات الناتجة عن الموجودات المستأجرة لجميع العقود (التمويلية والتشغيلية) فقد الغي معيار (IFRS 16) تصنيف عقود الإيجار إلى عقد تشغيلي أو عقد تمويلي بالنسبة للمستأجر، ويرجع ذلك إلى أنه في بداية العقد يحصل المستأجر على الحق استخدام الأصل لفترة من الزمن وأنه سوف يتحمل مسؤولية المخاطر ويستفيد من منافع الموجود مقابل سداد مدفوعات الإيجار، ويوضح الجدول (4) الاختلاف من حيث الاعتراف بين المعيارين (IAS 17) و (IFRS 16) .

جدول (4) يبين كيفية الاعتراف بين المعيارين

IFRS 16	وفق معيار المحاسبة الدولية رقم 17 (IAS)		المفهوم
	ايجار تشغيلي	ايجار تمويلي	
كل الايجارات □□□□ ▮▮▮▮		□□□□ ▮▮▮▮	الموجودات
\$\$\$\$\$\$		\$\$\$\$\$\$	المطلوبات
	□□□□ ▮▮▮▮ \$\$\$\$\$\$		التمويل خارج الميزانية

(IFRS 16, 2016: 4)

حيث نلاحظ من الجدول (4) بان معيار (IAS 17) يميز بين الايجار التمويلي والايجار التشغيلي ، مما يؤدي إلى عدم الاعتراف بالايجار التشغيلي ، ويعد مصدر من مصادر التمويل خارج الميزانية ، في حين معيار (IFRS 16) الذي حل محل معيار (IAS 17) يعد جميع الايجارات تمويلية ، الا الحالات الآتية التي استثنائها معيار (IFRS 16) ، بمعنى لا يتطلب تسجيل الموجودات المؤجرة في سجلات المستأجر :

- إذا كان عقد الإيجار قصيرة الاجل لمدة 12 شهر، فأقل .
 - إذا كان الموجود المؤجر منخفضاً للقيمة كما في حالة إيجار حاسوب شخصي.
- يعترف المستأجر بالموجود المستأجر في سجلاته المحاسبية ويظهر على انه موجود مستأجر فضلاً عن الالتزامات التي تظهر في قائمة المركز المالي بمقدار مبالغ متساوية للقيمة العادلة للموجود في بداية فترة العقد او اذا كانت اقل من ذلك بمقدار القيمة العادلة للحد الادنى من دفعات الايجار وعند حساب القيمة الحالية للحد الادنى من دفعات الايجار يكون عامل الخصم هو الفائدة الضمني في عقد الإيجار اذا كان من الممكن تحديده عملياً ، وإذا لم يكن ذلك ممكناً يجب استعمال سعر الاقتراض التفاضلي . (IAS 17 , 2001: Par.12)

وبذلك تتم محاسبة وعرض العمليات والاحداث الاقتصادية وفق جوهرها وحقيقتها المالية والاقتصادية وليس لمجرد الشكل القانوني لعقد الايجار ، لانه لا يمكن للمستأجر ان يحصل على حق ملكية قانوني في الموجود المؤجر ، فان جوهر الظاهرة الاقتصادية يشير إلى ان المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من استعماله للموجود المؤجر لمعظم عمره الانتاجي مقابل التزامه بدفع مبالغ لذلك الحق مساو تقريباً للقيمة العادلة للموجود ومصروف التمويل المتعلقة به. (IAS 17 , 2010 : Par.21)



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

فقد ذهب مجلس مبادئ المحاسبة (APB) إلى القول بوجود واحد أو أكثر من الظروف التالية تشير إلى أن عقد الإيجار يعد بمثابة عملية شراء ، وهي : (شرويدر وآخرين ، 2012 : 503)

1. أن يكون الموجود قد تمت حيازته من قبل المؤجر بهدف الوفاء باحتياجات المستأجر ، وقد يكون قابلاً للاستخدام لهذا الغرض ومن قبل المستأجر فقط .
2. أن تكون مدة العقد تقابل بصورة كبيرة العمر المتوقع للموجود ، وأن يكون المستأجر ملزماً بتسديد التكاليف ، مثل الضريبة ، التأمين ، الصيانة ، والتي تعتبر عادةً مصاحبة للملكية .
3. أن يكون المستأجر قد ضمن التزامات المؤجر فيما يتعلق بالموجود المؤجر .
4. أن يكون المستأجر قد عالج عقد الإيجار كعملية شراء للاغراض الضريبية .

وبذلك تظهر آثار تسجيل العملية وفق جوهرها الاقتصادي للموجودات والمطلوبات بالقيمة الحقيقية بالنسبة للوحدات الاقتصادية وبالنسبة للاقتصاد ككل (الوحدة جزء من كل) .

كما عالج معيار (IFRS 16) المصاريف (الاندثار ومصروف الفائدة) المتعلقة بعقود الإيجار خارج الميزانية (عقود الإيجار التشغيلي) ، و يظهرهما كفقرة مستقلة ، لا تدخل ضمن تكاليف التشغيل بذلك ينزل مصروف الادثار من الربح قبل الضريبة والفوائد ، في حين تنزل مصروف الفائدة (تكاليف التمويل) من الربح التشغيلي، وهذا التغيير يتوافق مع معاملة جميع عقود الإيجار. (IFRS 16 , 2016:5)

تحسين جودة الإبلاغ المالي Improved quality of Financial Reporting

يتوقع مجلس معايير المحاسبة الدولية أن معيار (IFRS 16) يحسن جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية التي لديها عقود إيجار خارج قائمة المركز المالي (تمويل خارج الميزانية) فقد خلص (IASB) إلى الآتي : (IFRS 16 , 2016: 22)

1. أن الاعتراف بالموجودات والمطلوبات لجميع عقود الإيجار سوف يظهر مضمون المعاملة الاقتصادية على أساس جوهرها الاقتصادي وليس لمجرد الشكل القانوني وبذلك تكون المعلومات أكثر تمثيلاً للمركز المالي للوحدة الاقتصادية ويزيد من الشفافية حول معدل الرافعة المالية ورأس المال العامل ، ومن المتوقع أن يتيح ذلك للمستثمرين والمحللين تقييم الوضع والأداء المالي للوحدة الاقتصادية بشكل أفضل.
2. تحسين المعلومات المتاحة لجميع المستثمرين عند اتخاذ القرارات الاستثمارية ، ويرجع ذلك إلى أنه عند تطبيق الوحدات الاقتصادية متطلبات المحاسبة السابقة على عقود الإيجار (IAS 17) ، يقوم بعض المستثمرين بتعديل عقود الإيجار خارج الميزانية العمومية باستخدام تقنيات أو اساليب متنوعة .
3. يقلل المعيار (IFRS 16) حاجة أولئك الذين يستخدمون البيانات المالية لإجراء تعديلات باعتبار أن المعيار يوفر معلومات أكثر إفصاحاً مما كانت متاحة عندما تطبق الشركات (IAS 17) ، مما يوفر المزيد من التبصر في عمليات الشركة وتمويلها.
4. أن عقود الإيجار وفق التمويل خارج الميزانية لا يوفر معلومات عن التزامات الشركة كذلك غير المخصصة من رصيدها في حالة الإفصاح عنها فقط كملاحظة بالبيانات المالية ، يعتبر إفصاح غير كافي (وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 17) ، وذلك لأن تلك المعلومات:
أ. غير كافي بالنسبة لبعض المستثمرين والمحللين الذين غالباً ما يقدرّون موجودات ومطلوبات الشركة وفق المعلومات المتاحة المحدودة باستخدام اساليب التي تنتج عنها تقديرات التي يمكن أن تختلف على نطاق واسع وقد تكون غير دقيقة.
ب. يعتمد المستثمرين والمحللين على الأرقام الظاهرة في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية (قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية) لاستخراج الرافعة المالية دون الأخذ بنظر الاعتبار المعلومات الظاهرة كملاحظات.



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

بالتالي يوفر معيار (IFRS 16) الإيجار معلومات عن الظاهرة الاقتصادية وفق جوهر الاقتصادي وليس لمجرد شكلها القانوني لتكون أكثر فائدة لمستخدمي التقارير المالية و أساساً أفضل لاتخاذ قراراته. فضلاً عن ذلك إن الاعتراف بالموجودات والمطلوبات الناشئة عن عقود الإيجار يحسن من قابلية المعلومات على المقارنة بين الوحدات الاقتصادية التي تستأجر الموجودات والوحدات الاقتصادية والتي تقتض لشراء الموجودات، و تعكس فروقات المعاملات الاقتصادية بينهما ، أن موجودات تتضمن حقوقاً مختلفة إذا قامت الوحدة الاقتصادية بشراء أو تأجير لبند من بنود الموجودات ، ومن ثم يحسن من جودة الإبلاغ المالي . لذلك يتفق الباحثان مع امكانية تحسين جودة الإبلاغ المالي من خلال تبني (IFRS 16) ، وكما مدرجة اعلاه .

1. تحليل الممارسات المحاسبية لعقد المساطحة لكلية مدينة العلم

أ. نبذة عن كلية مدينة العلم الجامعة - المستأجر (المساطح)

تأسست الكلية في عام 2004 بموجب موافقة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جهاز الإشراف والتفويض العلمي المرقم ج هـ / 217 في 2005 بدءاً من العام الدراسي 2004-2005 ، استناداً إلى احكام المادة (5) من قانون الجامعات والكليات الاهلية (3) لسنة 1995 ، وتضم الكلية سبعة اقسام ، وهي : (هندسة تقنيات الحاسوب ، هندسة الحاسوب، الهندسة المدنية ، علوم الحياة ، المحاسبة ، علوم الفيزياء الطبية ، القانون) ، حيث شيدة منشآت هذه الكلية على ارض مملوكة لهيئة ادارة واستثمار اموال الوقف السني - ادارة جامع الشيخ عبد القادر الكيلاني استأجرت بصيغة عقد مساطحة ، وقع اطراف العقد وهم الاوقاف القادرية (المؤجر) و كلية مدينة العلم الجامعة (المستأجر) عن ايجار ارض مساحتها (9 دونم) ببدل ايجار سنوي قدره (250,000,000) مائتان وخمسون مليون دينار لمدة (30 سنة) ، اما فيما يخص بدل الايجار يعاد تقديره كل سبعة سنوات في ضوء الاسعار السائدة ، وقد تم انشاء المباني وتمويل المشروع من قبل مؤسسي الكلية وبذلك فان الارض تعود مع المباني المشيدة عليها إلى المالك (المؤجر) ما لم يتم الاتفاق على تجديد العقد والمرفق نسخة منه ضمن الملحق (1) ، وكانت الموافقة على العقد استناداً إلى قرار مجلس الهيئة في الجلسة الخامسة المنعقدة بتاريخ 2014/9/11 .

ب. الاعتراف والمعالجة المحاسبية في سجلات المستأجر :

• يشير جوهر العقد ان الكلية (المستأجرة) تحصل على المنافع الاقتصادية من استعمالها للموجود المؤجر (الارض) مقابل التزامه بدفع ايجار سنوي وتحملها جميع الرسوم والضرائب وما يترتب على الكلية من التزامات مع الجهات الرسمية وغير الرسمية وذلك وفق الفقرة (4) من العقد المبرم بين الطرفين ، مما يتطلب الاعتراف بالموجود وتظهر في قائمة المركز المالية للكلية (المستأجرة) وفقاً لما جاءت به الفقرة (21) من معيار المحاسبة الدولية (17) حيث يتطلب ان يتم المحاسبة وعرض العمليات والاحداث الاقتصادية وفق لجورها وحقيقتها المالية والاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني ، كما ان معيار الإبلاغ المالي الدولية رقم (16) يعترف بجميع عقود الايجار طويلة الاجل كايجار تمويلي بالنسبة للمستأجرة في حين اظهرت القوائم المالي لسنة 2016 بعدم الاعتراف بالارض المستأجرة عملاً بما جاء به النظام المحاسبي الموحد .

• اظهرت القوائم المالي لسنة 2016 - قائمة الاستخدامات ان بدل الايجار السنوي (250,000,000) دينار محبوب على حساب فوائد و ايجار الاراضي (36).

• بلغت القيمة الدفترية للمباني (5,978,905,042) وكما مبين تفاصيلها في الجدول (5) المشيدة على الارض المستأجرة التي تعد من الموجودات غير القابلة للاندثار او الهلاك ، اما المباني فقد تم الاعتراف بها على حساب الموجودات الثابتة / مباني (112) ويتم استهلاكها بطريقة القسط الثابت بمعدل (4%) ، وفي نهاية مدة العقد يغلق حساب المباني (112) بحساب مخصص اندثار المباني بحيث تصبح قيمة المباني صفر في سجلات الكلية (المستأجرة) .



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

ويبين جدول (5) قيمة المباني (112) واندثارها المتراكم لغاية 2016، كما موضح ادناه.
جدول (5) يظهر قيمة المباني (112) واندثارها المتراكم لغاية 2016
في سجلات كلية مدينة العلم (المساح)

المبلغ / دينار	البيان
4,156,340,815	الكلفة
2,229,284,013	الإضافات خلال عام 2016
-	تنزيل الموجودات المشطوبة (المباة)
6,385,624,828	الرصيد الكلفة لغاية 2016/12/31
4%	نسبة الاندثار بالنسبة للمباني
160,999,174	الاندثار المتراكم اول المدة
245,720,612	الاندثار السنوي
-	ينزل للاندثار المتركم للموجودات المشطوبة
-	ينزل احتياطي استبدال موجودات ثابتة
406,719,786	الاندثار المتراكم آخر المدة
5,978,905,042	القيمة الدفترية في 2016/12/31

اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المالية للكلية

- ان الشكل القانوني العقد لا يتم الا في حالة تسجيله في مديرية التسجيل العقاري حيث يعتبر احد اركان العقد كذلك يعد شرط مهم لجانب الالتزامات التي يجب ان يتقيد بها صاحب حق المساحة ، وفق القانون المدني العراقي واستناداً للمادة 1266 منه .
- لم يولي القانون العراقي اهتمام يذكر فيما يخص موضوع عقود الإيجار التمويلي الا ما ذكر بشكل هامشي في قانون المصارف العراقي رقم (94) لسنة 2004 المادة (27) ⁵.
- كما نصت القاعدة المحلية (14) المحاسبة عن الاستثمارات فقرة (26) ان المباني التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية التشغيلية (أو التي تفتنيها بموجب عقد إيجار تمويلي) وتؤجرها بموجب عقد واحد أو أكثر من العقود التشغيلية ، يعدها استثمارات عقارية. وصنفها النظام المحاسبي الموحد ضمن حساب الاستثمارات المالية (15) ، وانطلاقاً من اهمية موضوع الإيجار التمويلي وعقود المساحة كمصدر من مصادر التمويل ، يقتقر النظام المحاسبي الموحد إلى بيان الإجراءات المتبعة فيما يخص مطلبات القياس والإفصاح .
- عدم الاعتراف بعقد المساحة كعقد ايجار تمويلي يعد شكلاً من أشكال التمويل خارج الميزانية وبالتالي لا يلزم الإبلاغ عنه عند إعداد التقارير المالية.

⁵ الأنشطة المصرفية (1) يجوز للمصرف ان يمارس الأنشطة التالية رهنا باحكام وشروط ترخيصها أو اجازتها الخاصة بممارسة الاعمال المصرفية : فقرة (ب) يكون منح الائتمانات (سواء كانت مضمونة او غير مضمونة او بامتياز) وعلى سبيل المثال لا الحصر : ائتمانات المستهلكين والرهن العقاري وبيع الحسابات المستحقة بخضم بحق رجوع او بدونه وتمويل المعاملات التجارية ، وخدمات الإيجار التمويلي الخاضعة للوائح التنظيمية الصادرة عن البنك المركزي العراقي يجوز للمصرف ان يفرض فائدة اضافية على الفائدة ولن يقتصر مبلغ الفائدة الاجمالي الذي يستلمه المصرف على المبلغ الاصيل للائتمان.



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

• عدم الاعتراف بقيمة الأرض (5,400,000,000) دينار⁶ ، كأرض مستأجرة في قائمة المركز المالي للكلية ، بما ينعكس على مصداقية الإبلاغ المالي للكلية فيما يخص الموجودات وما يقابلها من التزامات وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي (16) عدم اظهار قيمة الأرض في قوائم المالية للمستأجر مقابل تعهدات أستجار راسمالي تظهر ضمن الالتزامات سوف يضل مستخدم التقارير المالية باتخاذ قرارات غير صائبة .
المؤجر - هيئة ادارة واستثمار الوقف السنوي - ادارة جامع الشيخ عبد القادر الكيلاني:
تعد هيئة ادارة واستثمار اموال الوقف السنوي إحدى تشكيلات ديوان الوقف السنوي، الذي تم تأسيسه بعد الاحداث التي جرت عام 2003 والغاء وزارة الاوقاف والشؤون الدينية حيث تم تحديد مهامه وتقسيماته وتشكيلاته ، حيث تشرف الهيئة على ادارة واستثمار اموال الديوان ، ومن بينها العقد المبرم مع كلية مدينة العلم الجامعة الذي بينا الجوانب المهمة منه سابقاً .

2. الاعتراف والمعالجة المحاسبية في سجلات المؤجر

نوضح ادناه الاجراءات المحاسبية التي تضمنتها السجلات المؤجر الذي يطبق النظام المحاسبي الموحد :

- تعترف الهيئة بالايراد عن ايجار العقار (الأرض) ضمن حساب الفوائد و ايجارات الاراضي (46) وفق قانون ايجار العقار العراقي المرقم 87 لسنة 1979 المعدل . وكما اشرنا سابقا بان عقود المساطحة هي عقود خاصة لا تدخل ضمن قانون ايجار العقار المشار اليه في الفقرة الحالية .
- ان مجموعة المدفوعات التي تستلم من قبل الهيئة في المستقبل، يتم الأخذ بعين الاعتبار معدل فائدة معينة أو سعر خصم. وبالتالي فان القيمة الحالية التدفقات النقدية المستقبلية معبرا عنها بأموال اليوم وفق عائد متفق عليه بين الطرفين هو عائد افتراضي ، يتم إعادته النظر به بعد كل سبع سنوات وفي ضوء تغيير الاسعار السائدة .
- لم تولي الهيئة اهتمام فيما يتعلق بموضوع كلفة المنشآت المشيدة على ارضها عملاً بمفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تمثيل الظاهرة الاقتصادية ، ففي حالة عدم تجديد العقد ما لم يتم الاتفاق على ذلك فان الارض والمباني المشيدة عليها سوف تعود للمالك.
كلفة الانشاءات ÷ مدة العقد = حصة السنة الواحدة
5,978,905,042 ÷ 30 سنة = 199,296,834
- أن العقد مرتبط بقصد الأطراف المشاركة في الاتفاق او العقد وبالتالي يعني ضمناً تغليب مفهوم الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.
- لم تجري الهيئة إعادة تقييم سنوية للأرض والمباني المشيدة عليها.
مع افتراض استقرار اسعار الانشاءات للبيئة المحلية خاصة ان المصادقة على العقد كانت نهاية سنة 2014 ، فان البحث الحالي لم يتم بإعادة تقييم المباني على وفق (IFRS 16) يتضح مما سبق إمكانية تبني (IFRS 16) في البيئة المحلية ، وبهذا تم اثبات الفرضية الثانية الخاصة بوجود تأثير تبني المعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 16) حول عقود الايجار.

⁶ تم تقييم قيمة الأرض بالاعتماد على دليل الهيئة العامة للضرائب - ضوابط تقديرات اقيام العقارات لمدينة بغداد وضواحيها لسنة 2016 ، حيث قدر سعر المتر المربع للأرض بمبلغ (600,000) دينار يضرب بمساحة الأرض (9) دونم ، بما ان الدونم يبلغ 1000 متر .



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الابلاغ المالي

ثانياً: معيار المحاسبة الدولية (2) وتغليب الجوهر الاقتصادي للمخزون :

عرف المعيار المحاسبي الدولي المخزون بأنه اصل عند الاحتفاظ به لغرض البيع خلال دورة النشاط ، ويشمل المخزون خلال عملية التصنيع (مخزون تحت الصنع) ، والمخزون اذا كان على شكل مواد او لوازم تستخدم في عملية التصنيع او تقديم الخدمات. (IAS 2 , 2009 : par. 6) اما القاعدة المحلية (5) فقرة (2) فقد عرفته بأنه كافة الموجودات المادية الملموسة التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية بقصد المتاجرة أو الاستعمال في مجرى نشاطها الاعتيادي ، أو التي لا زالت في مراحل الإنتاج أو الصنع ، ومبالغ الاعتمادات المستندية والدفعات المقدمة التي سددتها الوحدة الاقتصادية للحصول على هذه البضاعة او المواد الاولية المتفق عليها .

من حيث المقارنة بين التعريفين نلاحظ بان القاعدة المحلية شملت مبالغ الاعتمادات والدفعات المقدمة بالرغم من عدم وصول البضاعة او المواد إلى الوحدة الاقتصادية وهو مازالت لدى المجهز. وبذلك يظهر حساب الاعتمادات المستندية ضمن مفردات حساب المخزون (13) في حين ان هذا الحساب يمثل حساب وسيط يرتبط بوجود نقدية مقيدة للمجهز الخارجي بذلك لايمثل الجوهر الاقتصادي للمعلومات.

من بين الامور المهمة التي تشغل المحاسب هي عملية تقييم كلفة المخزون آخر المدة ، ومن اجل تمثل الظاهرة الاقتصادية تمثيلاً صادقاً والتعبير عن الجوهر الاقتصادي للمعلومات المحاسبية وما لهذه العملية من اثر على الربح او الخسارة الظاهرة باكثر أو اقل من حقيقته فقد ينشأ ارباح وهمية تؤدي إلى توزيع هذه الارباح الوهمية إلى المالكين كما يؤدي إلى تسديد ضريبة على الدخل (الارباح) لم تتحقق فعلاً ، وفي كلا الاحوال فإن النتيجة تؤدي إلى تآكل او انخفاض راس المال تدريجياً . (جعفر ، 2003 : 501) استخدم المعيار ثلاث ممارسات محاسبية (التمييز العيني ، ما يرد اولاً يصدر اولاً Fifo ، المعدل الموزون على اساس دوري) كونه اخذ بالاعتبار طبيعة والظروف الاقتصادية للوحدة الاقتصادية .

• اذا كان المخزون يشتري او ينتج و يباع اولاً باول يستخدم طريقة Fifo .
• اذا كان المخزون يمكن تحديده بشكل ملائم من قبل الوحدة يستخدم ممارسة التمييز العيني.
• معادلة المتوسط المرجح للتكلفة.

اما القاعدة المحلية رقم (5) فقرة (19) تلزم الوحدات الاقتصادية بتسعير الصادر المخزني بتطبيق طريقة معدل الكلفة الموزون لتسعير الصادر المخزني وتحميله على البضائع المنتجة أو المباعة. فيما عدا الاستثناءات الواردة في أدناه :

- سمحت القاعدة المحلية تطبيق طريقة مايرد اولاً يصرف اولاً (Fifo) لتسعير الصادر المخزني في الوحدات الاقتصادية التي تتعامل بالبضائع التي يجري تصريفها اولاً بأول ، كالمواد الغذائية والأدوية.
- كما يجوز تطبيق طريقة التحديد الفردي لكل الخزين في الوحدات الاقتصادية التي تقوم بالإنتاج غير النمطي المميز طبقاً لطلبات الزبائن .

- سمحت بتطبيق طريقة الكلفة المعيارية في الوحدات الاقتصادية التي تتعامل ببضائع ذات أسعار مستقرة ، بشرط أن استعمال هذه الطريقة لا يؤدي إلى حصول فروقات ذات قيمة مادية عن طريقة معدل الكلفة الموزون. من خلال المقارنة بين المعيار الدولي والقاعدة المحلية ، يتبين بان وضع طريقة (Fifo) جاءت ضمن الاستثناءات ، كان من المفروض ان تعتبر كطريقة اساسية لما تعكسه هذه الممارسة المحاسبية من تمثيل صادق من حيث التعبير عن الجوهر الاقتصادي للمعلومات .

ويتعين على الوحدة الاقتصادية أن تستخدم نفس صيغة التكلفة لجميع المخزون ذات الطبيعة والاستخدام المماثلين. وبالنسبة للمخزون ذات الطبيعة أو الاستخدام المختلفة، يمكن تبرير صيغ مختلفة للتكلفة. (IAS 2 , 2008 : par. . 24 -27) اما ممارسة المحاسبية Lifo فقد حذر المعيار (IASB) من استخدامها كون المعلومات الظاهرة في قائمة المركز المالي لا تعبر عن الجوهر الاقتصادي. (IAS 2 , 2008 : par. IN13)



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الابلاغ المالي

اما النظام المحاسبي الموحد (الشكل القانوني) فقد اعتمد في تقييم كلفة المخزون طريقة المعدل الموزون في تحديد تكاليف البضاعة المباعة تجاهل بذلك طبيعة وظروف الوحدة الاقتصادية ، من خلال تفضيل طريقة واحدة من اجل الالتزام بالتوحيد وتقييم الاداء .

بالانسجام مع حاجة المستخدم في توفير معلومات تعكس الجوهر الاقتصادي ، وبالرجوع المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) ، اثر تبني الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في عينة من الشركات العراقية (من حيث القيمة والاجراءات) ، سوف يعتمد البحث لاختبار هذا المعيار على البيانات الخاصة بالشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات / معمل بابل (1) لحركة احد المواد الرئيسية للفترة من 1/1 - 2014 /12/31 لتوضيح قيمة الاثر.

جدول (6) حركة المخزون لاحد المواد الرئيسية (حامض الكبريتيك المركز) للفترة من 1/1 - 2014 /12/31

التاريخ	الحركة	الوارد			الصادر			الرصيد		
		الكمية / طن	السعر/ د.	المبلغ/ د.	الكمية/ طن	السعر/ د.	المبلغ/ د.	السعر/ د.	الكمية/ طن	المبلغ/ د.
1/2	رصيد									
2/24	وارد	2050	150	307500						
3/31	صادر				2050	150	307500			
6/22	وارد	2000	750	1500000						
6/22	صادر				750	0,358	268,500			
6/22	صادر				750	0,352	264,000			
6/30	صادر				750	0,175	112,500			
7/22	صادر				750	0,324	243,000			
7/22	صادر				750	0,140	105,000			
8/31	وارد	3	950000	2850000						
8/31	صادر				0,020	2172,710	43,454			
8/31	صادر				1,504	2172,710	3267,756			
8/31	صادر				0,050	2172,710	108,636			
9/30	وارد	4000	72	288000						
9/30	وارد	4000	72	288000						
9/30	صادر				112	492,154	55121,248			
9/30	صادر				211,077	492,154	103882,389			
9/30	صادر				1789	492,154	880463,506			
10/28	وارد	4	2016000	8064000						
10/28	صادر				0,224	1513,698	339,068			
10/28	صادر				0,053	1513,698	80,225			
11/30	صادر				35,	1513,698	52979,43			
12/31	الرصيد	12057	13297500	4200,277	1404778,712	7856,723	1513,698			

اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الابلاغ المالي

من خلال الجدول (6) يتضح بان كلفة المادة الاولية التي حملت بها كلفة البضاعة المباعة هي (1404778,713) دينار مليون واربعمئة واربعة الف وسبعمئة وثمانية وسبعون دينار وكلفة مخزون رصيد اخر المدة للمادة (11892721,287) في حالة استخدم طريقة (Fifo) فان كلفة البضاعة المباعة تكون كلفتها (4668103,944) وكلفة مخزون رصيد اخر المدة للمادة (4طن * 2016000) + (4000 طن * 72) + (3852,723 طن * 72) (8629396,056) دينار وبذلك فان كلفة البضاعة المباعة مثلت الواقع تمثيل صادق ، كما مبين في الجدول (7)

جدول (7) يوضح نسبة التأثير بين طرق تقييم المخزون

الممارسة المحاسبية	(1) المعدل الموزون المتحرك	(2) Fifo	(3) الفرق 1 - 2	(4) نسبة التأثير %
البيان				
كلفة البضاعة المباعة	1404778,713	4668103,944	3263325.231	232.3
كلفة رصيد آخر المدة	11892721,287	8629396,056	(3263325.231)	(232.3)

إعداد الباحثان بالرجوع إلى بيانات الشركة
وعليه يتضح اثبات الفرضية الثالثة لان عملية توثيق خصائص المعلومات الممثلة بالتمثيل الصادق سيساهم تفعيل قرارات الادارة والاستثمار والانتماء كونها عبرت عن الجوهر الاقتصادي للمعاملة ، كذلك كلفة رصيد آخر المدة عبرت عن اخر اسعار ، وهي بذلك عبرت عن الجوهر الاقتصادي ومثلت المعلومة تمثيل صادق ، لذلك نلاحظ هناك تأثير واضح بين معايير المحاسبة الدولية (الجوهر الاقتصادي) لم يتم تبناه النظام المحاسبي الموحد (الشكل القانوني).

الاستنتاجات والتوصيات :

أولاً : الاستنتاجات :

1. الاستنتاجات النظرية :

- ان تبني معيار (IFRS 16) سيساعد في زيادة جودة المعلومات من خلال اظهار الجوهر الاقتصادي للمعلومات ، تحسين المعلومات المتاحة للمستخدمي التقارير المالية يساهم في زيادة الشفافية حول معدل الرافعة المالية وراس المال العامل . ص 17

- اظهرت المقارنة بين الجوهر الاقتصادي والشكل القانوني وجود تباين من حيث الجهات المستفيدة ، والتنظيم المحاسبي ، واسبس النظرية ، واسبس القياس ، ومتطلبات الافصاح ، والمرونة ، والتوجه ، والهدف ، والحكم المهني ، وفرض قيمة العملة ، وحق الملكية ، والدخل ، ومسؤولية الادارة ، والمحافظة على راس المال. ص 12

- ان الشكل القانوني لة ابعاد مختلفة وهي من حيث (الوحدات الاقتصادية ، النظام المحاسبي ، السجلات المحاسبية ، العقود والالتزامات ، لذا لا بد من تكوين حالة انسجام قانوني بين هذه الاشكال . ص 8

2. الاستنتاجات العملية :

- هناك تأثير واضح لتبني مفهوم الجوهر الاقتصادي (معايير المحاسبة الدولية) عن الشكل القانوني (النظام المحاسبي الموحد) ، كما في حالة عقود الايجار وذلك من خلال عدم الاعتراف بقيمة الارض (5,400,000,000) دينار كموجودات مستأجرة في قائمة المركز المالي للكلية وهذا يؤثر سلباً على قرارات مستخدمي التقارير المالية .



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الابلاغ المالي

- هناك تأثير واضح لتبني مفهوم الجوهر الاقتصادي (معايير المحاسبة الدولية) عن الشكل القانوني (النظام المحاسبي الموحد) ، من خلال طرق تقييم المخزون حيث يتضح هناك تأثير بنسبة (232.3 %) في كلفة البضاعة المباعة بالمقابل تتأثر كلفة رصيد مخزون آخر المدة بنفس النسبة سلباً ، وهي (232.3 %) وهذا يؤثر سلباً على قرارات مستخدمي التقارير المالية ومصداقية التقارير المالية.

ثانياً : التوصيات :

- ضرورة تحديث الشكل القانوني بمختلف ابعاده لكي يعبر عن الجوهر الاقتصادي ، من خلال تبني إعداد القوانين على وفق متطلبات اسواق راس المال ، وإعادة هيكلة التنظيم المحاسبي على وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية وبما يتلائم مع المستجدات الراهنة.
- إعادة صياغة الاجراءات المحاسبية المحلية لكل من (الاعتراف بعقود الايجار التمويل وقياس تكلفة المخزون) على وفق الجوهر الاقتصادي .
- ضرورة تبني معيار (IAS 2 و IFRS 16) كما هو في البيئة المحلية ، سيساعد في تحديد القيمة الحقيقية للوحدة الاقتصادية بشكل عادل .
- ضرورة عمل برامج تعليمية ودورات مستمرة تعرف ماهية عقود الايجار واهميتها كمصدر تمويل ، وكيفية قياسها والاعتراف بها .
- ضرورة تشريع القوانين التي تنظم عقود الايجار التمويلية في البيئة المحلية .
- يفضل وجود اكثر من طريقة محاسبية في معالجة تقييم المخزون بما يتلائم مع طبيعة النشاط للوحدة الاقتصادية .

المصادر :

- 1.وزارة المالية – مركز التدريب المالي والمحاسبي / لجنة النظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين، 1992 .
- 2.ديوان ارقابة المالية ، 2011 النظام المحاسبي الموحد .
- 3.قانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 وتعديلاته .

اولاً: الكتب العربية

- 1.جعفر ، عبد الاله (2003) " المحاسبة المالية – مبادئ القياس والافصاح المحاسبي " ط. الاولى ، عمان .
- 2.الجليلي ،مقداد & زكو ، فواد & الشاوي ، محمد (2000) " المحاسبة " ط. ثانية ، دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل .
- 3.الحعارات ، جمال خالد (2008) " معايير التقارير المالية الدولية 2007 – IFRSs & IASs " ط. الاولى ، إثراء للنشر والتوزيع ، عمان .
- 4.حنان ، رضوان حلوه (2003) النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير _ دراسة معمقة في نظرية المحاسبة ، ط. الاولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، جامعة حلب .
- 5.حنان ، رضوان حلوه (2009) " النظرية المحاسبية الاطار الفكري – التطبيقات العملية " ، ط. الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، جامعة حلب .
- 6.سلوم ، حسن عبد الكريم (2000) الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق
- 7.شرويدر ، ريشارد وكلاارك ، مارتل وكاثيري ، جاك ، تعريب (2012) " نظرية المحاسبة " دار المريخ للنشر ، الرياض – المملكة العربية السعودية .
- 8.الشيرازي ، عباس مهدي ، (1990) " نظرية المحاسبة " ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، ط. الاولى ، جامعة الكويت .



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي

9. العامري ، محمد على إبراهيم ، (2010) " الادارة المالية المتقدمة " ، الاثراء للنشر والتوزيع ، ط. الاولى ، جامعة بغداد.
10. عقيلي، عمر وصفي & زمير، منعم & العتيبي ،صبحي & التكريتي ، موفق & العبدلي ، قحطان (1993) "وظائف منظمات الاعمال " ط.الثانية دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان .
11. القاضي ، حسين & حمدان ، مأمون توفيق (2001) " نظرية المحاسبة " ط.الاولى الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان .
12. كام . فيمان ، تعريب رياض العبد الله (2000) " النظرية المحاسبية " دار الكتب للطباعة و للنشر جامعة الموصل . الموصل .
13. لطفي ، امين السيد احمد (2005) " نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي " الدار الجامعية ، جامعة القاهرة .
14. مشكور ، سعود جايد ، (2013) " النظام المحاسبي الموحد " ، ط. الاولى ، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة المثنى .
15. النقيب ،كمال عبد العزيز (2004) " مقدمة في نظرية المحاسبة " ، ط. الاولى ، دار وائل للنشر . عمان .
16. هندريكسن ، الدون س ، (1990) النظرية المحاسبية ، تعريب كمال حليفة ابو زيد ، ط. الرابعة ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية .

ثانياً : الرسائل والاطاريح :

1. الساكني ، سعد عبد الكريم احمد (1999) ، التغيرات الاقتصادية والاجتماعية وانعكاساتها على المحاسبة ووضع المعايير المحاسبية ، اطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد ، غير منشورة .
2. عبد الحليم ، صفوان قصي (2007) ، الاطار المفاهيمي المحاسبي الدولي وانعكاساته على المعايير المحاسبية الدولية - دراسة تحليلية - اطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، قسم المحاسبة غير منشورة .
3. محمود ، بكر ابراهيم (2007) ، اجراءات القياس والأفصاح المحاسبي الدولية عن الملكية الفكرية ومدى امكانية تطبيقها في البيئة العراقية ، دكتوراه فلسفة في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية، غير منشورة.
4. المعيني ، سعد سلمان عواد (2007) ، " المداخل الاقتصادية لنظرية المحاسبة ودورها في صياغة نموذج توافقي بين المحاسبة الجزئية والمحاسبة الكلية " ، دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد ، غير منشورة .

ثالثاً : الدوريات العربية :

1. الجعرات ، خالد جمال (2012) " وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية - دراسة نظرية تحليلية - مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، (33).
2. المحمود ، صالح (2004) " انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الاطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية . مجلة جامعة الملك عبد العزيز ،مجلد (18) عدد (2) ص 189 - 229.
3. المصري، تيسير (2007) " توحيد المعرفة المحاسبية " مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد - 23 العدد الأول.
4. المعموري ، علي محمد ثجيل (2012) " تحديات الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية : دراسة انتقادية لدعم توجيهات الادارة في ظل عصر العولمة " المؤتمر العلمي الدولي ، جامعة الجنان ، لبنان .



التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره
في تحسين جودة الإبلاغ المالي

5. يوسف ، أحمد محمود (1999) " أثر الاختلافات في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية " *المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد ، العدد (10) ، جامعة قطر ، ص 183 - 230 .*

Foreign References :

First: Book

1. Belkaoui, Ahmed Riahi & Jones , Stewart (2002)" Accounting Theory", Nelson . Thomson Learning Ed 2nd .
2. Belkaoui, Ahmed Riahi ,(2000) ," Accounting Theory " , University of Illinois at Chicago , Illinois , U.S.A. Ed 4th .
3. Kieso , Donald E. & Weygandt , Jerry J. & Warfield , Terry (2010) " Intermediate Accounting_ International student version " Ed. 13th .
4. Lewis , Richard & Pendrill , David (2004) "Advanced Financial Accounting" Prentice Hall , Ed. 7th .
5. Littleton, A.C. (1974)" Structure of Accounting Theory "Printed in the USA. , Ed.10th
6. Roberts ,Clare & Weetman ,Pauline & Gordon , Paul (2005) International financial Reporting _ A Comparative Approach "Ed. 3rd .
7. Robertson , Luisa (2009) " Financial Management " Elsevier Ltd. , London , New York .
8. Romney , Marshall & Steinbart , Paul (2006) "Accounting Information Systems" Pearson Prentice Hall, U.S.A. & other countries , Ed.10th .

Second: Periodicals & Publications:

1. Adelson ,M. & Cho , T. (2002) " Accounting vs. Reality: Can We Handle the Truth? " Nomura Securities International, Inc. Two World Financial Center , 16 April .
2. Chan , Anthon (1986) YIN – The pattern of the theoretical basis of IAS: Accounting theory models at the international level – the international journal of accounting (education and research) – Vol.22. No. 1 .
3. Chen, Yingxin (2009)" Use the Substance-over-Form Convention to Regulate the Related Transaction" International Journal of Business and management , Vol. 4 , No .
4. Harrison , Anne (2006) "Definition of Economic Assets " Fourth meeting of the Advisory Expert Group on National Accounts (30 January – 8 February) , Frankfurt.
5. Gurau , Mariana (2014) " Three types of Accounting policies reflected in financial statements .case study for Romania" Vol. 2, No.1.
6. James , Nicholas (1993) "Separate Legal Personality: Legal Reality and Metaphor," Bond Law Review: Vol. 5: Iss. 2, Article 6.
7. Karan , Ram (2002)" Irreconcilable Legal and Accounting Views of 'A True and Fair View': An Emerging Alternative from Australian Reforms " Journal of Law and Financial Mangement - Volume 1, No. 1.



8. Karlsson , Mikael (2015) , " IASB`S & FASB`S joint conceptual framework project " International Financial Accounting (1-14)
9. Kiabel ,B. & Nwanyanwu , L., (2014)" Some Basic Concepts of Accounting: A Critical Appraisal " , Research Journal of Financial Accounting , Vol.5, No. 7.
10. Muller, Yvonne ,(2015) " Substance over form " University of Paris Ouest Nanterre, www.anc.gouv.fr .
11. Roman, Gianina (2010) "Accounting - a Normative Representation of Economic Reality?" ACTA UNIVERSITATIS DANUBIUS, No.2.
12. Ryan , John (2007)" The relationship between accounting profit and economic income " University of Wollongong , Research Online.
13. Sulistiyo , Agung Budi & other(2015) " Substance, Economic Reality And Expectations of Truth" Australian Journal of Basic and Applied Sciences, AENSI , p. (381-389) .

Third: Thesis and Dissertations

1. Lennon , Niels Joseph Jerne (2013) " Accounting Qualities in Practice Rhizomatic stories of representational faithfulness, decision making and control" LIMAC PhD School Department of Operations Management , Copenhagen business school

Fourth : Professional Issues

- 1.(AICPA) American Institute of Certified Public Accountants, Inc. ,1996. Rescission of APB Statements.
2. AASB – ED (2015) Conceptual Framework for Financial Reporting, June.
3. EU(2013) "Directive (34) of the European Parliament and of the council of 26 June
4. IAS 17 , EN – EU (2010) International Accounting Standard 17 Leases.
5. IAS 2 (2009) International Accounting Standard - Inventories.
6. IASC, (1989) "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements" April.
7. IFC , International Finance Corporation, (2009) " Leasing in Development Guidelines for Emerging Economies" World Bank Group Published in USA (1-76).
8. IFRS ,(2015) Conceptual Framework for Financial Reporting, Exposure Draft , May .
9. IFRS 16 (2016) International Financial Reporting Standard – Leases.
10. IFRS, (2010)" Conceptual Framework for Financial Reporting" September.

Fifth: Internet

1. accounting-simplified.com
2. www.iraq-ig-law
3. www.law-arab.com



**Transer towards economic substance over the legal form and its role in
improving the quality of financial reporting.**

Abstract:

The follower of the needs of the users of accounting information notices the necessity of adopting faithful representation of information Hence, IASB adopted the economic substance approach as the basis for the Formulation and development of international accounting standards Therefore, this research discusses the reflection of the economic phenomenon in terms of its economic substance on the subject of measurement , And it should be consistent measurement method where the problem of research is concentrated in the fact that the economic units operating in the local environment to address events and economic phenomena according to the legal form , as appropriate With the requirements of the unified accounting system and in line with the objectives of the economic plan of a central nature, which negatively affects the credibility and quality of financial reporting , And thus reflected on the decisions of other users of financial reports, Therefore, the research aims to highlight the concept of economic substance over the legal form, among the most prominent standards are the two (IAS Inventory & lease IFRS 16) The research has shown a contrast between the substance and form Through the beneficiaries, accounting organization, the basis of the theory, the basis of measurement, disclosure requirements, flexibility, orientation , representativity, objective, setting standards, professional judgment, imposition of currency value, expression, Management, capital preservation.

Key words: Substance over form , legal form , Legal form entries, Points of conflict between economic substance and legal form .