



إقرار لجنة المناقشة

نشيد نحن أعضاء لجنة المناقشة قد أطلعنا على الرسالة الموسومة " آلية مقترحة لتكييف متغيرات البيئة المحلية باتجاه التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي IAS/IFRS " وقد ناقشنا الطالب (سلام عادل عباس) في محتوياتها وفيما له علاقة بها ونقر بأنها جديرة بالقبول لنيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة بتقدير (جيد جداً) .


الاستاذ المساعد الدكتور
محمد حلوان الخرسان
الكلية التقنية الادارية / ذي قار
(عضوا)


الاستاذ المساعد الدكتور
علي عباس كريم الخفاجي
كلية الادارة والاقتصاد / جامعة القادسية
(عضوا)


الاستاذ الدكتورة
بشري نجم عبدالله المشهداني
كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد
(رئيس اللجنة)


الاستاذ الدكتور
حسين هادي حسين عتيبة
كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الكوفة
(عضوا ومشرفا)

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الإدارة والاقتصاد /جامعة القادسية على قرار لجنة المناقشة .


الأستاذ الدكتور
مجيد عبد الحسين هاتف
عميد كلية الإدارة والاقتصاد

٢٠١٧ / /



جامعة القادسية
كلية الإدارة و الاقتصاد
قسم المحاسبة

آلية مقترحة لتكييف متغيرات البيئة المحلية باتجاه التوافق مع
المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي IAS/IFRS

رسالة مقدمة الى

مجلس كلية الإدارة و الاقتصاد / جامعة القادسية

و هي جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة

من قبل الطالب

سلام عادل عباس النصراوي

بإشراف

الأستاذ الدكتور

حسين هادي حسين عنيزه

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَإِذْ يَرْفَعُ إِبْرَاهِيمُ الْقَوَاعِدَ مِنَ الْبَيْتِ وَإِسْمَاعِيلُ رَبَّنَا تَقَبَّلْ مِنَّا

إِنَّكَ أَنْتَ السَّمِيعُ الْعَلِيمُ ﴿١٢٧﴾

صدق الله العلي العظيم

سورة البقرة - الآية ١٢٧

الإهداء

الى مَنْ تتزاحم الكلمات لِذكره .. فتكبوا أمام حضرته النجوم..
لأتّي أراك حين ينفلت النور من ليله .. مِلأ الفؤاد .. صلاةً ترتل في السحر ..
فلولاك لم تشرق الشمس و لا استفاق على ضوء ضحاها القمر ..
إليك يا رسول الله (صلى الله عليه و آله و سلّم) ..

و لأنكُما من يعزف شعراً بقوافٍ حزينة ..
و لأنكُما حين ترحل النجوم .. ترقبان الندى ..
فأني أهديكما يا وِديّ ألف نجمةٍ يغفو على أحداقها القمر ..

و لأنكُما حين يستفيق الصبح وسط أكداس الصمت ..
أراكم تملأون حياتي ابتسامة و ألماً ..
خذوا مِلأ العيون فرحةً .. أخوتي الأعراء ..

و لأنكُما تحملين همّ الحياة .. حين يعتصرنا الألم .. خوفاً و رهبةً ..
هاكِ عطور الورد .. زوجتي الطيبة ..

و لأنكُما الزمن القادم .. و الصبح الذي ينساب بين أحداقنا أملاً ..
اليكما مِلأ القوافي شعراً حتى ينزّ الصبح عن وجعي ..
وِديّ مصطفى و مهدي ..

سلام 

ثناء و عرفان

الحمد لله أولاً و آخراً على ما أنعم و تفضل و يسر لي إتمام هذه الرسالة ، كما يطيب لي أن أتقدم بعظيم الامتنان الى كل من له الفضل بعد الله سبحانه في إنجاز هذا العمل حيث قال تعالى في كتابه الكريم ﴿وَلَا تَسُواْ الْفَضْلَ بَيْنَكُمْ﴾ و كل من أعانني بفكرة أو توجيه أو إرشاد . و أخص بالشكر و الثناء الأستاذ الدكتور حسين هادي عنيزة لقبوله الإشراف ومرافقته لي طوال مدة كتابة الرسالة الذي كان لآرائه و توجيهاته الأثر الواضح لإتمام هذا العمل.

كما اتوجه بالشكر و العرفان للأساتذة رئيس قسم المحاسبة - كلية الادارة و الاقتصاد - جامعة القادسية وأعضاء الهيئة التدريسية فيه لما قدموه لطلبتهم من نصح و إرشاد و مساعدة.

كما أشكر الأساتذة رئيس لجنة المناقشة وأعضاءها لتفضلهم قبول مناقشة الرسالة و لما سيكون لهم من آراء في إثراءها .

و الشكر موصول للأساتذة المحكمين الذين قاموا بتقويم الاستبانة حتى إخراجها بصورتها الحالية .

و أزجي جزيل الشكر لوالدي الدكتور عادل عباس النصراوي لمراجعته الرسالة لغويًا و أسلوبياً .

و في الختام أتقدم بالثناء و العرفان لكل من تعاون و ساهم في الدعم و التشجيع و التوجيه لإنجاز هذه الرسالة ، فلهم مني خالص الشكر و التقدير ...

سلام 

إقرار المشرف

أشهد أنّ إعداد الرسالة الموسومة (آلية مقترحة لتكييف متغيرات البيئة المحلية باتجاه التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي IAS/IFRS) المقدمة من قبل الطالب (سلام عادل عباس) قد تمت بإشرافي في كلية الادارة و الاقتصاد – جامعة القادسية ، و هي جزء من متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة .

المشرف
الأستاذ الدكتور
حسين هادي حسين عنيزه
٢٠١٦/١٠/٢١

توصية رئيس اللجنة العلمية

بناءً على توصية الأستاذ المشرف أشرح الرسالة للمناقشة .

رئيس اللجنة العلمية
الأستاذ الدكتور
مجيد عبدالحسين هاتف
٢٠١٦/ /

شهادة الخبير اللغوي

أشهد أني قد قومت رسالة الماجستير الموسومة (آلية مقترحة لتكييف متغيرات البيئة المحلية باتجاه التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي IAS/IFRS) ، لغوياً و أجد أنها سليمة من الأخطاء اللغوية و الاملائية و الاسلوبية ، وصالحة للمناقشة .

التوقيع :

الاسم : الدكتور جعفر طالب كريم

المرتبة العلمية : مدرس

مكان العمل : جامعة القادسية – كلية الادارة والاقتصاد

٢٠١٦/١٠/٢٤

اقرار لجنة المناقشة

نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة قد اطّلعنا على الرسالة الموسومة "آلية مقترحة لتكييف متغيرات البيئة المحلية باتجاه التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي IAS/IFRS" وقد ناقشنا الطالب (سلام عادل عباس) في محتوياتها وفيما له علاقة بها ونقر بأنها جدوة بالقبول لنيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة بتقدير (جيد جداً) .

الاستاذ المساعد الدكتور
محمد حلو داود الخрсان
الكلية التقنية الادارية / ذي قار
(عضوا)

الاستاذ المساعد الدكتور
على عباس كريم الخفاجي
كلية الادارة والاقتصاد / جامعة القادسية
(عضوا)

الاستاذ الدكتورة
بشرى نجم عبدالله المشهداني
كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد
(رئيس اللجنة)

الاستاذ الدكتور
حسين هادي حسين عنيزة
كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الكوفة
(عضوا ومشرفا)

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الادارة و الاقتصاد / جامعة القادسية بجلسته
المنعقدة بتاريخ على قرار لجنة المناقشة ويوصي بمنحه شهادة ماجستير
في علوم المحاسبة .

الاستاذ الدكتور
مجيد عبد الحسين هاتف
عميد كلية الادارة والاقتصاد
٢٠١٧/ /

المستخلص

إنّ من الضرورة ادراك العلاقة التأثيرية بين متغيرات البيئة و المعايير المحاسبية التي من شأنها ان تؤدي الى ممارسات محاسبية مختلفة بين البلدان و بالتالي انتاج كشوفات مالية غير ملائمة و قابلة للمقارنة ، و بعد الاستقرار على اهمية و دلالة ذلك التأثير هدف البحث الحالي التوصل الى اقتراح آلية مناسبة لتحقيق التوافق بين القواعد و المعايير المحاسبية المحلية مع المعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي IAS/IFRS من خلال تكيف البيئة المحلية لتحقيق ممارسات محاسبية أكثر استجابة لاحتياج مختلف المستخدمين للكشوفات المالية . و لاختبار الآلية المقترحة المكونة من سبع محاور تمثلت بالاقتصادية ، و السياسية ، و القانونية ، و التعليمية ، و التكنولوجية ، و الثقافية و الاجتماعية ، و الدينية فقد تم عرضها على عينة البحث مُمدّلين بحملة الشهادات العليا في المحاسبة و المحاسبة القانونية بشكل استمارة استبيان و باستخدام البرنامج الحاسوبي ٦.٥ Matlap فضلاً عن البرنامج SPSS v٢٠ تم تحليل نتائج الاستبيان و اختبار فرضيات البحث و بيان تأثير كل محور .

و توصل الباحث الى استنتاجات عدة أهمها :

- ١- يعد التوافق المحاسبي على المستوى الدولي أحد مظاهر العولمة يخدم بالأساس الدول المتقدمة ثم النامية ، و يهدف الى تخفيض التباين في الممارسات المحاسبية و الحصول على كشوفات مالية مفهومة و قابلة للمقارنة .
- ٢- وفقاً لنتائج التحليل الاحصائي يتضح أن لجميع متغيرات البيئة المحلية تأثير واضح و بمستوى متفاوت يسهم في تحقيق التوافق المحاسبي دولياً .

أما أهم التوصيات فتمثلت بالآتي :

- ١- اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي في صناعة القواعد المحاسبية المحلية سيجلب للجهات القائمة بذلك الخبرة من خلال الاستفادة من التجارب الدولية فضلاً عن وصفها أداة لاستقطاب المستثمرين و الممولين و غيرهم .
- ٢- ضرورة المراجعة الدورية للقوانين و الأنظمة الموجّهة للقواعد و الممارسات المحاسبية المحلية من أجل تعزيزها بالأطر القانونية و ضمان مواءمتها لمتطلبات المرحلة الحالية و المستقبلية للبلد من خلال تشكيل لجنة متخصصة تتألف من اختصاصات متعددة من قانونيين و محاسبين مهنيين و اكاديميين و ماليين و اقتصاديين و اداريين تُكلّف بتطوير التشريعات المتعلقة بميدان المحاسبة ممّن لهم الاطلاع و الدراية في البيئة المحلية و الدولية .

قائمة المحتويات

التسلسل	الموضوعات	رقم الصفحة
١	العنوان	---
٢	الآية القرآنية	أ
٣	الإهداء	ب
٤	ثناء و عرفان	ت
٥	اقرار المشرف	ث
٦	شهادة الخبير اللغوي	ج
٧	اقرار لجنة المناقشة	ح
٨	المستخلص	خ
٩	قائمة المحتويات	د-ذ
١٠	قائمة الجداول	ر
١١	قائمة الأشكال	ز
١٢	قائمة المصطلحات	س-ش
١٣	مقدمة	٢-١
١٤	الفصل الأول : منهجية البحث و دراسات سابقة	٢٤-٣
١٥	المبحث الاول : منهجية البحث	٤
١٦	المبحث الثاني : دراسات سابقة و الإسهامة التي قدمها البحث الحالي	١٠
١٧	الفصل الثاني : مفهوم وأهداف المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي ومبررات التوافق معها في البيئة المحلية	٧٨-٢٥
١٨	المبحث الأول : مفهوم و أهداف و خصائص المعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي	٢٦
١٩	المبحث الثاني : مداخل صياغة المعايير المحاسبية و أبرز المتغيرات البيئية المؤثرة فيها	٤٢
٢٠	المبحث الثالث : المعايير و القواعد المحاسبية العراقية و مبررات التطوير	٥٥
٢١	الفصل الثالث : تكييف متغيرات البيئة المحلية باتجاه التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي و الآلية المقترحة	١١٨-٧٩

٨٠	المبحث الأول : عرض مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي و القواعد المحاسبية المحلية	٢٢
٩٥	المبحث الثاني : الآلية المقترحة	٢٣
١٠٨	المبحث الثالث : عرض و تحليل نتائج اختبار الفرضيات	٢٤
١٢٤-١١٩	الفصل الرابع : الاستنتاجات و التوصيات	٢٥
١١٩	المبحث الأول : الاستنتاجات	٢٦
١٢٢	المبحث الثاني : التوصيات	٢٧
١٣٥-١٢٥	قائمة المصادر	٢٨
I-X	الملاحق	٢٩
I	ملحق (١) استمارة الاستبيان	٣٠
X	ملحق (٢) الأساتذة المحكمون للاستبانة	٣١

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	التسلسل
٧	جدول (١) المؤهل العلمي لعينة البحث	١
٧	جدول (٢) الدرجة العلمية لعينة البحث	٢
٧	جدول (٣) الاختصاص لعينة البحث	٣
٨	جدول (٤) سنوات الخبرة (الخدمة) لعينة البحث	٤
٩	جدول (٥) قياس الصدق البنائي للاستبانة	٥
٥٦	جدول (٦) مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقي	٦
٩٤	جدول (٧) الممارسات المحاسبية المتأثرة بالمتغيرات البيئية	٧
١٠٩	جدول (٨) مستوى تأثير المتغيرات الاقتصادية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	٨
١١٠	جدول (٩) مستوى تأثير المتغيرات السياسية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	٩
١١٢	جدول (١٠) مستوى تأثير المتغيرات القانونية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	١٠
١١٣	جدول (١١) مستوى تأثير المتغيرات التعليمية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	١١
١١٤	جدول (١٢) مستوى تأثير المتغيرات التكنولوجية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	١٢
١١٥	جدول (١٣) مستوى تأثير المتغيرات الثقافية و الاجتماعية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	١٣
١١٧	جدول (١٤) مستوى تأثير المتغيرات الدينية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	١٤

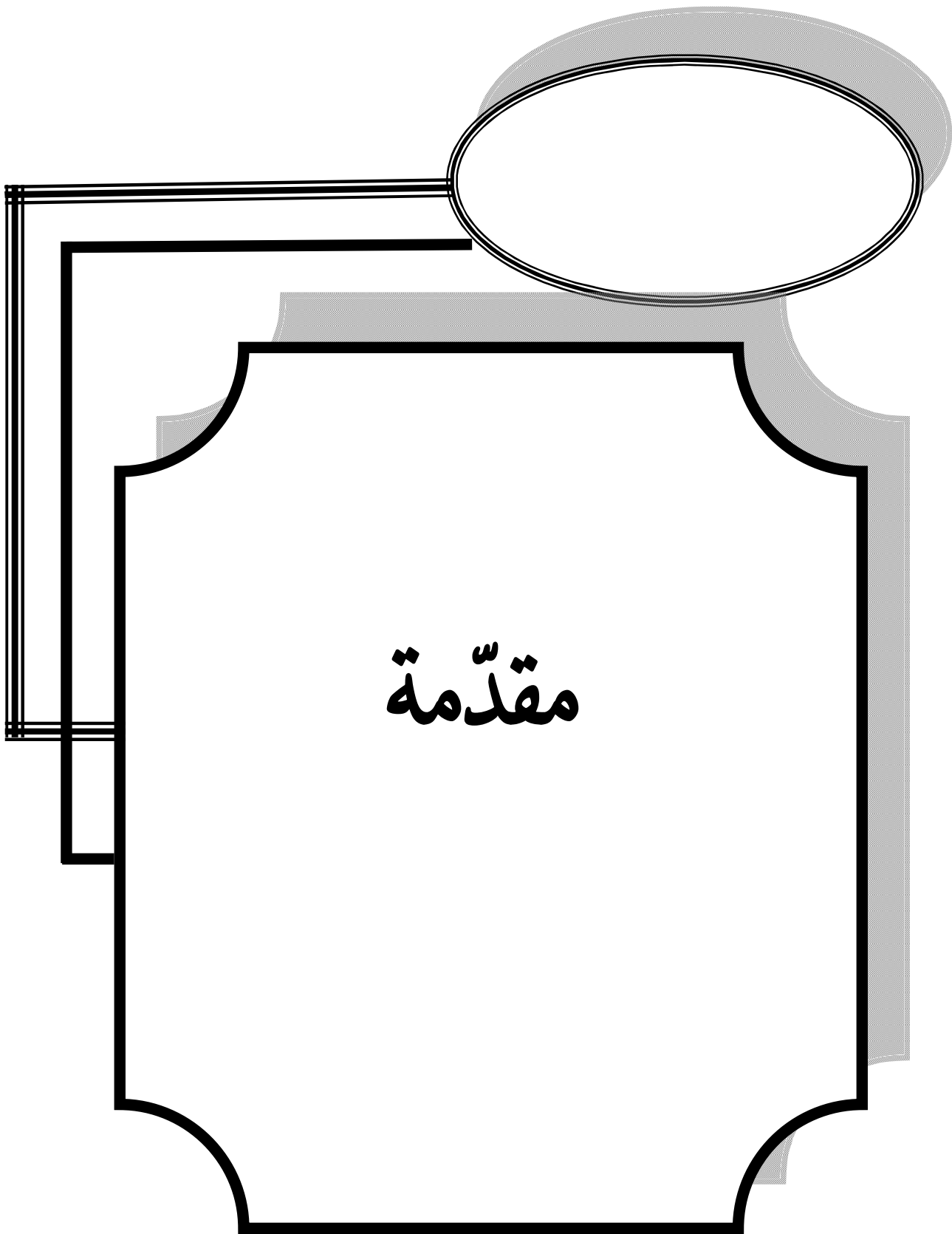
قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	التسلسل
٩	شكل (١) مخطط البحث	١
٣٥	شكل (٢) هيكلية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	٢
٤٥	شكل (٣) المحددات المؤثرة في صياغة المعايير المحاسبية	٣
٥٨	شكل (٤) خطوات اعداد القاعدة المحاسبية العراقية	٤
١١٠	شكل (٥) مستوى تأثير المتغيرات الاقتصادية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	٥
١١١	شكل (٦) مستوى تأثير المتغيرات السياسية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	٦
١١٢	شكل (٧) مستوى تأثير المتغيرات القانونية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	٧
١١٣	شكل (٨) مستوى تأثير المتغيرات التعليمية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	٨
١١٥	شكل (٩) مستوى تأثير المتغيرات التكنولوجية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	٩
١١٦	شكل (١٠) مستوى تأثير المتغيرات الثقافية و الاجتماعية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	١٠
١١٧	شكل (١١) مستوى تأثير المتغيرات الدينية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	١١
١١٨	شكل (١٢) مستوى تأثير متغيرات البيئة المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	١٢

قائمة المصطلحات

ت	الرمز Code	المصطلح الانجليزي	المصطلح العربي
١	IAS	International Accounting Standards	المعايير الدولية للمحاسبة
٢	IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير الدولية للمحاسبة
٣	IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير الدولية للمحاسبة
٤	IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية
٥	IOSCO	International Organization of Securities Commissions	المنظمة الدولية للبورصات العالمية
٦	IFAC	International Federation of Accountants Committee	لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين
٧	FEE	The Fédération des Experts Comptables Européens	المنظمة الاوروبية للخبرة الاستشارية
٨	IFAD	International Forum on Accounting Development	المنتدى الدولي للتطوير المحاسبي
٩	GAAP	Generally Accepted Accounting principles	المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً
١٠	SEC	Securities Exchange Commission	هيئة تداول الاوراق المالية الامريكية
١١	FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي
١٢	ICCAP	International Coordinating Committee of Accounting Profession	اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة
١٣	SAC	Standards Advisory Committee	اللجنة الاستشارية للمعايير
١٤	SIC	Standards Interpretation Committee	لجنة تفسير المعايير
١٥	AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين العموميين

١٦	UN	United Nation	الأمم المتحدة
١٧	OECD	Organization For Economic Cooperation And Development	منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية
١٨	EEC	European Economic Community	المجموعة الاقتصادية الأوروبية
١٩	UEC	Union European Des Experts Compables Economiques	اتحاد المحاسبين الأوروبيين
٢٠	AAC	African Accounting Council	مجلس المحاسبة الأفريقي
٢١	ASCA	Arab Society of Certified Public Accountants	الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين
٢٢	GATS	General Agreement on Trade in Services	الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات
٢٣	WTO	World Trade Organization	منظمة التجارة العالمية
٢٤	IAESB	International Accounting Education Standards Board	مجلس المعايير الدولي للتعليم المحاسبي
٢٥	IES	International Education Standards	معايير التعليم الدولي



مقدمة

مقدمة

لاشك أن موضوع المعايير المحاسبية و لاسيما المعايير المحاسبية على المستوى الدولي تشغل فكر الكثير من الباحثين و المنظمات المهنية و الدولية فضلاً عن المستفيدين من المعلومة المحاسبية ، إذ ظهر الاهتمام على السطح بشكل واضح و مكثف بعد انتشار ظاهرة العولمة و الشركات متعددة الجنسيات و ظهور التجارة و التبادل و الترابط و الشراكة بين البلدان ، و في ظل اختلاف الممارسات (التطبيقات) المحاسبية بين البلدان و ازدياد درجة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية في بيئة عمل طابعها ديناميكي يشهد تطور مستمر ممّا حفّز التطلّع و الحاجة الى معلومات حيوية تتمتع بالملائمة و صدق التمثيل و قابلية للمقارنة لاتخاذ قرارات مناسبة تسهم في نمو و استقرار الوحدة الاقتصادية و بالتالي التنمية الاقتصادية الشاملة على المستوى المحلي و الدولي .

فالدول النامية و منها العراق تفتقر الى معايير محاسبية محلية ذات جودة بوصفها نماذج أداء تحدد اسلوب القياس و العرض و الافصاح في الكشوفات المالية و تُلبّي متطلبات المرحلة بسبب طبيعة البيئة الداخلية بجوانبها الاقتصادية و السياسية و القانونية و التعليمية و التكنولوجية التي عانت العزلة و التفوق عن المحيط الاقليمي و الدولي فضلاً عن الخبرات و الجهات القائمة و المداخل (الأساليب) المُعتمدة في صناعة هذه المعايير ، و إنّ ما تحظى به المعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي IAS/IFRS من جودة عالية و قبول عام من أغلب دول العالم و قدرتها على تحقيق أكبر قدر من القابلية على المقارنة و القراءة الموحدة للكشوفات المالية و ما قامت به في تحسين اقتصاداتهم من خلال قدرتها على استقطاب المستثمرين و رؤوس الأموال الخارجية ، فهي قادرة على انتاج معلومة تعكس حقيقة الأحداث الاقتصادية دون الشكل القانوني و بالتالي قياس المركز و الأداء المالي للمنشأة بطريقة أكثر ملامسة للواقع .

و في ظل هذه التغيرات في بيئة العمل و البيئة المحلية و ما تشهدها من تحولات و لاسيما بعد عام ٢٠٠٣م بمختلف جوانبها تقتضي تعديلاً بميدان المحاسبة و تطويرها فضلاً عن المحاسبين أنفسهم و تزويدهم بالمعارف و المهارات و زيادة فاعليتهم في تصميم و تطوير نظم المعلومات المحاسبية لمواكبة أو بمستوى هذه التحولات لإنتاج كشوفات مالية مفهومة لدى جميع مستخدمي المعلومات .

و للتفاعل و الانخراط نحو الاقتصاد الدولي في بيئة عمل غير ساكنة لابد من تبني سياسة إصلاح في واقع البيئة المحلية و تكييف أنظمتها و تشريعاتها و قواعدها مع هذه التحولات المتسارعة لتوفير مناخ ملائم و بالتالي امكانية تحقيق هدف البحث متمثلاً بالتوافق المحاسبي .

من ذلك انبثقت فكرة البحث الحالي و أهميته و سبب اختياره للعلاقة التأثيرية بين متغيرات البيئة و المعايير و الممارسات المحاسبية التي تشهد اختلافاً بين البلدان ، و لاسيما بعد التحولات التي شهدتها العراق بعد عام ٢٠١٣م و تطلعاته للاندماج في البيئة الدولية و تباين الممارسات المحاسبية لدى البلدان .

لذا تم تقسيم البحث الى أربعة فصول ، إذ خصّص **الفصل الأول** لمنهجية البحث و دراسات سابقة و الإسهامة التي حققها البحث الحالي ، في حين تناول **الفصل الثاني** : مفهوم و أهداف المعايير الدولية للمحاسبة و الابلأغ المالي و مبررات التوافق معها في البيئة المحلية و ينقسم الى ثلاث مباحث تضمنت مفهوم و خصائص المعايير الدولية و المداخل المعتمدة في صياغة المعايير و أبرز المتغيرات البيئية المؤثرة فيها فضلاً عن القواعد المحاسبية المحلية و مبررات التطوير . كما ناقش **الفصل الثالث** : تكييف متغيرات البيئة المحلية باتجاه التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و الابلأغ المالي و الآلية المقترحة من خلال عرض و تحليل نتائج الاستبيان و الآلية المقترحة للبحث . أما **الفصل الرابع** فقد تناول عرضاً لاستنتاجات البحث و التوصيات التي قدمها الباحث فيما يخص تكييف البيئة المحلية لتحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي .

الفصل الأول

منهجية البحث و دراسات سابقة

المبحث الأول : منهجية البحث

المبحث الثاني : دراسات سابقة و
الاسهامة التي قدمها البحث الحالي

تمهيد

يتناول هذا الفصل مبحثان يمثلان المدخل الأساس للرسالة ، فقد حاول الباحث خلالهما عرض منهجية البحث و أهم الدراسات السابقة لباحثين عراقيين و عرب و أجنب ممن تناولوا موضوعات المعايير المحلية للمحاسبة و المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي و التوافق المحاسبي و المتغيرات البيئية المؤثرة فيها ، فضلاً عن التعريف بمشكلة البحث و أهميته و أهدافه و فرضيته و عينة البحث .

و على ضوء ما سبق سيتم تقسيم الفصل الى المباحث الآتية :-

المبحث الأول : منهجية البحث

المبحث الثاني : دراسات سابقة و الإسهامة التي قدمها البحث الحالي

المبحث الأول

منهجية البحث

١-١-١ مشكلة البحث

فرضت التطورات المتسارعة في بيئة العمل التي طالت مختلف المجالات و أقلت بظلالها على المحاسبة وليدة تلك البيئة ضرورة تكييف متغيرات البيئة العراقية بجوانبها المتعددة لتطويع الواقع المحاسبي المحلي للتوافق مع الدولي دائم التطور نتيجة العلاقة التأثيرية بين متغيرات البيئة و المعايير و الممارسات المحاسبية التي تشهد اختلافات بين البلدان ، و لاسيما بعد التحولات التي يشهدها العراق و تطلعاته للاندماج في البيئة الدولية و ما يفرضه ذلك الاندماج من التزامات تجاه البلدان المنضوية تحت مظلتها ، و بناءً على ذلك يمكن إثارة التساؤل الآتي :-

" ما تأثير تكييف متغيرات البيئة المحلية بكل أبعادها الاقتصادية ، و السياسية ، و القانونية ، و التعليمية ، و التكنولوجية ، و الثقافية و الاجتماعية ، و الدينية لتطويع القواعد المحاسبية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي "

٢-١-١ أهمية البحث

تظهر أهمية البحث من دور و أهمية المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي و حاجة العراق للدخول في المعاهدات و الاتفاقات الدولية التي تُعد من المستلزمات الضرورية لجلب الاستثمارات الأجنبية و رؤوس الأموال الخارجية و الشركات الدولية التي تسعى للحصول على معلومات محاسبية مفيدة و ملائمة مُعدّ وفقاً لمفاهيم و قواعد مقبولة عموماً و بالتالي انتاج كشوفات مالية قابلة للمقارنة تُمكن جهات متعددة من اتخاذ و تقييم قراراتهم الاقتصادية سواءً في مجال التمويل أم الأستثمار و هذا يسمح بتوفير التدفقات النقدية لتحقيق التنمية الاقتصادية على المستوى القومي ، ممّا يتطلب الاهتمام الواضح و الكبير بالقواعد المحاسبية الوطنية و لتحقيق التوافق بينها و بين المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي من أجل السماح بانتاج كشوفات مالية قابلة للمقارنة و القراءة الموحدة في سبيل تحقيق التواصل المستمر مع البيئة المحاسبية الدولية .

٣-١-١ أهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الآتية :-

- ١- عرض و مناقشة مفهوم المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي و بيان أهميتها و خصائصها و المداخل المعتمدة في صياغتها .
- ٢- عرض القواعد المحاسبية المحلية و بيان الجهات القائمة على إعدادها و مناقشة مبررات التطوير و التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي.
- ٣- بيان أثر المتغيرات البيئية على المعايير و الممارسات المحاسبية .
- ٤- مناقشة واقع المتغيرات البيئة المحلية و تقييم تأثيرها في صياغة و تطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية .
- ٥- اقتراح آلية تهدف الى امكانية توافق القواعد و المعايير المحاسبية المحلية مع المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي من خلال تكييف متغيرات البيئة المحلية في هذا الاتجاه .

٤-١-١ فرضيات البحث

يستند البحث الى الفرضية الرئيسية الآتية و الفرضيات الفرعية التابعة لها :-

الفرضية الرئيسية

" يؤثر تكييف متغيرات البيئة المحلية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي " و تنفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية :

أولاً - الفرضيات الفرعية

أ : يؤثر تكييف المتغيرات الاقتصادية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي .

ب : يؤثر تكييف المتغيرات السياسية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي .

ت : يؤثر تكييف المتغيرات القانونية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي .

ث : يؤثر تكييف المتغيرات التعليمية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي .

ج : يؤثر تكييف المتغيرات التكنولوجية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي .

ح : يؤثر تكييف المتغيرات الاجتماعية و الثقافية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي .

خ : يؤثر تكييف المتغيرات الدينية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي .

١-١-٥ مجتمع وعينة البحث

أولاً – مجتمع البحث

ضمّ مجتمع البحث شريحة تؤثر و تتأثر بالنشاط المحاسبي و صناعة المعايير المحاسبية من حملة الشهادات العليا (الماجستير ، الدكتوراه) في المحاسبة و المحاسبة القانونية في جامعات القادسية و الكوفة و كربلاء و المثنى فضلاً عن الكلية التقنية الادارية/كوفة* بوصفهم يمثلون الجهة الأكاديمية و المهنية الأكثر الماماً و تخصصاً بموضوع البحث و الأقدر على الاستجابة لاستمارة الاستبيان ولضمان الحصول على إجابات تتصف بالموضوعية و المصادقية .

ثانياً – استمارة الاستبيان

يسعى الباحث لفحص الآلية المقترحة من خلال اختبار فرضيات البحث في بيان مدى تأثير تكييف متغيرات البيئة المحلية في تطوير القواعد و المعايير المحاسبية و تحقيق التوافق المحاسبي الدولي و ذلك بإعداد استمارة استبيان و توزيعها على عينة البحث ، إذ تم توزيع ٦٨ استمارة استبيان و ما تم استلامه ٦٠ استمارة أي بنسبة ٨٨.٢٣% .

و في أدناه الجداول التي تعكس المعلومات ذات التكرار و النسبة المئوية للاستمارات الموزعة على عينة البحث متمثلة بالمؤهل العلمي و الدرجة العلمية و الاختصاص و سنوات الخدمة .

* (لم يشمل الباحث جميع الجامعات و لاسيما جامعة بغداد و الجامعة المستنصرية للظروف الأمنية فضلاً عن قلة تواجد أساتذة الجامعات عند توزيع استمارة الاستبيان في مطلع شهر تموز التي تصادف العطلة الصيفية للتدريسيين .

جدول (١) المؤهل العلمي لعينة البحث

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
٣٨%	٢٣	دكتوراه
٦٢%	٣٧	ماجستير
١٠٠%	٦٠	المجموع

يوضح الجدول (١) في أعلاه ، أن ما نسبته ٣٨% من عينة البحث هم حملة شهادة الدكتوراه و نسبة ٦٢% من عينة البحث من حملة شهادة الماجستير .

جدول (٢) الدرجة العلمية لعينة البحث

النسبة %	التكرار	الدرجة العلمية
٥%	٣	أستاذ
٢٣%	١٤	أستاذ مساعد
٢٧%	١٦	مدرس
٤٥%	٢٧	مدرس مساعد
١٠٠%	٦٠	المجموع

يوضح الجدول (٢) في أعلاه ، أن ما نسبته ٥% من عينة البحث هم بدرجة أستاذ و نسبة ٢٣% بدرجة أستاذ مساعد و نسبة ٢٧% بدرجة مدرس و نسبة ٤٥% بدرجة مدرس مساعد .

جدول (٣) الاختصاص لعينة البحث

النسبة %	التكرار	الاختصاص
٧٥%	٤٥	محاسبة
٢٥%	١٥	محاسبة قانونية
١٠٠%	٦٠	المجموع

يوضح الجدول (٣) في أعلاه ، أن ما نسبته ٧٥% من عينة البحث هم من المحاسبين و نسبة ٢٥% من المحاسبين القانونيين .

جدول (٤) سنوات الخبرة (الخدمة) لعينة البحث

النسبة %	التكرار	سنوات الخبرة
١٧%	١٠	٥ سنوات فأقل
٢٣%	١٤	من ٦-١٠ سنة
٢٣%	١٤	من ١١-١٥ سنة
٣٧%	٢٢	١٦ سنة فأكثر
١٠٠%	٦٠	المجموع

يوضح الجدول (٤) في أعلاه ، أن ما نسبته ١٧% من عينة البحث تتراوح خبرتهم خمس سنوات فأقل و نسبة ٢٣% تتراوح خبرتهم من ٦-١٠ سنة و نسبة ٢٣% تتراوح خبرتهم من ١١-١٥ سنة و نسبة ٣٧% تتراوح خبرتهم ١٦ سنة فأكثر .

٦-١-١-١ اختبار جودة أداة البحث

تمثل الاستبانة الاداة الرئيسة المستخدمة لاختبار فرضيات البحث الحالي ، وقد تم اعتماد مقياس ليكرت Likert ذي النقاط الخمس من لا اتفق تماماً الى اتفق تماماً لقياس عبارات الاستبانة و تحديد إجابات عينة البحث ، و للأهمية التي تتمتع بها اداة القياس في اي دراسة تعتمد المنهج التجريبي فإن ذلك يتطلب اجراء اختبار جودتها عن طريق استخدام مجموعة من الأساليب وهي (الصدق الظاهري والصدق البنائي) وكما موضح في أدناه :

١-٦-١-١-١ الصدق الظاهري

لقد تم عرض الاستبانة بصورتها الأولية للتأكد من الصدق الظاهري لها على مجموعة محكمين من ذوي الاختصاص و الخبرة في مجال المحاسبة و الاقتصاد و الادارة (الملحق ٢) ، الذين تفضلوا بإبداء ملاحظاتهم و جرى إعادة صياغة بعض عباراتها للوصول الى الاستبانة النهائية لتصبح أكثر دقة و وضوحاً للمستجيبين (الملحق ١) .

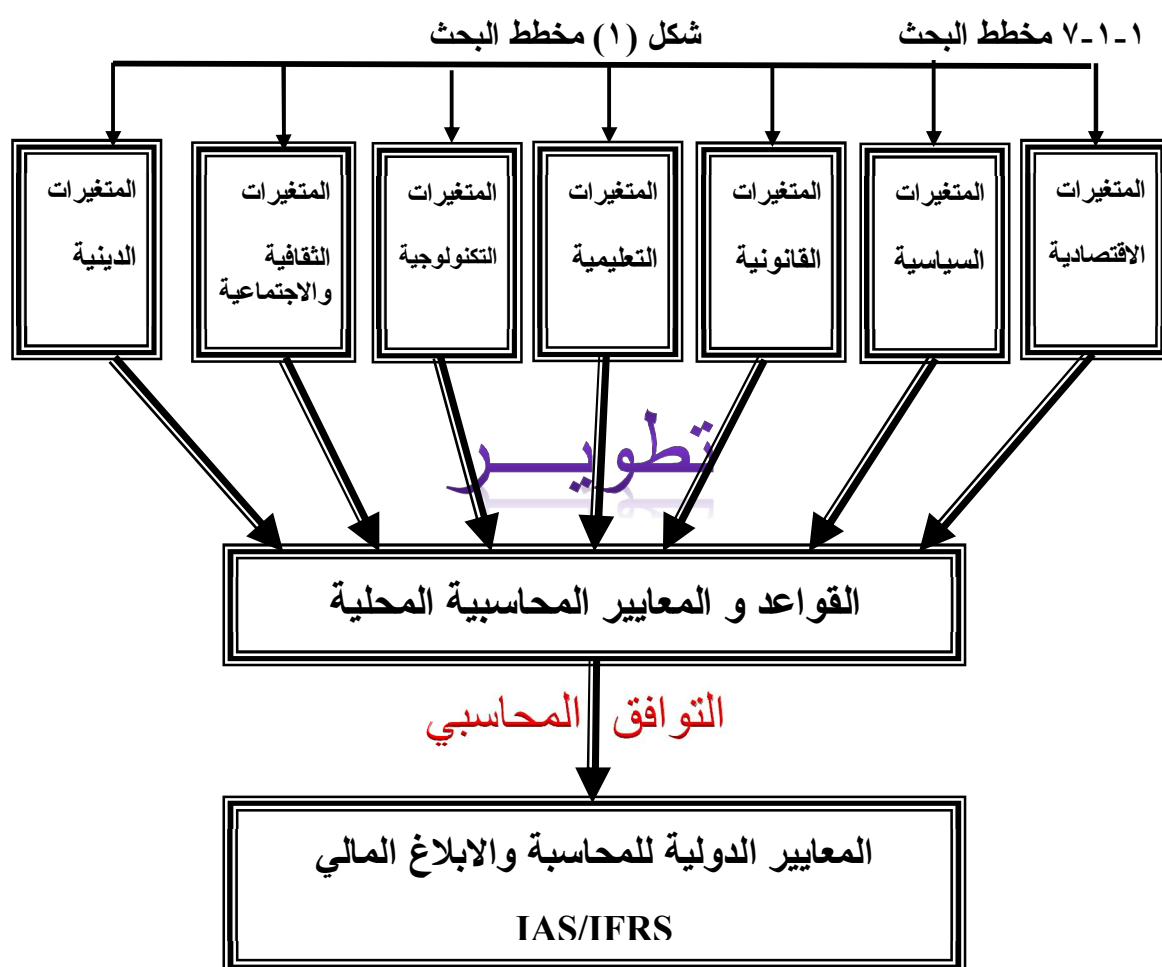
١-٦-١-١-٢ الصدق البنائي (التجانس الداخلي)

تم استخدام التحليل العاملي من خلال الاستعانة ببرنامج spss v.20 ، لقياس الصدق البنائي (التجانس الداخلي) للاستبانة و التعرف على مدى انتماء كل عبارة للمحور الواقعة فيه ، وكما موضح في الجدول (٥) في أدناه :

جدول (٥) قياس الصدق البنائي للاستبانة

التقدير	العبارات	المحور
٠.٦٠٩ – ٠.٨٠٨	تتراوح من رقم ٨-١	المحور الأول : المتغيرات الاقتصادية
٠.٦٥٨ – ٠.٧٩٨	تتراوح من رقم ١٣-٩	المحور الثاني : المتغيرات السياسية
٠.٧٢٠ – ٠.٧٤٩	تتراوح من رقم ١٧-١٤	المحور الثالث : المتغيرات القانونية
٠.٥٦٧ – ٠.٧٦٦	تتراوح من رقم ٢١-١٨	المحور الرابع : المتغيرات التعليمية
٠.٥٨٧ – ٠.٨٢٩	تتراوح من رقم ٢٦-٢٢	المحور الخامس : المتغيرات التكنولوجية
٠.٦٨٠ – ٠.٨٢٢	تتراوح من رقم ٣١-٢٧	المحور السادس : المتغيرات الثقافية و الاجتماعية
٠.٧٧٦ – ٠.٧٠٢	تتراوح من رقم ٣٤-٣٢	المحور السابع : المتغيرات الدينية

و طبقاً لـ (Hair&other , 2010) فإن النتائج أعلاه تشير أن جميعها أكبر من الحدود الدنيا للتحليل العملي البالغة 0.5 وهذا يدل أن بيانات الاستبانة صالحة لإجراء التحليلات الإحصائية .



المبحث الثاني

دراسات سابقة و الإسهامة التي قدمها البحث الحالي

أولاً : دراسات عراقية

دراسة (المشهداني ، 1992)

"الأهداف المحاسبية المعاصرة وتأثيرها على المعايير الجارية- دراسة تحليلية لعينة من شركات القطاع الخاص ومجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية - رسالة ماجستير"

هدفت الدراسة لبيان مدى تطور المعايير المحاسبية الجارية في العراق استجابة لتطور أهداف المحاسبة ، وقد كشفت الدراسة عن أن تحديد الأهداف المحاسبية يعد بمثابة الخطوة الأولى في النظام المحاسبي لما له من أهمية في الحكم على كفاءة التطبيقات العملية الجارية والبديلة وصياغة وتطوير المعايير المحاسبية ، و توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين الأهداف المحاسبية و المعايير التي توضع أساساً لتكفل تحقيق تلك الأهداف و أن التطور في أهداف المحاسبة يستلزم تغيير وتعديل المعايير الجارية بما ينسجم وتحقيق تلك الأهداف ، أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة إجراء تقييم شامل للتطبيقات المحاسبية الجارية على ضوء أهداف المحاسبة واستخدامات الكشوفات المالية وتحديد مدى الحاجة لوضع وتطوير معايير للقياس و الإفصاح المحاسبي عن طريق تشكيل لجان متخصصة منبثقة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية للقيام بهذه المهمة بالتعاون مع ديوان الرقابة المالية ونقابة المحاسبين والمدققين وجمعية مراقبي الحسابات العراقيين .

دراسة (الججاوي ، ٢٠٠٠)

"الأبعاد الاقتصادية و السياسية للتوافق المحاسبي الدولي و انعكاساتها على البيئة العراقية - اطروحة دكتوراه"

هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على الأبعاد الاقتصادية و السياسية للتوافق المحاسبي و تحليل تأثيرها و أهميتها على البيئة العراقية و طبيعتها ، و لتحقيق هدف الدراسة استعان الباحث بالكتب و الدوريات واللقاءات مع الجهات المهنية و الأكاديمية فضلاً عن اعداد استبانة . وتوصل الباحث الى نتائج عدة أهمها ان المرحلة الحالية و المقبلة من تاريخ العراق الاقتصادية تتطلب دوراً أكبر للمحاسبة كونها أداة للسياسة الاقتصادية الوطنية و الإدارات الاقتصادية لشركات

الأعمال الخاصة و ان عملية اعداد المعايير المحاسبية في العراق بحاجة الى اعادة نظر شمولية و انتهاج خيار وطني بذلك و الالتزام به . و من أهم التوصيات اقترح الباحث القيام بأبحاث و دراسات حول دور العوامل البيئية و أثرها في المحاسبة و التعليم المحاسبي و المهنة المحاسبية فضلاً عن اجراء دراسات حول الأبعاد الأخرى و انعكاساتها على البيئة العراقية .

دراسة (المعيني ، ٢٠٠٧)

"المداخل الاقتصادية لنظرية المحاسبة ودورها في صياغة أنموذج توافقي بين المحاسبة الجزئية والمحاسبة الكلية - اطروحة دكتوراه"

هدفت الدراسة الى بحث التأثيرات الفكرية للاقتصاد في مفاهيم المحاسبة و اتجاهاتها (الجزئية و الكلية) و لاسيما بعد تمييز الفكر الاقتصادي بشكل واضح بين مفهومي الاقتصاد الكلي و الجزئي ، مما يعني أن صياغة أي انموذج محاسبي يتطلب دراسة المتغيرات الاقتصادية و منها درجة تدخل الدولة في الأنشطة الاقتصادية و اسواق رأس المال و التشريعات التي ترسم السياسة المحاسبية ، و توصلت الدراسة الى نتائج عدة أهمها أنّ هيكلية الاقتصاد العراقي ما زال اقتصاداً كلياً وليس اقتصاد سوق يعتمد الموارد الطبيعية مصدراً أساسياً للإنفاق و تمويل و بالتالي يصنف أنموذج الإبلاغ المالي على أنه أنموذج يعتمد الاقتصاد الكلي فضلاً عن ذلك أنّ تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي جاء بسبب وجود موارده الطبيعية و مجموعة من العوامل الموضوعية الثقافية جعلت التنظيم المحاسبي ينحى منحاً تشريعياً ، و من أهم التوصيات أن يقوم مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقي باختيار القواعد المحاسبية وفق إحدى الاستراتيجيتين ، الأولى : استراتيجية الحالة المرتبطة بوجود حاجة لإصدار معيار معين نتيجة لمتطلبات ظرفية ملحة ، و الثانية : تبني المعايير الدولية للمحاسبة التي لا تتعارض و الممارسات المحاسبية السائدة في العراق و منها النظام المحاسبي الموحد و موافقتها مع التشريعات و القوانين المعتمدة .

دراسة (المهداوي ، ٢٠٠٧)

"أثر التحول إلى اقتصاد السوق في المحاسبة - دراسة مقارنة - اطروحة دكتوراه"

هدفت الدراسة إلى بيان متطلبات التحول إلى اقتصاد السوق ومدى ملاءمة النظام المحاسبي الموحد في العراق للتغيرات الاقتصادية الجديدة مع بيان الإجراءات المحاسبية اللازمة لمواجهة هذه التغيرات بالشكل الذي يخدم الاقتصاد العراقي و يفي بمتطلبات و شروط المنظمات الدولية ، و توصلت الدراسة الى أن الكشوفات المالية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد المعمول به في العراق تحوي على العديد من التفصيلات التي غالباً ما تضع الحقائق بسبب كثرتها كما أن

المعلومات التي تحويها تعاني من قصور كونها ناقصة وغير دقيقة ولا تصل في الوقت المناسب فضلاً عن ذلك تُعد عملية وضع المعايير المحاسبية المحلية على أساس الحاجة بناءً على ظهور مشاكل محاسبية معينة وليس وفق التغيرات والتطورات الدولية التي من المحتمل أن تؤثر بشكل أو آخر على البلد . أما أهم التوصيات فتمثلت بأن التحول نحو اقتصاد السوق يتطلب إتباع المعايير الدولية للمحاسبية ولكن هذه المعايير على الرغم من صدورها من قبل جهة دولية إلا أنه لا يشترط أن تناسب جميع البلدان ، إذ ما يلائم عدد من الدول لا يشترط أن يلاءم مجموعة أخرى فهناك اختلاف بين الدول لا يمكن تجاوزها بأي شكل من الأشكال وعليه من الأفضل تكييف هذه المعايير وجعلها ملائمة للبيئة المحاسبية العراقية .

دراسة (نجم ، ٢٠٠٨)

"دور المعايير المحاسبية في تعزيز كفاءة أسواق المال - دراسة ميدانية لتفعيل المسار المحاسبي في العراق - رسالة ماجستير"

هدفت الدراسة لبيان الحاجة الى الغاء أو تطوير النظام المحاسبي الموحد بما ينسجم مع المعايير الدولية للمحاسبة من خلال التعرف على ماهية المعايير المطبقة في العراق سواء تلك التي يتطلب تطبيقها النظام المحاسبي من قبل الشركات المساهمة في العراق أم التي أصدرها مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقي من أجل توفير معلومات محاسبية تعزز من كفاءة سوق العراق للأوراق المالية ، و توصلت الدراسة الى نتائج عدة أهمها : لا يعد النظام مفيداً في ظل المتغيرات ومنها المتغيرات الاقتصادية التي استجبت في البيئة العراقية ولا ينسجم في الوقت نفسه مع المعايير المحاسبية الدولية ، الأمر الذي يتطلب إعادة النظر في تطبيقه واقتراح البدائل المناسبة التي تعزز من مصداقية وعدالة التقارير المالية من وجهة نظر مستخدميها ، وبالرغم من مرور سنوات طويلة على تأسيس مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقي إلا أنه يبدووا بطيئاً في انجاز المهام الموكلة إليه ، لا سيما مهمة إصدار المعايير المحاسبية المحلية للعديد من الأسباب من بينها التفرغ الجزئي لأعضائه والتباطؤ في تنفيذ آليات عمل المجلس وضعف تمثيل الكفاءات العلمية وأصحاب الخبرة العملية فيه ، أما أهم توصيات الدراسة فتتمثل بتكييف وتطوير النظام المحاسبي الموحد بما ينسجم والمعايير المحاسبية الدولية والمحلية لأن ذلك من شأنه أن يضفي المصداقية والعدالة على الكشوفات المالية من وجهة نظر مستخدميها ويتلاءم في الوقت نفسه مع متطلبات المرحلة الاقتصادية الراهنة وما يمكن أن يقبل عليه العراق من فرص وتحديات مستقبلية .

دراسة (سلوم و نوري ، ٢٠٠٩)

"دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية – بحث منشور "

هدفت الدراسة الى بيان أسباب الأزمة المالية و تداعياتها التي كانت من أسبابها الحقيقية الممارسات المحاسبية السيئة للمعايير في عملية الإقراض لكبريات الشركات العالمية و بالأخص الأمريكية و التلاعب بالأرباح و تضخيم الأصول . و استخدم الباحثان الاسلوب الوصفي التحليلي في مراجعة أدبيات الموضوع للوصول الى نتائج الدراسة و من أبرزها : إن سبب الأزمة المالية العالمية تعود للرهن العقاري لأفراد غير موثوقين و ليس للمعايير المحاسبية ، كما إن عدم كفاءة الإدارة أدى الى فشل البنوك الاستثمارية و إفلاسها فضلاً عن فساد الجهات الرقابية التي تسببت في إنفلات الوضع الاقتصادي . و أوصت الدراسة بالاستمرار بتطبيق المعايير المحاسبية مع إيجاد إطار دولي لها و الانتظام المكثف لمعايير القيمة العادلة عمّا كان سابقاً و ضرورة تفعيل و إصلاح النظم الرقابية و ضرورة تعديل و تغيير المعايير المحاسبية بشكل مستمر لمواكبة الموضوعات الجديدة .

دراسة (ناجي ، ٢٠١٢)

"المعايير المحاسبية العراقية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية على تطوير الممارسات المحاسبية في العراق – دراسة مقارنة للتوفيق بين المعايير – بحث منشور "

هدفت الدراسة الكشف عمّا توصلت اليه التجارب في المعايير الدولية للمحاسبة من تطورات و ممارسات لغرض نقلها للبيئة المحلية و الاستفادة منها في تقليل الفجوة في متطلبات التطبيق ، و تناولت الدراسة المقارنة بين عناوين المعايير الدولية و العراقية دون الولوج في تفاصيلها ، و استخدمت الباحثة الاسلوب الوصفي في دراستها بالاعتماد على الكتب و الدوريات ، و توصلت الى نتائج عدّة منها : أن المعايير العراقية متوافقة مع بعض المعايير الدولية و لكن بدرجات متفاوتة تقدر بتوافق تام أو نسبي أو غير تام ، أمّا توصيات الدراسة فتمثلت بضرورة إيجاد ممارسات محاسبية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية من قبل الجهات العراقية المسؤولة عن وضع المعايير و محاولة إلغاء المعايير التي لا يوجد لديها مقابل بالدولية .

دراسة (كندوري ، ٢٠١٢)

"دراسة مقارنة للمعايير المحاسبية الدولية مع القواعد العراقية – بحث منشور"

هدفت الدراسة الى مقارنة القواعد العراقية مع المعايير الدولية يمكن أن يؤدي الى ترشيد القواعد المحاسبية المحلية ، و تأتي أهمية هذه الدراسة بسبب التغيرات في البيئة الاقتصادية و السياسية التي يشهدها العراق من أجل مواكبة العجلة الدولية و تقليل الاختلافات ، و توصل الباحث من خلال الاسلوب التحليلي الوصفي الى وجود فجوة بين القواعد المحاسبية العراقية و المعايير المحاسبية الدولية كونها تعكس بيئة واسعة في حين أنّ العراقية تعكس البيئة المحلية كما أن غياب معايير دولية موحدة يؤدي بالوحدات الاقتصادية الى سلوك ممارسات مختلفة و بالتالي عدم امكان المقارنة للكشوفات المالية ، و أوصت الدراسة بضرورة تكيف المعايير الدولية مع البيئة الوطنية عند التطبيق .

دراسة (علاوي و آخرون ، ٢٠١٣)

"النظام المحاسبي الموحد و متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية – دراسة تحليلية في البيئة العراقية – بحث منشور"

هدفت الدراسة الى دراسة و تحليل محاولات تطوير النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق نحو التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ، كما أشار الباحثين الى أن النظام المحاسبي الموحد يُعدُّ من أبرز التشريعات المحاسبية على المستوى الوطني إلا أن أفكاره و تطبيقاته تشكل فجوة بينه و بين المعايير الدولية بالرغم من الإصدار الجديد المعدل لعام ٢٠١١ الذي أكد على موضوع الانسجام مع المعايير المحاسبية الدولية فضلاً عن أنه يساهم بتجميع المعلومات لخدمة الجهات الحكومية لأغراض التخطيط و توصلت الدراسة الى : أن النظام المحاسبي الموحد لا يتفق في المفهوم و الأهداف و العمليات مع المعايير الدولية و تميزه بالسرية و التحفظ فضلاً عن ضعف عملية التوافق ، و أوصت الدراسة بضرورة الاستفادة من المعايير الدولية بما يتناسب و البيئة المحلية و دراستها من قبل الجهات المعنية للاستفادة منها و الحصول على تطبيقات ملائمة .

دراسة (شيرزا ، ٢٠١٣)

"مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبيئة الشركات العاملة في العراق بالمقارنة مع معايير المحاسبة المالية الأمريكية و معايير المحاسبة البريطانية – بحث منشور"

هدفت الدراسة الى معرفة النتائج في حال تبني أو تطبيق العراق لمعايير المحاسبة الدولية ، إذ تدور الدراسة حول محور هو أنّ العراق يسعى للانضمام للمنظمات الدولية و هذا يلزمه تطبيق مقررات تلك المنظمات و منها الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية ، وركزت أسئلة الدراسة على مدى ملائمة و فاعلية تطبيق هذه المعايير في العراق و هل هي مناسبة فقط للدول التي أحرزت خطوات في التقدم الاقتصادي . و للوصول الى نتائج الدراسة أعدّ الباحث استبانة تم توزيعها على عينة من تدريسيي الجامعات و مُعدّي الكشوفات المالية و المحاسبين القانونيين ، و توصل الى : أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية لا تلائم الدول النامية و منها العراق كونها لم تُراعي ظروفها كما أن لها كثير من الايجابيات و السلبيات في حال تبنيها . و أهم التوصيات تمثلت بضرورة دراسة موضوع التوافق بين المعايير العراقية و الدولية في ظل التحديات التي تواجهها المهنة .

دراسة (شبلبي و فاضل ، ٢٠١٤)

"مدى ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للمتطلبات المحاسبية في القطاع النفطي - دراسة في شركة نفط الجنوب – بحث منشور"

هدفت الدراسة للتعرف على مدى إمكان الانسجام بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي الوطني في ضبط الممارسات المحاسبية لشركة نفط الجنوب مع الشركات الاستثمارية الاجنبية ، إذ برزت أهمية الدراسة من الدور الذي يفرضه القطاع النفطي العراقي في تحقيق التنمية الاقتصادية للبلد فضلاً عن المردودات الإيجابية في حال تخطّي المشكلات بين شركة نفط الجنوب و الشركات الاستثمارية ، واستخدم الباحثان استمارة استقصاء و توصلًا إلى نتائج الدراسة ، منها : أن النظام المحاسبي الذي تعمل به شركة نفط الجنوب صُمم لفترات سابقة و قديمة مختلفة عن متطلبات الواقع الحالي وما يشهده البلد من تطور وتوجّه نحو الاستثمارات الاجنبية ، كما إنّ هذا النظام يعتمد غالباً في قواعده على النظام المحاسبي الموحد ، ومن أهم توصيات الدراسة : ضرورة إعداد نظام محاسبي جديد يتلاءم مع البيئة الحالية للشركة والاطّلاع على تجارب الشركات المحلية العربية أو الأجنبية التي طبقت المعايير الدولية في أنظمتها المحاسبية .

دراسة (حسن ، ٢٠١٦)

"امكانية اعتماد الحلول الراديكالية في تغيير واقع التنظيم المحاسبي في العراق - اطروحة
دكتوراه"

هدفت الدراسة الى عرض التشابه في التطور بين المحاسبة و التخصصات العلمية الأخرى كما عرضها Kuhn في كتابه "بنية الثورات العلمية" فضلاً عن مناقشة نظريات التنظيم التي يقوم عليها النموذج الارشادي المحاسبي الدولي و مبررات تغيير نموذج الارشاد المحاسبي المحلي باتجاه الدولي ، و توصلت الدراسة الى نتائج عدة أهمها : اتساع الفجوة بين النموذج الارشادي المحاسبي المحلي العراقي متمثلاً بالنظام المحاسبي الموحد و النموذج الارشادي المحاسبي الدولي و معايير IAS/IFRS بسبب الثبات في النموذج المحلي لأكثر من ٢٥ عام باعتراف ديوان الرقابة المالية الاتحادي . أما أهم التوصيات فتمثلت بتبني المعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي IAS/IFRS أو التوافق معها هو الاتجاه العام الذي تسير عليه معظم دول العالم الذي تتبنى نهجاً اشتراكياً في ادارة الاقتصاد أو الرائدة في تطبيق النظم المحاسبية الموحدة وهو الأمر الأكثر واقعية لحالة العراق .

ثانياً : دراسات عربية

دراسة (علي ، ٢٠١٠)

"أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية – بحث منشور"

هدفت الدراسة الى تحليل و دراسة أهمية توفيق المعايير المحاسبية السعودية مع معايير المحاسبة الدولية في ظل العولمة الاقتصادية و تعدد الشركات السعودية العاملة فروعها خارج البلد التي تقوم بإعداد كشوفاتها المالية طبقاً للمعايير السعودية ، إذ أجرى الباحث دراسة اختبارية لمدى توافق المعايير الدولية مع السعودية من خلال أربعة محاور من حيث تقسيم المعايير المحاسبية الى ثلاث مجموعات (كل مجموعة محور) هي معايير الإفصاح و عرض القوائم ، و معايير القياس ، و معايير القوائم الموحدة ، أما المحور الرابع فتمثل بمدى وجود لجنة لأعداد المعايير و اطار مفاهيمي للمعايير و أهداف للمحاسبة ، و استخدم الباحث نظام الـ SPSS في تحليل فرضياته ، و خلّصت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها : هناك توافق بين المعايير المحاسبية الدولية و المعايير السعودية من حيث توفر لجنة لإعداد المعايير و وجود إطار مفاهيمي للمعايير و أهداف المحاسبة و كذلك يمكن للسعودية تحقيق التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية في حال أخذها بمتطلبات التوافق ، أما توصيات الدراسة فيمكن إيجازها بالآتي : هناك ضرورة في إكمال إنجاز معايير محاسبية جديدة في المملكة العربية السعودية للتوافق أكثر مع المعايير الدولية للمحاسبة و الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في هذا المجال.

دراسة (عبد الحميد ، ٢٠١٠)

"أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية IAS/IFRS كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات – رسالة ماجستير"

هدفت الدراسة إلى بيان دور الحوكمة التي تمثل العلاج الأمثل للأزمات المالية عن طريق تطبيق إجراءات تضمن سير عمل المؤسسة بأحسن وجه بعد أن أدت الأزمات المالية إلى خسائر كبيرة نتيجة الفساد المالي والإداري ، و كيف يمكن أن يساهم النظام المحاسبي الجزائري المشتق من المعايير الدولية للمحاسبة في خلق بيئة مناسبة لتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات ، وباستخدام استبانة أعدّها الباحث توصل إلى : أنّ هناك أساليب عديدة في حوكمة المؤسسات وأن تطبيق الأسلوب الجيد من أهم دعائم رفع مستوى الأداء الاقتصادي في المؤسسة ، وأنّ المعلومات

المالية وموثوقيتها تُعدُّ من محدّدات درجة الحوكمة ، كما أن المعايير الدولية IAS/IFRS تلبي متطلبات الحوكمة من خلال تطوير عدد من التشريعات التي تخص الموضوع منها قانون تنظيم مهنة المحاسبة وقانون الشركات ، أمّا أهم الاستنتاجات فتمثلت بضرورة تشكيل فريق عملياً ف بتطوير عدد من التشريعات المرتبطة بحوكمة المؤسسات مثل قانون الشركات وقانون سوق المال وقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة .

دراسة (القشي ، ٢٠١١)

"أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الشركات الأردنية على استقطاب الاستثمار الخليجي المباشر – بحث منشور"

هدفت الدراسة الى معرفة أثر تطبيق الأردن للمعايير الدولية للإبلاغ المالي على استقطاب الاستثمار الخليجي المباشر ، كما تكمن أهمية الدراسة في دور الاستثمار الأجنبي و إمكاناته في أن يُجري تغييراً واسعاً و جذرياً على واقع الاقتصاد الأردني و مساهمته في تخفيض البطالة و الفقر ، و تناولت الدراسة الحاجة للاستثمار و آثاره الإيجابية على المستوى الداخلي و الخارجي و توصل الباحث الى نتائج من خلال دراسة نظرية لمجموعة من المصادر فضلاً عن إعداد استبانة و توزيعها على فئات عدة ، و من أبرز النتائج التي خلُصت اليها الدراسة : أن التزام الشركات الأردنية بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يُسهم في جذب الاستثمار الخليجي كما أنّ الشركات الأردنية ملتزمة في تطبيق هذه المعايير ، و من أهم التوصيات التأكيد على المدققين بعدم التهاون عند إعداد تقاريرهم بخصوص إلزام الشركات بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و حتّ المستثمرين للاطلاع على البنية المحاسبية المهيئة للاستثمار الأجنبي .

دراسة (المطيري ، ٢٠١١)

"الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إستقرار السوق المالي في دولة الكويت – رسالة ماجستير"

هدفت الدراسة للتعرف على الآثار المترتبة في حال تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على استقرار السوق المالي الكويتي من رؤية مجموعة من المستخدمين للمعلومات المحاسبية متمثلين بالمستثمرين و مدراء المحافظ و المحللين الماليين ، إذ تمّت هذه الدراسة من خلال استخدام استبانة Questionnaire و عُولجت البيانات باستخدام نظام SPSS و توصلت

الدراسة الى نتائج عدّة منها : أن الكشوفات المالية المُعدّة وفق معايير المحاسبة الدولية تتصف بجودة المعلومة المالية و خالية من الأخطاء ممّا تنعكس بالمنفعة على المستخدمين في قراراتهم فضلاً عن ذلك أن هذه المعايير قائمة على أخلاقيات المهنة ممّا يجعل الكشوفات المالية المُعدّة وفقها تخلو من الخداع و لا تُلحق ضرراً بالمستخدمين . وإنّ أهم توصيات الدراسة تمثلت بما يأتي : التركيز على إجراء دراسات للتعرف على مواطن الضعف في المعايير المحلية و تطويرها مع ضرورة توجّي الحذر قبل التطبيق الكامل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لوجود سلبيات لا بدّ من معالجتها قبل البدء بالتطبيق كونها تؤثر على استقرار السوق .

دراسة (الزين ، ٢٠١١)

"أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و أبعاد الإفصاح و الشفافية – دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي المالي الجديد المطبق في الجزائر – بحث منشور"

هدفت الدراسة للتعرف على التحديات و الفرص المتعلقة بتبنيّ المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS و لاسيما في مدى التحسّن و الجودة في الإفصاح و الشفافية في الكشوفات المالية عند تبنيّ هذه المعايير في ظلّ عولمة الاقتصاد و الأسواق المالية من خلال تناول بعض التجارب الدولية ، إذ تركز مشكلة الدراسة على محور أساسي حول جدوى اعتماد الجزائر على المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS في الوقت الحاضر ، كما توصلت الدراسة الى : أن اتفاق المعايير المحاسبية المحلية مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي سيكون له أثر كبير في التدفقات الرأسمالية ممّا دفع الجهات المعنية المسؤولة عن وضع المعايير الوطنية باعتماد المعايير الدولية كأساس للإصلاح المحاسبي من خلال الاهتمام بأمور عدّة منها : إيجاد إطار مهني متطور للمحاسبة من خلال المؤتمرات و الندوات و اصدار النشرات التي تُرشّد المحاسب في هذا الموضوع فضلاً عن الاستفادة من تجارب بعض الدول الأجنبية و العربية .

ثالثاً : دراسات أجنبية

دراسة (Jermakowicz , 2004)

Effects of Adoption of International Financial Reporting Standards in Belgium "تأثير تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي في بلجيكا- بحث منشور"

هدفت الدراسة الى اختبار تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS التي أجريت على ٢٠ شركة بلجيكية ، كما قامت بتحليل تطبيق IFRS على الكشوفات المالية الموحدة للشركات المدرجة للتداول علناً ، وتقدم الدراسة فكرة عن مشاكل تطبيق IFRS استناداً على دراسة استقصائية (مسح) على هذه الشركات ، وتركز على آثار التحول للـ IFRS على الشركات من حيث المحاسبة واستراتيجية التمويل وتحليل الفوائد والتحديات التي تواجه تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS . وأظهرت الدراسة نتائج عدة تتمثل في : أن القواعد المحاسبية البلجيكية بحاجة الى تغيير من أجل تحقيق التقارب مع IFRS ، و أن تطبيق IFRS يزيد من قابلية المقارنة للحسابات الموحدة وكذلك مستوى الشفافية للشركات ، و أهم منافع عملية التحول الى IFRS تتمثل في توافق التقارير الداخلية (الوطنية) والخارجية (الدولية) من خلال المحاسبة بوصفها لغة الأعمال الوحيدة ، وأن أحد تحديات تبني IFRS هو استخدام القيمة العادلة التي تؤدي الى زيادة التقلبات في القيم المعلنة للموجودات فضلاً عن الأرباح وبشكل خاص في المصارف وشركات التأمين التي تواجه مشاكل في تنفيذ محاسبة القيمة العادلة .

دراسة (Sawani , 2009)

The Changing Accounting Environment : International Accounting Standards and US implementation

"البيئة المحاسبية المتغيرة : معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها في الولايات المتحدة - بحث منشور"

هدفت الدراسة الى بيان أهمية معايير المحاسبة الدولية بعد أن وصلت ذروتها في الوقت الحالي من الأهمية في البيئة الاقتصادية و التجارية ، و يأتي هذا مع إقرار هذا الموضوع من قبل الحكومات وواضعي السياسات وخصوصاً الاتحاد الأوروبي عند إصداره قرار يلزم الشركات المدرجة في الأسواق المالية بإعداد كشوفاتها المالية وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS

ابتداءً من كانون الثاني لعام ٢٠٠٥م وكذلك الولايات المتحدة الأمريكية عندما صوتت لجنة الأوراق المالية SEC بالطلب من الشركات العامة استخدام IFRS مطلع عام ٢٠١٤م ، و بالرغم من الفوائد الكبيرة من تنفيذ و تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلا أنه لاتزال هناك العديد من العوامل المؤثرة في تطوير التنظيم (القواعد) المحاسبي تتمثل بالقيم الاجتماعية و الثقافية فضلاً عن النظم السياسية و القانونية ، و الأنشطة التجارية و الاقتصادية ، و أسواق رأس المال ، و أشكال الملكية ، و إجراءات وضع المعايير ، و الجهود التعاونية من قبل الدول ، هذه العوامل إذا فُهمت بشكل صحيح يمكن أن تقضي على تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية . و توصلت الدراسة الى : أنّ المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً US GAAP و المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS هي المعايير المحاسبية البارزة و الأكثر استخداماً ، فضلاً عن ذلك إذا أدى مشروع التقريب لاتفاق مستقبلي بين هذه المجموعتين من المعايير سوف تستند التقارير المالية العالمية على مجموعة واحدة من المعايير و بالتالي سوف يتحقق الهدف النهائي المتمثل بالتقارير الدولية .

دراسة (Akman,2011)

The Effect of IFRS Adoption on Financial Disclosure : Does Culture Still Play A Role?

"تأثير تطبيق IFRS على الإفصاح المالي : هل الثقافة لا تزال تلعب دوراً؟ - بحث منشور"

هدفت الدراسة الى بيان ما إذا كان التباين في الإفصاح المالي بسبب الثقافة تراجع بعد استخدام IFRS اعتباراً من عام ٢٠٠٥م في دول الاتحاد الاوروبي ، و باستخدام الأبعاد الثقافية التي وضعها Hofstede المتمثلة بالفردية و بُعد السلطة و تجذب عدم التأكد و الذكورة كمؤشرات للثقافة وتحليل الإفصاح المالي للشركات للفترة من ٢٠٠٤-٢٠٠٦ أجريت الدراسة في ست دول (استراليا ، فرنسا ، ألمانيا ، إيطاليا ، هولندا ، المملكة المتحدة) وشملت الدراسة الكشوفات المالية لشركات معظمها كبيرة ، أما نتائج الدراسة تشير إلى أمور عدة منها : أن تأثير الثقافة لا يزال سائداً على حجم أو مقدار الإفصاح حتى بعد استخدام IFRS ، و لوحظ أن مستوى الإفصاح المالي ارتفع في جميع البلدان التي أجريت فيها الدراسة بعد اعتمادها معايير التقارير المالية الدولية ، و تشير أيضاً الى أنّ استخدام مجموعة واحدة من معايير المحاسبة لا يلغي تماماً تأثير الثقافة على الإفصاح المالي .

دراسة (Joseph , 2013)

An Analyses on The Advantages and Disadvantages of U.S Generally Accepted Accounting Principle (GAAP) Converging to International Financial Reporting Standard IFRS.

"تحليل مزايا وعيوب تقارب المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي – اطروحة دكتوراه"

هدفت الدراسة الى تحليل المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً U.S GAAP و مستوى التقارب بينها و بين المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS ، إذ يهدف هذا التقارب الى تحسين جودة التقارير المالية و تصميم معايير محاسبية عالمية لتحقيق أطر محاسبية عامة تنسجم مع إطار عولمة الأعمال . و افترض الباحث أن جهود التوافق بين النوعين من المعايير هي أفضل السبل للوصول الى معايير محاسبية عالمية تحقق التوافق و التجانس المحاسبي ، و خلّصت الدراسة الى نتائج عدّة من بينها : أن مشاريع التوافق تحظى باتفاق عينة الدراسة إلا أن من مزاياها المتوقعة تبقى في أطرها الأكاديمية و تبقى التساؤلات التي بحاجة الى إجابات هي مدى إستعداد قبول تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي على مستوى العالم .

دراسة (Abata,2015)

Impact of IFRS on Financial Reporting Practices in Nigeria (Acase of KPMG)

"تأثير IFRS على ممارسات اعداد التقارير المالية في نيجيريا – بحث منشور"

هدفت الدراسة الى بيان تأثير المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) على ممارسات إعداد التقارير المالية لمنشآت شركة KPMG في نيجيريا ، وقد تم جمع البيانات من ٥٠ موظفاً في شركة KPMG (الشركة المهنية الرائدة في مجال تقديم الخدمات المالية و لديها ١٥٥,٠٠٠ موظف موزعين على ١٤٥ دولة) من خلال استخدام سلتبيان منظّم و تحليله باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري وتحليل بيرسون ، وكشفت نتائج الدراسة : أن IFRS توفّر معلومات أفضل للمنظمات من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً GAAP و بلغ (mean = ٤.٧٢) ، كذلك أظهرت أن IFRS يؤثر بشكل مباشر على كيفية المحاسبة عن الأرباح والجوانب الرئيسية الأخرى للشركة و بلغ (mean = ٤.٦٨) ، و توصلت أيضاً أن التقارير المالية المُعدّة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عزّزت أفضل الممارسات في تنظيم الشركات ،

كما أن الكشوفات المالية المُعدّة وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة توفر منافع أكبر من GAAP ، و الامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية يُشجّع الاستثمار عبر الحدود و يُحسّن نسبياً من أداء الشركات لذلك أوصت الدراسة الهيئات المنظّمة لمهنة المحاسبة أن تُشرع بحملات توعية حول الآثار المحتملة لاعتماد IFRS في نيجيريا ، و تشير أيضاً ينبغي على الحكومة النيجيرية دعم اعتماد IFRS خصوصاً في مجال تنفيذ التوافق المحاسبي كمسألة مُلحة لتحقيق التكامل الاقتصادي في البلاد .

دراسة (Barodiya & Saxena , 2015)

A Study of International Accounting Standard and Indian Accounting Standard

" دراسة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الهندية - بحث منشور "

هدفت الدراسة الى التعرف على المعايير الدولية للإبلاغ المالي و المعايير المحاسبية الهندية و فهم إجراءات إصدار هذه المعايير ، و ضرورة إجراء دراسات حول موضوع التوافق المحاسبي بعد أن لاقت IFRS قبولاً و انتشاراً واسعاً ، و يذكر الباحثان أن المعايير القائمة على أساس المبادئ يمكنها من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS . و للوصول الى نتائج الدراسة استخدم الباحثان الأسلوب الوصفي باعتماد المصادر و الدوريات و خلّصت الى نتائج عدّة أبرزها : أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS تركز على جودة و موثوقية و ملائمة المعلومات ذات العلاقة و إيصالها الى المستخدمين في كافة أنحاء العالم ، أن توافق المعايير المحاسبية على المستوى الدولي ضرورية لإنشاء و تطوير اقتصاد عالمي ، التوافق يؤدي الى عرض عادل و صادق للكشوفات المالية التي يمكن أن تكون في متناول جميع المستخدمين بسهولة ، الـ IFRS توفر توجيهات تفصيلية في طياتها حول عرض الكشوفات المالية .

مساهمة البحث الحالي و أهم ما تميّز به عن الدراسات السابقة

سعت معظم الدراسات في مجال القواعد و المعايير المحاسبية الى التركيز حول انتاج معلومات مالية مفهومة و ملائمة و قابلة للمقارنة على المستوى المحلي و الدولي ، لدورها في تنمية الأنشطة الاقتصادية و استقطاب رؤوس الأموال و الانضمام للمنظمات الدولية ، و قد سلطت الدراسات السابقة الضوء على زاوية معينة أو موضوع ما حول تأثير المعايير الدولية في بيئة الدراسة ، و يمكن تحديد ما تميّز به البحث الحالي بالآتي :

- ١- عرض البحث الحالي مختلف المتغيرات البيئية و بيّن تأثيرها في صناعة و اعداد المعايير و الممارسات المحاسبية و في المقابل تناولت بعض الدراسات السابقة متغير واحد أو أكثر من تلك المتغيرات .
- ٢- تطرقت بعض الدراسات السابقة العراقية الى طبيعة و خصائص البيئة المحلية و مواطن الضعف و الخلل بصورة اجمالية أو لبعض متغيرات البيئة ، في حين عرض البحث الحالي بنوع من التفصيل لأهم مواطن الضعف و الخلل في مجمل تلك المتغيرات و دور المعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي في معالجتها و تحسينها .
- ٣- أوضح البحث الحالي كيفية تأدّر الممارسات المحاسبية في القواعد المحاسبية المحلية بمختلف المتغيرات البيئية ، الذي يستدعي تكيفها استجابة لمواكبة بيئة العمل .
- ٤- معظم الدراسات السابقة سواءً العراقية أم العربية أم الأجنبية أكدت على وجود تباين بين معاييرها الوطنية و المعايير الدولية و ضرورة الاستفادة منها و تحقيق التوافق معها ، لذا جاء هذا البحث مُكملاً للدراسات السابقة بوضع الآلية المناسبة لتحقيق التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي .

الفصل الثاني

مفهوم وأهداف المعايير الدولية للمحاسبة
والإبلاغ المالي ومبررات التوافق معها في البيئة
المحلية

المبحث الأول : مفهوم و أهداف و خصائص
المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي

المبحث الثاني : مداخل صياغة المعايير
المحاسبية و أبرز المتغيرات المؤثرة فيها

المبحث الثالث : المعايير و القواعد المحاسبية
العراقية و مبررات التطوير

تمهيد

يشهد الفكر المحاسبي منذ سنوات عديدة اهتماماً واضحاً و اعترافاً بالمتغيرات البيئية وتأثيرها في المعايير و الممارسات المحاسبية و تطويرها في بلدان مختلفة . و بالرغم من الاستقرار على أهمية و دلالة ذلك للتأثير إلا إنه لا وجود لحصر أو اتفاق حول عدد تلك المتغيرات ذات العلاقة بالمعايير و المداخل المعتمدة في صياغتها .

من جانب آخر هناك حاجة لتطويع المعايير و الممارسات المحاسبية المحلية لتلبية حاجة مختلف المستخدمين للمعلومات المحاسبية فضلاً عن حاجة البلدان لاستقطاب المستثمرين و رؤوس الأموال . و إن هذا التباين بالحقيقة جاء نتيجة اختلاف عوامل سياسية و اقتصادية و قانونية و ثقافية و غيرها مما يستدعي العمل على تذليل تلك المعوقات لتطوير أو الوصول الى معايير محاسبية محلية متوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي و لاسيما بعدما شهدته البلد من تحولات بعد عام ٢٠٠٣ م .

لذا تم تقسيم الفصل إلى المباحث الآتية :-

المبحث الأول : مفهوم و أهداف و خصائص المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي

المبحث الثاني : مداخل صياغة المعايير المحاسبية و أبرز المتغيرات المؤثرة فيها

المبحث الثالث : المعايير و القواعد المحاسبية العراقية و مبررات التطوير

المبحث الأول

مفهوم و أهداف و خصائص المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي

٢-١-١ مفهوم المعايير الدولية للمحاسبة

أدى التوسع الاقتصادي على المستوى الدولي و التطور في مستوى التجارة العالمية و انتشار الشركات متعددة الجنسيات في تزايد الحاجة الى تبسيط و تسهيل القواعد و الاجراءات و مقاربتها بين دول العالم لغرض المساهمة في دفع عجلة التنمية و حركة الأموال المدخرة و تشجيع المستثمرين في الحركة على نطاق أوسع من خلال التوصل الى مفاصل أو نقاط تلاقي بين المعايير المحاسبية الدولية و الوطنية ، و إنّ وجود معايير محاسبية مناسبة تمثل إشارة جيدة لحماية حقوق الفئات المستخدمة للكشوفات المالية التي تعتمد عليها في إدارة شؤونها .

فالمعيار هو ترجمة لكلمة Standard و يعبر عن الناحية اللغوية عن النموذج الموضوع لقياس على ضوءه وزن الشيء أو طوله أو درجة جودته (عبد القادر ، ٢٠١٣ : ٦٢) .

أما المعيار المحاسبي فهو يمثل قواعد عمل توجه عمل المحاسب و يتألف من ثلاثة أجزاء تتمثل بوصف المشكلة ، و مناقشة الأسباب أو طرق الحل للمشكلة ، و وصف الحلول المناسبة اعتماداً على النظرية (Belkaoui , 2004 : 124) .

و المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية و يتعلق هذا البيان بعناصر الكشوفات المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب (توفيق ، ١٩٨٧ : ١٧٤) .

كما تُعرّف المعايير على أنّها إرشادات أساسية يرجع اليها المحاسبون لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر في المركز المالي للوحدة الاقتصادية و نتائج اعمالها و إيصالها الى المستفيدين (لطي، ٢٠٠٥ : ٣٦٦) .

فالمعايير المحاسبية بمثابة مقاييس او نماذج أداء يستتير بها المحاسب في التطبيق العملي عند إعداد و تحضير الكشوفات المالية و هي بذلك تختلف عن الإجراءات (الممارسات) المحاسبية ، فالمعايير تأخذ صفة الإرشاد و التوجيه في حين تتطرق الاجراءات للصيغة التطبيقية لهذه المعايير على حالات معينة (سلوم و نوري ، ٢٠٠٩ : ١٢) . إذ تقوم المعايير بدور محوري من خلال

مهمتها في تنظيم الممارسات المحاسبية لتوفير معلومات مالية ملائمة تمثل حقائق اقتصادية فضلاً عن فاعليتها في مجالات التخطيط و الاستثمار و متابعة الأنشطة الاقتصادية .

من التعريفات أعلاه تتضح الحاجة الى المعايير المحاسبية لتحقيق الآتي : (عبد القادر ، ٢٠١٣ :

(٦٣

- ١- تحديد و قياس الأحداث المالية للوحدة الاقتصادية .
- ٢- تحديد الاسلوب أو الطريقة المناسبة المسموح بها للقياس .
- ٣- إيصال نتائج القياس الى المستخدمين و المستفيدين من الكشوفات المالية .
- ٤- اعتماداً على الفقرات الثلاثة أعلاه فإنّ المعايير تُسهم في تضييق الاختلافات في المعالجات المحاسبية المستخدمة .
- ٥- التغلب على سوء استخدام الحكم الشخصي في القياس .

كما أن عملية إعداد المعايير مستمرة نتيجة لتغير الظروف من وقت و مكان لآخر ممّا يُضفي على المعايير صفة عدم الثبات خلاف المبادئ و المفاهيم ، إذ لا يُمكن الوصول الى معايير مطلقة التطبيق مع اختلاف الظروف أو العوامل البيئية للبلدان (الشيرازي، ١٩٩٠:١٢٣-١٢٤) ، ممّا شجّع الجهات المهنية و الحكومية و المستخدمين للمعلومات لتذليل المعوقات و الصعوبات و العمل على صياغة معايير محاسبية تلقى قبولاً عاماً ، حيث برزت العديد من الهيئات و المنظمات المهنية لهذا الغرض .

٢-١-٢ مراحل إعداد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي

يبدو أنّ العقود المتأخرة نهاية القرن الماضي و بداية القرن الحالي شهدت تطورات كبيرة و متسارعة على المستوى المحلي و العالمي في مجالات متعددة و تسببت في تغييرات واسعة في الإطار الفكري أو أسلوب ممارسة مهنة المحاسبة فضلاً عن زيادة التوجه نحو الشركات المساهمة و تنشيط الاسواق المالية ، هذا بدوره يؤكد زيادة الحاجة للمعلومة المالية الملائمة و القابلة للمقارنة لاتخاذ القرارات المتنوعة التي تعكس الوجه الاقتصادي للحدث ، و هذا يتطلب توافر معايير محاسبية تحصر الطرق و الإجراءات المحاسبية و مُعدّة وفق إطار مفاهيمي منسجم مع المفاهيم و الأهداف .

لقد أصبحت المعايير الدولية للمحاسبة مرجعاً يعود إليه المحاسبون و المهنيون من أغلب دول العالم لاسيما الدول النامية لعدم توفر معايير محلية فيها تحكم الممارسات المهنية (Boockholdt 13 : 1996) ، أما سبب نشأتها فيعود الى عولمة الاقتصاد و الأسواق المالية الذي ينعكس بدوره الى عولمة المحاسبة التي تمثل لغة الأعمال . كما إن الضغوط المتزايدة من العديد من المستخدمين لمعلومات مُعدّة بمعايير ذات جودة عالية قابلة للمقارنة بغض النظر عن اختلاف الدول المُصدّرة لها و منهم المساهمون و المستثمرون و الدائنون و المحللون الماليون و منظمات دولية و حكومات أدت الى ظهور سيناريوهات عدة لوضع مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية على مستوى دولي تمثلت بعقد مؤتمرات دولية منذ بداية القرن العشرين أهمها (القاضي و حمدان ، ٢٠١٢ : ١٢٣-١٢٦) :

- ١- المؤتمر الدولي الأول عُقد عام ١٩٠٤م في سانت لويس - الولايات المتحدة الامريكية و قد حضر المؤتمر ٣٦٠ فرداً ، و تناول المؤتمر مدى إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين دول العالم .
- ٢- المؤتمر الدولي الثاني عُقد عام ١٩٢٦م في أمستردام - هولندا و قد حضر المؤتمر ممثلون من كل الدول الاوربية و الولايات المتحدة الامريكية .
- ٣- المؤتمر الدولي الثالث عُقد عام ١٩٢٩م في نيويورك - الولايات المتحدة الامريكية إذ تناول المؤتمر ثلاث أبحاث في :
 - الاستهلاك و المستثمر
 - الاستهلاك و إعادة التقويم
 - السنة التجارية أو الطبيعية
- ٤- المؤتمر الدولي الرابع عُقد عام ١٩٣٣م في لندن - المملكة المتحدة و حضر المؤتمر ٩٠ عضواً ممثلين عن ٤٩ مؤسسة محاسبية إضافة لحضور ٧٩ مشاركاً خارجياً ، و بلغ عدد الدول الممثلة في المؤتمر ٢٢ دولة .
- ٥- المؤتمر الدولي الخامس عُقد عام ١٩٣٨م في برلين - المانيا و حضر المؤتمر ٣٢٠ وفداً فضلاً عن ٢٥٠ مشاركاً خارجياً .
- ٦- المؤتمر الدولي السادس عُقد عام ١٩٥٢م في لندن - المملكة المتحدة و حضر المؤتمر ٢٥١٠ أفراد منهم ١٤٥٠ فرداً من المؤسسات البريطانية الراعية للمؤتمر و الباقي من دول أخرى .

- ٧- المؤتمر الدولي السابع عُقد عام ١٩٥٧م في أمستردام - هولندا و حضر المؤتمر ممثلين عن ١٠٤ منظمات محاسبية يمثلون ٤٠ دولة ، و كان عدد الحاضرين ١٦٥٠ مشاركاً خارجياً و ١٢٠٠ فرد من البلد المضيف للمؤتمر ، كما حُدّد في هذا المؤتمر الفترة بين مؤتمر و آخر ٥ سنوات .
- ٨- المؤتمر الدولي الثامن عُقد عام ١٩٦٢م في نيويورك - الولايات المتحدة الأمريكية و حضر المؤتمر ممثلين عن ٨٣ مؤسسة محاسبية يمثلون ٤٨ دولة ، و كان عدد الحاضرين ١٦٢٧ أفراد من البلد المضيف للمؤتمر و ٢١٠١ مشاركاً خارجياً من بلدان أخرى ، و تناول المؤتمر ٤٥ بحثاً .
- ٩- المؤتمر الدولي التاسع عُقد في عام ١٩٦٧م في باريس - فرنسا .
- ١٠- المؤتمر الدولي العاشر عُقد في عام ١٩٧٢م في سيدني - استراليا الذي يُعد البداية الحقيقية لصناعة معايير المحاسبة الدولية ، إذ تم بَعده تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC و حضره ٤٣٤٧ أفراد يمثلون ٥٩ دولة ، و تمخّص عنه اتفاق بإنشاء هيئتين للتعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية و الاختلاف بين الدول و التوجه نحو توحيد المعايير (شنوف ، ٢٠٠٧ : ١٣٨) ، و من هذه الهيئات اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة ما تُعرف بـ ICCAP الذي تم إلغاؤها عام ١٩٧٧م ليحل موقعها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي يتولى صياغة و تطوير معايير التدقيق و السلوك المهني و القيام بالدراسات في هذا الخصوص (ابو زيد ، ٢٠٠٥ : ٢٨١).
- ١١- المؤتمر الدولي الحادي عشر عُقد عام ١٩٧٧م في ميونخ - المانيا حضره ممثلون لأكثر من ١٠٠ دولة ، و قد تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في ٧ تشرين الأول عام ١٩٧٧م^(١) .
- ١٢- المؤتمر الدولي الثاني عشر عُقد عام ١٩٨٢م في المكسيك .
- ١٣- المؤتمر الدولي الثالث عشر عُقد عام ١٩٨٧م في طوكيو - اليابان .
- ١٤- المؤتمر الدولي الرابع عشر عُقد عام ١٩٩٢م في الولايات المتحدة الأمريكية و تناول موضوع دور المحاسبين في اقتصاد شامل حضره ممثلون عن ١٠٦ مؤسسة محاسبية يمثلون ٧٨ دولة ، و حضر المؤتمر ٢٦٠٠ فرد من مختلف دول العالم فضلاً عن مشاركين من دول عربية .
- ١٥- المؤتمر الدولي الخامس عشر عُقد عام ١٩٩٧م في باريس - فرنسا .

(١) <http://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ifac>

١٦- المؤتمر الدولي السادس عشر عُقد عام ٢٠٠٢م في هونج كونج ، إذ تناول المؤتمر ما يقارب ٩٠ بحثاً تدرّجت موضوعاتها من الشمولية و أخلاقيات المهنة الى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة .

١٧- المؤتمر الدولي السابع عشر عُقد عام ٢٠٠٦م في اسطنبول – تركيا و كان تحت شعار تحقيق النمو و الاستقرار الاقتصادي الدولي ، و مساهمة المحاسبة في تطوير الأمم ، و استقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم ، و دور المحاسبين في عملية التقييم في المؤسسات .

من الواضح أنّ هذه المؤتمرات أو المنتديات الدولية لم تنطلق من فراغ بل لدور المحاسبة البارز في النشاط الاقتصادي و تطوير الأمم ، وقد كان هدفها الأساس السعي الى تنمية و تطوير المحاسبين و مهنة المحاسبة محلياً و دولياً و طرح المشكلات المحاسبية و معالجتها و تبادل وجهات النظر و الخبرات و الأفكار بين البلدان فضلاً عن إجراء دراسات مقارنة في الموضوعات المحاسبية ، و قد تمخّض عنها تأسيس هيئات و تنظيمات محاسبية على المستوى الدولي أهمها :

أولاً : لجنة المعايير الدولية للمحاسبة IASC

بعدَ المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبين الذي عُقد في سيدني عام ١٩٧٢م بدأت محاولات جادة من قبل الجهات المحاسبية المعنية في عشرة دول تمثّلت بالولايات المتحدة الامريكية ، المملكة المتحدة ، ايرلندا ، كندا ، المكسيك ، هولندا ، فرنسا ، المانيا ، استراليا ، اليابان وبموجب اتفاق بين هذه الدول أُبرم في ٢٩ حزيران ١٩٧٣م ظهرت الى الوجود لجنة المعايير الدولية للمحاسبة IASC و اتخذت من المملكة المتحدة مقراً لها (الجعارات ، ٢٠٠٨ : ٣١) ، وانضمت اليها العديد من المؤسسات المهنية المحاسبية من مختلف دول العالم و تبلغ ١٣٨ مؤسسة تمثل ١١٢ دولة و يبلغ أعضاؤها أكثر من ٢ مليون محاسب و أصبحت الجهة الدولية الوحيدة المختصة في اصدار المعايير المحاسبية (شنوف، ٢٠٠٧:١٠٤) ، وكان من أبرز أهدافها : (أبو شمالة ، ٢٠١٠ : ١١)

١- إعداد و إصدار معايير محاسبية تخدم الصالح العام لتطبيقها عند إعداد و عرض الكشوفات المالية في مختلف البلدان .

٢- العمل بشكلٍ مستمر و دائم على تحقيق قدر من التوافق بين المعايير المحاسبية المستخدمة في مختلف البلدان المُشاركة ، بهدف إعداد كشوفات ذات مواصفات موحدة قابلة للمقارنة على المستوى الدولي .

٣- العمل بشكل عام على تحسين النظم المحاسبية .

و هناك أهداف أخرى : (القاضي والريشاني ، ٢٠١٢ : ٢٠)

٤- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية على نطاق دولي .

٥- العمل على تحقيق درجة من القبول الدولي لما تصدره اللجنة من معايير (تسويق المعايير) وتشجيع البلدان والمؤسسات المحاسبية على تطبيقها .

واتسمت السنوات الاولى من تأسيس IASC على اختيار معالجات محاسبية مُقرّة ومعتمدة في مستوى محلي أي في بلدٍ معين يتم ادخال بعض التعديلات عليها أحياناً والسعي للحصول على قبول دولي لها ، كما انها لم تقدم حلاً لمختلف المشاكل المحاسبية وبالتالي لا يوجد للجنة أثرٌ في تطوير وخلق معالجات محاسبية جديدة بناءً على ما تفرضه الحاجة و اصدار معيار خاص بها . وبعدها اتبعت IASC خطوات معينة إلا انها كانت غير موفقة في إصدار معايير متكاملة تعكس احتياجات جميع الاطراف المستفيدة من المعلومات المالية ، كما ان هذه المعايير جاءت ببدائل عدّة لنفس العملية المحاسبية لضمان استجابة الدول لجهودها فضلاً عن ذلك أن المؤسسات المحاسبية للدول المؤسسة للجنة المعايير المحاسبية الدولية كانت لها هيمنة ونفوذ على عمل اللجنة واستقلاليتها ومنها لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، على الرغم من ذلك لاقت معايير المحاسبية الدولية IAS ترحيباً واسعاً وقبولاً في العديد من بلدان العالم (القاضي و الريشاني ، ٢٠١٢ : ٢٠-٣٨) .

و بعد مرور عقدين من تأسيس IASC اتخذت منى آخر في عملها و أنشطتها تمثلت في تطوير و ابتكار معايير خاصة بها و التواصل مع المنظمات الدولية لتوسيع رقعة القبول بمعايير المحاسبة الدولية و منها المنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO التي تأسست عام ١٩٨٣م ، إذ بدأت IOSCO بدراسة المعايير الصادرة من IASC بصورة مفردة المعيار تلو المعيار لإقرارها و قبولها ، و بعد الدراسة المستفيضة توصلت IOSCO الى أن هناك بعض المشاكل تحتاج الى حلول قبل اعتماد المعايير المتعلقة بها و التوصية بقبولها و بعضها لا يحتاج الى حلول قبل اعتماد المعايير المتعلقة بها و يحق لأي سوق مالي بعدم قبولها دون تعديلات و هناك موضوعات بحاجة الى تحسين وتطوير ، و اتفق الطرفان على تطوير و مراجعة المعايير دفعة واحدة و تم في عام ٢٠٠٠م قبول ٣٠ معياراً محاسبياً صادراً من IASC من قبل IOSCO و سمحت للشركات المقيّدة في البورصات العالمية استخدامها في الكشوفات المالية ، كما أعلنت لجنة بازل للإشراف المصرفي Basel Committee هي الأخرى في العام نفسه الدعم و القبول لمعايير المحاسبة الدولية فضلاً عن هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC التي أصدرت منشوراً

تُقيّم فيه جودة المعايير المحاسبية الدولية كخطوة إيجابية نحو زيادة درجة قبول الكشوفات المالية المُعدّة وفقاً لـ IAS، و من جهة أخرى حدّت منظمات دولية أخرى استخدام IAS منها المنظمة الأوروبية للخبرة الاستشارية FEE و المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة IFAD (القاضي و الريشاني، ٢٠١٢ : ٢٠-٣٨) .

و نتيجة الاستحسان و القبول الدولي للمعايير المحاسبية الدولية IAS و ارتفاع الطلب عليها من خلال استخدامها كأساس لمتطلبات المحاسبة في العديد من البلدان و تأييدها من قبل معظم المنظمات المهنية الدولية و الوطنية و عدّها الكثير كمقياس دولي للبلدان الساعية بتطوير معاييرها (تشوي و آخرون، ٢٠١٢ : ٣٦٩) بللتالي صار لزاماً أن يكون دور لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في المستقبل ليس ذلك الدور الذي لعبته في السابق ، ممّا تطلب تطويرها و تعزيز استقلاليتها و جودة صناعة المعايير و إعادة هيكلتها من قبل هيئة الأمانة TRUSTEE التي شكّلت عام ٢٠٠٠م، إذ أصدرت اللجنة ٤١ معياراً حتى عام ٢٠٠١م و ما هو نافذ المفعول حتى الآن ٢٨ معياراً IAS لإلغاء بعضها و استبدال و دمج بعضها بالآخر .

ثانياً : مجلس المعايير الدولية للمحاسبة IASB

في ٨ آذار عام ٢٠٠١م في ولاية Delaware - الولايات المتحدة الأمريكية^(١) أُعلن عن تشكيل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة IASB من قبل هيئة الأمانة TRUSTEE المكلفة بتشكيله و الإشراف على عمله ، ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في إصدار المعايير الذي تبنّاها و أخذ على عاتقه تطويرها فضلاً عن الإطار المفاهيمي .

يُشكل الإطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية الإطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الأحداث و العمليات التي يتوجب المحاسبة عنها و تسجيلها وكيفية قياس تلك الأحداث و توصيل المعلومات الخاصة بها الى مستخدمي الكشوفات المالية (ابو نصّار & حميدات، ٢٠١٣: ٢) ، كما يمثل الركيزة الأساس لمجلس معايير المحاسبة الدولية التي يستند عليها في تطوير و تعديل المعايير المحاسبية كما يُعد مرجعاً لمُعدي الكشوفات المالية في حال عدم وجود توجيهات محددة في المعايير الدولية الذي ينص على أن الهدف من الكشوفات المالية هو توفير

(١) موقع IASB على شبكة الانترنت <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/overview>

معلومات مالية مفيدة عن الوحدة الاقتصادية تُمكن المستثمرين و المقرضين و الدائنين بصنع القرارات المناسبة (إيمان ، ٢٠١٣ : ٤٨) .

كما شكّلت في نفس الفترة اللجنة الاستشارية للمعايير SAC وظيفتها تحديد الموضوعات التي بحاجة الى إعداد معيار خاص بها فضلاً عن إبداء الدُصْح و المشورة لـ IASB و TRUSTEE ، و في عام ٢٠٠٢م تم تشكيل لجنة تفسيرات الإبلاغ المالي الدولي IFRIC لِتُحلّ بدلاً من لجنة تفسير المعايير السابقة SIC لمساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في وضع و تطوير التفسيرات لخدمة المُعدّين و المدققين للكشوفات المالية في كيفية تطبيق المعايير و معالجة المشاكل التطبيقية . إذ أن لجنة تفسير المعايير SIC أصدرت ٣٤ تفسيراً تم دمج ٢٤ منها في المعايير ذات العلاقة و لاتزال الباقية سارية المفعول أمّا لجنة تفسير التقارير المالية الدولية IFRIC أصدرت ٢١ تفسيراً تم سحب ٣ و لاتزال الباقية سارية المفعول (الجعارات، ٢٠١٤:٦).

و في الأول من شباط عام ٢٠٠٩م تم تشكيل مجلس المراقبة MONITORING BOARD وظيفته الإشراف على مؤسسة IFRS و المساهمة في ترشيح و الموافقة على تعيين الأمانة ، كما أعلنت مؤسسة IFRS في شباط من عام ٢٠١٣م عن تأسيس المنتدى الاستشاري لمعايير المحاسبة (ASAF) وظيفته تبسيط العلاقات بين مؤسسة IFRS و مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من جانب مع ممثلين مختلف أنحاء المجتمع بوضع المعايير من أجل جلب و جهات النظر الإقليمية و التغذية العكسية لأهم القضايا الحالية ، أمّا هدف ASAF هو توفير منتدى استشاري يُمكن الأعضاء في المساهمة بشكل بنّاء من أجل تحقيق هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في تطوير معايير محاسبية مقبولة عالمياً عالية الجودة^(١).

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من رئيس المجلس السيد و نائب واحد و اثني عشر عضواً^(٢) من ذوي الخبرة الفنية و يجب أن يكون ما لا يقل عن خمسة أعضاء منهم لديهم خلفية كمُدققين ممارسين للمهنة و ما لا يقل عن ثلاثة أعضاء لديهم خلفية عن إعداد القوائم المالية و ما لا يقل عن ثلاثة أعضاء لديهم خلفية عن استخدام القوائم المالية و واحد على الأقل لديه خلفية أكاديمية (شرويدر وآخرون، ٢٠١٠: ٢٣١) ، إذ بدأ هذا المجلس باستراتيجية و رؤية جديدة خاضعة للمراجعة على الدوام منذ تأسيسه في تعامله مع القضايا المحاسبية حتى يكون أكثر قبولاً على المستوى الدولي يشارك فيها مختلف الفئات من مُعدّين و مستخدمين و مدققين للكشوفات المالية ، و

^(١) موقع IASB على شبكة الانترنت <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/advisory/asaf>

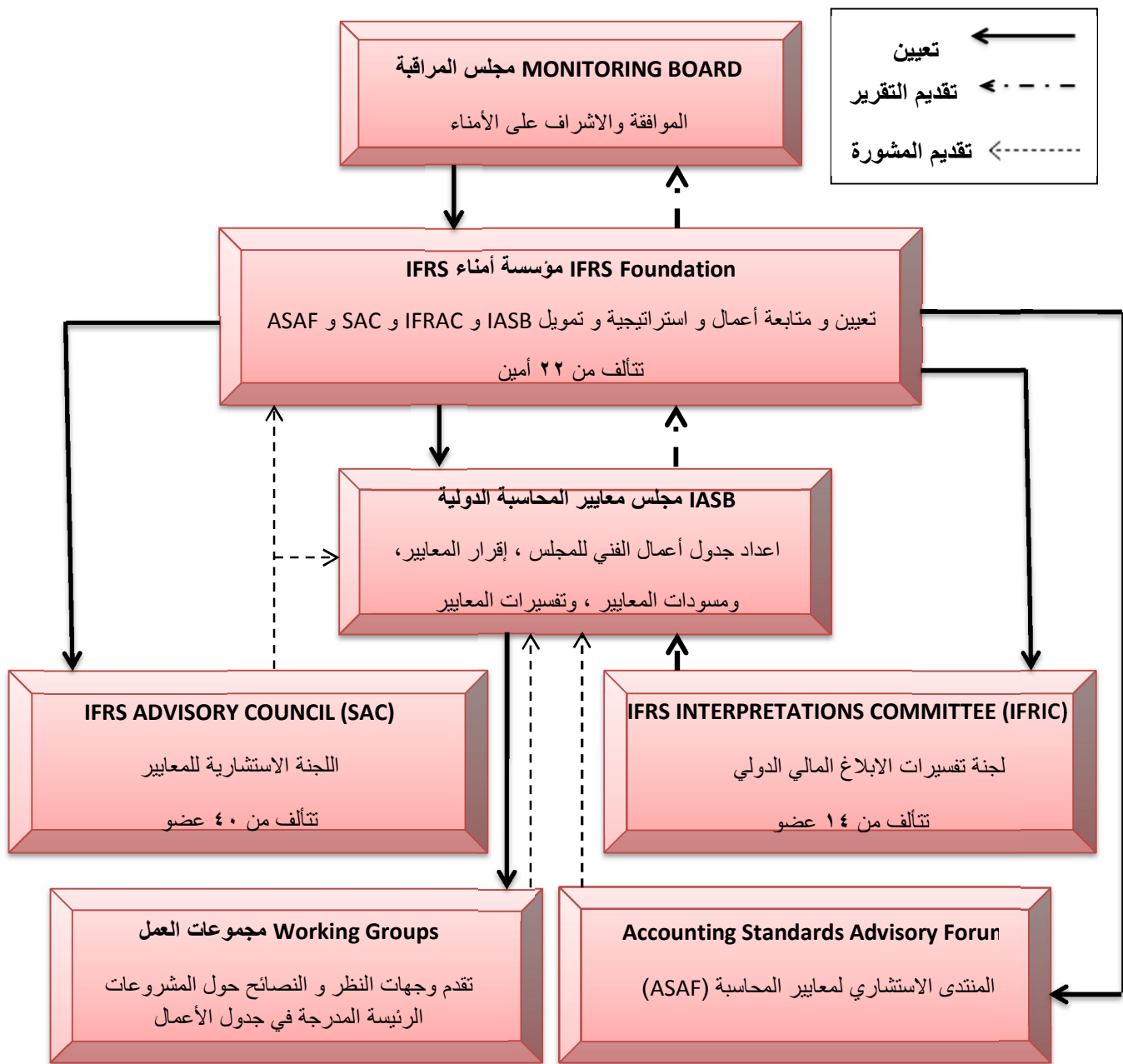
^(٢) موقع IASB على شبكة الانترنت <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb-board>

بدأ بدوره التطويري للمعايير و ليس تبني معالجات توفيقية قائمة في بلدان معينة و منحها الصبغة الدولية ، و اهتمامه بالمعايير المتعلقة بالمعلومات المالية فضلاً عن تعاونه مع المؤسسات المحاسبية المحلية و وضع خطط و توقيتات معينة لأغراض تحقيق التوافق على المستويين الدولي و المحلي ، و يمكن تحديد استراتيجية عمل IASB بالآتي : (الجعرات ، ٢٠٠٨ : ٣٣)

- ١- تشجيع الأعضاء بدعوة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عند قيام دولتين أو أكثر لايرتبطان بتشريع عام ، إجراء مناقشات حول المعايير الدولية للمحاسبة .
- ٢- تشجيع البلدان التي لاتملك معايير وطنية بتبني المعايير الدولية للمحاسبة كأساس يحكم مهنة المحاسبة .
- ٣- مقارنة معايير المحاسبة الوطنية مع المعايير الدولية المماثلة و البحث عن إلغاء أي اختلافات جوهرية .
- ٤- السعي لعرض منافع التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية للبلدان التي تحكم تشريعاتها الممارسات المحاسبية .

و الشكل الآتي (٢) يوضح هيكلية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB .

شكل (٢) هيكلية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB



(١) المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على موقع IASB على شبكة الإنترنت www.iasplus.com

و هناك بعض التباين الذي يُميز IASB عن IASC و هو كالاتي : (ميرزا وآخرون، ٢٠٠٦: ٤)

١- خلافاً للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ، لا يربط مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB علاقة خاصة بمهنة المحاسبة الدولية – و عوضاً عن ذلك – يتم إدارة مجلس

(١) موقع IASB على شبكة الانترنت <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>

معايير المحاسبة الدولية من قبل مجموعة من الأُمَماء ذوي خلفيات جغرافية و وظيفية متنوعة مستقلين عن مهنة المحاسبة .

٢- إن أعضاء مجلس إدارة IASB هم أفراد يتم تعيينهم على أساس الخبرة و المهارة الفنية أكثر من كونهم ممثلين لمنظمات محاسبية وطنية أو منظمات أخرى ، خلافاً لأعضاء مجلس إدارة IASC .

٣- يعقد مجلس إدارة IASB اجتماعاً شهرياً في حين مجلس إدارة IASC كل ثلاثة أشهر ، فضلاً عن ذلك زيادة عدد الموظفين الفنيين العاملين فيه عمّا كان في IASC .

٤- المعايير المحاسبة الصادرة من قبل IASC و خُضعت لتعديلات فيما بَعد من قبل IASB تحتفظ بتسميتها معايير المحاسبة الدولية IAS ، و المعايير الصادرة من IASB يُطلق عليها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS^(١) .

٥- إنّ المعايير الصادرة من IASB تُعنى بالمعايير المتعلقة بالمعلومات لإعداد التقارير المالية في حين المعايير الصادرة من IASC تشير الى معايير المحاسبة الدولية^(٢) .

٦- تُلُو مبادئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Principle إذا كان هناك تعارض معها من قبل مبادئ IAS^(٣) .

من خلال ما تقدّم يتضح جلياً أنّ العمل المؤسسي بات واضحاً على أداء مجلس المعايير الدولية للمحاسبة IASB وخاضعاً للمراجعة و التطوير من خلال تشكيلاته الدائمة من لجان و مجموعات عمل و المنتدى الاستشاري لديمومة قبول و تواصل البلدان مع ما ينتجه من معايير للمحاسبة و الإبلاغ المالي قادرة انتاج كشوفات مالية تُلبي حاجة مختلف المستخدمين ، و هذا ما يفتقره مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقي من عقد جلسات دورية و لجان عمل دائمية و مناقشة القضايا المعاصرة و التحولات الذي يشهدها البلد ، و هذا سنتناوله في المبحث الثالث من هذا الفصل .

(^١) <http://www.differencebetween.ias&ifrs>

(^٢) <http://www.differencebetween.ias&ifrs>

(^٣) <http://www.differencebetween.ias&ifrs>

٣-١-٢ خصائص المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي

إن للمعايير الدولية للمحاسبة مجموعة من الخصائص أهمها : (عبد الكريم ، ٢٠٠٩ : ١٠)

١. قدرتها و قابليتها على تحقيق إجماع في الممارسات المحاسبية ، و خصوصاً بعد الإصلاحات التي أجريت على IASC و تأسيس اللجنة الاستشارية للمعايير SAC و المنتدى الاستشاري ASAF للتوسع في الجانب الاستشاري .

٢. تمتاز بالمرونة لما تقدّمه من حلول مُرضية لمختلف المستخدمين و المستفيدين من تطبيقاتها (ممارساتها) .

٣. تمتلك القوة المكتسبة من إمكاناتها في التوفيق بين الممارسات المحاسبية المحلية و القبول الدولي ما يعني أنها ذات جودة عالية .

٤. غير إجبارية كونها لا تملك الصفة الإلزامية أو القانونية .

و من أجل تحقيق المعايير الدولية لهذه الخصائص لا بد أن تتصف بمجموعة من الأمور :

(Rogero,1998:177) (مطر ، ١٩٨٨ : ٩٤)

١. أن تكون مكتوبة بشكل واضح و قابلة للفهم و التطبيق .

٢. أن توفر توجيهات للقياس و الاعتراف بالأحداث الخاصة بالوحدة الاقتصادية .

٣. أن تفصح عن الأداء المالي للوحدة الاقتصادية لجميع مستخدمي الكشوفات المالية .

٤. أن تكون المعايير الدولية ملائمة Relevant لأغراض المهنة المحاسبية و لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية في المحيط الذي تطبق فيه هذه المعايير .

٥. أن تتوفر خاصية الثبات في قواعد و أحكام هذه المعايير بطريقة تجعلها متكاملة في تحقيق أغراض المهنة المحاسبية .

٦. أن تتمتع هذه المعايير بالقبول العام من قبل معدي القوائم المالية و من قبل مستخدميها أيضاً

٤-١-٢ أهداف مجلس المعايير الدولية للمحاسبة IASB

يسعى المجلس IASB الوصول الى توفير توافق محاسبي على المستوى الدولي من خلال

تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل بالآتي :- (حميدات ، ٢٠١٤ : ٣) (ميرزا وآخرون، ٢٠٠٦: ٤)

١. تطوير مجموعة موحدة و متسقة من المعايير المحاسبية العالمية ذات الجودة العالية و القابلة للفهم و التطبيق التي تتطلب وجود معلومات في الكشوفات المالية عالية الجودة و قابلة للمقارنة للمساهمة في مساعدة العاملين في الأسواق المالية و مختلف المستخدمين في اتخاذ قراراتهم .
٢. العمل بجديّة مع واضعي المعايير الوطنية لتحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و تقديم حلول ذات جودة عالية .
٣. تعزيز الاستخدام و تشجيع التطبيق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS .

٥-١-٢ إجراءات إصدار المعايير الدولية للمحاسبة من IASB

يعتقد الباحث أنّ مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و من خلال ما تم عرضه سابقاً في الشكل (٢) يعمل في ظروف تُشجّع تشكيلاته المتمثلة في اللجنة الاستشارية للمعايير SAC و مجموعات العمل فضلاً عن المنظمات و الهيئات المحاسبية الأعضاء في المجلس متمثلة بالمعدّين و المستخدمين للكشوفات المالية و المهنيون في تلك البلدان على تقديم آرائهم و مقترحاتهم بشأن تحديث أو إصدار معايير محاسبية جديدة ، هذه الآلية أو الاسلوب المرن يُسهم في مشاركة واسعة و بالتالي يرفع من جودة المعايير و زيادة قبولها من أغلب الأطراف المستفيدة و المستخدمة للمعلومات المالية .

أمّا الإجراءات المتفق عليها في وضع المعايير من قبل المجلس IASB تتمثل بالآتي : (القاضي والريشاني ، ٢٠١٢ : ٤٥-٤٦)

- ١- قيام أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بدراسة و تحديد الموضوعات المحاسبية المطروحة من قبله أو المنظمات الأعضاء بعد التشاور مع اللجنة الاستشارية للمعايير SAC لتحديد القضايا ذات الأولوية و وضعها في جدول أعمال المجلس .
- ٢- بعد إضافة الموضوعات في جدول الأعمال ، يتخذ المجلس قرار بتنفيذ المشروع بمفرده أو من خلال المشاركة مع واضعي المعايير في بعض البلدان .
- ٣- القيام بتحديد طبيعة الموضوعات و درجة أهميتها ، بعدها يعمل المجلس على تعيين مجموعة عمل لمناقشة الموضوع و دراسته .

- ٤- قيام المجلس بنشر ورقة مناقشة على المنظمات و الهيئات الأعضاء تعرض فيها شرحاً تفصيلياً حول الموضوع المطروح للنقاش لاستلام أي ملاحظات حولها خلال مدة ١٢٠ يوم.
- ٥- يدرس المجلس IASB الملاحظات الواردة إليه على ورقة المناقشة من المنظمات و الهيئات الأعضاء ، بعدها يصدر مسودة المعيار للمناقشة على أن تحظى بقبول أو تكون مدعومة بـ ٩ أصوات على الأقل (تتضمن هذه المسودة لآراء متعددة مع تبرير و نتائج كل منها) .
- ٦- يدرس المجلس IASB الملاحظات الواردة إليه على مسودة المعيار و مدى الحاجة الى عقد جلسة مناقشة علنية و إجراء اختبار عملي على مسودة المعيار .
- ٧- يعتمد المجلس IASB المعيار و يُعد نافذاً في حال حصوله على ٩ أصوات على الأقل من أصل ١٤ صوت .

٦-١-٢ مزايا تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة

للتعرف على مزايا تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي IAS/IFRS لا بدّ من العودة الى تجارب حقيقية سابقة اعتمدها ، و هذا ما أكدته الدراسات السابقة التي تناولها الباحث في الفصل الأول التي أغلبها أكدت ضرورة و أهمية تبني المعايير الدولية أو تكييفها بما ينسجم مع البيئة المحلية . و من مزايا تطبيق مجموعة المعايير هذه ما يأتي : (الجعارات ، ٢٠٠٨ : ٢٤-٢٦)

🚩 التوافق و التناغم

يعني ذلك قيام الوحدات الاقتصادية بتطبيق نفس المعايير و الأسس المحاسبية دون النظر الى وطنها و جنسيتها و الحدود الجغرافية و السياسية ، ممّا يعني توحيد الأسس و القواعد المحاسبية و بالتالي إظهار الكشوفات المالية للوحدات الاقتصادية بصورة متماثلة .

🚩 قابلية المقارنة

إنّ تطبيق الوحدات الاقتصادية في مختلف البلدان لنفس الأسس و الممارسات المحاسبية ينتج عنه كشوفات مالية قابلة للمقارنة و القراءة الموحدة من قبل اصحاب العلاقة و بالتالي تكون المفاضلة على أسس واضحة و سليمة بعيدة عن الاجتهاد ممّا ينتج عنها قرارات رشيدة مستندة على معلومات محاسبية متماثلة .

مواكبة متطلبات العولمة

إنّ العالم الذي نعيشه اليوم يشبه القرية الصغيرة و لا تفصل حدود بلدانه سوى الخطوط على الخارطة لتطوّر تكنولوجيا الاتصال و نمو التبادل التجاري بين الدول و اتساع حجم التكتلات السياسية و الاقتصادية و انتشار المؤسسات المهنية الدولية التي تعنى بتحقيق التنسيق أو التوفيق في موضوع معين على المستوى الدولي مثل منظمة التجارة العالمية WTO و منظمة الجمارك الدولية و غيرها ، الأمر الذي أدى أن تطل العولمة مهنة المحاسبة و انشاء مؤسسة مهنية تُعنى بها على مستوى العالم للاستفادة من مزايا العولمة و الابتعاد عن مخاطرها .

تلبية المتطلبات القانونية

إنّ كثيراً من البلدان تنص قوانينها على وجوب تطبيق الوحدات الاقتصادية لمعايير المحاسبة الدولية ، و لتحقيق هذه الوحدات الاقتصادية وجودها و فاعليتها على المستوى الوطني لا بدّ من الالتزام بالقانون و إلاّ تعرّضت للعقوبات .

تلبية طلبات الممولين المحليين و الدوليين

غالباً ما تحتاج الوحدات الاقتصادية الى الاموال لتوسيع أنشطتها و مشروعاتها التي يتم الحصول عليها من خلال الممولين ، و لا تُمنح المؤسسات التمويلية قروضاً إلاّ بعد دراسة مستفيضة لكشوفات الوحدة الاقتصادية المالية التي يجب ان تكون مُعدّة وفق معايير المحاسبة الدولية و ينص على ذلك تقرير مدقق حسابات الوحدة الاقتصادية و إذا امتنعت من تطبيق المعايير الدولية على المدقق تثبت ذلك في تقريره السنوي ، و بالتالي لامناص للوحدة الاقتصادية من الحصول على تمويل خارجي إلاّ بتطبيق المعايير الدولية .

الولوج الى الأسواق المالية الدولية

تتنافس الوحدات الاقتصادية حالياً للدخول الى الأسواق المالية العالمية لإدراج أسهمها و تداولها بسرعة كبيرة على المستوى الدولي مستفيدة من التقدم التكنولوجي لوسائل الاتصال ، و للدخول في هذه الاسواق العالمية يتطلب الالتزام بجملة من الأمور منها تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، في حين الوحدات الاقتصادية غير المطبقة لهذه المعايير تبقى في عزلة كما تفقد العديد من الفرص ، و لعلّ الأزمات السابقة التي أصابت الأسواق

المالية العالمية يعود معظم أسبابها إلى اختلاف أساليب إعداد المعلومات المحاسبية الأمر الذي أدى إلى تطوير متطلبات الإفصاح في المعايير الدولية .

قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشارك للكشوفات المالية

إن الغرض الرئيس من المحاسبة و الكشوفات المالية هو تزويد المستخدمين بمعلومات ملائمة و ذات تمثيل صادق للأحداث تساهم في اتخاذ قرارات مناسبة ، لذا فإن تعدد واختلاف أسس إعداد هذه الكشوفات سينتج عنها كشوفات مالية غير مفهومة و غامضة فتحتاج إلى مزيد من الإفصاح عن الأسس التي أُعدت في ضوءها وبالتالي تكون غير صالحة في اتخاذ القرارات .

إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا الدولية المشتركة

مثل أسعار الصرف للعملة ، إذ لا يمكن ترجمة الكشوفات المالية بناءً على القوانين الوطنية التي تتميز بالاختلاف من بلدٍ لآخر و من بيئةٍ لأخرى ، و بهذا تفقد هذه الكشوفات خاصية المقارنة .

و من خلال ما تم عرضه يتضح أنّ عملية صناعة و تطوير معايير الدولية للمحاسبة جاءت بمراحل متعددة ، و أنّ الجهات المسؤولة عنها متمثلة بـ IASB هي بالحقيقة حاولت انتاج معايير للمحاسبة و الإبلاغ المالي قادرة على انتاج معلومات مالية تلبي حاجة مختلف المستخدمين فضلاً عن إحداث توافق محاسبي بين البلدان من خلال خفض التباين في الممارسات المحاسبية الناشئة في جوهره عن الاختلاف في متغيرات البيئة القائمة فيها بمختلف جوانبها التي سنتناولها في المبحث اللاحق . كما تشهد عملية اعداد المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي تحديث و تغيير مستمر بمستوى يواكب توسع أنشطة الوحدات الاقتصادية و التبادل التجاري على المستويين المحلي و الدولي بما يسهم بإنتاج كشوفات مالية مفهومة و ملائمة و قابلة للمقارنة .

المبحث الثاني

مداخل صياغة المعايير المحاسبية و أبرز المتغيرات البيئية المؤثرة فيها

٢-١-٢ المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية

غالبا ما يؤثر النظام السياسي و الاقتصادي النافذ في بلدان العالم على طبيعة التنظيم المحاسبي و هيكلته و تطويره ، فجدد على سبيل المثال أن جمهورية مصر العربية في فترة قبل الستينات من القرن الماضي كان نظامها الاقتصادي رأسمالي (اقتصاد السوق) و تملك نظاماً محاسبياً غير موحد لكن النظام السياسي و خلال فترة الستينات تغيرَ عمّا كان عليه نتيجة تحولها الى النظام الاشتراكي (اقتصاد موجّه). (فضالة، ١٩٩٦: ٢٢).

و كما أن الدول تختلف في معاييرها و قواعدها المحاسبية فإنها تختلف أيضا بالجهة التي تقوم بإصدار تلك المعايير ، و بالتالي فهناك عدّة مداخل لصياغة المعايير المحاسبية و كما يأتي :-

أولاً : المدخل القانوني

تنطوي عملية صياغة القواعد المحاسبية لهذا المدخل وفقاً للسياق القانوني و التشريعي للدولة و الاعتبارات السياسية ، و بموجبه تلعب الحكومات دوراً محورياً في عملية الرقابة و التدخل في الأنشطة الاقتصادية في ظل نظام اقتصادي مركزي ممّا يُضيق دور المحاسبة في تقديم المعلومات لأغراض التخطيط و الرقابة ، فالمعايير المحاسبية تحت هذا المدخل تأخذ الإطار القانوني (ابوزيد ، ٢٠٠٥ : ٧٢) .

إن المميزات الرئيسية لهذا المدخل هي توحيد طرق معالجة العمليات المالية و أسلوب عرضها و كذلك تلبيته لمتطلبات الحكومة في عدة مجالات منها احتساب الدخل الضريبي و مدى الالتزام بالخطة القومية للحكومة فضلاً عن الإلزام في تطبيق القواعد او القوانين المحاسبية . (نجم، ٢٠٠٨ : ٣١) (سليمة ، ٢٠١٤ : ١٢٩)

و هنالك العديد من الانتقادات الموجهة لهذا المدخل فعملية إصدار القواعد المحاسبية عن طريق التشريعات تبدو عملية بطيئة و اقل استجابة للاحتياجات المتغيرة و خاضعة للصراعات و التجاذبات السياسية (حميدة ، ٢٠١١ : ١٦٩) .

و من أجل جعل المعايير و القواعد المحاسبية فاعلة و مواكبة لبيئة متغيرة و معقّدة يستوجب مراجعة و تغيير لهذه القوانين بصورة مستمرة و هذا يستغرق وقتاً طويلاً أيضاً . و عادة ما يطبق

هذا المدخل في البلدان ذات الاقتصاديات المركزية و اسواق المال الأقل تطوراً . (عبد الله و نجم، ٢٠٠٩) (حميدة، ٢٠١١: ١٦٩)

و من المفكرين و الكُتّاب من يُعارض وضع المعايير من قبل القطاع العام – الحكومي - بناء على المبررات الآتية :- (بلقاوي، ٢٠٠٩ : ٢٠٢-٢٠٤)(تومي، ٢٠١٣: ٧)

١- قد لا تأخذ الهيئات الحكومية بعين الاعتبار التكاليف الناتجة عن المتطلبات التي تفرضها على الوحدات الاقتصادية فيما يخصّ إعداد وعرض المعلومة المالية .

٢- يمكن للهيئة العامة المكلفة بالتشريع المحاسبي أن تتأثر بالضغوط السياسية ، ما يجعلها عُرضة لخطر صياغة معايير محاسبية موجّهة نحو أغراض أخرى ، بدلاً من تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المالية .

٣- قيام القطاع العام بمهمة وضع معايير للمحاسبة ، من خلال وضع قواعد صارمة لا تتصف بالمرونة من الممكن أن يحدّ من ممارسة الأحكام المهنية .

٤- على اعتبار أنّ وضع معايير للمحاسبة لا تمثل أحد أولويات الدولة و بالتالي قد لا تكون هذه المعايير مواكبة لتطورات بيئة العمل المتسارعة و بالتالي عدم منفعتها للمستخدمين .

و تُعد القواعد المحاسبية العراقية و النظام المحاسبي الموحدّ و قانون اصول المحاسبات في العراق انموذجاً للمدخل القانوني الذي يُعد مرجعاً للممارسات المحاسبية .

ثانياً : المدخل المهني (الذاتي)

إن عملية صياغة القواعد و المعايير المحاسبية و تطويرها طبقاً لهذا المدخل تتم من قبل المهنيين و الممارسين و المؤسسات المتخصصة في العمل المحاسبي (ابو زيد ، ٢٠٠٥ : ٦٦) ، فالقواعد المحاسبية يتم إعدادها من قبل الخبراء و ذوي الاختصاص و بشكل يكاد يكون خالي من التدخل أو التوجيه الحكومي بحدود معينة و تتم صياغتها بشكل استقرائي من خلال تفاعل المحاسبة مع بيئتها المحيطة ، و يُعتمد هذا المدخل في البلدان ذات الاقتصاد الحر و الأسواق المالية النشطة و بالتالي فإن تبدّي أي مدخل من مداخل التنظيم المحاسبي لابد أن يتأثر بالبيئة السائدة في ذلك المجتمع ، و بذلك تصبح المعلومات المحاسبية مصدراً مهماً للمتعاملين في تلك الأسواق و من هنا يتضح تأثير السوق على صياغة المعايير المحاسبية و يذكر (Perera,1989:50) أن الضغط نحو الافصاح في الدول ذات السوق الاقتصادي الحر كان لها الدور المهم في تطوير المعايير المحاسبية فضلاً عن المصالح المتعارضة لمستخدمي القوائم المالية الذي يؤدي بدوره الى تأثير كل منهم على صياغة المعايير المحاسبية بما يتفق مع احتياجاته .

و يتميز هذا المدخل في ظروف محددة بدرجة عالية من المرونة مع سرعة مناسبة في إمكانية التغيير لمواجهة الاحتياجات و المتغيرات على الساحة المحاسبية المحلية و الدولية فضلاً عن ذلك أن المنظمات المهنية تضم اشخاصا على علم و دراية بصناعة المعايير المحاسبية ، و أن ما يؤاخذ عليه هو فقدانه لِحُجّة الإلزام القانوني الأمر الذي يؤثر على مصداقية تقارير المعايير المعدة بموجبه و التأثير عليها من قبل الأطراف التي لها مصالح قطاعية (ابو زيد ، ٢٠٠٥ : ٧٠-٧١) .

ثالثاً : المدخل المختلط

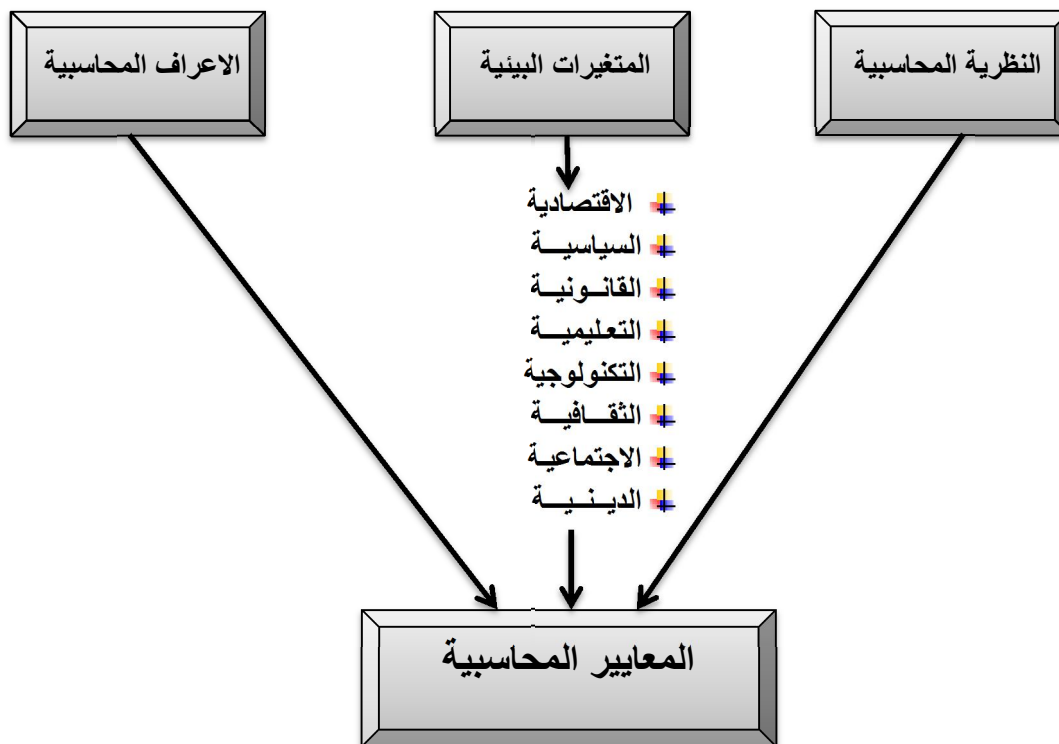
تجري عملية صياغة و تطوير المعايير المحاسبية وفقاً للمدخل المختلط من خلال خليط من القطاع الخاص و العام ، و مجموعات حكومية و غيرها ، إذ تعمل الحكومة على تأليف و تكليف مجلس استشاري بالمحاسبة أفراده من الأكاديميين و الصناعيين و التجاريين و الدولة و المحاسبين القانونيين يعمل تحت إشرافها وفق صلاحيات معينة لإعداد المعايير المحاسبية ، إذ إن هذا الخليط من المهنيين و الصناعيين و الحكومة يقوم بإصدار التشريعات المحاسبية . و هذا النموذج معمول به في بلدان عدّة منها اليابان و هولندا (حميدة، ٢٠١١ : ١٧٠) .

تجدر الإشارة أن تبنّي أي مدخل من المداخل آنفة الذكر في تنظيم المعايير المحاسبية في بلد ما يتأثر بالدرجة الأساس على تحديد الهدف من الكشوفات المالية و البيئة المحيطة لذلك البلد ، و بالتالي ان اتخاذ المدخل القانوني جاء انسجاماً مع متطلبات الحكومة في الرقابة و الضبط و التوحيد في اعداد الكشوفات المالية فضلاً عن الالزام في تطبيق القواعد و السياسات المحاسبية . أما المدخل المهني جاء مطابقاً لحاجة المستخدمين للمعلومات المالية الذين يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم المتعددة و العاملين في الاسواق المالية كونه غير مقيد الى حدٍ ما بالتشريعات و بما يحكمه الإطار النظري للمحاسبة و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و منسجماً مع البيئة التي ترغب في تطوير اسواقها المالية و الدخول الى السوق العالمية ، إلا أن مقرراته غير ملزمة . في حين ان المدخل الذي يجمع بين المهنية و لزوم التطبيق يُعدُّ الطريقة المثلى في وضع القواعد و المعايير المحاسبية للبلدان و لاسيما العراق و هو متّجه الآن نحو اقتصاد السوق و الخصخصة ممّا يجعله قادراً على استقطاب رؤوس الأموال و الاستثمارات الأجنبية و الانفتاح و التبادل التجاري مع محيطه الاقليمي و الدولي من خلال إلزام الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية و كذلك الشركات المساهمة و الكبيرة بتطبيق القواعد المحاسبية العراقية عند إعداد كشوفاتها المالية .

٢-٢-٢ المحددات الواجب مراعاتها عند إعداد المعايير المحاسبية

هناك عدة محددات ينبغي مراعاتها من قبل الجهة المعنية في إعداد المعايير و القواعد المحاسبية كونها تمثّل أهم الأدوات التي يركز عليها المحاسب في التطبيق العملي ، و عليه أن المعايير يمكن بناؤها بالاعتماد على ثلاث مصادر رئيسية : (الشيرازي، ١٩٩٠: ١٢٥)

شكل (٣) المحددات المؤثرة في صياغة المعايير المحاسبية



المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على (الشيرازي ، ١٩٩٠ : ١٢٥)

أولاً : النظرية المحاسبية

يُعرّف Hendriksen النظرية المحاسبية مجموعة من المبادئ العامة التي توفر اطار مرجعي يمكن من خلاله تقييم الممارسة المحاسبية و توجيه عمليات تطوير الممارسات المحاسبية الجديدة ، فقد استخدم تعريفه هذا استنادا على تعريف Webster للنظرية بوصفها مجموعة متماسكة من الفروض و المفاهيم و المبادئ العملية التي تشكل اطار مرجعي عام لحقل معرفة بحثي . (Belkaoui , 2004 :108-109)

و يعرف Garber النظرية أداة ضرورية للمحاسبة و غرضها التعبير عن المفاهيم أو الأفكار الأساسية التي تستند اليها القواعد المحاسبية ، فالمفاهيم و الافكار تمثل الأعمدة التي تُبنى عليها حلول المشاكل المحاسبية (الحيالي ، ٢٠٠٧ : ٤٤) .

و هكذا نجد أنّ النظرية تهدف الى تحقيق عدة أمور :

✓ توفير اطار متناسق للتعبير عن الأفكار و المفاهيم و المبادئ التي تقوم عليها القواعد و المعايير المحاسبية.

✓ تُسهم في فهم الممارسات المحاسبية من جميع الأطراف .

✓ تُؤدّر الطرق الكفيلة لإحداث أي تطور في الإجراءات (الممارسات) المحاسبية .

✓ تمثل الدعامات التي تنهض بها الحلول المحاسبية .

✓ تُؤدّر الموضوعية في الكشوفات المالية .

فالنظرية نتاج العقل في محاولة استيضاح الحقيقة فهي بناء فكري مترابط للأهداف و المفاهيم و المبادئ و التطبيقات ، و تمثل المبادئ قمة هذا البناء ، فالنظرية من دون مبادئ تكون مجرد ملاحظات أو افكار متفرقة و بالتالي فإن الخطوة اللاحقة للتوصل الى المبادئ هو ترجمتها الى معايير و قواعد للتطبيق العملي ، و بهذا فالنظرية تُعد المصدر الأساس لصياغة المعايير المحاسبية (الشيرازي ، ١٩٩٠ : ٤٦-١٢٦) .

ثانياً : الأعراف المحاسبية

تعد الأعراف المحاسبية العامل الثاني المؤثر في عملية صياغة المعايير المحاسبية ، و العُرف المحاسبي هو ما تُعرّف المحاسبون عليه ، إذ تمثل الأعراف المحاسبية العادات التي لُقها المحاسبون واعتادوا على تطبيقها (المعتوق، ١٩٨٦ : ٣٦) . و تُعرّف على أنها حقائق مُسلّم بها يتم قبولها قبولاً عاماً وتستخدم بوصفها أساساً سليماً للعمل المحاسبي ، كما أنها تحتوي على العديد من الطرائق والأساليب التي يستند إليها المحاسب عند إعداد القوائم المالية (يحيى و الحبيطي، ٢٠٠٦ : ٣) .

لذا فالأعراف المحاسبية هي قواعد استقرت في التطبيق العملي و يظهر تأثيرها في الممارسات المحاسبية التي ليس لها أساس أو مبرر فكري و تشمل مجموعة الأعراف المحاسبية عدداً من المعايير و القواعد التي تعارف عليها المحاسبون بمرور الزمن و لاقت منهم قبولاً عاماً (مصطفى و مرعي ، ١٩٩٢ : ٤) ، و كما هو معروف أنّ الفكر المحاسبي لم يستقر في الوقت الحاضر على

نظرية شاملة (بلقاوي ، ٢٠٠٩ : ١٤٢) . و لهذا سوف تظهر المعايير متأثرة بالأعراف المحاسبية و المتغيرات البيئية بشكل أوضح .

ثالثاً: المتغيرات البيئية

عادة ما تُفسَّر الاختلافات المحاسبية بين الدول في معالجة الموضوع المحاسبي نفسه على أنه اعتماد خيارات محاسبية مختلفة معتمدة ، و تجدر الإشارة الى أنَّ العوامل التي ساعدت على تفسير الاختلاف المحاسبي هي نفسها التي أثرت على التطور المحاسبي من بلد لآخر و تفاوته مما أنتج نظاماً محاسبية مختلفة بين البلدان (Choi&Meek,2011:31) و تصنف هذه العوامل أو المتغيرات الى ما يأتي : (سليمة ، ٢٠١٤ : ١٣٤-١٣٧)

١- المتغيرات الاقتصادية

إن لاختلاف النظم الاقتصادية بين بلدان العالم الأثر الواضح في صياغة المعايير (القواعد) المحاسبية و ذلك من عدة مضامين أهمها :

أ. اختلاف طبيعة ملكية الوحدة الاقتصادية

ففي الوحدات الاقتصادية ذات الملكية الواسعة كما هو الحال في الشركات المساهمة تتطلب إفصاحاً أوسع عن معلومات شاملة و تفصيلية للمستخدمين بالمقارنة مع الوحدات الاقتصادية ذات الملكية الشخصية (العوائل أو المؤسسات الصغيرة) إذ يكون الإفصاح محدوداً و بالتالي معاييرها تركز على الشكل القانوني عند عرض الكشوفات المالية مغايراً للملكية الواسعة التي ستتجه معاييرها نحو مفهوم الجوهر الاقتصادي .

ب. مستوى التقدم الاقتصادي

من جهة أخرى أن درجة التقدم الاقتصادي لها الأثر المهم على عملية صياغة معايير محاسبية متطورة ، فالبلدان التي تحرز ذلك التقدم فإن طبيعتها تتطلب نُظماً محاسبية متقدمة و إعداد كشوفات مالية ملائمة لهذا الغرض . أما الدول التي تتمتع ببطء نمو عجلتها الاقتصادية فيكون اهتمامها ضعيف بمعاييرها .

ت. درجة التدخل الحكومي في النشاط الاقتصادي

تختلف درجة التدخل الحكومي حسب طبيعة النظام الاقتصادي في الدولة ، ففي البلدان الشمولية فإن الوحدات الاقتصادية تكون مملوكة للدولة و هي التي تدير شؤونها و تفرض القواعد و المعايير التي تنظم ميدان العمل المحاسبي و يسودها النظام المحاسبي الموحد و تكون الدولة هي المستخدم الأكبر أو الوحيد لمعلومات الكشوفات المالية . أما الدول ذات التدخل المحدود في نظامها الاقتصادي فتتمتع المنظمات المهنية في حدود مقبولة في وضع القواعد و المعايير و يكون دور الحكومات المتابعة و الأشراف ، و يزداد في هذه الدول عدد المستخدمين و المستفيدين من المعلومات فضلاً عن الحكومات هنالك المستثمرون و المقرضون و المحللون الماليون ، و تتصف هذه الدول بالتطور في الممارسات المحاسبية لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين .

لذلك فالأنظمة الاقتصادية المتحررة ينعكس ذلك إيجاباً في صناعة قواعدها أو معاييرها المحاسبية مما يعود بالنفع عليها ، أما الأنظمة الاقتصادية المقيدة و الموجهة فالعكس صحيح .

ث. أثر التغيرات في الأسعار

إن ظاهرة التضخم تؤثر على معايير إعداد الكشوفات المالية التي تختلف من دولة لأخرى حسب حجم و مستوى التضخم ففي البلدان ذات المستوى المرتفع يكون إعداد الكشوفات المالية وفق مبدأ الكلفة التاريخية بلا معنى ، و بذلك ستواجه مهنة المحاسبة مشاكل مما يتطلب إيجاد معالجة بديلة تأخذ بالاعتبار انخفاض القوة الشرائية مما يستدعي إصدار معايير محاسبية بشأن معالجة الآثار الناجمة من التغيرات في الأسعار و الإفصاح عنها في التقارير المالية .

ج. مصادر التمويل

تختلف الوحدات الاقتصادية في موضوع التمويل ، فالوحدات الاقتصادية التي تعتمد في تمويلها على الأسواق المالية المحلية و العالمية فإن نظامها المحاسبي يركز على بيان مدى ربحيتها و بذلك فإن معاييرها تنصب لمساعدة المستثمرين على تحديد التدفقات النقدية و المخاطر المتوقعة و التأكيد على معايير الإفصاح و الشفافية و تنتشر هذه الشركات متعددة الجنسيات في البلدان ذات الاسواق المالية الفاعلة ، كما أن هذه الوحدات الاقتصادية و ما لديها من موارد مالية كبيرة تستطيع سد احتياجات الدول النامية من الأموال في تمويل مشروعاتها التنموية (عبد العزيز و آخرون ، ٢٠١٠ : ١٢٨) . و خلاف ذلك بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي تعتمد في تمويلها على الاقتراض و البنوك فإن معاييرها تنصب على حماية المقرضين باتّباع سياسات متحفظة حتى لو كان ذلك على

حساب إعطاء صورة صادقة عن حسابات الوحدة الاقتصادية (بلغيث، ٢٠٠٦: ١١٦) ، مما يجعل تقاريرها تُعد لأغراض الضريبية أكثر من توفير بيانات للمستخدمين الذي بدوره يجعل التركيز على معيار الإفصاح محدوداً أو قليلاً (Choi&Others,2002,49) .

٢. المتغيرات السياسية

من المألوف أن النظم السياسية تؤثر على طبيعة صياغة المعايير بناءً على افتراض فحواه أنّ النظم المحاسبية في بلد ما مرتبطة بالنظام السياسي ، فالبلدان ذات الاقتصاد الرأسمالي نجد معاييرها تركز على مفهوم الوحدة الاقتصادية أما البلدان ذات الاقتصاد الموجه فإنها تركز على مفهوم الاقتصاد القومي و هذا يعود للتدخل الحكومي في فرض القواعد و المعايير التي تحكم التطبيقات المحاسبية و ضمان انسجامها مع متطلبات الاقتصاد الوطني .

و من ناحية أخرى فان المتغيرات السياسية لا تقف عند الأنظمة السياسية فحسب بل تتعداه الى مستخدمي الكشوفات المالية الذين يمثلون الأطراف الأكثر تأثيراً في صناعة المعايير . و يشير Charles Horngren أن عملية وضع المعايير هي نتيجة أساسية للنشاط السياسي أكثر مما هو عمل منطقي أو نتيجة ميدانية لأنّ العملية في حقيقتها تمثل قراراً اجتماعياً و المعايير تضع قيوداً على المستخدمين لذا يجب أن تكون مقبولة من الأطراف التي تتأثر بها (Jones&Belkaoui,2010:10) .

يعتقد الباحث و بناءً على ما سبق ، و لأجل أن تكون المعلومات المالية فاعلة و مؤثرة لابد أن يتم قبولها من أغلب المستخدمين ، إذ أنّ عملية وضع المعايير تكون معقدة في البلدان الديمقراطية و بحاجة الى مهارة سياسية في اقناع الآخر ، و عليه فان أولئك المستخدمين في صراع دائم للحصول على المعلومة المفيدة تحقق متطلباتهم و أن الطريقة المثلى تكمن من خلال توسيع قاعدة المشاركة في وضع المعايير أو التأثير على الجهات المسؤولة في اقرار معيار دون آخر .

٣. المتغيرات القانونية

تتمثل المتغيرات القانونية بمجموعة من النظم القانونية و التشريعات التي تحكم الممارسات المحاسبية و تأسيس الوحدات الاقتصادية و فرض الضرائب ، و أن معرفة طبيعة النظام القانوني السائد في البلد ذو أهمية بالغة في التأثير على طريقة تنظيم السلوك في ذلك البلد بما في ذلك طريقة اعداد الكشوفات المالية (Elliott&Elliott,2011:109) .

و تحدّد هذه القوانين و التشريعات طبيعة معايير العديد من الدول ، و تنقسم الدول في النظام القانوني على مجموعتين : (Elliott&Elliott,2002:72)

١- مجموعة القانون الروماني (المكتوب)

٢- مجموعة القانون العام

فالبلدان التي تتخذ القانون المكتوب منهجاً في تنظيم العمل المحاسبي تتصف بوضع قواعدها المحاسبية على نحو من التفصيل و الشمول في تشريعاتها المتمثلة بقانون الشركات و النظام المحاسبي الموحد و قانون الضرائب ، لذا فالقواعد المحاسبية هي في أصل التشريع و بالتالي عملية إعداد الكشوفات المالية تكون اقل مرونة و محدودة .

أما البلدان التي تتخذ القانون العام منهجاً لها تتسم بأن قواعدها المحاسبية تُوضع من قبل المؤسسات المهنية و تشريعاتها تكون أقل تفصيلاً و أكثر مرونة مما يجعلها قابلة للتعديل و القدرة على مواكبة المستجدات ، فضلاً عن ذلك أن قواعدها لا تكون موجودة بصورة مباشرة في التشريع إذ تُنقل تفاصيل التشريع الى هيئة حكومية التي بدورها تنقل هذا التفويض الى مؤسسة متخصصة بوضع المعايير و القواعد المحاسبية .

إنّ البيئة التشريعية تمثل عنصر ضغط على الممارسة المحاسبية ، فهناك تباين واضح في عملية صياغة المعايير المحاسبية في البلدان التي تتبنى الجهات الحكومية فيها مهمة إصدار تلك المعايير مقارنةً مع البلدان التي تمنح هذا الحق للجهات المهنية .

فالمحاسبة في بلدان القانون العام تُركز على الجوهر الاقتصادي في حين أن بلدان القانون المكتوب تميل الى الشكل القانوني (Choi&Meek,2011:31-32) .

يُمكن القول أن التطبيقات (الممارسات) المحاسبية تتأثر في جانب منها بالنصوص القانونية التي قد تؤدي الى عدم الانسجام مع المعايير المحاسبية ، و كما هو حال القواعد العراقية إذ يتطلب

عند اعدادها من قبل مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية أن لا تتعارض مع القوانين النافذة فضلاً عن تلبية متطلبات المستخدمين .

٤. المتغيرات التعليمية

إن العوامل أو المتغيرات التعليمية تعني مدى درجة و مستوى و صلاحية أنظمة التعليم و التدريب و التقدم العلمي في المجتمع من حيث توفير المدخلات العلمية و الموارد البشرية المتعلمة .

لذا لا يُمكن أن نتصور أنّ المحاسبة تتطور في بلد ما يتصف ببيئة علمية وثقافية رديئة ، فهي تتعامل بالأرقام و تحتاج لمن يستخدمها أن يتنعم بالثقافة في العلوم المالية و الادارية فضلاً عن المهارة في قياس و تفسير النتائج (الفتلاوي، ٢٠١٣: ٢٩٢) ، كما أن قدرة النظام التعليمي على تلبية حاجات المجتمع من المحاسبين القادرين على تطوير القواعد و المعايير المحاسبية ينعكس إيجاباً على طبيعة و تطور النظم المحاسبية .

و تتبع أهمية التعليم المحاسبي من أهمية المحاسبة و ما تقدمه من نفع و فائدة للأفراد و المجتمعات في حدود البيئة العاملة فيها ، فالمحاسبة مهنة تختص بتسجيل و تبويب و تلخيص العمليات التجارية بمجموعة من الاجراءات ممّا يجعلها مفيدة للأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية ، و عليه ممارسة العمل المحاسبي تحتاج الى كوادر مُهيّنة وفق أسس علمية في تعليمها و ممارستها (صالح، ٢٠١٤: ١٩) .

إذ تشهد الفترة الحالية توسع الفجوة ما بين الاحتياجات التعليمية للطلاب و بين ما يتلقوه من مدخلات التعليم الجامعي للمحاسبة في مواكبة التطورات الحديثة في بيئة الأعمال ، فالموضوع الأساس أن التعليم المحاسبي لا يُعد غاية في ذاته بل على المحاسبين أن يكونوا رجال أعمال يملكون مهارات المهنة و يسهمون بمهاراتهم المحاسبية و المالية في ادارة مؤسساتهم ، فالمحاسب أصبح حالياً ركناً فاعلاً في الإدارة بعملية اتخاذ القرار فضلاً عن مشاركته في قرارات التخطيط و توسع الأعمال (الصائغ ، ٢٠١٠ : ١٦٧) .

إنّ المُنتج لا يجد اهتماماً من قبل الجهات الأكاديمية في العراق للجانب المعرفي للمهنة ، فضلاً عن وجود ضعف واضح في أساليب و برامج التعليم المحاسبي (الجراوي و الفضل ، ٢٠٠٥: ٤١)

إن مهنة المحاسبة تعتمد في تطورها على مخرجات التعليم المحاسبي ، والبناء الصحيح له يكمن من خلال التغيير والتطوير المستمر والتكامل بين الدراسة والتطبيق العملي ، وتمثل عملية تطوير المناهج المحاسبية ضرورة ملحة للتأقلم مع متطلبات سوق العمل و الممارسة المهنية (الجليلي و ذنون ، ٢٠١٠ : ٤-١) .

و للنهوض بالواقع المحاسبي في العراق وتطويره لابد أن يتعامل التعليم المحاسبي مع الموضوعات الآتية : (العماري ، ٢٠٠٧ : ٢)

- ١- مستقبل الأعمال وما يترتب عليه من تغيير في طبيعة و أساليب مزاولة الاعمال التي تتطلب كفاءات و مهارات جديدة تختلف عما مطلوب من المحاسب في الوقت الحاضر .
- ٢- المهارة و الخبرة و المعرفة الجديدة التي يؤهل بها المحاسب الحالي لمواجهة متطلبات الأعمال المستقبلية . وتتمثل المهارات على سبيل المثال مهارة التعلم مدى الحياة و المهارات المهنية و الوظيفية و غيرها .
- ٣- التعليم المحاسبي في أقسام المحاسبة في الجامعات و مدى استجابته للمستجدات و التطورات و انعكاسه على المناهج التعليمية و طرق تدريس المحاسبة فضلاً عن المشاكل المتعلقة بتطوير المناهج و طرق تدريسها .

٥. المتغيرات التكنولوجية

تُعد التكنولوجيا أحد أهم خصائص و نتائج ظاهرة العولمة و القرية الصغيرة التي أضحت لا تفارق بيئة الأعمال ، كذلك مساهمتها في تطوير الوحدات الاقتصادية الصناعية و التجارية فضلاً عن تطويرها لنظم المعلومات و منها نظم المعلومات المحاسبية من خلال انتاج مخرجات محاسبية - معلومات - أكثر دقة و سرعة و ذلك باستخدام تقنيات الحاسوب . لذلك تُشكل التكنولوجيا ركيزة أساس لنظم المعلومات المحاسبية AIS من خلال تأثيرها في تصميمه و تطويره لإضافة قيمة للوحدة الاقتصادية إذ تتعدى AIS كونها منهجاً للحاسوب بل ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار الكلفة و المنفعة المتولدة من تطور تكنولوجيا المعلومات (Romney & Stienbart , 2000 : 71)

كما أن انتشار التجارة الالكترونية و الأسواق الالكترونية و العلاقة بينهما و المحاسبة التي تعمل على تسجيل و تبويب العمليات التجارية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية ، مما يتطلب ضرورة تكيف النظام المحاسبي بقواعده و معاييره بوضع المعالجات و الطرق اللازمة لإثبات معاملات التبادل الالكتروني للسلع و الخدمات و غيرها ، فضلاً عن نشر الكشوفات المالية على

شبكة الانترنت و كما أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن لغة الكشوفات المالية ستكون لغة رقمية للأعمال فهي بمثابة إطار لنشر هذه الكشوفات عن عمليات التبادل التجاري الإلكتروني (Burnet & Other , 2006 : 17) .

كما يعتقد الباحث أن التنمية الاقتصادية تتطلب معطيات تتوفّر فيها الشفافية و للتماشي مع المرحلة الحالية لا بُدّ من الحصول على معلومات تكون أكثر دقة و ملائمة و مصداقية و سرعة بالاعتماد على النظم الإلكترونية ، فضلاً عن ذلك أن النظم الإلكترونية توفّر المزيد من الجهد و الوقت الذي كان يقضيه المحاسب في عمليات التسجيل اليدوي للعمليات التجارية و استثماره بتحليل المعلومات و المشاركة في اتخاذ القرارات .

٦. المتغيرات الثقافية

تُعني الثقافة أنها تنظيم يشمل مظاهر لأفعال وأفكار ومشاعر يعبر عنها الإنسان عن طريق الرموز أو اللغة و هي بذلك تمثل مجموعة مختلفة من ألوان السلوك وأسلوب التفكير والتكامل والتوافق في الحياة التي تميّز بها أفراد مجتمع عن غيرهم من المجتمعات . و تُعرّف أنها تجميع مبرمج للسلوك البشري و ما ينتج عنه من تصرفات أو كلام أو أفعال (Gernon&Meek,2001:179) ، و هناك من يصفها بأدتها مجموع التوجّهات و المعتقدات و أنماط الحياة (Elsharawy,2006:67) .

فثقافة المجتمع تعكس نُظُمه الضرورية للتواصل مع الآخر فضلا عن ذلك هي وليدة مجتمع معين و أداة لإحداث التناسق الاجتماعي القائم على مجموعة من المعتقدات المختلفة ، و تؤثر العوامل الثقافية على الوحدات الاقتصادية و على القيم المحاسبية و اتجاهات هذه القيم في مجتمع ما (Zafar,2002,131) .

و بناءً على ما تقدّم يرى الباحث أنّ المحاسبة تتأثر بالبيئة الثقافية التي تعمل بها ، إذ إنّ صياغة توجهات الوحدة الاقتصادية و رسالتها تعكس العناصر الثقافية السائدة في ذلك المجتمع ، و يمكن لتلك الوحدة أن تلقى القبول لأنشطتها في حال تحديد حاجات و رغبات و تطلعات ذلك المجتمع . و من جانب آخر فإن تلك العناصر الثقافية لأي مجتمع هي التي ترسم و تخطّط احتياجاته و تطلعات الأفراد و بالتالي على الوحدة الاقتصادية أن تحدّد رؤيتها في حدود هذه العناصر .

٧. المتغيرات الاجتماعية

تتمثل المتغيرات الاجتماعية بمجموعة القيم و العادات و التقاليد السائدة في مجتمع ما و تميّزها عن المجتمعات الأخرى التي يلتزم بها أفرادها و ينصاعوا إليها ، كما أنها قد تؤثر بصورة إيجابية بخلق فرصة لبعض الوحدات الاقتصادية أو سلبية تُشكل تهديداً لبعضها الآخر .

من أهم المتغيرات الاجتماعية المؤثرة في مهنة المحاسبة الحذر و السرية و عدم الثقة و التطلّع لمهنة المحاسبة ، فدرجة الحذر تُلزم الشركات أو الوحدات بتطبيق بعض الممارسات و المبادئ المحاسبية التي تمثل رغبة الإدارة في المبالغة بالاحتفاظ بالأرباح أو حجز المخصصات بأنواعها كما تستخدم مبدأ الكلفة التاريخية في تقييم المخزون . كذلك الشعور السائد اتجاه قطاع الأعمال في المجتمع يؤثر من جانبه أيضاً على حجم الإفصاح في الكشوفات المالية فضلاً عن النظم الرقابية حيث لا يُسمح للمدقق بممارسة مهامه بحرية ، أي أن هناك علاقة عكسية بين درجة السرية و كمية المعلومات المنشورة في الكشوفات المالية فضلاً عن ذلك أن حالة الثقة السائدة في المجتمع تنفي الحاجة الى معلومات تفصيلية و واسعة و في حال العكس فان التشريعات تؤكد الافصاح عن أنشطة الوحدة الاقتصادية (مطير ، ٢٠٠٨ : ١١-١٢) .

أما ما يخص رؤية و تطلّع أفراد المجتمع لمهنة المحاسبة و دورها في التنمية الاقتصادية ، فكلما كانت هذه الدرجة في مستويات عالية كلما كانت المهنة متفاعلة في قضايا التجارة و الاعمال فضلاً عن تطوير قواعدها و قوانينها المحاسبية و تطوير قدرات منتسبيها في مواكبة العولمة (الفتلاوي، ٢٠١٤: ٢٩٠) .

٨. المتغيرات الدينية

يُمثّل الدين مجموعة من القيم و العقائد و الأعراف التي تُعد موجّهاً و مرشداً لتنظيم حياة الأفراد و علاقتهم مع بعضهم و مجتمعاتهم و مع الخالق سبحانه و تعالى ، و بالتالي فالدين سلوك يسود المجتمعات و يؤثر فيها فضلاً عن تأثيره بالبيئة الاقتصادية و المحاسبية التي هي جزء من المجتمع لما يحمله من أسس و ثوابت واجبة التطبيق و الأتباع ، و يُعد العراق من البلدان الاسلامية مع حفظ الحقوق و الاحترام للأديان الأخرى و طبقاً للشريعة الاسلامية هناك العديد من الأحكام التي تُنظّم المعاملات الاقتصادية و المالية فيما يتعلق بتنمية الأموال و استثمارها دون الغش و الربا و الاحتيال (الفتلاوي، ٢٩٢: ٢٠١٣) .

المبحث الثالث

المعايير و القواعد المحاسبية العراقية و مبررات التطوير

٢-٣-١ مفهوم القواعد المحاسبية العراقية و نشأتها

تعمل البلدان عادة على صياغة السياسات و الأطر المحاسبية على شكل قواعد أو معايير تعكس البيئة المحاسبية في ذلك البلد أو المجتمع و ما يتناسب مع أنظمتها و مراعاة متطلباتها الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و غيرها ، و تُعرّف القواعد المحاسبية أنها قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهم حكمتهم ، كما إنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة ، و تُعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني .

(<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/2249>)

و تختلف هذه الدول أيضا بالقواعد و المعايير التي تحكم العمل المحاسبي كنتيجة للتغير و الاختلاف في البيئة الحاكمة للميدان المحاسبي و متطلباتها فضلاً عن الجهة التي تقوم بصياغة تلك القواعد و المعايير .

حصل في العراق بموجب كتاب ديوان الرئاسة ١٠٥٤٢ في 1988/3/٢٢ و بمقتراح من رئيس ديوان الرقابة المالية إذ جرى التأكيد على تأسيس هيئة محاسبية كما هو قائم في معظم دول العالم لدراسة و اقرار القواعد و المعايير المحاسبية الوطنية ، و حينها تم تأسيس مجلس المعايير و القواعد العراقية برئاسته ، و من بين ما يَضمُّ هذا المجلس أعضاء ممثلون عن وزارتي التخطيط و المالية فضلاً عن أساتذة الجامعات و المختصين و نقابة المحاسبين و المدققين و غيرهم ، و يَعدُّ هذا المجلس خطة سنوية يعتمد في إعدادها على حاجة البلد لدراسة و تعريف بعض المعايير فضلاً عن ما يراه من دراسة المواضيع المهمة في الاقتصاد العراقي ذات العلاقة بالجوانب المحاسبية و المالية (رشيد و حسين، ٢٠٠٢: ٢٢٧-٢٤٩) .

و صدرت المادة (١) من التعليمات (١) عام ١٩٩٥م عن ديوان الرقابة المالية و المنشور في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد (٣٥٧٨) في ١٩٩٥/8/٢٨ بإعادة تشكيل المجلس و تغيير اسمه الى "مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية" .

جدول (٦) مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقي

ت	العنوان الوظيفي	الموقع الوظيفي
١	رئيس ديوان الرقابة المالية	رئيس المجلس
٢	أعضاء مجلس الرقابة في ديوان الرقابة المالية	أعضاء المجلس
٣	مدير عام دائرة المحاسبة / وزارة المالية	عضو المجلس
٤	مدير عام الهيئة العامة للضرائب / وزارة المالية	عضو المجلس
٥	مدير عام سوق العراق للأوراق المالية	عضو المجلس
٦	مدير عام دائرة التخطيط الاقتصادي / وزارة التخطيط	عضو المجلس
٧	مدير عام دائرة تسجيل الشركات / وزارة التجارة	عضو المجلس
٨	مدير عام الدائرة الاقتصادية / وزارة الصناعة و المعادن	عضو المجلس
٩	مدير عام دائرة الإحصاء و الأبحاث في البنك المركزي	عضو المجلس
١٠	ممثل عن نقابة المحاسبين والمدققين	عضو المجلس
١١	ممثلون من وزارة التعليم العالي والبحث العلمي من أساتذة الجامعة المختصين	أعضاء المجلس

أما المادة (٢) من التعليمات (١) عام ١٩٩٥ فقد حددت مهام المجلس بما يأتي :-

- ١- دراسة و وضع المعايير المحاسبية و الرقابية و تطويرها و اقرارها .
- ٢- إبداء الرأي في مشروعات القوانين و الأنظمة و الاحكام المحاسبية و الرقابية الواردة في مشروعات القوانين الأخرى .
- ٣- اقتراح تعديلات على التشريعات المحاسبية و الرقابية .
- ٤- إبداء المشورة الفنية في الأمور المحاسبية و الرقابية الى الجهات ذات العلاقة بما لا يتعارض مع اختصاصات وزارات و دوائر الدولة .
- ٥- التنسيق و التعاون مع المؤسسات و المنظمات العلمية و المهنية داخل العراق و خارجه .
- ٦- في حالة تعارض قرارات المجلس مع التشريعات النافذة يتولى ديوان الرقابة المالية رفع توصية الى مجلس الوزراء أو الجهات المختصة لاتخاذ ما يلزم بتعديل التشريعات .

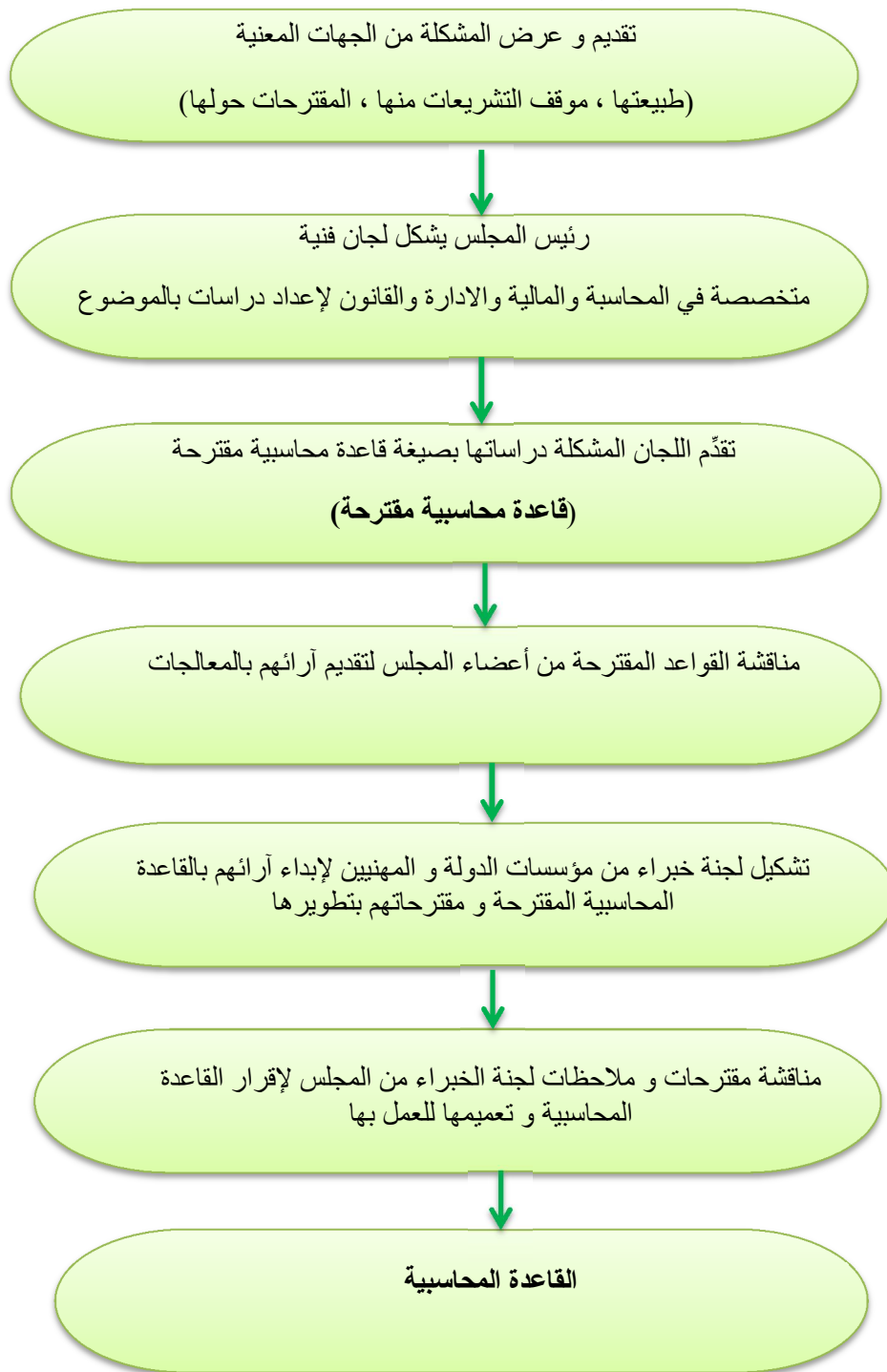
واستناداً لكتاب ديوان الرئاسة المرقم ص ١٠٥٤٢/٣/٣ في ١٩٨٨/٢/٢٢ تم تحديد آلية عمل مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية في نظامه الداخلي - المادة الخامسة و كما يأتي :-

- ١- تعمل الجهات ذات العلاقة بعرض المشكلة أو الموضوعات المراد دراستها من قبل المجلس على أن يتضمن العرض (طبيعة المشكلة ، موقف التشريعات و القانون و القواعد المحاسبية منها ، المقترحات الخاصة بالموضوع) .
- ٢- قيام رئيس المجلس بتشكيل لجان فنية من اختصاصات مختلفة في الشؤون المحاسبية و المالية و الرقابية و الادارية و القانونية لأعداد دراسات و أوراق عمل بخصوص المشاكل و الموضوعات معززة بالمقترحات و الحلول بصيغة قاعدة .
- ٣- تناقش هذه الدراسات من قبل أعضاء المجلس لأبداء الرأي بالإجراءات المقترحة لمعالجة المشكلة .
- ٤- وُلِّف رئيس المجلس بناء على اقتراح الأعضاء لجنة من الخبراء و المختصين من الوزارات و الشركات و المهنيين من مراقبي الحسابات لدراسة القواعد المقترحة .
- ٥- بعد مناقشة الملاحظات و التعليقات الواردة يعمل المجلس على إقرار مشروع القاعدة المحاسبية أو الرقابية و بعدها تعمّم هذه القاعدة على الوزارات و المؤسسات المهنية للعمل بها.

و الشكل أدناه (٤) يوضح مراحل صناعة القاعدة المحاسبية المحلية ، إلا أننا و بوضوح نجدها موجهة نحو المؤسسات و الوحدات الاقتصادية المحلية و لم تراعى حاجة الجهات الاستثمارية الأجنبية أو الشركات متعددة الجنسيات من المعلومات .

إذ يبدو جلياً أن مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقي يكاد يخلو من وجود لجان عمل دائمة في أروقه كما هو قائم في مجلس المعايير الدولية للمحاسبة JASB و السبب لعلّه يعود الى عدم قيادته لعملية صناعة المعيار المحاسبي بل تقوم الجهات المعنية بموضوع القاعدة بطرح المشكلة المحاسبية التي تواجههم و في ضوء ذلك تبده مشاورات و عمل المجلس بخصوص مناقشة و إقرار القاعدة المحاسبية أو الرقابية العراقية .

شكل (٤) خطوات إعداد القاعدة المحاسبية العراقية



المصدر : المخطط من إعداد الباحث

أما إنجازات مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية منذ الإعلان عن تشكيله و حتى الآن اتسمت بدراسة العديد من الموضوعات و المقترحات التي تمخض عنها إصدار (٦) أدلة تدقيق و (١٤) قاعدة محاسبية تتمثل بالآتي : (ديوان الرقابة المالية، ٢٠٠٥ : ٣)

- ١- القاعدة المحاسبية (١) قياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاء .
- ٢- القاعدة المحاسبية (٢) الموجودات غير الملموسة .
- ٣- القاعدة المحاسبية (٣) رسملة كلف الاقتراض .
- ٤- القاعدة المحاسبية (٤) المحاسبة لآثار التغيير بأسعار العملة الأجنبية .
- ٥- القاعدة المحاسبية (٥) المخزون .
- ٦- القاعدة المحاسبية (٦) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية.
- ٧- القاعدة المحاسبية (٧) كشف التدفق النقدي .
- ٨- القاعدة المحاسبية (٨) المعلومات التي تعكس آثار التغيير بالأسعار .
- ٩- القاعدة المحاسبية (٩) الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتأريخ الميزانية العامة.
- ١٠- القاعدة المحاسبية (١٠) الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف والمنشآت المالية المماثلة .
- ١١- القاعدة المحاسبية (١١) المحاسبة في النشاط الزراعي .
- ١٢- القاعدة المحاسبية (١٢) الأرباح والخسائر الرأسمالية .
- ١٣- القاعدة المحاسبية (١٣) المحاسبة عن ضريبة الدخل .
- ١٤- القاعدة المحاسبية (١٤) محاسبة الاستثمارات .

كما أن المجلس توقف عن إصدار القواعد المحاسبية منذ عام ٢٠٠١م مما أحدث فجوة بين القواعد العراقية و ما أُجز من معايير دولية و تعديلات عليها ، ومن الضرورة الاشارة أنّ المجلس يتبع استراتيجية تبني المعايير الدولية للمحاسبة (حمد، ٢٠١٣: ٣٥١) .

يتضح ممّا سبق و بعد الاطلاع على مهام مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقي أنه يمثل صوت المحاسبة الوطني على المستوى العالمي و النافذة الأساس لانتقال المعايير الدولية للداخل ، إلاّ أنه لم يمارس دوره بحجم مسؤوليته و لم يكن فاعلاً اتجاه ما تمرّ به مهنة المحاسبة من تحديات ، و السبب لعلّه يعود لعدة أمور منها :-

- ١- أن اعضاء أغلبهم من ذوي الدرجات المتقدمة في الدولة ممّا يُلّ عدم تفرغهم .
- ٢- بناءً على الفقرة (١) أن اعضاء المجلس قد يحملون مصالح سياسية متضاربة تنعكس على أدائهم .
- ٣- لا تُعد القواعد المحاسبية و مهنة المحاسبة من أولويات اهتمام الدولة ممّا احدث تخلفاً في القواعد المحاسبية المحلية بالمقارنة مع المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي .

٢-٣-٢ المستخدمين المؤثرون في صياغة وتطوير المعايير المحاسبية المحلية

لا خلاف أن صياغة و تطوير المعايير المحاسبية المحلية تعتمد بالأساس على تحديد أهداف الكشوفات المالية ، و بطبيعة الحال أن متطلبات المستخدمين لتلك القوائم أو الكشوفات تُعد العامل المؤثر و الفاعل على طبيعة المعايير و الممارسات المحاسبية ، و كما أن هذه المتطلبات متغيرة من وقت الى آخر ممّا تعمل على تغيّر و تطوير المعايير و بالتالي التطبيقات (الممارسات) . و بذلك يمكن القول أن القواعد و المعايير المحاسبية تتطور استجابة لاحتياجات و متطلبات بيئة الأعمال .

و كما تبين سابقاً أن القواعد و المعايير المحاسبية تعكس بيئة البلد ، و لتلبية احتياجات التجارة و الاستثمار الدوليين في بلدنا العراق و هو متجه نحو اقتصاد السوق و للدخول في السوق الدولية يتطلب ذلك تطوير المعايير و القواعد المحاسبية العراقية وفق أسس مقبولة محلياً و دولياً ، و أن وجود مثل هذه المعايير يُعد مطلباً و منطلقاً لمجموعة واسعة من المستخدمين أهمهم :- (حميدة ، ٢٠١١ : ١٧٣-١٧٨)

أولاً : المستثمرون

عادةً ما يبحث المستثمرون عن الوحدات الاقتصادية التي تتمتع كشوفاتها المالية بدرجة عالية من الثقة و المصدقية للاعتماد عليها في بناء قراراتهم الاستثمارية و المفاضلة بين الوحدات الاقتصادية ، و تتطلب فئة المستثمرين معلومات تساعدهم من فهم و تقييم المبادئ التي اتبعت في قياس الدخل و تقويم الأصول و الإفصاح عن المعلومات المهمة ، فإذا رجح لديهم شك في هذه الكشوفات أو التقارير المالية أو في القواعد المعتمدة في القياس فهو مُلزم بالبحث عن وحدة اقتصادية أخرى أو بلد آخر لاستثمار أمواله لتجنب المخاطر ، فتطوير القواعد المحلية و توافقها مع المعايير الدولية يجعلها مفهومة و قابلة للمقارنة مما يمكن المستثمرين على الاستثمار خارج بلدانهم و بالتالي كشوفاتها تتدفق عنها معلومات أكثر فائدة للمستثمرين لأغراض التقييم و التنبؤ فضلاً أن الأرباح المعلنة تكون أكثر تعبيراً للحقيقة .

ثانياً : المقرضون الدوليون

إن فهم الوضع المالي للمقترضين يُعد أمراً في غاية الأهمية بالنسبة للمقرض أو لضمانهم القروض لأغراض اتخاذ القرار المناسب في منح أو تجديد القرض ، فالمقرضون سوف تكون لديهم ثقة بالكشوفات المالية إذا كانت معدة وفق أسس دولية و مراعية للبيئة المحلية و تكون مفهومة

. فهناك علاقة وثيقة بين الأداء الاقتصادي و الكفاءة المحاسبية و لذلك فالمعلومات المحاسبية الملائمة و ذات التمثيل الصادق و الأهمية النسبية تساهم في تحقيق سياسة البلد الاقتصادية فضلاً عن ذلك تعد مفيدة للجهات المقرضة لضمان استرجاع القروض و الفوائد المترتبة عليها.

ثالثاً : المحللون الماليون

يعتمد المحللون الماليون على المعلومات المدونة في كشوفات الوحدة الاقتصادية فكلاً ما كانت هذه المعلومات معدة وفق أسس و معايير مقبولة دولياً فأنها تكون أكثر مصداقية للمحلل المالي و تساهم في فهمه للقواعد التي أعدت بموجبها تلك الكشوفات و بالتالي تنعكس إيجاباً على قراراته الاستثمارية ، فالمحللون الماليون جهة مؤثرة في الاسواق المالية لأثرهم على قرارات و معتقدات المستثمرين .

رابعاً : الشركات متعددة الجنسيات

شهد الاقتصاد العالمي في العقود الأخيرة من القرن الماضي و حتى عصرنا هذا توسعاً و انفتاحاً في العديد من المجالات ومنها التجارة الدولية و الاستثمارات و حركة رؤوس الأموال عن طريق الشركات متعددة الجنسيات و التي تعرّف أنها مؤسسات ضخمة مكونة من مجموعة شركات تزاوّل أنشطتها في عدد من البلدان مهما اختلف نظامها القانوني و الاقتصادي حيث أن هذه الوحدات أو الفروع مرتبطة بالشركة الأم برباط الملكية أو غيرها ، إذ تنشأ هذه الشركات في بلد معين و تأخذ جنسيته و بموجب تشريعاته و خاضعة له و أمّا الفروع و الشركات التابعة لها فتأخذ جنسية و خاضعة لتشريعات البلدان التي تزاوّل نشاطها فيها (عبد العال و عطية ، ٢٠١١ : ٦) .

كما إن هذه الشركات تطورت لمجموعة أسباب منها إزالة القيود المحددة للاستثمار الأجنبي و انفتاح الأسواق المالية العالمية لرؤوس الأموال و الأسواق المحلية بما يسهّل اقتناء الأسهم و السندات في الشركات الأجنبية (العامري ، ٢٠١٠ : ٢٥) .

فالشركات متعددة الجنسيات تعد عنصراً هاماً من عناصر العولمة المالية و الاقتصادية من الافتراض القائل أن الأسواق للمالية سوقاً لهذه الشركات دون تمييز بين البلدان و خصوصاً الدول النامية التي تتوفر فيها موارد مهمة لكنها عاجزة في تحقيق التنمية (شونوف، ٢٠٠٧: ١١٩) .

إن ظهور الشركات متعددة الجنسيات الى الساحة الدولية و بروز بعض المشاكل بدأت المؤسسات المهنية المحلية بالبحث عن حلول ومنها فكرة التوحيد و التوافق في الممارسات المحاسبية مما ولد الحاجة للمحاسبة الدولية فضلاً عن معاييرها ، فالمعايير الدولية للمحاسبة جاءت نتاجاً لخدمة هذه الشركات و يمكن الاستفادة منها في وجوه عدة : (حميدة ، ٢٠١١ : ١٧٥)

✓ سهولة اعداد كشوفات مالية موحدة و بذلك ستكون التسويات قليلة مما يوفر الوقت و الجهد عند اعداد هذه الكشوفات .

✓ سهولة تحقيق التكامل بين التقارير الداخلية و الخارجية و تطوير مقاييس أداء موحدة .

خامساً : أسواق الأوراق المالية

إن التوسع الاقتصادي على المستوى العالمي و الرغبة في جذب الاستثمارات للداخل لتمويل المشروعات الاقتصادية ، حفّز المستثمرون الدوليون للمطالبة بضرورة تحسين و تطوير المعايير المحلية و إصدار معايير دولية جديدة مناسبة لرفع مستوى التبادل التجاري للأسواق المالية و تحسين أدائها ، كما إن اعتماد الوحدات الاقتصادية الداخلة في الأسواق المالية على المعايير الدولية في إعداد تقاريرها المالية سُدسهم في خفض تكاليف إعداد مثل هذه التقارير كونها تُنظّم تقريراً واحداً نفسه للبلد الأم أو المُضيف ، فضلاً عن قدرتها في الدخول للسوق العالمية و بالتالي جذب الاستثمارات الاجنبية . لذلك لا يُعد السوق المالي حيويّاً مالم تطبق المؤسسات المنضوية فيه للمعايير الدولية أو معايير متوافقة معها .

سادساً : المنظمات المحلية للمحاسبة

في أغلب البلدان و خصوصاً الدول النامية لا تمتلك مؤسساتها المهنية المسؤولة عن صياغة المعايير الموارد و الامكانيات اللازمة في النظر في جميع المشاكل المحاسبية لذلك فالتوجه نحو المعايير الدولية يتيح الفرصة للمؤسسات المهنية الوطنية من الاستفادة من التجارب الدولية و استخدام ما توصلوا إليه . و قد لاقت المعايير الدولية ترحيباً في العديد من المؤسسات المهنية المحاسبية في بلدان العالم و من خلالها تم تطوير و بلورة القواعد و النظم المحاسبية لهذه البلدان وفقاً للمعايير الدولية .

سابعاً : المحاسبون في الدول النامية

لا تحظى مهنة المحاسبة في الدول النامية على اهتمام كافي من قبل الجهات الحكومية لقلّة الموارد المخصصة لها فضلاً أنها غير متطورة بشكل يجعلها قادرة على إصدار معايير وطنية خاصة بها ، و إن التطورات الاقتصادية العالمية المتسارعة لم تجعل هذه الدول مكتوفة الأيدي فَوَضَعَهَا أمام تحدي كبير في تبنّي أو تكييف المعايير الدولية للمحاسبة لتطوير المهنة في بلدانها و زيادة فرص الحصول على عقود استثمارية . لذا فالمعايير الدولية للمحاسبة تعد فرصة لِرُقّي المهنة و المحاسبون أنفسهم في تلك البلدان و جعلها أكثر قُرباً للمستجدات من حولها فضلاً عن تطوير كشوفاتها المالية و كذلك تُقدّم منافع للمُعَدِّين و المراجعين للكشوفات المالية الباحثين عن تطبيقات أو ممارسات محاسبية مناسبة .

ثامناً : السلطات الضريبية

يعود الاختلاف المحاسبي من الجانب الضريبي الى أمرين هما درجة تحديد القانون الضريبي للقياسات المحاسبية و مدى الارتباط بين القواعد المحاسبية و القواعد الضريبية (Nobes&Parker,2008:33) ، فضلاً عن ذلك أن الشركات الوطنية التي تمتلك فروعاً لها في بلدان أخرى تكون عملية احتساب الضرائب المستحقة عملية معقدة في حال اختلاف طرق الوصول للأرباح و لذلك إن توفيق المعايير (القواعد) المحلية مع المعايير الدولية من المتوقع أن تخفف من هذا التعقيد .

و عليه من خلال ما تقدّم يُمكن القول أنّ المحاسبة تؤدي نشاطاً اجتماعياً يتطور و ينمو مع البلدان، لذا نجد هناك تبايناً واضحاً في عملية صناعة المعايير المحاسبية يختلف من بلد لآخر نتيجة اختلاف بيئته كما أشرنا في المبحث السابق و الجهة القائمة علي صناعة المعايير ، إلا أنّ امتداد العولمة الى مختلف مفاصل الحياة الاقتصادية و المالية و التكنولوجية و الثقافية الأثر الواضح في ضرورة تقارب البلدان مع بعضها و التوافق بينها في حدود تبادل المنفعة على صُعدٍ عدة و منها الصعيد المحاسبي لإحداث قنوات تواصل جديدة على المستوى الاقليمي و الدولي و تحقيق مجموعة متناسقة من المعايير المحاسبية تخدم فئات متعددة من المستخدمين المحليين و الدوليين و بالتالي المساهمة بالتنمية الاقتصادية .

٣-٣-٢ قواعد المحاسبة المحلية و التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة

إن التوافق في المعايير المحاسبية لم يُعدُّ فكرة أو أسلوب جديد بل أصبح توجه عالمي بدأ مع عقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة التي كانت تصبو الى تحقيق مجموعة متناسقة من المعايير تحظى بقبول دولي نتيجة لتوسع و عولمة الأنشطة الاقتصادية التي جعلت العالم يبدو أنه سوق واحد أو قرية صغيرة و نمو التبادل التجاري الدولي و تدفق رؤوس الأموال عبر الحدود و انتشار الشركات متعددة الجنسيات ، إلاّ إنه تبلور و صار هدفاً للعديد من الهيئات المحاسبية الوطنية مع ظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام ١٩٧٣م ، و من هنا ظهرت الحاجة الى دراسة تعدد و اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول و العمل على تخفيض هذا التباين الى أدنى مستوى و تعزيز التشابه .

و التوافق المحاسبي هو محاولة مزج و تقريب الأنظمة و الممارسات المحاسبية المتنوعة مع بعضها و تقليل درجة الاختلاف بينها في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة (ابو زيد ، ٢٠٠٥ : ٢٦٨) .

و قد عُرِّف أيضاً أنه عملية تخفيض القواعد المحاسبية المتناقضة لتعزيز قابلية الكشوفات المالية للمقارنة على المستوى الدولي (Chand & Patel , 2008 : 84)

فالتوافق المحاسبي هو عملية زيادة التناسق بين الأنظمة المحاسبية الموجودة في البلدان و ذلك عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة فيها ، و من المناسب هنا التمييز بين مفهومي التوحيد و التوافق المحاسبين الذي ربّما يتم الخلط بينهما فالأول يشير الى تبني إجراءات محاسبية متّبعة في بلد معين من قبل بلدان أخرى و بذلك يعني التماثل و التكامل في الممارسات المحاسبية أمّا الثاني يعني التقريب بين وجهات النظر (شنوف ، ٢٠٠٧ : ٧٧) .

و بالتالي يمكن القول أنّ التوافق المحاسبي للمعايير أكثر واقعية و قبولاً من التوحيد المحاسبي ، إذ إنّ لكل دولة قواعدها و بيئتها الاقتصادية و السياسية و الثقافية و أهدافها و فلسفتها في إدارة و حماية مواردها و إن التوافق لا يعني إلغاء هذا الاختلاف بين الدول بل يعترف به و يعمل على تسويته أو تخفيضه . و لذا إنّ أيّ جهد لتحقيق التوافق المحاسبي بين المعايير يجب أن ينصب على حصر العوامل البيئية وتحليلها التي قد تساهم في تخفيض أوجه الخلاف الجوهرية بين معايير المحاسبة المحلية من جانب و المعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي من جانب آخر .

أولاً : دوافع التوافق المحاسبي الدولي و مسوغاته

تزامن موضوع التوافق المحاسبي مع ظهور التكتلات الاقتصادية الكبيرة ودورها في الاقتصاد الدولي فضلاً عن تأثيرها في الجوانب السياسية والاجتماعية و غيرها ، و هذا بدوره أدى إلى تطور الاسواق المالية الدولية والحاجة الى تبادل المعلومات كما أن ضَعَفَ القواعد المحاسبية المحلية وغياب أدوات القياس والإفصاح الجيدة التي تتسبب في تعثر أنشطة الوحدات الاقتصادية أدت الى بروز حاجة لمعالجة هذا التخبُّط من خلال اجراء توافق لمعايير المحاسبة الدولية والمحلية وأن من أهم دوافعه ومسوغاته ما يأتي : (بلغيث ، ٢٠٠٦ : ١١٩ - ١٢٠)

١- توسع الأنشطة الدولية للمؤسسات و الشركات

تعدّ الأنشطة التجارية الدولية من الأنشطة القديمة اذ تطورت مع ظهور وتطور الشركات متعددة الجنسية وتعدّد فروعها فقد كانت تقتصر هذه الشركات على التبادل التجاري في عمليات الاستيراد والتصدير على افتراض ثبات عوامل الانتاج (الطبيعة ، العمل ، رأس المال) على المستوى المحلي ، وبعد تغيّر فكرة ثبات عوامل الانتاج وامكانية تحريكها و نقلها مع حركة هذه الشركات و نشاطها اي لا تحدد بمكان ثابت بل تنتقل معها فضلاً عن عدم حصرها بعمليات الاستيراد والتصدير بل سعيها و حصولها على رؤوس الأموال من مختلف البلدان والاسواق المالية الأمر الذي أدى الى زيادة مستخدمي الكشوفات المالية لهذه الشركات على اختلاف ألوانهم وثقافتهم بالإضافة الى اختلاف القواعد المحاسبية بين بلدان الشركة الأم وفروعها ينجم عنه صعوبات في إعداد كشوفات مالية موحدة لهذه الشركات الدولية بموجب المعايير المحلية لتلك البلدان لوجود اختلاف في الأنظمة المحاسبية و بالتالي المعالجات للأحداث مما ولد ضرورة ملحة الى وجود مجموعة موحدة متفق عليها من المعايير المحاسبية على المستوى الدولي لهذه الشركات تنتج عنها كشوفات مالية موثوق بها ومفهومة و قابلة للمقارنة من قبل مختلف المستخدمين (تومي ، ٢٠١٣ : ١٤-١٥) .

٢- تطور الأسواق المالية الدولية

تعدّ ظاهرة انتشار وتوسّع الأسواق المالية من المظاهر التي تميّز بها الاقتصاد الدولي في المرحلة الحالية بما تحظى من دور في تمويل الوحدات الاقتصادية لرفع وزيادة استثماراتها وتمويلها للحكومات أيضاً لتغطية العجز في ميزانيتها من خلال طرح سندات في تلك الأسواق ، كما إنّ تطور الأداء المالي الناتج من تطور الهندسة المالية الدور الأكبر في تطور هذه الأسواق الدولية .

إن ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي ساهمت في ربط الأسواق المالية وساعدتها في تبادل المعلومات التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي ، مالم تكن هذه المعلومات مفهومة و قابلة للمقارنة تكن عديمة الفائدة إذ المقارنة هذه تعتمد على معايير وأسس للقياس قد تختلف من بلد لآخر و وحدة الاقتصادية و أخرى وبالتالي تؤدي الى تشويه القياس وتضليل متخذي القرار ما إذا كانت هذه المعايير المحاسبية ذات طابع متفق عليه بين البلدان (بو علام ، ٢٠١٠ : ١٣) .

٣- زيادة الطلب على المعلومات المالية الدولية

إن لنمو وتطور الأسواق المالية وانفتاحها على المستوى الدولي الدور الواضح في اتخاذ العديد من الوحدات الاقتصادية استراتيجية الانفتاح و الاتصال المالي دولياً ، كي تكون هذه الاستراتيجية كفيلة بربطها مع المستثمرين الذين يبدون تحسناً تجاه المعلومات التي تنشرها هذه الشركات بخصوص الإفصاح عن نتائج أعمالها او أرباح أسمهما .

ومن أهم العوامل التي تساعد على تطور الاتصال المالي الدولي لاستقطاب المستثمرين الأجانب للداخل المحلي طبيعة المحددات أو القيود التي تفرضها المؤسسات المحلية المشرفة والمراقبة لعمل الأسواق المالية على الشركات الاجنبية التي تختلف من دولة لأخرى في أسلوب إعداد و عرض الكشوفات المالية نتيجة اختلاف البيئة المحلية .

إن الأسواق المالية الأمريكية تُعدّ من أكبر الأسواق الدولية و أكثرها تأثيراً إذ كانت تفرض على الوحدات الاقتصادية الاجنبية للدخول في سوقها الشروط المعمول بها بالأسواق الدولية فضلاً عن قيامها بإلزام هذه الوحدات الاقتصادية بإعداد مقاربة لقوائمها المالية لتتأداً الى المبادئ المحاسبية الأمريكية US. GAAP ، ولتجذب هذه المعوقات و تخفيض تكاليف إنتاج المعلومة من خلال إعداد مجموعة واحدة من الكشوفات المالية و إرسال رسالة موحدة للسوق كان هناك حاجة وضرورة لصياغة مجموعة معايير متوافقة بين الدول .

ثانياً : مزايا التوافق المحاسبي الدولي و منفعه

تسعى العديد من الجهات المستخدمة للكشوفات المالية و الحكومية و العاملة في الأسواق المالية الى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي لما يترتب عليه العديد من المنافع أو المزايا التي يمكن أن تتمثل بالآتي : (سعاد ، ٢٠١٠ : ٤٧-٤٨)

١- يوفر التوافق المحاسبي على المستوى الدولي مجموعة من الخصائص للكشوفات المالية التي تتمثل بالمصدقية و المقبولية و القابلية للمقارنة ، و هذا بدوره يؤدي الى زيادة الثقة

بالمعلومات الواردة في هذه الكشوفات للمتعاملين بها في الأسواق المالية ، كما ويشجع تدفق الاستثمارات بين هذه الأسواق .

٢- إنَّ للتوافق المحاسبي الدولي دور في مساعدة الوحدات الاقتصادية و المؤسسات التي ترغب في الحصول على تمويل خارجي في ظل عدم كفاية الأرباح المحتجزة فضلاً عن الموارد الوطنية في تمويل المشروعات ، و عادة ما يبحث أصحاب رؤوس الأموال عن فُرص ملائمة في مجال الاستثمار أو الإقراض و بالتالي يتوجهون الى الأسواق و الوحدات الاقتصادية التي أعدت كشوفاتها وفقاً للمعايير الدولية التي تُعد لهم أكثر ملائمة .

٣- يساهم التوافق المحاسبي الدولي في تحسين و رفع مستوى مهنة المحاسبة في جميع دول العالم وبالأخص الدول النامية من خلال تحسين مستوى ونوعية معاييرها المحلية و ذلك باعتمادها على معايير أُعدت على درجة عالية من الاكتمال وذات جودة عالية ، فضلاً عن توفير الجهد والوقت والكلفة لهذه الدول في إصدار المعايير .

٤- يُحسِّن التوافق المحاسبي الدولي كفاءة الأسواق المالية من خلال تخفيض كُلف الصفقات التي يجريها المتعاملون في تلك الأسواق مستثمرون أو مقرضون و بالتالي تحقيق منافع لهم ، بفضل توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار تمكنهم من تقييم مخاطر الاستثمار و الائتمان و كيفية الموازنة بينهم (صلاح ، ٢٠٠٨ : ٧١) .

أما المزايا المتحققة في التوافق المحاسبي الدولي للشركات متعددة الجنسية تتمثل بالآتي :

١- يُوفّر التوافق المحاسبي الدولي لهذه الشركات بدلاً من إعداد مجموعتين من الكشوفات المالية إحداهما طبقاً لبلد الشركة الأم و الأخرى حسب معايير البلد التي تعمل فيه هي أو فروعها ، فهي بذلك تُعد كشوفات مالية موحدة للشركة الأم و فروعها .

٢- توفّر التوافق الدولي يَخيم الشركة الأم في إعداد دُظُم معلوماتية متكاملة لمجموعة الشركات (الأم وفروعها والتابعة لها) كوحدة واحدة ، ممّا يوفّر للإدارة المركزية معلومات مناسبة للتخطيط والمتابعة وتقييم أداء هذه الشركات و بالتالي تحسين قراراتها .

٣- توفّر التوافق المحاسبي يُسهّل من عمل دائرة الضريبة للدول التي تعمل فيها هذه الشركات فضلاً عن التي تنتمي إليها بسبب تشابه أساليب القياس والاعتراف في الإيرادات والمصروفات .

٤- يعمل التوافق المحاسبي الدولي على زيادة المعلومات القابلة للمقارنة و إعطاء صورة عامة عن عمليات هذه الشركات الدولية مما يزيل سوء الفهم و الغموض حول إمكان الاعتماد على الكشوفات المالية الاجنبية (شنوف ، ٢٠٠٧ : ٩٥) .

٥- إنَّ التوافق المحاسبي يُزيد من عدد المطَّلعين والمستخدمين للكشوفات المالية وفحصها من قِبَل البلدان الأخرى وبالتالي يسهِّل عملية التحليل المالي الذي ينعكس دوره إيجاباً على ثقة الأفراد هذه الشركات ممَّا يؤدي حتماً الى زيادة تدفُّق الاستثمار الأجنبي (شونوف ،٢٠٠٧: ٩٥).

ثالثاً : معوقات التوافق المحاسبي الدولي

إنَّ موضوع التوافق المحاسبي الدولي أمرٌ مرغوبٌ فيه ويحظى باهتمام العديد من البلدان في مختلف أرجاء العالم ، إلاَّ أنَّ هناك جملة من العقبات تحُول دون تحقيقه ممَّا يتوجب الأخذ بها من قِبَل الجهات الساعية لتحقيقه التي يمكن حصرها بالآتي :

١- العوائق التشريعية والقانونية

كثير من بلدان العالم وبالخصوص الدول النامية الذي يحكم ممارساتها المحاسبية النظم القانونية وبالتالي يتطلب التوافق المحاسبي الدولي اجراء تغيير في هذه التشريعات ، و إن إعراض بعض الحكومات في تغيير تشريعاتها يعدُّ مُعوقاً للتوافق ، هذا يدفع العديد من الشركات الدولية التي تنشط في هذه الدول إلى إعداد مجموعتين من الكشوفات المالية أحدها وفقاً للمتطلبات القانونية المحلية والأخرى بحسب المعايير الدولية (يوسفي ، ٢٠١١ ، ٣٠-٣١) .

٢- العوائق السياسية والاقتصادية

عادة ما يتم صياغة المعايير المحاسبية المحلية وفقاً للمتطلبات الوطنية وبما ينسجم مع النظام السياسي والاقتصادي السائد في ذلك البلد ، وللصعوبة بمكان قيام نظام سياسي أو اقتصادي موحد على مستوى العالم لذلك سيشكل هذا الموضوع عائقاً أمام التوافق المحاسبي الدولي (بلاقوي ، ٢٠٠٩ : ٤٦٩) .

٣- عوائق متعلقة باحتياجات مستخدمي المعلومات

هناك فئات عدة مستفيدة من المعلومات المالية منهم المستثمر الذي يسعى للحصول على المعلومة المناسبة والملائمة وفق معايير دولية مفهومة و قابلة للمقارنة تخدمه في اتخاذ قراره الاستثماري ، أما الجهات الحكومية فهي بحاجة الى كشوفات مالية وفقاً للنظم والتشريعات والمعايير المحلية ، لذا فالتباين في حاجات المستخدمين للمعلومات يعدُّ عائقاً للتوافق الدولي (يوسفي ، ٢٠١١ : ٣١) .

٤- عوائق متعلقة بالسيادة الوطنية

إنّ هذا العائق ناشئ عن تصوّر مفاده أن فرض وُ إلزام دولة ما بمعايير محاسبية خارجية يمثّل مساس بسيادتها واستقلالها ، كما تعتقد العديد من الدول أن نظمها ومعاييرها هي الأفضل لملائمتها العالية لمتطلبات البيئة المحلية ، أنّ هذه الثقافة تُحوّل دون النظر بطريقة موضوعية للمزايا التي يحققها التوافق المحاسبي على المستوى الدولي مما تعد عائقاً له (أبو زيد ، ٢٠٠٥ : ٢٧٤-٢٧٥) ، و من جانب آخر يصف (العبدالله و الججاوي ، ٢٠٠٥ : ١٤) إن تدويل المحاسبة و معاييرها ما هي إلاّ لمصلحة الدول الكبرى في تعزيز هيمنتها الاقتصادية على دول العالم .

٥- عوائق ناشئة عن تحديد اغراض الكشوفات المالية

إنّ أهم بند من بنود الاختلاف المحاسبي يعود إلى التباين في تحديد اهداف الكشوفات المالية ، ففي المملكة المتحدة يكون الهدف من الكشوفات المالية إعطاء صورة صحيحة وعادلة للمركز المالي ونتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية أما في الولايات المتحدة الأمريكية فان الهدف منها هو العرض العادل للوضع المالي من خلال تطبيق المباديء المحاسبية المتعارف عليها US GAAP و نجد أيضاً بلدان يمثل هدف كشوفاتها المالية توفير معلومات يتطلبها قانون الشركات ، بينما لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC فتركز على خدمة احتياجات المستثمرين والمقرضين والعاملين ، وبالتالي إن لم يتم التوصل إلى أهداف مشتركة للكشوفات المالية فاتّه من الصعب الحصول على التوافق المحاسبي (شنوف ، ٢٠٠٧ : ٩٩) .

٦- معوقات تتمثل بالإلزام الدولي

إنّ ما يؤخذ على التوافق الدولي المحاسبي عدم وجود قوة قانونية دولية تدعم تطبيق موضوع التوافق المحاسبي ، ومن المعروف أنّ مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المؤتّر الأكبر والأقوى الذي من أهدافه الأساسية تحقيق التوافق على المستوى الدولي يفتقد لهذه السلطة والإلزام القانوني أيضاً (سعاد ، ٢٠١٠ : ٥٠) .

٧- عوائق النظام الضريبي

تختلف بلدان العالم في نظم التحصيل الضريبي التي تتمثل أحد المصادر الأكثر أهمية في الطلب على خدمات المحاسبة وبالتالي سيؤدي هذا الاختلاف الى تباين في معايير هذه البلدان ، كما ان العديد من الدول ليس لديها الرغبة في توافق النظم الضريبية (بلقاوي ، ٢٠٠٩ : ٤٦٩) .

٨- عوائق متعلقة بالمؤسسات المحاسبية المهنية المحلية

من غير المتوقع الحصول على منافع من عملية التوافق المحاسبي و الحصول على ممارسات محاسبية متوافقة على المستوى الدولي ما لم يتوفر في تلك البلدان الراغبة بالتوافق مؤسسات مهنية فاعلة في مجال المحاسبة سواء كانت من القطاع العام الحكومي أم الخاص الذي يقع على عاتقها وضع برامج التوافق و متابعة تنفيذه و الالتزام به ، إذ كلاً ما توفرت مؤسسة محاسبية تتمتع بهذه الفاعلية كلاً ما تلاشى أو قلّ تأثير هذا العائق و العكس صحيح (حميدة ، ٢٠١١ : ١٩٩) .

٩- عوائق متعلقة بالمستوى التعليمي

نجد أنه ليس من الصعب تطبيق و فهم المعايير المحاسبية الدولية في الدول المتقدمة بسبب ارتفاع المستوى التعليمي للمُطبّقين فيها و مواكبتهم لمستجدات العلوم ، في حين تواجه الدول النامية صعوبة في تطبيق هذه المعايير بسبب انخفاض المستوى التعليمي ، أضف الى ذلك مشاكل اللغة التي تُكتب بها المعايير الدولية و عادة ما تكون الانجليزية و ترجمتها الى اللغات الأخرى و الجهود المبذولة في ذلك (الجعارات ، ٢٠٠٨ : ٢٨) .

١٠- العوائق المتعلقة بالأعباء الإضافية على الوحدات الاقتصادية

يُفترض بالوحدات الاقتصادية الاستجابة و القبول للضغوط المحلية من الجوانب الاجتماعية و السياسية و الاقتصادية و غيرها ، لذا تجد هذه الوحدات الاقتصادية صعوبة الالتزام بمعايير و متطلبات دولية اضافية تكون أكثر تعقيداً و تستلزم أعباءً لتحقيقها ، من هنا يظهر التباين بين المتطلبات المحلية و الدولية و صعوبة تحديد الأولويات من المعلومات الهائلة ذات العلاقة بالاحتياجات الدولية (الجعارات ، ٢٠٠٨ : ٣٠) .

١١- عوائق متعلقة بالجانب الديني

إنّ العامل الديني و اختلاف الأديان من العوامل المؤثرة أمام التوافق ، فتحریم الربا مثلاً يُعدّ عنصراً يزيد من تعقيد عملية التوافق المحاسبي على المستوى الدولي القائم في أغلبه على أسس و مفاهيم غربية لادينية تعمل على احتساب الربا ، و لهذا فالعامل الديني و أثره على الممارسات و السياسات المحاسبية سيزيد من دراسة و تحليل الاختلافات المحاسبية بين البلدان (حميدة ، ٢٠١١ : ٢٠٥) .

٢-٣-٤ المنظمات الدولية و الإقليمية و جهودها في التوافق المحاسبي الدولي

تشهد المرحلة الحالية نشاط المحاسبة الدولية التي تقودنا الى الممارسات المحاسبية ذات الطابع الدولي ، من خلال إعداد معايير محاسبية تحظى بقبول عام و واسع التطبيق . لهذا تسعى العديد من المنظمات و الهيئات الدولية و الإقليمية لتحقيق التوافق المحاسبي بين الدول نتيجةً لتحرير التجارة الخارجية وشمولية الاقتصاد و ظهور التكتلات الاقتصادية العملاقة ، و من أهم هذه المنظمات ما يأتي :

أولاً : الأمم المتحدة (UN) United Nation

يعود اهتمام منظمة الأمم المتحدة بتدويل المحاسبة الى الربع الثالث من القرن الماضي ، ففي عام ١٩٧٦م تم من قبل المجلس الاقتصادي و الاجتماعي التابع للأمم المتحدة بتأليف مجموعة الخبراء Group Expert في معايير المحاسبة و الإبلاغ الدولي لدراسة تأثير الشركات متعددة الجنسية التي ترغب في إعداد نظام محاسبي مقارنة على المستوى الدولي ، وكان هدف مجموعة الخبراء هذه لتحقيق الأغراض الآتية :

١- مراجعة الممارسات و التطبيقات القائمة للشركات متعددة الجنسية و متطلبات الإبلاغ في مختلف الدول .

٢- تحديد الثغرات و النقص في معلومات الإبلاغ للشركات المساهمة و معرفة مدى ملائمة المعلومات المتوفرة ودراسة جدوى المقترحات المقدمة بخصوص تحسين مستوى الإبلاغ .

٣- اقتراح توصية بصورة قائمة تبين الحد الأدنى من البنود و تعاريفها التي يجب أن تثبت أو تدرج في الكشوفات المالية المعدة من قِبَل الشركات الدولية و الشركات التابعة لها .

وقد أصدرت مجموعة الخبراء تقريراً مكوناً من ٣٤ صفحة عن البنود الواجب الإفصاح عنها من قبل الشركة ككل (بيانات موحدة) و الشركات الأعضاء بشكل منفرد ، وبعد نشر هذا التقرير شكّلت مجموعة العمل الحكومية من الخبراء في معايير المحاسبة و الإبلاغ الدولي ، و من أهم مهامها دراسة و مناقشة معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي فضلاً عن تحقيق توافق دولي لمعايير المحاسبة ، كما تناولت مجموعة العمل الحكومية موضوعات أخرى منها مناقشة موضوع إلزام الأمم المتحدة في إصدار معايير للمحاسبة أم لا ؟ ، إلا أنها واجهت ردود فعل مختلفة من أغلب

المنظمات المهنية التي أيدت هذه المهمة إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC و منظمات المحاسبة المحلية (بلقاوي ، ٢٠٠٩ : ٤٧٩-٤٨٠) .

ثانياً : لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين عام ١٩٧٧م و يتكون من ١٥٩ عضواً و مشاركاً في ١٢٤ دولة يمثلون ٢.٥ مليون محاسب في مجال الصناعة و التجارة و القطاع العام ، مهمته خدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز مهنة المحاسبة دولياً و المساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق إعداد معايير مهنية ذات جودة عالية و تعزيز التقارب الدولي لهذه المعايير (اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، ٢٠١٠ : ٨) .

إنّ الهدف الاساس للاتحاد الدولي للمحاسبين هو دعم التنسيق العالمي للمنظمات المحاسبية المهنية و دعم التوافق المحاسبي بالرغم من مسؤوليته عن إصدار المعايير و التعليمات المتعلقة بالمراجعة الدولية فضلاً عن اهتمامه بموضوعات أخرى تتعلق بالتعليم المحاسبي و أخلاقيات المهنة و المحاسبة الإدارية ، و أنّ العمل الأساس للاتحاد الدولي للمحاسبين يتم عن طريق لجان متعددة تابعة له .

لجنة ممارسات المراجعة الدولية : مسؤولة عن إصدار معايير المراجعة (التدقيق) و تشجيع التوافق في المراجعة بين بلدان العالم .

لجنة التعليم : مسؤولة عن اصدار المعايير ذات العلاقة بالتعليم المحاسبي وتدريب المحاسبين قبل التأهيل وبعده .

لجنة الأخلاقيات : مسؤولة عن اصدار المعايير ذات العلاقة بأخلاقيات المهنة التي ينبغي تنميتها من خلال المؤسسات المحاسبية .

لجنة المحاسبة الإدارية والمالية : مهمتها زيادة مستوى كفاءة وتفاعل المحاسب الإداري في المجتمع ، كما تتناول هذه اللجنة موضوعات باتجاه الإدارة المالية .

لذا يُعد الاتحاد الدولي للمحاسبين منظمة رائدة يتم من خلاله مناقشة مختلف الموضوعات في المحاسبة والمراجعة بشكل يساهم في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي والمهني (حميدة ، ٢٠١١ : ٢١٤-٢١٨)

ثالثاً : منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OECD

تأسست منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية عام ١٩٦٠م من خلال تنسيق بين ٢٤ دولة يمثلون نسبياً مجموعة من البلدان المتقدمة أو الصناعية في أمريكا الشمالية وأوروبا وآسيا وأستراليا ، تعمل هذه المنظمة كمنتدى يلتقي فيه أعضاء هذه الدول ويتناولون المشاكل التي تواجه كل منهم والمحاولة في وضع السياسات من أجل التوافق في المجالات الدولية (أبو زيد ، ٢٠٠٥ : ٢٧٨-٢٧٩) .

في عام ١٩٧٥م قامت المنظمة بتشكيل لجنة الاستثمار والشركات متعددة الجنسية وتضم مجموعة من الاختصاصيين في الدول الصناعية المهتمة بالتوافق الدولي ، وفي العام ١٩٧٦م أصدرت هذه اللجنة بياناً حول الاستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسية و الإفصاحات من المعلومات المالية الخاصة بهذه الشركات التي ينبغي أن تُنشر بشكل دوري ومنتظم على الأقل سنوياً ، ومن بنود هذه الإفصاحات ما يأتي: (بلقاوي ، ٢٠٠٩ : ٤٨١-٤٨٢)

- ١- هيكل الشركة : يوضح اسم وموقع الشركة الأم والشركات المرتبطة بها ونسب حصص الملكية سواء كانت ملكية مباشرة أم غير مباشرة .
- ٢- نتائج المبيعات على أساس المناطق الجغرافية والمبيعات على أساس خطوط الانتاج للشركة كلها .
- ٣- الاستثمارات الرأسمالية الكبيرة الجديدة على أساس المناطق الجغرافية .
- ٤- السياسات المتبعة بشأن التسعير بين شركات المجموعة .
- ٥- السياسات المحاسبية بما فيها المتعلقة بالتوحيد المطبقة على المعلومات المنشورة .
- ٦- معدّل عدد العاملين في كل منطقة جغرافية .
- ٧- كشف بموارد واستخدامات أموال الشركة .
- ٨- مصاريف البحث والتطوير للشركة كلها .

في عام ١٩٨٠م تمّ إجراء دراسة شاملة للممارسات المحاسبية للدول الأعضاء في المنظمة لمعرفة مدى الاختلاف في هذه الممارسات والتوافق بينها ، كما يمكن القول إن الهدف على المدى الطويل لهذه المنظمة هو تحسين التوافق المحاسبي الدولي عن طريق العمل على تطوير إطار نظري يحظى بقبول عالمي ، كما أنّها من الداعمين لجهود لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC (حميدة ، ٢٠١١ : ٢٢٥-٢٢٦) .

رابعاً : المجموعة الاقتصادية الأوروبية EEC

تُعد المجموعة الاقتصادية الأوروبية التي تُعرف بمجموعة السوق الأوروبية من المؤسسات الإقليمية التي تأسست عام ١٩٥٧م ، تضم في عضويتها ١٢ بلداً في ضوء معاهدة روما . تهدف هذه المجموعة الى التنمية و التكامل الاقتصادي و ذلك بخلق بيئة تجارية موحّدة للدول الأعضاء من خلال تحرير حركة السلع و الأفراد و رأس المال و توحيد الجمارك و تنسيق الأنظمة القانونية و الاقتصادية المحلية بين حكومات هذه البلدان ، إذ تُعدّ هذه المجموعة من أول المؤسسات الدولية ذات التأثير في مجال الكشوفات المالية و الإفصاح حيث امتد أثرها على الشركات متعددة الجنسيات المُشكّلة في غير بلدان هذه المجموعة لكَثرتها تعمل بداخلها . إنّ التوافق المحاسبي في المبادئ و الممارسات يُعدّ من أهم الموضوعات التي اهتمت بها دول مجموعة السوق الأوروبية و هذه الجهود المبذولة للتوافق تؤيدها تشريعات هذه البلدان و مُلزّمة للشركات العاملة فيها (أبو زيد ، ٢٠٠٥ : ٢٨٣) .

و قد أصدرت مجموعة السوق الأوروبية عدّة توجيهات و إنّ ما يتعلق بالمحاسبة يتمثل بالآتي (بلقاوي ، ٢٠٠٩ : ٤٨٢-٤٨٣) (شرويدر و آخرون ، ٢٠١٢ : ٣٧٥-٣٧٩)

التوجيه الرابع : تم إصداره عام ١٩٧٨م الذي يشمل مجموعة تفصيلية لإطار القواعد المحاسبية للاتحاد الأوروبي في التعامل مع الكشوفات المالية للوحدات الاقتصادية العامة و الخاصة ما عدا البنوك و شركات التأمين و يمكن تلخيص أهم أهدافه بما يأتي :

١- تنسيق التشريعات المحلية لبلدان المجموعة لحماية الأعضاء و الأطراف المستفيدة فيما يتعلق بنشر و عرض الكشوفات المالية للوحدات الاقتصادية محدودة المسؤولية فضلاً عن المبادئ المحاسبية المستخدمة .

٢- تحديد الحد الأدنى من الإفصاح عن المعلومات المالية للوحدات الاقتصادية المتنافسة .

٣- يجب أن تعطي الكشوفات المالية طابعاً حقيقياً و مُصفاً لموجودات و التزامات الوحدة الاقتصادية فضلاً عن الأرباح و الخسائر ، أي تغليب اعتبارات الصورة الحقيقية و العادلة للأحداث الاقتصادية .

٤- توفير أكبر قدر ممكن من المعلومات عن الوحدات الاقتصادية المساهمة للمساهمين و الأطراف المستفيدة .

التوجيه الخامس : تم إصدار هذا التوجيه و التعديل عليه في عام ١٩٨٤م الذي يتعلق بملكية الوحدات الاقتصادية المساهمة محدودة المسؤولية و ادارتها و التدقيق الخارجي لها ، و إنّ التعديل

على هذا التوجيه يقترح تحديد قواعد بخصوص الاجتماعات السنوية للمساهمين (حملة الأسهم) و المصادقة على الكشوفات المالية السنوية و تعيين المدققين الخارجيين و تحديد واجباتهم تجاه الوحدة الاقتصادية و اجورهم فضلاً عن السماح للعاملين بالمشاركة في اتخاذ القرارات .

التوجيه السابع : تم إصدار هذا التوجيه عام ١٩٨٣م بعد إدراج مشروعه عام ١٩٦٧م ، الذي يتناول موضوع الكشوفات المالية الموحدة كما قَدّم بعض خطوط العمل (الأدلة الاسترشادية) لزيادة التوحيد في المحاسبة و الإبلاغ للوحدات الاقتصادية المساهمة العاملة في بلدان الدول الأعضاء في السوق الأوروبية المشتركة .

التوجيه الثامن : تم إصدار هذا التوجيه عام ١٩٨٤م ، الذي يتناول تأهيل المحاسبين المُجازين قانوناً بممارسة مهنة التدقيق و تحديد الحد الأدنى لمؤهلاتهم ، إذ لم يتطرق التوجيه الى حرية ممارسة التدقيق داخل المجموعة الأوروبية .

خامساً : اتحاد المحاسبين الاوروبيين UEC

تأسس اتحاد المحاسبين الاوروبي عام ١٩٥١م نتيجة حوارات كانت تدور بهدف إنشاء معهد دولي للمحاسبة إلا أنّها لم تُكلّل بالنجاح و تمخض عنها تأسيس هذا الاتحاد من عضوية المنظمات المحاسبية لأكثر من ٢٠ بلداً . من أهم أهداف الاتحاد تسهيل تبادل وجهات النظر و السماح للمراجعين التنقل بين الدول الاعضاء ، و قد عُقد أول مؤتمر للاتحاد عام ١٩٥٣م حول التوحيد المحاسبي و التكامل الاقتصادي و في عام ١٩٦٦م أصدرَ مجلة اتحاد المحاسبين الاوروبيين UEC Journal خاصة بالدول الاعضاء التي ساعدت على تخفيض التباين في الممارسات المحاسبية بين هذه البلدان(ابو زيد، ٢٠٠٥ : ٢٨٥-٢٨٦) .

سادساً : مجلس المحاسبة الافريقي AAC

مؤسسة محاسبية أقليمية تأسست عام ١٩٧٩م تضم في عضويتها ٢٧ بلداً من خلال اتفاق حكومات هذه البلدان ، إذ يهدف هذا المجلس الى إيجاد توافق في الانظمة المحاسبية للدول الافريقية كما يشجع هذا التجمع على إجراء البحوث و الدراسات الخاصة بالمعايير المحاسبية (ابو زيد، ٢٠٠٥ : ٢٨٣-٢٨٤) .

سابعاً : الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين ASCA

مؤسسة محاسبية إقليمية تأسست عام ١٩٦٥م تضم في عضويتها المنظمات المهنية المحاسبية بالدول العربية ، و قد عُقد أول مؤتمر للجمعية العربية للمحاسبين عام ١٩٦٥م كما أصدرت أول معايير خاصة بالتدقيق عام ١٩٧٠م (ابو زيد ، ٢٠٠٥ : ٢٨٧) .

٢-٣-٥ مقومات التوافق المحاسبي الدولي

إنّ أي بيئة محلية لأي بلد من بلدان العالم و منها العراق يسعى لتحقيق التوافق مع البيئة العالمية من جانب المعايير المحاسبية ينبغي أن تتوفر لديه مجموعة من المقومات حتى بلوغ الاندماج و التقارب مع نظام أوسع و أشمل ، و من أهم هذه المقومات ما يأتي : (نور و الجاوي ، ٢٠٠٣ : ٩)

١- خلق بيئة معولمة أو الاستجابة للعولمة : أي أن تتقارب بيئة هذه البلدان مع البيئة العالمية من حيث الانضمام الى المنظمات ذات الطبيعة الدولية و في مقدمتها منظمة البورصات العالمية IOSCO و مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و منظمة التجارة العالمية و اتفاقياتها و شروطها .

٢- تكييف القوانين و النظم الوطنية و تعديلها بما يتفق مع المتطلبات الدولية و تخفيض التباين و عدم التطابق بما يُتيح امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية داخل البلد في مجالات الصناعة و التجارة و الزراعة و غيرها .

٣- أن تكون طبيعة البيئة الاقتصادية للدولة بيئة الاقتصاد الجزئي أي بيئة الوحدات الاقتصادية -الشركات- و حصر وظيفة الدولة في دور التنظيم و التنسيق و ليس دور المُسيطر و المُوجّه و المالك .

٤- التكيف النفسي و الفني لمواطني البلد : يعني التكيف النفسي تثقيف الافراد على قبول العولمة و توجهاتها ، أمّا التكيف الفني يعني تطبيع مواطني البلد على استخدام التقنيات الحديثة في مختلف مجالات العمل بطرق كفوءة .

متطلبات التوافق و التطبيق المحاسبي الدولي

يُفصد بالمتطلبات نص رسمي لما هو مطلوب أو المعطيات المطلوبة من عملية معينة و بذلك تعني متطلبات التوافق ما ينبغي القيام به من إعداد الجامعات و المعاهد التعليمية من جوانبها الأكاديمية و العلمية لتمكينها من انتاج مخرجات و كادر ممارس قادر على مسايرة المستجدات و

الممارسات المحاسبية المطبقة على المستوى الدولي ، حتى يكون هؤلاء الخريجين قادرين على العمل في البيئة الدولية و المحلية على حدٍ سواء بكفاءة و جودة عالية ، و بالتالي تحقيق الهدف المنشود في الالتحاق بالبيئة العالمية و الاستفادة من تجاربها و ايجابياتها . و يمكن أن تتمثل متطلبات التوافق بالأمر الآتية : (نور و الجاوي ، ٢٠٠٣ : ٩-١٠)

- ١- إعادة النظر في المناهج الدراسية بشكل عام لأجل أن تكون متناسقة مع المناهج الدراسية للدول المتقدمة و العالم ، و كذلك الاستعانة بمناهج جامعاتها التي تتمتع بالرصانة العلمية المشهودة لها في هذا المجال .
- ٢- إعادة النظر في مفردات المادة الدراسية الواحدة لأجل أن يكون هنالك توافق بين الجانب النظري و التطبيقي أو أن تكون الطروحات بموجب معايير المحاسبة الدولية و عدم الابقاء على ما هو الحال عليه .
- ٣- لتحقيق الفقرتين أعلاه ينبغي إعداد الأساتذة و اطلاعهم و تعريفهم بالمعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي IAS/IFRS و تطبيقاتها بشكل كامل و تفصيلي ، حتى يتم من خلالهم نقل الخبرة و التجربة للطلبة و بالتالي الى سوق العمل .
- ٤- إعادة النظر في الكتب الدراسية و تحديثها بما يتناسب مع تعديلات المعايير الدولية للمحاسبة .

أما متطلبات التطبيق فتمثل الوجه الآخر و المُكَمَّل لمتطلبات التوافق التي اهتمت بالجانب العلمي ، في حين أن متطلبات التطبيق تهتم بالجانب العملي و التطبيقي و ما ينبغي القيام به من قبل المؤسسات المهنية المحاسبية و النقابات المهتمة بالمحاسبة و مكاتب مدققي و منظمي الحسابات فضلاً عن الشركات و غيرها لغرض الاندماج بالبيئة الدولية و تطبيق معاييرها المحاسبية بكفاءة و بالشكل الصحيح . و أنّ متطلبات التطبيق تتمثل بالآتي : (نور و الجاوي، ٢٠٠٣ : ١٠)

- ١- قيام المؤسسات المهنية و النقابات المحاسبية بتنظيم دورات و برامج متخصصة في كيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية بصورة تتفق مع متطلبات البيئة المحلية و تكيف معها .
- ٢- قيام المؤسسات المحاسبية و غيرها بإيصال و نشر كل ما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية و تطبيقاتها .
- ٣- قيام مكاتب مدققي و منظمي الحسابات بإشراك موظفيهم في دورات و برامج تطويرية مرتبطة بكيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية و ما يتعلق بها .

- ٤- على الشركات و المؤسسات الاقتصادية الواجب عليها تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، ينبغي عليها أيضاً إشراك موظفيها العاملين في أقسام المحاسبة و المالية في برامج و دورات متخصصة في هذا المجال - كيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية - .
- ٥- قيام بورصة العراق للأوراق المالية بالزام الشركات التي تعرّض أوراقها المالية فيها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية و تحديد موعد نهائي لتطبيق هذه المعايير .

إلاّ إنّ الباحث لم يقتصر على متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي من جانبها التعليمي فقط بل تناولها وناقشها و ما ينبغي أن تكون عليه بما تتطلبه مستجدات المرحلة في الفصل الثالث من جوانبها المختلفة الاقتصادية ، السياسية ، القانونية ، و التعليمية ، و التكنولوجية ، و الثقافية و الاجتماعية ، و الدينية .

الفصل الثالث

تكييف متغيرات البيئة المحلية باتجاه التوافق مع
المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي و
الآلية المقترحة

المبحث الأول : عرض مقارنة بين المعايير
الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي و القواعد
المحاسبية المحلية

المبحث الثاني : الآلية المقترحة

المبحث الثالث : عرض و تحليل نتائج اختبار
الفرضيات

تمهيد

تعد المعايير المحاسبية الأداة الرئيسية لتنظيم الممارسات المحاسبية وتهدف الى بيان الأساس لقياس الأحداث الاقتصادية و عرض الكشوفات المالية ، إذ تختلف هذه المعايير و الأسس المعتمدة في صناعتها من بلد لآخر نتيجة الضغط الذي تمارسه أو تفرضه متغيرات البيئة المتعددة على ميدان المحاسبة .

و بغية الانتقال الى ممارسات محاسبية محلية أفضل قادرة على انتاج كشوفات مالية تلبية حاجة مختلف المستخدمين لابد من تحسين واقع البيئة من خلال تأشير مواضع الضعف و وضع الآلية المناسبة لتكييفها و تطوير القواعد المحاسبية المحلية بما ينسجم مع متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي ذات الجودة العالية و القبول العام .

لذا تم تقسيم الفصل الى المباحث الآتية :

المبحث الأول : عرض مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي و القواعد المحاسبية المحلية

المبحث الثاني : الآلية المقترحة

المبحث الثالث : عرض و تحليل نتائج اختبار الفرضيات

المبحث الأول

عرض مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي و القواعد المحاسبية المحلية

تُعدّ الدراسة المقارنة بوصفها أحد أهم الأساليب المستخدمة على الصُّعد الفكرية و الأكاديمية التي يتناسب تناولها في موضوعات تتّسم بالتنوّع و التعدّد ، إذ تهدف من منظور الدراسة الحالية الى إلقاء الضوء على طبيعة وجهات النظر و المعالجات المحاسبية الواردة في المعايير الدولية و القواعد المحلية للمحاسبة في ظل بيئة تختلف في جانبها الاقتصادي والسياسي و القانوني و التعليمي و الثقافي و غيرها ، و تبرز أهمية هذا النوع من الدراسات بقدرتها في التوفيق بين المختلف من خلال التّأشير على مواضع التباين و إيجاد المعالجات المناسبة لها .

و لتسهيل عملية المقارنة صنّف عدد من الكُتّاب و الباحثين المعايير و القواعد المحاسبية الى مجموعات عدّة طبقاً لوظائف المحاسبة أو للغرض منها بوصفها أداة للعرض و القياس و الإفصاح عن المعلومات ، فشملت معايير خاصة بإعداد و عرض الكشوفات المالية و أخرى تتعلق بعملية القياس المحاسبي و المجموعة الأخيرة ذات صلة بالإفصاح المحاسبي و هناك من أضاف معايير تتعلق بالكشوفات المالية الموحدة ، و يُضاف الى ما تقدّم من الباحثين من صنفها وفقاً لنوع الكشوفات المالية و قد تمّ تنظيمها على شكل معايير تتعلق بـ (قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التدفق النقدي) ، و مهما اختلف التصنيف أو التبريد فهي تمثل أموراً تنظيمية ، و سيتم لغرض البحث الحالي اعتماد التصنيف الأكثر شيوعاً متمثلاً بالآتي :- (أبو شمالة ، ٢٠١٠ : ٢١-٢٨) (علي ، ٢٠١٠ : ١٨-٢٠)

- ١- مجموعة المعايير ذات الصلة بإعداد و عرض الكشوفات المالية
- ٢- مجموعة المعايير ذات الصلة بالقياس المحاسبي
- ٣- مجموعة المعايير ذات الصلة بالإفصاح المحاسبي
- ٤- مجموعة المعايير ذات الصلة بالكشوفات المالية الموحدة

و سيقوم الباحث بإجراء دراسة مقارنة عن أبرز و أهم أوجه التطابق و الاختلاف بين المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي و القواعد المحاسبية المحلية في ضوء التصنيف أعلاه .

١ - مجموعة المعايير ذات صلة بإعداد و عرض الكشوفات المالية

ت	رقم المعيار	عنوان المعيار الدولي (١)	رقم القاعدة	عنوان القاعدة المحلية (٢)
١	IAS1	عرض الكشوفات المالية	٦	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالكشوفات المالية والسياسات المحاسبية
		١- يطبق هذا المعيار على الشركات كافة سواء تلك التي تقدم كشوفات مالية موحدة أم منفصلة . ٢- على الوحدة الاقتصادية القيام بعرض كشوفاتها المالية بصورة صريحة و غير متحفظة . ٣- على الوحدة الاقتصادية تقديم سياسات محاسبية توفر معلومة مفهومة و موثوق بها و قابلة للمقارنة . ٤- يتم إعداد كشوفات الوحدة الاقتصادية على أنها مستمرة ، و في حال الرغبة في التصفية و التوقف عن أنشطتها عليها أن تفصح عن ذلك فضلاً عن الأساس الذي اعتمده في إعداد كشوفاتها . ٥- يؤكد المعيار على ضرورة أن تقدم الشركة مُعدّة الكشوفات اسمها أو أي وسيلة تعريفية و أي تغييرات حصلت في الفترة السابقة و هل كشوفاتها تخص شركة منفردة أو لمجموعة شركات (الشركة الأم و شركاتها التابعة) و بيان عملة عرض الكشوفات . ٦- الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي اعتمدها الوحدة الاقتصادية في إعداد كشوفاتها.	١- تطبق القاعدة على شركات القطاع العام و الخاص و الشركات المساهمة (مختلطة و خاصة) و فروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق . ٢- على الوحدة الاقتصادية مراعاة جانب الحيطة و الحذر عند عرض كشوفاتها المالية . ٣- على الوحدة الاقتصادية تقديم معلومات و مؤشرات عن أدائها و أوضاعها المالية لرسم صورة واضحة و حقيقية عن الوحدة الاقتصادية . ٤- تتفق القاعدة المحلية مع المعيار الدولي بخصوص هذه الفقرة (استمرارية الوحدة الاقتصادية بمزاولة أنشطتها) . ٥- ضرورة أن يحتوي تقرير الإدارة على اسم الشركة و طبيعة أنشطتها و تاريخ تأسيسها و مقدار رأس المال الاسمي و المدفوع و بيان الشركة فيما إذا كانت عضواً في شركات أخرى بنسبة لاتقل عن ١٠% فيجب بيان أسماء تلك الشركات . ٦- تتفق القاعدة المحلية مع المعيار الدولي بضرورة الإفصاح عن السياسات المتبعة .	
٢	IAS8	السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقدير المحاسبي والأخطاء	٦	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالكشوفات المالية والسياسات المحاسبية
		١- قَيّد المعيار عملية التغيير في السياسات المحاسبية	١- تُلزم القاعدة المحاسبية الوحدات الاقتصادية	

(١) (المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية ، ٢٠١٢)
(٢) (القواعد المحاسبية المحلية ، ٢٠٠٣)

<p>بتطبيق نفس السياسات المحاسبية من فترة لأخرى ، و إن حدث تغيير في هذه السياسات لأبد من تحديد قيمه وكميته .</p> <p>٢- لم تحدّد أو تُلزم القاعدة المحلية الوحدات الاقتصادية بهذا الشرط .</p>	<p>في موضعين، الأول: إذا كان التغيير ضرورياً بحسب المعايير الدولية أما الثاني : أن ينتج عنه كشوفات مالية أكثر ملاءمة و موثوقية حول الأحداث على الوضع المالي للوحدة الاقتصادية و تدفقاتها النقدية ، دون أن يحدد المعيار مقدار و كمية التغيير .</p> <p>٢- ألزم المعيار تطبيق و اختيار نفس السياسات المحاسبية على الأحداث و المعلومات المتماثلة .</p>
---	--

تبيّن ممّا سبق أنّ القاعدة المحلية المحاسبية السادسة هي مقابلة للمعيارين الدوليين IAS1 و IAS8 ، و من خلال
المقارنة نلاحظ أيضاً أنّ نطاق المعيار أوسع من القاعدة في شموله مختلف الوحدات الاقتصادية ، كما تؤكد القاعدة
على جلب التحفظ في عملية القياس خلافاً للمعيار الذي يهتم بالتمثيل الحقيقي للأحداث ، أما السياسات المحاسبية
فيُشدد المعيار على تطبيق السياسات نفسها الا في حال ينتج عن التغيير معلومات أكثر ملائمة و موثوقية في عملية
اتخاذ القرارات ، و في مقابل ذلك لم تحدد القاعدة ضوابط و اهداف التغيير في السياسات بشكل صريح .

٣	IAS32	الأدوات المالية: العرض	---	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
٤	IFRS1	تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	---	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
٥	IFRS4	عقود التأمين	---	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
٦	IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة	---	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
٧	IFRS11	الترتيبات المشتركة	---	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار

٢- مجموعة المعايير ذات صلة بالقياس المحاسبي

ت	رقم المعيار	عنوان المعيار الدولي	رقم القاعدة	عنوان القاعدة المحلية
٨	IAS2	المخزون	٥	المخزون
		١- يُعرّف المعيار المخزون بالأصول التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية أو في طور التصنيع المحتفظ بها لأغراض البيع أو المواد المستخدمة في العمليات الانتاجية للمنشأة.		١- تُعرّف القاعدة المخزون بالأصول التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية لأغراض المتاجرة أو المستخدمة في نشاطها الاعتيادي أو في طور التصنيع و المبالغ المدفوعة مقدماً للحصول على هذه الأصول .

<p>٢- تتفق القاعدة المحلية مع المعيار الدولي في وصف تكلفة المخزون لتشمل كل من (تكاليف الشراء ، تكاليف التحويل ، تكاليف أخرى) .</p> <p>٣- تسمح القاعدة المحلية بإضافة فروقات الأسعار ضمن تكلفة الشراء الناتجة عن حيازة مخزون بعملة أجنبية .</p> <p>٤- تُجيز القاعدة بشكل عام استخدام طريقة المعدل الموزون في تسعير الصادر المخزني ، و في مواضع محدّدة تجيز استخدام طريقة FIFO للأدوية و المواد الغذائية و طريقة التحديد الافرادي للمنشآت ذات الطبيعة الانتاجية غير النمطية .</p>	<p>٢- بموجب المعيار تشمل تكلفة المخزون كل من (تكاليف الشراء ، تكاليف التحويل ، تكاليف أخرى) .</p> <p>٣- لا يسمح المعيار الدولي بإضافة فروقات أسعار الصرف في حال انخفاض أو زيادة قيمة العملة ضمن تكلفة الشراء الناتجة عن حيازة مخزون بعملة أجنبية.</p> <p>٤- بشكل عام يُجيز المعيار استخدام طريقة FIFO و طريقة المعدل الموزون في تسعير الصادر المخزني ، على أن يتم استخدام نفس طريقة التسعير للمخزون ذات الطبيعة و الاستخدام المماثل ، و بعكسه يجوز استخدام أكثر من طريقة .</p>		
<p>تبيّن ممّا سبق أنّ هناك فاقاً كبيراً بين المعيار و القاعدة في المخزون حول مفهومه إذ يشمل الأصول المشتريات لأغراض البيع و المصنعة داخلياً ، إلاّ أنّهما يختلفان بشأن تضمين الفروقات الناتجة عن تقلبات سعر الصرف للعمليات الناتجة بالعملة الأجنبية فالمعيار في إصداراته الأخيرة ألغى المعالجة الخاصة برسمة الفروقات ، و كذلك نجد تعدد البدائل في القاعدة المحلية في تقييم الصادر المخزني خلافاً للمعيار الذي حدّدها بطريقتين الأكثر استخداماً فضلاً عن إلزام الوحدة الاقتصادية بتطبيق الطريقة نفسها للمخزون ذي الاستخدام المماثل حتى و إن اختلف نوعه أو تشابه فهو بذلك يؤكد على جوهر الأحداث دون ظاهرها .</p>			
<p>٩</p>	<p>IAS11</p>	<p>عقود الإنشاء</p>	<p>١- بصدّف المعيار عقود الإنشاء على صنفين ، الأول : العقد ذو السعر المحدّد ، و الثاني : عقد الكلفة زائداً نسبة .</p> <p>٢- يُلزم المعيار الوحدة الاقتصادية في حال توقعها بتكاليف العقد عندما تزيد على إيراداته أن تعترف بالخسائر كمصروف .</p> <p>٣- إنّ التكاليف غير القابلة للاسترداد المُنفقة على العقد تُعدّ مصروفاً في حال العقود غير الممكن تنفيذها كلياً أو يكون العميل غير قادر على مواجهة التزاماته أو إتمام العقد أو عقود ذات صلة بممتلكات عُرضة</p>
<p>١</p> <p>١- تتفق القاعدة المحلية مع المعيار الدولي في تصنيف أنواع العقود .</p> <p>٢- لم تتناول القاعدة موضوع الاعتراف بالخسائر المتوقعة .</p> <p>٣- إنّ التكاليف غير القابلة للاسترداد المُنفقة على العقد تُعدّ مصروفاً في حال لم يتم التعاقد أصلاً أو سيتم التعاقد في السنة اللاحقة .</p>	<p>١</p> <p>قياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاء</p>		

<p>٤- لم تحدّد القاعدة المحلية الطرق في تقدير نسب الإنجاز لعقود الإنشاء ، بل تشير الى أن الإيرادات يتم قياسها من واقع الذرعات المعترف بها رب العمل .</p> <p>٥- يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن الآثار المترتبة في حال تغيير السياسات المحاسبية المتبعة في محاسبة العقود .</p>	<p>للمصادر .</p> <p>٤- يُحدّد المعيار طرق عدّة لقياس نسبة إنجاز عقد الإنشاء ، تتمثل بنسبة تكاليف العمل المنجز الى الكلي و المسح الموضوعي للعمل و الانجاز الفعلي للعمل الجزئي المنجز ضمن العقد .</p> <p>٥- لم يتناول المعيار للموضوع .</p>			
<p>من الملاحظ أنّ القاعدة حدّدت التكاليف غير القابلة للاسترداد كمصروف في مجال التعاقد فقط أي عندما لا يتم التعاقد مع الطرف الآخر أو تأجيله للعام القادم أما المعيار فتوسع في نطاق هذه التكاليف الى أربعة مواضع التي من الضروري الإشارة لها كمصروف ، و من جانب آخر نجد المعيار أكثر توسعاً في تحديد طرق قياس نسب إنجاز العمل ، و إنّ ما يُحسب للقاعدة هو المرونة في امكانية التغيير في السياسات المحاسبية و بيان أسبابها و آثارها .</p>				
<p>المحاسبة عن ضريبة الدخل</p>	<p>١٣</p>	<p>ضرائب الدخل</p>	<p>IAS12</p>	<p>١٠</p>
<p>١- تتفق القاعدة المحلية مع المعيار في تعريف الربح المحاسبي ، و في المقابل تعرّف الدخل الضريبي بأدّه صافي الربح أو الخسارة بموجب قواعد و قوانين السلطات المالية التي تُحدّد وفقه ضريبة الدخل المستحقة .</p> <p>٢- تتناول القاعدة المحلية الضرائب الجارية فقط .</p> <p>٣- لم تتطرق القاعدة لموضوع الضريبة المؤجلة .</p> <p>٤- لم تتطرق القاعدة الى موضوع الاعتراف بالضريبة الجارية ، إذ يتم معالجتها بموجب القوانين</p>	<p>١- يعرّف المعيار الربح المحاسبي أنه صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة قبل طرح مصاريف الضريبة ، أمّا الدخل الضريبي يمثل إجمالي المبلغ المشمول بخصومات الضريبة الجارية و المؤجلة لتحديد صافي الربح أو الخسارة .</p> <p>٢- يتناول المعيار نوعان من الضرائب ، الأول : الضريبة الجارية تخص الفترة الحالية ، و الثاني : الضريبة المؤجلة تخص الفترات المستقبلية .</p> <p>٣- يتناول المعيار الأصول (الالتزامات) الضريبية المؤجلة التي تشير الى مبلغ ضريبة الدخل القابلة للاسترداد (المستحقة) في الفترات المستقبلية التي تخص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة (١) .</p> <p>٤- على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بالضريبة الجارية المستحقة عن الفترة الحالية و السابقة كالتزام</p>			

(١) الفروق المؤقتة : تمثل الفرق الناتج بين مبلغ الأصل أو الالتزام المُرحّل في قائمة المركز المالي و قاعدته الضريبية .

		، أما إذا كان المبلغ يزيد عن المستحق فيتم الاعتراف به كأصل .	الضريبة المحلية بوصفها مصروف يُحْمَل في كشف الدخل .
تبيّن ممّا سبق أنّ هناك تباين واضح بين القاعدة و المعيار في عدم تناول موضوعات عدّة تتمثل بالضريبة المؤجلة و ما ينتج عنها من أصول و التزامات ضريبية مؤجلة ، فضلاً عن توسع المعيار في بيان و معالجة كل موضوع .			
١١	IAS16	الممتلكات و المصانع و المعدات	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
١٢	IAS17	عقود الإيجار	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
١٣	IAS18	الإيرادات	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
١٤	IAS19	منافع الموظفين	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
١٥	IAS20	المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
١٦	IAS21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	المحاسبة لآثار التغير بأسعار العملة الأجنبية
		١- على الوحدة الاقتصادية معدّة الكشوفات المالية و التي تحتوي على شركات أخرى سواء الشركة الأم أم شركة تابعة أم زميلة أم فرع أن تحدّد عملتها الوظيفية (١) و قياس أحداثها بتلك العملة .	١- على الوحدة الاقتصادية ترجمة الأحداث التي تجري بالعملة الأجنبية الى العملة المحلية (الدينار العراقي) بالسعر الآني للحدث .
		٢- يسمح المعيار للوحدة الاقتصادية بعرض كشوفات (المركز المالي ، الدخل) بأي عملة بما يتفق مع المعيار IFRS10 الكشوفات المالية الموحدة ، و المعيار IAS27 الكشوفات المالية المنفصلة .	٢- لا تسمح القاعدة المحلية بعرض الكشوفات المالية بغير العملة المحلية (الدينار العراقي) .
		٣- على الوحدة الاقتصادية عرض كشوفاتها المالية (المركز المالي ، كشف الدخل) بالنسبة للعملية الأجنبية بسعر الاقفال للبنود النقدية ، أمّا البنود غير النقدية المقاسة بالكلفة التاريخية فتكون بسعر الصرف الفوري للعملية ، و أمّا المحتفظ بها بالقيمة العادلة فيكون بسعر الصرف عند قياس تلك العملية .	٣- على الوحدة الاقتصادية ترجمة الأصول و الالتزامات النقدية و غير النقدية لنشاط أجنبي بسعر الاقفال ، أمّا بنود الدخل فتحوّل بسعر الصرف الآني لحدوث العملية .
		٤- على الوحدة الاقتصادية الاعتراف مبدئياً بالعملية	٤- على الوحدة الاقتصادية تسجيل العملية الأجنبية

١- العملة الوظيفية : تمثل العملة السائدة في البيئة التي تعمل بها الوحدة الاقتصادية ، و يمكن تحديدها من خلال تأثيرها على أسعار السلع و الخدمات أو بموجبها تُحدّد تكاليف العمالة أو إصدار أدوات الدين و حقوق الملكية .

<p>بالسعر الفوري لتاريخ حدوث العملية . ٥- لم تتطرق القاعدة المحلية للموضوع .</p>	<p>الأجنبية بسعر الصرف الفوري لعملة العرض . ٥- في حال كانت عملة الوحدة الاقتصادية عملة ذات اقتصاد عالي التضخم ، فعليها تحويل كافة مبالغ الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية و الإيرادات و المصروفات الى عملة عرض أخرى بسعر إقفال أحدث قائمة مركز مالي .</p>			
<p>من الجدير بالإشارة أنّ المعيار أكثر موضوعية و مرونة في عملية قياس الأحداث و ذلك من خلال اعتماده العملة الوظيفية كونها تُعبّر عن حقيقة وحدة القياس و بالتالي انتاج كشوفات مالية يمكن الوثوق بها بشكل أوسع ، و إنّ ما يُحسب للمعيار في سماحه للمنشأة بعرض كشوفاتها بعملة أو عملات و بذلك يمكن للمنشأة الأم أن تُعدّ كشوفات مالية موحدة بعملة ما فضلاً عن القدرة على اعداد كشوفات مالية منفصلة لكل من الشركة الأم نفسها و التابعة و الزميلة و الفروع ، و من جانب آخر ما يُحسب للقاعدة المحلية هو ما أبدته من مرونة في ترجمة بنود الأصول و الالتزامات فضلاً عن بنود كشف الدخل .</p>				
<p>رسملة كلف الاقتراض</p>	<p>٣</p>	<p>تكاليف الاقتراض</p>	<p>IAS23</p>	<p>١٧</p>
<p>١- تتفق القاعدة المحلية مع المعيار الدولي في مفهوم تكاليف الاقتراض . ٢- تبدأ عملية رسملة كلف الاقتراض في حال : • استحقاق كلف الاقتراض الخاصة باستملاك الأصل أو انشائه أو تأهيله . • بدء المراحل الأولية لإعداد الأصل لأغراض الاستخدام أو البيع . ٣- لم تتناول القاعدة المحلية موضوع قيمة الأصل المرّحل و المبلغ القابل للاسترداد .</p>	<p>١- تمثل تكاليف الاقتراض التي تعزى للأصل المؤهل من خلال استملاكه أو انشائه أو تأهيله ، و التي يمكن تجنبها لو لم يتم الانفاق عليه . ٢- تبدأ عملية رسملة كلف الاقتراض في التاريخ الذي تحقّق الوحدة الاقتصادية فيه لأول مرة مجمل الشروط الآتية : • النفقات المتكبدة على الأصل • تكاليف الاقتراض المتكبدة • الأنشطة الضرورية لاستخدام الأصل أو بيعه . ٣- عند زيادة قيمة الأصل المرّحلة (i) عن المبلغ القابل للاسترداد (ii) ، على الوحدة الاقتصادية تنزيل أو شطب القيمة المرّحلة .</p>			

(i) القيمة المرّحلة : تمثل قيمة الأصل المعترف به في قائمة المركز المالي بعد تخفيض أي استهلاك (اطفاء) و خسائر انخفاض متراكم في قيمة الأصل .

(ii) المبلغ القابل للاسترداد : يمثل القيمة العادلة للأصل بعد خصم تكاليف التصرف أو قيمة استخدامه أيهما أكبر ، و قيمة الاستخدام تعني القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الناتجة من الاستخدام المستمر لأصل ما ، و من التخلص منه نهاية عمره .

<p>٤- على الوحدة الاقتصادية تعليق رسملة تكاليف الاقتراض أثناء فترة التوقف الطويلة لإعداد الأصل لأسباب طارئة.</p> <p>٥- على الوحدة الاقتصادية إيقاف رسملة تكاليف الاقتراض عند جاهزية الأصل للاستخدام أو البيع .</p>	<p>٤- على الوحدة الاقتصادية تعليق رسملة تكاليف الاقتراض أثناء فترة التوقفات عن التطوير النشط للأصل المؤهل .</p> <p>٥- على الوحدة الاقتصادية إيقاف رسملة تكاليف الاقتراض عند استكمال كافة الأنشطة الضرورية بشكل جوهري لإعداد الأصل أو استخدامه .</p>			
<p>من الواضح أنّ هناك توافقاً بمستوى عالٍ بين المعيار و القاعدة في معظم بنود المقارنة ، كما ويشير المعيار الى ضرورة إيقاف رسملة كلف الاقتراض عند إتمام الأنشطة الضرورية و جاهزية الأصل للاستخدام أو البيع ، و هذا ما يمثل التوجه و الإطار العام للمعايير في التأكيد على جوهر الأحداث و تغليبها على الشكل القانوني .</p>				
<p>لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار</p>	<p>---</p>	<p>المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد</p>	<p>IAS26</p>	<p>١٨</p>
<p>لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار</p>	<p>---</p>	<p>انخفاض قيمة الأصول</p>	<p>IAS36</p>	<p>١٩</p>
<p>لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار</p>	<p>---</p>	<p>المخصصات ، الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة</p>	<p>IAS37</p>	<p>٢٠</p>
<p>الأصول غير الملموسة</p>	<p>٢</p>	<p>الأصول غير الملموسة</p>	<p>IAS38</p>	<p>٢١</p>
<p>١- تتفق القاعدة المحلية مع المعيار الدولي في مفهوم الأصل غير الملموس أنه أصل غير نقدي قابل للتحديد و ليس له جوهر مادي .</p> <p>٢- يجب قياس الأصل غير الملموس مبدئياً بالكلفة .</p> <p>٣- بموجب القاعدة المحلية تحدد نموذج التكلفة كأسلوب قياس للأصول غير الملموسة بعد الاعتراف الأولي .</p> <p>٤- يجب على الوحدة الاقتصادية عرض الأصول</p>	<p>١- عرض المعيار الدولي مفهوماً للأصل غير الملموس أنه أصل غير نقدي ليس له جوهر مادي قابلاً للتحديد من خلال امكانية فصله عن الوحدة الاقتصادية و بيعه أو تأجيره بشكل منفرد أو مع أصل ذي علاقة فضلاً عن نشوئه عن تعاقد أو حقوق قانونية .</p> <p>٢- يجب قياس الأصل غير الملموس مبدئياً بالكلفة .</p> <p>٣- على الوحدة الاقتصادية استخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم (بقيمتها العادلة مطروحاً منها أي اطفاء أو انخفاض في قيمة الأصل) في عملية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة بعد الاعتراف الأولي .</p> <p>٤- يجب على الوحدة الاقتصادية عرض الأصول</p>			

<p>غير الملموسة و التمييز بين أنواعها و تفصح عن طريقة الاطفاء فيما إذا كان العمر النافع محدداً أو غير محدّد .</p>	<p>غير الملموسة في قائمة المركز المالي بعد الأصول الثابتة و الافصاح عن العمر المحدد لكل أصل و طريقة الاطفاء .</p>			
<p>من لملاحظ أنّ المعيار (و مجمل المعايير الدولية) أكثر تفصيلاً من القاعدة في تحديد الأصل غير الملموس و امكانية بيعه أو تأجيريه بشكل منفصل أو مع اصل آخر ، كما و نجد أنّ القاعدة المحلية تحدد نموذج التكلفة (الذي يُعدّ من أهم الأسس الفكرية المحاسبية السائدة في البيئة المحلية) كأسلوب قياس ما بعد الاعتراف الأولي ، في مقابل ذلك يستخدم المعيار إضافة لنموذج التكلفة نموذج إعادة التقييم المستند على القيمة العادلة في قياس الأصول .</p>				
<p>لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار</p>	<p>---</p>	<p>الأدوات المالية : الاعتراف و القياس</p>	<p>IAS39</p>	<p>٢٢</p>
<p>محاسبة الاستثمارات</p>	<p>١٤</p>	<p>العقارات الاستثمارية</p>	<p>IAS40</p>	<p>٢٣</p>
<p>١- تقسّم القاعدة المحلية الاستثمار على نوعين : استثمارات متداولة (استثمار في الأسهم أو السندات أو ايداع نقدية في البنك في حساب التوفير و حساب الايداع) و استثمارات طويلة و وضع الاستثمار في العقارات ضمن الاستثمارات طويلة الأجل .</p> <p>٢- تمثّل العقارات الاستثمارية أراض أو مبان غير مستخدمة من قبل الوحدة الاقتصادية في عملياتها الأساسية ، بقصد الحصول على ايراد من خلال تأجيرها أو حيازتها على أمل زيادة قيمتها .</p> <p>٣- على الوحدة الاقتصادية عرض الاستثمارات قصيرة الأجل ضمن الأصول المتداولة ، أمّا الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الأصول الثابتة .</p> <p>٤- تتألف تكاليف الاستثمار من سعر الشراء مضافاً لها كل المصاريف المتعلقة بها من عمولة و مصاريف للتسجيل .</p> <p>٥- في حال امتلاك الوحدة الاقتصادية لاستثمار معين من خلال إصدار أسهم أو سندات فإن كلفة الاستثمار تتمثل بالقيمة العادلة و ليس القيمة الاسمية للأوراق</p>		<p>١- يتناول المعيار المحاسبة عن الاستثمارات العقارية فقط .</p> <p>٢- يعرف المعيار العقارات الاستثمارية أنّها أراض و مبان أو جزء منهما أو كليهما ، محتفظ بها من قبل المستأجر بقصد الحصول على ايرادات إيجارية أو زيادة قيمتها الرأسمالية .</p> <p>٣- على الوحدة الاقتصادية الاعتراف مبدئياً بالعقارات الاستثمارية كأصل طويل الأجل عندما يتوقع تحقيق تدفق نقدي منها و قياس كلفتها بموثوقية .</p> <p>٤- تتألف تكاليف الاستثمارات العقارية من سعر الشراء مضافاً لها المصاريف الممكن نسبها للأصل .</p> <p>٥- على الوحدة الاقتصادية اختيار أمّا نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة كسياسة محاسبية لجميع العقارات الاستثمارية .</p>		

المالية .			
<p>من الواضح أنّ القاعدة أشمل من حيث النطاق إذ تناولت محاسبة مجمل الاستثمارات بينما المعيار تطرق الى الاستثمارات العقارية حصراً ، و من جانب آخر حدّد المعيار شرطين للاعتراف الأولي بالعقارات الاستثمارية تتمثل بإمكانية قياسها بموثوقية و تحقيق تدفق نقدي مستقبلي ، فضلاً عن ذلك حصرت القاعدة استخدام القيمة العادلة في قياس كلفة الاستثمار عند اصدار أسهم أو سندات و في مقابل ذلك أطلق المعيار استخدامها بشكل عام ، لذا نجد المعيار يؤسس الى كشوفات مالية يمكن الاعتماد عليها من خلال توفير معلومات ملائمة لحقيقة الأحداث .</p>			
المحاسبة في النشاط الزراعي	١١	الزراعة	IAS41
٢٤			
١- صنّف الأصول البيولوجية الى حيوانات و نباتات ، فالثروة الحيوانية المقنتاة لأغراض الانتاج تعد أصولاً ثابتة ، و المقنتاة لأغراض البيع تُعد مخزون ، أمّا النباتات فتصنف على الزراعة الحقلية إذ لم تُشير القاعدة المحاسبية بوضوح للمعالجة المحاسبية الخاصة بها و المزروعات المعمرة تعد من الأصول الثابتة .	١- على الوحدة الاقتصادية لاعتراض مبدئياً بالأصل البيولوجي فضلاً عن فترة اعداد الكشوفات المالية بقيمته العادلة .		
٢- يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن التغيرات الناتجة في قيم الأصول الحية بين أول المدة و آخرها .	٢- على الوحدة الاقتصادية الاعتراف و الإفصاح بالربح أو الخسارة الناتجة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي بقيمته العادلة بعد طرح تكاليف بيعه .		
٣- لا تتناول القاعدة استراتيجية ادارة المخاطر .	٣- يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن الاستراتيجية المتبعة من قبلها في إدارة المخاطر المتعلقة بالنشاط الزراعي .		
٤- الإفصاح عن مبالغ المبيعات المتحققة من الأصول الحية المُعدّة لأغراض البيع أنّها إيراد نشاط تجاري ، أمّا المبالغ المتحققة من الأصول المُعدّة للإنتاج فأنها إيراد رأسمالي .	٤- لم يتطرق المعيار الدولي الى هذا التصنيف .		
<p>من الملاحظ أنّ القاعدة لم تُشير بوضوح الى أسلوب القياس المعتمد كما في المعيار الذي اعتمد القيمة العادلة (بوصفها أحد الأسس الفكرية القائمة عليها المحاسبة و المعايير الدولية) و بالتالي ينتج عنها أرباح أو خسائر بين أول المدة و آخرها ضرورة الاعتراف بها الذي اغفلتها القاعدة المحلية ، و من جانب آخر أكد المعيار على ضرورة</p>			

الافصاح عن المخاطر و طبيعتها و أثرها على بنود كشف الدخل منها حدوث الفيضانات أو الأوبئة المؤثرة على الأنشطة الزراعية .				
٢٥	IFRS2	الدفع على أساس الأسهم	---	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
٢٦	IFRS6	استكشاف و تقويم الموارد المعدنية	---	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
٢٧	IFRS9	الأدوات المالية	---	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
٢٨	IFRS13	القياس بالقيمة العادلة	---	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
٢٩	---	لا يوجد معيار دولي مناظر للقاعدة	١٢	الأرباح و الخسائر الرأسمالية

٣- مجموعة المعايير ذات صلة بالإفصاح المحاسبي

ت	رقم المعيار	عنوان المعيار الدولي	رقم القاعدة	عنوان القاعدة المحلية
٣٠	IAS7	كشف التدفقات النقدية	٧	كشف التدفق النقدي
		١- يتفق المعيار الدولي مع القاعدة المحلية في تعريفات النقد و النقد المكافئ (المعادل) و الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية . ٢- يُصنّف المعيار الدولي حساب السحب على المكشوف القابل للتسديد عند الطلب عليه كجزء من النقد أو النقد المعادل . ٣- قد تحتفظ الوحدة الاقتصادية بأوراق مالية أو قروض للمتاجرة بها ، فإنّ التدفقات الناشئة من بيعها أو شرائها تصنف أنها أنشطة تشغيلية . ٤- يتفق المعيار الدولي مع القاعدة المحلية في كيفية عرض التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية (بواسطة الطريقة المباشرة أو غير المباشرة) ، أما الأنشطة الاستثمارية و التمويلية و ذلك بفصل و تصنيف الفئات الرئيسة للمقبوضات و المدفوعات النقدية الناتجة عن كل منها .		١- تتفق القاعدة المحلية مع المعيار الدولي في تعريفات النقد و النقد المكافئ (المعادل) و الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية . ٢- تتفق القاعدة المحلية مع المعيار الدولي في وصف حساب السحب على المكشوف أحد بنود النقد أو النقد المكافئ دون غيره من القروض . ٣- تتفق القاعدة المحلية مع المعيار الدولي عند اقتناء الوحدة الاقتصادية لبعض السندات أو القروض للمتاجرة بها ، فتصنف كنشاط تشغيلي طالما ترتبط بنشاط الوحدة الاقتصادية الرئيس . ٤- تتفق القاعدة المحلية مع المعيار الدولي في تبويب و عرض التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية .

<p>٥- على الوحدة الاقتصادية عرض التدفقات الناتجة عن العمليات بعملة أجنبية بصورة مستقلة بعد تحويلها الى الدينار العراقي في تاريخ حدوث التدفق النقدي .</p>	<p>٥- على الوحدة الاقتصادية عرض التدفقات الناتجة عن العمليات بالعملة الأجنبية و ذلك بالعملة المستخدمة في عرض الكشوفات المالية .</p>		
<p>تبيّن ممّا سبق أنّ ناك اتفاقاً كبيراً بين القاعدة و المعيار في أغلب بنود المقارنة من ناحية مفهوم النقد و النقد المكافيء و أسلوب عرض التدفقات النقدية بمختلف أنواعها ، كما يتضح أنّ المعيار أكثر مرونة من القاعدة في مجال عرض التدفقات النقدية الناتجة عن أحداث بعملة أجنبية ، إذ لم تحدّد عملة معينة بل جعلتها من شأن الوحدة الاقتصادية و كما أشرنا لها في معيار آثار التغير في أسعار صرف العملة الاجنبية IAS٢١ ، و هذا ما يُحسب للمعايير الدولية بطبيعتها التكاملية و غير المتناقضة .</p>			
<p>الاحتمالات الطارئة و الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية</p>	<p>٩</p>	<p>الأحداث بعد فترة إعداد التقارير IAS10</p>	<p>٣١</p>
<p>١- تتناول القاعدة الأحداث اللاحقة بعد إعداد قائمة المركز المالي و تاريخ المصادقة عليها فضلاً عن الاحتمالات الطارئة خلال هذه الفترة .</p> <p>٢- تتفق القاعدة المحلية مع المعيار الدولي في مفهوم الأحداث اللاحقة و تصنيفها على نوعين : الاول يتطلب تعديل بنود و الآخر الى افصاح فقط .</p> <p>٣- على الوحدة الاقتصادية عدم تسجيل المكاسب الطارئة كمتحقات في كشوفاتها وفقاً لمبدأ الحيطة و الحذر ، لأن الاعتراف بالإيراد يعني تحققه و بذلك لا يُعدّ من الاحتمالات الطارئة ، أمّا الخسائر فتسجل أعباءً في كشف الدخل شرط القدرة على تقدير الخسارة فضلاً عن ذلك أنّ الاحداث المقبلة ستؤدي الى نقص في الأصول أو زيادة في الالتزامات .</p> <p>٤- تتفق القاعدة المحلية مع المعيار الدولي في الافصاح عن طبيعة الحدث و تقدير تأثيره المالي</p>	<p>١- يتناول المعيار الدولي الأحداث اللاحقة بعد فترة إعداد الوحدة الاقتصادية لكشوفاتها المالية و تاريخ المصادقة عليها .</p> <p>٢- يتفق المعيار الدولي مع القاعدة المحلية في مفهوم الأحداث اللاحقة و تصنيفها على نوعين : الأولى تمثل أحداث ذات صلة بالأوضاع القائمة قبل إعداد الكشوفات المالية يجب تعديلها ، أمّا الثانية تمثل أحداث لم تكن قائمة قبل فترة إعداد الكشوفات المالية ممّا يتطلب الافصاح عنها .</p> <p>٣- لم يتطرق المعيار الدولي الى المكاسب و الخسائر الطارئة .</p> <p>٤- إذا كان الحدث بعد إعداد الكشوفات على درجة عالية من الأهمية و أنّ عدم الافصاح عنه سيؤدي الى</p>		

<p>لأحداث ذات الدرجة العالية من الأهمية . ٥- لم تتطرق القاعدة المحلية للموضوع بوضوح .</p>	<p>عدم قدرة المستخدمين للمعلومات من إجراء تقييمات مناسبة ، فإن ذلك يُوجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن طبيعة الحدث و تقدير تأثيره المالي . ٥- على الوحدة الاقتصادية تغيير الأساس المحاسبي عند حصول أحداث بعد فترة إعداد الكشوفات تشير الى أنه من غير المناسب تطبيق فرض الاستمرارية .</p>		
<p>تميزت القاعدة عن المعيار في تناولها الاحتمالات الطارئة التي تشير الى احتمال حصول حدث مستقبلي (حالة عدم التأكد) سيؤثر في الكشوفات المالية و هي محاولة للأخذ بمبدأ التحوط ، كما اتفقا على تصنيف الاحداث بعد اعداد الكشوفات على شكلين : أحدهما يستوجب تعديل بنوده و الآخر يستلزم الإفصاح عنه إلا أنّ المعيار اجتهد في تفصيل كل نوع من هذه الاحداث ، كما تميّز المعيار في إلزام الوحدة الاقتصادية بالتخلي عن فرض الاستمرارية عند عدم ملاءمته .</p>			
<p>لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار</p>	<p>---</p>	<p>الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة IAS24</p>	<p>٣٢</p>
<p>لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار</p>	<p>---</p>	<p>القوائم المالية المنفصلة IAS27</p>	<p>٣٣</p>
<p>لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار</p>	<p>---</p>	<p>التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع IAS29</p>	<p>٣٤</p>
<p>لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار</p>	<p>---</p>	<p>حصة السد□م من الأرباح IAS33</p>	<p>٣٥</p>
<p>لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار</p>	<p>---</p>	<p>التقارير المالية المرحلية IAS34</p>	<p>٣٦</p>
<p>لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار</p>	<p>---</p>	<p>الأدوات المالية: الإفصاحات IFRS7</p>	<p>٣٧</p>
<p>لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار</p>	<p>---</p>	<p>القطاعات التشغيلية IFRS8</p>	<p>٣٨</p>
<p>لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار</p>	<p>---</p>	<p>الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى IFRS12</p>	<p>٣٩</p>
<p>لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار</p>	<p>---</p>	<p>الحسابات النظامية المؤجلة IFRS14</p>	<p>٤٠</p>
<p>لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار</p>	<p>---</p>	<p>الإيراد من العقود مع العملاء IFRS15</p>	<p>٤١</p>
<p>الإفصاح عن الكشوفات المالية للمصارف و المنشآت المالية المماثلة</p>	<p>١٠</p>	<p>لا يوجد معيار دولي مناظر للقاعدة</p>	<p>---</p>

٤ - مجموعة المعايير ذات صلة بالكشوفات المالية الموحدة

ت	رقم المعيار	عنوان المعيار الدولي	رقم القاعدة	عنوان القاعدة المحلية
٤٣	IAS28	الاستثمارات في المنشآت الزموية والمشاريع المشتركة	---	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
٤٤	IFRS3	اندماج الأعمال	---	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار
٤٥	IFRS10	القوائم المالية الموحدة	---	لا توجد قاعدة محلية مناظرة للمعيار

من خلال ما تمّ عرضه من تصنيف و مقارنة القواعد المحاسبية المحلية و المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي تبين أن هناك ٧ معايير دولية تخصّ مجموعة إعداد و عرض الكشوفات المالية مقابل قاعدة محاسبية محلية واحدة ، و ما يخصّ مجموعة معايير القياس المحاسبي يوجد ٢١ معياراً دولياً يقابلها ٩ قواعد محلية ، أمّا مجموعة معايير الإفصاح المحاسبي تم حصرها بـ ١٢ معياراً دولياً مقابل ٣ قواعد محاسبية محلية بهذا الخصوص ، كما أن ٣ معايير دولية خاصة بالكشوفات المالية الموحدة لا تملك نظير لها في القواعد المحاسبية المحلية .

و يُمكن ممّا سبق القول أنّ هناك تطويراً و تحديثاً في عملية اصدار المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي من خلال العدد و النوع فهي تراعي التخصص و التكامل و الانسجام في موضوعاتها ، و مقابل ذلك يتضح أنّ مجموعة قواعد محلية محاسبية معدودة و محدودة في أغلبها تم إصدارها في العقد الأخير من القرن الماضي و لم يجري عليها أي تحسين يلبي متطلبات المرحلة ممّا ولّد تبايناً و فجوةً بينها و بين المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي الخاضعة دورياً بمجملها الى مراجعة و تعديل مستمر في المعالجات المستخدمة بطرق العرض و القياس و الإفصاح في الكشوفات المالية بحسب متطلبات بيئة العمل و التمثيل الحقيقي للأحداث الاقتصادية و هذا ما نفتقره في القواعد المحلية من خلال تأكيدها على الشكل القانوني للأحداث فضلاً عن طبيعتها المتحفظة و اعتمادها نموذج التكلفة كأسلوب قياس معتمد في معظم الحالات ، و هذا بالحقيقة ناتج من ضغط و تأثير متغيرات البيئة على الممارسات المحاسبية المحلية و التي سنوردها كما موضح في الجدول (٧) أدناه :

جدول (٧) الممارسات المحاسبية المتأثرة بالمتغيرات البيئية

ت	المتغيرات البيئية	نوع الممارسة المحاسبية	القاعدة المحلية
١	السياسية	استخدام الدينار العراقي كعملة وحيدة لعرض الكشوفات المالية ، فضلاً عن ترجمة العمليات الأجنبية الى الدينار العراقي أيضاً . مما يعكس الاستخدام الضيق للكشوفات المالية في نطاقها المحلي أكثر من الدولي .	السادسة
٢	السياسية و الثقافية	استخدام اسلوب التكلفة لقياس الأصول غير الملموسة دون الأخذ بنموذج اعادة التقييم الذي يعتمد على القيمة العادلة . باعتباره اسلوب الكلفة التاريخية (بشكل عام) يحقق امكانية الرقابة و التخطيط للدولة على الأنشطة الاقتصادية كونها المستخدم الأكبر للكشوفات المالية و الممول الرئيس للوحدة الاقتصادية، فضلاً عن يحقق هذا الاسلوب الموضوعية و هي سمة بارزة للمجتمع العراقي نابعة من ارثه الحضاري (الجيلي، ٢٠٠١: ١٥٥) .	الثانية
٣	القانونية و الاقتصادية	استخدام نفس طريقة تسعير المخزون متمثلة بالمعدل الموزون دون النظر الى طبيعة جوهر المخزون الذي تعتمد المعايير الدولية للمحاسبة ، فهو بذلك يؤكد على الالتزام بالتنظيم القانوني دون الحقيقة الاقتصادية للأحداث بما يتفق مع طبيعة المجتمع .	الخامسة
٤	القانونية و الاقتصادية	تنص الفقرة ٥-ج القاعدة المحلية ٦ و الفقرة ٧-ج القاعدة ١٠ على مراعات المتطلبات القانونية أولاً قبل الاقتصادية بشأن الافصاح عن المعلومات و جاء ذلك بسبب وجود الموارد الطبيعية بوصفها المورد الرئيس للدولة فضلاً عن تدخلها المباشر في النشاط الاقتصادي مما جعل التنظيم المحاسبي ينحى منحاً تشريعياً .	السادسة + العاشرة
٥	الثقافية و الاجتماعية	استخدام مبدأ الحيطة و الحذر عند اعداد الكشوفات المالية و جاء ذلك لتجنب حالات عدم التأكد (المخاطرة) للأحداث المستقبلية بوصفها سمات ترافق الواقع الحالي للفرد العراقي .	السادسة
٦	الثقافية و الاجتماعية	تسجيل الخسائر الطارئة (المتوقعة) كأعباء في كشف الدخل ، و في مقابل ذلك عدم تسجيل المكاسب الطارئة كمستحقات في كشوفاتها وفقاً لمبدأ الحيطة و الحذر . و هذا يتفق مع آراء Hofstede و Gray عند استحواذ القيم الذكورية على المجتمع (بوصفه سمة تتطابق مع المجتمع العراقي) تؤدي الى تفضيل أسس قياس أكثر تحفظاً .	التاسعة

يتضح من الجدول (٧) في أعلاه بأن هناك تأثير واضح لمتغيرات البيئة المحلية على

الممارسات المحاسبية تتطلب تكييفها بما ينسجم مع المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي .

المبحث الثاني

الآلية المقترحة

يُعدّ تكييف متغيرات البيئة المحلية أحد الاتجاهات الحديثة لتطوير القواعد المحاسبية و تحقيق التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي IAS/IFRS التي بدورها تُسهم في تقديم معلومات محاسبية عن الوحدة الاقتصادية أكثر ملائمة على المستويين الدولي و المحلي تساعد في استقطاب رؤوس الأموال و الاستثمارات الأجنبية .

و يُقصد بتكييف متغيرات البيئة المحلية بأنه عملية مستمرة من التفاعل و الانسجام و الانفتاح بين الأفراد أو الوحدات الاقتصادية و البيئة المحيطة سواءً الداخلية أم الخارجية متمثلة بالمتغيرات (الاقتصادية و السياسية و القانونية و التعليمية و التكنولوجية و الثقافية و الاجتماعية و الدينية) التي تُفرض أو تُمارس ضغوطاً معينة ، بغية الانتقال الى حالة أفضل من القواعد و المعايير الحاكمة للممارسات المحاسبية و تحسين ايصالها الى فئات عدّة من المستخدمين ، و يمكن قياس درجة و قدرة تكييف متغيرات البيئة المحلية من خلال الآتي :- (ابراهيم ، ٢٠١٥ : ٢٨)

- ١- قدرة الوحدة الاقتصادية على مواجهة المخاطر الناشئة من البيئة المحيطة وتجنبها .
- ٢- قدرة الوحدة الاقتصادية على إنتاج و توصيل كشوفات مالية ملائمة قابلة للمقارنة و ذات تمثيل صادق للأحداث الاقتصادية .
- ٣- قدرة الوحدة الاقتصادية على استثمار الفرص الحالية و المستقبلية التي تقدمها البيئة المحيطة .

و عليه يمكن عرض الآلية المقترحة لتكييف البيئة المحلية و تحقيق التوافق المحاسبي الدولي من خلال الآتي :

١-٢-٣ أهداف الآلية المقترحة

٢-٢-٣ أساليب التعامل لتحقيق أهداف الآلية المقترحة

٣-٢-٣ المبادئ الأساسية للآلية المقترحة

٤-٢-٣ مقومات الآلية المقترحة

٣-٢-١ أهداف الآلية المقترحة

إنّ الهدف الأساس من الآلية المقترحة هو تكييف متغيرات البيئة المحلية لتوفير مستوى عالٍ من الانسجام مع متغيرات البيئة الدولية يستند على أسس علمية و بالتالي تحقيق التوافق المحاسبي بين القواعد المحاسبية المحلية (الحالية و المرتقبة) و المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي ، الذي ينبثق منه أهداف فرعية تتمثل بالآتي :-

- ١- تأشير مناطق الضعف و الخلل في البيئة المحلية التي تعيق عملية التوافق و إيجاد المعالجات اللازمة .
- ٢- تطبيع و إصلاح الواقع الاقتصادي و السياسي و القانوني الوطني بما يتلاءم مع مستجدات البيئة الداخلية المحلية و البيئة الخارجية الدولية .
- ٣- تطوير النظام التعليمي المحاسبي القائم بالاعتماد على النظام التعليمي الدولي و الانسجام معه الذي اقرته المؤسسات المهتمة ذات العلاقة متمثلة بمجلس المعايير الدولي للتعليم المحاسبي IAESB ، فضلاً عن تشجيع و دعم الدراسات و الأبحاث ذات العلاقة بعملية التوافق .
- ٤- زيادة فاعلية و كفاءة الكشوفات المالية المنشورة و الارتقاء بواقع مهنة المحاسبة فضلاً عن واقع المحاسبين .
- ٥- بناء قدرات المحاسبين و تطويرها للعمل و الاستجابة لحاجة السوق المحلية و الدولية فضلاً عن الأسواق المالية .
- ٦- تحديد الآليات المناسبة لتطوير القواعد المحاسبية المحلية و الارتقاء بالمعلومة التي تنتجها الكشوفات المالية و إيصالها الى جميع الأطراف المستفيدة منها التي تشكل الأساس في صناعة قراراتهم .
- ٧- الدفع نحو تنمية الثقافة المحاسبية و الشروع بحملات توعية لدى الأفراد (المجتمع) و المؤسسات حول دور المحاسب المحوري في الوحدة الاقتصادية في بيان وضعها المالي و نتائج أعمالها فضلاً عن مشاركته للإدارة في التخطيط و قرارات التوسع في أنشطة الوحدة الاقتصادية و إعداد دراسات الجدوى .

٣-٢-٢ أساليب التعامل لتحقيق أهداف الآلية المقترحة و تتمثل بالآتي :-

- ١- تعديل القوانين و إصلاح النظم المحاسبية و الرقابية المحلية و أهمها قانون الشركات و قانون المصارف و نظام ممارسة مهنة مراقبة و تدقيق الحسابات بما يسهم في خلق بيئة قادرة للاستجابة لمتطلبات العولمة .
- ٢- تفعيل دور مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقي من خلال اصلاح المجلس أو تأسيس مجلس جديد ذي إطلاع و دراية بالمحيط الدولي و المحلي للاضطلاع بمهامه ، من خلال اختيار أشخاص وفق شروط و مؤهلات الكفاءة و الاستقلالية و من ذوي الخبرة العلمية و المهنية بالعمل المحاسبي .
- ٣- العمل على تحديث مفردات التعليم المحاسبي و التأكيد على الجوانب التطبيقية فضلاً عن موضوعات المحاسبة و المعايير الدولية و العولمة و منظمات الأعمال و تقنيات الحاسوب .
- ٤- إقامة دورات تدريبية للمحاسبين و المدققين حول المعايير الدولية للمحاسبة و تطبيقاتها .
- ٥- تشجيع العمل على استخدام التقنيات الحديثة و أتمتة النظم المعلوماتية من خلال استخدام النظم المحاسبية الالكترونية .
- ٦- تفعيل دور القطاع الخاص في التنمية الاقتصادية من خلال تأسيس الوحدات الاقتصادية على أسس تجارية قائمة على روح المنافسة .
- ٧- إقامة و تنظيم دورات و مؤتمرات تعريفية و تثقيفية حول مهنة المحاسبة و القائمين عليها من محاسبين و مدققين و غيرهم فضلاً عن المعايير الدولية للمحاسبة ، و بيان دورهم و امكاناتهم في تحقيق التنمية الاقتصادية .

٣-٢-٣ المباديء الرئيسية للآلية المقترحة

- ١- الشمولية : تعني تناول الآلية المقترحة للجوانب الرئيسية و العامة الواجب مراعاتها لعملية تكييف البيئة المحلية مع الدولية من جوانبها الاقتصادية و السياسية و القانونية و التعليمية و التكنولوجية و الثقافية و الدينية .
- ٢- التخفيف و الحد من جوانب الخلل في القواعد المحاسبية المحلية و الممارسات المحاسبية من خلال اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي كأساس في تطوير هذه القواعد و الممارسات فضلاً عن المهنة بما يحقق الانتقال للأفضل .

٣-٢-٤ مقومات الآلية المقترحة تتمثل بالآتي :

أولاً : المتغيرات الاقتصادية

١- إنّ الانتقال الى نظام اقتصاد السوق الاجتماعي الذي يعتمد على القطاع الخاص مع تدخّل الدولة في وضع تشريعات تتميز بالشدّة و المرونة الكافية لضمان منافسة آمنة و غير احتكارية و حفظ العدالة الاجتماعية ، لم يُعد خياراً بل ضرورة و خصوصاً للدول النامية و منها العراق ، فهو من البلدان أحادية المورد ذات الاقتصاد الريعي و الاستهلاكي الذي يكاد يستورد كل شيء و يعتمد على مبيعات الموارد الطبيعية (النفط الخام) الذي يبلغ حوالي ٩٥% من واردات الدولة لتغطية نفقاتها العامة ، فالضرورة تدعو الى تفعيل اجراءات و حلول تحوّل البلد من استهلاكي الى انتاجي من خلال تأهيل و دعم مختلف القطاعات الصناعية و الزراعية و السياحية فضلاً عن خفض نفقات و رواتب الدرجات الخاصة في الدولة و رفع الدعم عن المشروعات الغير مُجدية اقتصادياً .

٢- إنّ اعتماد (النظام المحاسبي العالمي) معايير المحاسبة IAS/IFRS ذات الجودة العالية بوصفها حلاً سريعاً للبلدان في طور التحول الاقتصادي و منها العراق لتطوير نظامه المحاسبي و عدّها مرجعاً أساساً يُتخذ لتطوير مهنة المحاسبة فضلاً عن الاصلاح الاقتصادي الذي يكون عادةً أمّا استجابة لتحديات و فرص معينة أو للتكيف مع واقع جديد بوصفه مجموعة اجراءات و تدابير تتخذها الدولة أو مؤسساتها الاقتصادية لإزالة التشوه في الأداء الاقتصادي و زيادة معدل النمو بتغيير بنيته الأحادية الى متعددة الموارد و التوظيف الأمثل لها ، فهو يسمح بإزالة الحواجز المحاسبية بين البلدان و بالتالي توفير معلومات و تقارير مالية مفهومة و أكثر مصداقية و قابلة للمقارنة تلبي متطلبات مختلف المستخدمين المحليين و الدوليين من مستثمرين و مُلاك و مقرضين و الإدارة و الجهات الحكومية و الضريبية ، و بالتالي يوفّر أرضية خصبة لاستقطاب المستثمرين و رؤوس الأموال التي تُعد بمثابة مورد آخر للدولة يخفّف عنها أعباء كثيرة في تمويل و تنمية قطاعات عدّة فضلاً عن تشغيل الأيدي العاملة و خفض مستوى البطالة و كذلك كسب و تبادل الخبرات بين البلدان .

٣- تتطلب الحاجة إصلاح القطاع المصرفي العراقي لدوره الهام و الحيوي في النشاط الاقتصادي من خلال بناء نظام مالي قادر على حشد الأموال و إعادة توزيعها وفق خطط مدروسة و إعادة النظر بالنظام المحاسبي للمصارف و شركات التأمين فضلاً عن تطبيق

المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS كونها تُعد مدخلاً للإبلاغ المالي في سبيل إنتاج كشوفات على غرار الكشوفات المالية للمصارف العالمية موثوقة قابلة للمقارنة تساعد في تقييم مركزه المالي و طبيعة أعماله بين مختلف المستخدمين ، قائمة على قياسات تحمل درجة من الشفافية و التوسع في الإفصاح داعمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة مستندةً الى الحقيقة الاقتصادية للحدث و بالتالي تمكّنه من ولوج الأسواق المالية الاقليمية و الدولية و إغراء رؤوس الأموال الأجنبية بالاستثمار و تشجيع الانتاجية لمختلف القطاعات .

٤- أهمية اعتماد المعايير المحاسبية بشقيها IAS/IFRS كأساس في تطوير القواعد و توحيد النظم المحاسبية المحلية كونها تُسهم في استقطاب المستثمرين و رؤوس الأموال الى الداخل الوطني من خلال تنشيط سوق العراق للأوراق المالية و بالتالي رفع شأن المهنة الذي دورها تحقّق باتجاه رفع قدرات المحاسب العلمية و العملية فضلاً عن ضبط و تحسين آليات الرقابة و التدقيق بين مختلف الوحدات الاقتصادية ، فهي بالضرورة تؤدي الى عملية مستمرة في تحديث القواعد المحلية بما يحقق ممارسات محاسبية تُلبي حاجة مختلف مستخدمي المعلومات .

٥- إنّ الإطار الدولي العام يسير نحو تشكيل كتلتان اقتصادية ضخمة ، إذ يمثّل اندماج المصارف فضلاً عن تطوير أدائها أحد هذه الأشكال أو الأساليب المستخدمة في إيجاد مثل هذه التكتلات العملاقة ، إذ يؤدي اندماج المصارف الى توفير رؤوس أموال ضخمة تكون أكثر قدرة على تحمّل المخاطر الناتجة عن الودائع و القروض و كذلك تحقيق تأثير أكبر و حصة سوقية أفضل في السوق المصرفي على المستوى المحلي و الدولي و تقليص التكاليف الادارية و اعادة التنظيم الاداري فضلاً عن قدرة الكيان المصرفي الجديد بتقديم مختلف الخدمات المصرفية سواءً التقليدية منها مثل منح القروض و قبول الودائع و اصدار خطابات الضمان أم الخدمات غير التقليدية و التنموية مثل تمويل المشروعات الاستثمارية و إدارة الاكتتاب في الشركات و التأجير التمويلي و إعداد دراسات الجدوى، فالاندماج يمثّل أداة تواصل تفرضها الحاجة و الضرورة للتكيف مع متطلبات العولمة ممّا تتطلب من الجهات المعنية المسؤولة عن القطاع المصرفي العراقي الدفع و التعامل بهذا الاتجاه من خلال إعادة هيكلة القطاع المصرفي سواءً الحكومي أو الخاص في دمج و تحالف المصارف و بالأخص الصغيرة منها لضمان وجودها و

استمرارها فضلاً عن توسيع قاعدة الملكية لتحمل الإدارة مسؤوليتها أمام أكبر عدد من المساهمين و تفعيل دور البنك المركزي في تطبيق نظام كفوء لرقابة المصارف .

ثانياً : المتغيرات السياسية

١- ضرورة خلق بيئة عمل مستقرة من خلال الارتقاء بالممارسة السياسية و تغليب المصالح العامة على الخاصة و الفئوية الضيقة ، التي بدورها ستعكس بالإيجاب على الجانب الاقتصادي فضلاً عن الجوانب الأخرى . و من المعروف أنّ رأس المال جبان فهو يبحث على الدوام عن بيئة آمنة تحظى بالاستقرار للعمل فيها ، فعادةً ما يبحث المستثمرون عن تلك البيئة المستقرة لنقل رؤوس أموالهم هذا من جانب ، و من جانب آخر يُساهم النزاع السياسي باختلاف أوجهه سواءً الداخلي أم الخارجي في خلق العديد من الفرص للأشخاص و المجموعات الانتهازية للفساد و التدخل لحساب مصالحهم دون الشعب و مستقبله و وضع الشيء في غير موقعه بما يسمح ارباك الواقع بمختلف تفاصيله و عدم الاستقرار للبلدان ، فضلاً عن ذلك أنّ القمع السياسي عادةً ما يصاحبه تضيق لحريات أفراد المجتمع و الفكر الابداعي لهم فضلاً عن هجرة العقول هذا بدوره يُفقد تطوّر مهنة المحاسبة و بالتالي تصبح عملية إصدار المعايير ذات طابع سلطوي لتحقيق مصالح فئة معينة (أفراد السلطة) و بالتالي لا يحقق الأداء الأفضل لوظيفته المحاسبة تجاه الأنشطة الاقتصادية .

٢- تشجيع الدولة العراقية بمؤسساتها المعنية الانضمام للمنظمات الدولية و أهمها منظمة التجارة العالمية WTO الذي يُعدّ تطبيق معايير المحاسبة الدولية و التوافق المحاسبي الدولي شرطاً غير مباشر للانضمام إليها بوصف المحاسبة خدمة مهنية و ترتبط تنظيمياً بالمعاهدة العامة لتجارة الخدمات GATS وهي تعود لمنظمة التجارة العالمية أيضاً التي فرضت على الدول النامية بضرورة قيام منظماتها المهنية بتطوير أدائها المهني و وضع معايير محاسبية وطنية تأخذ بالحُسبان المتغيرات البيئية الخاصة بالدولة و التشجيع نحو تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي بما لا يتعارض مع هذه المتغيرات لمواجهة تحديات الاقتصاد العالمي الجديد و حتى لا تفقد المهنة صلاتها بالواقع ، فهي توفر أي - منظمة التجارة العالمية - مستوى عالٍ من التنسيق و الوضوح في آليات التعامل بين الدول المنضوية تحتها من مُصدّرين و مُستوردين للسلع و الخدمات .

ثالثاً : المتغيرات القانونية

١- بصورة عامة هناك اتجاهان في النظم القانونية للبلدان هما نظام القانون المكتوب و نظام القانون العام ، و طبقاً لنظام القانون المكتوب يشمل التشريع على بنود و أحكام تفصيلية دقيقة يتم تطبيقها في حالات مختلفة أما التشريعات بحسب القانون العام فتكون بنودها محددة تناول أحكاماً و إطاراً عاماً و تقوم السلطات القضائية متمثلة بالمحاكم تفسيرها بالنسبة للأمور المختلفة ، و من الطبيعي أن يمتد تأثير النظام القانوني على طبيعة و تنظيم القواعد و الممارسات المحاسبية ، و يُعدّ العراق من البلدان التي تتبنى نظام القانون المكتوب ، و ما يُؤخذ على هذا المدخل في التنظيم أنّ قواعده جامدة و صعبة الترويض للتكيف مع مستجدات الواقع الداخلي و الخارجي إلاّ من خلال تعديل القانون نفسه الذي قد يصطدم مع توجه الإرادة السياسية و خصوصاً في البلدان التي تتمتع بالحرية و التعدد السياسي فضلاً عن ذلك مراعاتها للمتطلبات القانونية قبل المضمون الاقتصادي للمعاملة أو الحدث الاقتصادي هذا ما تؤكد القاعدة المحاسبية العراقية السادسة في فقرتها ٥ - ج التي تنص على " مراعاة المتطلبات القانونية أولاً بشأن الإفصاح عن المعلومات ، دون أن يعني هذا غض النظر عن المضمون الاقتصادي للوقائع والأحداث والمعاملات حتى وأن كان الشكل القانوني مختلفاً عن ذلك المضمون " و القاعدة المحاسبية العاشرة في الفقرة ٧ - ج التي تنص على " إن مراعاة المتطلبات القانونية بشأن الإفصاح عن المعلومات ، لا يحول دون الإفصاح عن الآثار الاقتصادية للوقائع والأحداث " ، و في ظل توجه البلد نحو اقتصاد السوق و ضرورة إشراك القطاع الخاص في التنمية الاقتصادية وفق ضوابط دقيقة و للاستجابة السريعة لمتطلبات السوق و بيئة الأعمال فإن اعتماد نظام القانون العام يُعدّ أكثر ملائمة في تنظيم المهنة و تطويرها من خلال اعداد تشريعات بصورة مباديء عامة و تكليف جهة مهنية داخل الدولة تتألف من مختصين في القطاع العام و الخاص بإعداد معايير محاسبية بما تخدم مصالح جميع المستخدمين مناسبة للبيئة المحلية و متوافقة مع المعايير الدولية . لذا فإن دور الدولة مهم و أساس في عملية وضع المعايير المحاسبية و تنظيم المهنة لكنه يختلف اعتماداً على مستوى و حجم مشاركتها في مزاولة الأنشطة الاقتصادية .

٢- إنّ تحرير مهنة المحاسبة من جمود و قيود القوانين و التشريعات الصارمة التطبيق و صعبة التعديل ، سيجلب ذلك ممارسات محاسبية أكثر ملائمة و قدرة على التكيف مع المستجدات في بيئة العمل غير الساكنة ، من خلال تأسيس مجلس مستقل للمعايير المحاسبية خاضع لإشراف الدولة يتألف من المهنيين المختصين و الاكاديميين ممثلاً

لمختلف الفئات المستفيدة من المعلومة المحاسبية يتولى عملية إصدار المعايير المحاسبية و مراجعتها و تطويرها بشكلٍ دوري و مستمر ، على غرار مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB يضم أشخاص مَمّن لديه خلفية في التدقيق و اعداد الكشوفات المالية و استخدامها فضلاً عن الأكاديميين .

٣-يمتثل تشجيع الانضمام الى الاتفاقيات و المعاهدات الدولية أحد مظاهر تكيف الواقع الداخلي للبلد مع المحيط الاقليمي و الدولي بما يُسهم في تطوير البيئة المحلية بمؤسساتها و علومها و تقنياتها .

رابعاً : المتغيرات التعليمية

١- لقد أعدّ مجلس المعايير الدولي للتعليم المحاسبي IAESB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي يُعدّ من التنظيمات الدولية العريقة المهتمة في تعزيز المهنة منذ عام ٢٠٠٣م ثمان معايير بخصوص التعليم المحاسبي أطلق عليها معايير التعليم الدولي IES و كما يأتي :

(International Accounting Education Standards Board,2008:24)

- أ- معيار التعليم الدولي الأول IES1 : متطلبات القبول في برنامج تعليم المحاسبة المهنية.
- ب- معيار التعليم الدولي الثاني IES2 : محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية .
- ت- معيار التعليم الدولي الثالث IES3 : المهارات المهنية و التعليم العام .
- ث- معيار التعليم الدولي الرابع IES4 : القيم و الأخلاق و السلوك المهني .
- ج- معيار التعليم الدولي الخامس IES5 : متطلبات الخبرة العملية .
- ح- معيار التعليم الدولي السادس IES6 : تقويم القدرات المهنية و الكفاءة .
- خ- معيار التعليم الدولي السابع IES7:التطوير المهني المستمر(التعلم و التطوير مدى الحياة)
- د- معيار التعليم الدولي الثامن IES8 : متطلبات الكفاءة لمحترفي التدقيق .

و تمثل هذه المعايير خارطة طريق و إطار عمل تسترشد به المؤسسات التعليمية بالتنسيق مع المؤسسات المهنية في وضع منهاج تعليمي لطلبة قسم المحاسبة يُسهم في تنمية و تعزيز قدراتهم و بالتالي تمكينهم من المساهمة الايجابية و العمل في مختلف الظروف و البيئات ، و سنتناول بإيجاز معيار التعليم الدولي الثاني (محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية) لتخصه بالمنهج التعليمي و ما يشمل من مفردات و مقارنته مع مفردات التعليم المحاسبي في الجامعات العراقية ،

فنجد هناك تلاقياً أو تشابهاً في جملة من المفردات التعليمية بشكل عام (بغض النظر عما تتناوله من موضوعات) و تشتمل على المحاسبة المالية بضمنها المحاسبة الدولية و المحلية ، و المحاسبة الادارية ، و الرقابة ، و الضرائب ، و القانون التجاري للشركات ، و التدقيق ، و الادارة المالية ، و الادارة العامة ، و الأساليب الكمية و الاحصائية ، و التسويق .

كما وردت مفردات ضمن هذا المعيار تُعدّ من الموضوعات المعاصرة المهمة و الجوهرية للمرحلة إلا أنّه لا يقابلها مفردات ضمن منهج التعليم المحاسبي في العراق تمثلت بالآتي (i) :

- أ- علم الاقتصاد : معرفة و تناول موضوعات الاقتصاد الجزئي و الاقتصاد الكلي .
- ب- بيئة الأعمال : تتناول موضوعات لفهم منظمات الأعمال (الوحدات الاقتصادية) و البيئات العاملة فيها و المؤثرة من الجوانب الاقتصادية و السياسية و القانونية و الاجتماعية و الثقافية .
- ت- الأسواق المالية : تتناول موضوعات عن فهم طبيعة الأسواق المالية و كيفية عملها .
- ث- القيم و الأخلاق المهنية : تتناول موضوعات عن المسؤوليات الأخلاقية و المهنية للمحاسب تجاه بيئة العمل و البيئة العامة .
- ج- الادارة و صنع القرار الاستراتيجي : تتناول موضوعات عن الموارد البشرية و فهم القضايا الشخصية و إدارة الوحدات الاقتصادية و التسويق .
- ح- التجارة الدولية و العولمة : تتناول موضوعات لفهم أساسيات التجارة الدولية و طرق ادارة الشركات متعددة الجنسيات و عمليات التمويل .
- خ- المعرفة العامة بتكنولوجيا المعلومات و أنظمتها : تهتم باستخدام نظم تكنولوجيا المعلومات التي تتناسب مع حل المشاكل المحاسبية و فهم الأنظمة المحاسبية .

و لتعزيز قدرة المحاسبين و الاستجابة لمتطلبات المرحلة الحالية و المستقبلية و خلق تواصل و رؤية متكاملة مع ميدان العمل ، تدعو الضرورة الى التزام القائمين على التعليم المحاسبي في البقاء على تواصل مستمر مع أحدث مستجدات ساحة المعرفة و الفكر ، و لما تستوعبه المفردات أدناه من أهمية و علاقة بعلم المحاسبة الحديث يتطلب احتوائها بمنهج التعليم المحاسبي في العراق الذي مازال في طوره التقليدي :

📌 **الاقتصاد الجزئي** : يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في التعرف على نظريات سلوك المستهلك ، منحني السواء ، الطلب ، العرض ، التكاليف ، الإنتاج و غيرها .

(¹ (International Accounting Education Standards Board,2008:34-37)

🚩 **الاقتصاد الكلي** : يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في التعرف على مفهوم و نظريات الناتج القومي و النقود و المصارف و التجارة الدولية و المحلية .

🚩 **العولمة و بيئة الأعمال** : يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في التعرف على مفهوم العولمة و أنواعها و آثارها على البلدان ، فضلاً عن العوامل البيئية و أثرها على الوحدة الاقتصادية .

🚩 **الأسواق المالية** : يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في التعرف على الأسواق المالية من حيث مفهومها و نشأتها و أنواعها و كيفية عملها .

🚩 **تكنولوجيا المعلومات** : يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في التعرف على نشأة و مفهوم و مبادئ أنظمة تكنولوجيا المعلومات و تصميمها للمساعدة في حل المشاكل المحاسبية المعاصرة ، فضلاً عن كيفية استخدام البرامج الإحصائية في تحليل مختلف البيانات .

🚩 **الإدارة الاستراتيجية و السلوك التنظيمي** : يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في فهم اتجاهات و نظريات إدارة الوحدات الاقتصادية و الموارد البشرية و سلوك الأفراد داخل الوحدة الاقتصادية و البيئة العاملين فيها و اتخاذ القرارات .

فالمفردات أعلاه بالإضافة الى المفردات التقليدية ستوفر أرضية خصبة عن المحاسبة و دورها الرئيس و علاقتها التكاملية مع العلوم و الأنظمة الأخرى في الوحدة الاقتصادية فضلاً عن بيئة العمل ، و بالتالي يمكن أن تؤثر إيجاباً في خلق تصور شامل للتكثيف و الاتصال و التعايش مع بيئات العمل الأخرى المختلفة و المتغيرة ، و هذا بدوره سينعكس على عملية صناعة المعايير و التوافق المحاسبي من خلال تأكيدها على احتياج و تنظيم الوحدة الاقتصادية الذي يتماشى مع التوجه الحالي للبلد نحو اقتصاد السوق .

خامساً : المتغيرات التكنولوجية

١- يؤدي استخدام التكنولوجيا الى توفير قدرات كبيرة في تحسين أداء نظم المعلومات و منها المحاسبية و جعلها أكثر دقة و مرونة و استجابة للمستجدات و أكثر نفعاً بتغذية الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحسين قراراتها من خلال تحقيقها لعدد من المزايا بوصفها أداة فاعلة في اقتصادية النفقات من خلال خفض العاملين و الإداريين و توفير الوقت و الجهد فضلاً عن الاستفادة منها في خزن البيانات بأقل مساحة ممكنة و سهولة استدعائها و معالجتها و اخراج التقارير المالية بطريقة أسهل و أسرع باستخدام الأساليب الرياضية

و الاحصائية ، إلا أنّ النظم المحاسبية للمعلومات المطبقة في أغلب الوحدات الاقتصادية سواء القطاع العام أم الخاص العراقي هي نظم يدوية قائمة على مجموعة من السجلات و الدفاتر المحاسبية الورقية التي يصعب المحافظة عليها لفترات طويلة و زيادة تكاليف الحصول عليها و بطئها و عدم دقتها في انجاز العمليات و المعالجات ممّا يفقد المعلومة لخواص التوقيت المناسب و الموثوقية . و هذا لا يعني أنّ النظم اليدوية أو الدفترية غير جيدة بل تُمكن المحاسبين و خصوصاً المبتدئين في استيعاب و فهم الكثير من المفاهيم و المبادئ و حركة كل حساب و أين و متى سيظهر في الكشوفات المالية إلا أنّ الأفضل هو الجمع بين النظامين الالكتروني و اليدوي للاستفادة من مزايا كل منهما . و قد أدى استخدام التكنولوجيا في خلق قنوات اتصال جديدة على المستوى المحلي و الدولي فضلاً عن التغيير في عملية جمع و معالجة و عرض المعلومات بوصف المحاسبة نظاماً معلوماتياً يؤثر و يتأثر بالوحدة الاقتصادية و بيئة العمل ، و بذلك تعد التكنولوجيا مصدراً جديداً للتمويل و كسب الاستثمارات في العراق لذا بات من الضروري تأهيل و تنمية مهارات المحاسبين للعمل في بيئة تسودها التكنولوجيا حتي يتمكن من العمل على النظم و البرامج المحوسبة و تزويد الوحدة الاقتصادية بالمعلومات المناسبة في اتخاذ القرارات .

سادساً : المتغيرات الثقافية و الاجتماعية

١- طبقاً لدراسة و تحليل Gray توصل الى أنّ هناك علاقة متبادلة قد تكون طردية أو عكسية بين أبعاد القيم المحاسبية التي حددها و أبعاد القيم الاجتماعية و الثقافية لـ Hofstede ، فيذكر أنّ ارتفاع مؤشر الفردية في المجتمعات و تحرير الفرد من هيمنة و سلطة القبيلة و أسرته الكبيرة و استقلاله في اتخاذ قراره سيقابلها تفضيل المهنية أي ممارسة الحكم المهني بدلاً من الالتزام بالشكل القانوني و يتم تولّي تنظيم المهنة و اعداد المعايير المحاسبية من قبل المنظمات المهنية المختصة ، و من الجدير بالذكر أنّ البنية المجتمعية العراقية ذو سمة جماعية تعتقد بأهمية التنظيم القانوني مع قدر مهم لروح الفردية و تطوير الذات ، فضلاً عن ذلك أنّ التفاوت القليل في السلطة يُساعد في قبول التنظيم المهني كونه ينطوي على خفض الفوارق الطبقيّة و تحقيق المساواة بين الأفراد و الحاجة الى وجود تبرير من اصدار القوانين ، و هذا يتفق مع طبيعة المجتمع العراقي و عليه سيكون هناك توحيد محاسبي في السياسات و التطبيقات وفقاً لنتائج Gray ، و في

نفس المجال يشير Hofstede أن البلدان الغنية ذات الثروات الكبيرة يميل أفرادها نحو الفردية مما يقابلها وفقاً لنتائج Gray الى دور مهني عالي في التنظيم المحاسبي و هذا ما ينطبق تماماً على واقع بلدنا .

٢- أن التجنّب القوي لعدم التأكد فضلاً عن الحظ الأوفر لاستحواذ الذكور (القيم الذكورية) في إدارة الوحدة الاقتصادية و السلطة بوصفها سمات ترافق واقع أفراد المجتمع العراقي تؤدي الى تفضيل أسس قياس أكثر تحفظاً لتوحي الحذر بالنسبة للأحداث المستقبلية فضلاً عن التقيد في الإفصاح إلا أن طبيعة التحول الى نظام اقتصاد السوق سوف تفرض ضرورة تبني سياسات محاسبية أكثر توسعاً في الإفصاح عن المعلومات فهو أسلوب (نظام اقتصاد السوق) قائم على المنافسة و تماثلياً مع التحولات التي يشهدها البلد و انفتاحه على الشراكة و التبادل التجاري الدولي فضلاً عن استجابة المحاسبة في سياقه لأطراف عديدة من المعلومات في منحه دوراً واسعاً للقطاع الخاص و الأسواق المالية و المساهمين و المستثمرين عمّا عليه نظام الاقتصاد المخطط بتأكيد الإفصاح عن المعلومات التي تحتاجها الدولة و مؤسساتها لأغراض التخطيط و الرقابة ، كما أن مؤشر الجماعية يسعى لحماية مصالح الأفراد ذات العلاقة الوثيقة بالوحدة الاقتصادية و عليه تتجه نحو تطبيق أسس متحفظة في قياس الأرباح و بالتالي حماية مختلف المستخدمين لكشوفاتها لاعتمادها على أسس أكثر موضوعية و مصداقية في القياس المحاسبي .

٣- إن طبيعة الثقافة العراقية تميل الى الانفتاح و التداخل مع الثقافات الأخرى في سبيل التنوع و الاندماج و عليه من المتوقع أن تتجه البيئة المجتمعية العراقية في القريب نحو الفردية و استقلالية الشخصية و التأكيد على تعزيز التفكير الابداعي و المنافسة و التميز و بالتالي ظهور تأثيرها على ميدان المحاسبة في البلد من خلال تأسيس تنظيم مهني مستقل تحت اشراف الدولة تقوده المنظمات المختصة و التعليمية يُنتج مجموعة معايير (قواعد) محاسبية متكاملة متسقة تراعي مستجدات البيئة المحلية و الدولية و تلبى احتياج أطراف عديدة للمعلومة و قائمة على الحقيقة الاقتصادية للحدث و تطبيق القيمة العادلة و التوسع في الإفصاح و الإبلاغ المالي .

سابعاً : المتغيرات الدينية

١- في الحقيقة إن الترويج و الدعوة للقروض الربويّة (التي تتعارض مع أحكام الشريعة الاسلامية) تقف خلفها جهات مالية عالمية ضخمة (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي) تؤدي الى تبعية المُقترضين من الوحدات الاقتصادية و الدول و غيرها ، ممّا تستوجب الضرورة التنويه على الحكومة العراقية و مؤسساتها المالية في هذا الصدد الالتفات لهذا الجانب و البحث عن مصادر تمويل أخرى أقل ضرراً على الاقتصاد الوطني ، و المشروعات التي تموّل ذاتياً أفضل من تلك التي تلجأ للاقتراض فالأولى تشغل بالاستثمار الرشيد لأرباحها غير الموزعة و بالتالي خلق نظام مالي متماسك أمّا الثانية تشغل بجدولة سداد القرض خوفاً من استحقاقه ممّا قد يولّد نظاماً مالياً غير مستقر .

٢- تسير المعايير الدولية للمحاسبة مع خط لا يضع أهمية للعقيدة و الدين و ما يحمله من أحكام تتناول الجوانب الاقتصادية و المالية ، وهذا بدوره يخلق تطبيقات و ممارسات يتطلب تطويعها لموائمة الشريعة الاسلامية وقد لا تجد النور في الواقع العملي فعلى سبيل المثال المشتقات المالية بوصفها أداة استثمار مالية على شكل عقد بين طرفين يتم تسويته في المستقبل يُشتق من عقد أساسي لأوراق مالية أو سلع أو غيرها إذ ترتبط قيمتها بسعر مادة العقد الأساس محل التعاقد ، و هي عقود أقرب للرهان لا يتم من خلالها تبادل البضائع بل التسوية واستلام فرق السعر عنها ، و يتردّب عليها انتفاع طرف على طرف آخر من دون وجه حق وهو أمر لا تقبله الشريعة الاسلامية .

من خلال ما تمّ عرضه في هذا المبحث يتبيّن أنّ تكييف متغيرات البيئة المحلية يمكن أن يُحدث تحسينات في هيكله مؤسسات الدولة و أنظمتها ما يجني العديد من المنافع على تطبيقاتها و منها الممارسات المحاسبية ، فالمحاسبة و بيئة العمل يعملان بطريقة متوازية لا ينفك أحدهما عن الآخر فهي وجدت لخدمة المجتمع و تطورت معه .

المبحث الثالث

عرض و تحليل نتائج اختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث تحليل نتائج استمارة الاستبيان الموزعة على أفراد عينة البحث وفقا للمحاور السبعة التي تضمنتها وهي المتغيرات الاقتصادية ، و المتغيرات السياسية ، و المتغيرات القانونية ، و المتغيرات التعليمية ، و المتغيرات التكنولوجية ، و المتغيرات الثقافية و الاجتماعية ، و المتغيرات الدينية . ومن أجل الوقوف على نتائج استجابة عينة البحث حول أسئلة الاستبانة استخدم البرنامج الإحصائي **SPSS V20** لقياس الصدق البنائي (التجانس الداخلي) للاستبانة و التعرف على مدى انتماء كل عبارة للمحور الواقعة فيه فضلاً عن البرنامج الحاسوبي **MatLab 6.5** لتحليل النتائج وكما يأتي :

إذ تنص الفرضية الرئيسية على

(يؤثر تكييف متغيرات البيئة المحلية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي) ، وينبثق عنها سبع فرضيات فرعية نوردتها أدناه كلاً حسب محورها .

إذ استخدم الباحث التحليل الإحصائي لغرض تحليل تأثير المتغيرات قيد الدراسة على تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي ، وباستخدام المعادلات الإحصائية المطلوبة من خلال تطبيقها بواسطة البرنامج الحاسوبي **MatLab 6.5** يمكن اختبار الفرضيات ، فإذا كانت قيمة التأثير أكبر من (الصفر) تكون ايجابية أما إذا كانت قيمة التأثير أقل من (الصفر) تكون سلبية و في حال قيمة التأثير تساوي (صفر) تكون غير مؤثرة .

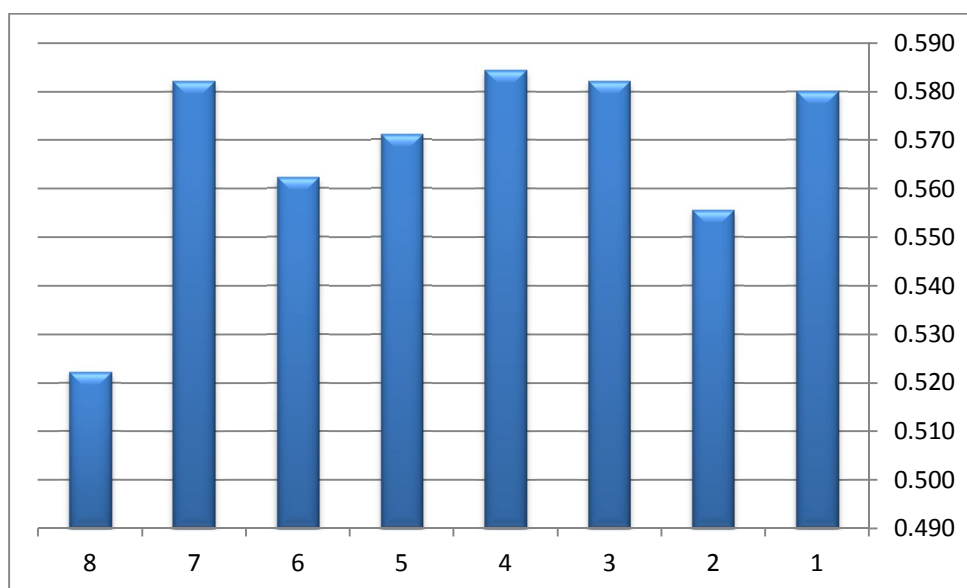
أولاً : التحقق من الفرضية الفرعية الاولى

المتغيرات الاقتصادية : يؤثر تكييف المتغيرات الاقتصادية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي

جدول (٨) مستوى تأثير المتغيرات الاقتصادية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي

ت	العبارة	التأثير
١	يؤدي اشراك القطاع الخاص في النشاط الاقتصادي الى تحقيق التنمية من خلال انتقال البلد من الاقتصاد المخطط الى اقتصاد السوق القائم على المعايير الدولية بوصفها أكثر حرية و استجابة لمتغيرات بيئة العمل بما يسهم في تطوير القواعد المحاسبية المحلية و تحقيق التوافق الدولي .	0.580
٢	العمل على وضع تشريعات تتميز بالشفرة و المرونة لمساهمتها في ضبط آليات المنافسة في السوق بين القطاع العام و الخاص من خلال اشراكهم معاً بالتنمية و الارتقاء بالممارسة المحاسبية لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين للمعلومات .	0.556
٣	ضرورة تأهيل القطاع الصناعي و الزراعي لتنشيط الانتاج و تغيير واقع البلد من مستهلك الى منتج تنافس منتجاته البلدان الاخرى يمكنه الولوج للسوق الدولية و التوافق معها .	0.582
٤	تعمل المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS عند اعتمادها للبلدان في طور التحول الاقتصادي على تطوير النظم المحاسبية و مهنة المحاسبة بوصفها أداة لإزالة الحواجز المحاسبية و التكيف لواقع جديد .	0.584
٥	العمل على اصلاح القطاع المصرفي لدوره الحيوي في النشاط الاقتصادي من خلال إعادة النظر بالنظام المحاسبي للمصارف و شركات التأمين لعام ١٩٨٨م ببناء نظام مالي قادر على حشد الأموال و توفير معلومات ملائمة يُمكن المصارف العراقية دخول الأسواق المالية الدولية و التوافق مع ممارساتها .	0.571
٦	يؤدي تطبيق المصارف العراقية للمعايير الدولية IAS/IFRS الى انتاج كشوفات مالية موثوقة و قابلة للمقارنة على غرار الكشوفات المالية للمصارف العالمية تدعم محاسبة القيمة العادلة و مستندة للحقيقة الاقتصادية للحدث .	0.562
٧	يؤدي اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS الى تطوير القواعد المحاسبية المحلية بوصفها خاضعة لتحديث مستمر بما يحقق حاجة مختلف المستخدمين و استقطاب رؤوس الاموال و الاستثمارات الخارجية .	0.582
٨	يمثل اندماج المصارف أحد الوجوه المهمة للتكيف مع البيئة الدولية بتشكيل كتلت اقتصادية عملاقة تسهم بتوفير رؤوس أموال ضخمة و تحقيق قيمة سوقية و تطوير أكبر للمصرف الجديد المندمج.	0.522

شكل (٥) مستوى تأثير المتغيرات الاقتصادية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي



أظهرت نتائج تحليل استثمارات الاستبيان التي تم توزيعها على عدد (٦٠) مبحوث ، بأن هنالك تأثير للمتغيرات الاقتصادية على تحقيق التوافق المحاسبي دولياً وكما موضح في الشكل (٥) والذي يوضح درجة تأثير كل متغير من المتغيرات الاقتصادية وفقاً للعبارات المقدمة في استمارة الاستبانة الموزعة ، ومن خلال استقراء النتائج يبدو جلياً بأن المتغير (٤) هو الأكثر تأثيراً وبقيمة (٠.٥٨٤) ، أما المتغير (٨) فهو الأقل تأثيراً و بقيمة (٠.٥٢٢) ، وتتراوح قيم بقية المتغيرات بحدود (٠.٥٨٢ – ٠.٥٥٦) .

ثانياً : التحقق من الفرضية الفرعية الثانية

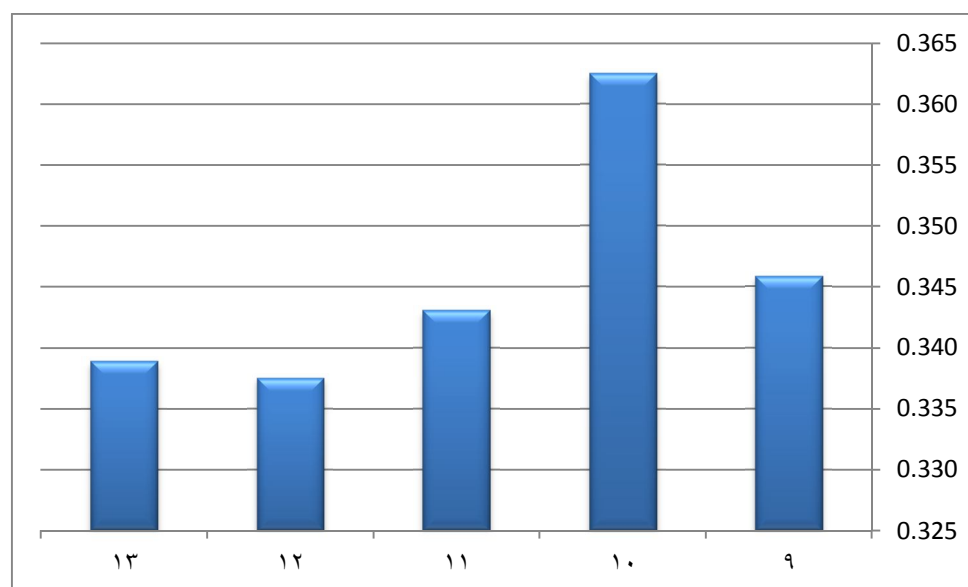
المتغيرات السياسية : يؤثر تكييف المتغيرات السياسية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي

جدول (٩) مستوى تأثير المتغيرات السياسية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي

التأثير	العبرة	ت
0.346	يؤدي الارتقاء بالممارسة السياسية و تغليب المصالح العامة على الخاصة الى خلق بيئة مستقرة قابلة للتفاعل مع البيئات الأخرى و انتاج قواعد محاسبية وطنية قابلة للتوافق مع المعايير الدولية .	٩
0.363	يُسهم النزاع السياسي في خلق فرص عديدة للفسادين و الانتهازيين لإرباك واقع البلد و عدم استقراره و التأثير على واقع القواعد المحاسبية و تحقيق التوافق المحاسبي .	١٠
0.343	ولّد القمع السياسي تضيق الحريات الذي بدوره يقيد تطوير مهنة المحاسبة و تصبح عملية إصدار المعايير ذات طابع تخدم السلطة مصالحها دون الأطراف الأخرى المستخدمة للمعلومات .	١١

0.338	تشجيع الانضمام للمنظمات الدولية و أهمها منظمة التجارة العالمية WTO فهي توفر مستوى عالٍ من التنسيق و الوضوح بين الدول المنضوية تحتها في آليات التعامل بين المصدرين و المستوردين للسلع و الخدمات فضلاً عن وصفها أداة لتكيف الواقع الوطني و تطوير مؤسساته و علومه .	١٢
0.339	يُسهم التوافق المحاسبي في تسهيل الانضمام لمنظمة التجارة العالمية بوصف المحاسبة خدمة مهنية ترتبط بالمعاهدة العامة لتجارة الخدمات GATS و هي ترتبط بالمنظمة التي فرضت على البلدان النامية تطوير ادائها المحاسبي من خلال تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة مع الأخذ بخصوصية هذه البلدان .	١٣

شكل (٦) مستوى تأثير المتغيرات السياسية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي



أظهرت نتائج تحليل استمارات الاستبيان، بأن هنالك تأثير للمتغيرات السياسية على تحقيق التوافق المحاسبي دولياً وكما موضح في الشكل (٦) والذي يوضح درجة تأثير كل متغير من المتغيرات السياسية وفقاً للعبارات المقدمة في استمارة الاستبانة الموزعة ، ومن خلال استقراء النتائج يبدو جلياً بأن المتغير (١٠) هو الأكثر تأثيراً وبقيمة (٠.٣٦٣) ، أما المتغير (١٢) فهو الأقل تأثيراً و بقيمة (٠.٣٣٨) ، وتتراوح قيم بقية المتغيرات بحدود (٠.٣٤٦ – ٠.٣٣٩) .

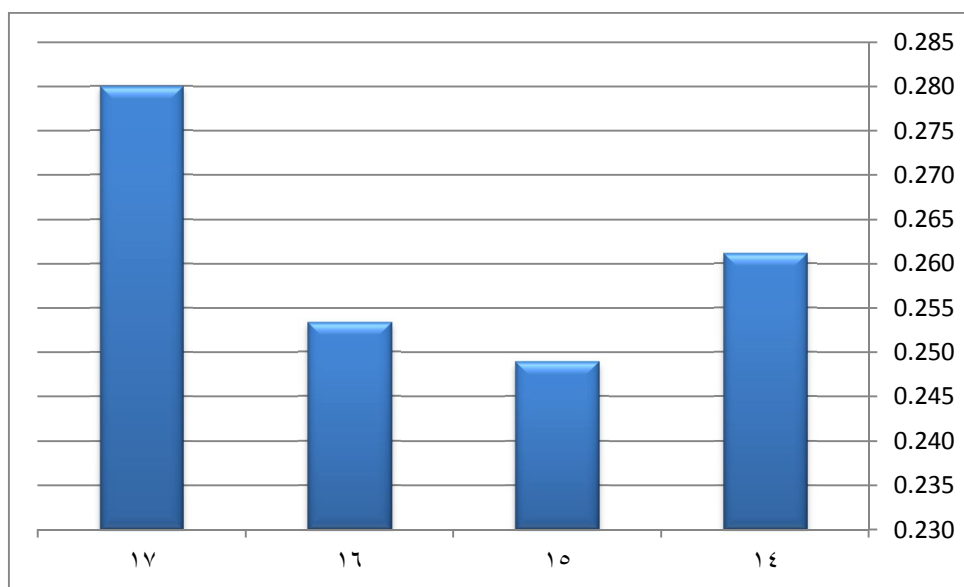
ثالثاً : التحقق من الفرضية الفرعية الثالثة

المتغيرات القانونية : يؤثر تكييف المتغيرات القانونية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي

جدول (١٠) مستوى تأثير المتغيرات القانونية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي

ت	العبرة	التأثير
١٤	ضرورة التحول من نظام القانون المكتوب الذي تتناول بنوده أحكام تفصيلية و متعددة الى القانون العام بوصف تشريعاته أكثر انجذاباً بالواقع و سهولة تحديثها فهي تتضمن المبادئ العامة و من ثم تكليف جهة مختصة بإعداد محتوى التشريع و منها القواعد المحاسبية .	0.261
١٥	يؤدي اعتماد القانون المكتوب الى صعوبة و بطء التكيّف مع بيئة العمل سواءً المحلية أم الدولية ، فضلاً عن تغليب الشكل القانوني للأحداث على الشكل الاقتصادي مما يؤثر سلباً في تطوير القواعد المحاسبية .	0.249
١٦	يُعدُّ الانتقال الى نظام القانون العام استجابة سريعة من قبل البلدان في طور التحول الاقتصادي لمتطلبات سوق و بيئة العمل و أكثر ملاءمة في تنظيم مهنة المحاسبة و سرعة تحديث قواعدها و تكييف واقعا .	0.253
١٧	مثّل تأسيس مجلس مستقل لصناعة المعايير المحاسبية خاضع لإشراف الدولة يتألف من المختصين و الاكاديميين خطوةً مهمة لتحرير المهنة من قيود القوانين و خلق ممارسات محاسبية أكثر قدرة للتكيّف مع الواقع و متطلباته .	0.280

شكل (٧) مستوى تأثير المتغيرات القانونية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي



أظهرت نتائج تحليل استمارات الاستبيان ، بأن هنالك تأثير للمتغيرات القانونية على تحقيق التوافق المحاسبي دولياً وكما موضح في الشكل (٧) والذي يوضح درجة تأثير كل متغير من المتغيرات القانونية وفقاً للعبارات المقدمة في استمارة الاستبانة الموزعة ، ومن خلال استقراء

النتائج يبدو جلياً بأن المتغير (١٧) هو الأكثر تأثيراً وبقيمة (٠.٢٨٠) ، أما المتغير (١٥) فهو الأقل تأثيراً و بقيمة (٠.٢٤٩) ، وتتراوح قيم بقية المتغيرات بحدود (٠.٢٦١ – ٠.٢٥٣) .

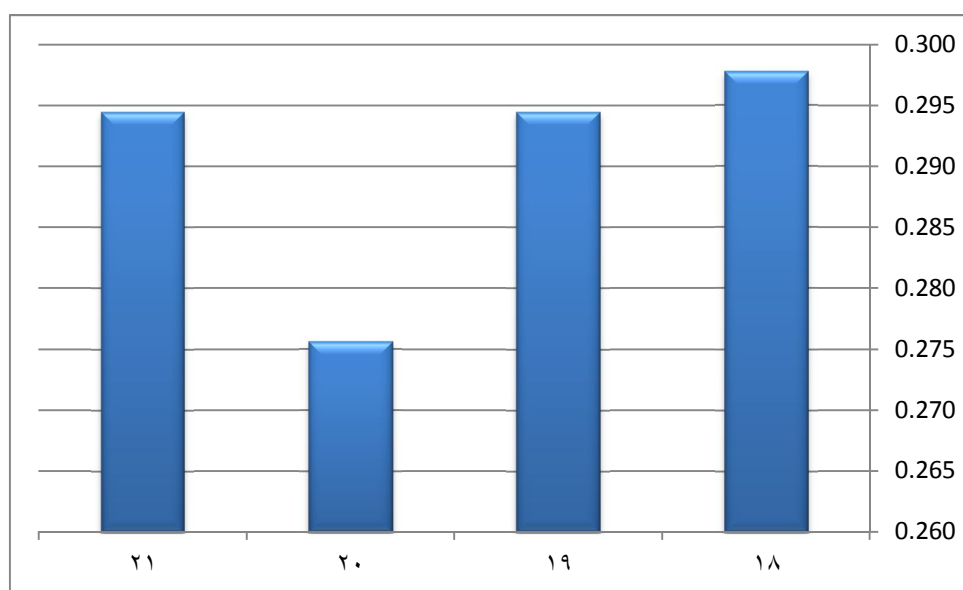
رابعاً : التحقق من الفرضية الفرعية الرابعة

المتغيرات التعليمية : يؤثر تكييف المتغيرات التعليمية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي

جدول (١١) مستوى تأثير المتغيرات التعليمية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي

ت	العبارة	التأثير
١٨	يُسهم تواصل المؤسسات التعليمية المحلية مع الدولية و أهمُّها مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IAESB في تعزيز مهنة المحاسبة و تطويرها .	0.298
١٩	العمل على تعزيز قدرة المحاسبين و الاستجابة الى متطلبات المرحلة في خطط منهاج التعليم المحاسبي بمفردات ذي علاقة بها على نحو العولمة و تكنولوجيا المعلومات و الأسواق المالية و الادارة الاستراتيجية بوصفها أدوات المرحلة .	0.294
٢٠	يوفر خطط المفردات المحاسبية مع مفردات العلوم الادارية و المالية و الثقافية أرضية خصبة و تصور شامل لآليات التكييف مع بيئات العمل الأخرى و أثرها على الوحدة الاقتصادية الذي سينعكس إيجاباً على صناعة القواعد المحاسبية و تطويرها .	0.276
٢١	تنظيم دورات تدريبية و مؤتمرات لاطلاع الأكاديميين و المختصين بأحدث تطورات المعايير الدولية للمحاسبة و تأثير تكييفها على واقع المهنة و بيئة العمل و القواعد المحاسبية المحلية .	0.294

شكل (٨) مستوى تأثير المتغيرات التعليمية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي



أظهرت نتائج تحليل استمارات الاستبيان ، بأن هنالك تأثير للمتغيرات التعليمية على تحقيق التوافق المحاسبي دولياً وكما موضح في الشكل (٨) والذي يوضح درجة تأثير كل متغير من المتغيرات التعليمية وفقاً للعبارات المقدمة في استمارة الاستبانة الموزعة ، ومن خلال استقراء النتائج يبدو جلياً بأن المتغير (١٨) هو الأكثر تأثيراً وبقيمة (٠.٢٩٨) ، أما المتغير (٢٠) فهو الأقل تأثيراً وبقيمة (٠.٢٧٦) ، وتبلغ قيم بقية المتغيرات (٠.٢٩٤) .

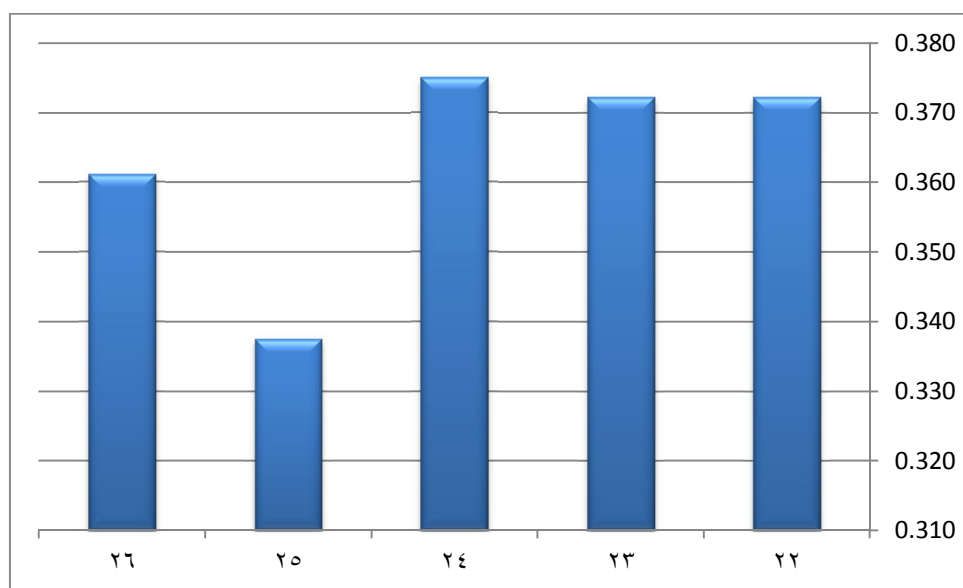
خامساً : التحقق من الفرضية الفرعية الخامسة

المتغيرات التكنولوجية : يؤثر تكييف المتغيرات التكنولوجية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي

جدول (١٢) مستوى تأثير المتغيرات التكنولوجية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي

ت	العبرة	التأثير
٢٢	يؤدي استخدام التكنولوجيا الى تعزيز قدرات نظم المعلومات المحاسبية و جعلها أكثر استجابة لمستجدات بيئة العمل سواءً المحلية أم الدولية .	0.372
٢٣	يؤدي استخدام التكنولوجيا الى تحسين أداء نظام المعلومات المحاسبية و جعله أكثر دقة و موثوقية في تغذية الادارة بالمعلومة الملائمة لاتخاذ قراراتها و بالتالي الدفع نحو قواعد و ممارسات محاسبية أكثر استجابة لمنتجات التكنولوجيا .	0.372
٢٤	يؤدي استخدام التكنولوجيا الى خفض الانفاق بتقليل عدد العاملين و خزن البيانات بأقل مساحة و سهولة استدعائها و انتاج كشوفات مالية بطريقة أسرع بما يحقق حاجة المستخدمين للمعلومات ، الذي سيرفع من امكانية تكييف الواقع و يحدّم تطوير القواعد المحاسبية .	0.375
٢٥	تساعد النظم المحاسبية اليدوية في فهم المباديء و المفاهيم حول حركة كل حساب و أين و متى سيظهر في الكشوفات ، فهي تمثل اللبنة الأساس للنظم الالكترونية الذي يؤثر إيجاباً على قدرات المحاسب و تطوير المهنة و قواعدها .	0.338
٢٦	بوقر استخدام التكنولوجيا قنوات اتصال جديدة على المستوى الوطني و الدولي ومصدراً للتمويل و كسب الاستثمار .	0.361

شكل (٩) مستوى تأثير المتغيرات التكنولوجية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي



أظهرت نتائج تحليل استثمارات الاستبيان ، بأن هنالك تأثير للمتغيرات التكنولوجية على تحقيق التوافق المحاسبي دولياً وكما موضح في الشكل (٩) والذي يوضح درجة تأثير كل متغير من المتغيرات التكنولوجية وفقاً للعبارات المقدمة في استمارة الاستبانة الموزعة ، ومن خلال استقراء النتائج يبدو جلياً بأن المتغير (٢٤) هو الأكثر تأثيراً بقيمة (٠.٣٧٥) ، أما المتغير (٢٥) فهو الأقل تأثيراً و بقيمة (٠.٣٣٨) ، وتتراوح قيم بقية المتغيرات بحدود (٠.٣٧٢) - (٠.٣٦١) .

سادساً : التحقق من الفرضية الفرعية السادسة

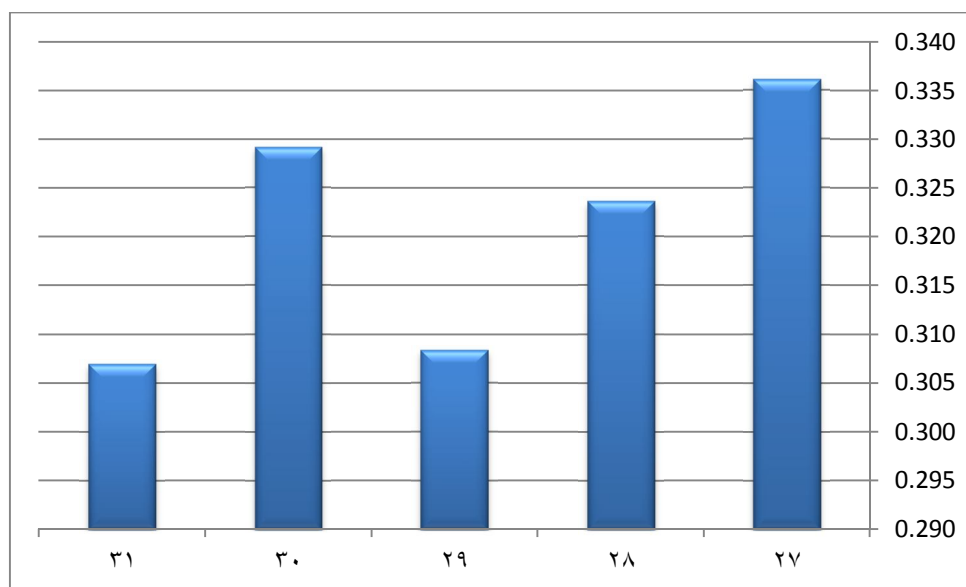
المتغيرات الثقافية و الاجتماعية : يؤثر تكييف المتغيرات الثقافية و الاجتماعية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي

جدول (١٣) مستوى تأثير المتغيرات الثقافية و الاجتماعية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي

ت	العبارة	التأثير
٢٧	إنّ تحرير الأفراد من (مجموعة ينتمي إليها) هيمنة القبيلة و استقلاله في قراراته سيقابلها تفضيل لممارسة الحكم المهني على الشكل القانوني و تولّي تنظيم مهنة المحاسبة و اعداد معاييرها من قبل المنظمات المختصة .	٠.٣٣٦
٢٨	يسهم خفض الفوارق الطبقيّة بين أفراد البلد في خلق تطبيقات و سياسات محاسبية موحّدة و هو ما يتفق مع توجّه (المعيار الدولي الثامن IAS8 السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقدير المحاسبي والأخطاء) .	٠.٣٢٤
٢٩	نؤدي القيم الذكورية فضلاً عن مؤشر الجماعية الذي يتمتع به المجتمع العراقي و طبقاً لنتائج Gray الى اتباع أسس قياس أكثر تحفظاً للأحداث المستقبلية و استخدام قياسات أكثر موضوعية ممّا تُنتج كشوفات مالية ذات	٠.٣٠٨

	موثوقية لحماية مختلف مستخدميها .	
٠.٣٢٩	يؤدي التجنب لقوي لحالات عدم التأكد للأحداث المستقبلية فضلاً عن مؤشر الذكورة في إدارة الوحدة الاقتصادية والسلطة و طبقاً لنتائج Gray على التقيّد في الافصاح إلا أنّ طبيعة تحول البلد من الاقتصاد المخطط الى اقتصاد السوق ستفرض سياسات محاسبية أكثر افصاحاً و تطويراً للقواعد المحلية الحالية .	٣٠
٠.٣٠٧	تميل الثقافة العراقية الى الانفتاح و التفاعل مع الثقافات الأخرى التي تتجه نحو استقلال الشخصية و تعزيز التفكير الابداعي و المنافسة ، وبذلك سيظهر تأثيرها على القواعد المحلية و سهولة تكييفها للتوافق مع المعايير الدولية .	٣١

شكل (١٠) مستوى تأثير المتغيرات الثقافية و الاجتماعية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي



أظهرت نتائج تحليل استمارات الاستبيان ، بأن هنالك تأثير للمتغيرات الثقافية و الاجتماعية على تحقيق التوافق المحاسبي دولياً وكما موضح في الشكل (١٠) والذي يوضح درجة تأثير كل متغير من المتغيرات الثقافية و الاجتماعية وفقاً للعبارة المقدمة في استمارة الاستبانة الموزعة ، ومن خلال استقراء النتائج يبدو جلياً بأن المتغير (٢٧) هو الأكثر تأثيراً وبقيمة (٠.٣٣٦) ، أما المتغير (٣١) فهو الاقل تأثيراً و بقيمة (٠.٣٠٧) ، وتتراوح قيم بقية المتغيرات بحدود (٠.٣٢٩ – ٠.٣٠٨) .

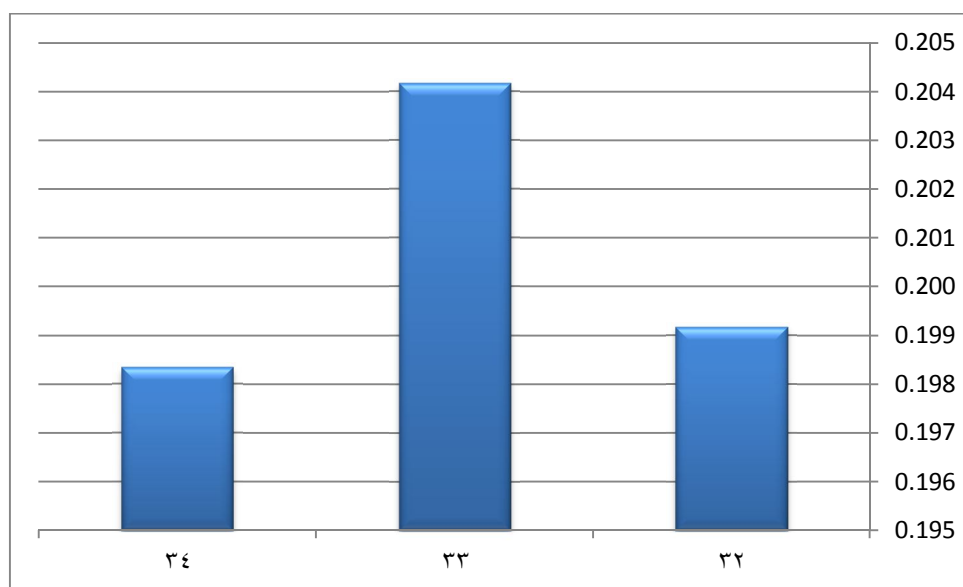
سابعاً : التحقق من الفرضية الفرعية السابعة

المتغيرات الدينية : يؤثر تكييف المتغيرات الدينية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي

جدول (١٤) مستوى تأثير المتغيرات الدينية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي

ت	العبرة	التأثير
٣٢	يؤدي التمويل بالاقتراض (القرض بالفائدة) الى تبعية الوحدة الاقتصادية و الدولة المقترضة للجهة المقرضة و انشغالها بسداد القرض خوفاً من استحقاقه فضلاً عن تقييدها برسم سياساتها التنموية و بالتالي قد تُلحق ضرراً بالزام المقترضين تطبيق ممارسات محاسبية لا تُلأم بيئتها الدينية و تعيق التكيّف معها .	٠.١٩٩
٣٣	يفضّل التمويل الذاتي للمشروعات من خلال الاستثمار الرشيد للأرباح على التمويل الخارجي بالاقتراض الربوي، فالأول يولّد نظاماً مالياً مستقراً أما الثاني فيولّد العكس ، و بالتالي فالتمويل الذاتي يخدم الوحدات الاقتصادية أكثر من الجهات الحكومية بما يتفق مع توجه الدولة في إشراك القطاع الخاص بالتنمية.	٠.٢٠٤
٣٤	تطلب المعايير الدولية للمحاسبة تطويعاً لممارساتها بصفقتها لا تضع أهمية للدين و ما يحمله من أحكام تختص بالجوانب المالية و الاقتصادية لمواءمة أحكام الشريعة الاسلامية لاتساع قاعدة قبولها .	٠.١٩٨

شكل (١١) مستوى تأثير المتغيرات الدينية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي

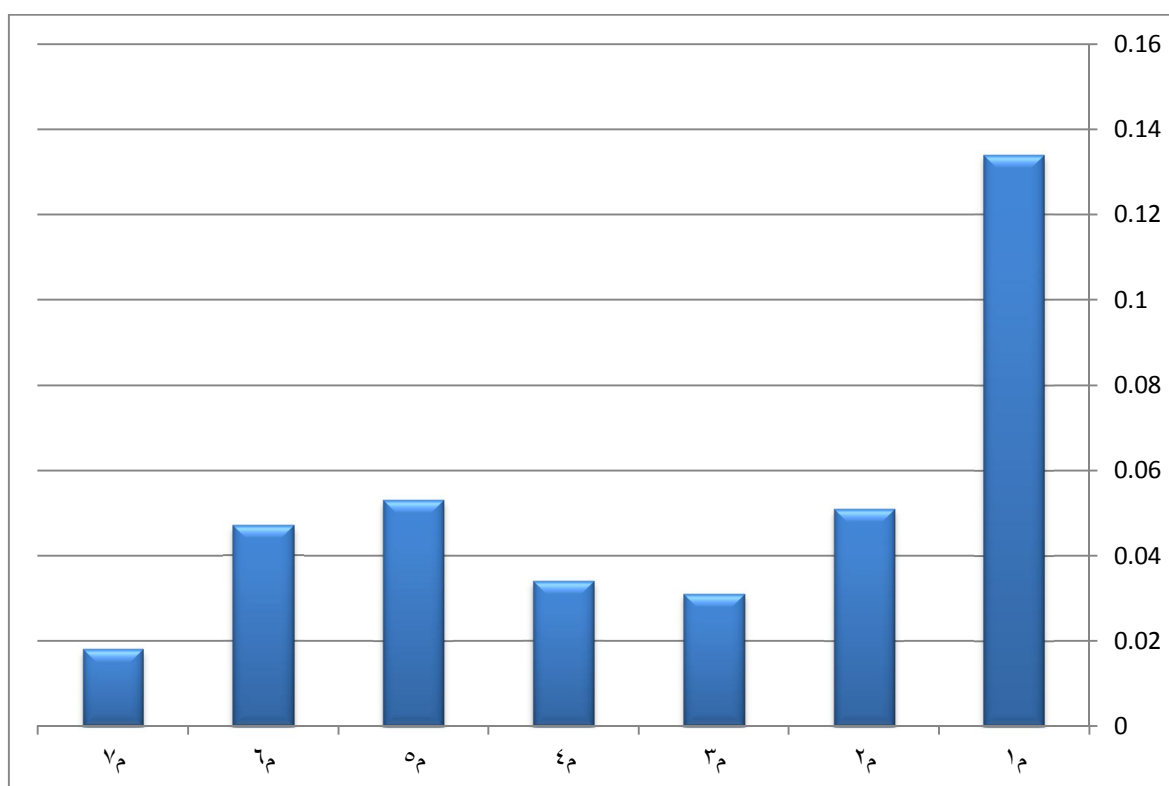


أظهرت نتائج تحليل استمارات الاستبيان ، بأن هنالك تأثير للمتغيرات الدينية على تحقيق التوافق المحاسبي دولياً وكما موضح في الشكل (١١) والذي يوضح درجة تأثير كل متغير من المتغيرات الدينية وفقاً للعبارات المقدمة في استمارة الاستبانة الموزعة ، ومن خلال استقراء

النتائج يبدو جلياً بأن المتغير (٣٣) هو الأكثر تأثيراً و بقيمة (٠.٢٠٤) ، أما المتغير (٣٤) فهو الأقل تأثيراً و بقيمة (٠.١٩٨) ، و تبلغ قيمة المتغير (٣٢) ما يقارب (٠.١٩٩) .

و للتحقق من الفرضيات الفرعية أعلاه التي أثبت التحليل الإحصائي بأنها إيجابية و لديها تأثير وإن كان متفاوتاً طبقاً للمحاور ، و أنّ ذلك يدعم الفرضية الرئيسية التي تنص على " يؤثر تكييف متغيرات البيئة المحلية لتطوير القواعد و المعايير المحاسبية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي " ، و يوضح الشكل (١٢) في أدناه اختلاف التأثير طبقاً لمجاميع المتغيرات و نوعها .

شكل (١٢) مستوى تأثير متغيرات البيئة المحلية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي



لقد اختلف التأثير على تحقيق التوافق المحاسبي دولياً بالنسبة للمتغيرات ، إذ وضّحت النتائج الإحصائية من خلال استخدام ادوات المنطق المصعب Fuzzy Logic بأن المتغيرات الاقتصادية هي الأكثر تأثيراً (٠.١٣٤) تليها المتغيرات التكنولوجية (٠.٠٥٣) ، ثم المتغيرات السياسية (٠.٠٥١) ، فالمتغيرات الاجتماعية و الثقافية (٠.٠٤٧) ، و المتغيرات التعليمية (٠.٠٣٤) ، ثم المتغيرات القانونية (٠.٠٣١) ، وأخيراً المتغيرات الدينية (٠.٠١٨) .

الفصل الرابع

الاستنتاجات و التوصيات

المبحث الأول : الاستنتاجات

المبحث الثاني : التوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

بعد عرض الجانب النظري و التحليلي و عرض الآلية المقترحة توصل الباحث الى مجموعتين من الاستنتاجات تمثلت بالآتي :

٤-١-١ استنتاجات الجانب النظري

أولاً- يعد التوافق المحاسبي على المستوى الدولي أحد مظاهر العولمة يخدم بالأساس الدول المتقدمة ثم النامية ، و يهدف الى تخفيض التباين في الممارسات المحاسبية و الحصول على كشوفات مالية مفهومة و قابلة للمقارنة .

ثانياً- إنّ المعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي جاءت بالحقيقة نتيجة ضغوط أطراف متعددة من بلدان و منظمات استمرت لعقود منذ عام ١٩٠٤م و حتى وقتنا الحالي .

ثالثاً- يتضح أنّ تخلف القواعد المحاسبية المحلية و عدم تفاعلها مع متطلبات المرحلة ناتج من واقع لا يضع اهتمام للمحاسبة و قواعدها فهي تعاني التقادم و عدم التحديث .

رابعاً- إنّ تضيق اشراك القطاع الخاص في النشاط الاقتصادي و الشركات و التجارة الدوليين يؤدي الى تضيق حدود القواعد المحاسبية و تجاهل دور المحاسبة في أخذ فرصتها بالتنمية الاقتصادية على المستويين العام و الخاص .

خامساً- إنّ تأكيد القواعد المحلية للمحاسبة على ضرورة تقديم الالتزام بالمتطلبات القانونية للأحداث على المتطلبات الاقتصادية بشأن الافصاح عن المعلومات للأحداث الاقتصادية ، سيؤدي في الغالب الى توفير معلومات أقل موضوعية ، هذا ما أكدته الفقرة ٥-ج القاعدة المحاسبية المحلية (٦) و الفقرة ٧-ج القاعدة المحاسبية المحلية (١٠) على مراعات المتطلبات القانونية أولاً قبل الاقتصادية بشأن الافصاح عن المعلومات مما يؤدي الى عدم الثقة بالمعلومة المحاسبية .

سادساً- تميل القياسات المحاسبية المحلية الى التحفظ و استخدامها الكلفة التاريخية ، في حين يقابلها بالقياسات الدولية التأكيد على الموضوعية و اتخاذ أساس القيمة العادلة . و ان هذا الاسلوب - الكلفة التاريخية - يحقق الموضوعية بوصفها سمة بارزة للمجتمع العراقي نابعة من ارثه الحضاري .

سابعاً- إنّ تنظيم العمل المحاسبي العراقي يكون ملزماً و أقل مرونة في الغالب لصياغته بشكل تشريعات على نحوٍ من التفصيل كما هو الحال في قانون الشركات و النظام المحاسبي الموحد و غيرها ، فضلاً عن تأكيد التشريعات عند اعداد و صناعة القواعد المحاسبية المحلية بضرورة مراعات عدم معارضتها لقوانين الدولة النافذة .

ثامناً- إنّ اقتصار واقع التعليم المحاسبي في العراق على الجوانب النظرية و اسلوب التلقين مع ضعف الاهتمام بالجوانب التطبيقية أدى الى افتقار المحاسبين العمل في بيئة تشهد حراكاً و نمواً مطرداً و الذي يعد السبب الأساس فيما تشهده المهنة من تخلف و لاسيما التصور محدود لدى أفراد المجتمع حول وظيفة المحاسبين و دورهم الرئيس في صناعة قرارات الوحدة الاقتصادية.

تاسعاً- إنّ تأثير التكنولوجيا تسبّب في خلق نمو كبير لمختلف الجوانب المعرفية و المعلوماتية و سرعة انتقالها فضلاً عن تحسين أداء النظم المعلوماتية و منها نظام المعلومات المحاسبي في انتاج معلومة أكثر دقة و استجابة للتغيرات الحاصلة في بيئة عمل تشهد ديناميكية مستمرة و تحديات المنافسة .

عاشراً- لم تراع النظم و التشريعات المحلية ذات العلاقة بالمحاسبة أو التدقيق لما ينبغي أن يكون لدى المحاسبون أو المدققون من مؤهلات في ظل التوجه نحو الأنظمة المعلوماتية المحوسبة و لاسيما ما يفتقره نظام ممارسة مهنة مراقبة و تدقيق الحسابات العراقي رقم (١٣) لعام ١٩٩٩م المعدل لهذا الجانب .

الحادي عشر- تتجه الثقافة العراقية نحو الانفتاح مع الثقافات الأخرى و الفردية و استقلالية الشخصية الذي سينعكس قريباً على ميدان المحاسبة و استقلالية التنظيمات المنظمة لها .

الثاني عشر- هناك توجه واضح لدى الحكومة القائمة في التواصل مع البلدان و المؤسسات خارج حدودها في سبيل الانتقال الى واقع أفضل .

٤-١-٢ استنتاجات الجانب التحليلي و الآلية المقترحة

أولاً- وفقاً لنتائج التحليل الاحصائي يتضح أن لجميع متغيرات البيئة المحلية تأثير واضح و بمستوى متفاوت يسهم في تحقيق التوافق المحاسبي دولياً .

ثانياً- تتطلب المرحلة الحالية إشراك القطاع الخاص بشكل واضح في النشاط الاقتصادي من خلال المساهمة الفاعلة للمحاسبة و تطبيقاتها .

ثالثاً- تتطلب المرحلة الحالية تطوير القطاع المصرفي و ايجاد تشكيلات مصرفية عملاقة و

اعادة النظر بالنظام المحاسبي للمصارف و شركات التأمين .
رابعاً- يوفر اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي كأساس لتطوير القواعد المحاسبية المحلية و أرضية خصبة لاستقطاب المستثمرين فضلاً عن تخفيض التباين المحاسبي بين البلدان .

خامساً- إنّ طبيعة النظام السياسي له دور واضح في تشكيل نوع التنظيم المحاسبي و تحديد أهدافه و لاسيما صناعة القواعد أو المعايير المحاسبية للبلدان .

سادساً- إنّ نظام الدولة السياسي و الاقتصادي له دور واضح في تشكيل التنظيم المحاسبي و الممارسات المحاسبية ، فالعراق بعد عام ٢٠٠٣م و التحول نحو الديمقراطية سيظهر تأثيرها جلياً على تطوير القواعد المحاسبية و ممارساتها بما ينسجم مع هذا التحول .

سابعاً- ان توفير الاستقرار السياسي و الأمني سيرافقه فسحة واسعة من الحرية الفكرية و تطوير الواقع ، التي ستظهر اثارها على القواعد المحاسبية المحلية فضلاً عن المحاسبين أنفسهم .

ثامناً- إنّ محاولات انضمام الدولة العراقية لمنظمة التجارة العالمية WTO سيسهم بشكل غير مباشر في تحقيق التوافق المحاسبي بين القواعد المحلية و المعايير الدولية .

تاسعاً- إنّ مهنة المحاسبة في العراق تشهد تراجعاً ملحوظاً ، و أحد العوامل الأساسية المؤثرة في ذلك تتمثل بطبيعة النظام القانوني السائد – نظام القانون المكتوب – الذي يتناول بنوداً و أحكاماً تفصيلية لمختلف الحالات ، فهو لم يضع مجالاً أو حيزاً للموضوعات المستحدثة أو تعديل و تطوير للموضوعات السابقة إلا بتعديل القانون نفسه الذي قد يأخذ وقتاً طويلاً و صعوبات عديدة .

عاشراً- أن منهاج التعليم المحاسبي المحلي وُضع وفق احتياجات بيئة العمل المحلية السائدة لمرحلة قبل عام ٢٠٠٣م دون مراعاة متطلبات المحاسبة و التجارة الدوليتين و الشركات متعددة الجنسيات فضلاً عن ذلك تأطرت مفرداته بالموضوعات التقليدية المحاسبية حصراً و أغفلت أو قُصرت اهتمامها بالعلوم و المعارف ذات الصلة بها فيما يتعلق بتكنولوجيا المعلومات و العلوم الانسانية و الاجتماعية و قضايا العولمة و غيرها .

الحادي عشر- إنّ للمتغيرات أو القيم الثقافية و الاجتماعية كما وُرد في الآلية المقترحة و نتائج التحليل الاحصائي الاثر الواضح في القيم المحاسبية و تحديد شكل التنظيم و القواعد و الطرق و الممارسات المحاسبية .

المبحث الثاني

التوصيات

من خلال الاستنتاجات أعلاه يطرح الباحث مجموعة من التوصيات تتمثل بالآتي :

أولاً- اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي في صناعة القواعد و المعايير المحاسبية المحلية سيجلب للجهات القائمة بذلك الخبرة من خلال الاستفادة من التجارب الدولية فضلاً عن وصفها أداة لاستقطاب المستثمرين و الممولين و غيرهم .

ثانياً- الحاجة الى إعادة تشكيل و ادارة مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقي و لاسيما لجانه المختلفة من قبل مختصين من الأكاديميين و المهنيين في مختلف الاختصاصات تتمثل بالمحاسبين و الاقتصاديين و الصناعيين و الماليين و التجاريين و القانونيين و غيرهم .

ثالثاً- ضرورة فك ارتباط المجلس من ديوان الرقابة المالية و ربطه برأس السلطة التنفيذية أو التشريعية لامتلاكها صلاحيات أوسع تفسح المجال واسعاً أمام مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقي لتطوير قواعده .

رابعاً- ضرورة المراجعة الدورية للقوانين و الأنظمة الموجّهة للقواعد و الممارسات المحاسبية المحلية من أجل تعزيزها بالأطر القانونية و ضمان مواعمتها لمتطلبات المرحلة الحالية و المستقبلية للبلد من خلال تشكيل لجنة متخصصة تتألف من اختصاصات متعددة من قانونيين و محاسبين مهنيين و أكاديميين و ماليين و اقتصاديين و اداريين تُكَلَّف بتطوير التشريعات المتعلقة بميدان المحاسبة ممّن لهم الاطلاع و الدراية في البيئة المحلية و الدولية .

خامساً- ضرورة تبني المدخل المختلط في صناعة القواعد أو المعايير المحاسبية المحلية الذي يجمع بين المهنية و لزوم التطبيق و بالتالي قدرته على تلبية احتياجات مختلف المستخدمين من المعلومات المحاسبية .

سادساً- اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي في تطوير القواعد المحاسبية المحلية سيؤدي الى التأكيد أولاً على الطبيعة الاقتصادية للحدث فضلاً عن توفير معلومات موضوعية من خلال تطبيقها القيمة العادلة كأساس للقياس .

سابعاً- زيادة الاهتمام بالمفردات الدراسية ذات الطبيعة التطبيقية للطلبة و التأكيد عليها حتى يتسنى لهم فهم الأساس الفكري و الممارسة العملية للأحداث الاقتصادية .

ثامناً- الحاجة الى توفير محاسبين على دراية و علم في كيفية التعامل مع بيئة العمل الدولية و مواكبين لتطلّعاتها ، من خلال تأهيلهم و تسليحهم بالمعارف و العلوم الأساسية و المُعاصرة فضلاً عن العلوم ذات الصلة بالمهنة و الوحدة الاقتصادية ، و كذلك متابعين لبرامج التعليم المهنية و مستمرين بالتعلم و التواصل في تطوير الذات و التأكيد على الجوانب التطبيقية في التعليم .

تاسعاً- ضرورة العمل على بناء نظام تعليمي يهتم بجودة التعليم يركز على الحاسوب فضلاً عن اعداد برامج لتجاوز أمة استخدامه لدى الطلبة و توفير مستلزمات حديثة للتدريس و الكتب العلمية و الدوريات المهمة بالمعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي و تطبيقاتها في مكاتب كليات الادارة و الاقتصاد في عموم جامعاتنا العراقية ليطلّع الطلبة و التدريسيين على آخر ما توصلت اليه من اصدارات جديدة .

عاشراً- لأبّد من إعداد نظم معلومات محوسبة و التكيّف مع الثورة المعلوماتية و الاستفادة من مزاياها في السرعة و الدقة و تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية و الأفراد من أجل الارتقاء بواقع المحاسبة و المحاسب و ما يُقدّمان من خدمات .

الحادي عشر- ضرورة تثقيف المجتمع على طبيعة مهنة المحاسبة و المحاسب و دوره في الوحدة الاقتصادية و مساهماته في تجهيز الإدارة بالمعلومة الملائمة و الموثوقة التي تشكل الأساس في اتخاذ القرارات المناسبة و بالتالي تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية و تنمية الوعي المحاسبي لدى الأفراد .

الثاني عشر- إنّ البيئة المجتمعية المحلية مُهيّئة و ترغب في تولّي إدارة المؤسسات المهنية و منها مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية من قبل الأفراد المختصة و الكفاءة و بالتالي تحقيق تنظيم محاسبي مهني عالٍ المستوى فضلاً عن توفير معايير ذات جودة عالية و قراءة موحدة للكشوفات المالية .

الثالث عشر- تشجيع الانضمام الى المعاهدات و المنظمات الدولية للاستفادة من مزاياها من خلال تكييف البيئة المحلية العراقية بمؤسساتها و تطبيقاتها، بما يُسهم في تطوير القواعد المحاسبية المحلية و تحقيق التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي IAS/IFRS الذي لا يُمثّل الغاية الوحيدة من تكييف البيئة المحلية بل و إعداد موارد بشرية قادرة على تطبيق هذه المعايير بشكلٍ سليم للوصول الى كشوفات مالية موثوقة و قابلة للمقارنة يُعتمد عليها في صنع القرارات .

الرابع عشر- ضرورة مراعاة الجهة القائمة بعملية تكييف البيئة المحلية لخصوصية المجتمع العراقي و قيمه الدينية متمثلة بأحكام الشريعة الاسلامية و ما تحمّلها من أسس و ثوابت واجبة التطبيق و الابتعاد عمّا تنهي عنه من معاملات و صفقات مالية لتوسيع قاعدة قبولها .

الخامس عشر- ضرورة اعادة هيكلة البنية الاقتصادية و التجارية و الصناعية للبلد لإزالة التشوهات في ظل محاولات التحول نحو اقتصاد السوق التي تعد تطبيقات المعايير الدولية للمحاسبة و الابلاغ المالي أحد أدواته المهمة .

السادس عشر - ضرورة تأهيل القطاع المصرفي و تفعيله لأخذ موقعه الحقيقي على المستويين المحلي و الدولي في التنمية و تمويل المشروعات و اعداد دراسات الجدوى من خلال اعادة النظر في النظام المحاسبي للمصارف و شركات التأمين و تطبيق معايير متوافقة مع المعايير الدولية.

السابع عشر - ضرورة اتخاذ - نظام القانون العام – بوصفه يمثل اطاراً قانونياً و تنظيمياً يحقق مرونة في التطبيق ، إذ تتناول تشريعاته المبادئ العامة دون الولوج في التفاصيل و تكليف الجهة المختصة بإعداد المعايير بصياغة معايير محاسبية مناسبة للبيئة المحلية متوافقة مع الدولية مستندةً على عموميات التشريع حتى يتسنى لها امكانية التعديل و التطوير بما تتطلبه الحاجة.

الثامن عشر - على الجهات المعنية في مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) متمثلة بالمنتدى الاستشاري لمعايير المحاسبة (ASAF) المسؤول عن نقل و تقريب وجهات النظر و التنسيق بين المنظمات المهنية المحاسبية المحلية و الـ (IASB) تكثيف الدراسات حول الموضوع و العمل بجديّة مع واضعي المعايير المحلية و الأخذ بنظر الاعتبار المعتقدات الدينية و مراعاتها لتحقيق معايير محاسبية عالية الجودة و مقبولة عالمياً قابلة التطبيق لتبنيها أو التوافق معها من خلال توسيع نطاق الدول المُشاركة في صياغة مشاريع المعايير الدولية و التصويت عليها و منها الدول العربية و الاسلامية و عدم اقتصرها على الدول ذات الاقتصاديات الكبرى .

قائمة المصادر

القرآن الكريم

القوانين و الأنظمة و الوثائق الرسمية :

- ١- المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية ، طلال أبو غزالة ، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن) ، ٢٠١٢م .
- ٢- ديوان الرقابة المالية : القواعد المحاسبية الصادرة من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية ١-١٤ ، بغداد ، العراق ، ٢٠٠٣م .
- ٣- النظام المحاسبي الموحد للمصارف و شركات التأمين لعام ١٩٨٨م .
- ٤- تعليمات رقم (١) لعام ١٩٩٥م الصادرة عن ديوان الرقابة المالية .
- ٥- قانون الاستثمار رقم (١٣) لعام ٢٠٠٦م المعدل .
- ٦- الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥م .
- ٧- نظام ممارسة مهنة مراقبة و تدقيق الحسابات العراقي رقم (١٣) لعام ١٩٩٩م المعدل .
- ٨- قانون " مصرف النهدين الاسلامي " رقم ٩٥ لعام ٢٠١٢م .

الكتب

- ١- أبو زيد ، محمد المبروك ، "المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية" ، ايتراك للنشر و التوزيع ، مصر ، ٢٠٠٥م .
- ٢- أبو شمالة ، احمد محمد ، "معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي" ، الطبعة الأولى ، مكتبة المجمع العربي للنشر للتوزيع ، عمان ، الاردن ، ٢٠١٠م .
- ٣- أبو نصار ، محمد و حميدات ، جمعة ، "معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية و العملية" ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر ، عمّان ، الاردن ، ٢٠١٣م .
- ٤- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، " اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - الاردن ، ٢٠١٠م .
- ٥- بلقاوي ، أحمد ، "نظرية المحاسبة" ، ج١، ج٢ ، ترجمة رياض العبد الله ، مراجعة طلال الججاوي ، دار اليازوري ، ٢٠٠٩م .

- ٦- تشوي ، فريدريك و فروست ، كارول آن و ميك ، جاري ، "المحاسبة الدولية" ،
تعريب محمد عصام الدين زايد ، مراجعة احمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ،
الرياض . المملكة العربية السعودية ، ٢٠١٢ م .
- ٧- حميدات ، جمعة ، "خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS
EXPERT" ، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين ، عمّان ، الأردن ، ٢٠١٤ م .
- ٨- حميدة ، عيد محمود ، "المحاسبة الدولية ٢" ، مركز التعليم المفتوح - برنامج محاسبة
البنوك والبورصات ، ٢٠١١ م .
- ٩- الحيايي ، وليد ناجي ، "نظرية المحاسبة" ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في
الدنمارك ، ٢٠٠٧ م .
- ١٠- الجعارات ، خالد جمال ، "معايير التقارير المالية الدولية ٢٠٠٧ – IFRS & IAS"
، الطبعة الاولى ، إثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ٢٠٠٨ م .
- ١١- الجعارات ، خالد جمال ، "مختصر معايير المحاسبة الدولية ٢٠١٥" ، مطبعة
جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، ٢٠١٤ م .
- ١٢- شرويدر ، ريتشارد و كلارك ، مارتل و كاثي ، جاك ، "نظرية المحاسبة" ، ترجمة
خالد علي كاجيجي و ابراهيم ولد محمد فال ، مراجعة الكيلاني عبد الكريم الكيلاني ، دار
المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ٢٠١٠ م .
- ١٣- الشيرازي ، عباس مهدي ، "نظرية المحاسبة" الطبعة الاولى" ، دار السلاسل
للطباعة و النشر و التوزيع ، الكويت ، ١٩٩٠ م .
- ١٤- العامري ، سعود جايد ، "المحاسبة الدولية – منهج علمي للمشاكل المحاسبية و
حلولها" ، الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ٢٠١٠ م .
- ١٥- عبد العال ، صبرة أحمد و عطية ، أمل عبد الفضيل ، " محاسبة التسويق الدولية "
، مركز التعليم المفتوح – جامعة بنها – كلية التجارة ، ٢٠١١ م .
- ١٦- عبد القادر ، محسن بابقي ، "المحاسبة الدولية" ، مطبوعات جامعة العلوم و
التكنولوجيا ، صنعاء ، ٢٠١٣ م .
- ١٧- فضالة ، ابو الفتوح علي ، "المحاسبة الدولية" ، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع ،
القاهرة ، ١٩٩٦ م .
- ١٨- القاضي ، حسين و حمدان ، مأمون ، "المحاسبة الدولية ومعاييرها" ، منشورات
جامعة دمشق – كلية الاقتصاد ، 2012 م .

- ١٩- القاضي ، حسين يوسف و الريشاني ، سمير معزي ، "موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير اعداد التقارير المالية الدولية" ، الجزء الأول ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان - الاردن ، ٢٠١٢م .
- ٢٠- لظفي ، أمين السيد أحمد ، "نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي" ، الدار الجامعية ، مصر ، ٢٠٠٥م .
- ٢١- المعتوق ، منذر اسحق محمد ، "المحاسبة الادارية" ، الجزء الأول ، الطبعة الثالثة ، مطبوعات جامعة بغداد ، ١٩٨٦م .
- ٢٢- مطير ، رأفت حسين ، "المحاسبة الدولية" ، الطبعة الأولى ، الجامعة الاسلامية - غزة ، ٢٠٠٨م .
- ٢٣- ميرزا ، عباس علي و هولت ، جراهام و أوريل ، ماغنوس ، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - كتاب و دليل" ، المطابع المركزية ، عمان ، ٢٠٠٦م .
- ٢٤- يحيى ، زياد هاشم والحبيطي ، قاسم محسن "نظام المعلومات المحاسبية" ، وحدة الحدياء للطباعة والنشر ، كلية الحدياء الجامعة ، الموصل ، العراق ، ٢٠٠٦م .

المجلات و الدوريات

- ١- ابراهيم ، بن الطيب ، "دور تكييف الاستراتيجيات التسويقية في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية" ، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الانسانية ، العدد ١٣ ، ٢٠١٥م .
- ٢- بلغيث ، مداني بن ، "التوافق المحاسبي الدولي: المفهوم، المبررات، الأهداف" ، مجلة الباحث ، العدد ٤ ، ٢٠٠٦م ، ص ١١٦ .
- ٣- توفيق ، محمد شريف "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسة لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية" ، مجلة الإدارة العامة ، الرياض ، العدد ٥ ، ايلول ، ١٩٨٧م .
- ٤- الججاوي ، طلال و الفضل ، مؤيد محمد علي ، "تقويم دور مناهج التعليم المحاسبي الجامعي في بناء المهارات المهنية و اتجاهات تطويرها - دراسة ميدانية لحالة العراق" ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الثامن ، العدد الأول ، ٢٠٠٥م .
- ٥- الجليلي ، مقداد ، "التطور التاريخي للمحاسبة في العراق" ، مجلة تنمية الرافدين ، جامعة الموصل ، العدد ٦٣ ، ٢٠٠١م .

- ٦- الجليلي ، مقداد احمد و ذنون ، آلاء عبد الواحد ، "استخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين في تطوير المناهج المحاسبية لمرحلة البكالوريوس في العراق" ، مجلة تنمية الرافدين ، مجلد ٣٢ ، العدد ٩٩ ، ٢٠١٠م .
- ٧- حمد ، منى كامل ، "أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي- دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٤١) والقاعدة المحاسبية رقم (١١)" ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد ٣٦ ، ٢٠١٣م .
- ٨- رشيد ، انصاف محمد و حسين ، منى سالم ، "أثر العولمة على المعايير المحاسبية الدولية و انعكاساتها على المعايير العراقية - دراسة تحليلية على القاعدة المحاسبية رقم (١٠)" ، مجلة تنمية الرافدين ، مجلد ٢٤/٢ ، العدد ٦٨ ، العراق ، ٢٠٠٢م .
- ٩- شبلي ، مسلم علاوي و فاضل ، عدي صفاء الدين ، "مدى ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للمتطلبات المحاسبية في القطاع النفطي - دراسة في شركة نفط الجنوب" ، مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية ، المجلد ١٦ ، العدد ١ ، ٢٠١٤م .
- ١٠- شيرزا ، محمد قاسم ، "مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبيئة الشركات العاملة في العراق بالمقارنة مع معايير المحاسبة المالية الأمريكية و معايير المحاسبة البريطانية" ، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ، العدد ٣٢ ، ٢٠١٣م .
- ١١- الصائغ ، بلال أمجد محمد ، "دور التعليم المحاسبي الجامعي في تأهيل الخريجين على استخدام الحاسوب في العمل المحاسبي - الواقع و إمكانيات التطوير بالتطبيق على محافظة نينوى" ، مجلة تكريت للعلوم الادارية و الاقتصادية ، مجلد ٦ ، العدد ٢٠ ، ٢٠١٠م .
- ١٢- عبد العزيز ، احمد و زكريا ، جاسم و الطحان ، فراس عبد الجليل ، "الشركات متعددة الجنسيات و أثرها على الدول النامية" ، مجلة الادارة و الاقتصاد ، العدد ٨٥ ، ٢٠١٠م .
- ١٣- عبد الله ، بشرى نجم و نجم ، اسماء سهيل ، "المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق و اهمية تفعيلها دراسة ميدانية" ، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، مجلد ٢ ، عدد ٨ ، ٢٠٠٩م .
- ١٤- العبد الله ، رياض و الجاوي ، طلال ، "الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية ودورها في قياس وتوزيع الثروة للمجتمع" ، المجلة العربية للادارة ، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، مصر ، المجلد ٢٥ ، العدد ٢ كانون الأول ، ٢٠٠٥م .

- ١٥- عبد الله ، فيصل نجم الدين و عثمان ، فاضل نبي ، "التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية و المعايير المحاسبية الدولية (IASs/IFRSs) و دورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق" ، كوفاري زانكو بو زانسته مروفاه تيبه كان(مجلة الجامعة للعلوم الإنسانية - كردية) ، مجلد ١٩ ، عدد ٤ ، ٢٠١٥ م .
- ١٦- علاوي ، محمد حويش و عمر ، صبيحة صالح و مال الله ، ايمان عبد المنعم ، "النظام المحاسبي الموحد و متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية - دراسة تحليلية في البيئة العراقية" ، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ، العدد ٣٢ ، ٢٠١٣ م .
- ١٧- العمري ، صالح بن راشد ، "التعليم المحاسبي في أقسام المحاسبة في الجامعات السعودية - رؤية مستقبلية" ، المجلة العلمية للتجارة و التمويل - جامعة طنطا ، العدد ١ ، ٢٠٠٧ م .
- ١٨- الفتلاوي ، ليلي ناجي مجيد ، "بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات" ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الخاص بمؤتمر الكلية ، ٢٠١٣ م .
- ١٩- كندوري ، عماد محمد ، "دراسة مقارنة للمعايير المحاسبية الدولية مع القواعد المحاسبية العراقية" ، مجلة الادارة و الاقتصاد ، عدد ٩٣ ، ٢٠١٢ م .
- ٢٠- مطر، محمد ، "دراسة تحليلية لمعايير المحاسبة في الكويت والسعودية مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية" ، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية ، العدد ٥٦ ، الكويت ، ١٩٨٨ م .
- ٢١- ناجي ، مياده جعفر ، "المعايير المحاسبية العراقية و مدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية على تطوير الممارسات المحاسبية في العراق - دراسة مقارنة للتوفيق بين المعايير" ، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد ٢ ، العدد ٣ ، ٢٠١٢ م .
- ٢٢- نور ، عبد الناصر و الجاوي ، طلال ، "المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الاردنية و متطلبات التوافق و التطبيق" ، مجلة بحوث جامعة حلب ، سورية ، العدد ٥٥ ، ٢٠٠٣ م .

الرسائل و الأطاريح

- ١- ايمان ، جودي ، "أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية و المعايير الأمريكية US GAAP و آفاق التقارب بينهما" ، رسالة ماجستير ، جامعة سطيف ١- كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير – قسم العلوم التجارية ، ٢٠١٣ م .
- ٢- بو علام ، صالح ، "أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر و آفاق تبني و تطبيق النظام المحاسبي المالي" ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ٣ ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، ٢٠١٠ م .
- ٣- تومي ، بدر ، "آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية دراسة تطبيقية" ، رسالة ماجستير – جامعة فرحات عباس- سطيف ١- كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير – قسم العلوم التجارية ، ٢٠١٣ م .
- ٤- الجاوي ، طلال محمد علي ، "الأبعاد الاقتصادية و السياسية للتوافق المحاسبي الدولي و انعكاساته على البيئة العراقية" ، اطروحة دكتوراه ، الجامعة المستنصرية ، كلية الادارة و الاقتصاد ، ٢٠٠٠ م .
- ٥- حسن ، حكمت حمد ، " امكانية اعتماد الحلول الراديكالية في تغيير واقع التنظيم المحاسبي في العراق " ، اطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، كلية الادارة و الاقتصاد ، ٢٠١٦ م .
- ٦- سعاد ، بورويصة ، "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة" ، رسالة ماجستير ، جامعة قسنطينة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، ٢٠١٠ م .
- ٧- سليمة ، طبائية ، "دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية - دراسة حالة : الشركات الجزائرية للتأمين" ، اطروحة دكتوراه ، جامعة سطيف ١- كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، ٢٠١٤ م ، ص١٣٤-١٣٧ .
- ٨- شنوف، شعيب ، "الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي الحالي" ، اطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، ٢٠٠٧ م .

- ٩- صلاح ، حواس ، "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية و اثره على مهنة المدقق" ، اطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ٢٠٠٨م .
- ١٠- عبد الحميد ، حسياني ، "أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية IAS/IFRS كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات" ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ٣ – كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، ٢٠١٠م .
- ١١- عبد الكريم ، شناي ، "تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية" ، رسالة ماجستير ، جامعة العقيد الحاج لخضر- باتنة ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و التجارة ، ٢٠٠٩م .
- ١٢- المشهداني ، بشرى نجم عبدالله ، "الأهداف المحاسبية المعاصرة وتأثيرها على المعايير الجارية- دراسة تحليلية لعينة من شركات القطاع الخاص ومجلس المعايير والقواعد المحاسبية و الرقابية العراقية" ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد – كلية الإدارة والاقتصاد ، ١٩٩٢م .
- ١٣- المطيري ، بدر سعد ، " الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على استقرار السوق المالي في دولة الكويت" ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط – كلية الأعمال ، الأردن ، ٢٠١١م .
- ١٤- المعيني ، سعد سلمان عواد ، " المداخل الاقتصادية لنظرية المحاسبة ودورها في صياغة أنموذج توافقي بين المحاسبة الجزئية والمحاسبة الكلية" ، اطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد - كلية الإدارة والاقتصاد ، ٢٠٠٧م .
- ١٥- المهداوي ، بتول محمد نوري ، "أثر التحول إلى اقتصاد السوق في المحاسبة - دراسة مقارنة" ، اطروحة دكتوراه ، الجامعة المستنصرية - كلية الإدارة والاقتصاد ، ٢٠٠٧م .
- ١٦- نجم ، أسماء سهيل ، " دور المعايير المحاسبية في تعزيز كفاءة أسواق المال - دراسة ميدانية لتفعيل المسار المحاسبي في العراق" ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد - كلية الإدارة والاقتصاد ، ٢٠٠٨م .
- ١٧- يوسف ، رفيق ، "النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق" ، رسالة ماجستير ، جامعة تبسة ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، ٢٠١١م .

المؤتمرات

- ١- الزين ، منصور ، "أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و أبعاد الإفصاح و الشفافية – دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي المالي الجديد المطبق في الجزائر" ، الملتقى الدولي لجامعة سعد دحلب البليدة – كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، الجزائر ، ٢٠١١م .
- ٢- سلوم ، حسن عبد الكريم و نوري ، بتول محمد ، "دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية" ، دراسة مقدمة الى المؤتمر العلمي الدولي السابع – كلية الاقتصاد و العلوم الادارية – جامعة الزرقاء الخاصة ، الأردن ، ٢٠٠٩م .
- ٣- صالح ، عبدالله سليمان ، "تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية" ، المؤتمر العربي السنوي العام الأول - واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح ، جمهورية العراق – بغداد ، ١٦-١٧ ابريل ٢٠١٤م .
- ٤- علي ، الصادق محمد آدم ، "أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية" ، دراسة مقدمة للندوة الثانية عشرة التي نظمتها كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود ، السعودية ، ٢٠١٠م .
- ٥- القشي ، ظاهر شاهر ، "أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الشركات الأردنية على استقطاب الاستثمار الخليجي المباشر" ، الملتقى الدولي لجامعة سعد دحلب البليدة – كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، الجزائر ، ٢٠١١م .
- ٦- مصطفى ، هاني نذير و مرعي ، ضمير قاسم ، "السياسة المحاسبية والتغير في مستويات الاسعار" ، المؤتمر العلمي الثامن لكلية الادارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية ، للفترة من ٢٩-٣٠ نيسان ، ١٩٩٢م .
- ٧- يعقوب ، ابتهاج اسماعيل و الذهبي ، جلييلة عدنان ، "تعزيز قدرات مهنة المحاسبة وفق مستجدات البيئة العراقية بالاستعانة بتجارب دولية" ، المؤتمر العربي السنوي العام الأول - واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح ، جمهورية العراق – بغداد ، ١٦-١٧ ابريل ٢٠١٤م .

REFERENCES

BOOKS

- 1- Belkaoui , Ahmed Riahi , " **Accounting Theory**" , 5th Edition , Thomson Learning , 2004 .
- 2- Boockholdt , James L. , " **Accounting Information system**" , 4th Edition Richard D Irwin Inc USA , 1996 .
- 3- Choi , Frederick D. S & Meek , Gary K. , " **International Accounting**" , 7th Edition , Prentice Hall , New Jersey, 2011 .
- 4- Choi, Frederick & Fost , Carol & Meek , Gary " **International Accounting** " John Wiley and Sons , 4th edition , 2002 .
- 5- Elliott , Barry & Elliott , Jamie , " **Financial Accounting and Reporting**" , Prentice Hall, ,6th Edition, 2002, p: 72 .
- 6- Elliott , Barry & Elliott , Jamie , " **Financial Accounting and Reporting**" , Prentice Hall, ,14th Edition, 2011, p: 109 .
- 7- Gernon , Meek , " **Accounting – An International Perspective**" , McGraw-Hill , 2001.
- 8- Hair, Jr. J. F. & Black, W. C. & Babin, B. J. & Anderson, R. E. , " **Multivariate data analysis: A global perspective**" , Pearson prentice Hall , New York , 2010 .
- 9- International Accounting Education Standards Board , " **International Education Standards 1-8** " , International Federation of Accountants (IFAC) , 2008 .
- 10- Jones , Stewart & Belkaoui , Ahmed Riahi , " **Financial Accounting Theory**" , 3rd Edition , Cengage Learning , Australia , 2010 .
- 11- Nobes , Christopher & Parker , Robert , " **Comparative International Accounting**" , Prentice Hall , 10th Edition, 2008 , p: 33-34.
- 12- Romney, Marshall B. & Stenbart , " **Accounting information system**" , Prentice Hall , U.S.A , 2000 .

PERIODICALS

- 1- Abata , Matthew A. , " **Impact of IFRS on Financial Reporting Practices in Nigeria(A case of KPMG)**" , Global Journal of Contemporary Research in Accounting, Auditing and Business Ethics (GJCRA) . Vol: 1 Issue: 1 , 2015 .
- 2- Akman , Nazlı Hosal , " **The Effect of IFRS Adoption on Financial Disclosure : Does Culture Still Play A Role?**" , American International Journal of Contemporary Research , Vol. 1 , No.1 , July 2011 .
- 3- Barodiya , Parmanand & Saxena , Sonal , " **A Study of International Accounting Standard and Indian Accounting Standard**" , International Journal Of Current Research and Academic Review , Volume 3 , Number 5 , 2015 .
- 4- Burnet , Royce D & Friedman , Mark & Murthy , Uday , "**Financial Reports :why you need XBRL**" , Journal of corporate Accounting & Finance , Jul , 2006 .
- 5- Chand , Parmod and Patel , Chris , "**Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific region**" , Advances in Accounting , incorporating Advances in International Accounting, No.24 , 2008 .
- 6- Jermakowicz , Evak , " **Effects of Adoption of International Financial Reporting Standards in Belgium**" , Accounting in Europe , Vol. 1 , 2004 .
- 7- Perera , M. H. B , "**Towards A Framework to Analyses The Impact of Culture on Accounting**" , International Journal of Accounting, Vol. 24 , 1989 , 50 .
- 8- Rogero , Hall , " **Characteristics of High Quality Accounting Standards** " , Accounting Horizons , Volume 12 , Number 2 , June , 1998 .

- 9- Sawani , Assma , " **The Changing Accounting Environment: International Accounting Standards and US implementation** " , Journal of Finance and Accountancy , Volume 1 – August , 2009 .
- 10- Zafar , Iqbal , "**International Accounting-A Global Perspective**" , South Western , Thomson Learning , 2002, p 131.

THESIS

- 1- Elsharawy , Hatem , "**Developing Controlling and Performance Evaluation Of Multinational Companies Operating in Egypt**" , PhD thesis, University of George August , 2006 .
- 2- Joseph , Ambily , "**An Analysis on the Advantages and Disadvantages of u.s. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) Converging to International Financial Reporting Standards (IFRS)**" , Thesis Director , 2013 .

شبكة الانترنت

- ١- <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/2249>
- ٢- <http://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ifac>
- ٣- موقع IASB على شبكة الانترنت <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/overview>
- ٤- موقع IASB على شبكة الانترنت
- ٥- موقع IASB على شبكة الانترنت <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb-board>
- ٦- موقع IASB على شبكة الانترنت <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>
- ٧- <http://www.differencebetween.ias&ifrs>
- ٨- <http://www.fiscontexpert.ro/static/documents/fiscontexpertPApoXh.pdf>

Abstract

It is necessary to understand the relationship between environmental variables and accounting standards that would lead to different accounting practices among countries and therefore produce inappropriate and comparable financial statements , After determining the importance and significance of this effect , The current research objective is to propose an appropriate mechanism for harmonizing local accounting standards with IAS / IFRS by adapting the local environment to achieve more accounting practices in response to the need of different users for the financial statements.

In order to test the proposed mechanism of seven axes: Economic , Political, Legal, Educational, Technological, Cultural and social , and Religious , The representatives of the holders of higher degrees in accounting and legal accounting were presented in a questionnaire form using Matlap 6.5 As well as SPSS v20 , The results of the questionnaire were analyzed , The hypothesis of the research hypothesis was tested and the impact of each axis was determined.

The researcher reached several **conclusions** , including:

1. International accounting harmonization one aspect of globalization that serves mainly developed and developing countries. It aims to reduce the disparity in accounting practices and obtain comparable and comparable financial statements.
2. According to the results of the statistical analysis it is clear that all variables of the local environment have a clear and uneven effect contributing to the achievement of international accounting harmonization .

The most important **Recommendations** Represented as following :

- 1 - Adoption of the International Accounting Standards and financial reporting in the manufacture of rules and local accounting standards will bring to the existing experts experience through the use of international experiences as well as a tool to attract investors, financiers and others.
- 2 - The necessity of periodic review of the laws and regulations directed to local accounting rules and practices in order to strengthen them in legal frameworks and ensure their conformity with the requirements of the current and future stage of the country through the formation of a specialized committee consisting of multi-jurisdictions of legal and professional accountants, academics, financials, economists and administrators It is mandated to develop legislation related to the field of accounting, which has access to know-how in the local and international environment.

UNIVERSITY OF QADISIYAH
COLLEGE OF MANAGEMENT AND ECONOMICS
DEPARTMENT OF ACCOUNTING



A Proposed Mechanism to Adapt the Local Environment Variables Towards Harmonization with International Standards of Accounting and Financial Reporting IAS / IFRS

**Master Thesis Submitted to
the Council of College of Management and Economics / University of
Qadisiyah , It is part of the requirements of The master's degree in
accounting science**

**By
Salam Adil Abbas al-Nasrawi**

**Supervision
Prof. Dr. Hussein Hadi Hussein Unaza**

2017 A.D

1438 A.H