

# تكييف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق

## التوافق مع المعايير المحاسبية IFRS/IAS - إطار مقترح<sup>(1)</sup>

الأستاذ الدكتور  
حسين هادي حسين عبيده

الباحث  
سلام عادل عباس النصراوي

### المقدمة:

لاشك أن موضوع المعايير المحاسبية والدولية خصوصاً يشغل فكر الكثير من الباحثين والمنظمات المهنية والدولية فضلاً عن المستفيدين من المعلومة المحاسبية، إذ ظهر الاهتمام على السطح بشكل واضح ومكثف بعد انتشار ظاهرة العولمة والشركات متعددة الجنسيات وظهور التجارة والتبادل والترابط والشراكة بين البلدان، وفي ظل اختلاف الممارسات (التطبيقات) المحاسبية بين البلدان وازدياد درجة المنافسة بين المنشآت في بيئة عمل تشهد تطور مستمر مما يحفز التطلع والحاجة إلى معلومات حيوية ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة لاتخاذ قرارات مناسبة تسهم في نمو واستقرار المنشأة وبالتالي التنمية الاقتصادية الشاملة على المستوى المحلي والدولي.

وفي ظل التغيرات في بيئة العمل والبيئة الوطنية وما تشهدها من تحولات وبالأخص بعد عام ٢٠٠٣م بمختلف جوانبها الاقتصادية والسياسية والقانونية والتعليمية والتكنولوجية تقتضي تعديلاً بميدان المحاسبة وتطويرها فضلاً عن المحاسبين أنفسهم وتزويدهم بالمعارف والمهارات وزيادة فاعليتهم في تصميم وتطوير نظم المعلومات المحاسبية لمواكبة أو بمستوى هذه التحولات لإنتاج كشوفات مالية مفهومة لدى جميع مستخدمي المعلومات.

وللتفاعل والانخراط نحو الاقتصاد الدولي في بيئة عمل غير ساكنة لا بد من تبني سياسة إصلاح في واقع البيئة الوطنية وتكييف أنظمتها وتشريعاتها وقواعدها مع هذه التحولات المتسارعة لتوفير مناخ ملائم وبالتالي امكانية تحقيق هدف البحث متمثلاً بالتوافق المحاسبي.

## المبحث الأول منهجية البحث

### مشكلة البحث

إن التحديات الكبيرة والمتسارعة على المستوى المحلي والعالمي في مختلف المجالات من نحو الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والمعلوماتية وغيرها التي انعكست بظلالها على المحاسبة وأنظمتها التي تُعدُّ الوجه الآخر والمُكمل للجانب الاقتصادي جعلها تكييف أو تستجيب لهذه المتغيرات كونها ذات طبيعة تؤثر وتتأثر بالبيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها، وكذلك هناك العديد من الجهات المستفيدة والمستخدمة لمخرجات هذا النظام من المعلومات في تلبية احتياجاتهم ولما لها من دور فاعل ومهم في ترشيد مختلف القرارات، ولهذا يتطلب على الدول ومنها العراق أن تُجري مجموعة من التعديلات على أنظمتها أو قواعدها المحاسبية لمواكبة هذه التطورات ومسايرتها، وللإحاطة بموضوع البحث يمكن صياغة المشكلة بالتساؤل الآتي:-

ما أثر تكييف البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي.

### أهمية البحث

تظهر أهمية الدراسة من دور وأهمية المعايير المحاسبية الدولية وحاجة العراق للدخول في المعاهدات والاتفاقات الدولية التي تُعد من المستلزمات الضرورية لجلب الاستثمارات الأجنبية ورؤوس الأموال الخارجية والشركات الدولية التي تسعى للحصول على معلومات محاسبية مفيدة وملائمة مُعدة وفقاً لمفاهيم وقواعد مقبولة عموماً وبالتالي كشوفات مالية قابلة للمقارنة تُمكن جهات متعددة من اتخاذ وتقييم قراراتهم الاقتصادية سواءً في مجال التمويل أم الاستثمار وهذا يسمح بتوفير التدفقات النقدية لتحقيق التنمية الاقتصادية على المستوى القومي، مما يتطلب الاهتمام البالغ والكبير بالانظم والقواعد المحاسبية الوطنية لتحقيق التوافق ما بين القواعد المحاسبية المحلية والمعايير الدولية للمحاسبة من أجل السماح بإنتاج كشوفات مالية قابلة للمقارنة لتوفير تواصلها المستمر مع البيئة المحاسبية الدولية.

## أهداف البحث

يمكن تحديد أهداف البحث من خلال ما يأتي:-

- ١- تسليط الضوء على مفهوم المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها.
- ٢- التعرف على القواعد المحاسبية العراقية والجهات القائمة على اعدادها.
- ٣- التوصل إلى حلول مقترحة حول مدى إمكانية وآليات توافق القواعد المحاسبية العراقية مع المعايير الدولية للمحاسبة من خلال تكيف البيئة الوطنية.

## فرضية البحث

ينطلق البحث من فرضية مفادها إن تكيف متغيرات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية لها تأثير في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي.

## أسلوب البحث

إن طبيعة الدراسة تستدعي اعتماد أكثر من أسلوب في تغطية الموضوع، إذ اعتمد الباحثان على الأسلوب الاستنتاجي في تحديد المشكلة وصياغة فرضيتها، أما الأسلوب الوصفي أعتمد من خلال التتبع والاستقصاء في الكتب والمجلات المتخصصة لتغطية الجانب النظري للبحث، وكذلك الاسلوب التحليلي للتعرف على تأثير المتغيرات البيئية في تحقيق التوافق المحاسبي دولياً.

## عينة البحث

نظراً لطبيعة البحث وبهدف اختبار الاطار المقترح الذي توصل اليه الباحثان، فقد اعتمد على عينة عشوائية من حملة الشهادات العليا في المحاسبة والمحاسبة القانونية في جامعات القادسية والكوفة و كربلاء والمثنى فضلاً عن الكلية التقنية الادارية/كوفة بوصفهم يمثلون الجهة الاكاديمية والمهنية الأكثر الماماً وتخصصاً بموضوع البحث، إذ تم توزيع ٦٨ استمارة وما تم استلامه ٦٠ استمارة أي بنسبة ٨٨,٢٣٪.

## المبحث الثاني

### المدخل النظري

#### تمهيد:

تعد المحاسبة أحد العلوم التطبيقية والاجتماعية وذات أصول تمتد في عمق التاريخ، إذ بدأت أي - المحاسبة - بممارسة أقدم وظائفها التي تتمثل بالاحتفاظ بالسجلات لأثبات المديونية والدائنية بين الأفراد وكذلك متابعة المالك لممتلكاته وأثبات التغيرات التي تطرأ عليها فضلاً عن تسجيل ما يدفعه الملوک لجنودهم من ماشية أو حيوب أو أحجار كريمة، وان "هذا النشاط الخدمي الذي يقوم به المحاسب يهدف بالدرجة الأولى إلى المحافظة على الأموال والممتلكات وحمايتها من السرقة والاختلاس" (الشيرازي، ١٩٩٠:١٦).

وتأصيلاً يُرجع بعضهم تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الآشوريين أي حوالي ٣٥٠٠ ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية، ويُرجع بعضهم الآخر هذا التاريخ إلى شريعة حمورابي في دولة بابل، إذ كان يستخدم التجار البابليون ألواح طينية Clay في خزن بياناتهم (القاضي وحمدان، ٢٠١٣:١٣).

إن المحاسبة لم تنشأ من فراغ وإنما نشأت كحاجة ملحة لتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات، وتطورها لم يحدث فجأة أو دفعة واحدة، فنجد مثلاً بعد توسع التبادل التجاري في أوروبا وما حولها وظهور الثورة الصناعية وما ترتب عليها من زيادة حجم المشروعات والشركات انعكس ذلك إيجاباً على تطوير طريقة حفظ السجلات على أساس القيد المزدوج التي بدورها أحدثت مجموعة متوالية من الطرق والممارسات في تطور المحاسبة، امتدت من القرن السادس حتى وقتنا الحاضر حققت تغيرات في تقنيات حفظ السجلات لإثبات أنواع من الصفقات والمعاملات وكذلك ظهور الكشوفات المالية الدورية وتطورها فضلاً عن استخدام حسابات المخزون لأنواع مختلفة من البضائع واتسمت هذه الفترة أيضاً بالحاجة إلى محاسبة التكاليف والتعويل على مفاهيم الاستمرارية والاستحقاق والدورية، وتطورت طرق معالجة الموجودات الثابتة واستحداث خمسة طرق لاحتساب الاندثار أما القرن العشرين فقد شهد تطور كشوفات التدفقات النقدية فضلاً عن طرق محاسبية لحل مشكلات معقدة تتمثل باحتساب ربحية السهم الواحد ومحاسبة اندماج الشركات والمحاسبة عن التضخم والمحاسبة عن

منتجات جديدة عن الهندسة المالية (Jones&Belkaoui، 4-5:2010).

وهكذا نجد أن أصل المحاسبة ونشأتها هو في حضارة وادي الرافدين - العراق، إلا أنها تطورت بشكل متسارع في أوروبا وما حولها، ونتيجة تبني الدولة العراقية قبل عام ٢٠٠٣م للنظام السياسي الاشتراكي وعزلتها عن المحيط الاقليمي والدولي في مختلف المجالات ومنها المحاسبة فضلاً عن إنشاء قطاع عام واسع مهيمن على الوضع الاقتصادي والتموي للبلد مما حصر الممارسات المحاسبية على هذا القطاع دون الاهتمام بالقطاع الخاص والشركات الدولية ومتطلباتها بشكل جاد، وبعد تغيير طبيعة النظام السياسي ومحاولات التوجه نحو اقتصاد السوق مما استدعى دراسة القواعد المحاسبية العراقية وتطويرها لمواكبة متطلبات البيئة الدولية والتفاعل معها والانخراط فيها.

### مفهوم القواعد المحاسبية العراقية ونشأتها:

تعمل الدول والحكومات عادة على صياغة السياسات والأطر المحاسبية على شكل قواعد أو معايير تعكس البيئة المحاسبية في ذلك البلد أو المجتمع وما يتناسب مع أنظمتها ومراعاة متطلباتها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وغيرها، وتُعرف لجنة القواعد المحاسبية الدولية القواعد المحاسبية أنها قواعد ارشادية يعود اليها المهنيون والمحاسبون في دعم اجتهادهم، وعادة ما تمثل هذه القواعد الموجه والمرشد للممارسة التي يتم بها قياس وعرض وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة للجهات المستخدمة وتعد أهم أدوات الممارسة العملية وأطار لتقييم نوعية العمل.

وتختلف هذه الدول أيضاً بالقواعد والمعايير التي تحكم العمل المحاسبي كنتيجة للتغير والاختلاف في البيئة الحاكمة للميدان المحاسبي ومتطلباتها فضلاً عن الجهة التي تقوم بصياغة تلك القواعد والمعايير.

حصل في العراق بموجب كتاب ديوان الرئاسة ١٠٥٤٢ في ١٩٨٨/٣/٢٢ وبمقتراح من قبل رئيس ديوان الرقابة المالية إذ جرى التأكيد على تأسيس هيئة محاسبية كما هو قائم في معظم دول العالم لدراسة وقرار القواعد والمعايير المحاسبية الوطنية، وحينها تم تأسيس مجلس المعايير والقواعد العراقية برئاسته، ومن بين ما يضم هذا المجلس أعضاء (أغلبهم بدرجة مدير عام) ممثلون عن وزارات التخطيط والمالية والتجارة والصناعة فضلاً عن أساتذة

(٨٦)..... تكييف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية

الجامعات ونقابة المحاسبين والمدققين والبنك المركزي العراقي، ويعدّ هذا المجلس خطة سنوية يعتمد في إعدادها على حاجة البلد لدراسة وتعريف بعض المعايير الدولية فضلاً عن ما يراه من دراسة المواضيع المهمة في الاقتصاد العراقي ذات العلاقة بالجوانب المحاسبية والمالية (رشيد وحسين، ٢٢٧:٢٠٠٢-٢٤٩).

وصدرت المادة (١) من التعليمات (١) عام ١٩٩٥م عن ديوان الرقابة المالية والمنشور في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد (٣٥٧٨ في ٢٨/٨/١٩٩٥) بإعادة تشكيل المجلس وتغيير اسمه إلى "مجلس المعايير المحاسبية والرقابية".

ومن أهم مهام المجلس كما ورد في المادة (٢) من التعليمات أعلاه تتمثل بدراسة ووضع المعايير المحاسبية وتطويرها وكذلك اقتراح التعديلات على التشريعات المحاسبية فضلاً عن التنسيق والتعاون مع المؤسسات والمنظمات العلمية والمهنية داخل العراق وخارجه.

كما أن المجلس توقف عن إصدار القواعد المحاسبية منذ عام ٢٠٠١م مما أحدث فجوة بين القواعد العراقية وما أنجز من معايير دولية وتعديلات عليها، كون المجلس يتبع استراتيجية تبني المعايير الدولية وتكييفها مع البيئة العراقية (حمد، ٢٠١٣:٣٥١)، إذ أنجز منذ تأسيسه حتى الآن ١٤ قاعدة محاسبية محلية.

يتضح مما سبق أن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية يمثل صوت المحاسبة الوطني على المستوى العالمي والنافذة الأساس لانتقال المعايير الدولية للداخل، إلا أنه لم يمارس دوره بحجم مسؤوليته ولم يكن فاعلاً اتجاه ما تمرُّ به مهنة المحاسبة من تحديات، والسبب لعله يعود لعدة أمور منها:-

- ١- أن اعضاء أغلبهم من ذوي الدرجات المتقدمة في الدولة مما يدلُّ على عدم تفرغهم.
- ٢- بناءً على الفقرة (١) أن اعضاء المجلس قد يحملون مصالح سياسية متضاربة تنعكس على أدائهم.
- ٣- لا تُعد القواعد المحاسبية ومهنة المحاسبة من أولويات اهتمام الدولة.

### المعايير المحاسبية الدولية:

أدى التوسع الاقتصادي على المستوى الدولي والتطور في مستوى التجارة العالمية

تكيف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية.....(٨٧)

وانتشار الشركات متعددة الجنسيات في تزايد الحاجة إلى تبسيط وتسهيل القواعد والاجراءات ومقاربتها بين دول العالم لغرض المساهمة في دفع عجلة التنمية وحركة الأموال المدخرة وتشجيع المستثمرين في الحركة على نطاق أوسع من خلال التوصل إلى مفاصل أو نقاط تلاقي بين المعايير المحاسبية الدولية والوطنية، وإن وجود معايير محاسبية مناسبة تمثل إشارة جيدة لحماية حقوق الفئات المستخدمة للكشوفات المالية التي تعتمد عليها في إدارة شؤونها.

أما مفهوم المعيار المحاسبي هو عبارة عن قواعد عمل عامة ومُحكّمة تُشتق من كِلا الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة التي توجّه تطوير الأساليب المحاسبية (Belkaoui، 2004: 124).

والمعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره الدولة من خلال هيئاتها الحكومية أو منظمات مهنية مختصة ويهتم 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 أنها إرشادات أساسية يرجع إليها المحاسبون لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر في المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصالها إلى المستفيدين (لظفي، ٢٠٠٥: ٣٦٦).

فالمعايير المحاسبية بمثابة مقاييس أو نماذج أداء يستنير بها المحاسب في التطبيق العملي عند إعداد وتحضير الكشوفات المالية وهي بذلك تختلف عن الإجراءات (الممارسات) المحاسبية، فالمعايير تأخذ صفة الإرشاد والتوجيه في حين تتطرق الاجراءات للصيغة التطبيقية لهذه المعايير على حالات معينة (سلوم ونوري، 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 والاستثمار ومتابعة الأنشطة الاقتصادية.

من المفاهيم أعلاه تتضح الحاجة إلى المعايير المحاسبية من خلال الآتي:

١- تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة.

(٨٨)..... تكييف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية

٢- تحديد الاسلوب أو الطريقة المناسبة للقياس.

٣- إيصال نتائج القياس إلى المستخدمين والمستفيدين من الكشوفات المالية.

٤- اعتماداً على الفقرات الثلاثة أعلاه فإن المعايير تُسهم في تضييق الاختلافات في المعالجات المحاسبية المستخدمة.

كما أن عملية إعداد المعايير مستمرة نتيجة لتغير الظروف من وقت ومكان لآخر مما يُضفي على المعايير صفة عدم الثبات خلاف المبادئ والمفاهيم، إذ لا يمكن الوصول إلى معايير مطلقة التطبيق مع اختلاف الظروف أو العوامل البيئية للبلدان (الشيرازي، ١٩٩٠: ١٢٣-١٢٤)، مما شجّع أصحاب المهنة لتذليل المعوقات والصعوبات والعمل على صياغة معايير محاسبية تلقى قبولاً عاماً، حيث برزت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية لهذا الغرض. ومن الجدير بالذكر أن ما تمّ إنجازه من معايير المحاسبة الدولية IAS هو ٤١ معيار والنافذ منها حتى الآن ٢٨ معيار لإلغاء البعض واستبدال البعض الآخر أما المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS فقد بلغت حتى الآن ١٦ معيار.

إن المعايير الدولية للمحاسبة صارت مرجعاً يعود إليه المحاسبون والمهنيون من أغلب دول العالم وخصوصاً الدول النامية لعدم توفر معايير محلية فيها تحكم الممارسات المهنية (Boockholdt، 13: 1996)، أما سبب نشأتها فيعود إلى عولمة الاقتصاد والأسواق المالية الذي ينعكس بدوره إلى عولمة المحاسبة التي تمثل لغة الأعمال BusinessLanguage.

كما إن الضغوط المتزايدة من قبل العديد من المستخدمين للمعلومات أدت إلى ظهور سيناريوهات عدة لوضع مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية على مستوى دولي تمثلت بعقد مؤتمرات دولية منذ بداية القرن العشرين أولها عقد عام ١٩٠٤م في سانت لويس - الولايات المتحدة الأمريكية الذي تناول المؤتمر فيه مدى إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين دول العالم وأخرها المؤتمر الدولي السابع عشر عقد عام ٢٠٠٦م في اسطنبول - تركيا وكان تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي الدولي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية التقييم في المؤسسات (القاضي وحمدان، ١٢٣: ٢٠١٢-١٢٦).

### القواعد المحاسبية والتوافق مع معايير المحاسبة الدولية:

إن التوافق في المعايير المحاسبية لم يُعد فكرة أو أسلوب جديد بل أصبح توجه عالمي بدأ مع عقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة التي كانت تصبو إلى تحقيق مجموعة متناسقة من المعايير تحظى بقبول دولي نتيجة لتوسع وعولمة الأنشطة الاقتصادية التي جعلت العالم يبدو أنه سوق واحد أو قرية صغيرة ونمو التبادل التجاري الدولي وتدفق رؤوس الأموال عبر الحدود وانتشار الشركات متعددة الجنسيات، إلا أنه تبلور وصار هدفاً للعديد من الهيئات المحاسبية الوطنية مع ظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام ١٩٧٣م، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى دراسة تعدد واختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول والعمل على تخفيض هذا التباين إلى أدنى مستوى وتعزيز التشابه.

والتوافق المحاسبي هو محاولة مزج وتوحيد الأنظمة والممارسات المحاسبية المتنوعة مع بعضها وتقليل درجة الاختلاف بينها في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة (ابوزيد، ٢٠٠٥: ٢٦٨).

وقد عُرِف أيضاً أنه عملية تخفيض القواعد المحاسبية المتناقضة لتعزيز قابلية الكشوفات المالية للمقارنة على المستوى الدولي (Chand&Patel، 84: 2008)

فالتوافق هو عملية زيادة التناسق بين الأنظمة المحاسبية الموجودة في البلدان وذلك عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة فيها، ومن المناسب هنا التمييز بين مفهومي التوحيد والتوافق المحاسبيين الذي ربما يتم الخلط بينهما فالأول يشير إلى تبني إجراءات محاسبية متبعة في بلد معين من قبل بلدان أخرى وبذلك يعني التماثل والتكامل في الممارسات المحاسبية أما الثاني يعني التقريب بين وجهات النظر (شنوف، ٢٠٠٧: ٧٧).

وبالتالي يمكن القول أن التوافق المحاسبي للمعايير أكثر واقعية وقبولاً من التوحيد المحاسبي، إذ إن لكل دولة قواعدها وبيئتها الاقتصادية والسياسية والثقافية وأهدافها وفلسفتها في إدارة وحماية مواردها وإن التوافق لا يعني إلغاء هذا الاختلاف بين الدول بل يعترف به ويعمل على تسويته.

إن أي جهد لتحقيق التوافق المحاسبي بين المعايير يجب أن ينصب على حصر العوامل

(٩٠)..... تكييف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية

البيئة وتحليلها التي قد تساهم في تخفيض أوجه الخلاف الجوهرية بين معايير المحاسبة المحلية من جانب ومعايير المحاسبة الدولية من جانب آخر.

### المبحث الثالث

#### الإطار المقترح

يُعدّ تكييف البيئة الوطنية أحد الاتجاهات الحديثة لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير الدولية التي بدورها تُسهم في تقديم معلومات محاسبية أكثر ملائمة على المستويين الدولي والمحلي والمساعدة في استقطاب رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية.

#### أولاً: مفهوم تكييف البيئة الوطنية

يُقصد بمفهوم تكييف البيئة الوطنية أنه عملية مستمرة من التفاعل والانسجام والانفتاح بين الأفراد أو المنشآت والبيئة المحيطة سواءً الداخلية أم الخارجية متمثلة بالمتغيرات (الاقتصادية والسياسية والقانونية والتعليمية والتكنولوجية والثقافية والاجتماعية والدينية) التي تفرض ضغوطاً معينة، بغية الانتقال إلى حالة أفضل من القواعد والمعايير الحاكمة للممارسات المحاسبية وتحسين ايصالها إلى فئات عدة من المستخدمين. ويمكن قياس درجة وقدرة تكييف البيئة الوطنية من خلال الآتي:-

- ١- قدرة المنشأة على مواجهة المخاطر الناشئة من البيئة المحيطة وتجنبها.
- ٢- قدرة المنشأة على إنتاج وتوصيل كشوفات مالية ملائمة قابلة للمقارنة وذات تمثيل صادق للأحداث الاقتصادية.
- ٣- قدرة المنشأة على استثمار الفرص الحالية والمستقبلية التي تقدمها البيئة المحيطة.

#### ثانياً: أساليب التعامل لتحقيق أهداف الإطار تتمثل بالآتي:-

- ١- تعديل القوانين وإصلاح النظم المحاسبية والرقابية الوطنية وأهمها قانون الشركات وقانون المصارف ونظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بما يُسهم في خلق بيئة قادرة للاستجابة لمتطلبات العولمة.
- ٢- تفعيل دور مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي من خلال اصلاح المجلس أو

تكيف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية.....(٩١)

تأسيس مجلس جديد ذي إطلاع ودراية بالمحيط الدولي والمحلي للاضطلاع بمهامه، من خلال اختيار أشخاص وفق شروط ومؤهلات الكفاءة والاستقلالية ومن ذوي الخبرة العلمية والمهنية بالعمل المحاسبي.

٣- العمل على تحديث مفردات التعليم المحاسبي والتأكيد على الجوانب التطبيقية فضلاً عن موضوعات المحاسبة والمعايير الدولية والعولمة ومنظمات الأعمال وتقنيات الحاسوب.

٤- إقامة دورات تدريبية للمحاسبين والمدققين حول المعايير الدولية للمحاسبة وتطبيقاتها.

٥- تشجيع العمل على استخدام التقنيات الحديثة وأتمتة النظم المعلوماتية من خلال استخدام النظم المحاسبية الالكترونية.

٦- تفعيل دور القطاع الخاص في التنمية الاقتصادية من خلال تأسيس المنشآت على أسس تجارية قائمة على روح المنافسة .

٧- إقامة وتنظيم دورات ومؤتمرات تعريفية وثقافية حول مهنة المحاسبة والقائمين عليها من محاسبين ومدققين وغيرهم فضلاً عن المعايير الدولية للمحاسبة، وبيان دورهم وامكاناتهم في تحقيق التنمية الاقتصادية.

**ثالثاً: مقومات الإطار المقترح تتمثل بالآتي:**

**المتغيرات الاقتصادية:**

١- إن الانتقال إلى نظام اقتصاد السوق الاجتماعي الذي يعتمد على القطاع الخاص مع تدخل الدولة في وضع تشريعات تتميز بالشدة والمرونة الكافية لضمان منافسة آمنة وغير احتكارية وحفظ العدالة الاجتماعية، لم يعد خياراً بل ضرورة وخصوصاً للدول النامية ومنها العراق، فهو من البلدان أحادية المورد ذات الاقتصاد الريعي والاستهلاكي الذي يكاد يستورد كل شيء ويعتمد على مبيعات الموارد الطبيعية (النفط الخام) الذي يبلغ حوالي ٩٥٪ من واردات الدولة لتغطية نفقاتها العامة، فالضرورة تدعو إلى تفعيل اجراءات وحلول تحول البلد من استهلاكي إلى انتاجي

من خلال تأهيل ودعم مختلف القطاعات الصناعية والزراعية والسياحية فضلاً عن خفض نفقات ورواتب الدرجات الخاصة في الدولة ورفع الدعم عن المشروعات الغير مجدية اقتصادياً.

٢- إن اعتماد (النظام المحاسبي العالمي) معايير المحاسبة IAS/IFRS ذات الجودة العالية بوصفها حلاً سريعاً للبلدان في طور التحول الاقتصادي ومنها العراق لتطوير نظامه المحاسبي وعدها مرجعاً أساساً يتخذ لتطوير مهنة المحاسبة فضلاً عن الاصلاح الاقتصادي الذي يكون عادةً أما استجابة لتحديات وفرص معينة أو للتكيف مع واقع جديد بوصفه مجموعة اجراءات وتدابير تتخذها الدولة أو مؤسساتها الاقتصادية لإزالة التشوه في الأداء الاقتصادي وزيادة معدل النمو بتغيير بنيته الأحادية إلى متعددة الموارد والتوظيف الأمثل لها، فهو يسمح بإزالة الحواجز المحاسبية بين البلدان وبالتالي توفير معلومات وتقارير مالية مفهومة وأكثر مصداقية وقابلة للمقارنة تلبي متطلبات مختلف المستخدمين المحليين والدوليين من مستثمرين وملاك ومقرضين والإدارة والجهات الحكومية والضريبية، وبالتالي يوفر أرضية خصبة لاستقطاب المستثمرين ورؤوس الأموال التي تُعد بمثابة مورد آخر للدولة يخفف عنها أعباء كثيرة في تمويل وتنمية قطاعات عدة فضلاً عن تشغيل الأيدي العاملة وخفض مستوى البطالة وكذلك كسب وتبادل الخبرات بين البلدان.

٣- تتطلب الحاجة إصلاح القطاع المصرفي العراقي لدوره الهام والحيوي في النشاط الاقتصادي من خلال بناء نظام مالي قادر على حشد الأموال وإعادة توزيعها وفق خطط مدروسة وإعادة النظر بالنظام المحاسبي للمصارف وشركات 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 وطبيعة أعماله بين مختلف المستخدمين، قائمة على قياسات تحمل درجة من الشفافية والتوسع في الإفصاح داعمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة مستندة إلى الحقيقة الاقتصادية للحدث وبالتالي تمكّنه من ولوج الأسواق المالية الاقليمية والدولية وإغراء رؤوس الأموال الأجنبية بالاستثمار وتشجيع الانتاجية لمختلف القطاعات.

٤- أهمية اعتماد المعايير المحاسبية بشقيها IAS/IFRS كأساس في تطوير القواعد وتوحيد النظم المحاسبية الوطنية كونها تسهم في استقطاب المستثمرين ورؤوس الأموال إلى الداخل الوطني من خلال تنشيط سوق العراق للأوراق المالية وبالتالي رفع شأن المهنة الذي بدورها تحفز باتجاه رفع قدرات المحاسب العلمية والعملية فضلاً عن ضبط وتحسين آليات الرقابة والتدقيق بين مختلف المنشآت، فهي بالضرورة تؤدي إلى عملية مستمرة في تحديث القواعد الوطنية بما يحقق ممارسات محاسبية تلبى حاجة مختلف مستخدمي المعلومات.

٥- إن الإطار الدولي العام يسير نحو تشكيل كتلتا اقتصادية ضخمة، إذ يمثل اندماج المصارف فضلاً عن تطوير أدواتها أحد هذه الأشكال أو الأساليب المستخدمة في إيجاد مثل هذه التكتلات العملاقة، إذ يؤدي اندماج المصارف إلى توفير رؤوس أموال ضخمة تكون أكثر قدرة على تحمل المخاطر الناتجة عن الودائع والقروض وكذلك تحقيق تأثير أكبر وحصص سوقية أفضل في السوق المصرفي على المستوى المحلي والدولي وتقليل التكاليف الإدارية وإعادة التنظيم الإداري فضلاً عن قدرة الكيان المصرفي الجديد بتقديم مختلف الخدمات المصرفية سواء التقليدية منها مثل منح القروض وقبول الودائع وإصدار خطابات الضمان أم الخدمات غير التقليدية والتنموية مثل تمويل المشروعات الاستثمارية وإدارة الاكتتاب في الشركات والتأجير التمويلي وإعداد دراسات الجدوى، فالاندماج يمثل أداة تواصل تفرضها الحاجة والضرورة للتكيف مع متطلبات العولمة مما تتطلب من الجهات المعنية المسؤولية عن القطاع المصرفي العراقي الدفع والتعامل بهذا الاتجاه من خلال إعادة هيكلة القطاع المصرفي سواء الحكومي أو الخاص في دمج وتحالف المصارف وبالأخص الصغيرة منها لضمان وجودها واستمرارها فضلاً عن توسيع قاعدة الملكية لتحمل الإدارة مسؤوليتها أمام أكبر عدد من المساهمين وتفعيل دور البنك المركزي في تطبيق نظام كفوء لرقابة المصارف.

#### المتغيرات السياسية

٦- ضرورة خلق بيئة عمل مستقرة من خلال الارتقاء بالممارسة السياسية وتغليب المصالح العامة على الخاصة والفئوية الضيقة، التي بدورها ستعكس بالإيجاب على

الجانب الاقتصادي فضلاً عن الجوانب الأخرى. ومن المعروف أن 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، ومن جانب آخر يساهم النزاع السياسي باختلاف أوجهه سواءً الداخلي أم الخارجي في خلق العديد من الفرص للأشخاص والمجموعات الانتهازية للفساد والتدخل لحساب مصالحهم دون الشعب ومستقبله ووضع الشيء في غير موقعه بما يسمح ارباك الواقع بمختلف تفاصيله وعدم الاستقرار للبلدان، فضلاً عن ذلك أن القمع السياسي عادةً ما يصاحبه تضيق الحريات أفراد المجتمع والفكر الابداعي لهم فضلاً عن هجرة العقول هذا بدوره يقيد تطور مهنة المحاسبة وبالتالي تصبح عملية إصدار المعايير ذات طابع سلطوي لتحقيق مصالح فئة معينة (أفراد السلطة) وبالتالي لا يحقق الأداء الأفضل لوظيفة المحاسبة تجاه الأنشطة الاقتصادية.

٧- تشجيع الدولة العراقية بمؤسساتها المعنية الانضمام للمنظمات الدولية وأهمها منظمة التجارة العالمية WTO الذي يعد تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتوافق المحاسبي الدولي شرطاً غير مباشر للانضمام إليها بوصف المحاسبة خدمة مهنية وترتبط تنظيمياً بالمعاهدة العامة لتجارة الخدمات GATS وهي تعود لمنظمة التجارة العالمية أيضاً التي فرضت على الدول النامية بضرورة قيام منظماتها المهنية بتطوير أدائها المهني ووضع معايير محاسبية وطنية تأخذ بالحسبان المتغيرات البيئية الخاصة بالدولة والتشجيع نحو تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة بما لا يتعارض مع هذه المتغيرات لمواجهة تحديات الاقتصاد العالمي الجديد وحتى لا تفقد المهنة صلتها بالواقع، فهي توفر أي - منظمة التجارة العالمية - مستوى عال من التنسيق والوضوح في آليات التعامل بين الدول المنضوية تحتها من مصدرين ومُستوردين للسلع والخدمات.

#### المتغيرات القانونية

٨- بصورة عامة هناك اتجاهان في النظم القانونية للبلدان هما نظام القانون المكتوب ونظام القانون العام، وطبقاً لنظام القانون المكتوب يشمل التشريع على بنود وأحكام تفصيلية دقيقة يتم تطبيقها في حالات مختلفة أما التشريعات بحسب القانون العام فتكون بنودها محددة تتناول أحكاماً وإطاراً عاماً وتقوم السلطات القضائية

متمثلة بالمحاكم تفسرها بالنسبة للأمور المختلفة، ومن الطبيعي أن يمتد تأثير النظام القانوني على طبيعة وتنظيم القواعد والممارسات المحاسبية، ويُعد العراق من البلدان التي تتبنى نظام القانون المكتوب، وما يؤخذ على هذا المدخل في التنظيم أن قواعده جامدة وصعبة الترويض للتكيف مع مستجدات الواقع الداخلي والخارجي إلا من خلال تعديل القانون نفسه الذي قد يصطدم مع توجه الإرادة السياسية وخصوصاً في البلدان التي تتمتع بالحرية والتعدد السياسي فضلاً عن ذلك مراعاتها للمتطلبات القانونية قبل المضمون الاقتصادي للمعاملة أو الحدث الاقتصادي هذا ما تؤكدُه 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" والقاعدة 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"، وفي ظل توجه البلد نحو اقتصاد السوق وضرورة إشراك القطاع الخاص في التنمية الاقتصادية وفق ضوابط دقيقة وللاستجابة السريعة لمتطلبات السوق وبيئة الأعمال فإن اعتماد نظام القانون العام يُعد أكثر ملائمة في تنظيم المهنة وتطويرها من خلال اعداد تشريعات بصورة مبادئ عامة وتكليف جهة مهنية داخل الدولة تتألف من مختصين في القطاع العام والخاص بإعداد معايير محاسبية بما تخدم مصالح جميع المستخدمين مناسبة للبيئة المحلية ومتوافقة مع المعايير الدولية. لذا فإن دور الدولة مهم وأساس في عملية وضع المعايير المحاسبية وتنظيم المهنة لكنه يختلف اعتماداً على مستوى وحجم مشاركتها في مزاولة الأنشطة الاقتصادية.

٩- إن تحرير مهنة المحاسبة من جمود وقيود القوانين والتشريعات الصارمة التطبيق وصعبة التعديل، سيجلب ذلك ممارسات محاسبية أكثر ملائمة وقدرة على التكيف مع المستجدات في بيئة العمل غير الساكنة، من خلال تأسيس مجلس مستقل للمعايير المحاسبية خاضع لإشراف الدولة يتألف من المهنيين المختصين والاكاديميين ممثلين لمختلف الفئات المستفيدة من المعلومة المحاسبية يتولى عملية إصدار المعايير المحاسبية

(٩٦)..... تكييف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية

ومراجعتها وتطويرها بشكلٍ دوري ومستمر، على غرار مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB يضم أشخاصاً ممن لديه خلفية في التدقيق واعداد الكشوفات المالية واستخدامها فضلاً عن الأكاديميين.

١٠- يمثل تشجيع الانضمام إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية أحد مظاهر تكييف الواقع الداخلي للبلد مع المحيط الاقليمي والدولي بما يسهم في تطوير البيئة الوطنية بمؤسساتها وعلومها وتقنياتها.

### المتغيرات التعليمية

١١- لقد أعدّ مجلس المعايير الدولي للتعليم المحاسبي IAESB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي يعدّ من المنظمات الدولية العريقة المهتمة في تعزيز المهنة منذ عام ٢٠٠٣م ثمان معايير بخصوص التعليم المحاسبي أطلق عليها معايير التعليم الدولي IES وكما يأتي<sup>(٢)</sup>:

- معيار التعليم الدولي الأول IES1: متطلبات القبول في برنامج تعليم المحاسبة المهنية.
- معيار التعليم الدولي الثاني IES2: محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية.
- معيار التعليم الدولي الثالث IES3: المهارات المهنية والتعليم العام.
- معيار التعليم الدولي الرابع IES4: القيم والأخلاق والسلوك المهني.
- معيار التعليم الدولي الخامس IES5: متطلبات الخبرة العملية.
- معيار التعليم الدولي السادس IES6: تقييم القدرات المهنية والكفاءة.
- معيار التعليم الدولي السابع IES7: التطوير المهني المستمر (التعلم والتطوير مدى الحياة)
- معيار التعليم الدولي الثامن IES8: متطلبات الكفاءة لمحتري التدقيق.

وتمثل هذه المعايير خارطة طريق وإطار عمل تسترشد به المؤسسات التعليمية بالتنسيق مع المؤسسات المهنية في وضع منهاج تعليمي لطلبة قسم المحاسبة يسهم في تنمية وتعزيز قدراتهم وبالتالي تمكينهم من المساهمة الايجابية والعمل في مختلف الظروف والبيئات، وستتناول بإيجاز معيار التعليم الدولي الثاني (محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية) لتخصه

تكيف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية.....(٩٧)

بالمنهج التعليمي وما يشمل من مفردات ومقارنته مع مفردات التعليم المحاسبي في الجامعات العراقية، فنجد هناك تلاقياً أو تشابهاً في جملة من المفردات التعليمية بشكل عام (بغض النظر عما تناوله من موضوعات) وتشتمل على المحاسبة المالية بضمنها المحاسبة الدولية والمحلية، والمحاسبة الادارية، والرقابة، والضرائب، والقانون التجاري للشركات، والتدقيق، والادارة المالية، والادارة العامة، والأساليب الكمية والاحصائية، والتسويق.

كما وردت مفردات ضمن هذا المعيار تُعدّ من الموضوعات المعاصرة المهمة والجوهرية للمرحلة إلا أنه لا يقابلها مفردات ضمن منهج التعليم المحاسبي في العراق تمثلت بالآتي<sup>(٣)</sup>:

- ١- علم الاقتصاد: معرفة وتناول موضوعات الاقتصاد الجزئي والاقتصاد الكلي.
- ٢- بيئة الأعمال: تناول موضوعات لفهم منظمات الأعمال (المنشآت) والبيئات العاملة فيها والمؤثرة من الجوانب الاقتصادية والسياسية والقانونية والاجتماعية والثقافية.
- ٣- الأسواق المالية: تناول موضوعات عن فهم طبيعة الأسواق المالية وكيفية عملها.
- ٤- القيم والأخلاق المهنية: تناول موضوعات عن المسؤوليات الأخلاقية والمهنية للمحاسب تجاه بيئة العمل والبيئة العامة.
- ٥- الادارة وصنع القرار الاستراتيجي: تناول موضوعات عن الموارد البشرية وفهم القضايا الشخصية وإدارة المنشآت والتسويق.
- ٦- التجارة الدولية والعمولة: تناول موضوعات لفهم أساسيات التجارة الدولية وطرق ادارة الشركات متعددة الجنسيات وعمليات التمويل.
- ٧- المعرفة العامة بتكنولوجيا المعلومات وأنظمتها: تهتم باستخدام نظم تكنولوجيا المعلومات التي تتناسب مع حل المشاكل المحاسبية وفهم الأنظمة المحاسبية.

ولتعزيز قدرة المحاسبين والاستجابة لمتطلبات المرحلة الحالية والمستقبلية وخلق تواصل ورؤية متكاملة مع ميدان العمل، تدعو الضرورة إلى التزام القائمين على التعليم المحاسبي في البقاء على تواصل مستمر مع أحدث مستجدات ساحة المعرفة والفكر، ولما تستوعبه المفردات أدناه من أهمية وعلاقة 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، منحى السواء، الطلب، العرض، التكاليف، الانتاج وغيرها.
- **الاقتصاد الكلي:** يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في التعرف على مفهوم ونظريات الناتج القومي والنقود والمصارف والتجارة الدولية والمحلية.
- **العولمة وبيئة الأعمال:** يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في التعرف على مفهوم العولمة وأنواعها وآثارها على البلدان، فضلاً عن العوامل البيئية وأثرها على المنشأة.
- **الأسواق المالية:** يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في التعرف على الأسواق المالية من حيث مفهومها ونشأتها وأنواعها وكيفية عملها.
- **تكنولوجيا المعلومات:** يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في التعرف على نشأة ومفهوم ومبادئ أنظمة تكنولوجيا المعلومات وتصميمها للمساعدة في حل المشاكل المحاسبية المعاصرة، فضلاً عن كيفية استخدام البرامج الاحصائية في تحليل مختلف البيانات.
- **الادارة الاستراتيجية والسلوك التنظيمي:** يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في فهم اتجاهات ونظريات إدارة المنشآت والموارد البشرية وسلوك الأفراد داخل المنشأة والبيئة العاملين فيها واتخاذ القرارات.

فالمفردات أعلاه بالإضافة إلى المفردات التقليدية ستوفر أرضية خصبة عن المحاسبة ودورها الرئيس وعلاقتها التكاملية مع العلوم والأنظمة الأخرى في المنشأة فضلاً عن بيئة العمل، وبالتالي يمكن أن تؤثر إيجاباً في خلق تصور شامل للتكيف والاتصال والتعايش مع بيئات العمل الأخرى المختلفة والمتغيرة، وهذا بدوره سينعكس على عملية صناعة المعايير والتوافق المحاسبي من خلال تأكيدها على احتياج وتنظيم الوحدة الاقتصادية (المنشأة) الذي يتماشى مع التوجه الحالي للبلد نحو اقتصاد السوق.

#### المتغيرات التكنولوجية

١٢- يؤدي استخدام التكنولوجيا إلى توفير قدرات كبيرة في تحسين أداء نظم المعلومات ومنها المحاسبية وجعلها أكثر دقة ومرونة واستجابة للمستجدات وأكثر نفعاً بتغذية الادارة بالمعلومات اللازمة لتحسين قراراتها من خلال تحقيقها لعدد من المزايا

بوصفها أداة فاعلة في اقتصادية النفقات من خلال خفض العاملين والاداريين وتوفير الوقت والجهد فضلاً عن الاستفادة منها في تخزين البيانات بأقل مساحة ممكنة وسهولة استدعائها ومعالجتها واخراج التقارير المالية بطريقة أسهل وأسرع باستخدام الأساليب الرياضية والاحصائية، إلا أن النظم المحاسبية للمعلومات المطبقة في أغلب المنشآت سواء القطاع العام أم الخاص العراقي هي نظم يدوية قائمة على مجموعة من السجلات والدفاتر المحاسبية الورقية التي يصعب المحافظة عليها لفترات طويلة وزيادة تكاليف الحصول عليها وبطئها وعدم دقتها في إنجاز العمليات والمعالجات مما يفقد المعلومة لخواص التوقيت المناسب والموثوقية. وهذا لا يعني أن النظم اليدوية أو الدفترية غير جيدة بل تُمكن المحاسبين وخصوصاً المبتدئين في استيعاب وفهم الكثير من المفاهيم والمبادئ وحركة كل حساب وأين ومتى سيظهر في الكشوفات المالية إلا أن الأفضل هو الجمع بين النظامين الالكتروني واليدوي للاستفادة من مزايا كل منهما. وقد أدى استخدام التكنولوجيا في خلق قنوات اتصال جديدة على المستوى المحلي والدولي فضلاً عن التغيير في عملية جمع ومعالجة وعرض المعلومات بوصف المحاسبة نظاماً معلوماً يؤثر ويتأثر بالمنشأة وبيئة العمل، وبذلك تعد التكنولوجيا مصدراً جديداً للتمويل وكسب الاستثمارات في العراق لذا بات من الضروري تأهيل وتنمية مهارات المحاسبين للعمل في بيئة تسودها التكنولوجيا حتي يتمكن من العمل على النظم والبرامج المحوسبة وتزويد المنشأة بالمعلومات المناسبة في اتخاذ القرارات.

#### المتغيرات الثقافية والاجتماعية

١٣- طبقاً لدراسة وتحليل Gray توصل إلى أن هناك علاقة متبادلة قد تكون طردية أو عكسية بين أبعاد القيم المحاسبية التي حددها وأبعاد القيم الاجتماعية والثقافية لـ Hofstede، فيذكر أن ارتفاع مؤشر الفردية في المجتمعات وتحرير الفرد من هيمنة وسلطة القبيلة وأسرته الكبيرة واستقلاله في اتخاذ قراره سيقابلها تفضيل المهنة أي ممارسة الحكم المهني بدلاً من الالتزام بالشكل القانوني ويتم تولي تنظيم المهنة واعداد المعايير المحاسبية من قبل المنظمات المهنية المختصة، ومن الجدير بالذكر أن البنية المجتمعية العراقية ذو سمة جماعية تعتقد بأهمية التنظيم القانوني مع قدر مهم

لروح الفردية وتطوير الذات، فضلاً عن ذلك أن التفاوت القليل في السلطة يُساعد في قبول التنظيم المهني كونه ينطوي على خفض الفوارق الطبقية وتحقيق المساواة بين الأفراد والحاجة إلى وجود تبرير من اصدار القوانين، وهذا يتفق مع طبيعة المجتمع العراقي وعليه سيكون هناك توحيد محاسبي في السياسات والتطبيقات وفقاً لتتائج Gray، وفي نفس المجال يشير Hofstede أن البلدان الغنية ذات الثروات الكبيرة يميل أفرادها نحو الفردية مما يقابلها وفقاً لتتائج Gray إلى دور مهني عالي في التنظيم المحاسبي وهذا ما ينطبق تماماً على واقع بلدنا.

١٤- أن التجنب القوي لعدم التأكد فضلاً عن الحظ الأوفر لاستحواذ الذكور (القيم الذكورية) في إدارة المنشأة والسلطة بوصفها سمات ترافق واقع أفراد المجتمع العراقي تؤدي إلى تفضيل أسس قياس أكثر تحفظاً لتوخي الحذر بالنسبة للأحداث المستقبلية فضلاً عن التقيّد في الإفصاح إلا أن طبيعة التحول إلى نظام اقتصاد السوق سوف تفرض ضرورة تبني سياسات محاسبية أكثر توسعاً في الإفصاح عن المعلومات فهو أسلوب (نظام اقتصاد السوق) قائم على المنافسة وتمامياً مع التحولات التي يشهدها البلد وافتتاحه على الشراكة والتبادل التجاري الدولي فضلاً عن استجابة المحاسبة في سياقه لأطراف عديدة من المعلومات في منحه دوراً واسعاً للقطاع الخاص والأسواق المالية والمساهمين والمستثمرين عمّا عليه نظام الاقتصاد المخطط بتأكيد الإفصاح عن المعلومات التي تحتاجها الدولة ومؤسساتها لأغراض التخطيط والرقابة، كما أن مؤشر الجماعية يسعى لحماية مصالح الأفراد ذات العلاقة الوثيقة بالمنشأة وعليه تتجه نحو تطبيق أسس متحفظة في قياس الأرباح وبالتالي حماية مختلف المستخدمين لكشوفاتها لاعتمادها على أسس أكثر موضوعية ومصداقية في القياس المحاسبي.

١٥- إن طبيعة الثقافة العراقية تميل إلى الانفتاح والتداخل مع الثقافات الأخرى في سبيل التنوع والاندماج وعليه من المتوقع أن تتجه البيئة المجتمعية العراقية في القريب نحو الفردية واستقلالية الشخصية والتأكيد على تعزيز التفكير الابداعي والمنافسة والتميز وبالتالي ظهور تأثيرها على ميدان المحاسبة في البلد من خلال تأسيس تنظيم مهني مستقل تحت اشراف الدولة تقوده المنظمات المختصة والتعليمية ينتج مجموعة معايير (قواعد) محاسبية متكاملة متسقة تراعي مستجدات البيئة الوطنية والدولية

تكييف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية.....(١٠١)

وتلبي احتياج أطراف عديدة للمعلومة وقائمة على الحقيقة الاقتصادية للحدث وتطبيق القيمة العادلة والتوسع في الإفصاح والابلاغ المالي.

### المتغيرات الدينية

١٦- في الحقيقة إن الترويج والدعوة للقروض الربوية (التي تتعارض مع أحكام الشريعة الاسلامية) تقف خلفها جهات مالية عالمية ضخمة (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي) تؤدي إلى تبعية المقترضين من المنشآت والدول وغيرها، مما تستوجب الضرورة التنويه على الحكومة العراقية ومؤسساتها المالية في هذا الصدد الالتفات لهذا الجانب والبحث عن مصادر تمويل أخرى أقل ضرراً على الاقتصاد الوطني، والمشروعات التي تمول ذاتياً أفضل من تلك التي تلجأ للاقتراض فالأولى تشغل بالاستثمار الرشيد لأرباحها غير الموزعة وبالتالي خلق نظام مالي متماسك أما الثانية تشغل بجدولة سداد القرض خوفاً من استحقاقه مما قد يولد نظاماً مالياً غير مستقر.

١٧- تسير المعايير الدولية للمحاسبة مع خط لا يضع أهمية للعقيدة والدين وما يحمله من أحكام تتناول الجوانب الاقتصادية والمالية، وهذا بدوره يخلق تطبيقات وممارسات 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، وهي عقود أقرب للرهان لا يتم من خلالها تبادل البضائع بل التسوية واستلام فرق السعر عنها، ويترتب عليها ارتفاع طرف على طرف آخر من دون وجه حق وهو أمر لا تقبله الشريعة الاسلامية.

وخلاصة القول من خلال ما تم عرضه في هذا المبحث أن تكييف البيئة الوطنية يمكن أن يحدث تحسينات في هيكله مؤسسات الدولة وأنظمتها ما يجني العديد من المنافع على تطبيقاتها ومنها الممارسات المحاسبية، فالمحاسبة وبيئة العمل يعملان بطريقة متوازية لا ينفك أحدهما عن الآخر فهي وجدت لخدمة المجتمع وتطورت معه.

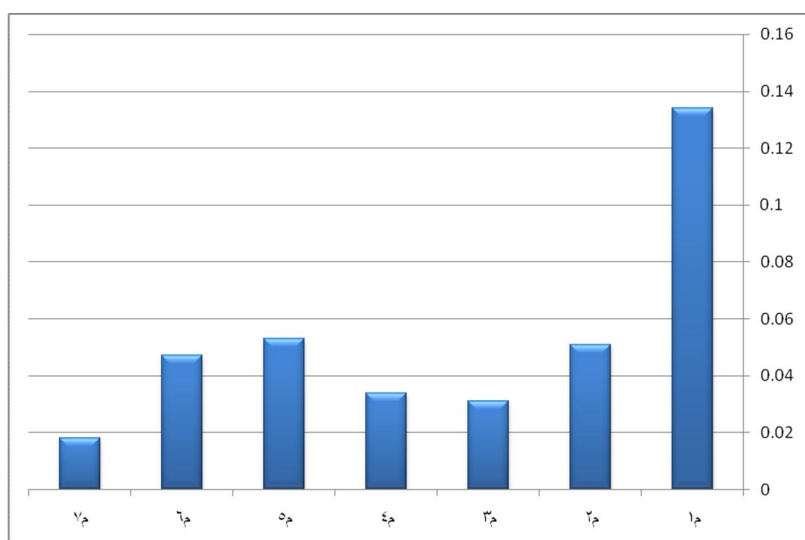
ومن أجل فحص الاطار المقترح تم إعداده بصورة استمارة استبيان وطرحها على عينة البحث، إذ تم اختيار حملة الشهادات العليا في المحاسبة والمحاسبة القانونية في جامعات

(١٠٢)..... تكييف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية

القادسية والكوفة و كربلاء والمثنى فضلاً عن الكلية التقنية الادارية/كوفة كونهم الجهة الأكثر تخصصاً والمأمراً بموضوع البحث، وهذه المؤهلات تمكنهم من الإجابة على عبارات الاستبانة بشكل موضوعي، إذ تم توزيع ٦٨ استمارة وما تم استلامه ٦٠.

إذ استخدم الباحثان 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 6.5MatLab تمكن من اختبار فرضية البحث التي تنص على " إن تكييف متغيرات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية لها تأثير في تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي ".

إذ أوضحت نتائج التحليل الاحصائي أن هناك تأثيراً إيجابياً للمتغيرات البيئية في تطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق المحاسبي دولياً بالرغم من اختلاف ذلك التأثير، ومن خلال استخدام ادوات المنطق المصعب Fuzzy Logic توصل البحث أن المتغيرات الاقتصادية هي الأكثر تأثيراً (٠,١٣٤) تليها المتغيرات التكنولوجية (٠,٠٥٣)، ثم المتغيرات السياسية (٠,٠٥١)، فالمتغيرات الاجتماعية والثقافية (٠,٠٤٧)، والمتغيرات التعليمية (٠,٠٣٤)، ثم المتغيرات القانونية (٠,٠٣١)، وأخيراً المتغيرات الدينية (٠,٠١٨) كما في الشكل رقم (١) أدناه.



شكل رقم (١) مستوى تأثير متغيرات البيئة الوطنية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي

## الاستنتاجات:

بعد عرض الجانب النظري وعرض الاطار المقترح توصلَ البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات تمثلت بالآتي:

١- إن هيمنة الدولة على معظم الأنشطة والمؤسسات أدى إلى تولي أفراد يمثلون رؤاها في ادارة مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي .

٢- يتضح أن عدم إشراك القطاع الخاص من المصرفيين والتجارين وغيرهم كأعضاء في مجلس المعايير المحاسبية والرقابية يعود إلى أن الممارسات المحاسبية مصممة لتغطية حاجة الدولة (القطاع العام) بوصفها المستخدم الأكثر للمعلومات.

٣- يتضح أن تخلف القواعد المحاسبية وعدم تفاعلها مع متطلبات المرحلة ناتج من واقع لا يضع اهتمام للمحاسبة وقواعدها فهي تعاني التقادم وعدم التحديث.

٤- إن البلدان التي تمارس فيها الدولة بمؤسساتها نشاطاً اقتصادياً واسعاً والمستخدم الأكبر للكشوفات المالية، تأخذ تشريعاتها المنظمة لمهنة المحاسبة شكل القانون المكتوب بطبيعته التفصيلية وقواعده الجامدة كما في العراق.

٥- تتطلب المرحلة الحالية تطوير القطاع المصرفي وإيجاد تشكيلات مصرفية عملاقة واعادة النظر بالنظام المحاسبي للمصارف وشركات التأمين.

٦- يوفر اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة كأساس لتطوير القواعد المحاسبية المحلية أرضية خصبة لاستقطاب المستثمرين وتخفيض التباين المحاسبي بين البلدان.

٧- إن طبيعة النظام السياسي له دور واضح في تشكيل نوع التنظيم المحاسبي وصناعة القواعد أو المعايير المحاسبية للبلدان.

٨- أن مناهج التعليم المحاسبي المحلي وضع وفق احتياجات بيئة العمل المحلية السائدة لمرحلة قبل عام ٢٠٠٣م دون مراعاة متطلبات المحاسبة والتجارة الدوليتين والشركات متعددة الجنسيات فضلاً عن ذلك تأطرت مفرداته بالموضوعات التقليدية المحاسبية حصراً وأغفلت أو قصرَ اهتمامها بالعلوم والمعارف ذات الصلة بها فيما يتعلق بتكنولوجيا المعلومات والعلوم الانسانية والاجتماعية وقضايا العولة وغيرها.

## التوصيات..

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

١- الحاجة إلى إعادة تشكيل وإدارة مجلس المعايير المحاسبية والرقابية من قبل أشخاص ذوي كفاءة وخبرة في مختلف الاختصاصات تتمثل بالمحاسبين والاقتصاديين والصناعيين والماليين والتجارين وتفريغهم لتطوير القواعد المحاسبية ومواكبة المتغيرات البيئية.

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

٣- ضرورة اللجوء إلى - نظام القانون العام - الذي يمثل اطاراً قانونياً وتنظيماً يحقق مرونة في التطبيق، إذ تتناول تشريعاته المبادئ العامة دون الولوج في التفاصيل وتكليف الجهة المختصة بإعداد المعايير بصياغة معايير محاسبية مناسبة للبيئة المحلية متوافقة مع الدولية مستندة على عموميات التشريع حتى يتسنى لها امكانية التعديل والتطوير.

٤- ضرورة تأهيل القطاع المصرفي وتفعيله لأخذ موقعه الحقيقي على المستويين المحلي والدولي في التنمية وتمويل المشروعات واعداد دراسات الجدوى من خلال اعادة النظر في النظام المحاسبي للمصارف وشركات التأمين.

٥- اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة في صناعة القواعد المحلية سيجلب للجهات القائمة بذلك الخبرة من خلال الاستفادة من التجارب الدولية فضلاً عن وصفها أداة لاستقطاب المستثمرين والممولين غيرهم.

٦- الحاجة إلى توفير محاسبين على دراية وعلم في كيفية التعامل مع بيئة العمل الدولية ومواكبين لتطلعاتها، من خلال تسليحهم بالمعارف والعلوم الأساسية والمعاصرة فضلاً عن العلوم ذات الصلة بالمهنة والمنشأة، وكذلك متابعة لبرامج التعليم المهنية ومستمرين بالتعلم والتواصل في تطوير الذات والتأكيد على الجوانب التطبيقية في التعليم.

### هوامش البحث

(١) بحث مستل من رسالة ماجستير مقدمة إلى قسم المحاسبة - كلية الادارة والاقتصاد - جامعة القادسية  
٢٠١٦م.

(2) International Accounting Education Standards Board,2008:24  
(3) International Accounting Education Standards Board,2008:34-37

### قائمة المصادر والمراجع

- ١- تعليمات رقم (١) لعام ١٩٩٥م الصادرة عن ديوان الرقابة المالية.
- ٢- ابو زيد، محمد المبروك، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، ايتراك للنشر والتوزيع، مصر، ٢٠٠٥م.
- ٣- الشيرازي، عباس مهدي، "نظرية المحاسبة" الطبعة الاولى، " دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ١٩٩٠م.
- ٤- القاضي، حسين وحمدان، مأمون، "النظرية المحاسبية"، منشورات جامعة دمشق - كلية الادارة والاقتصاد، ٢٠١٣م.
- ٥- القاضي، حسين وحمدان، مأمون، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، منشورات جامعة دمشق - كلية الاقتصاد، ٢٠١٢م.
- ٦- لطفني، أمين السيد أحمد، "نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٥م.
- ٧- توفيق، محمد شريف "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسة لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، الرياض، العدد ٥، ايلول، ١٩٨٧م.
- ٨- 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.
- ٩- رشيد، انصاف محمد وحسين، منى سالم، "أثر العوالة على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على المعايير العراقية - دراسة تحليلية على القاعدة المحاسبية رقم (١٠)"، مجلة تنمية الرافدين، مجلد ٢٤/٢، العدد ٦٨، العراق، ٢٠٠٢م.
- ١٠- شنوف، شعيب، "الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي الحالي"، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ٢٠٠٧م.

(١٠٦)..... تكييف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية

١١- سلوم، حسن عبد الكريم ونوري، بتول محمد، " دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة

المالية العالمية"، دراسة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع - كلية الاقتصاد والعلوم الادارية -

جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، ٢٠٠٩م.

12- Belkaoui، Ahmed Riahi، " Accounting Theory"، 5<sup>th</sup> Edition، Thomson Learning، 2004.

13- Boockholdt، James L.،"Accounting Information system"، 4<sup>th</sup> Edition Richard D Irwin Inc USA، 1996.

14- 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.

15- International Accounting Education Standards Board، " International Education Standards 1-8 "، InternationalFederation of Accountants(IFAC)، 2008.

16- Jones، Stewart & Belkaoui، Ahmed Riahi،"Financial Accounting Theory"، 3rd Edition، Cengage Learning، Australia، 2010.