أهمية التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومدى جاهزية البيئة العراقية للتطبيق دراسة مقارنة

م. د. ناظم شعلان جبار / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة القادسية
nazim488@yahoo.com

تاريخ استلام البحث: 2015/2/22 تاريخ قبول النشر: 2015/4/8

الخلاصة:

في ظل العولمة وعصر المعلومات وزيادة أسواق المال عمقاً واتساعاً، تخطت المعاملات فيها المجالين المحلي والإقليمي إلى المجال الدولي، وأصبحت الشركات الدولية ومتعددة الجنسيات تتحكم بالفواصل الاستراتيجية للاقتصاد العالمي، ومن اجل ان تفي البيانات المالية المنشورة لهذه الشركات باحتياجات مستخدميها في المجالات المختلفة، لابد من أن تكون تلك البيانات معدة على أساس معايير محاسبية مقبولة، ويمثل قبول المستخدمين للمعايير المحاسبية المتبعة عند إعداد البيانات المالية إحدى الخصائص المستهدف توافرها في المعايير المحاسبية.

آن البيئة المحاسبية العراقية هي جزء من البيئة المحاسبية الدولية ،وينبغي لها أن تخرج من المحلية إلى الدولية في تطبيقاتها المحاسبية، لاسيما بعد أن تغير الوضع في العراق والتحول من الاقتصاد الاشتراكي الى الاقتصاد الحر، مما يجعل من السعي نحو تبني تطبيق المعايير الدولية في البيئة العراقية حاجة ماسة في الوقت الحاضر لجذب الشركات للعمل في أسواقه أذا ما تأكد من خضوعها لمعايير محاسبية موحدة ووجود ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية وتوفير قراءة موحدة للقوائم المالية لإضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها .

وعليه فإن أي جهد لتحقيق التوافق يجب أن ينصب على حصر وتحليل العوامل و المتغيرات التي قد تساهم في تقليص أوجه الخلاف الجوهرية بين معايير المحاسبة المحلية من جهة ومعايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى.

تهدف هذه الدراسة بشكل خاص إلى التأكيد على ضرورة الوصول إلى معايير وطنية تسير جنبا إلى جنب مع متطلبات المعايير الدولية، وتشخيص أهم المعوقات التي تحول دون تحقيق التوافق والتنسيق بين المعايير المحلية والدولية. وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها:

1- أن هناك أحداث مالية واقتصادية لم ترد لها معالجات في معايير المحاسبة العراقية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، إذ تستند الشركات العراقية في معالجة الكثير من القضايا المحاسبية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة إلى متطلبات النظام المحاسبي الموحد.
2- وجود فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في الشركات العراقية وبين متطلبات معايير المحاسبة الدولية متمثلة بقصور الإفصاح في التقارير المالية وبعض الثغرات في إعداد تلك التقارير.
3- هناك ضرورة لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة العراقية والمعايير الدولية لتوحيد لغة التقارير المالية للشركات التي تعمل داخل العراق من خلال إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

The importance of compatibility between the international and domestic accounting standards And the extent of the readiness of the Iraqi environment of the application / comparative study

Dr. Nadhim Shaalan Jabbar /College of Management and Economics /University of Qadisiyah

Abstract:

In the light of globalization and the information age and increase financial markets deeper and wider, Vtaktt transactions where the local areas and the regional to the international sphere, and become international companies and multinational control strategy commas of the global economy, and in order to

meet the financial statements published for these companies to the needs of users in different areas, those statements have been prepared on the basis of accepted accounting standards, and a user acceptance accounting standards followed when financial statements are prepared in one of the properties available in accounting standards target.

The Iraqi accounting environment is part of the international accounting environment, and it should come out from the local to the international accounting applications, especially after the of change the situation in Iraq and the transition from a socialist economy to a market economy, making the pursuit of the adoption of the application of international standards in the Iraqi environment is desperately needed at the present time to attract companies to work in the markets if confirmed of being subject to accounting standards and uniform presence of accounting practices in line with international accounting standards to unify the accounting language and provide a unified reading of the financial statements to give credibility to the accounting information to be can be trusted and relied upon .

Therefore, any effort to achieve consensus must be focused on inventory and analysis of the factors and variables that may contribute to the reduction of aspects of the fundamental disagreement between the local accounting standards on the one hand and international accounting standards on the other hand, this study specifically aimed to emphasize the need to reach national standards going Along with the requirements of international standards, and the diagnosis of the most important obstacles to achieve compatibility and coordination between local and international standards. The study found a set of conclusions, including:

1. that there is a financial and economic event handlers did not want them in the Iraqi accounting issued by the Accounting and Auditing Standards Board of the Republic of Iraq standards, as based on Iraqi companies in addressing many of the issues of accounting and disclosure of relevant information to the consolidated accounting system requirements .
2. In a large gap between the reality of the accounting system applied in the Iraqi companies and the International Accounting Standards requirements represented by failure of disclosure in the financial reports and some of the gaps in the preparation of such reports.
3. There is a need to achieve compatibility between the Iraqi accounting standards and international standards for the unification of the financial reports of companies that operate inside Iraq through the creation of accounting practices in line with international accounting standards language.

المقدمة :

في عالم تنمو فيه العلاقات الدولية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية أصبح من المهم توضح أهمية معايير المحاسبة الدولية وتطبيقاتها المحاسبية الجارية فالتأثيرات في المحاسبة تشكل اليوم تحدياً عالمياً مباشراً على المحاسبين في معظم دول العالم ومن هنا ظهرت مجموعة من المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية التي تسعى من خلال إصدارها لمجموعة من المعايير المحاسبية الى محاولة التنسيق والتوفيق بين التطبيقات العملية في البلدان المختلفة إذ إن لكل من هذه البلدان مجموعة من

القواعد والممارسات المحاسبية تختلف عن البلدان الأخرى بصورة قد تصل إلى التناقض في المفاهيم والممارسات المحاسبية وتماشيا مع الانفتاح الاقتصادي ومحاولة استقطاب المزيد من الاستثمارات الخارجية فقد أدى ذلك إلى ضرورة وضع معايير محاسبية تلقى القبول العام، وتسهل عملية التبادل بين مختلف الشركات والمؤسسات المالية العاملة في البيئة العراقية ، وتنبع هذه الرغبة من الحاجة الشديدة لتوحيد لغة التقارير المالية حتى يسهل فهم المعلومات المنشورة عن مختلف الشركات ومقارنة البيانات المالية على مستوى التقارير الداخلية أو الخارجية أو على مستوى القطاع أو على المستوى الدولي، وعليه فالتوافق المحاسبي أصبح مطلبا أساسيا لمواءمة المحاسبة مع التغيرات الاقتصادية العديدة والمتلاحقة

المبحث الأول: منهجية البحث

1- مشكلة البحث

بعد أن أصبح للعراق الرغبة الجادة بالعمل باقتصاد السوق وانفتاح السوق العراقية للشركات الأجنبية للعمل في البيئة العراقية، مما سيؤدي إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة يصعب على المؤسسات المحلية حلها، بسبب قصور معايير المحاسبة المحلية المعتمدة وعدم توافقها مع معايير المحاسبة الدولية، مما يقتضي إجراء تغيرات جذرية في الأنظمة المحاسبية حتى تكون في مسايرة التطورات الاقتصادية الحديثة وتستجيب لمتطلبات الأنظمة المحاسبية الدولية .

2- فرضيات البحث: يقوم البحث على محاولة إثبات الفرضيات الآتية :

أ- الممارسات المحاسبية في البيئة العراقية لا تخضع لقواعد وإجراءات محاسبية ذات مستوى دولي.

ب- توجد أمكانية كبيرة لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة العراقية ومعاييرالمحاسبة الدولية والقضاء على القصور والعجز الذي تعاني منه حاليا.

3- أهداف البحث: يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية: -

أ- التأكيد على ضرورة الوصول إلى معايير وطنية تسير جنبا إلى جنب مع متطلبات المعايير الدولية.

ب- تشخيص أهم المعوقات التي تحول دون تحقيق التوافق و التنسيق بين معايير المحاسبة المحلية والدولية ليتم بناءا عليها تقديم التوصيات والاقتراحات الملاءمة لتجاوز هذه المعوقات.

4- أهمية البحث

تتزايد الحاجة لإيجاد نقاط تلاقٍ بين المعايير المعمول بها على المستوى المحلي والمعايير الدولية، إذ أن البيئة العراقية هي بأمس الحاجة في الوقت الحاضر لجذب الشركات للعمل في أسواقها أذا ما تأكد من خضوعها لمعايير محاسبية موحدة ووجود ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية وتوفير قراءة موحدة للقوائم المالية لإضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها، إن معايير المحاسبة الدولية تمثل مرجعا ذا أهمية في دنيا المال والأعمال للقائمين على العمل المحاسبي، وقد اكتسبت معايير المحاسبة الدولية أهميتها نتيجة لغياب التوحيد والتنسيق المحاسبي، واختلافه من دولة إلى أخرى

5- أساليب جمع البيانات والمعلومات :

يعتمد الباحث في محاولة إثبات فرضيات البحث وبلوغ هدفه على المصادر التي تقاسمها الجانبان:

أ- الجانب النظري: تم جمع المعلومات المتعلقة بالجانب النظري من الكتب والوثائق والبحوث والمقالات العربية والاجنبية والشبكة الدولية للمعلومات "الانترنت" .

ب- الجانب العملي: أجراء دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والمحاسبة المحلية لمعرفة مدى توافر التوافق بينهما.

6- خطة البحث:

قسم البحث على اربعة مباحث، تضمن المبحث الأول منهجية البحث أما المبحث الثاني الإطار الفكري والتطبيقي لمعايير المحاسبة فتناول (مفاهيم ونشأة وأهداف معايير المحاسبة الدولية، أهداف معايير المحاسبة الدولية، العوامل المؤثرة في تبني معايير المحاسبة الدولية، معوقات تبني الدول لمعايير المحاسبة الدولية، معايير المحاسبة المحلية) وتناول المبحث الثالث (التوافق والتوحيد المحاسبي: مفهوم واهمية ومقومات التوافق المحاسبي ،معوقات توفير التناسق في معايير المحاسبة

على المستوى الدولي) اما المبحث الرابع فتضمن الدراسة الميدانية لمدى توافر التوافق بين معايير المحاسبية العراقية والمعايير الدولية.

المبحث الثاني: الإطار الفكري والتطبيقي لمعايير المحاسبة

أدت التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال وزيادة الاتجاه نحو إنشاء شركات المساهمة وتنشيط أسواق المال، ادى ذلك إلى زيادة الحاجة إلى معلومات مالية مفيدة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة ولحماية حقوق أصحاب المصالح في المؤسسة، فإن الأمر يتطلب ضرورة وجود معايير محاسبية تحدد الطرق التي يجب إتباعها لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة الهادفة لتحقيق الربح ونتائج أعمالها، وتوصيل هذه المعلومات الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها إلى المستفيدين منها.

ولكي تحقق معايير المحاسبة الغرض منها، فإنه يجب أن يتم إعدادها في ضوء إطار فكري واضح ومتكامل يربط بين الأهداف التي يراد تحقيقها والمفاهيم والمبادئ التي تعد على أساسها معايير المحاسبة بما يحقق هذه الأهداف (القاضي،2000: 31).

وسوف نتناول في هذا المبحث معايير المحاسبية الدولية والمحلية وكالآتي:

1- معايير المحاسبية الدولية:

1-1 مفهوم معايير المحاسبية الدولية:

بفعل تطور التبادلات التجاري بين الشركات المتعددة الجنسيات في مختلف الدول، أصبح إجراء المقارنات بين القوائم المالية لهذه الشركات و فروعها أمرا عسيرا، وأصبح من الصعب كذلك تقييم أداء الشركات وفروعها المختلفة في تلك الدول، وقد ترتب عن ذلك الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية، التي تأخذ بعين الاعتبار كل المشاكل والصعوبات، لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة الانجليزية Standard وهي تعني نموذج يوضع يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته (CHARON CLAUDE، 2000: 5).

"فالمعايير المحاسبية تعبر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي، وهي تحظى بقبول عام من معظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية " (معايير المحاسبة الدولية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2002 :8).

والمعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب (شريف ،1987: 5).

انطلاقا مما سبق يمكن القول ان المعيار المحاسبي هو نمط او نموذج او مؤشر تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب ان يكون عليه التطبيق العملي في المحاسبة.

1-2 :نشأة معايير المحاسبية الدولية:

لقد عرف العالم بعد الحرب العالمية الثانية تطورا اقتصاديا واجتماعيا وتشابكا في العلاقات التجارية الدولية، مما أدى بالمنظمات المحاسبية الدولية والدول إلى تقريب وجهات النظر فيما يتعلق بقياس العمليات المالية والأحداث التي تخص الأعمال الدولية والشركات الدولية التي تكون متشابهة في القياس والتي تؤثر على المؤسسة وطريقة عرض قوائمها المالية (www-ips-dir.net).

ولأغراض وضع قواعد عامة "معايير محاسبية" تكون أساسا للأحكام المحاسبية المتفرقة، فقد قام علماء وخبراء في المحاسبة بدراسات محاسبية مقارنة بين البلدان الصناعية، محاولين الاستفادة في كل بلد من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى، ولم يكن وضع قواعد عامة تحكم مهنة المحاسبة أمرا سهلا وبقي التوفيق صعبا بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة حتى تاريخ 29 يونيو 1972 اذ خرجت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة إلى حيز الوجود اثر اتفاق الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية على تأسيس "لجنة المعايير المحاسبية الدولية" لتقوم بوضع ونشر المعايير المحاسبية الدولية بهدف تطوير وتعزيز مهنة محاسبية مترابطة ذات أصول منسقة معروفة ومحددة. (الراوي ، 1995: 53)

وقد اكتسبت لجنة المعايير المحاسبية الدولية والمعروفة الأن بمجلس معايير المحاسبة الدولية اعترافا واسعا بأهليتها إذ فضلا عن مؤسسيها (وهم الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في البلدان الصناعية) التحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في البلدان الأخرى، وقد اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية وسلفة لجنة معايير المحاسبة الدولية ،(41) معيارا محاسبيا تحت غطاء (IAS)في الفترة (1973-2001) و(8) معايير تحت غطاء (IFRS) من الفترة(2001-2008) وفي اطار سياسة التحسين المستمر فقد قامت اللجنة بإعادة صياغة وحذف بعض المعايير، اذ بقي منها فقط(31) معيارا نافذ المفعول، ويمكن تلخيص هذه المعايير بالجدول الاتي:

جدول (1) أهم مفاهيم وأهداف معايير المحاسبة الدولية

رقم المعيار	تاريخ التطبيق	اسم المعيار	شرح المعيار
الأول (1)	1975/1/1 عدل في1997/1/1	-السياسات المحاسبية والإفصاح عنها -عرض البيانات المالية	الهدف منه :بيان الأساس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات المالية الخاصة بالمشروع للفترات السابقة والبيانات المالية للمشاريع الأخرى.
الثاني (2)	1976/1/1 عدل في 1995/1/1	-تسعير وبيان البضاعة في إطار نظام التكلفة التاريخية -المخزون	الهدف منه وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام الكلفة التاريخية بحيث يوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد الكلفة والاعتراف اللاحق به لمصروف كما يوفر إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل تكاليف المخزون
الثالث (3) حل محله المعيارين 27،28	1977/1/1	توحيد البيانات	ألغي هذا المعيار وثم احتوائه ضمن المعيارين (27) و(28)
الرابع (4)	1977/1/1	محاسبة الاستهلاك	الغي هذا المعيار وتم احتوائه ضمن المعايير ١٦ و ٢٢ و ٣٨
الخامس (5)	1977/1/1	المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم	الغي هذا المعيار وثم احتوائه ضمن المعيار رقم (1)
السادس (6) حل محلة المعيار 15	1978/1/1	المعالجة المحاسبية لتغير الاسعار	ألغي هذا المعيار وتم احتوائه ضمن المعيار رقم(15)
السابع (7)	1979/1/1 عدل في 1994/1/1	بيان مصادر الدخل واستخداماته قوائم التدفق النقدي	الهدف منه :الإلزام بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية للمشروع بواسطة قائمة التدفقات النقدية والذي يصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
الثامن (8)	1979/1/1 عدل في 1995/1/1	البنود عير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيرات في السياسة المحاسبية صافي ربح الفترة والأخطاء التغيرات في السياسة المحاسبية	الهدف منه:وصف عمليات التصنيف والإفصاح والمعالجة المحاسبية لبنود محدودة في قائمة الدخل. من اجل أن تقدم المشاريع بإعداد وعرض قائمة الدخل على أساس ثابت ويعزز ذلك القابلية للمقارنة مع البيانات المالية للمشاريع الأخرى.
التاسع (9)	1980/1/1	محاسبة أنشطة البحث والتطوير	الهدف منه :تحديد الظروف التي يجب على المشروع فيها أن يعدل بياناته المالية بالأحداث اللاحقة بعد تاريخ المركز المالي ، إضافة إلى بيان الافصاحات التي على المشروع إدراجها حول الأحداث بعد تاريخ المركز المالي.
العاشر (10)	1999/1/1 عدل في 2003/1/1	الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية	الهدف منه :متى يجب أن يعدل المشروع بياناته المالية بالأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية، والإفصاحات التي على المشروع إدراجها حول تاريخ إقرار البيانات المالية لإصدارها وحول الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.
الحادي عشر (11)	1980/1/1 عدل في 1995/1/1	محاسبة عقود المقولات عقود الإنشاء	الهدف منه وصف المعالجة المحاسبة للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاءات حيث أن عقود الإنشاء عادة تقع تواريخ بدء أنشطتها وانتهائها في فترات محاسبية مختلفة لذلك الهدف الرئيسي في معالجتها محاسبيا هو تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم انجاز العمل بها.
الثاني عشر (12)	1981/1/1 عدل في 1997/1/1	ضرائب الدخل	الهدف منه :وصف المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل بشكل تتم فيه المحاسبة عن المبيعات الجارية والمستقبلية للضريبة ل: أ .الاستيراد المستقبلي للمبالغ المسجلة كأصول معترف بها في المركز المالي للمشروع. ب .العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمشروع. كما يعالج الاعتراف بالأحوال الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر

			والخصومات الضريبية غير المستخدمة
الثالث عشر (13) حل محله المعيار (1)	1981/1/1	عرض الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة	الغي وتم احتوائه ضمن المعيار رقم(1)
الرابع عشر (14)	1983/1 عدل في 1998/7/1	إعداد التقارير المالية للقطاعات المختلفة في المؤسسة. التقارير المالية للقطاعات.	الهدف منه وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع، ومعلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي ينتجها المشروع ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها لمساعدة مستخدمي البيانات المالية فيما يلي: أ .فهم أفضل للأداء السابق للمشروع. ب- تقييم أفضل لمخاطر وعوائد المشروع ككل مدعومة بشكل أفضل بالمعلومات.
الخامس عشر (15)	1973/1/1	المعلومات المحاسبية للممتلكات والمؤسسات والمعدات	الهدف منه وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات من حيث توقيت الاعتراف بالموجودات وتحديد نتائج أعمال المشروع والمركز المالي.
السادس عشر (16)	1983/1/1 عدّل في 1995/1/1 ثم عدل في 1998	-المعالجة المحاسبية للممتلكات والمؤسسات والمعدات -الممتلكات والمعدات والمصانع	الهدف منه :وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات من حيث توقيت الاعتراف بالموجودات وتحيد مبالغها المرحلة ومصاريف الامتلاك التي يجب الاعتراف بها ذات العلاقة بهذه الموجودات.
السابع عشر (17)	1994/1/1 عدّل في 1999/1/1	-محاسبة عقود الإيجار -عقود الإيجار	الهدف منه بيان السياسات والافصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي.
الثامن عشر (18)	1984/1/1 عدل في 1995/1/1	-الإقرار بالإيرادات -الإيراد	الهدف منه وصف المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن أنواع محدد ة من العمليات والأحداث، حيث أن المسألة الأساسية في المحاسبة عن إيراد هو تحديد متى يتم الاعتراف به بحيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق للمشروع وقياسها بصورة موثقة.
التاسع عشر (19)	1985/1/1 عدل في 1995/1/1 عدل مرة أخرى في 2001/1/1	-محاسبة معاشات التقاعد في البيانات المالية لرب العمل. -تكاليف منافع التقاعد منافع المستخدمين(الموظفين).	الهدف منه بيان المحاسبة والإفصاح الخاصة بمنافع الموظفين.
العشرون (20)	1984/1/1	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.	الهدف منه المعالجة المحاسبية للإفصاح عن المنح الحكومية والمساعدات الحكومية.
الواحد والعشرون (21)	1985/1/1 عدل في 1995/1/1	-محاسبة آثار تغير أسعار صرف بالعملات الأجنبية. -آثار التغيرات في الأسعار بسعر صرف العملات الأجنبية.	الهدف منه وصف المعالجة المحاسبية لنشاطات المشروع بالعملات الأجنبية سواء للمعاملات بالعملة الأجنبية أو عمليات أجنبية بحيث يتم التعبير عن المعاملات بعملة المشروع معد التقرير آخذين بعين الاعتبار تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف
الثاني والعشرون (22)	1985/1/1 عدل في 1995/1/1 عدل مرة اخرى في 1999/1/1	-محاسبة دمج المنشآت -اندماج الأعمال	الهدف منة وصف المعالجة المحاسبية لعمليات اندماج المشروعات و يطبق هذا المعيار في حالة شراء أو دمج مشروع آخر.
الثالث والعشرون (23)	1986/1/1 عدل في 1995/1/1	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	الهدف منه :بيان طريقة الإفصاح للأطراف ذات العلاقة مع المشروع
الخامس والعشرون (25)	1987/1/1	محاسبة الاستثمارات	ألغي هذا المعيار وتم احتوائه ضمن المعيارين (39) و (40)
السادس والعشرون(26)	1988/1/1	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد.	الهدف منه :وصف طريقة التعامل والإفصاح عن برامج منافع التقاعد.

السابع والعشرون (27)	1990/1/1	القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة.	الهدف منه :بيان طرق إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمجموعة من المشاريع تحت سيطرة المشروع الأم كما يجب أن يطبق هذا المعيار على الاستثمارات والمشاريع التابعة0
الثامن والعشرون(28)	1990/1/1	القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الصديقة.	الهدف منه :إجراءات معالجة الاستثمارات في المنشآت الزميلة والإفصاح عنها.
التاسع والعشرون (29)	1990/1/1	التقرير المالي الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	الهدف منه :بيان إجراءات إعداد البيانات المالية الموحدة للمشروع الذي يقدم تقريره بعملة اقتصاد ذو تضخم مرتفع.
الثلاثون (30)	1991/1/1	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	الهدف منة بيان طريقة الإفصاح عن البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة.
الحادي والثلاثون (31)	1992/1/1	التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة.	الهدف منه :بيان المعالجة المحاسبية عن الحصص في المشاريع المشتركة وعن التقرير عن أصول والتزامات ودخل ومصروفات المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمشاركين والمستثمرين.
الثاني والثلاثون (32)	1996/1/1 عدل في 1997	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	الهدف منه :زيادة فهم مستخدمي القوائم المالية لأهمية الأدوات المالية ضمن المركز المالي وخارج المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية للمشروع.
الثالث والثلاثون (33)	1998/1/1	حصة السهم من الأرباح	الهدف منه :وضع المبادئ من اجل تحديد وعرض حصة من الأرباح مما يحسن من إمكانية مقارنة الأداء بين المشاريع المختلفة ضمن نفس الفترة وبين فترات محاسبية مختلفة لنفس المشروع.
الرابع والثلاثون (34)	1999/1/1	التقارير المالية المرحلية	الهدف منه :بيان الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة ولفترة مرحلية.
الخامس والثلاثون (35)	1999/1/1	العمليات المتوقعة	الهدف منه :وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات الخاصة بالعمليات المتوقعة مما يزيد من قدرة مستخدمي البيانات المالية على إجراء التوقعات للتدفقات النقدية للمشروع وقدرته على تحقيق الأرباح ومركزه المالي
السادس والثلاثون (36)	1999/7/1	انخفاض قيمة الموجودات	الهدف منه :بيان الإجراءات التي يطبقها المشروع لضمان تسجيل أصوله بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد ويتطلب المعيار أن يقوم المشروع بالاعتراف بخسارة الانخفاض، ويحدد المعيار أيضا إفصاحات معينة للأصول التي انخفضت قيمتها.
السابع والثلاثون (37)	1999/7/1	المخصصات الالتزامات والموجودات المحتملة	الهدف منه :ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة وأنه يتم الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيعها ومبلغها.
الثامن والثلاثون (38)	1999/7/1	الموجودات غير الملموسة	الهدف منه :بيان المعاملة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبي دولي آخر، حيث يحدد المعيار كيفية قياس المبلغ المرحل للموجودات غير الملموسة ويتطلب افصاحات معينة بشأن الموجودات غير الملموسة.
التاسع والثلاثون (39)	1998/1/12 عدل في 2001/1/1	الأدوات المالية:الاعتراف والقياس	الهدف منه :تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية في البيانات المالية لمشاريع الأعمال وقياسها والإفصاح عنها.
الأربعون (40)	2001/1/1	الاستثمارات العقارية	الهدف منه :وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارية العقارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة
الحادي والأربعون (41)	2003/1/1	الزراعة	الهدف منة بيان المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية والافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.

المصدر :من إعداد الباحث بالاعتماد على المعايير الدولية ،المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،٢٠٠٥

1-3- أهمية معايير المحاسبية الدولية:

في ظل العولمة وعصر المعلومات وتوجه المؤسسات لدمج أعمالها، وزيادة أسواق المال عمقا واتساعا، فتخطت المعاملات فيها المجالين المحلي والإقليمي إلى المجال الدولي، وأصبحت الشركات الدولية ومتعددة الجنسيات تتحكم بالفواصل الإستراتيجية للاقتصاد العالمي ،ولكي تفي البيانات المالية المنشورة لهذه الشركات باحتياجات مستخدميها في المجالات المختلفة، لابد من أن تكون تلك البيانات معدة على أساس معايير محاسبية مقبولة، ويمثل قبول المستخدمين للمعايير المحاسبية المتبعة عند إعداد البيانات المالية إحدى الخصائص المستهدف توافرها في المعايير المحاسبية. Muriel, (Nahmain, 2004:27)

ان أهمية المعايير المحاسبية الدولية تتلخص كالاتي ((لطفي،2004: 371)

- جاءت المعايير الدولية لكي تلائم ظروف المحاسبة في كل بلد وتقرب وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال توحيد الطرق التي يتم بها تحديد وقياس الأحداث المالية المتشابهة.
- إن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية سوف يساعد في فهم القوائم المالية المعلنة خارج البلد
- الاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية لغرض البحث والمقارنة من قبل الاستشاريين والأكاديميين والمهتمين في هذا المجال.
- تساعد الدول إلى الأخذ بما يلائمها والقيام بإصدار المعايير التي تلائم وضعها المحاسبي.
- إن وجود خصائص نوعية للبيانات المالية المبنية على أساس معايير محاسبية موجودة عالميا يعطيها ثقة أكبر وملاءمة وقابلية للمقارنة لهذه البيانات. ولذلك فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتما إلى:

- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة .
- اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة.

2- معايير المحاسبة المحلية :

إن أهمية معايير المحاسبة جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها وتنظيم السياسة المحاسبية لها من خلال عدة إجراءات أهمها إصدار معايير المحاسبة والمراجعة، وقد شملت تلك المعايير تحديد الإطار الفكري للمحاسبة بحسب الظروف البيئية للدولة، وتحول الاهتمام من مجرد اعتبار المحاسبة أداة تسجيل وتبويب وتلخيص عمليات المؤسسة إلى اعتبار المحاسبة نظام معلومات متكامل، ووسيلة قياس وإيصال معلومات متعددة عن نشاطات المؤسسة بحيث تفي إلى اكبر حد ممكن باحتياجات قطاعات عديدة من المستفيدين لمعلومات متنوعة يحتاجونها لأغراض الاستثمار والتمويل والتقييم. وتختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار المعايير باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المتبناة بكل دولة، فالدول التي تتبع المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي لا توجد فيها لجنة المعايير المحاسبية (ASB) أو مجلس معايير المحاسبية المالية (FASB) فخطة المحاسبة الوطنية هي المصدر المهم للوائح المحاسبية وهي تدار بواسطة المجلس الوطني الذي يتبع الحكومة، ففي دولة مثل فرنسا تحتوي الخطة على ثلاثة أنواع من المعايير هي (معايير إجرائية، معايير خاصة بالقياس، معايير الإفصاح) إذ تهتم الاخيرة بعملية وصف ونشر وعرض المعلومات المتعلقة بالعمليات والاحداث الاقتصادية بالقوائم المالية للشركات، سواء كان ذلك على المستوى الأجمالي أو القطاعي أو نماذج خاصة (Wallace 1993:132) .

أما في الدول التي تتبع مدخل التنظيم الذاتي فأن المنظمات المهنية وهيئات تبادل الأوراق المالية تلعب دوراً مهما في تحديد درجة الإفصاح ومعايير الإفصاح ، ففي الولايات المتحدة على سبيل المثال كانت هيئة تبادل الأوراق المالية (SEC) المؤثر المهم على درجة وموضوع الإفصاح (1981:91 ، Arpan &Radebaugh).

وقد بدأت عدد من الدول العربية ومنها العراق تطبيق معاييرها بأسلوب يتوافق مع معايير اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية، ففي جمهورية مصر العربية تم إصدار معايير محاسبية مصرية تواكب التطورات التي يشهدها الاقتصاد المصري وتتفق مع معايير المحاسبة الدولية، اذ قامت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية بإعداد المعايير المحاسبية وصدر بشأنها القرار الوزاري رقم /503 لسنة 1997 وعلى الرغم من تسمية هذه المعايير باسم معايير المحاسبة المصرية إلا أنها كانت ترجمة شبه كاملة لمعايير المحاسبة الدولية و في ذلك تكريس لتطبيق المعايير الدولية بشكل غير مباشر.

وفي المملكة العربية السعودية قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع معايير محاسبية خاصة مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بعد ترجمتها إلى اللغة العربية حيث اعتمدت هذه المعايير لتطبيق من قبل الشركات العاملة. وفي المملكة الأردنية الهاشمية تم ترجمة المعايير المحاسبية الدولية من قبل الهيئات المهنية للسعي إلى تطبيقها لدى الشركات ومن قبل الجهات العاملة في أعمال التدقيق والحسابات. (http://www.socpa.org.sa/)

وفي العراق يعد مجلس المعايير المحاسبية والرقابية الجهة المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة وإعداد قواعد المحاسبة وأدلة التدقيق في العراق، وتم تأسيسه بموجب كتاب ديوان الرئاسة المنحل ذي العدد (10542) في 1988/3/22 وبناء على المقترح المقدم من قبل ديوان الرقابة المالية، أصدر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق مجموعة من القواعد المحاسبية، بلغ عددها (14) قاعدة محاسبية، لتنظم عملية المحاسبة في العراق عن طريق التوافق بين هذه القواعد والمعايير الدولية والتي تم تعميمها على الوزارات والجهات المعنية، وسيتم عرض أهم ما جاء في هذه المعايير المحاسبية وبما ينسجم مع موضوع البحث على النحو الاتي:

جدول (2) أهم مفاهيم وأهداف القواعد المحاسبية العراقية

رقم المعيار المحاسبي	بيان باسم المعيار	تاريخ التطبيق	شرح المعيار
القاعدة المحاسبية رقم (1)	قياس نتيجة نشاط عقود الانشاء	1990	الهدف منها: قياس نتيجة نشاط عقود الانشاء في القوائم والحسابات الختامية، وبموجب هذه القاعدة ينبغي الإفصاح في القوائم والحسابات الختامية عما يأتي: • قيمة الاعمال تحت التنفيذ. • المبالغ المقبوضة ، والمستحقة عن ذرعات العمل المنجز، والسلف والتأمينات على حساب العقود للأعمال قيد الانجاز • التغير في السياسة المستخدمة لمحاسبة عقود الانشاء، وتحديد قيمة الاثار الناجمة عن التغير وأسبابه
القاعدة المحاسبية رقم (2)	معالجة تكاليف البحث والتطوير	1992	الهدف منها: معالجة تكاليف البحث والتطوير ، ومعالجة التصرف بالاحتياطيات المتعلقة بها والواردة في القوانين الخاصة التي تنظم أعمال بعض الجهات.
القاعدة المحاسبية رقم (3)	رسملة نفقات الاقتراض	1993	الهدف منها: تنظيم عملية اقتناء الموجودات أو إنشائها من الوحدات الاقتصادية العاملة في القطاع العام والمختلط والخاص ، والتي تقوم بتمويل عملية اقتناء موجوداتها عن طريق الاقتراض ، والتي تعد قوائمها المالية على أساس الكلفة التاريخية، ومن الامور التي ينبغي الإفصاح عنها في القوائم المالية هي : مجموع نفقات الاقتراض المرسملة . وكيفية احتساب نفقات الاقتراض ومكوناتها ، ومعدل الرسملة .
القاعدة المحاسبية رقم (4)	المحاسبة لأثار التغيير بأسعار العملة الأجنبية	1993	وتختص بالمعالجة المحاسبية لعمليات تتم بالعملة الاجنبية وترجمة القوائم المالية لأعمال منفذة بالعملة الاجنبية الى العملة المحلية ، بهدف دمجها في تقرير موحد بالعملة المحلية ضمن القوائم المالية للوحدة .
القاعدة المحاسبية رقم (5)	المحاسبة عن الخزين، وتقويمه، وعرضه في البيانات المالية	1994	المحاسبة عن الخزين وتقويمه في نهاية الفترة المحاسبية وعرضه في القوائم المالية.
القاعدة المحاسبية رقم (6)	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية والسياسات المحاسبية	1995	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية والسياسات المحاسبية، إذ أنها تهدف الوصول الى فهم أفضل للقوائم المالية وإعطاء صورة حقيقية وواضحة عن نتائج ونشاطات الوحدات الاقتصادية، وإزالة أي لبس في القوائم المالية لدى مستعمليها
القاعدة المحاسبية رقم (7)	كشف التدفق النقدي	1996	توحيد الاسس المتبعة في إعداد الكشف النقدي من قبل مختلف النشاطات الاقتصادية، وعرض التدفقات النقدية مبوبة حسب النشاطات الى تشغيلية وإستثمارية وتمويلية، على نحو يسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقويم أثر هذه النشاطات على المركز المالي للشركة.
القاعدة المحاسبية رقم (8)	المعلومات التي تعكس أثار التغيير بالأسعار	1997	إذ تهدف هذه القاعدة الى الحد من التآكل الحاصل في رأس المال عن طريق توزيع الارباح، وذلك باستخدام أما مفهوم المحافظة على رأس المال (مفهوم القدرة الشرائية) بتعديل شامل للقوائم المالية بمعدل عام للأسعار، أو باستخدام مفهوم المحافظة على القوة التشغيلية للشركة (مفهوم الكلفة الحالية) باستخدام المعدلات الخاصة في تعديل بعض عناصر القوائم المالية.
القاعدة المحاسبية رقم (9)	الاحتمالات الطارئة والاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة	1997	اختصت بالاحتمالات الطارئة والاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة، وبموجب هذه القاعدة ينبغي تعديل القوائم المالية أو الإفصاح فيها عن الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة لتمكين مستخدمي القوائم المالية في القيام بالتقويم وأخذ القرار الصحيح وينبغي أن يتضمن الإفصاح ، طبيعة الحدث ، تقدير الاثر المالي أو الاشارة بعدم التوصل لذلك التقدير
القاعدة المحاسبية رقم (10)	الافصاح عن البيانات للمصارف والمنشات المالية المماثلة	1998	تهدف هذه القاعدة للإفصاح عن القوائم المالية للمصارف والشركات التي تمارس نشاطاً مماثلاً ، وتوفير معلومات واضحة وملاءمة عن نتائج نشاطاتها وأوضاعها المالية وتوحيد المعايير المحاسبية للقياس والإفصاح المستخدمة من قبل المصارف.
القاعدة المحاسبية رقم (11)	المحاسبية لمختلف الأنشطة الزراعية	1998	تهدف هذه القاعدة توفير المعرفة المحاسبية لمختلف الأنشطة الزراعية ، وتوضيح الاسس المستخدمة في تقويم الموجودات الحية من الحيوانات والنباتات، وتقضي هذه القاعدة الإفصاح عن أقيام الموجودات الحية على نحو واضح ومستقل في

			القوائم المالية حسب الغرض منه والسياسات المعتمدة في تقييمها.
القاعدة المحاسبية رقم (12)	الإرباح والخسائر الرأسمالية	2000	تهدف الى التعريف بالأرباح والخسائر الرأسمالية ومصادرها والمعالجات المحاسبية الخاصة بها وبموجب هذه القاعدة ينبغي الإفصاح عن الارباح والخسائر الرأسمالية في القوائم المالية وتقرير الإدارة .
القاعدة المحاسبية رقم (13)	محاسبة ضريبة الدخل	2001	تهدف هذه القاعدة الى تحديد الوعاء الضريبي و وصف المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل وكيفية عرضها في القوائم المالية والإفصاح عن الاجراءات المتعلقة بها.
القاعدة المحاسبية رقم (14)	محاسبة الاستثمارات	2001	تهدف هذه القاعدة الى التعريف بأنواع الاستثمارات ومفهومها والمحاسبة عليها والإفصاح عنها لتوضيح أسلوب المعالجة المحاسبية لاقتناء الاستثمارات واستبعادها أو أعادة تصنيفها.

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على القواعد المحاسبية العراقية

المبحث الثالث: التوافق والتوحيد المحاسبي:

اولا: مفهوم التوافق والتوحيد المحاسبي

في عصر يتعاظم فيه الدور الاقتصادي لأسواق المال الدولية وكذلك الشركات متعددة الجنسيات المدرجة في هذه الأسواق، تلقى مسألة التوافق في تطبيق معايير المحاسبة التي تعد بموجبها البيانات المالية المنشورة لتلك الشركات اهتماما متزايدا ليس من قبل الهيئات المهنية المحاسبية فحسب، بل أيضا من قبل الهيئات المسؤولة عن مصالح المتعاملين في أسواق المال الدولية ممن يعتمدون على تلك البيانات في اتخاذ قراراتهم .(مطر،1993: 311).

ان التمييز بين مصطلحي التوافق والتوحيد المحاسبي يتطلب منا تحديد مفهوم كلاً منهما، ومن ثم تحديد مدى التطابق او الاختلاف بينهما ،أذيقصد بالتوافق المحاسبي ،تقليل درجة الاختلافات الموجودة بين الدول في التعبير او الممارسة أو الأسس المحاسبية، اما التوحيد المحاسبي يعني جعل الشيء واحد، وهو التماثل والتطابق ولانتظام، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير الى أنها نظام أو خطة تتضمن مجوعة من المعايير الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى المؤسسة وإعداد القوائم المالية في إطار محدد من الأسس والقواعد لخدمة أهداف معينة. (لطفي: 2004، 369-372).

بصفة عامة يختلف التوافق عن التوحيد في ان الأول يعني عملية تقليل الفروقات والاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية عند حدها الأدنى، بينما يبحث التوحيد في إزالة الاختلافات تماماً عن طريق فرض مجموعة من المعايير الموحدة والسياسات المحاسبية وتطبيقها على دول معينة، أي أنه عملية الاتجاه نحو التماثل الكامل فالتوحيد لا يقبل اختلافات في الإجراءات على المستوى الدولي، ولأن التوحيد الكامل صعب التحقق على المستوى الدولي لذلك فأن الاتجاه الحالي هو نحو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي. وعليه فإن أي جهد لتحقيق التوافق بين هذه المعايير يجب أن ينصب على حصر وتحليل العوامل والمتغيرات التي قد تساهم في تقليص أوجه الخلاف الجوهرية بين معايير المحاسبة المحلية من جهة ومعايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى .

ثانيا: فوائد التوحيد المحاسبي

يمكن تلخيص أهم فوائد التوحيد المحاسبي في الاتي:

- إزالة الغموض والتناقض عن مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال وجود معايير دولية موحدة ذات مفاهيم واحدة.
- كما يؤدي التوحيد إلى اختصار الزمن والتكلفة والجهود للدول النامية في الوصول إلى النتيجة التي وصلتها الدول المتقدمة التي استخدمت المعايير الدولية.
-إمكانية المقارنة وإزالة عدم الفهم فان ذلك يزيد الموثوقية بالقوائم المالية المعدة على أساس المعايير الدولية كما يزيد ذلك من تدفق الاستثمارات وانسيابها.
- يؤدي كذلك إلى توفير المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلفة التي يطلبها أكثر من طرف وفقًا لمتطلبات قانونية
- تسهيل توحيد الفروع الأجنبية إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة تحويل العملة فقط.
- قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة، وتؤدي تلك إلى تعزيز قرارات الاستثمار والاقتراض وتسهل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها وإن كانت معدة في بلدان أخرى.

- وبإمكانية المقارنة وإزالة عدم الفهم فإن ذلك يزيد الموثوقية بالقوائم المالية المعدة على أساسها كما يزيد ذلك من تدفق الاستثمارات وجلب المستثمرين. (نور ،الججاوي، www-ips-dir.net)

ثالثا: معوقات توفير التناسق في معايير المحاسبة على المستوى الدولي:

إذا كان توفير التناسق في معايير المحاسبة أمرا مرغوبا فيه على المستوى الدولي، فإن تحقيق هذا الهدف ليس أمر سهلا فهناك عقبات تعترض تحقيقه يتوجب مراعاتها من قبل جميع الجهات الساعية لتوفير مثل هذا التناسق هي:(فردريك، مرجع سابق، ٣٥١)

1- الفروقات الثقافية والحضارية بين الأمم:

وتتمثل هذه العقبة في الفروقات في اللّغة والدين والتشريعات والقوانين ... إلخ، وهي فروقات تنعكس آثارها على كثير من المفاهيم السائدة لدى شعوب العالم و كذلك على ترتيب أولوياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

أن الاختلاف في اللّغة بين شعوب العالم يشكل أهم عقبة في طريق تحقيق التناسق في معايير المحاسبة على المستوى الدولي.ذلك لأن اللغة في الدول الأقل تقدما تعجز في كثير من الأحيان عن توفير المصطلحات و المرادفات التي تكفي لاستيعاب جميع التطورات التكنولوجية الحديثة وغالبا ما تكون من صنع الدول المتقدمة.

2- الاختلافات في الظروف الاقتصادية بين الدول :

يظهر أثر الظروف الاقتصادية على المعايير والأساليب المحاسبة في البلدان المتقدمة التي توجد فيها بورصات نشطة، تختلف قواعد الإفصاح عن المعلومات و كذلك عرض هذه المعلومات عنها في بلدان أخرى يكون الدور الاقتصادي لأسواق المال فيها أقل أهمية.

3- الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة هذه المعايير يكتنفها الكثير من الصعوبات تؤدي إلى عدم فهمها أو عدم إمكانية تطبيقها.

4- التوجه الضريبي والحكومي .بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو إنتاج معلومات تساعد المخطط القومي على إعداد البيانات القومية التي تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات على المستوي القومي.

5- مشاكل الترجمة .المعايير الدولية تصدر باللغة الإنجليزية وبمصطلحات محاسبية إنجليزية متعارف عليها، وتكمن الصعوبة هنا أن التراجم قد تصل إلى مقابل المصطلح من اللغة الوطنية ولكن المصطلح الوطني قد لا يعكس مضمونه نفس المضمون المقصود في المعايير الدولية وبالتالي تفقد عملية الترجمة فاعليتها.

إلا أن المشكلة الأساسية التي تعاني منها هذه المعايير والتي تنعكس سلبا على عنصر التوافق، تتمثل في كثرة ما تحويه من بدائل يسمح بإتباعها في مجال تطبيق كل من قواعد القياس والإفصاح ،وهكذا وجدت مهنة المحاسبة نفسها بين نقيضين، فمن جانب يفترض فيها باعتبارها لغة الأعمال أن تطور معاييرها المتبعة في مجال القياس والإفصاح في اتجاه يزيد من مستوى التناسق بين تطبيقاتها على المستوى العالمي، وذلك بقصد تحسين مصداقية البيانات المالية المعدة بموجب هذه المعايير وزيادة قابليتها للمقارنة، ولكنها من جانب أخر تعاني من ظاهرة التنوع والاختلاف السائد حاليا بين الممارسات المهنية في الدول المختلفة، مما يقف حائلا دون قيامها بدورها المطلوب، كنظام للمعلومات يتخطى النطاق الإقليمي إلى النطاق الدولي، لذلك ينبغي لأي دولة تريد التوافق مع البيئة الدولية والاندماج فيها أن تتوافر لها مقومات كي تندمج بالبيئة الدولية ولكي يتم العمل على توافق بيئة معينة مع المعايير المحاسبية الدولية ينبغي وجود مقومات لهذا التوافق من جهة وتوافر متطلبات في هذه البيئة تلبي هذه المقومات وهي: (نور ،الججاوي، مصدر سابق: 9)

1- أن تتوافق الدولة مع البيئة العالمية، من خلال الانضمام إلى المؤسسات الدولية أو ذات الصبغة الدولية وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية وشروطها واتفاقياتها، منظمة البورصات العالمية وغيرها .

2- تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بشكل يسهل تطبيق المعايير الدولية في مجالات الصناعة والتجارة والمحاسبة وغيرها.

3- أن تكون البيئة الاقتصادية للبلد هيبيئة الاقتصاد الجزئي أي بيئة الوحدات الاقتصادية (الشركات) وهنا يتراجع دور الدولة إلى كونه دورًا تنظيميًا وتنسيقيًا وليس دورًا قائدًا أوموجهًا أو مسيطرًا أومالكا.
4 - التكييف المهني لممارسي المهنة في الدولة، والمقصود بالتكييف المهني هو التدريب على تطبيق واستخدام المعايير الدولية، ومراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لهذه المعايير.

المبحث الرابع: الجانب التطبيقي

دراسة مدى توافر التوافق بين معايير المحاسبية العراقية والمعايير الدولية

يلخص الجدول الآتي ما توصل اليه الباحث من دراسة مقارنة بين المعايير الدولية ومعايير المحاسبة العراقية :

جدول (3) مقارنة بين المعايير الدولية والقواعد المحاسبة العراقية

رقم المعيار الدولي	بيان باسم المعيار الدولي	سنة إصدار المعيار	رقم المعيار العراقي المقابل للمعيار الدولي	بيان باسم المعيار العراقي	سنة إصدار المعيار
IAS* 1	عرض القوائم المالية	١٩٩٧	القاعدة المحاسبية رقم (6)	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية	1995
IAS 2	المخزون	١٩٩٥	القاعدة المحاسبية رقم (5)	المحاسبة عن الخزين وتقويمه وعرضه في البيانات المالية	1994
IAS 7	قوائم التدفقات النقدية	١٩٩٢	القاعدة المحاسبية رقم (7)	كشف التدفق النقدي	1996
IAS 8	السياسات المحاسبية التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	١٩٩٣	لا يوجد معيار مقابل	----	----
IAS 10	الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	١٩٩٩	القاعدة المحاسبية رقم (9)	الاحتمالات الطارئة والاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة	1997
IAS 11	عقود الإنشاء	١٩٧٩	القاعدة المحاسبية رقم (1)	قياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء	1990
IAS 12	ضرائب الدخل	١٩٧٧	القاعدة المحاسبية رقم (13)	المحاسبة عن ضريبة الدخل	2001
IAS 14	التقارير القطاعية	١٩٨١	لا يوجد معيار مقابل	-----	---
IAS 16	الممتلكات والمعدات والآلات	١٩٨٢	القاعدة المحاسبية رقم (12)	الأرباح والخسائر الرأسمالية	2000
IAS 17	القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي	١٩٨٢	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 18	الإيراد	١٩٨٢	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 19	مزايا العاملين	١٩٨٣	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	١٩٨٣	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	١٩٨٣	القاعدة المحاسبية رقم (4)	المحاسبة لأثار التغيير بأسعار العملة الأجنبية	1993
IAS 23	تكلفة الاقتراض	١٩٨٤	القاعدة المحاسبية رقم (3)	رسملة نفقات الاقتراض	1993
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	١٩٨٤	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 26	المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد	١٩٨٧	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 27	القوائم المالية المجمعة والمستقلة	١٩٩٩	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 28	الاستثمارات في شركات شقيقة	١٩٩٩	القاعدة المحاسبية رقم (14)	محاسبة الاستثمارات	2001
IAS 29	التقارير المالية في اقتصاديات التضخم المفرط	١٩٩٩	القاعدة المحاسبية رقم (8)	المعلومات التي تعكس أثار التغيير بالأسعار	1997
IAS 30	الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	١٩٩٠	القاعدة المحاسبية رقم (10)	الافصاح عن البيانات للمصارف والمنشات المالية المماثلة	1998
IAS 31	حصص الملكية في المشروعات المشتركة	١٩٩٠	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 32	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	١٩٩٥	لا يوجد معيار مقابل	----	---

IAS 33	نصيب السهم في الأرباح	١٩٩٧	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 34	القوائم المالية الدورية	١٩٩٨	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 36	اضمحلال قيمة الأصول	١٩٩٨	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 37	المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة	١٩٩٨	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 38	الأصول غير الملموسة	١٩٩٨	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 39	الأدوات المالية- الاعتراف والقياس	١٩٩٨	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 40	الاستثمار العقاري	٢٠٠٠	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IAS 41	الزراعة	٢٠٠٠	القاعدة المحاسبية رقم (11)	المحاسبية في النشاط الزراعي	1998
IFRS** 1	تبني معايير الدولية لإعداد التقارير لأول مرة	٢٠٠٣	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IFRS 2	مدفوعات الأسهم	٢٠٠٤	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IFRS 3	تجميع الأعمال	٢٠٠٤	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IFRS 4	عقود التأمين	٢٠٠٤	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة	٢٠٠٤	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IFRS 6	البحث والتنقيب عن الأصول التعدينية	٢٠٠٤	القاعدة المحاسبية رقم (2)	تكاليف البحث والتطوير ومعالجة الاحتياطيات المتعلقة بها	1992
IFRS 7	الأدوات المالية الإفصاح	٢٠٠٥	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	٢٠٠٦	لا يوجد معيار مقابل	----	---
IFRS 9	الأدوات المالية	٢٠٠٩	لا يوجد معيار مقابل	----	---

معيار محاسبي دولي * IAS International Accounting Standards معايير اعداد

التقارير المالية ** IFRS International Financial Reporting Standards

يلاحظ أن عدد معايير المحاسبة الدولية (32) (IAS) معيارا و(9) معايير دولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في حين أن معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، هي (14) معيارا ،وهذا يوضح أن هناك أحداث مالية واقتصادية لم ترد لها معالجات في القواعد المحاسبية العراقية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، إذ تستند الشركات العراقية في معالجة الكثير من القضايا المحاسبية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة إلى متطلبات النظام المحاسبي الموحد، التي تعد من وجهة نظر الباحث قاصرة عن تلبية الأهداف الأساسية للقياس والإفصاح المحاسبي وبما ينسجم مع الظروف المستجدة في البيئة المحلية مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية، إذ أن البيئة المحاسبية العراقية هي جزء من البيئة المحاسبية الدولية ،وينبغي لها أن تخرج من المحلية إلى الدولية في تطبيقاتها المحاسبية، لاسيما بعد أن أصبح للعراق الرغبة الجادة بالعمل باقتصاد السوق ،مما يجعل من السعي نحو تبني تطبيق المعايير الدولية في البيئة العراقية هي بأمس الحاجة في الوقت الحاضر إلى الأخذ بها لجذب الشركات للعمل في أسواقه أذا ما تأكد من خضوعها لمعايير محاسبية موحدة، وكذلك الحال لجذب المستثمرين بعد اطمئنانهم وثقتهم بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها، على الرغم من ذلك هناك ضرورة لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة العراقية ومعايير المحاسبة الدولية لتوحيد لغة التقارير المالية للشركات التي تعمل داخل العراق من خلال إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية ،وإمكانية توفير قراءة موحدة للقوائم المالية لإضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها، وبذلك تقل الفجوة بين الأنظمة المحاسبية المحلية والدولية.

وبناء على كل ما تقدم، يرى الباحث بأنه توجد أمكانية كبيرة لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية من خلال إصدار معيارا وطنيا متوافقا مع كل معيار دولي إذا كانت الظروف تسمح بذلك ومواكبة التعديلات المطلوبة التي تقتضيها تطورات السوق العالمية عبر الاطلاع المستمر على كل جديد في معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها عبر نظام محاسبي مرن قادر على استيعاب هذه التطورات وتكييف القوائم المالية وتقارير مراقبي الحسابات مع المعايير الدولية، وتكييف التشريعات والقوانين

والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية والذي يجعل الشركات قادرة على مواكبة المتغيرات الدولية وإمكانية التعامل معها والقضاء على القصور والعجز الذي تعاني منه حاليا.

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

1- ان معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى إزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية بين مختلف الدول، من خلال اعتماد لغة محاسبية مشتركة مفهومة على المستوى العالمي ،لذا فقد أصبح تطبيق هذه المعايير مطلباً رئيساً لكل دولة ترغب في الاندماج في الاقتصاد العالمي، وباعتبار العراق ليس بمعزل عن هذا العالم فهو معني أيضاً بتطبيق هذه المعايير.

2- إن وجود معايير محلية متناسقة مع معايير المحاسبة الدولية، سيوفر للبيانات المالية المعدة بموجبها فضلا عن عنصر القبول العام، أهم عنصرين من عناصر الكفاءة والفاعلية و هما عنصري المصداقية والقابلية للمقارنة، وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد عليها و تزيل أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية.

3- يعتبر التناسق بين معايير المحاسبة المحلية والدولية وسيلة فعالة لتقليص الفجوة بين أساليب وممارسات المحاسبة المطبقة في مهنة المحاسبة إذ سيقلص إلى حد كبير من فروقات القياس المحاسبي التي تظهر في البيانات المالية.

4- أن هناك أحداث مالية واقتصادية لم ترد لها معالجات في معايير المحاسبة العراقية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، إذ تستند الشركات العراقية في معالجة الكثير من القضايا المحاسبية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة إلى متطلبات النظام المحاسبي الموحد.

5- وجود فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في الشركات العراقية وبين متطلبات معايير المحاسبة الدولية متمثلة بقصور الإفصاح في التقارير المالية وبعض الثغرات في إعداد تلك التقارير.

6- قصور حاد في استخدام التكنولوجيا، أبقى النظام المحاسبي تقليديا قديما لا يملك مقومات التحول بوضعه الراهن إلى نظام، حديث، مرن، قادر على مواكبة التطورات المتلاحقة التي تفرضها السوق العالمية على المعايير الدولية.

7- تتأثر عملية وضع وتطوير المعايير المحاسبية في كل بلد من البلدان بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية لذلك البلد.

ثانياً: التوصيات

1- لابد أن يكون لدى الدولة خطة تهدف إلى تحقيق التوافق مع المعايير الدولية أو تتبني تحول الشركات الوطنية إلى تطبيق المعايير الدولية وتحديد مدى زمني لإنجاز التحول على أن يقوم مجلس المعايير العراقي بإعداد خطة تدريجية لإنجاز الهدف.

2- تحديد الفروق بين المعايير الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية ودراسة هذه الفروق واستبدال البدائل المختلفة في المعايير الوطنية بمثيلاتها في المعايير الدولية وإصدار معيارا وطنيا متوافقا مع كل معيار دولي إذا كانت الظروف تسمح بذلك.

3- أن تقترن عملية التحول إلى المعايير الدولية أو التوافق ان يسبقها أعمال تحضيرية غير رسمية تشكل رأيا عاما يؤيد عملية التطبيق أو التوافق مع المعايير الدولية من هذه الأعمال، إعداد الندوات والمؤتمرات وورش العمل وإلقاء المحاضرات وتهيئ البيئة المالية والاستثمارية لهذا التحول.

4- تقوم الشركات والمؤسسات الاقتصادية التي ينبغي عليها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بإشراك العاملين لديها في الأقسام المالية بدورات تخصصية في هذا المجال.

5- لابد من مواكبة التعديلات المطلوبة التي تقتضيها تطورات السوق العالمية عبر الاطلاع المستمر على كل جديد في معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها عبر نظام محاسبي مرن قادر على استيعاب هذه التطورات.

6- - تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بشكل يسهل تطبيق المعايير الدولية .
7- أن تتوافق الدولة مع البيئة العالمية، من خلال الانضمام إلى المؤسسات الدولية أو ذات الصبغة الدولية وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية وشروطها واتفاقياتها، منظمة البورصات العالمية وغيرها.
8- - تفعيل دور ديوان الرقابة المالية في مجال إلزام الشركات بإتباع المعايير المحلية والدولية وإلزامها بالتشريعات والأنظمة والقوانين في أداء أعمالها وإعدادها التقارير والبيانات المالية.
9- تفعيل دور مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي في تطوير المعايير المحاسبية وأدلة التدقيق العراقية من أجل خلق حالة التوافق بينهما وبين المعايير المحاسبية والتدقيقية الصادرة عن الجهات الدولية الخاصة بالمهنة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الثقة بمهنة المحاسبة والتدقيق في العراق.

المصادر العربية ولأجنبية :

1- القواعد المحاسبية وأدلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق.
2- معايير المحاسبية الدولية ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، 2001 .
3- معايير المحاسبة الدولية ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الاردن ، 2002 .
4- التقارير المالية السنوية للشركات عينة الدراسة .
5- تقارير ديوان الرقابة المالية للشركات عينة الدراسة .
6- القاضي، حسين القاضي، مأمون حمدان- المحاسبة الدولية، الطبعة الاولى، الدار العلمية الدولية للنشر، عمان ،2000 .
7- لطفي، أمين السيد احمد، "نظرية المحاسبة- منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، مصر، 2005 .
8- لطفي، أمين السيد احمد، المحاسبة الدولية- الشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 .
9- مطر، محمد، "التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات"القياس والعرض والافصاح"، دار وائل، عمان، 2004 .
10- حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة 1999
11- حسين القاضي، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر، عمان، 2000
12- محمد شريف توفيق، تطبيقات محاسبية متقدمة باستخدام الحاسب الآلي، الزقازيق، مكتبة التكامل مصر، 2003
13- محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي- الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان ، 2006
14- حميدات، جمعة فلاح محمد، مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بمعايير الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية وتعليمات هيئة الأوراق المالية، أطروحة دكتوراه ،جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2004
15- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،الجزائر، 2004
16- نور الدين مزياني، دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في التنبؤ بمخاطر الإفلاس ،الملتقى الاول حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية -الجزائر،2007
17- عبد الناصر نور، طلال الججاوي- المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية- متطلبات التوافق والتطبيق-جامعة الإسراء ،الأردن.
18- Arpan, J.S. and Redebaugh, L.H. "International Accounting and Multinational Euerprises" Warren , Gorham and Lamont , 1981 .
19- Arpan, J. and Lee, H. (1982) “Interna@onal Accoun@ng and Multinational Enterprises” John Wiley & Sons.
20- CHARON CLAUDE: pourquoi des normes d'audit, in R.F.C, N°326, Paris 2000.
21- Muriel, Nahmain, l’essentiel des norme T.A.S/IF AC ED: organisation, 2004
22- IFAD, 2002, GAAP Convergence 2002, IFAC, http://www.ifac.org/
23- http://www.iasplus.com/standard/standard.htm.
24- http://www.socpa.org.sa/