

تكيف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية IFRS/IAS - إطار مقترح (1)

أ. د. حسين هادي حسين عنيزه

الباحث سلام عادل عباس النصر اوي

المقدمة

لاشك أن موضوع المعايير المحاسبية و الدولية خصوصاً يشغل فكر الكثير من الباحثين و المنظمات المهنية و الدولية فضلاً عن المستفيدين من المعلومة المحاسبية , إذ ظهر الاهتمام على السطح بشكل واضح و مكثف بعد انتشار ظاهرة العولمة و الشركات متعددة الجنسيات و ظهور التجارة و التبادل و الترابط و الشراكة بين البلدان , و في ظل اختلاف الممارسات (التطبيقات) المحاسبية بين البلدان و ازدياد درجة المنافسة بين المنشآت في بيئة عمل تشهد تطور مستمر مما يحفز التطلع و الحاجة الى معلومات حيوية ملائمة و موثوقة و قابلة للمقارنة لاتخاذ قرارات مناسبة تسهم في نمو و استقرار المنشأة و بالتالي التنمية الاقتصادية الشاملة على المستوى المحلي و الدولي .

و في ظل التغيرات في بيئة العمل و البيئة الوطنية و ما تشهدها من تحولات و بالأخص بعد عام 2003م بمختلف جوانبها الاقتصادية و السياسية و القانونية و التعليمية و التكنولوجية تقتضي تعديلاً بميدان المحاسبة و تطويرها فضلاً عن المحاسبين أنفسهم و تزويدهم بالمعارف و المهارات و زيادة فاعليتهم في تصميم و تطوير نظم المعلومات المحاسبية لمواكبة أو بمستوى هذه التحولات لإنتاج كشوفات مالية مفهومة لدى جميع مستخدمي المعلومات .

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

المبحث الأول : منهجية البحث

مشكلة البحث

(1) بحث مسئل من رسالة ماجستير مقدمة الى قسم المحاسبة - كلية الادارة و الاقتصاد - جامعة القادسية 2016 م .

إن التحديات الكبيرة و المتسارعة على المستوى المحلي و العالمي في مختلف المجالات من نحو الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و المعلوماتية و غيرها التي انعكست بظلالها على المحاسبة و أنظمتها التي تُعدُّ الوجه الآخر و المُكَمِّل للجانب الاقتصادي جعلها تتكيف أو تستجيب لهذه المتغيرات كونها ذات طبيعة تؤثر و تتأثر بالبيئة الداخلية و الخارجية المحيطة بها , و كذلك هناك العديد من الجهات المستفيدة و المستخدمة لمخرجات هذا النظام من المعلومات في تلبية احتياجاتهم و لما لها من دور فاعل و مهم في ترشيد مختلف القرارات , و لهذا يتطلب على الدول و منها العراق أن تُجري مجموعة من التعديلات على أنظمتها أو قواعد المحاسبة لمواكبة هذه التطورات و مسايرتها , وللاحاطة بموضوع البحث يمكن صياغة المشكلة بالتساؤل الآتي :-

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

أهمية البحث

تظهر أهمية الدراسة من دور و أهمية المعايير المحاسبية الدولية و حاجة العراق للدخول في المعاهدات و الاتفاقات الدولية التي تُعد من المستلزمات الضرورية لجلب الاستثمارات الأجنبية و رؤوس الأموال الخارجية و الشركات الدولية التي تسعى للحصول على معلومات محاسبية مفيدة و ملائمة مُعدّة وفقاً لمفاهيم و قواعد مقبولة عموماً و بالتالي كشوفات مالية قابلة للمقارنة تُمكن جهات متعددة من اتخاذ و تقييم قراراتهم الاقتصادية سواء في مجال التمويل أم الاستثمار و هذا يسمح بتوفير التدفقات النقدية لتحقيق التنمية الاقتصادية على المستوى القومي , ممّا يتطلب الاهتمام البالغ و الكبير بالنظم و القواعد المحاسبية الوطنية لتحقيق التوافق ما بين القواعد المحاسبية المحلية و المعايير الدولية للمحاسبة من أجل السماح بانتاج كشوفات مالية قابلة للمقارنة لتوفير تواصلها المستمر مع البيئة المحاسبية الدولية .

أهداف البحث

يمكن تحديد أهداف البحث من خلال ما يأتي :-

- 1- تسليط الضوء على مفهوم المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها .
- 2- التعرف على القواعد المحاسبية العراقية و الجهات القائمة على اعدادها .
- 3- التوصل الى حلول مقترحة حول مدى إمكانية و آليات توافق القواعد المحاسبية العراقية مع المعايير الدولية للمحاسبة من خلال تكيف البيئة الوطنية .

فرضية البحث

ينطلق البحث من فرضية مفادها إنَّ 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 و صياغة فرضيتها , أمّا الأسلوب الوصفي أُعتمد من خلال التتبع و الاستقصاء في الكتب و المجالات المتخصصة لتغطية الجانب النظري للبحث , و كذلك الاسلوب التحليلي للتعرف على تأثير المتغيرات البيئية في تحقيق التوافق المحاسبي دولياً .

عينة البحث

نظراً لطبيعة البحث و بهدف اختبار الاطار المقترح الذي توصل اليه الباحثان , فقد اعتمد على عينة عشوائية من حملة الشهادات العليا في المحاسبة و المحاسبة القانونية في جامعات القادسية و الكوفة و كربلاء و المثنى فضلاً عن الكلية التقنية الادارية/كوفة بوصفهم يمثلون الجهة الاكاديمية و المهنية الأكثر الماماً و تخصصاً بموضوع البحث , إذ تم توزيع 68 استمارة و ما تم استلامه 60 استمارة أي بنسبة 88.23% .

المبحث الثاني : المدخل النظري

تمهيد

تُعد المحاسبة أحد العلوم التطبيقية و الاجتماعية و ذات أصول تمتد في عمق التاريخ , إذ بدأت أي – المحاسبة - بممارسة أقدم وظائفها التي تتمثل بالاحتفاظ بالسجلات لأثبات المديونية و الدائنية بين الأفراد و كذلك متابعة المالك لممتلكاته و اثبات التغيرات التي تطرأ عليها فضلاً عن تسجيل ما يدفعه الملوك لجنودهم من ماشية أو حبوب أو أجار كريمة , و ان "هذا النشاط الخدمي الذي يقوم به المحاسب يهدف بالدرجة الأولى الى المحافظة على الأموال و الممتلكات و حمايتها من السرقة و الاختلاس" (الشيرازي,1990:16) .

و تأصيلاً يُرجع بعضهم تاريخ المحاسبة الأول الى عهد الآشوريين أي حوالي 3500 ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية , و يُرجع بعضهم الآخر هذا التاريخ الى شريعة حمورابي في دولة بابل , إذ كان يستخدم التّجار البابليون ألواح طينية Clay في خزن بياناتهم (القاضي و حمدان , 2013:13) .

إنَّ المحاسبة لم تنشأ من فراغ وإنما نشأت كحاجة مُلحة لتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات , و تطورها لم يحدث فجأة أو دفعة واحدة , فجد مثلاً بعد توسع التبادل التجاري في أوروبا و ما حولها و ظهور الثورة الصناعية

و ما ترتب عليها من زيادة حجم المشروعات و الشركات انعكس ذلك إيجاباً على تطوير طريقة حفظ السجلات على أساس القيد المزدوج التي بدورها أحدثت مجموعة متوالية من الطرق و الممارسات في تطور المحاسبة , امتدت من القرن السادس حتى وقتنا الحاضر حققت تغيرات في تقنيات حفظ السجلات لإثبات أنواع من الصفقات و المعاملات و كذلك ظهور الكشوفات المالية الدورية و تطورها فضلاً عن استخدام حسابات المخزون لأنواع مختلفة من البضائع و اتسمت هذه الفترة ايضاً بالحاجة الى محاسبة التكاليف و التعويل على مفاهيم الاستمرارية و الاستحقاق و الدورية , و تطورت طرق معالجة الموجودات الثابتة و استحداث 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 و محاسبة اندماج الشركات و المحاسبة عن التضخم و المحاسبة عن منتجات جديدة عن الهندسة المالية (Jones&Belkaoui,2010:4-5) .

و هكذا نجد أن أصل المحاسبة و نشأتها هو في حضارة وادي الرافدين - العراق , إلا أنها تطورت بشكل متسارع في أوروبا و ما حولها , ونتيجة تبني الدولة العراقية قبل عام 2003م للنظام السياسي الاشتراكي و عزلتها عن المحيط الاقليمي و الدولي في مختلف المجالات و منها المحاسبة فضلاً عن إنشاء قطاع عام واسع مهيمن على الوضع الاقتصادي و التنموي للبلاد مما حصر الممارسات المحاسبية على هذا القطاع دون الاهتمام بالقطاع الخاص و الشركات الدولية و متطلباتها بشكل جاد , و بعد تغيير طبيعة النظام السياسي و محاولات التوجه نحو اقتصاد السوق مما استدعى دراسة القواعد المحاسبية العراقية و تطويرها لمواكبة متطلبات البيئة الدولية و التفاعل معها و الانخراط فيها .

مفهوم القواعد المحاسبية العراقية و نشأتها :

تعمل الدول و الحكومات عادة على صياغة السياسات و الأطر المحاسبية على شكل قواعد أو معايير تعكس البيئة المحاسبية في ذلك البلد أو المجتمع و ما يتناسب مع أنظمتها و مراعاة متطلباتها الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و غيرها , و تُعرّف لجنة القواعد المحاسبية الدولية **القواعد المحاسبية** أنها قواعد ارشادية يعود اليها المهنيون و المحاسبون في دعم اجتهادهم , و عادة ما تمثل هذه القواعد الموجه و المرشد للممارسة التي يتم بها قياس و عرض و توصيل المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة للجهات المستخدمة و تُعدّ أهم أدوات الممارسة العملية و إطار لتقييم نوعية العمل .

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

حصل في العراق بموجب كتاب ديوان الرئاسة 10542 في 1988/3/22 و بمقتراح من قبل رئيس ديوان الرقابة المالية إذ جرى التأكيد على تأسيس هيئة محاسبية كما هو قائم في معظم دول العالم لدراسة و اقرار القواعد و المعايير المحاسبية الوطنية , و حينها تم تأسيس مجلس المعايير و القواعد العراقية برئاسته , و من بين ما يضم هذا المجلس أعضاء (أغلبهم بدرجة مدير عام) ممثلون عن وزارات التخطيط و المالية و التجارة و الصناعة فضلاً عن أساتذة الجامعات و نقابة المحاسبين و المدققين و البنك المركزي العراقي , و يعدّ هذا المجلس خطة سنوية يعتمد في إعدادها على حاجة البلد لدراسة و تعريف بعض المعايير الدولية فضلاً عن ما يراه من دراسة المواضيع المهمة في الاقتصاد العراقي ذات العلاقة بالجوانب المحاسبية و المالية (رشيد و حسين, 2002: 227-249) .

و صدرت المادة (1) من التعليمات (1) عام 1995م عن ديوان الرقابة المالية و المنشور في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد (3578 في 1995/8/28) بإعادة تشكيل المجلس و تغيير اسمه الى "مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية" .

و من أهم مهام المجلس كما ورد في المادة (2) من التعليمات أعلاه تتمثل بدراسة و وضع المعايير المحاسبية و تطويرها و كذلك اقتراح التعديلات على التشريعات المحاسبية فضلاً عن التنسيق و التعاون مع المؤسسات و المنظمات العلمية و المهنية داخل العراق و خارجه .

كما أن المجلس توقف عن إصدار القواعد المحاسبية منذ عام 2001م مما أحدث فجوة بين القواعد العراقية و ما أنجز من معايير دولية و تعديلات عليها , كون المجلس يتبع استراتيجية تبني المعايير الدولية و تكييفها مع البيئة العراقية (حمد, 2013: 351) , إذ أنجز منذ تأسيسه حتى الآن 14 قاعدة محاسبية محلية .

يتضح ممّا سبق أن مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية يمثل صوت المحاسبة الوطني على المستوى العالمي و النافذة الأساس لانتقال المعايير الدولية للداخل , إلّا أنّه لم يمارس دوره بحجم مسؤوليته و لم يكن فاعلاً اتجاه ما تمرّ به مهنة المحاسبة من تحديات , و السبب لعلّه يعود لعدة أمور منها :-

- 1 - أن اعضاء أغلبهم من ذوي الدرجات المتقدمة في الدولة ممّا يدلّ على عدم تفرغهم .
- 2 - بناءً على الفقرة (1) أن أعضاء المجلس قد يحملون مصالح سياسية متضاربة تنعكس على أدائهم .
- 3 - لا تُعد القواعد المحاسبية و مهنة المحاسبة من أولويات اهتمام الدولة .

المعايير المحاسبية الدولية

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

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

و المعيار 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 ونواتج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب (توفيق , 1987 : 174)

كما تُعرّف المعايير على أنّها إرشادات أساسية يرجع اليها المحاسبون لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر في المركز المالي للمنشأة و نتائج اعمالها و إيصالها الى المستفيدين (لطفي, 2005: 366) .

فالمعايير المحاسبية بمثابة مقاييس او نماذج أداء يستنير بها المحاسب في التطبيق العملي عند إعداد و تحضير الكشوفات المالية و هي بذلك تختلف عن الإجراءات (الممارسات) المحاسبية , فالمعايير تأخذ صفة الإرشاد و التوجيه في حين تتطرق الاجراءات للصيغة التطبيقية لهذه المعايير على حالات معينة (سلوم و نوري , 2009 : 12) . إذ تقوم المعايير بدورٍ محوريٍّ من خلال مهمتها في تنظيم الممارسات المحاسبية لتوفير معلومات مالية ملائمة تمثل حقائق اقتصادية فضلاً عن فاعليتها في مجالات التخطيط و الاستثمار و متابعة الأنشطة الاقتصادية .

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

- 1 - تحديد و قياس الأحداث المالية للمنشأة .
- 2 - تحديد الاسلوب أو الطريقة المناسبة للقياس .
- 3 - إيصال نتائج القياس الى المستخدمين و المستفيدين من الكشوفات المالية .
- 4 - اعتماداً على الفقرات الثلاثة أعلاه فإنّ المعايير تُسهم في تضيق الاختلافات في المعالجات المحاسبية المستخدمة .

كما أن عملية إعداد المعايير مستمرة نتيجة لتغير الظروف من وقت و مكان لآخر ممّا يُضفي على المعايير صفة عدم الثبات خلاف المبادئ و المفاهيم , إذ لا يُمكن الوصول الى معايير مطلقة التطبيق مع اختلاف الظروف أو العوامل البيئية للبلدان (الشيرازي, 1990: 123-124) , ممّا شجّع أصحاب المهنة لتذليل المعوقات و الصعوبات و العمل على صياغة معايير محاسبية تلقى قبولاً عاماً , حيث برزت العديد من الهيئات و المنظمات المهنية لهذا الغرض . و من الجدير بالذكر أن ما تمّ انجازه من معايير المحاسبة الدولية IAS هو 41 معيار و النافذ منها حتى الآن 28 معيار لإلغاء البعض و استبدال البعض الآخر أمّا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS فقد بلغت حتى الآن 16 معيار .

إنّ المعايير الدولية للمحاسبة صارت مرجعاً يعود إليه المحاسبون و المهنيون من أغلب دول العالم و خصوصاً الدول النامية لعدم توفر معايير محلية فيها تحكم الممارسات المهنية (Boockholdt , 1996 : 13) , أمّا سبب نشأتها فيعود الى عولمة الاقتصاد و الأسواق المالية الذي ينعكس بدوره الى عولمة المحاسبة التي تمثل لغة الأعمال Business Language.

كما إنّ الضغوط المتزايدة من قبل العديد من المستخدمين للمعلومات أدّت الى ظهور سيناريوهات عدة لوضع مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية على مستوى دولي تمثلت بعقد مؤتمرات دولية منذ بداية القرن العشرين أوّلها عُقد عام 1904م في سانت لويس - الولايات المتحدة الأمريكية الذي تناول المؤتمر فيه مدى إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين دول العالم و آخرها المؤتمر الدولي السابع عشر عُقد عام 2006م في اسطنبول – تركيا و كان تحت شعار تحقيق النمو و الاستقرار الاقتصادي الدولي , و مساهمة المحاسبة في تطوير الأمم , و استقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم , و دور المحاسبين في عملية التقييم في المؤسسات (القاضي و حمدان , 2012 : 123-126) .

القواعد المحاسبية و التوافق مع معايير المحاسبة الدولية

إن التوافق في المعايير المحاسبية لم يُعدّ فكرة أو اسلوب جديد بل أصبح توجه عالمي بدأ مع عقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة التي كانت تصبو الى تحقيق مجموعة متناسقة من المعايير تحظى بقبول دولي نتيجة لتوسع و عولمة الأنشطة الاقتصادية التي جعلت العالم يبدو أنه سوق واحد أو قرية صغيرة و نمو التبادل التجاري الدولي و تدفق رؤوس الأموال عبر الحدود و انتشار الشركات متعددة الجنسيات , إلّا أنّه تبلور و صار هدفاً للعديد من الهيئات المحاسبية الوطنية مع ظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام 1973م , و من هنا ظهرت الحاجة الى دراسة تعدّد و اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول و العمل على تخفيض هذا التباين الى أدنى مستوى و تعزيز التشابه .

و التوافق المحاسبي هو محاولة مزج و توحيد الأنظمة و الممارسات المحاسبية المتنوعة مع بعضها و تقليل درجة الاختلاف بينها في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة (ابو زيد , 2005 : 268) .

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

فالتوافق هو عملية زيادة التناسق بين الأنظمة المحاسبية الموجودة في البلدان و ذلك عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة فيها , و من المناسب هنا التمييز بين مفهومي التوحيد و التوافق المحاسبيين الذي ربّما يتم الخلط بينهما فالأول يشير الى تبني إجراءات محاسبية متبعة في بلد معين من قبل بلدان أخرى و بذلك يعني التماثل و التكامل في الممارسات المحاسبية أمّا الثاني يعني التقريب بين وجهات النظر (شنوف , 2007 : 77) .

و بالتالي يمكن القول أنّ التوافق المحاسبي للمعايير أكثر واقعية و قبولاً من التوحيد المحاسبي , إذ إنّ لكل دولة قواعدها و بيئتها الاقتصادية و السياسية و الثقافية و أهدافها و فلسفتها في إدارة و حماية مواردها و إنّ التوافق لا يعني إلغاء هذا الاختلاف بين الدول بل يعترف به و يعمل على تسويته .

إنّ أيّ جهد لتحقيق التوافق المحاسبي بين المعايير يجب أن ينصب على حصر العوامل البيئية وتحليلها التي قد تساهم في تخفيض أوجه الخلاف الجوهرية بين معايير المحاسبة المحلية من جانب ومعايير المحاسبة الدولية من جانب آخر .

المبحث الثالث : الإطار المقترح

يُعَدّ تكييف البيئة الوطنية أحد الاتجاهات الحديثة لتطوير القواعد المحاسبية و تحقيق التوافق مع المعايير الدولية التي بدورها تُسهم في تقديم معلومات محاسبية أكثر ملائمة على المستويين الدولي و المحلي و المساعدة في استقطاب رؤوس الأموال و الاستثمارات الأجنبية .

أولاً : مفهوم تكييف البيئة الوطنية

يُقصد بمفهوم تكييف البيئة الوطنية أنّه عملية مستمرة من التفاعل و الانسجام و الانفتاح بين الأفراد أو المنشآت و البيئة المحيطة سواءً الداخلية أم الخارجية متمثلة بالمتغيرات (الاقتصادية و السياسية و القانونية و التعليمية و التكنولوجية و الثقافية و الاجتماعية و الدينية) التي تقرّض ضغطاً معينة , بغية الانتقال الى حالة أفضل من القواعد و المعايير الحاكمة للممارسات المحاسبية و تحسين ايصالها الى فئات عدّة من المستخدمين . و يمكن قياس درجة و قدرة تكييف البيئة الوطنية من خلال الآتي :-

- 1- قدرة المنشأة على مواجهة المخاطر الناشئة من البيئة المحيطة و تجنبها .
- 2- قدرة المنشأة على إنتاج و توصيل كشوفات مالية ملائمة قابلة للمقارنة و ذات تمثيل صادق للأحداث الاقتصادية .
- 3- قدرة المنشأة على استثمار الفرص الحالية و المستقبلية التي تقدمها البيئة المحيطة .

ثانياً : أساليب التعامل لتحقيق أهداف الإطار تتمثل بالآتي :-

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

ثالثاً : مقومات الإطار المقترح تتمثل بالآتي :

المتغيرات الاقتصادية

1- إنَّ الانتقال الى نظام اقتصاد السوق الاجتماعي الذي يعتمد على القطاع الخاص مع تدخُّل الدولة في وضع تشريعات تتميز بالشدة و المرونة الكافية لضمان منافسة آمنة و غير احتكارية وحفظ العدالة الاجتماعية , لم يُعد خياراً بل ضرورة و خصوصاً للدول النامية و منها العراق , فهو من البلدان أحادية المورد ذات الاقتصاد الريعي و الاستهلاكي الذي يكاد يستورد كل شيء و يعتمد على مبيعات الموارد الطبيعية (النفط الخام) الذي يبلغ حوالي 95% من واردات الدولة لتغطية نفقاتها العامة , فالضرورة تدعو الى تفعيل اجراءات و حلول تحوُّل البلد من استهلاكي الى انتاجي من خلال تأهيل و دعم مختلف القطاعات الصناعية و الزراعية و السياحية فضلاً عن خفض نفقات و رواتب الدرجات الخاصة في الدولة و رفع الدعم عن المشروعات الغير مُجدية اقتصادياً .

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

3- تتطلب الحاجة إصلاح القطاع المصرفي العراقي لدوره الهام و الحيوي في النشاط الاقتصادي من خلال بناء نظام مالي قادر على حشد الأموال و إعادة توزيعها وفق خطط مدروسة و إعادة النظر بالنظام المحاسبي للمصارف و شركات التأمين فضلاً عن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS كونها تُعد مدخلاً للإبلاغ المالي في سبيل إنتاج كشوفات على غرار الكشوفات المالية للمصارف العالمية موثوقة قابلة للمقارنة تساعد في تقييم مركزه المالي و طبيعة أعماله بين مختلف المستخدمين , قائمة على قياسات تحمل درجة من الشفافية و التوسع في الإفصاح داعمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة مستندة الى الحقيقة الاقتصادية للحدث و بالتالي تمكّنه من ولوج الأسواق المالية الاقليمية و الدولية و إغراء رؤوس الأموال الأجنبية بالاستثمار و تشجيع الانتاجية لمختلف القطاعات .

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

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

المتغيرات السياسية

6- ضرورة خلق بيئة عمل مستقرة من خلال الارتقاء بالممارسة السياسية و تغليب المصالح العامة على الخاصة و الفئوية الضيقة , التي بدورها ستعكس بالإيجاب على الجانب الاقتصادي فضلاً عن الجوانب الأخرى . و من المعروف أنّ رأس المال جبان فهو يبحث على الدوام عن بيئة آمنة تحظى بالاستقرار للعمل فيها , فعادةً ما يبحث المستثمرون عن تلك البيئة المستقرة لنقل رؤوس أموالهم هذا من جانب , و من جانب آخر يُساهم النزاع السياسي باختلاف أوجهه سواءً الداخلي أم الخارجي في خلق العديد من الفرص للأشخاص و المجموعات الانتهازية للفساد و التدخل لحساب مصالحهم دون الشعب و مستقبله و وضع الشيء في غير موقعه بما يسمح ارباك الواقع بمختلف تفاصيله و عدم الاستقرار للبلدان , فضلاً عن ذلك أنّ

القمع السياسي عادةً ما يصاحبه تضيق لحريات أفراد المجتمع و الفكر الابداعي لهم فضلاً عن هجرة العقول هذا بدوره يُقَيِّدُ تطوُّر مهنة المحاسبة و بالتالي تصبح عملية إصدار المعايير ذات طابع سلطوي لتحقيق مصالح فئة معينة (أفراد السلطة) و بالتالي لا يحقق الأداء الأفضل لوظيفة المحاسبة تجاه الأنشطة الاقتصادية .

7- تشجيع الدولة العراقية بمؤسساتها المعنية الانضمام للمنظمات الدولية و أهمها منظمة التجارة العالمية WTO الذي يُعَدُّ تطبيق معايير المحاسبة الدولية و التوافق المحاسبي الدولي شرطاً غير مباشرٍ 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 و وضع معايير محاسبية وطنية تأخذ بالحُسبان المتغيرات البيئية الخاصة بالدولة و التشجيع نحو تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة بما لا يتعارض مع هذه المتغيرات لمواجهة تحديات الاقتصاد العالمي الجديد و حتى لا تفقد المهنة صِلَتها بالواقع , فهي توفر أي - منظمة التجارة العالمية - مستوى علٍ من التنسيق و الوضوح في آليات التعامل بين الدول المنضوية تحتها من مُصدِّرين و مُستوردين للسلع و الخدمات .

المتغيرات القانونية

8- بصورة عامة هناك اتجاهان في النُظُم القانونية للبلدان هما نظام القانون المكتوب و نظام القانون العام , و طبقاً لنظام القانون المكتوب يشمل التشريع على بنود و أحكام تفصيلية دقيقة يتم تطبيقها في حالات مختلفة أما التشريعات بحسب القانون العام فتكون بنودها محددة تتناول أحكاماً و إطاراً عاماً و تقوم السلطات القضائية متمثلة بالمحاكم تفسيرها بالنسبة للأمور المختلفة , و من الطبيعي أن يمتد تأثير النظام القانوني على طبيعة و تنظيم القواعد و الممارسات المحاسبية , و يُعَدُّ العراق من البلدان التي تتبنى نظام القانون المكتوب , وما يُؤاخذ على هذا المدخل في التنظيم أنَّ قواعده جامدة و صعبة الترويض للتكيف مع مستجدات الواقع الداخلي و الخارجي إلا من خلال تعديل القانون نفسه الذي قد يصطدم مع توجّه الإرادة السياسية و خصوصاً في البلدان التي تتمتع بالحرية و التعدد السياسي فضلاً عن ذلك مراعاتها للمتطلبات القانونية قبل المضمون الاقتصادي للمعاملة أو الحدث الاقتصادي هذا ما توكده القاعدة المحاسبية العراقية السادسة في فقرتها 5 - ج التي تنص على " مراعاة المتطلبات القانونية أولاً بشأن الإفصاح عن المعلومات , دون أن يعني هذا غض النظر عن المضمون الاقتصادي للوقائع والأحداث والمعاملات حتى وأن كان الشكل القانوني مختلفاً عن ذلك المضمون " و القاعدة المحاسبية العاشرة في الفقرة 7 - ج التي تنص على " إن مراعاة المتطلبات القانونية بشأن الإفصاح عن المعلومات , لا يحُول دون الإفصاح عن

الآثار الاقتصادية للوقائع والأحداث " , و في ظل توجه البلد نحو اقتصاد السوق و ضرورة إشراك القطاع الخاص في التنمية الاقتصادية وفق ضوابط دقيقة و للاستجابة السريعة لمتطلبات السوق و بيئة الأعمال فلن اعتماد نظام القانون العام يُعدّ أكثر ملائمة في تنظيم المهنة و تطويرها من خلال اعداد تشريعات بصورة مباديء عامة و تكليف جهة مهنية داخل الدولة تتألف من مختصين في القطاع العام و الخاص بإعداد معايير محاسبية بما تخدم مصالح جميع المستخدمين مناسبة للبيئة المحلية و متوافقة مع المعايير الدولية . لذا فإن دور الدولة مهم و أساس في عملية وضع المعايير المحاسبية و تنظيم المهنة لكنه يختلف اعتماداً على مستوى و حجم مشاركتها في مزاولة الأنشطة الاقتصادية .

9- إنّ تحرير مهنة المحاسبة من جمود و قيود القوانين و التشريعات الصارمة التطبيق و صعوبة التعديل , سيجلب ذلك ممارسات محاسبية أكثر ملائمة و قدرة على التكيف مع المستجدات في بيئة العمل غير الساكنة , من خلال تأسيس مجلس مستقل للمعايير المحاسبية خاضع لإشراف الدولة يتألف من المهنيين المختصين و الأكاديميين ممثلاً لمختلف الفئات المستفيدة من المعلومة المحاسبية يتولى عملية إصدار المعايير المحاسبية و مراجعتها و تطويرها بشكلٍ دوري و مستمر , على غرار مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB يضم أشخاص مَمّن لديه خلفية في التدقيق و اعداد الكشوفات المالية و استخدامها فضلاً عن الأكاديميين .

10- يمثّل تشجيع الانضمام الى الاتفاقيات و المعاهدات الدولية أحد مظاهر تكيف الواقع الداخلي للبلاد مع المحيط الاقليمي و الدولي بما يُسهم في تطوير البيئة الوطنية بمؤسساتها و علومها و تقنياتها .

المتغيرات التعليمية

11- لقد أعدّ مجلس المعايير الدولي للتعليم المحاسبي IAESB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي يُعدّ من التنظيمات الدولية العريقة المهتمة في تعزيز المهنة منذ عام 2003م ثمان معايير بخصوص التعليم المحاسبي أطلق عليها معايير التعليم الدولي IES و كما يأتي (2) :

✚ 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 و التعليم العام .

✚ معيار التعليم الدولي الرابع IES4 : القيم و الأخلاق و السلوك المهني .

✚ معيار التعليم الدولي الخامس IES5 : متطلبات الخبرة العملية .

✚ معيار التعليم الدولي السادس IES6 : تقويم القدرات المهنية و الكفاءة .

✚ معيار التعليم الدولي السابع IES7:التطوير المهني المستمر(التعلم والتطوير مدى الحياة)

✚ معيار التعليم الدولي الثامن IES8 : متطلبات الكفاءة لمحترفي التدقيق .

و تمثل هذه المعايير خارطة طريق و إطار عمل تسترشد به المؤسسات التعليمية بالتنسيق مع المؤسسات المهنية في وضع منهاج تعليمي لطلبة قسم المحاسبة يُسهم في تنمية و تعزيز قدراتهم و بالتالي تمكينهم من المساهمة الايجابية و العمل في مختلف الظروف و البيئات , و سنتناول بإيجاز معيار التعليم الدولي الثاني (محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية) لتخصصه بالمنهج التعليمي و ما يشمل من مفردات و مقارنته مع مفردات التعليم المحاسبي في الجامعات العراقية , فنجد هناك تلاقياً أو تشابهاً في جملة من المفردات التعليمية بشكل عام (بغض النظر عما تتناوله من موضوعات) و تشتمل على المحاسبة المالية بضمنها المحاسبة الدولية و المحلية , و المحاسبة الادارية , و الرقابة , و الضرائب , و القانون التجاري للشركات , و التدقيق , و الادارة المالية , و الادارة العامة , و الأساليب الكمية و الاحصائية , و التسويق.

كما وردت مفردات ضمن هذا المعيار تُعدّ من الموضوعات المعاصرة المهمة و الجوهرية للمرحلة إلا أنّه لا يقابلها مفردات ضمن منهج التعليم المحاسبي في العراق تمثلت بالآتي (3) :

1 - علم الاقتصاد : معرفة و تناول موضوعات الاقتصاد الجزئي و الاقتصاد الكلي .

2- بيئة الأعمال : تتناول موضوعات لفهم منظمات الأعمال (المنشآت) و البيئات العاملة فيها و المؤثرة من الجوانب الاقتصادية و السياسية و القانونية و الاجتماعية و الثقافية .

- 3- الأسواق المالية : تتناول موضوعات عن فهم طبيعة الأسواق المالية و كيفية عملها .
- 4- القيم و الأخلاق المهنية : تتناول موضوعات عن المسؤوليات الأخلاقية و المهنية للمحاسب تجاه بيئة العمل و البيئة العامة .
- 5- الادارة و صنع القرار الاستراتيجي : تتناول موضوعات عن الموارد البشرية و فهم القضايا الشخصية و إدارة المنشآت و التسويق .
- 6- التجارة الدولية و العولمة : تتناول موضوعات لفهم أساسيات التجارة الدولية و طرق ادارة الشركات متعددة الجنسيات و عمليات التمويل .
- 7- المعرفة العامة بتكنولوجيا المعلومات و أنظمتها : تهتم باستخدام نظم تكنولوجيا المعلومات التي تتناسب مع حل المشاكل المحاسبية و فهم الأنظمة المحاسبية .
- و لتعزيز قدرة المحاسبين و الاستجابة لمتطلبات المرحلة الحالية و المستقبلية و خلق تواصل و رؤية متكاملة مع ميدان العمل , تدعو الضرورة الى التزام القائمين على التعليم المحاسبي في البقاء على تواصل مستمر مع أحدث مستجدات ساحة المعرفة و الفكر , و لما تستوعبه المفردات أدناه من أهمية و علاقة بعلم المحاسبة الحديث يتطلب احتوائها بمنهج التعليم المحاسبي في العراق الذي مازال في طوره التقليدي :
- 🇮🇶 **الاقتصاد الجزئي** : يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في التعرف على نظريات سلوك المستهلك , منحني السواء , الطلب , العرض , التكاليف , الانتاج و غيرها .
- 🇮🇶 **الاقتصاد الكلي** : يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في التعرف على مفهوم و نظريات الناتج القومي و النقود و المصارف و التجارة الدولية و المحلية .
- 🇮🇶 **العولمة و بيئة الأعمال** : يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في التعرف على مفهوم العولمة و أنواعها و آثارها على البلدان , فضلاً عن العوامل البيئية وأثرها على المنشأة .
- 🇮🇶 **الأسواق المالية** : يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في التعرف على الأسواق المالية من حيث مفهومها و نشأتها و أنواعها و كيفية عملها .
- 🇮🇶 **تكنولوجيا المعلومات** : يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في التعرف على نشأة و مفهوم و مبادئ أنظمة تكنولوجيا المعلومات و تصميمها للمساعدة في حل المشاكل المحاسبية المعاصرة , فضلاً عن كيفية استخدام البرامج الاحصائية في تحليل مختلف البيانات .
- 🇮🇶 **الادارة الاستراتيجية و السلوك التنظيمي** : يتضمن موضوعات تساعد الطلبة في فهم اتجاهات و نظريات إدارة المنشآت و الموارد البشرية و سلوك الأفراد داخل المنشأة و البيئة العاملين فيها و اتخاذ القرارات .

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

المتغيرات التكنولوجية

12- يؤدي استخدام التكنولوجيا الى توفير قدرات كبيرة في تحسين أداء نظم المعلومات و منها المحاسبية و جعلها أكثر دقة و مرونة و استجابة للمستجدات و أكثر نفعاً بتغذية الادارة بالمعلومات اللازمة لتحسين قراراتها من خلال تحقيقها لعدد من المزايا بوصفها أداة فاعلة في اقتصادية النفقات من خلال خفض العاملين و الاداريين و توفير الوقت و الجهد فضلاً عن الاستفادة منها في خزن البيانات بأقل مساحة ممكنة و سهولة استدعائها و معالجتها و اخراج التقارير المالية بطريقة أسهل و أسرع باستخدام الأساليب الرياضية و الاحصائية , إلا أنّ النظم المحاسبية للمعلومات المطبقة في أغلب المنشآت سواء القطاع العام أم الخاص العراقي هي نظم يدوية قائمة على مجموعة من السجلات و الدفاتر المحاسبية الورقية التي يصعب المحافظة عليها لفترات طويلة و زيادة تكاليف الحصول عليها و بطئها و عدم دقتها في انجاز العمليات و المعالجات ممّا يفقد المعلومة لخواص التوقيت المناسب و الموثوقية . و هذا لا يعني أنّ النظم اليدوية أو الدفترية غير جيدة بل تُمكن المحاسبين و خصوصاً المبتدئين في استيعاب و فهم الكثير من المفاهيم و المبادئ و حركة كل حساب و أين و متى سيظهر في الكشوفات المالية إلا أنّ الأفضل هو الجمع بين النظامين الالكتروني و اليدوي للاستفادة من مزايا كل منهما . و قد أدى استخدام التكنولوجيا في خلق قنوات اتصال جديدة على المستوى المحلي و الدولي فضلاً عن التغيير في عملية جمع و معالجة و عرض المعلومات بوصف المحاسبة نظاماً معلوماتياً يؤثر و يتأثر بالمنشأة و بيئة العمل , و بذلك تعد التكنولوجيا مصدراً جديداً للتمويل و كسب الاستثمارات في العراق لذا بات من الضروري تأهيل و تنمية مهارات المحاسبين للعمل في بيئة تسودها التكنولوجيا حتي يتمكن من العمل على النظم و البرامج المحوسبة و تزويد المنشأة بالمعلومات المناسبة في اتخاذ القرارات .

المتغيرات الثقافية و الاجتماعية

13- طبقاً لدارسة و تحليل Gray توصل الى أنّ هناك علاقة متبادلة قد تكون طردية أو عكسية بين أبعاد القيم المحاسبية التي حددها و أبعاد القيم الاجتماعية و الثقافية لـ Hofstede , فيذكر أنّ ارتفاع مؤشر الفردية في المجتمعات و تحرير الفرد من هيمنة و سلطة القبيلة و أسرته الكبيرة و استقلاله في اتخاذ قراره سيقابلها

تفضيل المهنية أي ممارسة الحكم المهني بدلاً من الالتزام بالشكل القانوني و يتم تولي تنظيم المهنة و اعداد المعايير المحاسبية من قبل المنظمات المهنية المختصة , و من الجدير بالذكر أنّ البنية المجتمعية العراقية ذو سمة جماعية تعتقد بأهمية التنظيم القانوني مع قدر مهم لروح الفردية و تطوير الذات , فضلاً عن ذلك أن التفاوت القليل في السلطة يُساعد في قبول التنظيم المهني كونه ينطوي على خفض الفوارق الطبقية و تحقيق المساواة بين الأفراد و الحاجة الى وجود تبرير من اصدار القوانين , و هذا يتفق مع طبيعة المجتمع العراقي و عليه سيكون هناك توحيد محاسبي في السياسات و التطبيقات وفقاً لنتائج Gray , و في نفس المجال يشير Hofstede أن البلدان الغنية ذات الثروات الكبيرة يميل أفرادها نحو الفردية ممّا يقابلها وفقاً لنتائج Gray الى دور مهني عالي في التنظيم المحاسبي و هذا ما ينطبق تماماً على واقع بلدنا .

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

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

المتغيرات الدينية

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

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

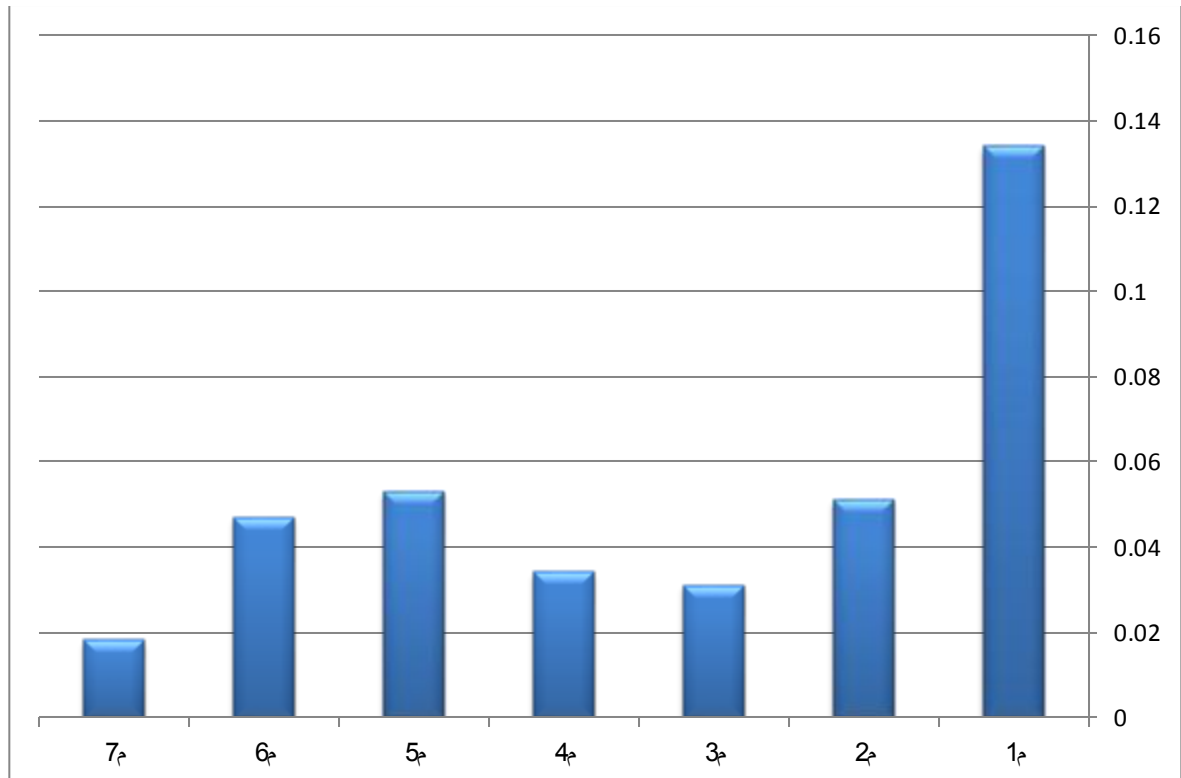
و خلاصة القول من خلال ما تمّ عرضه في هذا المبحث أنّ تكيف البيئة الوطنية يمكن أن يُحدث تحسينات في هيكله مؤسسات الدولة و أنظمتها ما يجني العديد من المنافع على تطبيقاتها و منها الممارسات المحاسبية , فالمحاسبة و بيئة العمل يعملان بطريقة متوازية لا ينفك أحدهما عن الآخر فهي وجدت لخدمة المجتمع و تطورت معه .

و من أجل فحص الاطار المقترح تمّ إعداده بصورة استمارة استبيان وطرحها على عينة البحث , إذ تم اختيار حملة الشهادات العليا في المحاسبة و المحاسبة القانونية في جامعات القادسية و الكوفة و كربلاء و المثنى فضلاً عن الكلية التقنية الادارية/كوفة كونهم الجهة الأكثر تخصصاً و الماماً بموضوع البحث , و هذه المؤهلات تمكنهم من الإجابة على عبارات الاستبانة بشكل موضوعي , إذ تم توزيع 68 استمارة و ما تم استلامه 60 .

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

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

إذ أوضحت نتائج التحليل الاحصائي أنَّ هناك تأثيراً إيجابياً للمتغيرات البيئية في تطوير القواعد المحاسبية و تحقيق التوافق المحاسبي دولياً بالرغم من اختلاف ذلك التأثير , و من خلال استخدام ادوات المنطق المضرب Fuzzy Logic توصل البحث أنَّ المتغيرات الاقتصادية هي الأكثر تأثيراً (0.134) تليها المتغيرات التكنولوجية (0.053) , ثم المتغيرات السياسية (0.051) , فالمتغيرات الاجتماعية و الثقافية (0.047) , والمتغيرات التعليمية (0.034) , ثم المتغيرات القانونية (0.031) , وأخيراً المتغيرات الدينية (0.018) كما في الشكل رقم (1) أدناه .



شكل رقم (1) مستوى تأثير متغيرات البيئة الوطنية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي

الاستنتاجات

بعد عرض الجانب النظري و عرض الاطار المقترح توصّل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات تمثلت بالآتي:

1- إنّ هيمنة الدولة على معظم الأنشطة و المؤسسات أدى الى تولّي أفراد يمثلون رؤاها في ادارة مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقي .

2- يتضح أنّ عدم إشراك القطاع الخاص من المصرفيين و التجاريين و غيرهم كأعضاء في مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية يعود الى أنّ الممارسات المحاسبية مصمّمة لتغطية حاجة الدولة (القطاع العام) بوصفها المستخدم الأكثر للمعلومات .

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

4- إنّ البلدان التي تمارس فيها الدولة بمؤسساتها نشاطاً اقتصادياً واسعاً و المستخدم الأكبر للكشوفات المالية , تأخذ تشريعاتها المُنظمة لمهنة المحاسبة شكل القانون المكتوب بطبيعته التفصيلية و قواعد الجامدة كما في العراق .

5- تتطلب المرحلة الحالية تطوير القطاع المصرفي و ايجاد تشكيلات مصرفية عملاقة و اعادة النظر بالنظم المحاسبية للمصارف و شركات التأمين .

6- يوفر اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة كأساس لتطوير القواعد المحاسبية المحلية أرضية خصبة لاستقطب المستثمرين و تخفيض التباين المحاسبي بين البلدان .

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

8- أن منهاج التعليم المحاسبي المحلي وُضع وفق احتياجات بيئة العمل المحلية السائدة لمرحلة قبل عام 2003م دون مراعاة متطلبات المحاسبة و التجارة الدوليتين و الشركات متعددة الجنسيات فضلاً عن ذلك تأطرت مفرداته بالموضوعات التقليدية المحاسبية حصراً و أغفلت أو قُصُرَ اهتمامها بالعلوم و المعارف ذات الصلة بها فيما يتعلق بتكنولوجيا المعلومات و العلوم الانسانية و الاجتماعية و قضايا العولمة و غيرها .

التوصيات

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

1. الحاجة الى إعادة تشكيل و ادارة مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية من قبل أشخاص ذوي كفاءة و خبرة في مختلف الاختصاصات تتمثل بالمحاسبين و الاقتصاديين و الصناعيين و الماليين و التجاريين و تفرغهم لتطوير القواعد المحاسبية و مواكبة المتغيرات البيئية .
2. ضرورة فك ارتباط المجلس من ديوان الرقابة المالية و ربطه برأس السلطة التنفيذية أو التشريعية لامتلاكها صلاحيات أوسع تفسح المجال واسعاً أمام مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقي لتطوير قواعده .
3. ضرورة اللجوء الى - نظام القانون العام - الذي يمثل اطاراً قانونياً و تنظيمياً يحقق مرونة في التطبيق , إذ تتناول تشريعاته المبادئ العامة دون الولوج في التفاصيل و تكليف الجهة المختصة بإعداد المعايير بصياغة معايير محاسبية مناسبة للبيئة المحلية متوافقة مع الدولية مستندةً على عموميات التشريع حتى يتسنى لها امكانية التعديل و التطوير .
4. ضرورة تأهيل القطاع المصرفي و تفعيله لأخذ موقعه الحقيقي على المستويين المحلي و الدولي في التنمية و تمويل المشروعات و اعداد دراسات الجدوى من خلال اعادة النظر في النظام المحاسبي للمصارف و شركات التأمين .
5. 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 و الممولين غيرهم
6. الحاجة الى توفير محاسبين على دراية و علم في كيفية التعامل مع بيئة العمل الدولية و مواكبين لتطلعاتها , من خلال تسليحهم بالمعارف و العلوم الأساسية و المعاصرة فضلاً عن العلوم ذات الصلة بالمهنة و المنشأة , و كذلك متابعة لبرامج التعليم المهنية و مستمرين بالتعلم و التواصل في تطوير الذات و التأكيد على الجوانب التطبيقية في التعليم .

المصادر

- 1- تعليمات رقم (1) لعام 1995م الصادرة عن ديوان الرقابة المالية .
- 2- ابو زيد , محمد المبروك , "المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية" , ايتراك للنشر و التوزيع , مصر , 2005م .
- 3- الشيرازي , عباس مهدي , "نظرية المحاسبة" الطبعة الاولى , دار السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع , الكويت , 1990م .

4- القاضي , حسين و حمدان , مأمون , "النظرية المحاسبية" , منشورات جامعة دمشق – كلية الادارة و الاقتصاد , 2013م .

5- القاضي , حسين و حمدان , مأمون , "المحاسبة الدولية ومعاييرها" , منشورات جامعة دمشق – كلية الاقتصاد , 2012م .

6- لطفي , أمين السيد أحمد , "نظرية المحاسبة – منظور التوافق الدولي" , الدار الجامعية , مصر , 2005م .

7- توفيق , محمد شريف "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسة لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية" , مجلة الإدارة العامة , الرياض , العدد 5 , ايلول , 1987م .

8- حمد , منى كامل , "أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي- دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة المحاسبية رقم (11)" , مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة , العدد 36 , 2013م .

9- رشيد , انصاف محمد و حسين , منى سالم , "أثر العولمة على المعايير المحاسبية الدولية و انعكاساتها على المعايير العراقية - دراسة تحليلية على القاعدة المحاسبية رقم (10)" , مجلة تنمية الرافدين , مجلد 24/2 , العدد 68 , العراق , 2002م .

10- شنوف , شعيب , "الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي الحالي" , اطروحة دكتوراه , جامعة الجزائر , كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير , 2007م .

11- سلوم , حسن عبد الكريم و نوري , بتول محمد , "دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية" , دراسة مقدمة الى المؤتمر العلمي الدولي السابع – كلية الاقتصاد و العلوم الادارية – جامعة الزرقاء الخاصة , الأردن , 2009م .

12- Belkaoui , Ahmed Riahi , " **Accounting Theory** " , 5th Edition , Thomson Learning , 2004 .

13- Boockholdt , James L. , " **Accounting Information system** " , 4th 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 " , International Federation of Accountants (IFAC) , 2008 .
- 16- Jones , Stewart & Belkaoui , Ahmed Riahi , "**Financial Accounting Theory**" , 3rd Edition , Cengage Learning , Australia , 2010 .