

مداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية

في العراق وأهمية تفعيلها/دراسة ميدانية

الست أسماء سهيل نجم

المعهد التقني - بعقوبة

أ.م.د. بشرى نجم عبدالله

كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة بغداد

المستخلص

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على أهمية المعايير المحاسبية وابرز المداخل المعتمدة في صياغتها ، فضلا عن بيان أهم المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية المحلية ، والحاجة إلى إلغاء أو تطوير النظام المحاسبي الموحد في العراق إلى جانب تفعيل دور مجلس المعايير المحاسبية والرقابية المحلية لإصدار معايير محاسبية أكثر قدرة على توفير المعلومات المحاسبية الملائمة والموثوق بها والتي تخدم قرارات حملة الاسهم والآخرين من أصحاب المصلحة في الوحدات الاقتصادية المعنية .

هذا وقد استند البحث في جانب منه على تحليل نتائج استمارة الاستبانة التي صممت لاستقصاء آراء الخبراء والمختصين بشأن المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية المحلية وأهمية تفعيلها بما ينسجم والمتغيرات البيئية المستجدة ، وقد قدم البحث في هذا السياق مجموعة من المقترحات تركزت حول أهمية تكيف وتطوير النظام المحاسبي الموحد بما ينسجم ومعايير المحاسبة الدولية وفي عدة مجالات منها تطوير أهداف النظام المحاسبي الموحد والمفاهيم التي يستند إليها ، وإعادة النظر في الكثير من المعالجات المحاسبية التي يتطلبها النظام وكذلك إعادة النظر في شكل ومضمون التقارير المالية المعدة وفقا لمتطلبات النظام أعلاه ، وكذلك أقتراح البحث وخلافا لما جاء في أعلاه إلغاء النظام المحاسبي الموحد مقابل تفعيل دور مجلس المعايير المحاسبية والرقابية من خلال إعادة النظر في جهة إرتباط المجلس وتوفير المستلزمات المالية الضرورية لإستمرار أعماله وأحداث تغيير في طبيعة تلك الاعمال وآلياتها ، وكذلك إضفاء الشرعية على المعايير المحاسبية الصادرة عن المجلس والتنسيق والتعاون من قبل المجلس مع الجهات المستفيدة وتفعيل دور الأكاديميين والمهنيين وسوق العراق للأوراق المالية والهيئة المشرفة عليها في هذا المجال .

Used Approaches In Formulating Accounting Standards in Iraq & Their Develop Importance / filed Study

Abstract :

This research aims to show the most important approaches applicable in forming the accounting standards , the importance approaches used to formulate local accounting standards & the need to cancel or develop the unified accounting system in Iraq besides activate the local auditing & accounting standards council to issue accounting standards able to save the relevance & Reliable accounting information that serve the decisions of stockholders and others of stakeholders in the

incorporate companies , especially the companies listed in the Iraq securities exchange , So this study based partially on analyzing the questionnaire form which has been designed to inquiry the specialists and experts opinion about the accounting standards importance and the need to activate the accounting course in Iraq as to be comply with the new environmental changes from another hand , In addition to determine the specific bodies responsibility in this field , Such as auditing & Accounting standards council as well as Iraqi securities exchange & the commission supervised on , the study has reached to several conclusions & conclusions .

المقدمة ومنهجية البحث

يتصف العالم الذي نعيشه اليوم بالكثير من المتغيرات البيئية المتسارعة في التطور وفي مج الات مختلفة ومنها المج الات الاقتصادية ، الامر الذي يتطلب مواكبة تلك التطورات ولا سيما في مجال المعلومات ومنها المعلومات المحاسبية ، فالوحدات الاقتصادية وحملة الاسهم وأصحاب المصلحة فيها والجهات الاخرى في حاجة دائمة ومستمرة إلى معلومات محاسبية جديدة أو معلومات ذات مستوى أفضل من تلك المتاحة لها ، الامر الذي ينعكس في جودة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها والنتيجة عن تطبيق مجموعة ملائمة من المعايير المحاسبية ، إذ تحدد المعايير المحاسبية الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ، ومن ثم فهي تعد بمثابة القواعد الاساسية الواجب إتباعها والاسترشاد بها لتقييم نوعية تلك المعلومات . ويتم صياغة المعايير المحاسبية من خلال الإعتماد على عدد من المداخل من بينها المدخل القانوني الذي يتم في ضوءه صياغة المعايير ضمن الاطار القانوني للدولة ، حيث تلعب الحكومة دورا حيويا في الرقابة على النشاطات الاقتصادية في ظل نظام اقتصادي مركزي وسوق رأس مالي غير نشط ، وسلطة واحدة يقع على عاتقها مسؤولية الرقابة على السياسات المحاسبية من خلال هيكل قانوني يكون شاملا ويغطي كل العمليات ذات الصلة وبما ينسجم مع تحقيق الاهداف القومية ، والمدخل الذاتي الذي يتم من خلاله صياغة المعايير من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة وبشكل يكاد يكون مستق لا عن توجهات القوانين والحكومة

وتتعلق **مشكلة البحث** من قصور المعايير المحاسبية المحلية سواء تلك التي يتطلب النظام المحاسبي الموحد تطبيقها من قبل الشركات المساهمة في العراق أو تلك التي أصدرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية المحلية في الايفاء بمتطلبات حملة الاسهم والآخرين من أصحاب المصلحة في تلك الشركات ، فضلا عن تلبية متطلبات المرحلة الراهنة وما يمكن أن يقبل عليه العراق من فرص وتحديات مستقبلية في الكثير من المج الات ومنها المج الات الاقتصادية .

وعليه **يهدف البحث** إلى بيان أبرز المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية وتبسيط الضوء على ماهية المعايير المحاسبية المطبقة في العراق سواء تلك التي يتطلب النظام المحاسبي الموحد تطبيقها من قبل الشركات المساهمة في العراق وفقا للمدخل القانوني المعتمد في صياغتها أو تلك التي أصدرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية وفقا للمدخل الذاتي ، وبيان الحاجة إلى تفعيل تلك المداخل لترقى إلى مستوى الطموح وتتسجم في الوقت نفسه مع متطلبات المرحلة الحالية .

ويسعى البحث إلى اختبار *فرضية* مفادها " أن هناك علاقة بين المتغيرات البيئية وبين المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية وأن التغيير في تلك المتغيرات يستوجب تطوير أو تفعيل تلك المداخل لتنسجم مع المتغيرات البيئية المستجدة " .

ويستند البحث في جانب منه على تحليل نتائج استمارة الاستبانة¹ التي صممت لاستقصاء آراء الخبراء والمختصين بشأن أهمية المعايير المحاسبية وأبرز المداخل المعتمدة في صياغتها والحاجة إلى تفعيل المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية المحلية بما ينسجم والمتغيرات البيئية المستجدة ، هذا وتمثل مجتمع الدراسة بالجهات المؤثرة في عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية والمتأثرة بها مثل الاكاديميين والمهنيين والخبراء ، أما عينة الدراسة فقد شملت مجموعة من الاكاديميين في جامعتي بغداد والمستنصرية وكذلك الاكاديميين والمهنيين في كل من المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق والمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية والمختصين في ديوان الرقابة المالية والمدققين في المكاتب الخاصة ، فضلا عن المختصين في سوق العراق للأوراق المالية وهيئة الأوراق المالية في العراق .

وفي ضوء ما سبق ، سيتناول البحث المحاور الثلاث الآتية :

المبحث الاول : مفهوم المعايير المحاسبية وأثر المتغيرات البيئية في صياغتها

المبحث الثاني : المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية المحلية وأهمية تفعيلها

المبحث الثالث : الخلاصة والمقترحات

المبحث الاول

مفهوم المعايير المحاسبية والمتغيرات البيئية المؤثرة في صياغتها

أولاً : مفهوم المعايير المحاسبية

تهتم الكثير من دول العالم بصياغة وتطوير السياسة المحاسبية الخاصة بها من خلال إصدار المعايير المحاسبية التي تعكس السياسة المحاسبية التي ينتهجها مجتمع ما ويقوم بتطب يقها في مجال قياس وإيصال المعلومات المحاسبية المتعلقة بنشاطات الوحدات الاقتصادية في ذلك المجتمع ، إذ تحدد المعايير المحاسبية الخصائص التي يجب أن تنسجم بها المعلومات المحاسبية ، ومن ثم فهي تعد كما يشير البعض بمثابة القواعد الأساسية الواجب إتباعها والاسترشاد بها لتقييم نوعية تلك المعلومات . (١)

ويتضح مما سبق بأن تقديم النصح بلخيار طرائق المعالجة المحاسبية لمشكلة أو لمشاكل محددة وأساليب الافصاح عن النتائج المترتبة عنها على أساس فائدة المعلومات المحاسبية للقرارات الاقتصادية غير كاف لمن يتحملون مسؤولية إنتاج المعلومات المحاسبية والافصاح عنها في التقارير المالية ، لان الامر يتطلب تحديد

¹ تم استلال استمارة الاستبانة والنتائج ذات الصلة من رسالة ماجستير المحاسبة الموسومة " دور المعايير المحاسبية في تعزيز كفاءة أسواق المال - 2008دراسة ميدانية لتفعيل المسار المحاسبي في العراق " ، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد -

الخصائص التي تجعل هذه المعلومات مفيدة في إتخاذ القرارات وذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتحدد على ضوءها طرائق وأساليب قياس الأثار المترتبة عن العمليات والاحداث المالية وكذلك الظروف الخارجية الأخرى على نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية ومركزها المالي وتوصيل نتائج هذا القياس إلى حملة الاسهم والآخرين من أصحاب المصلحة .

وقد وردت تعاريف كثيرة للمعايير المحاسبية ، فقد عرفت المعايير المحاسبية على أنها " نموذج أو نمط للأداء المحاسبي والاحكام الخاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الاحداث أو الظروف التي تؤثر في الوحدة الاقتصادية ". (٢)

كما عرفت المعايير المحاسبية على أنها " المرشد الاساسي لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها . (٣)

وتعد المعايير المحاسبية كما يشير البعض بمثابة " بيانات كتابية يصدرها جهاز أو هيئة تنظيمية محاسبية رسمية كانت أم مهنية تتناول تنظيم الأسلوب المناسب لتحديد وقياس وعرض عنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وذلك لأغراض تحديد نتائج الاعمال وبيان المركز المالي لتلك الوحدة بدرجة مناسبة من الدقة والموضوعية " . (٤)

ويتضح من التعاريف السابقة أن :

١. المعايير المحاسبية تتعلق أو ترتبط بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع محدد من أنواع العمليات أو الاحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها مثل الموجودات الثابتة ، البضاعة وغيرها .
٢. تعد المعايير المحاسبية الاساس الذي يتم على ضوءه قياس أثر العمليات و الاحداث والظروف على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها .
٣. يتم إصدار المعايير المحاسبية من قبل جهة مهنية أو رسمية وبناء على مجموعة من الاجراءات العملية التي سيتم تناولها في فقرة لاحقة .

٤. إن إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية وتبنيها في الممارسة العملية من الممكن أن يوفر قدرا كبيرا من الموضوعية والحياد والثقة في إظهار نتائج نشاطات الوحدات الاقتصادية (ولاسيما الشركات المساهمة) ومراكزها المالية ، الامر الذي يسهل مهمة حملة الاسهم والآخرين من أصحاب المصلحة عند تقييم الاداء وإتخاذ القرارات الاقتصادية ولاسيما قرارات الاستثمار والاقتراض .

وفي سياق أهمية اتساق المعايير المحاسبية مع الاطار المفاهيمي أو النظرية المحاسبية يشير Belkaoui إلى أن " المعايير المحاسبية تعد بمثابة قواعد عامة تشتق من الاهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة وتستخدم في تطوير الاساليب أو التقنيات المحاسبية " ، بمعنى أن المعايير المحاسبية وحسب ما جاء في أعلاه تعد حلقة الوصل بين كل من الاهداف والمفاهيم من جهة وبين التطبيقات العملية من جهة أخرى . (٥)

وفي السياق نفسه يشير القاضي وحمدان إلى أن المعايير المحاسبية تعد بمثابة " نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في مجال المحاسبة والتدقيق " وهي بهذا المعنى تمتلك صفة إرشادية عامة و تقدم الاسس المناسبة للإجراءات العملية . (٦)

وكذلك يشار إلى المعايير المحاسبية على أنها " مجموعة من الضوابط و الاسس والتوجيهات والتعليمات المتبعة بهدف معالجة موضوع محاسبي محدد طبقاً للمبادئ والاعراف المحاسبية المتفق عليها أو المقبولة قبولا عاما ، وبما يضمن الوصول إلى نتائج تؤدي إلى نوع من التجانس في إعداد وعرض المعلومات المحاسبية ذات الصلة ، ويسهل من عملية المقارنة بين المعلومات التي تصدرها الوحدات الاقتصادية ذات النشاطات الاقتصادية المتماثلة أو التابعة لقطاع اقتصادي محدد " . (٧)

وعليه يمكن القول إن المعايير المحاسبية تعد بيانات لتحقيق التوافق في السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف العمليات والاحداث المالية للوحدة الاقتصادية ، وبما يجعل المعلومات المحاسبية التي تعدها الوحدة وتفصح عنها ملائمة وذات قابلية على المقارنة والفهم من قبل كافة الاطراف ذات العلاقة ، ويتم عادة وضع المعايير المحاسبية باستخدام المدخل الاستقرائي وبما ينسجم مع الاطار المفاهيمي أو النظرية المحاسبية فضلا عن أهمية الظروف البيئية المحيطة والاعراف المحاسبية السائدة في عملية صياغة المعايير المحاسبية وتطويرها وكذلك أثر الهيئات المحاسبية وإدارات أسواق المال ، وكما سيتم الإشارة إليها في فقرة لاحقة من هذا المبحث . وبناء على ما سبق يمكن للمعايير المحاسبية أن تحقق مجموعة من الاهداف من بينها : (٨)

١. تحديد وقياس العمليات والاحداث المالية للوحدة الاقتصادية وكذلك الافصاح عنها، باستخدام طرائق محاسبية ملائمة للقياس والافصاح .

٢. تأمين الحصول على معلومات محاسبية ملائمة وموثوق بها بشأن المركز المالي ونتائج نشاطات الوحدات الاقتصادية ومستوى أدائه .

٣. تعد المعايير المحاسبية بمثابة القواعد الاساسية الواجب إتباعها والاسترشاد بها لضمان جودة المعلومات المحاسبية التي يمكن أن تساعد المستخدمين لتلك المعلومات على إتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

٤. تؤمن للمحاسب القانوني القواعد والارشادات التي يستند إليها في إنجاز عمله وتمكنه من بذل العناية المهنية والاستقلالية في إعداد تقرير التدقيق واختبار صحة وعدالة التقارير المالية للوحدة الاقتصادية .

٥. تؤمن المعايير المحاسبية إفصاحا مفيدا لكل من حملة الاسهم وأصحاب المصلحة الآخرين إذ إن هناك العديد من الجهات المستفيدة من المعلومات التي تفصح عنها التقارير المالية للوحدات الاقتصادية .

٦. كذلك تؤمن المعايير المحاسبية نمطا من الاتساق والمقارنة وتوفر إطار عمل لإعداد التقارير المالية الشفافة للشركات المساهمة ولاسيما الشركات المدرجة في الاسواق المالية حيث تعد مثل هذه المعايير كما يشير

البعض أساسية لتحقيق الكفاءة الاقتصادية والاستقرار المالي لتلك الاسواق.(٩)

ومن أجل أن تحقق المعايير المحاسبية الاهداف التي سبق الإشارة إليها ،لابد أن تتسم بمجموعة من

الخصائص أهمها الاتي : (١٠)

١. انسجام المعايير المحاسبية مع الاطار المفاهيمي للمحاسبة ، بمعنى أن يتم صياغة تلك المعايير على ضوء الاهداف والمفاهيم المحاسبية التي تسعى لخدمة كافة مستخدمي المعلومات المحاسبية .

٢. الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي للمعايير المحاسبية ، أي أن المعايير يجب أن تكون متسقة منطقيا من الناحية الداخلية (أي عدم وجود تناقض أو تعارض بين معيار محاسبي وآخر) ومن الناحية الخارجية (أي عدم وجود تعارض بين المعيار ومكونات النظرية المتمثلة بالاهداف والمفاهيم والمبادئ المحاسبية) .

٣. واقعية المعايير المحاسبية ، أي أن المعايير يجب أن تكون نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة ، كما تكون متلائمة مع الاعراف المحاسبية السائدة .

٤. علاوة على ما ذكر في أعلاه ، يجب أن تتسم عملية وضع المعايير المحاسبية نفسها بالمرونة و الإستمرارية انسجاما مع التغييرات في الظروف البيئية المحيطة ، وان تكون مفهومة وقابلة للتطبيق دون أن تصاحبها إجراءات معقدة .

٥. حيادية المعايير المحاسبية ، أي عدم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدم لمصلحة طرف معين فالمعايير يجب أن تكون خالية من التحيز والالبن تكون هناك قوائم مالية يمكن الإعتماد عليها وسوف يفقد المستخدمون الثقة في تلك القوائم ، مما يؤدي إلى عدم إستخدام المعلومات التي تتضمنها .

ثانيا : أثر المتغيرات البيئية في صياغة المعايير المحاسبية

وتمثل المعايير المحاسبية نتاجا للتفاعل بين البيئة والمحاسبة ، ويسفر تطبيق تلك المعايير عن معلومات محاسبية مفيدة لتلبية متطلبات معينة يمكن أن تتغير بتغير العديد من المتغيرات البيئية وفي هذا الاطار يذكر كل من Meigs & Meigs بان المعايير المحاسبية ليست كقوانين الفيزياء ، فهي لا تستنتج من الاكتشافات بل يتم تطويرها بواسطة المهتمين والمعنيين في هذا المجال . (11) ، وفيما يأتي وصفا مختصرا لأثر بعض المتغيرات البيئية في صياغة المعايير المحاسبية :

١. المتغيرات الاقتصادية

كان للتباين الاقتصادي بين مختلف دول العالم الاثر الكبير في صياغة المعايير المحاسبية ، هذا وتؤثر المتغيرات الاقتصادية في صياغة المعايير المحاسبية من جوانب عدة ، من بينها اختلاف طبيعة ملكية المشروع وأثره في كفاية الافصاح المحاسبي ، إذ يتوسع الافصاح بشكل أكبر كلما كانت هذه الملكية واسعة كما هو الحال مع ملكية الاسهم مقارنة بالملكية العائلية حيث يكون الافصاح الاخير إفصاحا محدودا . (12)

ويظهر أثر المتغيرات الاقتصادية بشكل أكثر وضوحا في الدول التي تمتلك أسواق مالية نشطة وكفاءة كما في الولايات المتحدة الامريكية وبريطانيا ، حيث تختلف معايير الافصاح عن المعلومات المحاسبية فيها وذلك نتيجة للدور الاقتصادي الكبير لأسواق المال فيها بإعتبارها المصدر الرئيس للتمويل مما يتطلب التركيز على كل من معياري الافصاح والشفافية ، أما في الدول الاوربية مثل فرنسا والتي تتميز بضعف الدور الاقتصادي لأسواق المال فيها ، تعد التقارير فيها لأغراض السلطة الضريبية أكثر من توفير بيانات للمستثمرين مما يجعل التركيز على معيار الافصاح محدود أو أقل . (13)

ومن المتغيرات الاقتصادية التي كان لها الاثر الملموس في إصدار وتطوير المعايير المحاسبية في الكثير من دول العالم هي ظاهرة التغيرات في الاسعار التي كان لها تأثير كبير على عدالة ومصداقية المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية للشركات والمبنية على أساس الكلفة التاريخية ، حيث أجبرت هذه الظاهرة وفي أواخر السبعينيات دول مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة على إصدار معايير محاسبية بشأن معالجة الاثار الاقتصادية الناجمة عن التغيرات في الاسعار والافصاح عنها في التقارير المالية . (14)

٢. المتغيرات السياسية

تؤثر المتغيرات السياسية في صياغة المعايير المحاسبية ويعد نوع النظام السياسي أحد هذه المتغيرات ، ففي البلدان ذات الاقتصاد الحر تركز المعايير المحاسبية المتبعة في التطبيق على مفهوم الوحدة الاقتصادية ، أما في البلدان ذات الاقتصاد المخطط فإن المعايير تركز على مفهوم الاقتصاد القومي وكذلك المفهوم المؤسسي ، بسبب التدخل الحكومي في عملية إرساء المعايير المحاسبية وضمان انسجامها مع متطلبات الاقتصاد القومي ، فضلا عن أهمية إبراز جوانب التطور الاجتماعي والتطور الاقتصادي الشامل والابلاغ عنها إلى جانب أوجه الابلاغ ذات الطابع المالي الصرف . (15)

كما يؤثر الاستقرار السياسي في صياغة وتطوير المعايير المحاسبية ويبدو ذلك واضحا كما يشير البعض في تغيير طرائق وأساليب المحاسبة وإختيار النظم المحاسبية الملائمة في الكثير من الدول ومنها مصر على سبيل المثال ، حيث استوجب نظامها السياسي قبل الستينيات عندما كانت تتبع النظام الرأسمالي وجود نظام محاسبي غير موحد عكس ما كان عليه الحال خلال فترة الستينيات بسبب تحولها إلى النظام الاشتراكي . (16)، في حين تحركت الجهات المعنية في مصر وبسبب التغيرات الكبيرة التي شهدتها بيئة الاعمال المصرية في الالونة الاخيرة صوب المعايير المحاسبية الدولية لما لذلك من تأثيرات مباشرة أو غير مباشرة على مدى انسجام المتغيرات البيئية المحلية ومنها المتغيرات السياسية مع المتغيرات البيئية الدولية وانعكاسات ذلك على المحاسبة وعلى عملية صياغة وتطوير معاييرها.

ولا تقف المتغيرات السياسية عند حد الانظمة السياسية فحسب ، فالتقارير المالية تعد لخدمة أطراف متعددة من المستخدمين وهم يمثلون الاطراف الاكثر تأثيرا على عملية صياغة المعايير المحاسبية لأن العملية في حقيقتها تمثل قرارا اجتماعيا أي بمعنى أن المعايير المحاسبية كما يشير Kieso هي نتاج لتصرف سياسي أكثر منها لاستنتاج منطقي . (17)

ويضيف Horngren في هذا السياق بان عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية تتأثر بثلاث فئات هي مهنة المحاسبة وإدارة الشركة ومستخدمي التق ارير المالية ، حيث تسعى المهنة لوضع وتطوير المعايير المحاسبية التي يتم إستخدامها كإرشادات في التطبيق العملي لإعداد التقارير المالية للشركات ، في حين تتأثر تلك المعايير برغبة الادارة في الافصاح عن المعلومات المفيدة لمستخدميها وباحتياجات أولئك المستخدمين المتعددة والمتغيرة لتلك المعلومات في إتخاذ القرارات الاقتصادية ، وتلعب تلك الفئات الثلاث دورا مهما في

عملية وضع وتطوير المعايير المحاسبية التي تعد ضمن هذا الاطار قرارا اجتماعيا ، فالمعايير المحاسبية وفقا لما سبق تتأثر بأراء أكثر من جهة ذات اختصاص مثلما تتأثر بنتائج المنطق والخبرة العملية . (18)

أن ما سبق ذكره يعني أنه إذا ما أريد للمعايير المحاسبية أن تكون عاملة ومؤثرة فلا بد أن يتم قبولها من قبل الاكثرية المتأثرة بتلك المعايير ، فالمستخدم مثلا بحاجة إلى المعلومات المحاسبية المفيدة لقراراته وهو بذلك في صراع دائم مع الادارة والمهنة لأجل الحصول على تلك المعلومات ، وهو يدرك بان الطريقة الاكثر فعالية للتأثير في إقرار معيار محاسبي دون آخر تكمن من خلال المشاركة في وضعه أو محاولة التأثير أو إقناع الجهات المسؤولة عن ذلك، الا أن الصعوبة تكمن وكما يرى البعض في إقرار المعايير المحاسبية حول القضايا التي تثير جدلا بين مستخدمي المعلومات المحاسبية أنفسهم ، فقد يرى البعض منهم أن معيار ما قد يقلل من انتفاعهم أو يضر بمصالحهم إذا ما تم إقراره من قبل الاخرين ومثل هذه المجاميع يتوقع أن تمنع إصدار ذلك المعيار ، فالمشكلة إذن ليست مشكلة فنية بقدر ما هي مشكلة سياسية . (19) وعليه فالمعايير المحاسبية ينبغي أن تكون مقبولة من قبل الاطراف المتأثرة بها وهذا القبول أما أن يكون إختياريا أو إجباريا (من خلال التشريع) أو مزيجا منها وفي المجتمع الديمقراطي تكون عملية القبول بهذه المعايير معقدة جدا وتحتاج إلى مهارة داخل الحقل السياسي ، وتعد التجربة الامريكية من التجارب الغنية في هذا المجال حيث أصبح مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) هدفا للعديد من الضغوط والمؤثرات التي مارستها وتمارسها مختلف الجهات المتأثرة بعملية وضع وتطوير المعايير المحاسبية لغرض التأثير في عملية وضع المعايير وتطوير ما موجود منها لملاءمة احتياجات تلك الجهات .

3. المتغيرات القانونية

تمثل المتغيرات القانونية مجموعة من الانظمة والقوانين والتشريعات التي تحكم العمل المحاسبي ويستدعي الامر مراعاتها عند صياغة المعايير المحاسبية ، وتختلف الانظمة والقوانين والتشريعات من دولة إلى أخرى فهناك النظم القانونية المعتمدة على القانون العام و الاخرى المعتمدة على القانون الروماني ، وفي الدول التي تعتمد على القانون العام مثل الولايات المتحدة وانكلترا وكندا يتم التركيز كما يشير كل من Elliott & Elliott على جملة القوانين التي اتخذت لمعالجة ح الات وقضايا معينه ويتم في هذه الدول نقل تفاصيل التشريع إلى وكالات حكومية مثل هيئة تداول الاوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الامريكية والتي تقوم بدورها بتحويل هذا التفويض إلى هيكل متخصص لوضع المعايير المحاسبية ، أما الدول التي تعتمد على القانون الروماني مثل فرنسا وألمانيا واليابان فإن قانون الشركات الصادر فيها يتضمن قواعد محاسبية مفصلة . (20)

وتتضمن المتغيرات القانونية عادة قواعد القانون التي تهدف إلى حماية ممتلكات الاخرين وحقوقهم وهذا الامر يتجسد بشكل أكبر في الشركات المساهمة التي تتصف بانفصال الملكية فيها عن الادارة ، الامر الذي يتطلب إتباع مجموعة من المعايير المحاسبية الملائمة لكي تظهر مدى فاعلية وكفاءة المديرين في حماية وإدارة استثمارات المالكين ، كما أن للنظام الضريبي وما يرافقه من تشريعات أثرا ملموسا على المعايير المحاسبية في العديد من البلدان مثل السويد وألمانيا ووفقا للقوانين السائدة فيها حيث يبدو الانفصال واضحا بين المحاسبة

المالية والمحاسبة الضريبية في الدول المشار إليها في أعلاه (21) ، في حين يتطلب النظام الضريبي في بلدان أخرى مثل الولايات المتحدة الأمريكية تعديل التقارير المالية المقدمة إلى حملة الاسهم وفقا لمتطلبات محددة تستوجب أن يتم تعديل تلك التقارير وتقديمها بشكل منفصل إلى الجهات الضريبية . (22)

أن التأثير المتباين للقوانين والانظمة والتشريعات في عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية يبدو واضحا في البلدان التي تتولى فيها المؤسسات الحكومية مهمة إصدار تلك المعايير من خلال إعتقاد القوانين والتعليمات النافذة في صياغتها مؤارنة مع البلدان التي تعهد فيها مهمة صياغة وتطوير معاييرها المحاسبية إلى المجالس والهيئات المهنية . (23)

وقد يتأثر التطبيق المحاسبي بناء على ما سبق في جانب منه بالنصوص القانونية التي يؤدي تطبيقها إلى نتائج قد لا تتسجم مع المعايير المحاسبية كما هو الحال مع المعايير المحاسبية العراقية حيث يتطلب أمر إصدارها والالتزام بها أن لا تتعارض مع القوانين والتعليمات النافذة ، الامر الذي يستلزم من أصحاب المهنة تحمل المسؤولية في مثل هذه الحالة ومطالبة الجهات المسؤولة عن إصدار النصوص القانونية بتعديلها لأجل أن تتماشى مع المعايير المحاسبية .

المبحث الثاني

المدخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية المحلية وأهمية تفعيلها

أولا : المدخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية

لقد قدم Puxty وآخرون سنة 1987 أنموذجا للتنظيم المحاسبي يتم على أساسه تصنيف المدخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية وإعداد القوائم المالية في الشركات العاملة في دول مختلفة وفقا لثلاث أشكال طرفية هي المجتمع والسوق والدولة ، حيث يتميز أنموذج " السوق " بوجود شركات متنافسة بإسلوب مرشد للحصول على الارباح ، ويسود هذا الانموذج في الدول الغربية المتقدمة وبالتالي فإن الانظمة المحاسبية المعتمدة هناك عادة ما تكون موجهة نحو تحقيق الربح ومنسجمة مع التغيرات وغير موحدة ، كما أن كل شركة تحت هذا الانموذج لها حرية إختيار السياسات المحاسبية الملائمة لها متأثرة فقط بضغط قوى سوق ، بينما يتميز أنموذج " الدولة " بالرقابة أو السيطرة الهرمية والبيروقراطية ، حيث تتحمل الدولة مسؤولية التنظيم المحاسبي وصياغة المعايير المحاسبية وآلية الالتزام بتطبيقها ، وبما ينسجم مع تحقيق ما تعده الدولة أهدافا وطنية ، وبالتالي يكون التركيز في ظل هذا الانموذج على نظام محاسبة المسؤولية وأنظمة محاسبية تعتمد على الرقابة وتكون أكثر معيارية ، وأخيرا يتم إعتقاد التنظيم المحاسبي وصياغة المعايير ذات الصلة وفقا لأنموذج " المجتمع " من خلال الانتماء والمشاركة داخل المجموعة ، حيث يعد المجتمع في ظل هذا الانموذج نظاما اجتماعيا مغلقا وحركة اجتماعية محددة ، وتكون الانظمة المحاسبية موجهة نحو الربحية ومنسجمة مع التغيرات وغير موحدة . (24)

هذا وقد ميّز Puxty وآخرون بين مصطلحات مختلفة داخل الانماذج الثلاثة في أعلاه وهي التحريرية التي تستند إلى مبادئ السوق غير المقيدة ، حيث يتم التنظيم المحاسبي استنادا إلى قواعد السوق المذكورة ، بينما

تتولى الشركات مهمة تقديم المعلومات المطلوبة ، في حين يستند المصطلح الثاني وهو التشريعي إلى تطبيق قواعد الدولة القائمة ، وعلية فإن الممارسات المحاسبية تتبع حرفية القانون مع تعليمات صارمة من قبل الدولة بشأن الاستجابة لنصوص ذلك القانون ، ويتداخل بين هذين المصطلحين كل من التنظيم التشاركي والتنظيم التعاوني ، وكلاهما ينطوي على مضامين التحررية والتشريعية مع تأثير بسيط للمجتمع ، ويختلفان في الوقت نفسه من حيث المدى الذي تعتمد فيه الدولة على مجموعات المصالح لإنجاز الاهداف العامة " أهداف الدولة " مقابل الاهداف الخاصة " أهداف السوق " . (٢٥)

أن عملية التنظيم المحاسبي وصياغة المعايير ذات الصلة كما يشير البعض لا تبدو متطابقة حتى ضمن المدخل الواحد من مداخل التنظيم ، وان الواقع العملي يشير إلى بروز عدة اختلافات بين الدول التي تتبنى مداخل موحدة للتنظيم ، الا أن بعض المختصين والباحثين في هذا المجال يتجهون إلى تقسيم مداخل التنظيم المحاسبي إلى مدخلين أساسيين هما : (٢٦)

١. المدخل الذاتي

بناء على هذا المدخل تتم عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة وبشكل يكاد يكون مستقلا عن توجهات القوانين والحكومة ، فالمعايير المحاسبية توضع بشكل كامل بواسطة خبراء المحاسبة المهنيين ، وتعد مرونة الاختيار بين مجموعة مختلفة من البدائل المميزة الرئيسة للمعايير المحاسبية تحت مدخل التنظيم الذاتي للمهنة ، وطالما أن عملية تبني أي مدخل من مداخل التنظيم المحاسبي تتأثر إلى حد كبير بالعوامل البيئية السائدة في مجتمع ما ، فإن مدخل التنظيم الذاتي متبع أكثر من قبل الدول التي تسود بها التوجهات الفردية ، ونظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا ، ففي الدول التي تتبنى أنظمة اقتصادية حرة على سبيل المثال ، يتم إدارة أنظمتها المحاسبية على أساس أن توزيع الموارد الاقتصادية يمكن أن يتم من خلال اليد الظاهرة والخفية لنظام السوق ، وعلية تصبح المعلومات المحاسبية مصدرا مهما لحملة الاسهم والمقرضين ، وبسبب هذه العلاقة يذكر Muller & Mekk بأن المحاسبة المالية تتجه بشكل واضح نحو تلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين . (٢٧)

ويتم صياغة المعايير المحاسبية تحت هذا المدخل في الغالب بشكل استقرائي من خلال تفاعل المحاسبة مع بيئتها المحيطة ، ولهذا أصبح تأثير السوق على تطور المعايير المحاسبية واضحا بشكل كبير ، وفي هذا السياق يشير Perera إلى أن الضغوط نحو الافصاح المحاسبي في الدول ذات السوق الاقتصادي الحر كان لها تأثير مهم على تطور المعايير المحاسبية في تلك الدول ، فضلا عن متطلبات الاسواق المالية التي تلعب دورا أساسيا في تحديد درجة الافصاح المحاسبي، حيث إن لمستخدمي التقارير المالية مصالح متعارضة ، الامر الذي ينعكس في محاولة لكل منهم التأثير على صياغة المعايير المحاسبية وتطويرها بما ينسجم واحتياجاته من المعلومات . (٢٨)

وبناء على ما سبق يمكن للمنظمات المهنية المسؤولة عن التنظيم المحاسبي أن تقيد الدخول إلى خدماتها أو ربما تتيحز إلى

مجموعة محددة من الاعضاء ، ويمكن أن تستخدم قوتها التنظيمية لإستغلال العامة من أجل تحقيق مصالح الخاصة، وتحت هذه الظروف تعد عملية وضع المعايير المحاسبية وتطويرها كما سبق القول عملية سياسية ، وهي نتاج سياسي أكثر منه نتاج منطقي أو تجريبي ، ويجد من يتتبع مهمة صياغة وتطوير المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الامريكى على سبيل المثال أمثلة كثيرة بشأن الضغوط السياسية التي تمارسها بعض الجهات المستفيدة من التقارير المالية على تلك المهمة ، وفي هذا السياق وجد **Briston** عند دراسته وتحليله للمعايير المحاسبية المتبعة هناك ، بان تلك المعايير تركز على وضع الحلول البديلة لمعالجة المشاكل المتعلقة بالتقارير المالية فقط بينما عدت المعلومات التي يحتاجها كل من المديرين وقطاع الادارة الحكومية والتخطيط الحكومي بأنها خارج اهتمامات المحاسبين.(٢٩)

ويبدو مما سبق بان عملية وضع المعايير المحاسبية وتطويرها تحت مدخل التنظيم الذاتي تكون بشكل كبير بيد خبراء المحاسبة المهنية مع تدخل استثنائي للحكومة ، ويعطي هذا المدخل وتحت ظروف محددة مرونة عالية لمواجهة التغيرات البيئية السريعة ، في مقابل فقدانه لجانب آخر يتمثل في حجة الالزام القانوني ، الامر الذي يؤثر في مصداقية التقارير المالية المعدة على ضوء المعايير أعلاه حتى وان كانت مدققة من قبل مدقق خارجي مؤهل ومستقل ، ويمكن الاشارة في هذا السياق إلى انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى في السنوات الاخيرة مثل شركة **Enron*** في سنة 2001 على الرغم من تأهيل تقاريرها المالية من قبل إحدى الشركات العالمية الكبرى للتدقيق قبل انهيارها بوقت قصير .(٣٠)

٢. المدخل القانوني

على خلاف مدخل التنظيم الذاتي ، تتطوي مهمة صياغة المعايير المحاسبية وتطويرها ضمن الاطار القانوني للدولة ، حيث تلعب الحكومة دورا حيويا في الرقابة على النشاطات الاقتصادية في ظل نظام اقتصادي مركزي وسوق رأس مالي غير نشط ، وسلطة واحدة يقع على عاتقها مسؤولية الرقابة على السياسات المحاسبية من خلال هيكل قانوني يكون شاملا ويغطي كل العمليات ذات الصلة ، وبما ينسجم مع تحقيق الاهداف القومية

ويعد النظام المحاسبي الموحد أنموذجا لمدخل التنظيم القانوني الذي يهدف إلى تقديم إطار محدد لمرجعية الممارسات المحاسبية التي يمكن من خلالها الحكم على كفاءة أية طريقة من الطرائق المحاسبية المتبعة ، ويشكل إطارا محاسبيا مترابطا يمكن المحاسبين من تحسين جودة التقارير المالية في ظل تبني معالجة محاسبية واحدة فقط لأي نوع من أنواع الاحداث والعمليات المالية . وتعد كل من فرنسا وألمانيا مثالين للدول التي تنتهج مدخل التنظيم القانوني في صياغة المعايير المحاسبية وتطويرها ، إذ إن هناك تدخلا تقليديا من قبل الحكومة في الشؤون الاقتصادية ولهذا فإن دور المحاسبة في هذه الدول ينطوي على تقديم المعلومات الضرورية للتخطيط على كل المستويات فضلا عن ربط المحاسبة على المستوى الجزئي مع المحاسبة على المستوى الكلي والمساعدة كذلك في الرقابة على الانشطة الاقتصادية ، الامر الذي دعا الكثير من المهتمين إلى تأكيد دور المحاسبة تحت المدخل القانوني في تلبية متطلبات الحكومة في أمور مثل حساب الدخل الضريبي أو التأكد من

مدى الامتثال للخطة القومية الحكومية بالمقارنة مع تلبية متطلبات متخذي القرارات من أصحاب المصلحة . (٣١)

ويشير Standish في سياق مقارنته لمهمة المعايرة في دول مثل الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا إلى أن المعايرة الكبيرة للممارسات المحاسبية في ظل تبني النظام المحاسبي الموحد الفرنسي تسهل من عملية الاتصال على مستوى الافراد والشركات بين المحاسبين والمستخدمين ، وتحت هذه الظروف فإن تشغيل النظام المحاسبي ومعاني المصطلحات المحاسبية فضلا عن شكل الحسابات السنوية تعد أمورا متضمنة لدرجة عالية من إمكانية التنبؤ أكبر مما هي عليه في الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث يتم التركيز هناك على المعلومات المحاسبية كلغة خاصة للأعمال . (٣٢)

وحيث إن توحيد طرائق عرض ومعالجة العمليات و الاحداث المالية يمثل إحدى الميزات الرئيسية للنظام المحاسبي تحت مدخل التنظيم القانوني ، فإن هذا المدخل كان محلا للعديد من الانتقادات ، على سبيل المثال يرى أنصار المرونة أن بيئة الاعمال معقدة ومتغيرة وعليه يجب أن تتصف النظم المحاسبية بالمرونة والتنوع مقارنة بالبساطة وضعف المعنى العام للمفاهيم التي تستند إليها ، كما هو الحال في النظام المحاسبي الموحد الذي يفتقر إلى التطوير والتحسين الذاتي لمهمة إعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية التي تستند إليها فضلا عن ضعف المفاهيم العامة للنظام ، فمعايرة هيكل الحسابات على سبيل المثال قد تعطي صورة قانونية وحقيقية لنشاطات الوحدة الاقتصادية ولكنها ليست بالضرورة صورة عادلة عن نتائج أعمال تلك الوحدة ومركزها المالي ، وعلى العكس مما سبق يعد النظام المحاسبي الموحد شرطا مسبقا لتخطيط مركزي فعال في العديد من الدول ذات الطبيعة المركزية للاقتصاد المخطط ، وهذا ما أكد عليه كل من Nobes & Parker في محض تعليقهما على النظام المحاسبي الموحد الذي يشتهر به النظام المحاسبي الفرنسي الذي ركز على فائدة النظام المتبع هناك في النظام الاقتصادي المركزي و الموجه من قبل الدولة . (٣٣)

ويتضح مما سبق بان للنظام الاقتصادي تأثيرا كبيرا في إختيار مداخل التنظيم المحاسبي فقد تم التركيز على المدخل الذاتي في معظم الدول ذات التوجه الاقتصادي الرأسمالي مع تدخل محدود للحكومة ، وقد تأسست الهيئات المهنية نتيجة لذلك لتعمل بشكل مستقل في مهمة التنظيم وصياغة المعايير المحاسبية وتطويرها بما ينسجم وهدف تضيق هوة الاختلافات ووضع إطار عام للمحاسبة ، وقد أنتقد هذا المدخل بشكل واسع على أساس أن العملية التي يتم على ضوئها صياغة وتطوير المعايير المحاسبية تعد عملية غير محايدة ، فهي تركز بشكل ضيق على عدد محدود من المستخدمين الذين يبدو تأثيرهم على وضع تلك المعايير واضحا بشكل كبير على حساب احتياجات المستخدمين الاخرين ، أما في الدول ذات الاقتصاد المركزي وأسواق المال الأقل تطورا والتدخل الحكومي القوي فقد تم إختيار المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي ، الذي تعرض هو الآخر إلى الانتقاد على أساس أنه صارم وأقل مرونة بالمقارنة مع المدخل السابق ، وتشير التطبيقات العملية إلى أن هناك رأيا وسطا يستعمل في معظم دول العالم يتمثل في تحمل الحكومة مسؤولية الاشراف على الهيئات المهنية التي تقوم بالتنظيم وإصدار المعايير المحاسبية على وفق صلاحيات متفق عليها كما هو الحال في الولايات المتحدة

الامريكية حيث تمثل هيئة تداول الاوراق المالية هناك (SEC) المصلحة العامة في حين يقوم مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) كهيئة مخولة من قبلها بإصدار وتطوير المعايير المحاسبية .

ثانيا : أهمية تفعيل المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية المحلية

يمكن تصنيف المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق إلى مدخلين هما المدخل القانوني والمدخل الذاتي ، حيث يتم وفقا للمدخل القانوني كما سبق وتبين التأكيد على دور القوانين و الانظمة والتعليمات المصممة لحماية الجمهور من التلاعب الناتج عن الاهمال والاحلاء بلالاداء المهني للمحاسبين والتي تقوم في ظلها الدولة ومن خلال هيئاتها الحكومية بإصدار المعايير وتنظيم السياسات المحاسبية وفق نظم وتعليمات معينة تقوم بإصدارها وإلزام الشركات باتباعها ، ويعد النظام المحاسبي الموحد من الانظمة المتبعة في التطبيق العملي ، حيث يطبق النظام على كافة وحدات القطاع العام الهادفة للربح وشركات القطاع المختلط والشركات المساهمة الخاصة باستثناء الدوائر الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي والمصارف وشركات التأمين التي تطبق نظام محاسبي موحد خاص بها .

ويهدف النظام المحاسبي الموحد إلى ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية ، حيث يتم اللجوء إلى أسس موحدة في طريقة عرض وتبويب حسابات الوحدات الاقتصادية لتأمين ربط حسابات تلك الوحدات بالحسابات القومية مباشرة عن طريق النظام المحاسبي الموحد ، وتلبي مخرجات النظام المتمثلة بالقوائم المالية والكشوفات الملحقة بها متطلبات التخطيط المركزي الذي كان سائدا خلال مدة الثمانينيات وما بعد ها ، الا أن التغيير الذي حدث في الاونة الاخيرة في العديد من المج الات الاقتصادية والسياسية والقانونية جعل من المعالجات المحاسبية الواردة في النظام وكذلك القوائم المالية التي يتطلبها قاصرة وغير مفيدة لأغراض مستخدميها ، ومنهم حملة الاسهم والآخرين من أصحاب المصلحة في الشركات المساهمة ولا سيما الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، وفي هذا السياق يرى Al najjar بأن الدولة العراقية ولغاية سنة 2003 كان لها سيطرة كاملة على الاقتصاد عن طريق نظام محاسبي موحد تفرضه على الشركات ، وقد أدى ذلك وفي ظل الظروف البيئية المستجدة إلى تقادم النظام واثبات عدم فائدته في التطبيق العملي وبروز الحاجة إلى اعتماد مدخل جديد في صياغة المعايير المحاسبية في العراق . (٣٤)

ونتيجة لما سبق ووقفا عند أهمية تطوير وتحديث بعض التشريعات المالية والنظم المحاسبية المعتمدة حاليا والوقوف على مدى مواكبتها للتطورات المحلية والعالمية وانسجامها مع المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة ، فقد تم تشكيل لجنة في ديوان الرقابة برئاسة نائب رئيس الديوان لتحديث النظام المحاسبي (النظام المحاسبي الموحد وتعليمات النظام رقم " 1 " لسنة 1985 وكذلك النظام المحاسبي للمصارف وشركات التأمين) ودراسة مدى توافقه مع التطور الحاصل ضمن الجهاز الإداري والنشاط الاقتصادي والسياسات المالية والايفاء بمتطلبات الشركات العامة وشركات القطاع الخاص وفروع الشركات الاجنبية العاملة في العراق وانسجام ذلك النظام مع معايير المحاسبة الدولية ، ومازال العمل جاريا في هذه اللجنة لكنه يتسم بالبطء لكون أعضائها غير متفرغين ومتقلين بإعمال إدارية كبيرة . (٣٥)

وخلافا للمدخل القانوني ، يتمثل المدخل الذاتي في صياغة المعايير المحاسبية المحلية من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بـاعتباره الجهة التي تتولى إقرار المعايير المحاسبية وتقديم المشورة على مستوى المؤسسات الاقتصادية والخدمية في الدولة بما في ذلك القطاع المختلط والخاص .

لقد تم تشكيل المجلس أعلاه بناء على مقترح ديوان الرقابة المالية في العراق في نهاية سنة 1987 الذي أكد على أهمية تشكيل هيئة عليا ودائمة كما هو قائم في معظم دول العالم لدراسة وإقرار القواعد والاصول والمعايير المحاسبية وتقديم المشورة على مستوى المؤسسات الاقتصادية والخدمية في الدولة بما في ذلك القطاع المختلط والخاص ، على أن يرأس الهيئة المذكورة رئيس ديوان الرقابة المالية وتضم في عضويتها العديد من الجهات المستفيدة ومنها الهيئة العامة للضرائب ، ودائرة المحاسبة في وزارة المالية ، وممثلين عن سوق العراق للأوراق المالية ، وممثلين عن نقابة المحاسبين والمدققين وأساتذة الجامعات ، هذا وتهدف الهيئة التي عرفت فيما بعد باسم مجلس القواعد والمعايير المحاسبية والرقابية العراقية إلى صياغة المعايير المحاسبية والرقابية وإقرارها وتطويرها وفقا للمستجدات ، وكذلك أبداء الرأي في مشروعات القوانين و الانظمة المحاسبية والرقابية و الاحكام المحاسبية والرقابية الواردة في مشروعات القوانين الاخرى واقتراح التعديلات عليها ، فضلا عن أبداء المشورة الفنية في الامور المحاسبية والرقابية إلى الجهات ذات العلاقة بما لا يتعارض مع اختصاصات الوزارات والجهات غير المرتبطة بالوزارة والدوائر الاخرى في الدولة ، والتنسيق والتعاون مع المؤسسات والمنظمات العالمية والمهنية داخل العراق وخارجه ، وقد أصدر المجلس منذ تأسيسه وحتى الان (14) قاعدة محاسبية و(6) أدلة تدقيق وأن العمل جاري حاليا لإعادة النظر بجميع المعايير والادلة الصادرة بما يتوافق والمتغيرات السياسية والاقتصادية الجديدة(3٦))

ومن أجل الوقوف على أهمية المعايير المحاسبية وتقييم المداخل المعتمدة في صياغتها في العراق والتوصية بأهمية تفعيل ، تم تصميم استمارة استبانته تناولت ثلاث محاور ذات صلة بموضوع البحث ، وفيما يلي عرض وتحليل إجابات الافراد الخاضعين للاستبيان^٢

* أولا : أهمية المعايير المحاسبية والمتغيرات البيئية المؤثرة فيها

١. يؤدي غياب معايير محاسبية تستخدم في مجال القياس والافصاح المحاسبي إلى اختلاف الاسس التي تعالج بموجبها العمليات للوحدات الاقتصادية المختلفة مما ينتج عنه إعداد تقارير مالية غير شفافة ومتضمنة معلومات محاسبية غير ملائمة ولا تحظى بالقبول العام من قبل الاطراف المستفيدة من التقارير المالية ، لذ فقد أشارت نتائج الدراسة بأن نسبة 98.5 % من عينة الدراسة متفقون على ما سبق وبوسط حسابي بلغت قيمته 4.70 .

لغرض التعرف على عينة البحث من حيث الجهة التي يعملون فيها ومؤهلاتهم العلمية وكذلك الخبرة العملية التي يتمتعون بها، إضافة إلى² نتائج التحليل الاحصائي لإجابات العينة ضمن استمارة الاستبانة ، راجع الملحق (١) والملحق (٢) من هذا البحث .

٢. إنتاج المعلومات المحاسبية وفقا لمجموعة من معايير القياس و الافصاح المحاسبي يوفر الضمان للمستخدم بفائدة المعلومات المقدمة إليه ، حيث أن غياب مثل هذه المعايير يترك المجال للحكم الشخصي بأن يطبق في العديد من المجالات المحاسبية وبالتالي يؤدي إلى عدم قدرة المستخدم لهذه المعلومات من فهمها والاستفادة منها وعدم إمكانية الحكم من خلالها على كفاءة أم عدم كفاءة الوحدة الاقتصادية ، وقد أكدت نتائج الدراسة بأن نسبة 91.4 % من العينة متفقون على ما سبق وبوسط حسابي بلغت قيمته 4.50 .

٣. يعد حملة الاسهم والآخرين من أصحاب المصلحة بحاجة إلى المعلومات المحاسبية المعدة على أساس المعايير المحاسبية ، وبالنسبة لحملة الاسهم أو المستثمرين المرتقبين فإن توفر تلك المعلومات يساعدهم على أن يقرروا ما إذا كان ينبغي لهم أن يشتروا أو يحتفظوا باستثمار معين أو يقوموا ببيعه ، أما المقرضون فإنهم بحاجة إلى تلك المعلومات ليقرروا من خلالها ما إذا كانوا سيحصلون على ما قدموه من قروض وكذلك الفوائد المستحقة عليها في مواعيدها ، وقد أشارت الدراسة بأن نسبة 78.6 % من عينة الدراسة متفقون على ضرورة ما سبق ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي ذات الصلة 4.03 .

٤. يستجيب المستثمرون لأية معلومات جديدة بطريقة تؤثر على أسعار الاسهم والسندات في أسواق الأوراق المالية ، وبذلك فإن أية معلومات يمكن أن ترد ضمن التقارير المالية للشركات وأن كانت في شكل هوامش سوف ينعكس أثرها وبصورة فورية على تلك الاسعار ، وتؤكد نسبة 70 % من عينة الدراسة على استجابة حملة الاسهم والآخرين من أصحاب المصلحة لأية معلومات ترد ضمن التقارير المالية وبشكل يؤثر على أسعار الاسهم من خلال القرارات التي يتم إتخاذها في هذا المجال ، وتشير قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.86 على تأثير تلك القرارات في أسعار أسهم الشركات .

٥. هناك مجموعة من المتطلبات التي يجب توفيرها لصياغة وتطوير مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية وهي :

أ. تتطلب عملية صياغة وتطوير مجموعة من المعايير المحاسبية وجود تنظيم مهني متخصص ومستقل لدراسة وإصدار المعايير المحاسبية حيث إن تلك الاستقلالية تعزز دور التنظيم في إصدار معايير محاسبية جديدة فضلا عن إعادة النظر في المعايير الصادرة من قبل هـ ، وتشير نتائج الدراسة بأن نسبة 84.3 % من العينة متفقون تماما على ضرورة استقلالية الجهة المسؤولة عن عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية، وتؤكد قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.24 ما سبق ذكره في أعلاه .

ب. تعد عملية وضع وتطوير المعايير المحاسبية قرار اجتماعي يستلزم الموافقة من قبل الاطراف ذات العلاقة ، وحتى تكون لهذه المعايير صفة إلزامها وقبولها من قبل تلك الاطراف لابد أن يكون إصدارها نابعا من اقتناعها بتلك المعايير والموافقة عليها ، وقد جاء وفي ضوء تحليل إجابات عينة الدراسة بأن نسبة 87.1 % متفقون تماما على أهمية موافقة واقتناع الاطراف ذات العلاقة بالمعايير الصادرة ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الخصوص 4.33 .

ج. يعيق ضعف الاهتمام في توفير المستلزمات المادية والبشرية من عملية صياغة وتطوير مجموعة متكاملة من المعايير نظرا لأثر تلك المستلزمات في وجود وإستمرار الهيئات المحاسبية المسؤولة عن إعداد تلك المعايير ، وقد أشارت نتائج الدراسة بأن نسبة 90 % من عينة الدراسة متفقون تماما بأن المستلزمات المادية والبشرية مهمة جدا ، وان عدم توافرها يضعف من عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الصدد 4.37 .

د. يؤدي غياب صفة الشرعية على المعايير المحاسبية من خلال عدم تضمينها صفة الالتزام إلى ضعف الإستخدام والتطبيق غير الصارم لتلك المعايير ، لذا فقد أشارت نتائج الدراسة بأن نسبة 95.7 % من عينة الدراسة متفقون على أن عدم إضفاء الشرعية على المعايير يضعف من تنفيذها ، وتؤكد قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.40 على أهمية إضفاء الشرعية على المعايير من خلال تضمينها صفة الالتزام .

هـ. تعد عملية متابعة تنفيذ المعايير المحاسبية وتعديلها بصفة مستمرة عن طريق اللجان الفنية المختصة أمرا ضروري بهدف تحقيق المرونة والانسجام بين ما يصدر من معايير وبين متطلبات التطبيق العملي ، وقد أكدت نتائج الدراسة بأن نسبة 88.6 % من عينة الدراسة متفقون على أهمية متابعة تنفيذ المعايير المحاسبية أو إلغائها أو إجراء التعديلات اللازمة لها عن طريق لجان فنية حيث يعد ذلك من المتطلبات اللازمة لصياغتها ، وتعزز قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.26 ما سبق .

٦. تتأثر عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية بالمتغيرات البيئية ومنها :

أ. المتغيرات السياسية التي تعد ذات تأثير كبير في صياغة وتطوير المعايير المحاسبية ، فأيا كان نوع النظام السياسي فإن له انعكاساته على الانظمة المحاسبية لتلك الدولة مما ينعكس بدوره على خلق وتطوير معايير محاسبية تركز على أهمية الافصاح والشفافية ، وقد أشارت نتائج الدراسة بأن نسبة 54.2 % من عينة الدراسة متفقون على أثر المتغيرات السياسية في صياغة وتطوير المعايير المحاسبية ، هذا وتؤكد قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.71 ما سبق ذكره .

ب. فضلا عما سبق تعد طبيعة ونوع النظام الاقتصادي ، وكذلك درجة التطور الاقتصادي من المتغيرات الاقتصادية ذات الاثر الملموس في صياغة المعايير المحاسبية والتي بدورها تؤثر على طبيعة المعلومات المحاسبية وجوانب العرض الافصاح في التقارير المالية ، وقد أشارت نتائج الدراسة بأن نسبة 88.6 % من عينة الدراسة متفقون على أهمية المتغيرات الاقتصادية المذكورة كعامل مؤثر في صياغة المعايير المحاسبية ، وتؤكد قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.26 ذلك التأثير .

ج. تمتلك الانظمة القانونية المعمول بها في مختلف الدول أثرا على الانظمة المحاسبية وعملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية ، ففي الدول التي تتبنى المدخل التشريعي يكون هناك تدخل قوي من الحكومة في صياغة وتطوير المعايير المحاسبية ، أما الدول التي تتبنى المدخل الذاتي فإن أمر صياغة المعايير المحاسبية وتطويرها يناط إلى الجهات المهنية ، وقد أكدت نتائج الدراسة أن نسبة 87.2 % متفقون على أن اختلاف الانظمة القانونية يؤثر في عملية صياغة المعايير المحاسبية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي 4.19 .

ثانيا : المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية

١. المدخل القانوني وتتسم المعايير المحاسبية وفقا لهذا المدخل بالاتي :

أ. تنبثق المعايير المحاسبية التي تصدر تحت هذا المدخل من إعتبرات القدرة على الالتزام ، لذا فإنها ستتحى منحا أكثر تشددا من تلك المعايير الصادرة تحت المدخل الذاتي إذ أن إعتبرات الالتزام تجعلها أقل مرونة وأقل استجابة للاحتياجات المتغيرة ، وتشير إجابات عينة الدراسة بان نسبة 58.6 % متفقون على أن الالتزام يجعل المعايير المحاسبية أكثر تشددا وصرامة ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الخصوص 3.69 .

ب. يعتمد هذا النوع من التنظيم على القوة الكاملة للدولة في تنفيذ المتطلبات المهنية ، لذا فإن عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية تكون ضمن الاطار القانوني للدولة ولذلك فإن الجهات الاخرى المتمثلة بالمهنيين والاكاديميين والمستفيدين ليس لها تأثير مباشر على صياغتها وتطويرها ، وقد جاءت نتائج الاستبيان على عكس ما ذكر أعلاه ، حيث أكدت نسبة 64.3 % من العينة أنهم متفقون على وجود تأثير لتلك الجهات في ظل المدخل القانوني على عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية وبوسط حسابي بلغ 3.76 .

ج. وجدت النظم المحاسبية الموحدة لتوفير المعلومات التي تساعد الدولة على إتخاذ القرارات الاقتصادية وتوزيع الموارد على المستوى القومي ، فضلا عن إحكام الرقابة والسيطرة على الانشطة الاقتصادية لمختلف القطاعات الاقتصادية ، وقد جاء وعلى ضوء تحليل إجابات عينة الدراسة بأن نسبة 71.5 % متفقون على أن النظم المحاسبية الموحدة تركز على تلبية احتياجات الدولة بشكل أساسي وبوسط حسابي بلغت قيمته 4 .

د. تمتاز النظم المحاسبية الموحدة ب إتمادها على معالجات لا تحتل بدائل للتغيير ، وفي حالة وجود تلك البدائل يتم إستخدام أفضل البدائل وبشكل موحد ، وقد أكدت نتائج الدراسة بأن نسبة 88.5 % من إجابات عينة الدراسة متفقون على أن النظم المحاسبية الموحدة تقوم على أساس تطبيق الطرائق و الاساليب والاجراءات الموحدة بالشكل الذي يعزز من خاصية توحيد طرائق العرض ومعالجة ال عمليات والاحداث المحاسبية ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الصدد 4.20 .

هـ. تعاني المعلومات المحاسبية التي تظهرها التقارير المالية المعدة وفق النظم المحاسبية الموحدة من قصور في تلبية الاحتياجات المتغيرة لمستخدميها فهي غالبا ما تكون غير ملائمة للإستخدام ، وقد جاءت نتائج الاستبيان على عكس ما ذكر أعلاه ، حيث أن نسبة 45.7 % م العينة متفقون بأن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير ملائمة وتلبي الاحتياجات المتغيرة ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي وفقا لما سبق 3.26 .

٢. المدخل القانوني وتتسم المعايير المحاسبية وفقا لهذا المدخل بالاتي :

أ. تتم عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية وفقا لمدخل التنظيم الذاتي من خلال البدء بدراسة وتحليل الموضوع أو المشكلة المحاسبية ويتم على ضوء ذلك وضع إجراءات مناسبة لتلك المشكلة متمثلة بإصدار معيار محاسبي محدد لمعالجتها ، وقد اتفقت عينة الدراسة وبنسبة 84.3 % على أن صياغة المعيار المحاسبي يجب أن تتم من خلال استقراء المشاكل الناتجة في التطبيق العملي وبوسط حسابي بلغت قيمته 4.04 .

ب.تمتاز عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية ضمن هذا المدخل بدرجة عالية من المرونة والقابلية على التغيير لمواجهة المشاكل المستجدة ، وقد جاء وعلى ضوء تحليل إجابات عينة الدراسة بأن نسبة 70 % متفقون على أن تلك المرونة تجعل عملية صياغة المعايير أكثر استجابة للمتغيرات البيئية وبوسط حسابي بلغت قيمته 3.80 .

ج.تلمي التقارير المالية المعدة وفق المدخل الذاتي الاحتياجات المتغيرة لمستخدميها حيث أن المعلومات المتضمنة فيها غالبا ما تكون ملائمة وتكون مصممة أساسا لخدمة حملة الاسهم والآخرين من أصحاب المصلحة ، وتشير نتائج الدراسة بأن نسبة 70 % من العينة متفقون على ما سبق ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الصدد 3.73 .

د. تتم عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية وفقا للمدخل الذاتي عن طريق المحاسبين المهنيين والاكاديميين وأصحاب العلاقة ، حيث يقوم هؤلاء بوضع وتطوير هذه المعايير بشكل يكون مستقلا عن توجيهات وتدخل القوانين والحكومة ، وتشير نسبة 61.5 % من عينة الدراسة على أنهم متفقون على الدور المؤثر للمهنيين والاكاديميين في صياغة المعايير ضمن هذا المدخل على الرغم من ضعف قوة الالتزام التي تمتلكها تلك المعايير الصادرة من قبلهم ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الخصوص 3.77 .

ثالثا : أهمية تفعيل المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية المحلية

١. تتبع الشركات العراقية ولا سيما الشركات المساهمة النظام المحاسبي الموحد د والتعليمات ذات الصلة عند معالجة القضايا المحاسبية ، وبالشكل الذي يحقق الاهداف الاتية :

أ. خدمة الجهات الضريبية ، إذ أن النظام المحاسبي الموحد مصمم لتلبية متطلبات الحكوم ة في أمور كثيرة منها حساب الدخل الضريبي ، وقد جاء وعلى ضوء تحليل إجابات عينة الدراسة بأن نسبة 71.4 % متفقون بأن هناك علاقة بين النظام المحاسبي الموحد واحتياجات الهيئة العامة للضرائب ، وبوسط حسابي بلغت قيمته 3.81 .

ب.التخطيط والتوجيه الاقتصادي للدولة ، إذ يتمثل دور النظام المحاسبي الموحد في العراق في تقديم المعلومات الضرورية للتخطيط على مستوى الاقتصاد الكلي وبما يساعد على إحكام الرقابة والسيطرة على الأنشطة الاقتصادية ، وقد بينت نتائج الدراسة بأن نسبة 82.8 % من عينة الدراسة متفقون على ما سبق ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات العينة في هذا الخصوص 4.14 .

ج.بناء على ما سبق لا تعد المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي الموحد في الشركات المساهمة من وجهة نظر الباحثة مفيدة وتلبي أغراض حملة الاسهم والآخرين من أصحاب المصلحة ، الا أن نتائج الدراسة كشفت عن عدم اتفاق عينة الدراسة حول هذا الامر وبنسبة 51.4 % للاتفاق ونسبة 30% للاتفاق إلى حد ما ، وبوسط حسابي بلغ 3.43 .

٢. لا تتسجم التقارير المالية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد في الشركات عينة الدراسة مع المتغيرات التي استجدت في البيئة العراقية ، فهي تحتوي على العديد من التفاصيل التي تضيع الحقائق ، كما أن المعلومات

المحاسبية الواردة فيها غير مفيدة لأغراض مستخدميها ، وقد جاء وعلى ضوء تحليل إجابات عينة الدراسة بأن نسبة 78.5 % متفقون بأن التقارير المالية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد تعاني من بعض أوجه قصور تجعلها لا تلبى الظروف البيئية المحلية المتغيرة حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي 3.99 وبما يؤكد افتقار النظام المحاسبي الموحد لمهمة التطوير والتحسين الذاتي لمهمة إعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية التي تستند إليها .

٣. في ظل المتغيرات البيئية الجديدة ومنها التغيير في شكل النظام السياسي وما يصاحب ذلك من تغيرات في النظام الاقتصادي والقانوني ، فإن الامر يتطلب وجود نظام محاسبي مناسب للبيئة العراقية الحالية لكون النظام المحاسبي الموحد المعمول به حالياً لا يلائم المتغيرات الجديدة ، لذا فقد أشارت نتائج التحليل بأن نسبة 68.6 % من أفراد العينة متفقون على أهمية إعادة النظر في النظام المحاسبي الموحد بالشكل الذي ينسجم مع المتغيرات البيئية الجديدة ، هذا وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الخصوص 3.93 .

٤. يقوم النظام المحاسبي الموحد على أساس توحيد الاسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المستخدمة في معالجة وإثبات الاحداث والعمليات المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية بصورة تمكنها من المقارنة وتقييم كفاءة الاداء على كافة المستويات ، الا انه ومن وجهة نظر الباحثة لا ينسجم مع المعايير المحاسبية الدولية والمحلية ، مما يتطلب تكيف ذلك النظام بما يتلاءم والبيئة العراقية وينسجم في الوقت نفسه مع المعايير المحاسبية الدولية والمحلية وبما يعزز من مصداقية وعدالة التقارير المالية من وجهة نظر مستخدميها ، وقد أشارت نتائج الدراسة بأن نسبة 64.3 % من العينة مدفقة مع ضرورة التكيف وبوسط حسابي بلغ 3.74 .

٥. يعد مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق الهيئة التي تتولى مهمة إصدار معايير محاسبية وأدلة تدقيق محلية تنظم العمل المحاسبي والتدقيقي في العراق ، هذا وقد أكدت نتائج الدراسة بأن نسبة 85.7 % من العينة متفقون تماماً على أهمية تشكيل مجلس للمعايير المحاسبية والرقابية تتمثل إحدى مهامه في إصدار معايير محاسبية تتلاءم مع البيئة العراقية ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الصدد 4.27 .

٦. بالرغم من أهمية تشكيل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق ، الا أن المجلس يعد متعثراً نوعاً ما فيما يتصل بمهمة إصدار المعايير المحاسبية المحلية ، للعديد من الاسباب منها :

أ. يعد التباطؤ في آليات عمل المجلس فضلاً عن عدم وضوح منهجيته من المؤشرات التي أدت إلى تعثر أعماله ، حيث لا ينسجم عدد المعايير المحاسبية وأدلة التدقيق التي أصدرها المجلس مع المتغيرات البيئية الجديدة من جهة وسنوات عمر المجلس من جهة أخرى ، وقد أشارت الدراسة بان نسبة 78.5 % ، 61.4 % من عينتها متفقون على ما سبق .

ب. تتطلب عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية إشراك أصحاب الكفاءات العلمية والمؤهلات والخبرات العملية المناسبة التي من شأنها أن تساهم في إصدار معايير محاسبية ملائمة للتطبيق في البيئة المحلية وتتسجم مع التغيرات الجديدة الامر الذي ينعكس على تحسين وتطوير التقارير المالية ، وقد أكدت الدراسة بأن نسبة

58.6% من عينة الدراسة متفوقون على ما سبق ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة في هذا الخصوص 3.66 .

ج. يعد توفر التخصيصات المالية الكافية من المستلزمات الاساسية لإستمرار عمل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية وتشجيع القائمين فيه لأداء دورهم على أكمل وجه ، لذا فإن القصور في هذا المجال قد لا يمكن المجلس من توفير متطلبات أعماله ويشد أعضائه للعمل ويستقطب المختصين للمساهمة فيها ، وقد أكدت نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة بأن نسبة 60% يتفوقون على ذلك ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الخصوص 3.67 .

د. تعد عملية تحديد المشاكل المحاسبية الناشئة من واقع التطبيق العملي من إجراءات وضع المعايير المحاسبية وتطويرها ، وعادة ما يتم تحديد تلك المشاكل من قبل الجهات المستفيدة من التقارير المالية ، ويشير واقع الحال أن مسالة إشراك أصحاب العلاقة في هذا المجال متواضعة ، وان إجراءات وضع المعايير المحاسبية المحلية لا تعطي الاولوية للجهات المستفيدة في إبداء آرائها حول مسودة المشاريع ذات الصلة ومناقشتها ، وقد أكدت نتائج الدراسة بأن نسبة 75.7% من عينة الدراسة متفوقون على ما سبق ، هذا وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا المجال 3.89 .

هـ. يؤدي استعانة مجلس صياغة وتطوير المعايير المحاسبية بالجهات المستفيدة من ذوي الخبرات الكافية لوضع الصيغة الاولية للمعيار المحاسبي إلى تقوية البناء الفني للمعيار المحاسبي ، وقد أكدت الدراسة بان نسبة 64.2% من العينة متفوقون على أهمية الاستعانة بذوي الخبرات الكافية عند وضع الصيغة الاولية للمعيار وأن ضعف الاستعانة بهم من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق يعد سببا مهما في تعثر أعماله وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا المجال 3.80 .

و. أدى التفرغ الجزئي لأعضاء مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق مقارنة بالتفرغ الكلي وأهميته في مجال صياغة وتطوير المعايير المحاسبية إلى إعتبار مهمة وضع المعايير المحاسبية بالنسبة لأعضاء المجلس مسؤولية ثانوية فكل منهم مشغول بمسؤولياته الوظيفية ، ولا يملك الوقت الكافي لمهمة وضع المعايير وإجراء البحوث المحاسبية التي يتطلبها ذلك وبالنتيجة أصبحت أعمال المجلس ثانوية قياسا بأعمال الديوان الاخرى ، وقد أشارت نسبة 64.3% من عينة الدراسة إلى أهمية تفرغ الاعضاء للقيام بالمهام المدرجة في جداول أعمال المجلس ، وان حقيقة التفرغ الجزئي لأعضائه قد ساهم في تعثر أعماله ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الخصوص 3.73 .

ز. يؤدي ضعف استجابة مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق للمتغيرات البيئية الجديدة إلى عدم تطرق المجلس إلى الموضوعات المحاسبية المستجدة ، فضلا عن عدم قدرته على مواجهة التحديات المستقبلية ، وقد أشارت نسبة 64.3% من عينة الدراسة إلى ضرورة استجابة المجلس المذكور للمتغيرات البيئية الجديدة وتطرقه إلى الموضوعات المحاسبية المستجدة بما يضمن نجاحه وإستمراره وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الخصوص 3.89 .

٧. هناك فجوة بين المعايير المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية من حيث العدد والموضوعات التي تناولتها تلك المعايير ، كما أن معظم فقرات المعايير المحاسبية المحلية المقررة تعد في حقيقتها ترجمة للمعايير المحاسبية الدولية ، وقد جاء وعلى ضوء تحليل إجابات عينة الدراسة بأن نسبة 72.9 % متفقون على ما سبق ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا المجال 3.80 .

٨. يمثل ما سبق ذكره أحد أسباب الفجوة بين المعايير المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية فضلا عن الاسباب الاتية :

أ. ضعف اهتمام الجهات الاكاديمية والمهنية في العراق بلهمية صياغة وتطوير مجموعة من المعايير المحاسبية تتسجم مع المتغيرات البيئية المستجدة ، فقد أشارت نسبة 68.6 % من عينة الدراسة إلى ضرورة اهتمام الجهات الاكاديمية والمهنية في العراق بصياغة مجموعة من المعايير المحاسبية تتسجم مع المتغيرات البيئية المستجدة ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الخصوص 3.80 .

ب. ضعف الوعي العام لدى الجهات المستفيدة بأهمية وجود مجموعة من المعايير المحاسبية تحكم العمل المحاسبي في العراق وتتسجم مع التغيرات البيئية المستجدة ، وقد جاء وعلى ضوء تحليل إجابات عينة الدراسة بأن نسبة 68.6 % متفقون على أهمية زيادة الوعي لدى الجهات المستفيدة بأهمية وجود مجموعة من المعايير المحاسبية ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي في هذا الخصوص 3.93 .

ج. غياب السوق المالية الكفوءة التي تستلزم الاهتمام بصياغة وتطوير المعايير المحاسبية المحلية إذ إن وجود الاسواق المالية الكفوءة كما سبق وتبين يحث على وضع معايير محاسبية محلية وتحسين مستوى ونوعية هذه المعايير كي تلقى القبول الدولي ، وقد أكدت نتائج الدراسة بأن نسبة 81.4 % متفقون على أن غياب السوق المالية الكفوءة في العراق تعد احد أسباب الفجوة بين المعايير المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية وبما يعزّز قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.11 .

المبحث الثالث

الخلاصة والمقترحات

إن صياغة وتطوير مجموعة من المعايير المحاسبية و الالتزام بتطبيقها من قبل الوحدات الاقتصادية ذات الصلة أصبح أمرا ضروريا لإعداد التقارير المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية خدمة لحملة الاسهم والآخرين من أصحاب المصلحة في إتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة ، ويتطلب ما سبق اعتماد المدخل المناسب لصياغة المعايير المحاسبية ، وفي هذا السياق يمكن اعتماد اثنين من المداخل هما المدخل القانوني الذي يتم في ضوءه صياغة المعايير المحاسبية وتطويرها ضمن الاطار القانوني للدولة ، والمدخل الذاتي الذي يتم في ضوءه صياغة وتطوير المعايير المحاسبية من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة وبشكل يكاد يكون مستقلا عن توجهات القوانين والحكومة على خلاف مدخل المدخل القانوني .

وتتمثل مصادر المعايير المحاسبية المستخدمة في التطبيق العملي في العراق بالنظام المحاسبي الموحد ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، حيث يقوم النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركات المحلية المعنية

على أساس توحيد الاسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المستخدمة في معالجة وإثبات الاحداث والعمليات المالية وإعداد التقارير المالية بصورة تمكّنها من المقارنة وتقييم كفاءة الاداء على المستوى القومي ، ومع ذلك لا يعد النظام مفيدا في ظل المتغيرات ومنها المتغيرات الاقتصادية التي استجبت في البيئة العراقية ولا ينسجم في الوقت نفسه مع المعايير المحاسبية الدولية ، الامر الذي يتطلب إعادة النظر في تطبيقه واقتراح البدائل المناسبة التي تعزّز من مصداقية وعدالة التقارير المالية من وجهة نظر مستخدميها ، وكذلك الحال بالنسبة للمعايير المحاسبية الصادرة من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، فعلى بالرغم من مرور سنوات طويلة على تأسيس المجلس الا أنه يبدو بطيئا نوعا ما في انجاز المهام الموكلة إليه ، لا سيما ما يتصل بمهمة إصدار المعايير المحاسبية المحلية للعديد من الاسباب من بينها التفرغ الجزئي لأعضائه والتباطؤ في تنفيذ آليات عمل المجلس وضعف تمثيل الكفاءات العلمية وأصحاب الخبرة العملية فيه ، الامر الذي يتطلب إعادة النظر في تلك القضايا وغيرها من اجل دعم عملية صياغة المعايير المحاسبية المحلية وتطويرها .

وفي ضوء ما سبق يقدم البحث المقترحات الآتية :

أولاً : تكييف وتطوير النظام المحاسبي الموحد بما ينسجم ومعايير المحاسبة الدولية لأن من شأن ذلك أن يضيف المصداقية والعدالة على التقارير المالية من وجهة نظر مستخدميها ويتلاءم في الوقت نفسه مع متطلبات المرحلة الاقتصادية الراهنة وما يمكن أن يقبل عليه العراق من فرص وتحديات مستقبلية ، ويوصي البحث في هذا المجال بتشكيل لجنة مستقلة من الاكاديميين والمهنيين وممثلين عن الجهات المستفيدة والقطاع الخاص تتولى مهمة دراسة المعايير المحاسبية التي يتطلب النظام تطبيقها وتحديد إمكانية تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية أو تطويرها في المجالات الآتية :

١. تطوير أهداف النظام المحاسبي الموحد والمفاهيم التي يستند إليها لتشمل توفير المعلومات المحاسبية لحملة الاسهم في الشركات المساهمة والآخرين من أصحاب المصلحة فيها ، إلى جانب توفير المعلومات المحاسبية لخدمة الاقتصاد القومي .

٢. إعادة النظر في الكثير من المعالجات المحاسبية التي يتطلب النظام المحاسبي الموحد تطبيقها (ومنها على سبيل المثال تقييم المخزون بطريقة المعدل الموزون حصرا و إتباع طريقة الكلفة أو السوق أيهما اقل في تقييم الاستثمارات المالية) لتنسجم مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير المحاسبية المحلية على اقل تقدير .

٣. إعادة النظر في شكل ومضمون التقارير المالية المعدة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد وتطويرها بما ينسجم ومتطلبات المرحلة الحالية ، والتركيز على إعداد قائمة التدفقات النقدية والافصاح عن المعلومات المالية وغير المالية ، وكذلك التوصية بلعدد التقارير المالية المرحلية .

ثانياً : بخلاف ما جاء في الفقرة أولا أعلاه يوصي البحث بإلغاء النظام المحاسبي الموحد مقابل تفعيل دور مجلس المعايير المحاسبية والرقابية المحلي لكي يرتقي إلى مستوى الطموح مقارنة مع المستوى الذي وصلت إليه

المجالس العالمية والدولية في مجال صياغة وتطوير المعايير المحاسبية ، ويوصي البحث في هذا المجال بللاتي :

١. إعادة النظر بالجهة التي يرتبط بها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق والمتمثلة بديوان الرقابة المالية لتكون جهة الإرتباط ممثلة بمجلس النواب العراقي لمنحه القوة القانونية وصفة الالزام للمعايير المحاسبية الصادرة من قبله .

٢. توفير المستلزمات المالية الضرورية لإستمرارية عمل المجلس وضمان استقلاليته والتي تمكنه من تشكيل جهاز فني وإداري متفرغ للعمل ومنح المكافآت المادية لأعضائه وللأشخاص الاخرين المشاركين في أعماله .

٣. إحداث تغيير في طبيعة وآليات عمل المجلس والاجراءات المتبعة في إصدار المعايير المحاسبية وتفعيلها بما ينسجم والتغيرات البيئية المستجدة عن طريق قيام المجلس برصد الظواهر ذات التأثير المالي والمحاسبي والتعامل معها بالسرعة والشهول المطلوبين .

٤. إضفاء الشرعية على المعايير المحاسبية الصادرة عن المجلس من خلال إلزام الشركات المساهمة ولا سيما الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية باتباعها في التطبيق العملي مع ضرورة متابعة تطبيقها بشكل يحقق الفائدة المرجوة منها .

٥. التنسيق والتعاون من قبل المجلس مع الجهات المستفيدة (الشركات المساهمة المحلية والمستفيدين من التقارير المالية الصادرة عنها) في مجال تحديد المشاكل التي تحتاج إلى إصدار معايير محاسبية بشأنها ، وتفعيل دور الاكاديميين والمهنيين وسوق العراق المالية والهيئة المشرفة عليه في هذا المجال .

ثالثا : التوصية بإعتماد المعايير المحاسبية الدولية من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بعد الاخذ بنظر الاعتبار الظروف البيئية المحلية وإلزام الشركات المحلية ولا سيما الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية على إتباعها بما ينسجم وتعزيز كفاءتها ويؤدي في الوقت نفسه إلى جذب الاستثمارات المحلية والاجنبية ، ولا سيما وان المعايير المحاسبية المحلية تعد في حقيقة الامر ترجمة للمعايير المحاسبية الدولية وان ما مقر منها حتى الان (من حيث العدد والمضمون) لا يرقى إلى مستوى الطموح .

هوامش البحث

- (١) عثمان ، الاميرة إبراهيم ، " دراسة نظرية تحليلية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي "، مجلة الادارة العامة ، الرياض ، العدد 64 ، نوفمبر ، 1989 ، ٧٧ .
- (٢) الشيرازي ، عباس مهدي ، " نظرية المحاسبة " الطبعة الاولى "، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الكويت ، 1990 ، ١٢٥ .
- (٣) لطفی، أمين السيد أحمد ، " نظرية المحاسبة- منظور التوافق الدولي "، الدار الجامعية ، مصر ، 2005 ، ٣٦٦ .

(٤) شريف ، توفيق محمد ، " رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية ،منهج تنظيمي للسياسة المحاسبية على المستوى

- الكلي " ، مجلة الادارة العامة سبتمبر ، 1987 ، ٣٠ .
- (5) Belkaoui , Ahmed Riahi , " Accounting Theory " 4th ed Thomson Learning , USA , 2000 , 163 .
- (٦) القاضي ، حسين وحمدان ، مأمون ، " المحاسبة الدولية " ، الطبعة الاولى ، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000 ، ٣٣ .
- (٧) علاوي ، عبد السلام عبد الرحمن ، " الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية بين النظرية والواقع " ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق ، عمان ، 1992 ، ٧ وبتصرف .
- (٨) - لطفي ، أمين السيد أحمد ، مصدر سابق ذكره ، ٣٣٦ .
- Belkaoui , Ahmed Riahi , " Accounting Theory " 4th ed Thomson Learning , USA , 2005 , 125 .
- (9) United States Department of Treasury , Standards and Codes , " International Accounting Standards , 2005 , 1.
- (١٠) - شريف ، توفيق محمد ، مصدر سبق ذكره ، ١٨٤ - ١٨٥ .
- الشيرازي ، عباس مهدي ، مصدر سبق ذكره ، ١٢٣ - ١٢٧ .
- (11) Meigs , Robert & Meigs Walter . , " Accounting For Business Decision " , 9th ed , Mc Graw – Hill Inc , 1993 , 12 .
- (12) Radebaugh , Lee & Others , " International Accounting and Multinational Enterprises " , 6th ed , 2006 , 17 .
- (13) Choi , Frederick , D. S. , & Others , " International Accounting " , 4th ed , Prentice Hall , 2002 , 49 .
- (14) Ibid , 44 .
- (15) Schroeder , Richard G. & Others , " Financial Accounting Theor & Analysis (Text , Reading and Cases) " , 8th ed Wiley , 2005 , 40 .
- (١٦) فضالة ، أبو الفتوح علي ، " المحاسبة الدولية " دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، القاهرة ، 1996 ، ٢٢ .
- (17) Kieso , Donald , E. & Weygandt J. , " Intermediate Accounting " 9th ed , John Wiley & Sons , 1998 , 23 .
- (18) Horngren , Charles , " The Marketing of Accounting Standards " , Journal of Accountancy , Oct , 1973 , 61 .
- (19) Mathews & Perera , " Accounting Theory & Development " Ist ed , Thomas Nelson , 1991 , 105 .
- (20) Elliott , Barry & Elliott , Jamie " Financial Accounting and Reporting " , 6th ed , Prentice Hall , 2002 , 72 .
- (21) Op cit , 43 .
- (22) IQBAL , ZAFAR , " International Accounting - A Global Perspective " 2nd ed , South Western , Thomson Learning , 2002 , 122 .

(٢٣) الشجيري ، محمد حويش علاوي ، " مهنة المحاسبة في العراق مدخل ايكولوجي - دراسة ميدانية " ، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ، العدد 20 ، السنة الثامنة ، 2006 ، ١٢ .

(24) Nobes & Parker , " Comparative International Accounting " , 6th ed Prentice Hall , 2000 , 53 .
(25) Ibid , 53- 55 .

(٢٦) أبو زيد ، محمد المبروك ، " المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية " ، الطبعة الاولى ، دار إيتراك للطباعة والنشر ، القاهرة ، 2005 ، ٦٦ - ٧٦ .

(27) Mueller & Mekk . , " Accounting : An International Perspective " , Irwin , Home Wood , Illionois , 1987 , 11 .

(28) Perera , M. H. B , " Towards A Framework to Analyses The Impact of Culture on Accounting " , International Journal of Accounting , Vol. 24 , 1989 , 50 .

(29) Briston , R. J. "The Evolution of Accounting in Developing Countries" International Journal of Accounting Education and Research , Fall , 1978 , 106 .

(٣٠) خوري ، نعيم سابا ، انهيار انرون وتداعياته على البيئة المحاسبية ، مجلة المدقق ، العدد ٥١ ، أب ، ٢٠٠٢ .

(31) Mueller & Mekk , Op cit , 18 .

(32) Standish , P. , " Financial Reporting in Britain and Australia " , In Comparative International Accounting , Cambridge , Prentice Hall , 1991 , 164 .

33) Nobes & Parker , Op cit , 68 .

(34) Al najjar , Fouad , K. , New Iraqi Free Market Economy & Accounting , 2004 .

(٣٥) تم الحصول على المعلومات ذات الصلة بلجنة النظام المحاسبي الموحد عن طريق إجراء مقابلة مع السيد صلاح نوري عضو لجنة النظام المحاسبي الموحد في ديوان الرقابة المالية .

(٣٦) ديوان الرقابة المالية ، دليل ديوان الرقابة المالية ، ٢٠٠٨ ، ٢٤ .