

المدخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق وأهمية تفعيلها - دراسة ميدانية / 2009

أ.م.د. بشرى نجم عبدالله
الست أسماء سهيل نجم
كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد
المعهد التقني - بعقوبة

المستخلص

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على أهمية المعايير المحاسبية وابرز المدخل المعتمدة في صياغتها ، فضلا عن بيان أهم المدخل 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 الأسهم 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 المدخل 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 تكييف 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 أقترح البحث وخلافا لما جاء في أعلاه إلغاء النظام المحاسبي الموحد مقابل تفعيل دور مجلس المعايير المحاسبية والرقابية من خلال إعادة النظر في جهة ارتباط المجلس وتوفير المستلزمات المالية الضرورية لاستمرار أعماله وأحداث تغيير في طبيعة تلك الأعمال 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 .

المقدمة ومنهجية البحث

يتصف العالم الذي نعيشه اليوم بالكثير من المتغيرات البيئية المتسارعة في التطور وفي مجالات مختلفة ومنها المجالات الاقتصادية ، الأمر الذي يتطلب مواكبة تلك التطورات ولا سيما في مجال المعلومات ومنها المعلومات المحاسبية ، فالوحدات الاقتصادية وحملة الأسهم وأصحاب المصلحة فيها والجهات الأخرى في حاجة دائمة ومستمرة إلى معلومات محاسبية جديدة أو معلومات ذات مستوى أفضل من تلك المتاحة لها ، الأمر 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 الأساسية الواجب إتباعها والاسترشاد بها لتقييم نوعية تلك المعلومات .

ويتم صياغة المعايير المحاسبية من خلال الاعتماد على عدد من المداخل من بينها المدخل القانوني الذي يتم في ضوءه صياغة المعايير ضمن الإطار 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 الأهداف القومية ، والمدخل الذاتي الذي يتم من خلاله صياغة المعايير من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة وبشكل يكاد يكون مستقلا عن توجهات القوانين والحكومة .

وتتطلب **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 الإيفاء بمتطلبات حملة الأسهم 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 المجالات ومنها المجالات 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 التغير في تلك المتغيرات يستوجب تطوير أو تفعيل تلك المداخل لتنسجم مع المتغيرات البيئية المستجدة " .

ويستند البحث في جانب منه على تحليل نتائج استمارة الاستبانة * 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 الأكاديميين والمهنيين والخبراء ، أما عينة الدراسة فقد شملت مجموعة من الأكاديميين في جامعتي بغداد والمستنصرية وكذلك الأكاديميين 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 :

المحور الأول : مفهوم المعايير المحاسبية وأثر المتغيرات البيئية في صياغتها

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

المحور الثالث : الخلاصة والمقترحات

المحور الأول

مفهوم المعايير المحاسبية والمتغيرات البيئية المؤثرة في صياغتها

أولا : 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 بتطبيقها في مجال قياس وإيصال المعلومات المحاسبية المتعلقة بنشاطات الوحدات الاقتصادية في ذلك المجتمع ، إذ تحدد المعايير المحاسبية الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ، ومن ثم فهي تعد كما يشير البعض بمثابة القواعد الأساسية الواجب إتباعها والاسترشاد بها لتقييم نوعية تلك المعلومات . (1)

ويتضح مما سبق بأن تقديم النصح باختيار طرائق المعالجة المحاسبية لمشكلة أو لمشاكل محددة وأساليب الإفصاح عن النتائج المترتبة عنها على أساس فائدة المعلومات المحاسبية

للقرارات الاقتصادية غير كاف لمن يتحملون مسؤولية إنتاج المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها في التقارير المالية ، لان الأمر يتطلب تحديد الخصائص التي تجعل هذه المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات وذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتحدد على ضوءها طرائق وأساليب قياس الآثار المترتبة عن العمليات والأحداث المالية وكذلك الظروف الخارجية الأخرى على نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية ومركزها المالي وتوصيل نتائج هذا القياس إلى حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة .

وقد وردت تعاريف كثيرة للمعايير المحاسبية ، فقد عرفت المعايير المحاسبية على أنها " نموذج أو نمط للأداء المحاسبي والأحكام الخاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر في الوحدة الاقتصادية " . (2) كما عرفت المعايير المحاسبية على أنها " المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها . (3)

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 الأعمال وبيان المركز المالي لتلك الوحدة بدرجة مناسبة من الدقة والموضوعية " . (4)

ويتضح من التعاريف السابقة أن :

1. المعايير المحاسبية تتعلق أو ترتبط بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع محدد من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها مثل الموجودات الثابتة ، البضاعة وغيرها .
2. تعد المعايير المحاسبية الأساس الذي يتم على ضوءه قياس أثر العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها .
3. يتم إصدار المعايير المحاسبية من قبل جهة مهنية أو رسمية وبناء على مجموعة من الإجراءات العملية التي سيتم تناولها في فقرة لاحقة .
4. إن إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية وتبنيها في الممارسة العملية من الممكن أن يوفر قدرا كبيرا من الموضوعية والحياد والثقة في أظهار نتائج نشاطات الوحدات الاقتصادية (ولاسيما الشركات المساهمة) ومراكزها المالية ، الأمر الذي يسهل مهمة حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة عند تقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية ولاسيما قرارات الاستثمار والإقراض .

وفي سياق أهمية اتساق المعايير المحاسبية مع الإطار المفاهيمي أو النظرية المحاسبية يشير Belkaoui إلى أن " المعايير المحاسبية تعد بمثابة قواعد عامة تشتق من الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة وتستخدم في تطوير الأساليب أو التقنيات المحاسبية " ، بمعنى أن المعايير المحاسبية وحسب ما جاء في أعلاه تعد حلقة الوصل بين كل من الأهداف والمفاهيم من جهة وبين التطبيقات العملية من جهة أخرى . (5)

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 الأسس المناسبة للإجراءات العملية . (6)

وكذلك يشار إلى المعايير المحاسبية على أنها " مجموعة من الضوابط والأسس والتوجيهات والتعليمات المتبعة بهدف معالجة موضوع محاسبي محدد طبقا للمبادئ والأعراف المحاسبية المتفق عليها أو المقبولة قبولاً عاماً ، 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 " . (7)

وعليه يمكن القول إن المعايير المحاسبية تعد بيانات لتحقيق التوافق في السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف العمليات والأحداث المالية للوحدة الاقتصادية ، وبما يجعل المعلومات المحاسبية التي تعدها الوحدة وتفصح عنها ملائمة وذات قابلية على المقارنة والفهم من قبل كافة الأطراف ذات العلاقة ، ويتم عادة وضع المعايير المحاسبية باستخدام المدخل الاستقرائي وبما ينسجم مع الإطار المفاهيمي أو النظرية المحاسبية فضلا عن أهمية الظروف البيئية المحيطة والأعراف المحاسبية السائدة في عملية صياغة المعايير المحاسبية وتطويرها وكذلك أثر الهيئات المحاسبية وإدارات أسواق المال ، وكما سيتم الإشارة إليها في فقرة لاحقة من هذا البحث .

- وبناء على ما سبق يمكن للمعايير المحاسبية أن تحقق مجموعة من الأهداف من بينها : (8)
1. تحديد وقياس العمليات والأحداث المالية للوحدة الاقتصادية وكذلك الإفصاح عنها، باستخدام طرائق محاسبية ملائمة للقياس والإفصاح .
 2. تأمين الحصول على معلومات محاسبية ملائمة وموثوق بها بشأن المركز المالي ونتائج نشاطات الوحدات الاقتصادية ومستوى أدائها.
 3. تعد المعايير المحاسبية بمثابة القواعد الأساسية الواجب إتباعها والاسترشاد بها لضمان جودة المعلومات المحاسبية التي يمكن أن تساعد المستخدمين لتلك المعلومات على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

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

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

6. كذلك تؤمن المعايير المحاسبية نمطا من الاتساق والمقارنة وتوفر إطار عمل لإعداد التقارير المالية الشفافة للشركات المساهمة ولاسيما الشركات المدرجة في الأسواق المالية حيث تعد مثل هذه المعايير كما يشير البعض أساسية لتحقيق الكفاءة الاقتصادية والاستقرار المالي لتلك الأسواق . (9)

ومن أجل أن تحقق المعايير المحاسبية الأهداف التي سبق الإشارة إليها ، لابد أن تتسم بمجموعة من الخصائص أهمها الآتي : (10)

1. انسجام المعايير المحاسبية مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة ، بمعنى أن يتم صياغة تلك المعايير على ضوء الأهداف والمفاهيم المحاسبية التي تسعى لخدمة كافة مستخدمي المعلومات المحاسبية .

2. 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 بالأهداف والمفاهيم والمبادئ المحاسبية) .

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

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

5. حيادية المعايير المحاسبية ، أي عدم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد لمصلحة طرف معين فالمعايير يجب أن تكون خالية من التحيز وإلا لن تكون هناك قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها وسوف يفقد المستخدمون الثقة في تلك القوائم ، مما يؤدي إلى عدم استخدام 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 الإطار يذكر كل من Meigs & Meigs ان 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 :

1. المتغيرات الاقتصادية

كان للتباين الاقتصادي بين مختلف دول العالم الأثر 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 الإفصاح المحاسبي ، إذ يتوسع الإفصاح بشكل أكبر كلما كانت هذه الملكية واسعة كما هو الحال مع ملكية الأسهم مقارنة بالملكية العائلية حيث يكون الإفصاح الأخير إفصاحا محدودا . (12) ويظهر أثر المتغيرات الاقتصادية بشكل أكثر وضوحا في الدول التي تمتلك أسواق مالية نشطة وكفاءة كما في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا ، حيث تختلف معايير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فيها وذلك نتيجة للدور الاقتصادي الكبير لأسواق المال فيها باعتبارها المصدر الرئيس للتمويل مما يتطلب التركيز على كل من معياري الإفصاح والشفافية ، أما في الدول الأوروبية 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 الإفصاح محدود أو أقل . (13) ومن المتغيرات الاقتصادية التي كان لها الأثر الملموس في إصدار وتطوير المعايير المحاسبية في الكثير من دول العالم هي ظاهرة التغيرات في الأسعار 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 الآثار الاقتصادية الناجمة عن التغيرات في الأسعار والإفصاح عنها في التقارير المالية . (14)

2. 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 فأن 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 والإبلاغ عنها إلى جانب أوجه الإبلاغ ذات الطابع المالي الصرف . (15) كما يوثق الاستقرار السياسي في صياغة وتطوير المعايير المحاسبية ويبدو ذلك واضحا كما يشير البعض في تغيير طرائق وأساليب المحاسبة واختيار 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 التغييرات الكبيرة التي شهدتها بيئة الأعمال المصرية في الآونة الأخيرة 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 الأنظمة السياسية فحسب ، فالتقارير المالية تعد لخدمة أطراف متعددة من المستخدمين وهم يمثلون الأطراف الأكثر تأثرا 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) وبضيف Horngren في هذا السياق بان عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية تتأثر بثلاث فئات هي مهنة المحاسبة وإدارة الشركة ومستخدمي التقارير المالية ، حيث تسعى المهنة لوضع وتطوير المعايير المحاسبية التي يتم استخدامها كإرشادات في التطبيق العملي لإعداد التقارير المالية للشركات ، في حين تتأثر تلك المعايير برغبة الإدارة في الإفصاح عن المعلومات المفيدة لمستخدميها وباحتياجات أولئك المستخدمين المتعددة والمتغيرة لتلك المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، وتلعب تلك الفئات الثلاث دورا مهما في عملية وضع وتطوير المعايير المحاسبية التي تعد ضمن هذا الإطار قرارا اجتماعيا ، فالمعايير المحاسبية وفقا لما سبق تتأثر بآراء أكثر من جهة ذات اختصاص مثلما تتأثر بنتائج المنطق والخبرة العملية . (18) ، وأن ما سبق ذكره يعني أنه إذا ما أريد للمعايير المحاسبية أن تكون عاملة ومؤثرة فلا بد أن يتم قبولها من قبل الأكثرية المتأثرة بتلك المعايير ، فالمستخدم مثلا بحاجة إلى المعلومات المحاسبية المفيدة لقراراته وهو بذلك في صراع دائم مع الإدارة والمهنة لأجل الحصول على تلك المعلومات ، وهو يدرك بان الطريقة الأكثر فعالية للتأثير في إقرار معيار محاسبي دون آخر تكمن من خلال المشاركة في وضعه أو محاولة التأثير أو إقناع الجهات المسؤولة عن ذلك ، إلا 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 الآخرين 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 الأطراف المتأثرة بها وهذا القبول أما أن يكون اختياريًا أو إجباريًا (من خلال التشريع) أو مزيجًا منها وفي المجتمع الديمقراطي تكون عملية القبول بهذه المعايير معقدة جدا وتحتاج إلى مهارة داخل الحقل السياسي ، وتعد التجربة الأمريكية من التجارب الغنية في هذا المجال حيث أصبح مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) هدفًا للعديد من الضغوط والمؤثرات التي مارسها 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 الأنظمة والقوانين والتشريعات التي تحكم العمل المحاسبي ويستدعي الأمر مراعاتها عند صياغة المعايير المحاسبية ، وتختلف الأنظمة والقوانين والتشريعات من دولة إلى أخرى فهناك النظم القانونية المعتمدة على القانون العام والأخرى المعتمدة على القانون الروماني ، وفي الدول التي تعتمد على القانون العام مثل الولايات المتحدة وإنكلترا وكندا يتم التركيز كما يشير كل من Elliott & Elliott على جملة القوانين التي اتخذت لمعالجة حالات وقضايا معينة ويتم في هذه الدول نقل تفاصيل التشريع إلى وكالات حكومية مثل هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تقوم بدورها بتحويل هذا التفويض إلى هيكل متخصص لوضع المعايير المحاسبية ، أما الدول التي تعتمد على القانون الروماني مثل فرنسا وألمانيا واليابان فأن قانون الشركات الصادر فيها يتضمن قواعد محاسبية مفصلة . (20) وتتضمن المتغيرات القانونية عادة قواعد القانون التي تهدف إلى حماية ممتلكات الآخرين وحقوقهم وهذا الأمر يتجسد بشكل أكبر في الشركات المساهمة التي تتصف بانفصال الملكية فيها عن الإدارة ، الأمر 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 الأسهم وفقا لمتطلبات محددة تستوجب أن يتم تعديل تلك التقارير وتقديمها بشكل منفصل إلى الجهات الضريبية . (22)

أن التأثير المتباين للقوانين والأنظمة والتشريعات في عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية يبدو واضحا في البلدان التي تتولى فيها المؤسسات الحكومية مهمة إصدار تلك المعايير من خلال اعتماد القوانين والتعليمات النافذة في صياغتها مقارنة 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 ، الأمر 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 .

المحور الثاني

المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية المحلية وأهمية تفعيلها

أولا : المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية

لقد قدم Puxty وآخرون سنة 1987 أنموذجا للتنظيم المحاسبي يتم على أساسه تصنيف المداخل 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 بأسلوب مَرشد للحصول على الأرباح ، ويسود هذا الأنموذج في الدول الغربية المتقدمة وبالتالي فإن الأنظمة المحاسبية المعتمدة هناك عادة ما تكون موجهة نحو تحقيق الربح ومنسجمة مع التغيرات وغير موحدة ، كما أن كل شركة تحت هذا الأنموذج لها حرية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لها متأثرة فقط بضغوط 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 الأنموذج على نظام محاسبة المسؤولية وأنظمة محاسبية تعتمد على الرقابة وتكون أكثر معيارية ، وأخيرا يتم اعتماد التنظيم المحاسبي وصياغة المعايير ذات الصلة وفقا لأنموذج " المجتمع " من خلال الانتماء والمشاركة داخل المجموعة ، حيث يعد المجتمع في ظل هذا الأنموذج نظاما اجتماعيا مغلقا وحركة اجتماعية محددة ، وتكون الأنظمة المحاسبية موجهة نحو الربحية ومنسجمة مع التغيرات وغير موحدة . (24)

هذا وقد ميّز Puxty وآخرون بين مصطلحات مختلفة داخل الأنماذج 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 ، وعلى فأن 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 التحريرية والتشريعية مع تأثير بسيط للمجتمع ، ويختلفان في الوقت نفسه من حيث المدى الذي تعتمد فيه الدولة على مجموعات المصالح لإنجاز الأهداف العامة " أهداف الدولة " مقابل الأهداف الخاصة " أهداف السوق " . (25)

أن عملية التنظيم المحاسبي وصياغة المعايير ذات الصلة كما يشير البعض لا تبدو متطابقة حتى ضمن المدخل الواحد من مداخل التنظيم ، وإن الواقع العملي يشير إلى بروز عدة اختلافات بين الدول التي تتبنى مداخل موحدة للتنظيم ، إلا أن بعض المختصين والباحثين في هذا المجال يتجهون إلى تقسيم مداخل التنظيم المحاسبي إلى مدخلين أساسيين هما : (26)

1. 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 المميّزة 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 ، فأن 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 ، وعليه تصبح المعلومات المحاسبية مصدرا مهما لحملة الأسهم والمقرضين ، وبسبب هذه العلاقة يذكر Muller & Mekk بأن المحاسبة المالية تتجه بشكل واضح نحو تلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين . (27)

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 الإفصاح المحاسبي

في الدول ذات السوق الاقتصادي الحر كان لها تأثير مهم على تطور المعايير المحاسبية في تلك الدول ، فضلا عن متطلبات الأسواق المالية التي تلعب دورا أساسيا في تحديد درجة الإفصاح المحاسبي ، حيث إن لمستخدمي التقارير المالية مصالح متعارضة ، الأمر الذي ينعكس في محاولة كل منهم التأثير على صياغة المعايير المحاسبية وتطويرها بما ينسجم واحتياجاته من المعلومات . (28)

وبناء على ما سبق يمكن للمنظمات المهنية المسؤولة عن التنظيم المحاسبي أن تقيد الدخول إلى خدماتها أو ربما تتحيز إلى مجموعة محددة من الأعضاء ، ويمكن أن تستخدم قوتها التنظيمية لاستغلال 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 الأمريكية 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 ، بأن تلك المعايير تركز على وضع الحلول البديلة لمعالجة المشاكل المتعلقة بالتقارير المالية فقط بينما عدت المعلومات التي يحتاجها كل من المديرين وقطاع الإدارة الحكومية والتخطيط الحكومي بأنها خارج اهتمامات المحاسبين (29) ويبدو مما سبق بأن 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 الإلزام القانوني ، الأمر الذي يؤثر في مصداقية التقارير المالية المعدة على ضوء المعايير أعلاه حتى وإن كانت مدققة من قبل مدقق خارجي مؤهل ومستقل ، ويمكن الإشارة في هذا السياق إلى انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى في السنوات الأخيرة مثل شركة Enron* في سنة 2001 على الرغم من تأهيل تقاريرها المالية من قبل إحدى الشركات العالمية الكبرى للتدقيق قبل انهيارها بوقت قصير . (30)

2. المدخل القانوني

على خلاف مدخل التنظيم الذاتي ، تتطوي مهمة صياغة المعايير المحاسبية وتطويرها ضمن الإطار 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 الأهداف 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 الأحداث 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 فأن 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 الأنشطة الاقتصادية ، الأمر 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 . (31)

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 الأفراد 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 . (32)

وحيث إن توحيد طرائق عرض ومعالجة العمليات والأحداث المالية يمثل إحدى الميزات الرئيسية للنظام المحاسبي تحت مدخل التنظيم القانوني ، فأن هذا المدخل كان محلا للعديد من الانتقادات ، على سبيل المثال يرى أنصار المرونة أن بيئة الأعمال 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 . (33)

ويتضح مما سبق بان للنظام الاقتصادي تأثيرا كبيرا في اختيار 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 الآخرين ، أما في الدول ذات الاقتصاد المركزي وأسواق المال الأقل تطورا والتدخل الحكومي القوي فقد تم اختيار 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 الإشراف على الهيئات المهنية التي تقوم بالتنظيم وإصدار المعايير المحاسبية على وفق صلاحيات متفق عليها كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تمثل هيئة تداول الأوراق 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 مدخليين هما المدخل القانوني والمدخل الذاتي ، حيث يتم وفقا للمدخل القانوني كما سبق وتبين التأكيد على دور القوانين والأنظمة والتعليمات المصممة لحماية الجمهور من التلاعب الناتج عن الإهمال والإخلاء بالأداء المهني للمحاسبين والتي تقوم في ظلها الدولة ومن خلال هيئاتها الحكومية بإصدار المعايير وتنظيم السياسات المحاسبية وفق نظم وتعليمات معينة تقوم بإصدارها وإلزام الشركات بإتباعها ، ويعد النظام المحاسبي الموحد من الأنظمة 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 الملحق بها متطلبات التخطيط المركزي الذي كان سائدا خلال مدة الثمانينيات وما بعدها ، إلا أن التغير الذي حدث في الآونة الأخيرة في العديد من المجالات الاقتصادية والسياسية والقانونية جعل من المعالجات المحاسبية الواردة في النظام وكذلك القوائم المالية التي يتطلبها قاصرة وغير مفيدة لأغراض مستخدميها ، ومنهم حملة الأسهم 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 . (34)

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 والإيفاء بمتطلبات الشركات العامة وشركات القطاع الخاص وفروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق وانسجام ذلك النظام مع معايير المحاسبة الدولية ، وما زال العمل جاريا في هذه اللجنة لكنه يتسم بالبطء لكون أعضائها غير متفرغين ومثقلين بإعمال إدارية كبيرة . (35)

وخلافا للمدخل القانوني ، يتمثل المدخل الذاتي في صياغة المعايير المحاسبية المحلية من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق باعتباره 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 والأصول 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 والأنظمة المحاسبية والرقابية والأحكام المحاسبية والرقابية الواردة في مشروعات القوانين الأخرى واقتراح التعديلات عليها ، فضلا عن أبداء المشورة الفنية في الأمور المحاسبية والرقابية إلى الجهات ذات العلاقة بما لا يتعارض مع اختصاصات الوزارات والجهات غير المرتبطة بالوزارة والدوائر الأخرى في الدولة ، والتنسيق والتعاون مع المؤسسات والمنظمات العالمية والمهنية داخل العراق وخارجه ، وقد أصدر المجلس منذ تأسيسه وحتى الآن (14) قاعدة محاسبية و (6) أدلة تدقيق وأن العمل جاري حاليا لإعادة النظر بجميع المعايير والأدلة الصادرة بما يتوافق والمتغيرات السياسية والاقتصادية الجديدة . (36)

ومن أجل الوقوف على أهمية المعايير المحاسبية وتقييم المداخل المعتمدة في صياغتها في العراق والتوصية بأهمية التفعيل ، تم تصميم استمارة استبانة تناولت ثلاث محاور ذات صلة بموضوع البحث ، وفيما يلي عرض وتحليل إجابات الأفراد الخاضعين للاستبيان :

أولا : أهمية المعايير المحاسبية والمتغيرات البيئية المؤثرة فيها

1. يؤدي غياب معايير محاسبية تستخدم في مجال القياس والإفصاح المحاسبي إلى اختلاف الأسس 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 الأطراف 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 .

2. إنتاج المعلومات المحاسبية وفقا لمجموعة من معايير القياس والإفصاح 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 .

3. يعد حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة بحاجة إلى المعلومات المحاسبية المعدة على أساس المعايير المحاسبية ، وبالنسبة لحملة الأسهم 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 فأنهم 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 .

4. يستجيب المستثمرون لأية معلومات جديدة بطريقة تؤثر على أسعار الأسهم 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 الأسعار ، وتؤكد نسبة 70 % من عينة الدراسة على استجابة حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة لأية معلومات ترد ضمن التقارير المالية وبشكل يؤثر على أسعار الأسهم من خلال القرارات التي يتم اتخاذها في هذا المجال ، وتشير قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.86 على تأثير تلك القرارات في أسعار أسهم الشركات .

5. 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 قبله ، 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 الأطراف ذات العلاقة ، وحتى تكون لهذه المعايير صفة إلزامها وقبولها من قبل تلك الأطراف 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 الأطراف ذات العلاقة بالمعايير الصادرة ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لذلك 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 واستمرار 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 الإلزام إلى ضعف الاستخدام 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 الإلزام .

هـ. تعد عملية متابعة تنفيذ المعايير المحاسبية وتعديلها بصفة مستمرة عن طريق اللجان الفنية المختصة أمرا ضروريا 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 إلغاؤها 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 .

6. 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 الأنظمة المحاسبية لتلك الدولة مما ينعكس بدوره على خلق وتطوير معايير محاسبية تركز على أهمية الإفصاح 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 الأثر الملموس في صياغة المعايير المحاسبية والتي بدورها تؤثر على طبيعة المعلومات المحاسبية وجوانب العرض الإفصاح 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 الأنظمة القانونية المعمول بها في مختلف الدول أثرا على الأنظمة 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 ينط إلى الجهات المهنية ، وقد أكدت نتائج الدراسة أن نسبة 87.2 % متفقون على أن اختلاف الأنظمة القانونية يؤثر في عملية صياغة المعايير المحاسبية ، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي 4.19 .

ثانيا : المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية

1. المدخل القانوني وتتسم المعايير المحاسبية وفقا لهذا المدخل بالاتي :
 - أ. تتبنى المعايير المحاسبية التي تصدر تحت هذا المدخل من اعتبارات القدرة على الإلزام ، لذا فأنها ستتحى منحاً أكثر تشدداً من تلك المعايير الصادرة تحت المدخل الذاتي إذ أن اعتبارات الإلزام تجعلها أقل مرونة وأقل استجابة للاحتياجات المتغيرة ، وتشير إجابات عينة الدراسة بان نسبة 58.6 % متفقون على أن الإلزام يجعل المعايير المحاسبية أكثر تشدداً 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 الإطار القانوني للدولة ولذلك فإن الجهات الأخرى المتمثلة بالمهنيين والأكاديميين 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 اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوزيع الموارد على المستوى القومي ، فضلا عن إحكام الرقابة والسيطرة على الأنشطة 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 باعتمادها على معالجات لا تحتل بدائل للتغيير ، وفي حالة وجود تلك البدائل يتم استخدام 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 والأساليب والإجراءات الموحدة بالشكل الذي يعزز من خاصية توحيد طرائق العرض ومعالجة العمليات والأحداث 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 للاستخدام ، 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 .

2. 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 ونسبة 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. تلبي التقارير المالية المعدة وفق المدخل الذاتي الاحتياجات المتغيرة لمستخدميها حيث أن المعلومات المتضمنة فيها غالبا ما تكون ملائمة وتكون مصممة أساسا لخدمة حملة الأسهم 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 والأكاديميين 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 والأكاديميين في صياغة المعايير ضمن هذا المدخل على الرغم من ضعف قوة الإلزام 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

1. تتبع الشركات العراقية ولا سيما الشركات المساهمة النظام المحاسبي الموحد والتعليمات ذات الصلة عند معالجة القضايا المحاسبية ، وبالشكل الذي يحقق الأهداف الآتية :

أ. خدمة الجهات الضريبية ، إذ أن النظام المحاسبي الموحد مصمم لتلبية متطلبات الحكومة 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 الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة ، إلا أن نتائج الدراسة كشفت عن عدم اتفاق عينة الدراسة حول هذا الأمر وبنسبة 51.4 % للاتفاق ونسبة 30% للاتفاق إلى حد ما ، وبوسط حسابي بلغ 3.43 .

2. لا تتسجم التقارير المالية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد في الشركات عينة الدراسة مع المتغيرات التي استجبت في البيئة العراقية ، فهي تحتوي على العديد من التفاصيل التي تضيق 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 قصور تجعلها لا تلبي 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 .

3. في ظل المتغيرات البيئية الجديدة ومنها التغير في شكل النظام السياسي وما يصاحب ذلك من تغيرات في النظام الاقتصادي والقانوني ، فإن الأمر يتطلب وجود نظام محاسبي مناسب للبيئة العراقية الحالية لكون النظام المحاسبي الموحد المعمول به حاليا 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 .

4. يقوم النظام المحاسبي الموحد على أساس توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المستخدمة في معالجة وإثبات الأحداث والعمليات المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية بصورة تمكنها من المقارنة وتقويم كفاءة الأداء على كافة المستويات ، إلا انه ومن وجهة نظر الباحثة لا ينسجم مع المعايير المحاسبية الدولية والمحلية ، مما يتطلب تكييف 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 .

5. 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 .

6. بالرغم من أهمية تشكيل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق ، إلا أن المجلس يعد متعثراً نوعاً ما وللعديد من الأسباب 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 بأن نسبة 78.5 % ، 61.4 % من عينة 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 وتنسجم مع التغيرات الجديدة الأمر الذي ينعكس على تحسين وتطوير التقارير المالية ، وقد أكدت الدراسة بأن نسبة 58.6 % من عينة الدراسة متفقون على ما سبق ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة في هذا الخصوص 3.66 .

ج. يعد توفر التخصيصات المالية الكافية من المستلزمات الأساسية لاستمرار 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 % يتفقون 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 ، وإن إجراءات وضع المعايير المحاسبية المحلية لا تعطي الأولوية للجهات المستفيدة في إبداء آرائها ، وقد أكدت نتائج الدراسة بأن نسبة 75.7 % من عينة الدراسة متفقون 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 الأولية للمعيار المحاسبي إلى تقوية البناء الفني للمعيار المحاسبي ، وقد أكدت الدراسة بأن نسبة 64.2 % من العينة متفقون على أهمية الاستعانة بذوي الخبرات الكافية عند وضع الصيغة الأولية 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 اعتبار 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 الأخرى ، وقد أشارت نسبة 64.3 % من عينة الدراسة إلى أهمية تفرغ الأعضاء للقيام بالمهام المدرجة في جداول أعمال المجلس ، وإن 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 واستمراره.

7. 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 .

8. يمثل ما سبق ذكره أحد أسباب الفجوة بين المعايير المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية فضلا عن الأسباب الآتية :

أ. ضعف اهتمام الجهات الأكاديمية والمهنية في العراق بأهمية صياغة وتطوير مجموعة من المعايير المحاسبية تتسجم مع المتغيرات البيئية المستجدة ، فقد أشارت نسبة 68.6 % من عينة الدراسة إلى ضرورة اهتمام الجهات الأكاديمية 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 الأسواق 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 يعرّز قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.11 .

المحور الثالث: الخلاصة والمقترحات

إن صياغة وتطوير مجموعة من المعايير المحاسبية والالتزام بتطبيقها من قبل الوحدات الاقتصادية ذات الصلة أصبح أمرا ضروريا لإعداد التقارير المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية خدمة لحملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة في اتخاذ 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 الإطار 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 الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المستخدمة في معالجة وإثبات الأحداث والعمليات المالية وإعداد التقارير المالية بصورة تمكّنها من المقارنة وتقويم كفاءة الأداء على المستوى القومي ، ومع ذلك لا يعد النظام مفيدا في ظل المتغيرات ومنها المتغيرات الاقتصادية التي استجذت في البيئة العراقية ولا ينسجم في الوقت نفسه مع المعايير المحاسبية الدولية ، الأمر 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 الرغم من مرور سنوات طويلة على تأسيس المجلس إلا أنه يبدو بطيئا نوعا ما في انجاز المهام الموكلة إليه ، لا سيما ما يتصل بمهمة إصدار المعايير المحاسبية المحلية للعديد من الأسباب من بينها التفرغ الجزئي لأعضائه والتباطؤ في تنفيذ آليات عمل المجلس وضعف تمثيل الكفاءات العلمية وأصحاب الخبرة العملية فيه ، الأمر 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 :

أولا : تكييف وتطوير النظام المحاسبي الموحد بما ينسجم ومعايير المحاسبة الدولية لأن من شأن ذلك أن يضفي 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 الأكاديميين 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 :

1. تطوير أهداف النظام المحاسبي الموحد والمفاهيم التي يستند إليها لتشمل توفير المعلومات المحاسبية لحملة الأسهم في الشركات المساهمة والآخرين من أصحاب المصلحة فيها ، إلى جانب توفير المعلومات المحاسبية لخدمة الاقتصاد القومي .
2. إعادة النظر في الكثير من المعالجات المحاسبية التي يتطلب النظام المحاسبي الموحد تطبيقها (ومنها على سبيل المثال تقييم المخزون بطريقة المعدل الموزون حصرا وإتباع طريقة الكلفة أو السوق أيهما اقل في تقييم الاستثمارات المالية) لتتسجم مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير المحاسبية المحلية على اقل تقدير .

3. 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 والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية ، وكذلك التوصية بإعداد التقارير المالية المرحلية .

ثانيا : 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 بالاتي :

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

2. توفير المستلزمات المالية الضرورية لاستمرارية عمل المجلس وضمان استقلالته والتي تمكنه من تشكيل جهاز فني وإداري متفرغ للعمل ومنح المكافآت المادية لأعضائه وللأشخاص الآخرين المشاركين في أعماله .

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

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

5. 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 الأكاديميين والمهنيين وسوق العراق المالية والهيئة المشرفة عليه في هذا المجال .

ثالثا : التوصية باعتماد المعايير المحاسبية الدولية من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بعد الأخذ 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 والأجنبية ، ولا سيما وان المعايير المحاسبية المحلية تعد في حقيقة الأمر ترجمة للمعايير المحاسبية الدولية وان ما مقرر منها حتى الآن (من حيث العدد والمضمون) لا يرقى إلى مستوى الطموح .

المصادر:

- (1) عثمان ، الأميرة إبراهيم ، " دراسة نظرية تحليلية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي "، مجلة الإدارة العامة ، الرياض ، العدد 64 ، نوفمبر ، 1989 ، 77 .
- (2) الشيرازي ، عباس مهدي ، " نظرية المحاسبة " الطبعة الأولى ، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الكويت ، 1990 ، 125 .
- (3) لطفي، أمين السيد أحمد ، " نظرية المحاسبة- منظور التوافق الدولي "، الدار الجامعية ، مصر ، 2005 ، 366 .
- (4) شريف ، توفيق محمد ، " رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسة لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية ،منهج تنظيمي للسياسة المحاسبية على المستوى الكلي " ، مجلة الإدارة العامة سبتمبر ، 1987 ، 30 .
- (5) Belkaoui , Ahmed Riahi , " Accounting Theory " 4th ed Thomson Learning , USA , 2000 , 163 .
- (6) القاضي ، حسين وحمدان ، مأمون ، " المحاسبة الدولية "، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000 ، 33 .
- (7) 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 ، 7 ويتصرف .
- (8) - لطفي، أمين السيد أحمد، مصدر سابق ذكره ، 336 .
- 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.
- (10) - شريف ، توفيق محمد ، مصدر سبق ذكره ، 184 - 185 . - الشيرازي ، عباس مهدي ، مصدر سبق ذكره ، 123 - 127 .
- (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 Theory & Analysis (Text , Reading and Cases) " , 8th ed Wiley, 2005 , 40.

- (16) فضالة، أبو الفتوح علي ، " المحاسبة الدولية " دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، القاهرة ، 1996 ، 22 .
- (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 .
- (23) الشجيري ، محمد حويش علاوي ، " مهنة المحاسبة في العراق مدخل ايكولوجي - دراسة ميدانية " ، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ، العدد 20 ، السنة الثامنة ، 2006 ، 12 .
- (24) Nobes & Parker , " Comparative International Accounting " , 6th ed Prentice Hall , 2000 , 53 .
- (25) Ibid , 53- 55 .
- (26) أبو زيد ، محمد المبروك ، " المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية " ، الطبعة الأولى ، دار إيتراك للطباعة والنشر ، القاهرة ، 2005 ، 66 - 76 .
- (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 .
- (30) خوري ، نعيم سابا ، انهيار انرون وتداعياته على البيئة المحاسبية ، مجلة المدقق ، العدد 51 أب ، 2002 .
- (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 .

(35) 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 .

(36) ديوان الرقابة المالية ، دليل ديوان الرقابة المالية ، 2008 ، 24 .