

آلية مقترحة لتغيير واقع التنظيم المحاسبي في العراق

الأستاذ الدكتورة : بشرى نجم عبد الله المشهداني

الاستاذ المساعد : حكمت حمد حسن

بغداد 2015

المستخلص

يتناول هذا البحث دراسة الفجوة بين النموذج الإرشادي المحاسبي في العراق (النظام المحاسبي الموحد) والنموذج الإرشادي المحاسبي الدولي (معايير المحاسبة الدولية /IAS ومعايير الإبلاغ المالي الدولية /IFRS) والتي تزداد إتساعاً مع مرور الوقت بسبب الثبات في النموذج الأول والتحسين والتطوير في النموذج الثاني. عليه يهدف البحث إلى تقديم رؤية لمعالجة هذه الفجوة في اطار نظرية المعرفة العلمية / منهج الثورات العلمية ، الذي ينص على إن عملية التغيير يتعين حصولها دفعة واحدة (ليس بالضرورة في لحظة) بسبب عدم المقايضة بين النماذج الإرشادية المتنافسة ،لذلك قدم البحث الحالي عرضاً لمبررات التغيير بشكل عام والتغيير الثوري بشكل خاص بما في ذلك مستجدات البيئة العراقية خلال القرن الحالي ، فضلاً عن تقديم آلية مقترحة لتنفيذ عملية التغيير(تبني النموذج المحاسبي الدولي) والتي تم صياغتها في ضوء تجارب الدول الاخرى لتشمل كل من الجوانب التشريعية والقانونية وتحديد الجهة المسؤولة عن إدارة عملية التغيير والبرامج التعليمية والتدريب المطلوبة لتطبيق النموذج الجديد وبما لا يتعارض مع القوانين العراقية .

الكلمات الأفتتاحية: التنظيم المحاسبي ، التغيير ، النموذج الإرشادي للمحاسبة

Abstract

This Research aims at studying the gap between accounting paradigm in Iraq (the uniform accounting system) and International accounting paradigm (International Accounting Standard/IAS and International financial reporting standards/IFRS).The gap extending gradually because of stability of the first paradigm for more 30 years otherwise the second paradigm which is improved and developed continuously, therefore this research tries to introduce solution to this gap according to the theory of scientific knowledge –approach of science revolutions,Which refer to that change procedure should occure all at once (that doesn't mean it must occore at the moment) because of Incommensurability between the competitive paradigms ,So this research produced an offer for revolutional changes including the Iraq environmental new changes during our

present century, as well as it offers suggestion to achieve change procedure (by adopting the international paradigm) which were formed according to real experiments of many countries to be legal and specify who is responsible for administration which runs change procedure, observation of application, educational programs and training to get new paradigm which doesn't conflict Iraq law. Key word: Accounting regulation, change, Paradigm of accounting

المقدمة

شهدت التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي في القرن الواحد والعشرين تحولات جذرية، أهمها البعد الدولي الذي أفرزته تفاعلات المحيط الاقتصادي العالمي الذي أصبح قائماً على المصالح المشتركة بين الدول والشركات والأفراد نتيجة الانفتاح الكبير الذي شهده العالم ، حيث تحتم إجراء تغييرات مؤثرة على مستوى الوظائف الأساسية للمحاسبة في القياس والأفصاح .

على الصعيد المحلي تشير المستجدات في البيئة العراقية منذ 2003 وإلى حد الآن إلى أن العراق يمر بمرحلة تغيير وتحول لنظامه الاقتصادي ، بحيث أفرزت هذه التحولات متغيرات جديدة من أساليب وطرق التعاون والشراكة والاستثمار الاجنبي وأصدار التشريعات القانونية والاقتصادية . ومع ذلك ، تشير الدراسات المحاسبية العراقية السابقة المنجزة خلال القرن الحالي ، إلى إن النموذج الإرشادي المحاسبي في العراق (النظام المحاسبي الموحد) يعاني من قصور كبير على صعيد الأهداف والمفاهيم الأساسية والتي انعكست في طرق القياس والأفصاح عن الأحداث والصفقات التي تتجزأ بواسطة الشركات العراقية بسبب عدم إستيعابه للتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية ، وبالتالي أثر سلباً على نوعية وفائدة المعلومات المقدمة . إن وجود النموذج الإرشادي المحاسبي الدولي وتقديره كبديل للنظام المحاسبي الموحد ممثلاً في معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS/IAS مقبول عالمياً ويمكن أن يوفر معلومات ملائمة وأمينية في العرض تساهم في تحسين قرارات تخصيص الموارد الاقتصادية ورقابة نتائجها. عليه تكمن أهمية هذا البحث في تقديم مدخلاً راديكالياً ثورياً لتغيير النموذج الإرشادي المحاسبي في العراق وبما يتوافق مع مستجدات البيئة العراقية وفي ضوء الامكانيات المتاحة. ولغرض تحقيق ذلك تم تقسيم البحث إلى المحاور الرئيسة الآتية :

أولاً: منهجية البحث ودراسات سابقة

ثانياً: مبررات التغيير الثوري للتنظيم المحاسبي في العراق

ثالثاً: الآلية المقترحة لتبني النموذج الإرشادي المحاسبي الدولي

رابعاً: الإستنتاجات والتوصيات

المحور الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة

1-1 منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

يتطلب من النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق حالياً أن يستجيب إلى التغييرات البيئية ، بحيث يجري التطور المستمر في احتياجات الجهات المستفيدة وأن يتأثر بسمات ومحددات تتعلق بنوعية المعلومات التي يراد تجهيزها ، ومع ذلك ولدى إجراء الفحص والاختبار لأنشطة التنظيم المحاسبي في العراق خلال الخمسة عشر سنة الأخيرة وبالإستناد إلى الدراسات المحاسبية العراقية السابقة* يتضح ما يأتي:

1. يعد تحديد الأهداف المحاسبية خطوة أولى وهامة في صياغة الاطار النظري والحكم على كفاءة التطبيقات العملية وصياغة المعايير المحاسبية وتطويرها ، واقع الحال يشير إلى " ضعف أهتمام الجهات المسؤولة عن تنظيم المحاسبة في صياغة الأطار النظري للمحاسبة " .
 2. لم تأخذ الأهداف المحاسبية عند تصميم النظام المحاسبي الموحد ما تستحقه من إهتمام ، إذ يسعى النظام إلى توافر المعلومات المحاسبية التي تربط بين حسابات الوحدة بالحسابات على المستوى القومي .
 3. الافصاح المحاسبي الحالي لايمكن باي حال من الأحوال الاعتماد عليه في تلبية حاجات الجهات المستفيدة ، كون مفردات القوائم المالية محدودة ولا تدعم توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المطلوب منها .
 4. الاعتماد على قواعد إجراءات موحدة تراعي بدرجة أكبر تفضيلات الجهات الحكومية وبالتالي التركيز على خاصيتي الأتساق وقابلية المقارنة يقدمها من حيث الأولوية على خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق .
- إستناداً إلى ما ذكر أعلاه فان موجهات النموذج الإرشادي المحاسبي المحلي تختلف عن مثيلتها في النموذج الإرشادي الدولي المقاد والموجه باحتياجات المستخدمين من مستثمرين ومقرضين بالدرجة الأولى وليس باحتياجات الجهات الحكومية ، الأمر الذي تسبب في وجود فجوة بين النموذجين على صعيد الأهداف والمفاهيم الاساسية والتطبيقات المشتقة منها ، ويعتقد أن تتسع هذه الفجوة مع مرور الوقت طالما أن النموذج المحلي أقل استجابة للتغيرات البيئية بالمقارنة مع أستجابة النموذج الإرشادي المحاسبي الدولي لتلك التغيرات .

* (حسن وآخرون ، 2007: 203-204) ، (عيسى ، 2004 : 217) ، (المستوفي ، 2005 : 283) ، (سلمان ، 2006 : 223) ، (فرج ، 2006 : 140) .

ثانياً: أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي :

1. تسليط الضوء على مبررات تغيير النموذج الإرشادي المحاسبي المحلي باتجاه النموذج الإرشادي المحاسبي الدولي .
2. تقديم آلية مقترحة لتنفيذ عملية التغيير في ضوء تجارب الدول الأخرى التي تبنت أو توافقت مع معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS).

ثالثاً : فرضية البحث

يسعى البحث إلى إختبار فرضية مفادها " تعد الحلول الراديكالية (الثورية) لتغيير واقع التنظيم المحاسبي في العراق الطريق الأمثل لردم الفجوة مع النموذج الإرشادي المحاسبي الدولي وتحقيق التوافق" .

رابعاً : مراحل الآلية المقترحة ، ويوضحها الشكل (1) في أدناه



المصدر : من إعداد الباحثان

دراسات سابقة

أولاً : دراسة عيسى : 2004 " ملامح الاطار المفاهيمي للمحاسبة في البيئة العراقية" ناقشت هذه الدراسة الغياب الواضح في تحديد الأسس النظرية التي تستند عليها التطبيقات المحاسبية الجارية في البيئة المحلية واختلاف التوجهات الفكرية للعاملين في شؤون مهنة المحاسبة في ظل تزايد الأهتمام بمخرجات المحاسبة وأهم ما توصلت اليه الدراسة ما يأتي :

1. وجود قصور في الاهتمام بالنواحي الفكرية التي تستند اليها التطبيقات المحاسبية في العراق.
2. أظهرت الدراسة ان أكثر القوى المؤثرة في النظام المحاسبي في البيئة العراقية هي القوى السياسية والاقتصادية.
3. إن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية المحلي لم يكن بالمستوى المطلوب حيث شخص هناك ضعف في عمله نتيجة تبعيته لديوان الرقابة المالية، فضلاً عن تشكيلة المجلس التي هيمن عليها الاداريين .وفي ضوء ما سبق أوصت الدراسة بضرورة بذل جهود لصياغة إطار فكري يحكم عمل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق ويأخذ بالأعتبار تغيرات البيئة المحلية، فضلاً عن إعادة النظر في النظام المحاسبي الموحد المعمول به حالياً في العراق.

ثانياً:دراسة المستوفي : 2005 "تقييم النظام المحاسبي الموحد في ضوء نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية العراقية والدولية".

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء تقويم علمي وعملي للنظام المحاسبي الموحد ومدى أسهامه في تلبية احتياجات مختلف الاطراف المستفيدة من المعلومات ومدى الحاجة إلى أستمراة في التطبيق أو التخلي عنه إلى بديل افضل . وقد خلصت الدراسة إلى الإستنتاجات الآتية :

1. إن النظام المحاسبي الموحد قد تم وضعه ، حيث أن مؤسسات الدولة هي أهم المستخدمين لمخرجاته ، وأنها قادرة على فهم واستيعاب آلية عمله .
2. لم تأخذ أهداف النظام المحاسبي الموحد ما تستحقه من اهتمام سواء من حيث درجة الوضوح في تحديدها أو من حيث ترابطها.
3. إن تشكيل مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق لم يسهم بحل المشاكل المحاسبية الناتجة عن واقع التطبيق العملي والتي هي في صلب أهدافه الاساسية ، وقد أوصت الدراسة بضرورة تعديل النظام المحاسبي الموحد الحالي ، وأن يتم تطويره لتمكين المحاسب من مواجهة التحديات الراهنة.

ثالثاً: دراسة فرج : 2006 " تأثير صياغة أهداف المحاسبة في تحديد تفضيلات المستثمرين والادارة من المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة" التي هدفت إلى الدراسة والتحليل والتفسير لتأثير الصياغة التي تكون عليها أهداف المحاسبة في وضع حدود حول ما يمت بالصلة إلى تفضيلات المستثمرين والادارة من المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة ، والتي تعبر عن مصالح هذه الأطراف لأنها تستند إلى ما يرغبون في تحقيقه من أهداف مشروعة . وأهم الإستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة ما يأتي :

1. يلاحظ أن النظام المحاسبي الموحد تبنى نموذج المحاسبة الكلية مع توظيف نموذج المحاسبة الموحدة (الصيغة الصارمة للتوحيد المحاسبي) .
2. يتمثل الهدف الرئيسي للمحاسبة على مستوى الوحدات الاقتصادية في توفير المعلومات لأغراض المسائلة ، مع الاقرار بوجود تعارض بين أهداف مستخدمي معلومات النظام المحاسبي الموحد ، فضلا عن الأدعاء بتحقيق توافق وموازنة بين الأهداف .
3. يركز النظام المحاسبي الموحد على خاصيتي الاتساق وقابلية المقارنة ويقدمها من حيث الأولوية على الملائمة و الموثوقية للمعلومات التي ينتجها النظام.وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة إعادة نظر شاملة من خلال مراجعة التوحيد المحاسبي الذي جاء به النظام المحاسبي الموحد وما حدده على أساس ذلك من قواعد وإجراءات محاسبية أوجب تطبيقها وذلك باعتبار إن العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتنظيمية التي وضع في ظلها قد تغيرت مما يستدعي بالضرورة إعادة النظر في الأهداف المنشودة بالنسبة إلى نظام المعلومات المحاسبي.

رابعاً: دراسة سلمان : 2006 " أولويات الإصلاح المحاسبي في العراق "

تقوم هذه الدراسة على مدخل رئيسي يتمثل في ان النظام المحاسبي المعمول به في العراق حالياً لا يلبي متطلبات الانفتاح الاقتصادي ومرحلة التحول إلى اقتصاد السوق والذي يتطلب منه استيعاب الاستثمارات الاجنبية فضلاً عن استقطاب الاستثمارات العراقية التي تعمل في الخارج ، وكذلك ازدياد وتنوع المستفيدين من القوائم المالية وعليه فان أهداف الدراسة تركزت حول البحث في تحديد أولويات الإصلاح للنظام المحاسبي العراقي لينسجم مع البيئة المحلية الجديدة ، وانتهت الدراسة إلى مجموعة من الإستنتاجات التي تاكد سلامة فرضية الدراسة التي تمثل في أولوية وجود مرجعية محاسبية معترف بها من جميع القطاعات الاقتصادية تتولى وضع لوائح قانونية لصياغة ممارسات محاسبية تواكب عملية التغيير والعمل بممارسات تتواءم مع السوق المفتوح وجودة الإبلاغ المالي وتوسعه لاستيعاب زيادة المستفيدين كما و نوعاً لان النظام المحاسبي الحالي (النظام المحاسبي الموحد) الذي تستعين به الشركات العراقية بمختلف قطاعاتها سواء كانت عامة او خاصة لممارسة إجراءاتها المحاسبية وضع اساساً للقطاع العام.

خامساً: دراسة حسن وآخرون : 2007 " صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية في ظل اختلاف المتغيرات البيئية – أفكار مطروحة وآراء مقترحة " .

بينت هذه الدراسة انه لا توجد في العراق لحد 2007 اي مساهمة فعالة لأصدار بيان بشأن أهداف المحاسبة والتقارير المالية المنشورة ومستخدمي المعلومات المحاسبية وتحديد احتياجاتهم من التقارير المالية التي تصدرها الشركات في مختلف القطاعات ،وأهم ما أوصت به الدراسة ما يأتي:

1. إعداد البحوث الميدانية لمعرفة أهمية التقارير المالية وما تحويه من معلومات ودرجة اعتماد المستفيدين عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية .
2. تضافر الجهود المهنية والاكاديمية من أجل إجراء تقييم شامل للتطبيقات المحاسبية الجارية في ضوء أهداف المحاسبة واستخدامات التقارير المالية المحددة في أعلاه .
3. إعادة النظر بالجهود المبذولة من قبل الجهات المهنية ذات العلاقة وبالأخص مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية وتوفير المستلزمات المادية والمعنوية اللازمة لقيام المجلس بالمهام المناطة به في المرحلة القادمة أهمها صياغة الأطار النظري أو على الأقل المشاركة في صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية كخطوة أولى.

سادساً: دراسة نجم : 2008 " دور المعايير المحاسبية في تعزيز كفاءة السوق المالية " في هذه الدراسة تم التركيز على قصور المعايير المحاسبية المحلية سواء تلك التي يتطلب النظام المحاسبي تطبيقها من قبل الشركات المساهمة في العراق او تلك التي اصدرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية المحلية في الايفاء بمتطلبات حملة الاسهم والاخرين من اصحاب المصلحة في تلك الشركات وفي كفاءة السوق المالية المدرجة فيها ، حيث سعت هذه الدراسة إلى تحقيق أهداف رئيسية تتمثل في الأجابة حول إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العراق بالإضافة إلى بيان الحاجة إلى إلغاء أو تطوير النظام المحاسبي الموحد بما ينسجم مع معايير المحاسبة الدولية ، وأنتهت الدراسة إلى ضرورة إعادة النظر في النظام المحاسبي الموحد وأتخاذ القرار بشأن تطويره أو الغاءه في مقابل تفعيل دور مجلس المعايير المحاسبية والرقابية المحلي. كذلك التقارب مع المعايير الدولية لان من شان ذلك أن يضفي المصداقية والعدالة على التقارير المالية من وجهة نظر مستخدميها ويتلأَم في الوقت نفسه مع متطلبات المرحلة الاقتصادية الراهنة وما يمكن ان يقبل عليه العراق من فرص وتحديات مستقبلية.

سابعاً: دراسة يحيى وعبد الحليم :2014 "تكييف المعايير المحاسبية الدولية لصالح المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم ومدى إمكانية تطبيقها محلياً " ، هدفت الدراسة إلى إجراء تقويم عملي

وعلمي للنظام المحاسبي الموحد وقدرته في حل المشاكل المحاسبية المحلية في ضوء متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم. وقد خلصت الدراسة إلى أن المقارنة التحليلية بين كل من المعايير المحاسبية العالمية الشاملة والمعايير المحاسبية الدولية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم والمعايير والقواعد المحاسبية العراقية والنظام المحاسبي الموحد تظهر وجود عدد من الاختلافات في محاور متنوعة ، وقد أوصت الدراسة بضرورة دراسة وتحليل تلك الاختلافات لأنه يساعد مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقي على تغيير التطبيقات المحلية وفقاً للمتطلبات الدولية، فضلاً عن ضرورة عقد ندوات وورش عمل دولية لأدارات ومنتسبي الوحدات المالية لتوسيع أدراك المنتسبين بهذه الاصدارات والآليات لتطبيقها .

من خلال مراجعة الدراسات السابقة يتبين الآتي :

1. إن معظم الدراسات تدفع باتجاه التوافق مع المعايير الدولية بشكل عام .وهناك إمكانية لانتقال الممارسة المحاسبية الأفضل من بيئة لأخرى لاسيما وأن الأنسجام مع لغة المحاسبة الدولية يحقق فوائد أكبر من التمسك بالغات المحلية مثل دراسة (يحيى وعبد الحليم : 2014)
2. هناك إشارات واضحة في بعض الدراسات المحلية بضرورة اعتماد أحد خيارين هما :
أ. تطوير النظام المحاسبي الموحد على صعيد الأهداف والمفاهيم الأساسية والقواعد التطبيقية بما يتناسب مع التغيرات في البيئة السياسية والاقتصادية والقانونية (معظم الدراسات المحلية التي تم تناولها في الفقرة (1-2) توصي بهذا التطوير أو التغيير).
ب. إلغاء النظام المحاسبي الموحد واعتماد نظام بديل يمكن أن يلبي متطلبات الانفتاح الاقتصادي ومرحلة التحول إلى اقتصاد السوق مثلما ورد في دراسة (نجم : 2008) .
3. إنتقاد لطريقة التنظيم المحاسبي في العراق ، وأنصب جزئه الأكبر حول أداء مجلس المعايير المحاسبية والرقابية المحلي بسبب طريقة تكوينه وأرتباطه ومدى أستقلالته عن الجهات الحكومية كما ورد في دراسة (عيسى : 2004) ودراسة (المستوفي : 2005) .

نستنتج مما سبق إن الدراسات المحلية السابقة والممثلة لآراء الجالية العلمية تشير إلى حالة أزمة يعيشها النظام المحاسبي الموحد باعتباره النموذج الإرشادي السائد في الوقت الحاضر في العراق. وطالما إن النموذج الإرشادي البديل الممثل في المعايير المحاسبية الدولية مدروس بطريقة علمية من قبل الهيئات المتخصصة ، وطالما أن هناك عدد من الدول التي تتشابه ظروفها مع ظروف بلدنا في التحول السياسي والاقتصادي قد أنجزت التبني أو التوافق مع تلك المعايير ، فإن من الممكن الاستفادة من تلك التجارب في تحديد الطريقة التي يمكن من خلالها تغيير النموذج المحاسبي الحالي .

وعليه يقدم البحث الحالي طروحات خاصة بعملية التغيير تتمثل بما يأتي :

1. يقدم البحث الحالي رؤية لمعالجة القصور في النموذج الإرشادي المحاسبي الحالي في العراق في إطار نظرية المعرفة العلمية ، والذي يمثل منهج الثورات العلمية أحد مناهجها الرئيسة، وهو الأقرب في التطبيق على المحاسبة باعتبارها علماً كباقي العلوم .
2. رغم اتفاق البحث الحالي مع جميع الدراسات المحلية السابقة في ضرورة تغيير أو تعديل النموذج النموذج الإرشادي المحاسبي الحالي في العراق إلا أنه يختلف معها في المنهج أو الأسلوب ، حيث استخدمت تلك الدراسات مصطلحات التطوير والإصلاح والتحسين وجميعها لا تحوي المضامين الفلسفية التي تقوم عليها عملية التغيير، لأن هذا الأخير يتعين حصوله دفعة واحدة (وليس بالضرورة في لحظة واحدة) وإلا لن يحدث التغيير بسبب عدم المقايضة بين النماذج الإرشادية المحاسبية المتنافسة .
3. بالارتباط بالفقرة السابقة ، فإن النظم الإرشادية المحاسبية على اختلاف أنواعها تتشكل بالأساس إستناداً إلى قالب أنضباطي ، بحيث أن اختلاف النظم إنما هو راجع في الأصل إلى اختلاف في التفضيلات النوعية للمعلومات المراد أنتاجها من النظام وبالتالي فإن التعديلات المقترحة لتغيير بعض القواعد لن تحقق مبتغاها وهذا ما لا يؤمن به البحث الحالي .
4. يقدم البحث الحالي آلية شاملة لتنفيذ تغييراً راديكالياً في النموذج الإرشادي المحاسبي الحالي في العراق ، فهو يمثل رؤية مستقبلية للباحث بشأن عملية التغيير تترابط فيها العوامل الأساسية المتمثلة فيما يأتي :
 - أ. الجوانب القانونية والتشريعية الحاكمة .
 - ب. الجهة الإدارية التي تتولى إدارة عملية التغيير ورقابة التنفيذ .
 - ت. الأنسجام بين النموذج الجديد والقوانين النافذة في العراق ذات الصلة .
 - ث. البرامج التعليمية والتدريبية المطلوبة لتطبيق النموذج الجديد .

المحور الثاني : مبررات التغيير الثوري للتنظيم المحاسبي في العراق

2-1 التغيرات البيئية

شهد العالم خلال العقود الأخيرة تعقد واضطراب تحت تأثير التحولات السريعة والعميقة الأثر ، والتي فرضتها التغيرات البيئية وما نتج عن ذلك من تصاعد حدة التنافس بين الشركات ، بحيث جعلها في مواجهة حاسمة ومفتوحة مع تحديات البقاء والنمو (نوال ويحيى ، 2014 : 181) .

ويحدد Allen وتيرة عالية من التغيير في ثلاث مجالات مؤثرة هي (1 : 1994 ، Allen) :

1. الناحية التكنولوجية الناشئة عن تنمية بعيدة المدى في أجهزة الكمبيوتر والاتصالات السلكية واللاسلكية والروبوتات.
 2. الناحية الاجتماعية والسياسية الناشئة عن زوال ما يسمى بالشيوعية والتحول في التركيز بعيداً عن الدولة باتجاه الخصخصة.
 3. الناحية الاقتصادية ، إذ أن هناك صناعات يجري إعادتها وهناك صناعات جديدة يتم أنشاؤها ، وهناك قلب في أسعار الفائدة وأسعار الصرف وتطوير لأدوات مالية.
- وعلى ضوء هذه التغييرات إستنتج Allen إن ما يقدمه النموذج المحاسبي التقليدي ، ليست فقط غير ملائمة على المستوى المرحلي والإستراتيجي وإنما مظلة بشكل خطير (Allen , 1994 : 1) ، وتأكيداً لمقدار الخطر المحدق بالمحاسبة في ضوء التغييرات البيئية ، يقول Wallman بأنه ليس فقط ان المحاسبة والإفصاح في خطر متزايد نتيجة عدم تلبيتهم لما وعدوا به المجتمع ، ولكن أخشى انه ما لم تبدأ المحاسبة في إتخاذ إجراءات لضمان فائدتها المستقبلية ، فان المحاسبة والإفصاح تصبح رادعة للإبتكار في مجال الأعمال (Wallman , 1995 : 90) .
- وعلى الصعيد المهني ، فان الهيئات المحاسبية والتنظيمية تعي مدى تأثير منظمات الأعمال بالتغييرات البيئية ، وطالما أن المحاسبة هي لغة للأعمال ونظام للمعلومات ، فانها يجب أن تتغير تبعاً لتلك التغييرات وتتكيف مع المتطلبات الجديدة للمستخدمين ، فعلى سبيل المثال يشير المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA إلى إن التغييرات على صعيد زيادة المنافسة والتقدم التكنولوجي تتم بوتيرة سريعة خلال العقود الأخيرة ، وأنه في أوقات التغيير السريع يزداد خطر تراجع التقارير المالية للأعمال خلف وتيرة التغيير وعدم توفير ما يحتاجه المستخدمين من المعرفة اليوم أكثر من اي وقت مضى ، لذا فإنه يجب تقديم تقارير مالية تواكب التغييرات في إحتياجات المستخدمين وإلا فانها ستفقد أهميتها وملاءمتها (AICPA,1994 : 2) ، وفي السياق نفسه ذهبت هيئة تداول الأوراق المالية SEC في التأكيد على أن التقارير المالية المقدمة من الشركات قد ازدادت تعقيداً بسبب تغيرات بيئية أنتجت تعقيداً في أنشطة الأعمال ، وصعوبة المقارنة وعدم الثبات في التطبيقات ، فضلاً عن التعقيد في طبيعة معايير الإبلاغ المالي ، والتضخم في عدد المعايير المحاسبية والتفسيرات ، وكذلك اللوائح التنظيمية والتدقيقية التي تعقد استخدام الأحكام المهنية ، وتوصيل المعلومات والحاجة إلى تقديم معلومات مختلفة بحسب نوع المستثمر بحيث أن المعلومات أصبحت مقادة بالقانون أكثر من حاجات المستثمر وبالتالي فهي توثر لتناقص في المنفعة بدرجة كبيرة عليه لابد من عمل ما لمواجهة هذا القصور في القوائم المالية مع الإسترشاد بالهدف الأساسي من القوائم والمتمثل في مساعدة المستثمرين في اتخاذ قراراتهم (SEC , 2008 : 18-20) .

وعلى الصعيد المحلي تشير المستجدات والتحولات في البيئة العراقية بشكل عام والبيئة الاقتصادية بشكل خاص منذ 2003 ولحد الآن ، إلى أن العراق مر بمرحلة تغيير لنظامه الاقتصادي ، حيث شمل

التغيير بدايةً تطبيقات جديدة للبناء الاقتصادي تعتمد بناء مقدمات الانتقال من فلسفة واستراتيجيات النظام الاقتصادي المركزي في إدارة الاقتصاد إلى فلسفة واستراتيجيات وآليات اقتصاد السوق (النصيري ، 2015 : 2) ، وقد أفرزت هذه التحولات بحسب يعقوب والذهبي متغيرات جديدة من أساليب وطرق التعاون والشراكة والإستثمار الأجنبي وتبادل الخبرات بين العراق والدول المتقدمة وإصدار تشريعات قانونية واقتصادية ، وكذلك دخول الصناعة المصرفية مرحلة منافسة مع دخول المصارف الأجنبية للبيئة العراقية وتفعيل دور سوق العراق للأوراق المالية بإصدار لوائح وتعليمات من أجل المساهمة الجادة في التخصيص السليم للموارد الاقتصادية نحو الفرص الإستثمارية الجيدة (يعقوب والذهبي ، 2014 : 5). ويعتقد الباحثان إن التحولات التي حصلت في العراق تعد تحولات كبيرة على كافة الأصعدة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتشريعية ، وكان من المتوقع أن يستجيب النموذج المحاسبي لتلك التحولات بالطريقة التي تمت بها في الدول الأخرى والتي حصلت فيها ظروف مماثلة لما حصل في بلدنا العزيز .

2-2 التغيير حالة شائعة

توجد في العالم مجموعة من الأنظمة السياسية التي تتراوح بين أنظمة سياسية ديمقراطية وأنظمة دكتاتورية ، ولابد أن تكون لتلك الأنظمة إنعكاساتها المباشرة على النظم الاقتصادية ، بحيث صنف النظم الاقتصادية على طيف يمتد بين نظام اقتصاد السوق الحر ونظام الاقتصاد المخطط الذي يمثل أكثر النظم الاقتصادية تطرفاً ، بحيث أن معظم الدول تتبنى نظاماً اقتصادياً تمثل خليطاً من هذه الأنظمة (أبو زيد ، 014 : 136-144) ، وبالتالي فإن التغيير في التوجهات من اليسار إلى اليمين وبالعكس يمكن ان تنتج تغييرات راديكالية في النظم والممارسات والقواعد المحاسبية ، ويتطابق هذا المنطق مع إستنتاجات الدراسات المحلية السابقة ، والتي ترى أن النظام المحاسبي في العراق يتأثر بالمتغيرات البيئية المحلية وأبرزها المتغيرات السياسية والاقتصادية (عيسى ، 2004 : 217). وبشكل عام فرض التغيير الراديكالي على صعيد النظم المحاسبية في العديد من دول أوروبا الشرقية خلال القرن الماضي تحديات كبيرة فيما يتعلق بتنفيذ التوجهات المحاسبية الجديدة بسبب غياب العديد من عناصر البنى التحتية من جهة ووجود الأثر المحاسبي التقليدي من جهة أخرى ، على سبيل المثال التغيير في "بولندا" ليس بالظاهرة الجديدة ، فمنذ العام 1930 مهنة المحاسبة والتدقيق في "بولندا" متطورة ينظمها القانون التجاري الذي يميل إلى المحاسبة الفرنسية القائمة على مخطط للحسابات مؤخوذة من المهنة الألمانية (1: Dixon & Laider , 1992) ، وفي بداية عام 1950 بدأ تطبيق المحاسبة السوفيتية ، بحيث أستمر تطبيقها مع العديد من التعديلات لغاية بداية مرحلة الإصلاح في نهاية عقد الثمانينات ، لان بولندا هي أول دولة اوروبية تنتمي إلى حلف وارشو تبدأ بالتحول من الاقتصاد المركزي المخطط إلى إقتصاد السوق، ويؤكد كل من Dobija & Klimczak أن بداية

المرحلة الإنتقالية في " بولندا " أحتوت على نظم محاسبية مختلفة وأهداف مختلفة للتقارير المالية لذلك كانت هناك مجموعات مختلفة من المحاسبين ومراقبي الحسابات بخلفيات مختلفة ، بحيث أنهم واجهوا صعوبات في قبول التغييرات التي أدخلت ، إلا أنه مع مرور الوقت فأن كل من المهنة والتنظيم المحاسبي تطورت وتقاربت مع المعايير الأوروبية والدولية (Dobija & Klimczak, 2010 : 7). وهناك تغييرات مماثلة حصلت في دول أوربا الشرقية الأخرى ، ففي " رومانيا " يشير الباحثون ومنهم (Lonasco , 1997) و (Calu , 2005) و (Dobroteann , 2005) ، إلى أن مدة التكيف والتقارب مع الممارسات المحاسبية الدولية كانت قبل عام 1900 وأن مدة النضوج للفكر المحاسبي في " رومانيا " كانت بعد عام 1900 ويمكن تلمسها من الآتي (Albu at el , 2010 : 16) : (20 -) :

1. إصدار أول مجلة محلية متخصصة (مجلة التجارة العامة والمحاسبة) عام 1908 .
 2. تأسيس هيئة للمحاسبين القانونيين المعتمدين والمحاسبين المرخص لهم عام 1921 .
 3. أستضافت مؤتمر دولي حول المحاسبة عام 1926، وكذلك أستضافت "بوخارست " مؤتمر مماثل عام 1931.
- هذا التغيير رسخ الإعتقاد بحسب رأي Albu بأن التطور والتغيير يقوم على أساس الضرورة والمتطلبات الداخلية والتنمية الاقتصادية نتيجة تغيرات بيئية ومن دون صدمات أو تدخلات خارجية (Albu at el , 2010 : 20). وفي العام 1950 دخلت " رومانيا " تحت النفوذ السوفيتي والذي ولد تحولاً في إقتصادها نحو إقتصاد مركزي مخطط، وهذا يمثل تغييراً جذرياً وبمناوبة صدمة قوية Major Shock تسببت في تغيير الإجراءات المحاسبية بحيث أوقفت كامل التقاليد المحاسبية في " رومانيا " والتي كانت مميزة باتجاهها نحو التدويل، بحيث إن الأساس النظري والمنهجي للتجربة السوفيتية والكتب السوفيتية قد تم ترجمتها إلى الرومانية ، وبناء على هذه الكتب والمترجمات تم تغيير المصطلحات المحاسبية وكذلك عمليات تقييم الموجودات (Albu at el , 2010 : 21) ، لكن الأمور بدأت بالتغيير بعد الثورة الرومانية عام 1989 وبالاتجاه المعاكس.

هذا النمط من التغيير الذي تمت الإشارة إليه في أعلاه في إطار النموذج البولندي والروماني يمكن أن ينطبق على دول أخرى في أوربا والتي كانت جزء من حلف وارشو وهو بالتأكيد مختلف عن نمط آخر من التغيير لدول أخرى مثل الصين وفيتنام ، ففي آواخر السبعينات بدأ زعماء الصين التحرر من النظام الاقتصادي السوفيتي المخطط مركزياً والتحول إلى نظام أكثر ارتباطاً بعوامل السوق والمعروفة بسياسة الباب المفتوح Open – Door Policy من خلال تحويل الملكية إلى النظام العائلي في الزراعة من المزارع الجماعية القديمة ، كما تم السماح بتأسيس عدد كبير من المشروعات الصغيرة في مجالات الخدمات والصناعات الخفيفة وفتح الاقتصاد للتجارة والاستثمارات الاجنبية (تشوي وآخرون ، 2004 : 159) ، بحيث وصل ما تنتجه الشركات الحكومية الصينية إلى ما يعادل

34 % من الناتج الصناعي في عام 1995 بينما كان يمثل ما نسبته 78 % في العام 1978، ويعد التغيير الأكثر أهمية هو وضع المعايير المحاسبية لمشاريع الأعمال وهيكل مفاهيمي للمحاسبة في الصين والتي أعلن عنها في العام 1992 على أن تصبح نافذة اعتباراً من تموز عام 1993 ، ويعد هذا التشريع بمثابة نقلة جوهرية من نظام محاسبي صارم وموحد إلى بداية لهيمنة المدخل الأنكلوسكسوني على عملية الإبلاغ المالي وإعداد التقارير (Xiang , 1998 : 106) . ويقوم هذا النمط من التغيير على الإعتقاد أن الصين دولة نامية وأن المعايير المحاسبية الدولية معدة وفقاً لظروف البلدان المتقدمة اقتصادياً ، وعليه فأن من الأنسب ووفقاً للواقع الصيني أن تدخل الأفكار الأجنبية والتقنيات المتقدمة في مجال المحاسبة في ظل الجمع بين القوانين واللوائح المحاسبية والوصول إلى أفضل نقطة للانطلاق نحو بناء معايير محاسبية للصين (Zhang & Liu , 2010 : 202) . والوضع مماثل بالنسبة لفيثنام ، فقد كان عام 1986 نقطة التحول أو التغيير الكبير في تاريخ فيثنام ، عندما أعلن الحزب الشيوعي الفيثنامي تبني سياسة الباب المفتوح Open – Door Policy والتي تهدف إلى تطبيق اقتصاديات السوق ودمج فيثنام بالسوق الدولية (Phuong & Ngyen , 2012 : 432) .

3-2 إستراتيجية التغيير وحجم الفجوة مع IFRS / IAS

لا يوجد شك في أن الإتجاه العام نحو اعتماد أو التوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية هو في تزايد مستمر ، حيث ذكر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في إحدى منشوراته أن أكثر من 120 دولة الآن تتبنى أو تسمح باستخدام IFRS/IAS (IASB , 2015 : 5) . ولدى مراجعة وإستقراء التجارب الدولية في موضوع التوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS/IAS يمكن تحديد العديد من الإستراتيجيات التي أعتمدت من الدول في تغيير وإصلاح نظمها المحاسبية بما يتوافق مع ظروفها الخاصة ، على سبيل المثال ، الولايات المتحدة الأمريكية لم تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية ولا حتى تقبلها بصورة كاملة لحد الآن ، ويعتقد البعض من الكتاب أن التحفظات الأمريكية حول تلك المعايير يمكن أن تعزى إلى معتقدات ثقافية لها جذور قديمة هي ما يعرف بالإستثنائية (Exception) ، هذه الثقافة تعكس العديد من التصرفات الأمريكية على مر العصور ، فهم أي الامريكان يريدون بقاء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) منافس فكري لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي مقره في لندن، وإن تبني المعايير الدولية يعني ضمان الاحتكار من المجلس المذكور للقضايا المحاسبية حول العالم (Ramanna , 2011 : 6) . وأبعد من ذلك فإن هناك أعتقاد حول التراخي الأمريكي بشأن موضوع التوافق مفاده " ان معايير المحاسبة الدولية تحتاج إلى الولايات المتحدة أكثر من حاجة الولايات المتحدة إليها، وتم تأكيد ذلك في قول Sir David Tweedie (رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية) ، الذي نص على الآتي "

نحن يمكن أن يكون لدينا معايير محاسبية دولية ، ولكن سوف لن تكون هناك معايير محاسبية دولية بدون الولايات المتحدة ، فمن الصعب للغاية بالنسبة لبقية العالم أن يقبل تلك المعايير إذا كانت الولايات المتحدة تقول (نحن لن نفعل ذلك) " (Kranacher , 2010) بدون صفحة .

ان أولى الخطوات نحو التزام الولايات المتحدة بمعايير المحاسبة الدولية في العام 2002 ، والتي تمثلت في توصل كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولي FASB/ IASB إلى مذكرة تفاهم يتم بموجبها تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية وبالعكس تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية ، على أن تبدأ الخطوات الأولى بإعادة صياغة المعايير التي تكون الاختلافات فيها بسيطة ، والتنسيق فيما بينهما قبل اعلان الإصدارات الجديدة بما يجعلها متوافقة مع بعضها (Benston et.al., 2006:230).

إستراليا هي الأخرى من الدول المتقدمة محاسبياً وقد كانت عضواً مؤسساً للجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 (عطية ، 2014 : 17) ، وأعتمدت على معايير محاسبية وطنية لمدة طويلة امتدت حتى منتصف التسعينات ، حيث بدأت باصدار معايير محاسبية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ، وكان الدافع وراء هذا الانتقال يقوم على إعتبارات مماثلة للأسباب التي ذكرت من المفوضية الأوروبية في تقريرها لعام 1995 (Jones & Higgins , 2006 : 630) ، والتحرك الأكثر وضوحاً للحكومة الأسترالية نحو المعايير الدولية ورد في تقرير 9 (CLERP) لسنة 2002 بعنوان " إفصاح الشركات : تحسين الهيكل المفاهيمي للتقارير المالية " ، حيث تم بموجبه إعتقاد معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي IAS / IFRS بالكامل من مجلس معايير المحاسبة الإسترالي (AASB) على أن يبدأ تطبيق تلك المعايير مع بداية 2005 وذلك تماشياً مع الجدول الزمني للاتحاد الأوروبي (Jones & Higgins , 2006 : 630) ، وهكذا إختارت إستراليا استراتيجية للتوافق تشابه الإستراتيجية البريطانية فليها نظام يدخل معايير المحاسبة الدولية المصدرة في هيكله القانوني كمعايير محاسبية أسترالية أي إدخال المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعايير المحلية (John Wiley & Sons Ltd. , 2014:36).

على النقيض مما ذكر في أعلاه ، فأن العديد من الدول التي كانت لديها نظم محاسبية موحدة وفقاً للنموذج السوفيتي سواء في أوروبا (مثل بولندا ورومانيا وجمهورية التشيك وكرواتيا) أو في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا (مثل مصر والجزائر والعراق) ، فان إستراتيجية التوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي IAS / IFRS غالباً ما يجب أن تكون راديكالية ، لأن الاختلاف بين النموذج الإرشادي الوطني والنموذج الإرشادي الدولي كبير إلى الحد الذي يكون فيه الترميم والإصلاح غير نافع ، بل في بعض الأحيان يعطي صورة مشوهة.

وبصيغة مماثلة ، فإن التغيير في النظم المحاسبية لدول أوروبا الشرقية في تسعينيات القرن الماضي والانتقال من نموذج إرشادي محاسبي قائم لخدمة أهداف إحصائية ومتطلبات إقتصاد مخطط

إلى نموذج إرشادي يتجه نحو السوق ونحو الربح ويكون مصمم لتوفير معلومات ملائمة وتتمتع بالثقة وتساهم في صنع قرارات عقلانية ، هي عملية ثورية بامتياز (Mosnja , 2001 : 435). وفي ضوء ما سبق يعتقد الباحثان بتمثل الحالة العراقية في ضرورة التحول مع بلدان متعددة من تلك التي تمت الإشارة إليها في أعلاه ، حيث ان التوافق أو التنبؤ للنموذج الإرشادي الدولي لا يمكن إنجازه بطريقة تدريجية لأن الفجوة بين النموذجين (العراقي والدولي) كبيرة . وعليه فان التغيير الراديكالي يصبح حاجة في ظل الحالة العراقية وتزداد الحاجة أكثر لمثل هذا التغيير عندما يتم الأخذ في الحسبان العوامل الأخرى الآتية :

أولاً : التوجه نحو الزبون

ان مفاتيح النجاح في بيئة الأعمال الحديثة تتمثل في الاعتراف بالدور المهيمن للزبون ، بحيث أن عدم تلبية إحتياجات الزبائن وتوقعاتهم تؤدي إلى إضعاف مركز الوحدة الاقتصادية التنافسي في السوق وذلك بسبب وجود منافسين يقدمون منتجات وخدمات بمواصفات متميزة تلبي إحتياجات الزبائن (السامرائي وآخرون ، 2012 : 263) ، وبهذا المنظور أشار تقرير Jenkins 1994 إلى أن عمل لجنة الدراسة يماثل إعادة تصميم المنتجات والخدمات التي تقوم بها العديد من الشركات الناجحة لتلبية إحتياجات زبائنهم على نحو أفضل ، وعليه فان إجراء التغيير في نموذج الإبلاغ المالي سوف يعزز قيمة كل من المستخدم ومهنة المحاسبة ، تماماً كما تجرى التحسينات والتغيرات في المنتجات لتعزيز قيمة الزبون ومنتجات تلك المنتجات ، وعليه عندما تصبح المحاسبة مقادة بحاجات الزبائن (مستخدمى القوائم المالية) ، فإنه من الواجب عليها تلبية الإحتياجات المتغيرة للمستخدمين ، بحيث يتم تحديد البيانات وعناصرها ومعالجتها بالطريقة التي تجعل منها منتج مطلوب (AICPA , 1994 : 3) ، وقد تم هذا الأمر عند تحديد أهداف الإبلاغ المالي وفق المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية FASB/IASB الصادر في العام 2010 .

مما ورد في أعلاه يمكن القول ان فائدة القرار تعد هدفاً رئيساً للمعلومات المحاسبية ، تلك الأهداف ليست ساكنة، بل سوف تتطور وتتغير مع مرور الوقت لانها تتأثر بالتغيرات البيئية السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية، هذه التغيرات تؤثر ليس فقط على طبيعة المحاسبة وأهدافها ولكن أيضاً على إحتياجات المستخدمين ولذا فان نظام المحاسبة يجب أن يتغير مع متطلبات وحاجات المستخدمين وأن طبيعة هذا التغيير راديكالياً وفق المدخل الذي قدمه Thomas Kuhn.

عراقياً ، ونظراً للتغيرات الكبيرة خلال العقد الأخير ، فان التغيير في النموذج الإرشادي المحاسبي الحالي (النظام المحاسبي الموحد) مطلوب على صعيد الأهداف والمفاهيم والممارسة المحاسبية ، إذا ما أريد للمهنة المحاسبية أن يعترف بخدماتها ومنتجاتها من المستخدمين على ضوء منطق تقرير

Jenkins، وبموجب الدراسات العراقية السابقة فإن النموذج الحالي وضع أساساً للقطاع العام (سلمان ، 2006 : 237) وأن إحتياجات المستخدمين ممن لهم مصالح مباشرة في الشركة (مساهمين ومقرضين) لاتحظى بالإهتمام (المستوفي ، 2005 : 284) وأن التطبيقات المحاسبية تستند إلى قواعد وإجراءات محاسبية موحدة تراعي بدرجة أكبر تفضيلات الجهات الحكومية (فرج ، 2006 : 125،148،151) عليه فإن التغيير يصبح حاجة ملحة وبشكل جذري ، لا سيما مع إستمرار دعوات الحكومات العراقية السابقة والحالية إلى الاستمرار في تحويل الاقتصاد العراقي نحو إقتصاد السوق وإعطاء دور أكبر للقطاع الخاص في السنوات القادمة .

ثانياً : تكاليف إصدار وتغيير المعايير المحاسبية

إن عملية إعداد معايير المحاسبة تعد عملية مركبة تساهم فيها أطراف متعددة ، ولكي تعزز هذه العملية معايير عالية الجودة ، لابد من وجود منظومة متكاملة تشمل هيئات وكيانات تعنى بضبط عملية إصدار المعايير وتنظيمها مع وجود مجلس مستقل يعمل على إعداد المعايير المحاسبية وإصدارها بمساعدة مجالس ولجان إستشارية ، فضلاً عن وجود ممارسة مهنية قوية ومجتمع محاسبي مهتم مثل الجامعات ومراكز البحث ، وعليه فإن مساهمة الأطراف جميعها في إعداد المعايير يجعل منها عملية طويلة ومعقدة ومكلفة ، إذ يشكل عامل التكلفة عائقاً أمام كثير من الدول النامية من بينها العراق لإصدار معايير بالجودة المطلوبة (جمعة وعمار ، 2014 : 415) .

ثالثاً : الوقت اللازم لإصدار المعايير المحاسبية

عملية إصدار المعيار المحاسبي بالطريقة النموذجية يمكن دراستها من خلال إستعراض أفضل الممارسات الدولية في هذا المجال، فالخطوات المتخذة لإنجاز المعيار المحاسبي الدولي بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تتشابه تقريباً مع الممارسات الأمريكية بواسطة FASB مجلس معايير المحاسبة المالية . ووفقاً للمجلس الدولي فإن العملية تتجزأ بالكامل من خلال تنفيذ ثلاث برامج رئيسية هي (3 : 2015، IASB) :

1. البرامج البحثية ، وتتضمن البحث (في المشكلة) ، وإعداد ورقة المناقشة ومن ثم تقديم المقترح .
 2. برنامج المعايير ، ويتضمن إعداد مسودة العرض ونشر المعيار .
 3. برنامج المراجعة ، ويتضمن المراجعة بعد التنفيذ .
- ويتم حساب الوقت اللازم لإصدار المعيار المحاسبي على وفق إجراءات مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB كما يأتي (عطية ، 2014 : 39) :
1. برامج البحث ، حيث يمنح المجلس في العادة مدة 120 يوم للتعليق على ورقة المناقشة المطروحة ويتم في بعض الأحيان الحصول على تعليقات وإقتراحات جديدة حول مضمون الورقة من خلال

عمل الزيارات الميدانية أو جلسات إستماع للإقتراحات المقدمة والتي يمكن أن تضيف وقت آخر إلى وقت الإنجاز الأصلي .

2. برنامج المعايير ، وتعد هذه المرحلة مرحلة مهمة للغاية لأنها تحوي على إقتراح محدد في شكل معيار ، فمسودة العرض تمثل دعوة من المجلس لأبداء الراي والملاحظات حول المعيار المقترح ، ويمنح المجلس 120 يوم لأبداء الملاحظات حول مسودة العرض .

إستناداً إلى ما تم بيانه في أعلاه ، يعتقد الباحثان ان اية دولة لا تمتلك معايير محاسبية متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية أو معايير الإبلاغ المالي الدولية IAS / IFRS أو مع المعايير المحاسبية لإحدى الدول المتقدمة محاسبياً والتي تعتمد النموذج المحاسبي الأنكلوسكسوني إلى الوقت الحاضر، فإنها يتوقع أن تحتاج إلى مدة طويلة لكي تصل إلى الوضع الذي وصلت اليه دول العالم الأخرى التي تمتلك 41 معيار من تلك المعايير (على إفتراض أن الإصدار الجديد من معايير الإبلاغ المالي الدولي حل محل بعض معايير المحاسبة الدولية الملغية) ، فوفقاً للمدد الزمنية المعمول بها من مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولي IASB ، فان المعيار ينجز في حدود السنة ، هذا يعني إن تلك الدول سوف تحتاج إلى 40 سنة تقريباً للوصول إلى ما هي عليه المحاسبة الآن في البلدان الأخرى.

المحور الثالث : الآلية المقترحة لتبني النموذج الإرشادي المحاسبي الدولي

1-3 الأهداف والفروض والمراحل

الصيغة العامة لهذه الآلية تتمثل في " تبني معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وفق إستراتيجية الترجمة لتلك المعايير وتكييف بعضها مع متطلبات البيئة العراقية وفق ثلاث إجراءات هي : إضافة المزيد من متطلبات الإفصاح أوإزالة المعالجات الإختيارية أو تعديل الشروط التي تتعارض مع بعض القوانين المحلية الصعب تغييرها".

أولاً: أهداف الآلية المقترحة

تهدف هذه الآلية إلى تحقيق العديد من الأهداف التي تبرر الأعباء التي يتم تحملها للانتقال إلى النموذج الإرشادي الجديد وهي كما يأتي :

1. تحسين وضع النظام المحاسبي في العراق ليتواءم مع الأنظمة المحاسبية الدولية .
2. تسهيل إنجاز المعاملات المالية والمحاسبية بين الوحدات الاقتصادية المحلية والأجنبية .
3. إعطاء صورة صادقة عن أداء الوحدة والوضع المالي والتغيرات فيه والسماح برقابة الأداء الإداري.
4. تحسين قابلية المقارنة للوحدة ذاتها عبر الزمن وبين الوحدات على المستوى المحلي والدولي .
5. عرض معلومات شفافة وكافية وصحيحة تشجع المستثمرين وتسمح لهم باتخاذ قرارات سليمة.

ثانياً: الفروض التي تقوم عليها الآلية المقترحة

تقوم الآلية المقترحة لتبني IFRS /IAS على مجموعة من الفروض المتعلقة بالبيئة العراقية وكما يأتي:

1. إن العراق ماضٍ في عملية التحول إلى إقتصاد السوق ، مع إعطاء دور أكبر للقطاع الخاص (بيئة في طريقها إلى البيئة المعولمة).
2. تغيير النظام السياسي في العراق عام 2003 تبعه تغيير في منهج وطريقة إدارة الإقتصاد العراقي (من إقتصاد مخطط مركزياً إلى إقتصاد السوق) .
3. العوامل السياسية والاقتصادية هي العوامل الأكثر تأثيراً في تبني نموذج إرشادي محاسبي معين .
4. ظروف الأزمة المالية الحالية في العراق والناجمة عن التدهور في أسعار النفط ستزيد من الحاجة إلى التمويل الخارجي على الصعيد الحكومي والوحدات الاقتصادية الخاصة بكافة أشكاله .
5. إستمرار العراق في السعي إلى الانضمام إلى المؤسسات الدولية يتطلب تكيف التشريعات والقوانين والأنظمة بما يتوافق مع المتطلبات الدولية .

ثالثاً: مراحل تنفيذ الآلية المقترحة

المرحلة الأولى :

تماشياً مع فلسفة التغيير التي إعتدها هذا البحث ، فإن هناك جهود يجب أن تبذل من المجتمع العلمي المحاسبي في العراق لإقناع ديوان الرقابة المالية بضرورة تغيير النموذج المحاسبي الحالي في العراق وتبني IFRS/IAS كنموذج بديل ، ويبدو إن هذه الرؤية ليست ببعيدة عن ذهن المسؤولين في الديوان ، ففي الندوة التي عقدت منتصف مايس - 2015 في هذا الخصوص ، أشار رئيس ديوان الرقابة المالية في كلمته إلى أن " تبني المعايير المحاسبية الدولية يوفر مرجعاً ثابتاً ويسهم في تعزيز مهنة المحاسبة في العراق " * . ويمكن تعزيز هذه الرؤى من خلال المؤتمرات والندوات واللقاءات الرسمية وغير الرسمية من أجل الوصول إلى إعلان واضح حول وجود إرادة كاملة للتغيير في ضوء المستجدات التي يمر بها العراق والذي يمثل في نظر الباحثان المرحلة الأولى في آلية تبني النموذج الإرشادي المحاسبي الدولي، حيث تتوج بإصدار الديوان توصية إلى الحكومة العراقية بالصيغة الآتية " يوصي ديوان الرقابة المالية بتبني إطار المفاهيم ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية والتفسيرات التابعة لها الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) وفقاً للإصدار المعلن في السنة المعينة وذلك للتطبيق في العراق " .

* الكلمة منشورة في مجلة المصارف العراقية التي تصدرها رابطة المصارف الخاصة العراقية ، السنة الثانية العدد

المرحلة الثانية :

إصدار قرار الموافقة من السلطات الحكومية بتغيير النموذج الإرشادي المحاسبي الحالي في العراق (النظام المحاسبي الموحد) وإعتماد معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية كبديل عنه ، بحيث تكون تلك الموافقة مقرونة بالآتي :

1. إنشاء مجلس مستقل متخصص في إصدار المعايير المحاسبية فقط يعرف باسم " مجلس معايير المحاسبة المالية العراقي " بدلاً من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، حيث ينجز مهامه الأساسية من خلال إستراتيجية الترجمة المقترحة لمكونات النموذج الإرشادي المحاسبي الدولي مع الاستفادة من التراجم العربية المتوفرة ، فضلاً عن القواعد المحاسبية التي سبق إصدارها من المجلس السابق والتي هي بحاجة إلى تحديث بما ينسجم مع الإصدارات والتعديلات الأخيرة للمجلس الدولي (الملحق 1) .

2. يتعين تقسيم IFRS/IAS في مجموعات متجانسة مع بعضها البعض، ويحدد على ضوء ذلك جدول زمني لتنفيذ الترجمة بحسب أهمية المعيار لظروف وواقع البيئة العراقية بكافة جوانبها ، ويقترح الباحثان الاستفادة من التقسيمات الواردة في مشاريع التوافق لبعض الدول العربية والتي أمدت ما بين 4 - 6 سنوات كما حصل في الجزائر ويحصل حالياً في المملكة العربية السعودية وجمهورية مصر العربية على اعتبار إن تلك البلدان تتشابه إلى حد ما مع عوامل البيئة المحاسبية العراقية ويمكن أن يوفر الكثير من الجهد والوقت .

3. تحديد الهيئات الدولية التي يمكن أن يستعين بها المجلس، لاسيما وأن العديد منها مستعدة لتقديم المساعدة والتمويل في هذا الجانب مثل البنك الدولي ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي ، فعلى سبيل المثال تحمل البنك الدولي تكاليف عملية تبني النظام المالي الجديد في الجزائر .

4. الإشارة إلى وضع تفسيرات وإرشادات تطبيقية وإجراءات تفصيلية محددة للمعيار تكون ملزمة لكل من يطبق المعيار بهدف التبسيط وتوضيح كيفية تطبيق المعيار في البيئة العراقية ، كذلك الإشارة إلى القوانين التي يجب أن تتوافق مع النموذج الإرشادي المحاسبي الجديد مثل قوانين الضرائب.

المرحلة الثالثة :

إصدار قانون من قبل السلطة التشريعية بإعتماد النموذج الإرشادي المحاسبي الجديد ، يتضمن مواد تحدد الهدف من القانون ونطاق تطبيقه (الوحدات الاقتصادية العراقية المشمولة بالتطبيق) والاطار المفاهيمي (بما في ذلك المفاهيم الأساسية وعناصر القوائم المالية) وتنظيم المحاسبة والتغير في الطرق والتقديرات المحاسبية والقوائم المالية والأحكام الختامية (أهمها تاريخ دخول القانون حيز التنفيذ) .

المرحلة الرابعة :

إصدار نص تنفيذي من الجهة المسؤولة عن تطبيق النموذج الإرشادي الجديد الذي يشرح مواد القانون ويحدد كيفية تطبيقها، لاسيما المواد المتعلقة بتحديد كل من الأهداف والمفاهيم الأساسية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمبادئ والفروض الأساسية التي تشكل المرجعية في إصدار المعايير المحاسبية وتسهيل تفسيرها . إن عبء هذه المرحلة هو الأكبر لأنه يتضمن جميع الجهود التي توفر مستلزمات تطبيق النظام الجديد في البيئة العراقية والتي تتطلب تنسيق العمل مع الجهات الحكومية والمؤسسات التعليمية والوحدات الاقتصادية العراقية المشمولة بتنفيذ هذا التشريع .

المرحلة الخامسة :

البدء في تطبيق النموذج الإرشادي المحاسبي الجديد وفقاً لمتطلبات IFRS 1 ، ومراقبة التنفيذ من قبل احدى لجان مجلس المعايير والأستمرار في متابعة المستجدات الجديدة على الصعيد الدولي والعمل على تكييفها وإدخالها في النموذج الجديد وبما يحسن نوعية المعلومات المطلوبة من قبل المستفيدين .

3-2 متطلبات تنفيذ الآلية المقترحة

أولاً: إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية العراقي IFASB

من المتعارف عليه في معظم دول العالم هناك هيئة تتولى الإشراف على وضع المعايير المحاسبية ، ويمكن أن تسند هذه المهمة إلى الجهات الآتية :

1. التنظيمات المهنية (مثل جمعية مراقبي الحسابات العراقية و الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعهد المحاسبين القانونيين المعتمدين الأمريكي ، الاتحاد الدولي للمحاسبين)، عيب هذا المدخل يتمثل في سيطرة المهنة على عملية صياغة المعايير بما يتلائم ومصالحها بالدرجة الأولى.
2. الهيئات المشرفة على أسواق المال (مثل هيئة إدارة سوق العراق للأوراق المالية ولجنة تبادل الأوراق المالية الأمريكية) ، هذه الهيئات هي جهات ممثلة للحكومة وتبني القطاع العام لعملية وضع المعايير صحيح له ميزاته بخصوص قوة التنفيذ بموجب القانون إلا إن مساوئه كبيرة إذا ما أرتبط عمل تلك الجهات بالبيروقراطية الإدارية وتغليب الجوانب القانونية .
3. الجهات المستقلة (مثل IASB) تتكون من جميع الجهات المعدة والمستفيدة من القوائم المالية (محاسبين ومدققين ومستثمرين ومحللين ماليين).الصيغة المحايدة في صناعة المعايير المحاسبية يمكن أن تكون متحققة وفقاً لهذا المنهج الأخير (الجهات المستقلة) وهو في رأي الباحثان الأكثر تحقيقاً للمصلحة العامة والتي تحاول أدوات التنظيم المحاسبي تحقيقها بجانبها الفني والإداري.

إستناداً إلى ما تقدم يقترح الباحثان " تشكيل مجلس معايير المحاسبة المالية العراقي كجهة مستقلة تحت إشراف مباشر من قبل السلطة التشريعية" ، بحيث ان هذا المجلس غير تابع لأي تنظيم مهني بما يوفر له إستقلالية أكبر من الوضع الحالي ، كما يقترح الباحثان تشكيل لجان فرعية للمجلس ومنها لجنة لتفسير المعايير المحاسبية ، ولجنة للعلاقات الدولية . هذا وتتمثل إجراءات المجلس التنفيذية الخاصة بإصدار كل معيار بالآتي :

1. تتولى اللجنة الفنية في المجلس بدراسة المعيار الدولي وما يرتبط به من تفسيرات للنظر في إمكانية تطبيقه كما صدر أو ضرورة إجراء أي تعديلات عليه بسبب متطلبات الأنظمة أو التعليمات المحلية العراقية.
2. تقوم اللجنة الفنية بعد المناقشة بصياغة الاضافات أو التعديلات الضرورية على المعيار .
3. نشر توصيات اللجنة الفنية الخاصة بكل معيار على العامة (على الموقع الالكتروني للمجلس المقترح تكوينه بموجب الآلية المقترحة) لإبداء آراءهم.
4. مناقشة ما يرد من ملاحظات من العامة وتعديل ما يلزم لإعتماد المعيار للتطبيق في العراق .

هذا ويتطلب تنفيذ ما سبق إنشاء موقع الكتروني على شبكة المعلومات الدولية ، ويمكن أن يصمم الموقع على ضوء المواقع الالكترونية لمجالس المعايير للدول الأخرى ، بحيث يتضمن جميع المعلومات التي تتصل بالمجلس الجديد ويتيح حرية الوصول إلى المعلومات عن المعايير وإمكانية التواصل مع المجلس ، كما يتطلب الأمر توفير التمويل اللازم لديمومة أعمال المجلس ، ويقترح الباحثان في هذا الخصوص الاعتماد على مصادر التمويل الآتية والتي تتماشى مع أفضل الممارسات العالمية وهي :

1. رسوم الزامية على الشركات المسجلة وغير المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية.
2. رسوم الزامية على مكاتب المحاسبة والمراجعة .
3. الهبات والتبرعات التي يقرر قبولها من قبل المجلس من الجهات الداخلية والخارجية .
4. مدخولات ما يتم بيعه من إصدارات ونشرات مع حصيلة ما يكسبه المجلس من الدورات التدريبية.
5. شراكة الحكومة في تمويل مجلس المعايير الجديد

ثانيا: التوافق بين النموذج المحاسبي الجديد والنظام الضريبي

تختلف القوانين المحددة للقواعد الضريبية العراقية عن مفاهيم وقواعد النموذج الإرشادي الجديد الذي يتوافق مع IFRS/IAS من حيث الأهداف ، حيث تسعى القواعد الضريبية إلى تعظيم الإيرادات الضريبية فضلاً عن تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة ، في حين يسعى النموذج المحاسبي الجديد إلى تحسين الشفافية والمصادقية في القوائم المالية . ومع ذلك ، فان تبني النموذج الإرشادي

المحاسبي الدولي سينجم عنه آثار جانبية خاصة منها التي تعتمد على الجوانب المحاسبية أو لها علاقة بالمحاسبة كمجال الضريبية ، فاستخلاص النتيجة الضريبية من النتائج المحاسبية للقوائم المالية بعد إعادة معالجة خاصة حسب قانون الضريبة العراقي ، يجعل من أي تعديل في النتيجة المحاسبية يؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الضريبية ، ويمكن تبويب الآليات المعتمدة من قبل الدول التي تبنت IFRS/IAS في معالجة الاختلافات بين القواعد الضريبية وقواعد النموذج المحاسبي الجديد في ثلاث آليات ممكنة هي الآتي:

1. تعديل القواعد الضريبية وتكييفها مع النموذج الإرشادي المحاسبي الجديد شريطة أن لا يعمل هذا التكيف على تقليل الوعاء الضريبي .
2. تغيير المعالجات المحاسبية بطريقة تسمح بالحفاظ على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبما ينسجم مع نصوص القواعد الضريبية.
3. السماح للشركات بمسك محاسبة بموجب قواعد النظام الجديد وأخرى بحسب القواعد الضريبية ، ويقترح الباحثان باعتماد الخيار الأول ، حيث يمكن إدخال نصوص تنظيمية في إطار تكييف القواعد الضريبية في العراق مع النظام المحاسبي الجديد شرط أن لا يؤثر سلباً على الإيرادات الضريبية وفي هذا الوقت بالذات.

ثالثاً: التعليم المحاسبي والتأهيل المهني

يتبع التعليم المحاسبي في العراق طبيعة المحاسبة كتقنية ووسيلة للاتبات ، ولكن مع تبني النموذج الإرشادي الدولي تتغير طبيعة المحاسبة وأهدافها ، حيث تصبح أداة مفيدة لإتخاذ القرارات لمستخدمي المعلومة المالية . فهناك مبادئ وقواعد تسجيل وتقييم جديدة وفق إطار مفاهيمي يستجيب للجوهر الإقتصادي للمعاملات بطريقة واقعية ، وبالتالي تتطلب هذه التغيرات من الجامعات العراقية والمعاهد المتخصصة في مجال تعليم المحاسبة أن تتكيف مع المستجدات الدولية في هذا الخصوص .

رابعاً: تصنيف الوحدات الاقتصادية العراقية

بالرغم من أن IASB يؤمن بأن أهداف القوائم المالية المحددة في إطاره المفاهيمي مناسبة للوحدات الصغيرة والمتوسطة الحجم كما هو بالنسبة للوحدات التي تطبق كامل IFRS/IAS وأن هدف المحاسبة في توفير المعلومات المفيدة حول الأداء والمركز المالي والتغيرات فيه تهم شريحة واسعة من المستخدمين لهذه المعلومات في إتخاذ القرارات الاقتصادية بغض النظر عن حجم الوحدة ، فإن IASB وجه جهوده باتجاه إصدار معايير محاسبية عالمية في العام 2009 تناسب الوحدات

الصغيرة والمتوسطة الحجم وهي معايير ذات جودة عالية ، لا سيما وأن IFRS/IAS الشاملة قد صممت للوحدات التي تتداول أوراقها المالية في الأسواق المالية ، ومن هنا جاءت هذه المعايير موسعة ومعقدة في مجال القياس والافصاح ، وبيرر IASB سعيه إلى إصدار معيار خاص بهذه الوحدات بأن مخاطر عدم الإصدار قد تدفع منظمات أخرى لإصدار مثل هذه المعايير هذا من جانب ومن جانب آخر إستنتج المجلس وجود اختلاف بين مستخدمي القوائم المالية للوحدات الصغيرة والمتوسطة وبين مستخدمي القوائم المالية العامة ، وعليه فقد قرر المجلس تحديد الاختلاف بين IFRS/IAS والمعيار الخاص بالوحدات الصغيرة والمتوسطة عن طريق تحديد طبيعة ودرجة الاختلاف على أساس حاجة المستخدمين وتحليل الكلفة والمنفعة . إن دخول النموذج الإرشادي الجديد حيز التنفيذ وفقاً للآلية المقترحة سيكون له آثار على الوحدات الاقتصادية العراقية ، بعدّها المعنية بتطبيقه وسوف يؤدي إلى تغيير في الممارسة المحاسبية والتأثير في الوظيفة المالية والمحاسبية في تلك الوحدات من ناحية ، وسوف يجلب المزيد من الشفافية والموثوقية في حساباتها من ناحية أخرى . ورغم المزايا التي يحققها تطبيق النموذج الجديد إلا إن الزيادة في حجم المعلومات قيد الاتصال للجهات المستفيدة تمثل كلفة بالنسبة للوحدة في إطار المتطلبات الجديدة التي تفرضها IFRS/IAS من خلال نماذج القوائم المالية ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها ومنها المعلومات التفصيلية لبعض الموضوعات الجديدة فضلاً عن تحسين زمن إعداد القوائم المالية . ولغرض مواجهة تحديات عملية التغيير (وتبني النموذج الإرشادي المحاسبي الدولي) ، فإن الوحدات الاقتصادية العراقية يجب أن تخضع للتصنيف بحسب عدة معايير مثل عدد العاملين أو الإيرادات الكلية أو حجم الاستثمار وغيرها من المؤشرات لغرض مراعاة قدرة وخصائص كل وحدة على الوفاء بمتطلبات النموذج الجديد ، الأمر الذي يستدعي الإشارة إلى ذلك صراحةً في نص القانون الصادر باعتماد النموذج الجديد من قبل السلطة التشريعية وإنعكاس ذلك في القوانين التي تخضع لها الوحدات الاقتصادية العراقية مثل قانون الشركات والقانون التجاري العراقي .(*) يعتقد الباحثان بإمكانية الاستفادة من المعايير التي قدمتها الهيئات الدولية في تعريف الوحدة الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة والتي تدعم عملية التبني أو التوافق مع IFRS/IAS على سبيل المثال أصدر الاتحاد الأوروبي مفهوماً موحداً للدول الأعضاء عام 1996 وعدله في العام 2005 (الملحق 2) .

(*) لا خلاف حول أهمية الوحدات الصغيرة والمتوسطة في كونها تشكل المصدر التقليدي لنمو الاقتصاد الوطني ، حيث تعمل على تشغيل نسبة كبيرة من الأيدي العاملة وتساهم بنسب عالية في الناتج المحلي ، فضلاً عن أن الوحدات الكبيرة لا تزدهر بدون المشروعات الصغيرة التي تزودها باحتياجاتها وتشتري منتجاتها بحيث أن نسبة هذه الوحدات إلى أجمالي الوحدات الاقتصادية في مختلف بلدان العالم (النامية والمتقدمة) غالباً ما تتجاوز النصف وربما في معظمها تصل إلى أكثر من 90% (التميمي وعبد الحليم ، 2014 : 6-8) .

إن العمل على تبني IFRS/IAS يتطلب جهوداً كبيرة من جميع الجهات الحكومية وغير الحكومية التي لها علاقة بالنظام المحاسبي في العراق ، بسبب ما تحدثه عملية التحول من تغيير في الثقافة والممارسة المحاسبيتين التي أستمريت لأكثر من ثلاث عقود. ويعتقد الباحثان إن عملية التغيير في الوقت الحاضر بشكل عام تحظى بمقبولية جميع الأطراف، فالمهتمون بالبنية التحتية القانونية والمنادون بعصرنة القوانين والاصلاح يجدوا أن تغيير النظام المحاسبي يتماشى مع أهدافهم ، والسلطات الحكومية وخاصةً الاقتصادية منها تجد في التغيير أداة إضافية في تحسين عملية تخصيص الموارد من خلال التحسين في إتخاذ القرارات من جهة ، ولربما أيضاً تحقيق زيادة في الوعاء الضريبي من جهة أخرى، والمهنيون أيضاً سيخدمهم هذا التغيير لأن الجمود الذي عاشوا فيه مدة طويلة تمتد لأكثر من ثلاث عقود أثر سلباً على تطور المهنة ، لذا فان التحول إلى النموذج الإرشادي المحاسبي الدولي أصبح ضرورة .

المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

4- 1 الإستنتاجات

في ضوء ما تم عرضه ومناقشته في هذا البحث من مفاهيم نظرية واجراءات مقترحة تتعلق بعملية التغيير في النموذج الإرشادي المحاسبي، يمكن للباحثان أن يقدموا الإستنتاجات التي تم التوصل اليها وكما يأتي :

أولاً : إن التغيير يمكن أن يأتي من خلال تسلسل معين للأحداث ، بحيث أن الاختلاف في الرؤى بين مكونات نظام اجتماعي معين يمثل الشرط الأكثر ملاءمة لإنتاج التغيير ، علماً أن هذا الاختلاف يمثل واقع حال الوضع الراهن في العراق، لا سيما ما يتعلق بالتنظيم المحاسبي الموجود وبين ما يجب أن يكون عليه ذلك التنظيم .

ثانياً: إتساع حجم الفجوة بين النموذج الإرشادي المحاسبي المحلي العراقي ممثلاً بالنظام المحاسبي الموحد والنموذج الإرشادي المحاسبي الدولي ومعايير (IFRS / IAS) خلال العقد الأخير بسبب الثبات في النموذج المحلي (مروراً أكثر من 25 عام دون تغيير بإعتراف ديوان الرقابة المالية الإتحادي) الذي لم يتمكن من إستيعاب التغيرات البيئية (الإنفتاح الاقتصادي والاستثمار الأجنبي وإصدار تشريعات جديدة) وأستمرار التغيير والتحسين على الجانب الآخر في ظل أختلافات في الأهداف والمفاهيم الأساسية للنموذجين.

ثالثاً: إستقرار تجارب الدول الأخرى في تغيير نظمها المحاسبية ولا سيما تلك التغييرات التي فرضتها تغييرات في البيئة السياسية بالدرجة الأولى (مثل التغيرات في دول أوروبا الشرقية) ، يظهر أن معظم تلك الدول إعتمدت حلولاً راديكالية في معالجة الفجوة بين نظمها المحاسبية المحلية والنموذج الدولي لأسباب تتعلق بما يأتي :

1. كبر حجم الفجوة بين النموذجين المحلي والدولي ،فالانتقال من اقتصاد مخطط إلى اقتصاد السوق في ظل تغير النظام السياسي يفرض الانتقال من نموذج محاسبي قائم على فلسفة معينة إلى نموذج محاسبي قائم على فلسفة مختلفة .
2. التغير في بيئة الاعمال الدولية يحتم أن تتوافق النظم المحاسبية الوطنية في إطار نموذج محاسبي دولي يعمل على تسهيل المعاملات الاقتصادية والمالية الدولية .
3. التوفير في الكلفة والوقت ، فالحلول الراديكالية غالباً ما تتجز من خلال تبني أو التوافق مع IFRS/IAS دون العمل على صياغة معايير محاسبية وطنية خاصة. وفي إعتقاد الباحثان إن الوضع في العراق لا يبتعد كثيراً عما حصل في تلك البلدان خاصة وإن تغيير النظام السياسي تبعه تغيير في منهج إدارة الاقتصاد .

رابعاً: من وجهة النظر الفلسفية ،فان طريقة التغيير التي تقدمها الدراسات العراقية السابقة ولربما تنشدها المنظمات المهنية في العراق كما حصل من قبل لجنة تحديث النظام المحاسبي الموحد والتي أنهت عملها في العام 2011 من خلال إدخال بعض المعالجات التي جاءت بها المعايير المحاسبية العراقية لبعض عناصر القوائم المالية والتي هي بالأصل مترجمة عن IAS ،غير مقبولة من وجهة نظر المنهج الذي إعتد في هذا البحث والذي يقوم على فلسفة ثورية في التغيير والتي ترى عدم المقايسة بين النماذج الإرشادية المحاسبية وإنه لا يمكن أن يتعايش نموذجين مختلفين أيديولوجياً كون كل واحد منهما ينتمي إلى فلسفة مختلفة عن الآخر، وإن هذا المزج يمكن أن ينتج نموذجاً محاسبياً مشوهاً .

4-2 التوصيات

في ضوء الإستنتاجات التي تم التوصل اليها في هذا البحث،يمكن تقديم التوصيات الآتية :
أولاً : تغيير النموذج الإرشادي المحاسبي في العراق وإستبداله بالنموذج الإرشادي المحاسبي الدولي بشكل جذري كونه نموذج عاجز عن تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها المحاسبة في ظل الظروف البيئية الحالية ، بصيغة مدروسة وعلى ضوء تجارب الدول الأخرى التي تبنت إستراتيجية ثورية في تبني معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IAS / IFRS أو التوافق معها، ووفقاً للآلية المقترحة في هذا البحث والمعرضة في المحور الثالث والتي نصت صيغتها العامة على " تبني معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS وفقاً لإستراتيجية الترجمة لتلك المعايير وتكييف بعضها مع متطلبات البيئة العراقية " . هذا التغيير المقترح وفق الآلية المقدمة في هذا البحث مدعوم بالعديد من العوامل المحلية والدولية التي تتمثل بما يأتي :

1. إستمرار دعوات السلطات الحكومية (التشريعية والتنفيذية) في العراق منذ 2003 وإلى حد الآن إلى ضرورة تحويل الأقتصاد العراقي نحو أقتصاد السوق وأعطاء دور أكبر للقطاع الخاص في الفترة المقبلة.
2. تبني معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS أو التوافق معها هو الاتجاه العام الذي تسير فيه معظم دول العالم .
3. إن الأختلاف بين النموذجين المحلي والدولي شمل كل مكونات النموذج الإرشادي المحاسبي بما في ذلك الأهداف والمفاهيم الأساسية ممثلة في عناصر القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومن ثم إنسحب على المبادئ والإجراءات التطبيقية، بتعبير آخر إن المفاهيم والأسس التي يقوم عليها النموذجين مختلفة الأمر الذي يجعل من إقتراح توافق تدريجي غير مقبول من الناحية المنطقية والعملية.
4. تعد عملية التأسيس لصياغة معايير محاسبية عراقية خاصة ، عملية غير مقبولة وفقاً لقياسات الكلفة والوقت التي تمت الإشارة إليها فيما سبق. علاوة على ذلك ، إن النموذج الإرشادي الدولي ساهمت في تكوينه مؤسسات مهنية وعلمية ودولية وبأماكن غير متوفرة في العراق بل وحتى في أكثر دول العالم تقدماً في مجال المحاسبة.
- ثانياً : من الضروري إعادة النظر في العلاقات مع الهيئات الدولية المتخصصة في الجوانب المحاسبية من قبل الهيئات المهنية المحاسبية والرقابية العراقية .
- ثالثاً : تطوير المناهج الدراسية للتعليم المحاسبي، يوصي الباحثان بإدخال المواد الدراسية المستحدثة في البرنامج التعليمي لقسم المحاسبة في الجامعات العراقية (مثل المشاكل الاخلاقية وتقنية المعلومات والمعايير المحاسبية الدولية) من خلال المواد الأساسية ،أفضل مما لو قدمت كدروس مستقلة ، على سبيل المثال نصوص IAS2 المتعلقة بالمخزون يفضل أن تقدم في مادة المحاسبة المتوسطة بدلاً من تقديمها ضمن مادة مستقلة بأسم المعايير الدولية .
- رابعاً : إعادة النظر في الجانب الإداري لعملية التنظيم المحاسبي بما ينهي تشتت المسؤولية بين الهيئات المهنية العراقية ، فوجود هيئة مستقلة تضم مجموعة من الخبراء المتخصصين في الجوانب المالية والمحاسبية ومتفرغين للعمل في المجلس المقترح تكوينه مع تحديد سبل التمويل اللازم له وبما يعزز إستقلاليتة ويضمن تواصله مع المجتمع المحاسبي المحلي والدولي يمكن أن يضع الأمور في الطريق الصحيح .

المصادر العربية

أولاً : الوثائق والتقارير الرسمية

1. قانون ديوان الرقابة المالية رقم 31 لسنة 2011 .
2. المرسوم التنفيذي الجزائري 156/58 الصادر في مايس / 2008 .

ثانياً : الكتب

1. ابو زيد ، محمد المبروك " المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية " ، دار المريخ ، الرياض ، 2014 .
2. تشوي ، فريدريك و فروست ، كارول ان و مبيك ، جارى ، " المحاسبة الدولية " ، ترجمة محمد عصام الدين زايد ، دار المريخ ، الرياض ، 2004 .
3. السامرائي وآخرون ، " تكاليف الجودة والتقنيات الكفوية المعاصرة "، الطبعة الأولى ، مكتبة الجزيرة للطباعة والنشر ، بغداد ، 2012 .
4. عطية ، محمد عبدالحميد محمد ، " موسوعة معايير المحاسبة الدولية " ، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية ، 2014 .

ثالثاً : البحوث و الدراسات و الدوريات :

1. جمعة ، هوام وعمار ، لمزاودة ، " أثر اعتماد معايير المحاسبة الدولية على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول العربية - دراسة قياسية " ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث و الدراسات ، العدد الرابع والثلاثون ، ج1 ، 2014 ، (403 - 428)
2. حسن ، عبد الفتاح امين وآخرون " صياغة اهداف المحاسبة والتقارير المالية في ظل اختلاف المتغيرات البيئية - أفكار مطروحة وآراء مقترحة " ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلد 13 ، العدد 47 ، لسنة 2007 ، صص 186-206 .
3. سلمان ، عامر محمد ، " أولويات الاصلاح المحاسبي في العراق " ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، المجلد 12 ، العدد 44 ، 2006 ، ص ص 221-238 .
4. محمد ، براق وعمر ، قمان ، " مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة "، بحث مقدم إلى الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، 2013 .
5. النصيري ، سمير ، " تطور القطاع الخاص ركيزة اساسية لأصلاح الأقتصاد العراقي " ، مجلة اتحاد المصارف العربية ، بيروت ، اذار - 2015 .
6. نوال ، بوعلاق ويحيى ، سعدي ، "دمج ثقافة التغيير في عملية تطوير القيادة الادارية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسير والعلوم الاجتماعية ، عدد 11 ، 2014 .

7. يحيى ، عباس حميد و عبدالحليم ، صفوان قصي ، " تكييف المعايير المحاسبية الدولية لصالح المشروعات الصغيرة و المتوسطة الحجم و مدى امكانية تطبيقها محلياً " ، جامعة بغداد / كلية الادارة و الاقتصاد ، بحث مقبول للنشر ، 2014 .
 8. يعقوب ، ابتهاج اسماعيل و الذهبي ، جلييلة عيدان ، " تعزيز قدرات مهنة المحاسبة وفق مستجدات البيئة العراقية بالاستعانة بتجارب دولية " ، بحث مقدم إلى المؤتمر العربي السنوي العام الأول (واقع مهنة بين التحديات و الطموح) ، بغداد ، 2014 .
- رابعاً : الرسائل و الأطاريح الجامعية :
1. عيسى ، سيروان كريم ، " ملامح الاطار المفاهيمي للمحاسبة في البيئة العراقية " ، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، 2004 .
 2. فرج ، عماد صبيح ، " تأثير صياغة أهداف المحاسبة في تحديد تفضيلات المستثمرين والادارة من المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة " ، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، 2006 .
 3. المستوفي ، حيدر عبدالحسين ، " تقويم النظام المحاسبي الموحد في ضوء نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية العراقية والدولية " ، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد بجامعة البصرة ، 2005 .
 4. نجم ، أسماء سهيل ، " دور المعايير المحاسبية في تعزيز كفاءة السوق المالي " ، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2008 .

Foreign Refernces

First: Book

1. Benston, G, M.Bromwich, R.Litan, and A.Wagenhofer, (2006) , " world financial reporting: the development and future standards", New York: Oxford university press.
2. John Wiley & Sons itd., "IFRS – Mini book 2014", united kingdom, 2014.
3. Kieso, Weygandt and Warfield, "Intermediate Accounting", 13 edition, John Wiley & Sons, New York, 2011.
4. Wolk, HARRY & Dodd, James & Tearny, Miclael, "An Introduction Accounting Theory", Six Editions, 2003.

Second: Periodicals:

1. Albu, Catalin Nicolae and Albu, Nadia and Alexander, David, "Accounting Change in Romania and a Historical Analysis", paper submitted to AFC 2010 congress in nice.
2. Allen, Divid, "Strategic Financial Management: Managing For Long – Trem Economic Success", Financial Times Business Information, London,1994.
3. Dixon, Rob & Laidler, John, "Accounting Developments in Poland", Management Accounting, 1992, Vol9, No.10: ABI / inform complete, (20–21).
4. Dobija, D. & Klimczak, K.M., "Development of Accounting in Poland: market efficiency and the value relevance of reported earnings", the international Journal of Accounting, 45(3), 356 – 374, 2010.
5. Ion Ionascu and others, "Local Accounting Culture Facing Globalization: the case of Romania's "patrimoniality" principle", Accounting and Management information system, 2010, vol.9, No.4, pp. 539–557.
6. Jones, Stewart & Higgins, Alison D., "Australia's Switch to international financial reporting standards: a perspective from account preparers ", Accounting and Finance, 2006, NO.46, pp. 629–652.
7. Kranacher, M. (2010b), "Bringing the World to gether on one standard", CPA Journal, 80(10), october 1.
8. Mosnja, Lorena, "Globalisation impact on accounting transition in Croatia", Ekonomski pregled, 2001, 52, (3–4), pp. 431–445.
9. Phuong, N.C. and Nguyen, D.K., "International Harmonization and national particularities of accounting – recent accounting development in Vietnam", Journal of accounting & organizational change, 2012, Vol.8, No.3, pp 431–451.
10. Ramanna,Karthik, "The international politics of IFRS harmonization ", working paper, Harvard, Business school, August, 2011.

11. Wallman , S.M.H. , "The Future of Accounting and Disclosure is an evolving world; The need for dramatic change", Accounting Horizons, 1995, Vol.9, No.3, pp (81-91) .
12. Xiang, Bing, "institutionla factors influencing China's accounting reforms and standards", AAA – Accounting Horizons, 1998, Vol.12, No.2, pp 105-119.
13. Zhang, Hongman & Liu, Xianfeng, "On the constriction of china's accounting standards with international convergence in accounting standards", International Journal of Business and Management, 2010, Vol.5, No.4, pp 200-203.

Third: Professional issues:

1. AICPA, "The Jenkins Report: Improving business reporting: customer focus – meeting the information needs of investors and creditors", New York: the institute; 1994.
2. IASB, "Who we are and what we do", IFRS Foundation, London, 2015.
3. SEC , Final Report of The Advisory Committee on Improvement to Financial Report to the U.S.A. And Exchange Commission, August, 2008.

Fifth: References from Internet:

1. www.socpa.org.sa
2. <https://ec.europa.eu>