

## النظام المحاسبي الموحد ومتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية

### الدولية

### دراسة تحليلية في البيئة العراقية

صبيحة صالح عمر

أ.م.د. محمد حويش علاوي

ايمان عبد المنعم مال الله

كلية الرافدين الجامعة / قسم المحاسبة

#### المستخلص:

يستهدف البحث الحالي دراسة وتحليل محاولات تطوير النظام المحاسبي الموحد في العراق باتجاه تحقيق التوافق والانسجام ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية في اطار تطوير النظام المحاسبي الموحد وتطبيقاته المختلفة في مجال المفاهيم وعمليات القياس والافصاح المحاسبي وبما يخدم تشجيع جذب الاستثمارات الاجنبية وتحقيق التوافق والنظم المحاسبية على المستوى الدولي.

وفي هذا السياق فان البحث الحالي اعتمد الدراسة المقارنة التحليلية بين النظام المحاسبي الموحد المعدل - 2011 ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية بهدف استكشاف نوع وعمق وشمولية عمليات التوافق والانسجام . لذا تبنى البحث الحالي فرضيتين رئيسيتين مؤداهما: (1. لا يتلاءم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مع مفهوم النظام المحاسبي الموحد. 2. لم يحقق النظام المحاسبي الموحد المعدل متطلبات الانسجام مع المعايير المحاسبية الدولية) .

وفي اطار نتائج التحليل والمقارنة توصل البحث الى الى النظم المحاسبية الموحدة لاتتفق في المفهوم والاهداف والعمليات مع المعايير المحاسبية الدولية واتجاهاتها الفكرية والتطبيقية فضلا عن ضعف عمليات التوافق وشمولية التعديلات المقترحة.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي الموحد ، المعايير المحاسبية الدولية .

**1- المقدمة:**

شهد النظام المحاسبي الموحد في العراق تغييرات عديدة منذ تطبيقه لأول مرة في العراق وكان اخر تعديل للنظام المحاسبي الموحد يعود الى سنة 1985 ومنذ ذلك الحين لم نلمس تغييرا وتطويرا جوهريا للنظام المحاسبي الموحد على الرغم من التطورات الكبيرة التي حدثت في الفكر والتطبيق المحاسبي ، فضلا عن التغييرات الكبيرة التي حدثت في البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في العراق والمتمثل ابرزها بالتغيير الحاصل في نوع النظام الاقتصادي ومتطلبات الانفتاح الاقتصادي والرغبة في تشجيع الاستثمار الاجنبي . واستجابة لتلك التحولات فقد اعلن ديوان الرقابة المالية عن تشكيل لجان مهمتها تحديث النظام المحاسبي الموحد وفق رؤية شاملة للوضع الاقتصادي والمحاسبي الجديد وبما يتلائم ومتطلبات الانفتاح على معايير المحاسبة الدولية ، وبعد عدة سنوات من العمل من قبل هذه اللجان تم تعديل واصدار النظام المحاسبي الموحد المعدل ، والذي اشار في نسخته الى استهدافه عملية تطوير النظام المحاسبي الموحد من اجل تحقيق مايلي :

1. اصدار بعض التشريعات الخاصة لعدد من المؤسسات الحكومية مثل البنك المركزي العراقي والمصارف وسوق العراق للأوراق المالية التي الزمت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.
2. تحقيق الانسجام مع الهدف الرئيس لمعايير المحاسبة الدولية والمتمثلة بتوحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية واصدار التقارير المالية على المستوى الدولي .
3. استمرار منحى التوحيد المحاسبي في العراق عن طريق توحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية والتقارير المالية الملائمة للمقارنة بين مؤسسات القطاع العام والخاص والمختلط.
4. الارتقاء بمستوى المحاسبة في العراق وخدمة الاقتصاد الوطني وجعل التقارير المالية تلبى احتياجات الوحدة الاقتصادية ومستخدمي التقارير ، والمحاسب القومي ، والجهاز الضريبي.

واستنادا الى ذلك فان البحث الحالي يسعى الى دراسة وتحليل التعديلات الجديدة في ضوء الاهداف المقدمة والتي يتم السعي لتحقيقها في اطار النظام المحاسبي المعدل الجديد وخصوصا منها ما يتعلق بدرجة تحقيق التوافق في المفاهيم والممارسات المحاسبية وبما يحقق التوافق والانسجام مع معايير المحاسبة الدولية . وفي سياق ذلك فقد تم تناول الموضوع في اربعة محاور رئيسة تناول الاول منها منهجية البحث فيما تناول المحور الثاني الاطار النظري للبحث فيما تناول المحور الثالث دراسة واقع النظام المحاسبي وعمليات التطوير فيما كان المحور الاخير يتمثل بعرض اهم الاستنتاجات والتوصيات.

## 2 - منهجية البحث

**2-1 مشكلة البحث:** تنطلق مشكلة البحث من ادعاءات لجنة تطوير النظام المحاسبي الموحد في العراق بعد صدور النسخة الجديدة المعدلة للنظام في عام 2011 والتي تشير فيها الى ان النظام الجديد المعدل جرى بهدف تحقيق الانسجام مع المعايير المحاسبية الدولية وبما يتناسب والتطورات الاقتصادية المتلاحقة والمتمثلة في الانفتاح الاقتصادي والاتجاه نحو تحرير التجارة العالمية وتشجيع الاستثمارات الخارجية لدعم الاقتصاد المحلي وهو ما تطلب ضرورة اجراء التعديلات على النظام المحاسبي الموحد المطبق منذ 1985 . لذا يمكن التعبير عن مشكلة البحث بالآتي :

أ- هل تم تحقيق الانسجام بين النظام المحاسبي الموحد مع المعايير المحاسبية الدولية؟

ب- ماهي الجوانب التي تم فيها تحقيق التوافق مع المعايير الدولية ؟

ج- ماهي المبررات المعتمدة لتحقيق التوافق مع المعايير الدولية ؟

د- هل يتلائم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل النظام المحاسبي الموحد الحالي؟

**2-2 أهمية البحث :** ترجع أهمية البحث الى ضرورة تحديد النقاط الواجب النظر فيها بالنسبة للتعديلات التي صدرت بالنظام المحاسبي الموحد لسنة 2011 ووضع تصور لافضل المعالجات التي يمكن ان تخدم الوحدات الاقتصادية ، كما ترجع أهمية البحث الى ندرة الابحاث التي تناولت هذه التعديلات الخاصة بالنظام المحاسبي الموحد الجديد .

**2-3 اهداف البحث :** يستهدف البحث :

أ- تحديد متطلبات المعالجات المحاسبية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية .

ب- استعراض التعديلات الواردة بالنظام المحاسبي الجديد .

ج- تحليل التعديلات الواردة بالنظام المحاسبي الموحد الجديد .

د- تحديد اوجه الاتفاق والاختلاف بين هذه التعديلات وبين ماتنص عليه المعايير المحاسبية الدولية .

**2-4 فرضيات البحث :** تبني البحث الحالي اختبار فرضيتين رئيسيتين هما :

1. لا يتلاءم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مع مفهوم النظام المحاسبي الموحد .

2. لم يحقق النظام المحاسبي الموحد المعدل متطلبات الانسجام مع المعايير المحاسبية الدولية .

وتتفرع عن هذه الفرضية ثلاث فرضيات فرعية هي :

أ. لم يحقق النظام المحاسبي الموحد المعدل متطلبات الانسجام في المفاهيم مع المعايير المحاسبية الدولية .

- ب. لم يحقق النظام المحاسبي الموحد المعدل متطلبات الانسجام في تطبيقات القياس المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية .
- ج. لم يحقق النظام المحاسبي الموحد المعدل متطلبات الانسجام في تطبيقات الافصاح المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية .

**2-5 منهج البحث وادوات جمع البيانات:** يتبنى البحث الحالي باطار اختبار فرضياته المنهج الوصفي التحليلي المقارن لاختبار درجة توافق المفاهيم والتطبيقات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي في العراق والمفاهيم والتطبيقات الواردة في معايير المحاسبة الدولية . كذلك درجة ملائمة استخدام النظم المحاسبية الموحدة في اطار تطبيقات المعايير المحاسبية الدولية وبيئتها وغاياتها الموضوعية من اجلها . وفي هذا السياق فان البحث يعتمد منهج تحليل المحتوى للنظام المحاسبي الموحد المعدل والصادر عن ديوان الرقابة المالية ومعايير المحاسبة الدولية باطار الى البيانات المطلوبة وتحليلها للوصول الى النتائج المقارنة التي تبين درجة التوافق بين الاثنين .

### 3- النظم المحاسبية الموحدة :

تختلف البلدان في مستوى تبنيها لتوحيد الممارسات المحاسبية على مستوى المجتمع، حيث يرى Mueller ( 95-99 : 1967) بان هناك ثلاث مداخل في مجال البحث عن توحيد السياسات المحاسبية على مستوى المجتمع هي:

1. مدخل الاعمال - حيث يتوجه هذا المدخل اساساً لمستخدمي المعلومات المحاسبية، والتي بموجبها يتم تجميع وتشغيل وايصال البيانات المحاسبية اعتماداً على خصائص بيئة الاعمال والاعتماد على قبولها العام كما في الميكانيكية الموجوده في امريكا من خلال GAAP التي تمثل بيئه الاعمال منبع ومصدر قبولها الاساس.
2. المدخل الاقتصادي - ويقوم هذا المدخل على مقتضيات الاقتصاد الكلي ومبادئه، وارتباطه باهمية النظام الاجتماعي وارتباطه بالسياسه العامه، حيث يتم اعتماد التوحيد وتنفيذه عن طريق القانون ويتم تعزيزها من قبل الهيئات العامه وتصبح الاعتبارات الفنية المحاسبية اعتبار ثانوي، حيث تتخذ اعتبارات السياسه الوطنية الدرجة الارفع، حيث يقوم هذا المدخل على اساس رئيسي هو تحقيق الرقابه المركزيه للدوله على نشاطاتها الاقتصادية.
3. المدخل التقني - ويعتمد هذا المدخل في التوحيد على التحليل الاكاديمي المبني على المعتقدات الاساسية التي تقوم عليها طريقة القيد المزدوج وخصائص نشاط اقتصادي معين في وضع النظم الموحده الخاصه به.

اذ تتمثل الاهداف المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد على المستوى التطبيقي اهتمام عال بتوفير المعلومات المحاسبية المفيدة لأغراض التخطيط الاقتصادي المركزي للدولة

الى جانب المتطلبات الضريبية والاطراف الاخرى بأعتبار ان تلك الاطراف هي ابرز الاطراف الممولة للنشاطات الاقتصادية. حيث يركز التوحيد من خلال قواعد وطنية نمطية للمحاسبة، لتحقيق خطه اقتصادية كليه فاعله (Gray&Radebaugh,1997) (104): مع اهمية الوصول الى قوائم مالية تعكس وجهة نظر صادقه وعادلة للمركز المالي ونتيجة النشاط من خلال التوافق مع المبادئ العامه المعتمده في تطبيق النظام والمتمثله بالمزاوجه بين النوعية والتوجه. وان عناصر هذه النوعية هي (Standish,1998:125):

- أ. التحفظ – اي التقييم العادل للحقائق لكي يتم تجنب المخاطره نتيجة عدم التاكيد المصاحب للعناصر المحاسبية.
  - ب. التوافق – من خلال التمسك بقوة بالقواعد والاجراءات المحددة.
  - ج. التطبيق العادل والمنصف للقواعد والاجراءات المحاسبية.
- اذ يضم هذا النظام دليل الحسابات المستخدم من قبل الشركات في تسجيل الاحداث والعمليات المحاسبية من اجل تسهيل نشر التقارير الماليه وما ينتج عنها من قوائم ضريبية. وقد تم تقسيم هذا الدليل بين المحاسبة الماليه ومحاسبة الكلفة للتركيز على اهمية تحليل التكاليف على اساس طبيعتها وليس على اساس اخر (Hahn,2001:2).
- فيما تقوم سياسة الابلاغ المالي بشكل عام على الشروط القانونية بدلاً من معيار التمثيل العادل كأساس لتقويم الابلاغ المالي، ويعكس ذلك توجه اساسي وفعلي نحو حماية الدائنين بدلاً من المستثمرين وان هذا التوجه يفضل قائمة المركز المالي على قائمة الارباح، وقوائم الشركة الام فقط على القوائم الموحده والاحتياطات السرية على تحديد الدخل السنوي بشكل قاطع (Choi&mueller,1978:184)، كما تتطلب من الشركات ابداء رأي المدقق وبما يخدم هدفها في لعب دور مهم واساسي في تحسين الابلاغ المالي (Choi&mueller,1978:191)، الذي يتميز اساساً بالسرية والتحفظ وهو ما يتضح في مدخل حماية الدائنين في كل المسائل المتعلقة بالمحاسبة الماليه ومنها استخدام الاموال الاحتياطية القانونيه وغير القابله للتوزيع كحماية اضافية (Nobes,1988:46). فيما تعتبر المتطلبات الحكومية من المعلومات المحاسبية من المتطلبات الاساسية في نظام الابلاغ المالي. (Gray&Radebaugh,1997::105).
- لذا يتميز نموذج التوحيد المحاسبي بشكل عام بالاتي (Li, Mataoa & Giles, 1996:5):

- أ. سيادة سمة التحفظ العاليه كاحد ابرز التاثيرات المعرفية المهمة في التنظير والتطبيق.
- ب. سيادة سمة السرية أو ضعف الشفافية المحاسبية فيما يتعلق بالابلاغ المالي.
- ج. سيادة هدف توفير المعلومات المحاسبية اساساً للدائني وعلى وجه الخصوص الدولة كمصدر رئيس للتمويل مع توجه ضعيف نحو المستثمرين.

د. ضعف دور التدقيق الخارجي في النظام المحاسبي أو سيادة النمط القانوني للتدقيق الذي يتم تحقيقه في ظل القانون ولا يعتبر متطلباً فردياً. إذ يعود تبني احد البلدان للنظام المحاسبي الموحد والمدخل المعتمد في عملية التوحيد في جزء كبير منها الى اختلاف طبيعة ونوع التنظيم العام لمهنة المحاسبة والتي تقوم بدورها على فلسفات مختلفة في تبرير انواع التنظيم الآتية - (Mautz,1983:77-78):

1. التنظيم العام - يعتمد هذا النوع من التنظيم على القوة الكاملة للدولة في تنفيذ المتطلبات المهنية، حيث يتضح دور الدولة في هذا المجال عندما يصبح المجتمع في مواجهة سلوك غير مناسب، لذا فان المدخل التنظيمي هذا يقوم على العقوبة جراء انتهاك الحقوق العامه، وبالتالي التأكيد على دور القوانين والانظمة ومتطلبات الترخيص والمحاكم والتشريعات والاجراءات القانونيه المصممه لحماية الجمهور من التلاعب الناتج عن اهمال والاخلال بالاداء المهني للمحاسبين، لذا فهو تنظيم غير طوعي ومفروض بالزام من خلال السلطه، فهو مصمم للالتزام بالحد الأدنى من المعايير وليس من الضروري ان يكون له الزام على الاشخاص في اطار المهنة خارج حدود الاشخاص المباشرين . ومن اجل تحقيق دورها هذا فان الدولة ومن خلال هيئاتها الحكومية تقوم باصدار المعايير والقواعد المحاسبية وتنظيم سياساتها المحاسبية وفق نظم وتعليمات معينه تقوم باصدارها والالزام بها.

2. التنظيم الذاتي - يقوم هذا التنظيم على ما يضعه اعضاء المهنة طواعيه ويتفقون على قبوله من قواعد ومعايير الا انه لا يمتلك سلطه مقابله ومكافئة للتنظيم العام، ولكن على الاغلب فان هذا التنظيم يستطيع منع الاعضاء الذين لا يستجيبون للقواعد والمعايير التي يضعونها لذا فهو يركز بشكل اكبر على المعالجات وتجنب السلبات المستقبلية اكثر من تركيزه على العقوبة ، وبذلك فهو ذو تاثير واسع في العامه كونه يركز على مستويات التدريب وخطط وممارسة العمل وفق المعايير المهنية . وفي هذا الاطار فانه يعتبر اكثر قدره للموازنه كون تلك المعايير معده وملتزم بها من قبل الممارسين الاعضاء والذين يمتلكون فهماً لبيئتهم والمخاطر والضغوط وامكانيات تقديم الخدمه التي لا يزال لا يفهمها من خارج المهنة .

ولكن تختلف درجة تفرد التنظيم الذاتي فيما بين البيئات الدولية، حيث ان اغلب البيئات الدولية التي يسود فيها التنظيم الذاتي يكون هناك قدر من التدخل الحكومي في هذا التنظيم، الذي يعطي احياناً السلطة والدعم للتنظيم الذاتي أو يعتبر محدداً له، إذ ان ما يميز طبيعة التنظيم الذي يجري في بيئة معينة هو نمط التدخل الحاصل من الجهات المهنية نفسها أو الجهات الحكومية أو الاثنين في تنظيم السياسات المحاسبية والمعايير المحاسبية واخلاق المهنة .

ان تحديد طبيعة ونوع التنظيم ودور المؤسسات المهنية أو التنظيميه ومسارات التدخل في هذه العملية وكذلك ما يعكسه من طبيعة القيم والسلوكيات التي يلتزم بها وبقبلها المهنيين والتي يمكن توضيحها في اطار الجوانب التنظيمية الاساسية الآتية:

أ. تنظيم السياسة المحاسبية: هناك عدداً كبيراً من أدوات التطبيق العملي، والتي كانت منشآت الأعمال في بعض البيئات الدولية أساساً وراء وجودها وتطبيقها وانتشارها على المستوى الدولي، لذا فإن تنوع أدوات التطبيق وتعددتها أدى إلى إمكانية الاختيار فيما بينها وبما يتلاءم وطبيعة عمل المنشأة والمجال المستخدمة فيه أو يمكن الاختيار وما يتلاءم وطبيعة البيئة الوطنية المستخدمة فيها. إلا أنه في الحقيقة هناك موقفان أساسيان نظريان يبرران طبيعة ونوع تنظيم المهنة وهما (الشيرازي، 1990: 100-115):

1- عدم الحاجة إلى التدخل الخارجي في تنظيم السياسة المحاسبية وترك الحرية لمنظمات الأعمال لاتباع السياسات المحاسبية المناسبة وفق محددات أساسية دائمية ممثلة بمحدد الحيطة والحذر والأهمية النسبية وتغليب الجوهر لاقتصادي على الشكل القانوني ويعتمد أصحاب هذا المنطق على افتراض مؤداه أن إدارة المنشآت لديها دائماً الحافز الذاتي الذي يدفعها بصفة مستمرة إلى اتباع أفضل السياسات المحاسبية التي تلائمها ودون الحاجة إلى تدخل خارجي .

2- الحاجة إلى التدخل من أجل تنظيم السياسة المحاسبية عن طريق التدخل الرسمي من قبل الجهات المهنية – حكومية أو غير حكومية، لتحديد المعالم الرئيسية التي يلزم مراعاتها من قبل المنشآت المختلفه عند تحديد سياساتها المحاسبية وذلك من أجل ضمان منفعة المعلومات المحاسبية من ناحية ملاءمتها وإمكانية الثقة بها، لذا يتم تنظيمها عن طريق إصدار المعايير التي بها يتم التحكم في المعالجات المحاسبية للعناصر الأساسية المكونه للقوائم المالية .

وبشكل عام فإن البلدان المختلفه تتباين في استخدامهما أحد المبررات النظرية المذكورة، حيث تنقسم الكثير من البلدان في تأييدها للتدخل الخارجي في تنظيم السياسات المحاسبية بين مؤيده للتدخل من قبل المهنة المحاسبية عن طريق المعايير المهنية كما في كندا وأستراليا أو متبينة للتدخل الخارجي من قبل الحكومات عن طريق القوانين والنظم كما في ألمانيا وفرنسا وبين دول أخرى مؤيده للتدخل المشترك بين المهنة والحكومة كما في بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية، كما تتبنى سويسرا المبرر النظري القاضي بعدم التدخل في عملية تنظيم السياسات المحاسبية.

ب. تنظيم عملية إعداد وإصدار المعايير المحاسبية: إن عملية التنظيم على مستوى المجتمع تتطلب وتجري عن طريق إصدار معايير التطبيق العملي الملائمة للبيئة الوطنية، وإن ترتبط تلك المعايير بالإطار الفكري للحلقة لتشكل حلقة وصل بين النظرية والتطبيق لذلك فإنه عملية تنظيم وضع وإصدار المعايير تتضمن ثلاثة أبعاد تنظيمية (الشيرازي، 1990: 128): تتمثل بالجهة أو الجهات التي تتولى مسؤولية وضع وإصدار المعايير المحاسبية، إذ تختلف الجهة المسؤولة عن إعداد وإصدار المعايير حسب نوع وطبيعة التنظيم الذي يتم تبنيه في البيئة الوطنية، ففي التنظيم العام تتولى المؤسسات الحكومية وعن طريق قوانين أو تعليمات قانونية إصدار مثل هذه المعايير، أو قد تكون

تلك مسؤولية المهنة نفسها عن طريق المؤسسات المهنية والتي يشترك فيها بشكل رئيس اعضاء المهنة من المحاسبين والمدققين . وقد تكون عملية التنظيم هذه ذات تدخل مشترك فيما بين التنظيم العام والتنظيم الذاتي وبنسب متفاوتة، نظراً للطبيعة المهمة لعملية اصدار المعايير المحاسبية وارتباطها بالمجتمع وتأثيراتها في هذا المجال. اما البعد الثاني فيتمثل بأسلوب العمل المتبع في اعداد المعايير المحاسبية . اذ يختلف اسلوب العمل المتبع في اعداد واصدار المعايير المحاسبية وفق نوع التنظيم المعتمد للمهنة وباختلاف البيئات الدولية ودرجة المشاركة في هذه العملية من قبل الاطراف المختلفة والتاثيره بهذه العملية كالادارة والمؤسسات المالية والجهات الاخرى المستفيدة، وباطار ما يلعبه المحتوى الثقافي والاجتماعي والاقتصادي والسياسي في تلك البيئة. اما البعد الثالث فيتمثل في المنهج المتبع في بناء المعايير المحاسبية فقد يستخدم المنهج الاستقرائي أو الاستدلالي أو كلاهما في عملية بناء المعايير المحاسبية من قبل الجهات المنظمة، فقد تكون المشاكل والموضوعات العملية هي الاساس في الانطلاق نحو بناء المعايير أو قد تكون الاهداف هي الاساس للمسائل أو الموضوعات التي يراد وضع معايير لها، ولكن تبقى عملية الاستخدام المشترك للمنهجين اكثر اهمية وكفاءة في الوصول الى معايير علمية مقبولة.

وفي اطار هذه الاهمية فان عملية التنظيم المهني تستند الى ثلاث اسهامات نظرية، اختلفت معها الدول المختلفة في مجال الاعتماد على احدها في تبرير نوع وطبيعة التنظيم المحاسبي وهي (Godfrey&et.al,1994:307-316) :

### 1- نظرية المصلحة العامة Public Interest Theory :

وتقوم هذه النظرية على مدخل اهمية التدخل الحكومي في تنظيم المهنة المحاسبية بمبرر تحقيق المصلحة العامة التي يجب ان توضع التشريعات اللازمة لحمايتها من خلال محور تحسين الاداء الاقتصادي مقارنة بالموقف التنظيم، وفي هذا الاطار فان التدخل الحكومي في وضع المعايير يمكن رؤيته كمبرر ونتيجة للفشل في سوق المعلومات المحاسبية في تحقيق المثاليه التنافسيه وبالتالي تخفيض المنافع الاجتماعية مما سيتوجب تدخل الحكومة لتهديب المصلحة العامة .

### 2- نظرية التمسك بالتعليمات والاورامر Regulatory Capture Theory :

تقوم هذه النظرية على افتراضين اساسيين هما:

اولاً- ان كل اعضاء المجتمع سيتصرفون بعقلانية فيما يتعلق بالمصلحة الخاصة الى الحد الذي تكون فيه منافعهم من الضغط على المنظمين تعادل الكلفه الحديه، وبما ان المنظم من المحتمل ان يعيد توزيع الثروه، لذا فان الضغط على المنظمين يزيد ثروتهم او انهم يضغطون للتأكد من ان المنظم غير فاعل في تخفيض ثروتهم. ثانياً- ان الحكومة ليس لها دور مستقل تلعبه في عملية التنظيم وان مصالح المجموعات تبحث عن رقابة السلطة الحكومية لانجاز رغبتهم في توزيع الثروه.لذا فان

هذه النظرية ترى في عملية وضع المعايير اصلاً بانها عملية موجهة لحماية المصلحة العامة لان المعلومات المحاسبية لها قدره على نقل الثروه من مصلحة مجموعة الى اخرى، وان مجاميع المصلحة هذه تؤثر من خلال العملية السياسية على رقابة المعلومات المحاسبية لزيادة ثروتهم، لذا فان المهنة تعمل على التمسك بالمصلحة العامة للحصول على منافع التنظيم الخاص لنفسها.

### 3- نظرية المصلحة الخاصة Private Interest Theory:

تقوم هذه النظرية على افتراض وجود سوق للتنظيم بقوى عرض وطلب مماثلة لسوق راس المال. لذا تبني النظرية على قانون تخفيض عوائد علاقة حجم المجموعة وتكاليف استخدام العملية السياسية، وان التنظيم لا يأتي الى الوجود نتيجة استجابة الحكومة لمقتضيات الطلب العام بل القاعده ان التنظيم يتم رؤيته من خلال المصلحة الخاصة المصممه للحصول على مزيد من المنفعة. وفي مجال المهنة المحاسبية فان المصلحة الاساسية كتنظيم مهني هي ضبط والتمسك بالقيم الرمزية والمادية للمهنة من قبل اعضائها ومن خلال التفاوض مع الحكومة، حيث ان عملية وضع المعايير المحاسبية يتم رؤيتها من خلال اجراءات المجموعة، وبذلك فانه ينظر لها على انها سوق للتنظيم يوزع اكثر السلع للمجاميع ذات المصلحة الخاصة وذات الطلب الاكثر فاعلية.

### 4 - المعايير المحاسبية الدولية وافتراضاتها الرئيسية :

لا يستطيع احد اليوم أن يتجاهل التغيرات السريعة التي فرضتها التطورات العلمية والتكنولوجية والاقتصادية والسياسية وغيرها. وكان من نتائجها ظاهرة العولمة وما تعكسه من إيجابيات في تسهيل تنقل رؤوس الأموال عبر الحدود بين الدول وما تجلبه من مخاطر وهزات مدمرة لإقتصاديات بعض الدول إن لم يحسن التعامل مع هذه التغيرات. وبكل تأكيد فان المحاسبة لم تكن بمعزل عن هذه التغيرات، حيث إن الأدب التاريخي للمحاسبة يشير إلى أن البيئة المحاسبية هي في حالة تغير ديناميكي نتيجة التطورات الاقتصادية والإجتماعية والتقنية، وحتى تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة منها كان لابد لها أن تواكب هذه التغيرات، فظهرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية المحاسبية الدولية والإقليمية لتنظيم المهنة وتوحيد معاييرها، باعتبار هذه المعايير ضوابط لإنتاج معلومات شفافة وكاملة حول الوضع الإقتصادي للوحدة والبيئة الإقتصادية لها . وبهدف تخفيض المخاطر حاولت مهنة المحاسبة وضع مجموعة من المعايير التي تعتبر كنماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق . وعلى هذا الأساس فإن طبيعة المعايير المحاسبية جاءت لخدمة المنتج، المتمثل في المعلومات المحاسبية و مسار المعالجة الذي يولد هذه المعلومات.

وتكمن أهمية وضع معايير محاسبية في ضمان تجانس وتوحيد المعلومات المحاسبية وإضفاء المصداقية عليها بغية تحكيم عادل بين مصالح فئات مختلفة والتي هي في

الأساس غير متجانسة وذلك من خلال تحديد وقياس الأحداث المالية للوحدة وتوصيل نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛ وتحديد الطريقة المناسبة للقياس؛ واتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب؛ ولذلك فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتماً إلى: استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة؛ واختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للوحدة وصعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين والمعنيين.

وتتمثل الهيئة المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية الدولية بلجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي ظهرت إلى الوجود في 1973 كثمرة للإتفاقيات التي عقدت بين الجمعيات المحاسبية المهنية لعشر دول هي " :أستراليا، كندا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، إيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية "، ومقرها العاصمة البريطانية لندن، وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن إستخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم. وقد تم إعادة هيكلة لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، بهدف تطوير معايير المحاسبة الدولية. ولقد كان الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها في عام " ٢٠٠١ " محدداً في الآتي (صلاح، 2008، 58):

1. صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية.
2. السعي لجعلها مقبولة ومعمولاً بها على نطاق عالمي.
3. العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية لعرض البيانات المالية.
4. مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي .
5. طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.
6. تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.
7. العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير .
8. يوافق أعضاء اللجنة على دعم هذه الأهداف بالتعهد بنشر كافة معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها المجلس في بلدانهم من أجل:

- التأكد من أن البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة.

- إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي.
- التأكد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية بالتدقيق وكذا الإفصاح عن واقع هذه المطابقة.
- تشجيع قبول ومراعاة معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي.
- تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية، ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق، لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية ومستخدمين آخرين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

وتأسيسا على ما سبق، فإن هذه المعايير تلعب دورا أساسيا ومهما في الاقتصاد العالمي بحيث يتم استخدامها في المجالات التالية:

- تعتبر في كثير من البلدان كأساس للمتطلبات المحاسبية الوطنية.
  - تعتبر كأساس لعرض القوائم المالية للشركات الأجنبية أو المحلية في البورصات والأسواق المالية الدولية أو الإقليمية والمحلية.
- ولقد بدأ الاهتمام مؤخرا بمعايير المحاسبة الدولية للعديد من الأسباب منها:

1. تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية .
  2. تضاعف وتطور وتنوع الشركات الدولية .
  3. تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية خلال الفترات السابقة واحتمالية تضاعفها في الفترات اللاحقة.
  4. الحاجة إلى المعايير الدولية لتكون أساس يتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية .
  5. العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات .
  6. ظهور المنظمات المحاسبية والدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية .
- وترجع أهمية معايير المحاسبة الدولية في دفع النمو الاقتصادي المحلي بينما تتزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات المحلية من خلال تبسيط القواعد و إصلاحات السوق، وتزايد الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى المحلي و بين معايير المحاسبة الدولية. إن التطورات الأخيرة في التجارة العالمية من شأنها أن تؤدي إلى موجة جديدة من تخفيف القواعد و الإجراءات و إصلاح الاقتصاديات المحلية، كما أن الطلب على رؤوس الأموال التي يتوقع لها النمو من أسواق رأس المال الرئيسية تعتمد على توافق مبادئ المحاسبة العامة المحلية و معايير المحاسبة الدولية. حيث يعمل واضعو القواعد المحاسبية في جميع أنحاء العالم نحو تحقيق هدف التوافق، وفي مقدمة الهيئات التي تعمل من أجل هذا الهدف اللجنة

الدولية للمعايير المحاسبية، التي تهدف إلى وضع معايير محاسبية تؤدي إلى توافق السياسات المحاسبية على مستوى العالم . ولكي تفي البيانات المالية المنشورة باحتياجات مستخدميها في المجالات المختلفة، لابد من أن تكون تلك البيانات معدة على أساس معايير محاسبية مقبولة. ويمثل قبول المستخدمين للمعايير المحاسبية المتبعة عند إعداد البيانات المالية إحدى الخصائص المستهدفة توافرها في المعايير المحاسبية، ومما سبق نلاحظ حاجة تلك الآليات إلى المعايير المحاسبية الدولية وذلك لظهور الشركات متعددة الجنسيات التي ساعدت على تكثيف الجهود لإصدار معايير المحاسبية الدولية من أجل معالجة المشكلات المحاسبية التي صاحبت قيام هذه الشركات وكيفية إعداد البيانات المالية الموحدة و ذلك لاختلاف معايير المحاسبة المتبعة بين البلد الذي يوجد فيه الفرع و بين البلد الذي توجد فيه الشركة الأم، مما أدى إلى التقليل من مصداقية تلك البيانات و قابليتها للمقارنة و هذا بدوره أثر على إمكانية المستخدم في اختيار الفرصة الاستثمارية المناسبة و خصوصا بعد زيادة الاستثمارات الأجنبية في الفترة الأخيرة . فضلا عن زيادة نشاط حجم التجارة العالمية من خلال تقوية العلاقات التجارية بين أصحاب رؤوس الأموال من دول مختلفة، وازدياد النشاط من خلال الشركات المتعددة الجنسيات (صالح ، 2008 ، 80).

وهناك عدة عوامل تبين مدى الحاجة للمعايير المحاسبية الدولية منها:

- تضييق الاختلاف و التنوع في المعالجة المحاسبية المتبعة في الشركات.
  - المساهمة في تحقيق المقارنة بين البيانات المالية للشركات المحلية و الدولية وبالتالي زيادة الثقة في مصداقيتها.
  - حماية الأموال المستثمرة في الأسواق المالية الخارجية.
  - خلق بيئة أعمال متحدة و تسهيل التجارة الدولية و الاستثمار الدولي.
- أما عن المشاكل التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فتنطلق من كونها تهدف إلى استعمال لغة محاسبية مشتركة وإزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية، وهذا يتطلب حصر الاختلافات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية بين الدول، مما يطرح مشكلة اختلاف الأنظمة المحاسبية، كما يطرح مشكلة اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ودرجة تقدمها ونوعية التقارير التي ترتبط بالشركات، ومستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية، وطرق وأساليب إعدادها بالإضافة لمعايير المحاسبة الدولية إلى مشكلة اختلاف وتباين طرق التدقيق من دولة إلى أخرى وتباين المعايير من بلد لآخر.
- كما يمكن بيان أبرز السلبيات لعولمة المعايير المحاسبية الدولية بالاتي (صالح ، 2008 ، 86):

- زيادة الفروقات بين معايير المحاسبة الدولية والمعايير المحلية نتيجة التغيرات العامة التي طرأت على المعايير المحاسبية الدولية من خلال التعديل أو التطوير استجابة للتطورات الاقتصادية.

- سيطرة آليات العولمة على إعداد البيانات المالية، بينما كان الوضع سابقاً يتمثل في قيام لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تمثل هيئة خاصة مستقلة بالعمل على توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية، بواسطة منشآت الأعمال في مختلف دول العالم، وهدفها هو إقناع الحكومات والمؤسسات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وذلك بشكل طوعي وليس إجباري.
- ان بعض آليات العولمة أصبحت تسيطر على الاقتصاد العالمي منها منظمة التجارة الدولية والبنك العالمي والشركات متعددة الجنسيات وهيئات الأسواق المالية، وهذا من خلال دعمها لإستراتيجية العولمة .
- الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية، مقابل الأخبار بتأثير على النتيجة، وكذلك الوسائل والجهود المبذولة لإنجاح التغيير.

## 5 - النظام المحاسبي الموحد في العراق بالمقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية :

لقد ارتبط التغيير والتطور في المحاسبة العراقية تاريخياً بمصدرين أساسيين هما كل من المتغيرات البيئية الوطنية، ومتغيرات المحاسبة دولياً ، وهو ما يمكن ان يتضح بشكل مبسط من تتبع تطور المحاسبه في العراق في العصر الحديث (الجليلي، 2001، 157-159) . فمع بداية تاسيس الدوله العراقيه ظهرت الحاجه الى المحاسبة التي اقتضت على ما يغطي بعض الاحتياجات من البيانات الماليه، والتي تم فيها الأعتداع على النظم المحاسبية المستوردة بالتوافق مع تطبيق قانون الشركات الهندي على الشركات العامله في العراق وهي تمثل في جوهرها فروع للشركات الاجنبية. فيما جرت لاحقاً محاولات عديده للتوحيد كان اولها نقل تجربة مصر على قطاع الغزل والنسيج، وبعد نجاحه تم تطبيقه على القطاع الصناعي باكماله، وترافق ذلك مع صدور قانون للشركات عراقي بدلاً من القانون الهندي، وصدور نظام مزاوله مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم 18 لسنة 1958 وصدور قانون نقابة المحاسبين والمدققين رقم 185 لسنة 1969 . ومع بداية الثمانينات صدر قانون الشركات رقم 36 لسنة 1983 والذي تميز بخروجه عن تأثير التشريعات البريطانية، التي كانت واضحة في كافة المجالات في الفترات السابقه، والذي تم الغاءه بصدور القانون رقم 21 لسنة 1997، كما تميزت هذه الفتره بصدور تعليمات النظام المحاسبي للشركات رقم (1) لسنة 1985 التي الزمت شركات القطاع الخاص بتطبيق النظام المحاسبي الموحد، والتي تم تعديلها بالتعليمات رقم (1) لسنة 1999. كما تميزت بصدور نظام مزاوله المهنة رقم (7) لسنة 1984 الذي اوكل مهمة الاشراف على تنظيم مزاوله المهنة الى نقابة المحاسبين بعد ان كانت موكله لوزارة التجارة. كما تميزت هذه الفتره بصدور قانون ديوان الرقابة الماليه

رقم 194 لسنة 1980 والغي بصدور القانون رقم (6) لسنة 1990. الذي اعتبر احد مؤسسات الدولة الدستورية المستقلة ذات التأثير الاعظم في المحاسبة الوطنية. كما تميزت هذه الفترة بتشكيل مجلس المعايير المحاسبية الرقابية في عام 1988 ليقوم بمهمة وضع المعايير المحاسبية التي تتلائم وطبيعة البيئة العراقية.

ان تلك التطورات تشير بوضوح الى تأثير متغيرات البيئة الوطنية ومتطلباتها في المحاسبة الوطنية التي كما يتم رؤيتها من خلال المراحل التاريخية الى انها امتداد اساسي للفكر و التطبيق المحاسبي القادم من بيئات دوليه متقدمة اخرى، والتي امتد تأثيرها ولا زال في الفكر المحاسبي الوطني، والذي يتضح ايضاً في قرار نقابة المحاسبين العراقية لعام 1985 الخاص باعتماد المعايير المحاسبية الدولية في العراق والزام اعضاء المهنة بالاسترشاد بها، فضلاً عن ان النظام المحاسبي الموحد قد تضمن مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية (رمو، 1999:177).

وفي نفس الاطار فقد لعبت الدولة دوراً مهماً في قولبة هذه النظم المستوردة في مجال رئيسي واحد وهو خدمة متطلبات الحكومة وبما يعزز دورها في دعم المصلحة العامة والذي فاق اي محاولات اخرى لتطوير المحاسبة بما يخدم المصلحة الخاصة أو بما يتناسب وقولبتها مع اطر نظرية علميه في هذا المجال. يترافق ذلك مع السمات المميزة التي تتفق وطبيعة المجتمع العراقي تاريخياً، حيث تميل المحاسبة في العراق الى القياسات المتحفظة والسرية في الافصاح عن المعلومات ، وهو ما يمكن ملاحظته في القوانين والانظمة والتعليمات الصادره عن الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة في العراق (الهاشمي ،2003:157). وهو نفس السبب الذي يعزز الاهتمام بالموضوعية والذي يترافق مع تمسك المحاسبة الوطنية بالكلفة التاريخية، وتعتبر هذه السمة سمه بارزه في المجتمع العراقي نابعه من ارثه الحضاري الذي يركز على الموضوعية، والتي تظهر في تطبيقاته، حيث يتم التسجيل في تطبيقات بيت المال وفقاً لمستندات اصولية موحد. من نسختين تسمى الاولى بالبراده والنسخه الثانية التي تسمى بالشاهد (الجليلي، 2001، 155-156). فيما تعتبر سمة مسايرة الفكر المحاسبي الوطني لمتطلبات الدولة ابرز سماته الظاهرة، والتي تتجلى في حجم القوانين والنظم والتعليمات المنظمة للمحاسبة الوطنية ، وفي تركيبة التنظيم المحاسبي التي تتم وفقاً لسيطرة الدولة، وتتوافق مثل هذه السمة مع الروح الجماعية والميل لتدخل الدولة التي تعتبر ابرز قيم المجتمع العراقي. كما تعتبر سمة النزعة الوطنية للمحاسبة جزءاً" من سمات المجتمع العامه في هذا الاطار، لذا نجد ان ابرز الامثله على ذلك المقالات والدعوات الكثيره التي نادت بأهميه اعداد معايير محاسبية تتلائم والبيئة الوطنية بعد اتخاذ نقابة المحاسبين و المدققين العراقيين قراراً سنة 1985 تم بموجبه اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في العراق والزام اعضاء المهنة بالاسترشاد بها في عملهم، والذي دعى اثر ذلك الى قيام الدولة بتشكيل مجلس المعايير المحاسبية العراقية (رمو ، 1999:177).

و مما تقدم يتضح ان ابرز المتغيرات التي تشكل الفكر والتطبيق المحاسبي السائد تتمثل بالاتي (الشجيري ، 2004 : 67):

1. فلسفة المحاسبة التقليدية التي تمثل الكلفه التاريخيه فيها نقطة الارتكاز.
  2. فلسفة الاقتصاد الكلي وخدمة متطلبات الدوله.
  3. مدخل التوحيد المحاسبي كاساس في فلسفة التنظيم المحاسبي.
  4. يشكل مفهوم الرقابه الهدف الاساس للمحاسبة في ظل النموذج المعرفي السائد.
  5. سيادة المدخل العملي – النفعي والمدخل القيمي في البناء المحاسبي.
  6. يعتبر الافصاح وفقاً للمتطلبات القانونية ابرز ارتكازات نظام الابلاغ المالي وفقاً للنموذج السائد.
  7. ان الدخل هو اكثر المفاهيم محورية في النموذج المعرفي السائد.
  8. تتسم الافكار المطروحة بانها تقليديه ومنقوله من بيئات اخرى.
  9. تعتبر مواضيع الرقابه والتدقيق ابرز المواضيع ذات الاهتمام .
- وتؤثر هذه المتغيرات درجة تجانس مهمة فيما بينها مع الأخذ بنظر الاعتبار المتغيرات التي لا تؤثر درجة توافق والتي تعود أصولها بشكل عام الى الأستيراد النظري غير المدروس. وهو ما يختلف كثيراً في توجهاته مع المعايير المحاسبية الدولية والاهداف المعلنة من وراء اعدادها إلا أن المشكلة الأساسية التي تعاني منها هذه المعايير الدولية والتي تنعكس سلباً على عنصر التناسق ، تتمثل في كثر ما تحويه من بدائل يسمح باتباعها في مجال تطبيق كل من قواعد القياس والإفصاح. ويمكن برهنة طبيعة المحاسبة على المستوى التطبيقي في ظل تطبيقات النظام المحاسبي الموحد بالاتي:

1. أهداف المحاسبة السائدة في التطبيق:- تؤكد تعليمات النظام المحاسبي الموحد (وزارة التجارة، 1999:3) على ان الأهداف الأساسية للمحاسبة في العراق التي تتم من خلال تبني النظم الموحدة، يتمثل بالمساهمة في توفير المعلومات التي تخدم مختلف الجهات والأطراف ذات العلاقة ابتداء من الجهة المنفذة نفسها ووصولاً إلى الجهات العليا في أجهزة الدولة والمسؤول عن التخطيط الشامل للتنمية على مستوى الاقتصاد القومي، لذا تم تطبيق النظام المحاسبي الموحد في القطاعين الاشتراكي والمختلط كمرحلة اولى لتوفير بيانات موحدة ومكامله عن نشاط هذين القطاعين، وفعلاً ساعد تطبيق هذا النظام على توفير معلومات جيدة ودقيقة ساهمت الى حد كبير في ترشيد قرارات التخطيط الاقتصادي، و هو ما دعى الى تنظيم الاوضاع المحاسبية للقطاع الخاص بالقانون بعد صدور قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 وبما يضمن استمرارية تقديم بيانات محاسبية موحده ودقيقه تستخدم كمؤشرات في عملية التخطيط وفي ضبط نشاط هذه الشركات بما يضمن ادائها لدورها في التنمية

الاقتصادية المخططة. ومن هنا يبرز دور المحاسبة في توفير المعلومات الملائمة لا نجاح خطط التنمية التي يتطلب تحقيقها توفر المعلومات المحاسبية التي تمكن من التخطيط والتنفيذ والتقييم والرقابة على هذه الخطط (رمو، 1999:176).

2. تطبيقات القياس المحاسبي: ان التطبيقات يمكن تحديدها من خلال استقراء النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق الذي تميز باستخدام الاحتياطات المختلفة وكذلك المخصصات اضافته الى استخدام قاعدة الكلفه أو السوق ايهما اقل الذي حدد تقويم المخزون بالكلفه، وان الفرق الحاصل بين سعر الكلفه وسعر السوق يؤخذ بالاعتبار عند اعداد كشف العمليات الجارية. كما ان الاستقراء للمعايير العراقية الصادره عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي يشير الى ان طريقة العقد المنجز هي الاكثر اعتماداً، وان الحيلة والحذر لازمة عند استخدام طريقة نسبة الانجاز والتي نص عليها المعيار رقم (1)، فيما يميل المعيار رقم (2) الخاص بمعالجة نفقات البحث والتطوير الى معالجة تلك المصروفات على انها مصروفات ايرادية، فيما لم يعالج كل من النظام المحاسبي الموحد والمعايير المحاسبية مواضع مثل الاجار التمويلي ومحاسبة التوحيد. اما المحددات المحاسبية الشائعة الاستخدام، حيث تميل التطبيقات المحاسبية الى القياسات المتحفظة، وهو ما يمكن ملاحظته في القوانين والانظمة والتعليمات الصادره عن الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة في العراق، كما هو الحال مع قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 الذي سمح في فقره (13) بتكوين بعض الاحتياطات ، وكذلك التشريعات الضريبية التي تؤكد على استخدام قاعدة الكلفه أو السوق ايهما اقل، وكذلك من خلال الطرق المحاسبية التي تم عرضها في المحور السابق من خلال النظام المحاسبي الموحد، يتضح بجلاء التأكيد الكبير على التحفظ في القياس المحاسبي. وفي مجال محدد الاهمية النسبية، فان تطبيقات النظام المحاسبي الموحد لا توضح مستوى عالي من تطبيق الاهمية النسبية، اما المعيار المحاسبي رقم (6) العراقي فقد وردت اعتبارات الاهمية النسبية فيه من خلال المادة (5) فقره (ب) عندما اشارت الى الكشف عن جميع الامور التي تكون ماديته بالدرجه التي تؤثر في قناعات وقرارات مستخدميها، ومع ذلك فان الملحق رقم (1) بالقاعده لم يوضح بشكل كافي متطلبات ذلك (المشهداني، 2003:73). ولم تتضح معالم تطبيقية واضحة لمحدد تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، بل العكس اتضح بشكل جلي التغليب القانوني في التطبيقات المحاسبية.
3. تطبيقات الابلاغ المالي: يتناول المحور القوائم الماليه الابرز في تطبيقات المحاسبة الوطنية ، والتي يحددها النظام المحاسبي الموحد بالاتي (ديوان الرقابة الماليه، 1985:214):-

- أ. الميزانية العمومية
- ب. حساب الانتاج والمتاجره والارباح والخسائر والتوزيع
- ج. حساب الارباح والخسائر للتعهدات والمقاولات المنجزة
- د. كشف العمليات الجارية.
- هـ. كشف اجمالي القيمة المضافه
- و. كشف توزيع اجمالي القيمة المضافه
- ز. الكشوفات التحليلية الاضافيه المحاسبية والاحصائية.

وتعتبر الميزانية العمومية وكشف الدخل ابرز القوائم الماليه التي تتطلبها الجهات المختلفه فيما يضاف لها القوائم الماليه الاتية لاغراض المحاسب القومي وهي (وزارة التجارة، 1999:10):-

- أ. كشف اجمالي القيمة المضافه بسعر تكلفه عناصر الانتاج.
- ب. كشف توزيع اجمالي القيمة المضافه بسعر تكلفه عناصر الانتاج.
- ج. كشف التدفق النقدي وفق المعيار رقم (7) العراقي.
- د. كشف تكوين راس المال الثابت الاجمالي والتغير في المخزون.
- هـ. كشف مقارنة الارقام الرئيسة الواردة في الحسابات الختامية للسنوات الخمس الاخيره للشركات المساهمة فقط.

اما العوامل المؤثرة في شكل ومحتوى وأهمية القوائم الماليه، و من الطبيعي مع سيادة النظام المحاسبي الموحد ان يحتل دوراً مركزياً كبيراً في تحديد شكل ومحتوى القوائم الماليه، الا ان القوانين الاخرى كقانون الضريبة والشركات والتجارة لعبت دوراً مهماً في التأثير على شكل ومحتوى هذه القوائم ، بالاضافه الى دور المدققين الخارجيين الذين يحتلون دوراً بارزاً في البيئة المحاسبية العراقية والذي يتضح من غلبة دور ديوان الرقابة الماليه والمدققين الخارجيين في المكاتب الخاصه في تنظيم محتوى التوحيد المحاسبي في العراق، فيما تعتبر الدوله والادارة والمستثمرين والداننين اطراف محدد له لدرجة اهمية قائمة أو القوائم الماليه والتي تؤشر ضعف دور اغلب تلك الجهات نظراً لغياب الوعي المحاسبي أو عدم قدرة تلك القوائم في تلبية احتياجاتها من المعلومات (الشجيري ، 2004 : 97).

اما ابرز الاطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية في البيئة العراقية، وفي هذا الاطار فان استقراء النظام المحاسبي الموحد يبرز سمة اساسية للنظام تتمثل بالربط بين الحسابات الماليه والقومية والموازن الاقتصادية والاحصائية، حيث تتوفر قاعدة عريضه من البيانات لغرض استخراج تلك الموازن التي تعتبر من المستلزمات الاساسيه للتخطيط الاقتصادي السليم وترشيد القرارات الاقتصادية على مستوى الدوله (ديوان الرقابة الماليه ، 1985:11) وهو ما يشير الى دور الدوله البارز كمستخدم

للمعلومات المحاسبية بنص المادة (126،128) من قانون الشركات ايضاً حيث اعطى القانون الجهات القطاعية المختصة دوراً مهماً من خلال وجوب ارسال المعلومات المحاسبية اليها من مختلف الشركات بشكل مستمر لممارسة دورها في الرقابة والتدخل والتوجيه، كما اعطى الحق لها بطلب اي معلومات اضافية ضرورية (قانون الشركات، 1997:155) وهذا يتوافق مع حاجة الدولة كمستخدم اساسي للمعلومات المحاسبية في مجال احتساب الدخل الضريبي كاحد ابرز ادوار الدولة كمستخدم للمعلومات المحاسبية. فيما تعتبر الادارات احد ابرز الاطراف المستهلكة للمعلومات المحاسبية ، حيث تترافق درجة استخدام الادارة للمعلومات مع درجة الوعي المحاسبي وقدرتها على الفهم والتعامل مع المعلومات المحاسبية، ألا أن طبيعة التأي والاعتدال في مجال الاستثمار واتخاذ القرارات الاقتصادية التي يتسم بها المجتمع العراقي ، جعل ذلك متبوعاً بقلة اهتمام المستثمرين والدائنين بشكل عام بالتقارير وما تحويه من معلومات (الهاشمي، 2003:158).

وخلاصة ماتقدم توضح غايات التوحيد المحاسبي في العراق وخصوصاً ما يتضح منها على مستوى التطبيق العملي، فتعتبر السمة الاساسية للنظام الموحد في العراق اعتباره احد المستلزمات الاساسية للتخطيط الاقتصادي السليم وترشيد للقرارات الاقتصادية للدولة (ديوان الرقابة المالية، 1985:11) . كما ان النظام قد جاء بالعديد من الاختلافات الفنية واللغوية وفي مجال الاهداف عما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية ومن هذه الاختلافات في المفاهيم والتطبيقات الاتي :

- لم يشير النظام المحاسبي الموحد المعدل – 2011 الى اعادة التقييم للموجودات الثابتة كما لم يقسم الموجودات الثابتة الى ملموسة وغير ملموسة وهو ما يخالف احد ابرز معالم المعايير المحاسبية الدولية.
- لم يشير النظام المحاسبي بشكل صريح للموجودات المتداولة والتي تعد مهمة في ظل اقتصاد السوق الذي تتبناه المعايير المحاسبية الدولية.
- الابقاء على مصطلح مشروعات تحت التنفيذ ومعالجتها وهو مصطلح لم يتعارف عليه المحاسبون في ظل المعايير المحاسبية الدولية .
- لم يشير النظام الى مفهوم وتطبيقات القيمة العادلة في مجال الموجودات المالية او غيرها وهو ما يعتبر اختلافا بارزا عن المعايير الدولية التي اخذت بالمفهوم وتطبيقاته بعدا واسعا وكبيراً.
- لم ياخذ النظام المحاسبي الموحد باية معالجات لمواجهة الموجودات المحتملة والمطلوبات المحتملة.
- الابقاء على تفويم المخزون بالتكلفة فقط.
- الابقاء على مصطلح الموارد والاستخدامات بدلا من الايرادات والمصروفات وما يترتب عليها من معالجات .

- ان تبويب الموجودات والمطلوبات يلبي في جوهره وغاياته احتياجات المحاسب القومي دون التركيز على حاجات الاطراف المستفيدة الاخرى.
- الابقاء على اسلوب الدمج بين البنود والحسابات الختامية .
- الابقاء على مصطلح الحساب على الرغم بان الحسابات الختامية للنظام معدة وفق اسلوب القوائم وكشوفات.
- استخدام مصطلحات اقرب الى المحلل القومي بما يضع القيود امام المستخدم العادي.
- ان القوائم المالية والحسابات الختامية قد تحولت الى قوائم وحسابات احصائية يتم اعدادها بالاعتماد على مراكز التكلفة بدون اللجوء الى القيود المحاسبية والتي هي اساس العمل المحاسبي.

وهذا يشير بوضوح الى ان النظام المحاسبي الموحد يبتعد بشكل كبير عن معايير المحاسبة الدولية في الاسس الفكرية والتطبيقية على الرغم من تاكيده في الاصدار الجديد على توجهاته المنسجمة مع المعايير المحاسبية الدولية والتي اختلف عنها في المفاهيم وتطبيقات القياس والابلاغ . وان محاولة استقراء التطبيق المحاسبي في العراق يوضح بشكل جلي أن المحاسبين في العراق لا يتعاملون مع المعالجات المحاسبية إلا من خلال التشريعات القانونية ، لذا فان النظام المحاسبي الموحد المعتمد في العراق كتنشريع قائم على الموازنة بين تحقيق اهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية واهداف المحاسبة على المستوى القومي، من خلال توحيد المفاهيم والقواعد الاساسية واسس عرض النتائج واعداد القوائم وبما يساهم في تجميع البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط الاقتصادي على المستوى القومي. ولكن لا بد من التاكيد على دور النظام المحاسبي الموحد كابرز التشريعات في المجال المحاسبي الا انه يعاني من اوجه قصور متعددة منها على وجه الخصوص ان المعلومات التي ترد من النظام غالباً ما تكون ناقصة وغير دقيقة وترد متأخرة وتزيد من صعوبة استخدام الاداره لها ، حيث تضيع الحقائق بين تفصيلات كثيرة (رمو، 1999:180). كما تشير الدراسة والتحليل لمكونات وغايات النظام، ان النظام المحاسبي الموحد قد تم الاعتماد في بناءه اساساً على المدخل الاقتصادي القائم على توليف النظم المحاسبية للوحدات الاقتصادية المختلفة وبما يخدم توفير المعلومات المحاسبية التي تخدم على مستوى الاقتصاد الكلي باطار التخطيط والتوجيه الاقتصادي وبما يخدم رقابة الدوله وسيطرتها على الانشطه الاقتصادية لمختلف قطاعات الاقتصاد . ومن هنا يرجع الباحث عدم قدرة النظام المحاسبي الموحد لعدم تحقيق التناسق بينه وبين معايير المحاسبة الدولية التي تعد وسيلة فعالة لتقليص الفجوة بين أساليب وممارسات المحاسبة المطبقة في مهنة المحاسبة ويسهل من الإجراءات المتبعة في إدراج الشركات الأجنبية في أسواق المال الدولية . إذ سيقص إلى حد كبير من فروقات القياس المحاسبي التي تظهر في البيانات المالية لهذه الشركات. كما لا تقتصر المزايا التي يحققها التناسق معايير المحاسبة فقط على المتعاملين في أسهم

الشركات الدولية المتعددة الجنسية ، بل تشمل أيضا هذه الشركات نفسها و ذلك من عدة زوايا منها (صلاح ، 2008 : 76):

1. يوفر عليها الجهد و التكلفة لإعداد مجموعتين من البيانات المالية أحدهما معدة وفقا للمعايير المحلية للبلد الذي تعمل فيه و الأخرى معدة وفقا للمعايير المحلية للبلد الذي تنتمي إليه، إذ في حالة توفر مثل هذا التناسق قد تكفي مجموعة واحدة من البيانات المالية.
2. إن تواجد هذا التناسق سيتيح للشركة الأم تصميم نظم متكاملة للمعلومات تخدم أغراض المجموعة جميعها كوحدة واحدة، ذلك سيوفر للإدارة المركزية في الشركة الأم معلومات مشتقة عن الفروع تلائم أغراض المتابعة و التخطيط و تقييم الأداء. ف نظام متكامل للمعلومات سيمكن الإدارة المركزية من تحديد تكلفة الأموال المستثمرة في كل فرع على حدى.
3. إن توفير التناسق في معايير المحاسبة على المستوى الدولي سيسهل إلى حد كبير من عمل مصلحة الضرائب في الدول التي تتواجد فيها.
4. و لعل من أهم المزايا التي يحققها هذا التناسق خصوصا بالنسبة للدول النامية ، هي أنه سيشجع الجهات المختصة على تحسين مستوى و نوعية هذه المعايير التي تحوز على القبول العالمي، هذا فضلا عن أنه سيحقق لهذه الجهات توفير الجهد عند وضع هذه المعايير.
5. إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، و تستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية و تنزيل أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية.
6. أن التناسق سيؤدي إلى توفير الوقت و التكلفة التي تنفق حاليا لتوحيد المعلومات المالية المتغيرة عندما يتطلب من أكثر من مجموعة من التقارير أن تتماشى مع عدة قوانين و ممارسات مختلفة.

## 6 - الاستنتاجات والتوصيات

### 6-1 الاستنتاجات:

1. يعود تبني النظام المحاسبي الموحد والمدخل المعتمد في عملية التوحيد في جزء كبير منها الى اختلاف طبيعة و نوع التنظيم العام لمهنة المحاسبة المعتمد في الدولة.
2. تتمثل الاهداف المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد بشكل عام على المستوى التطبيقي بتوفير المعلومات المحاسبية المفيدة لأغراض التخطيط الاقتصادي المركزي للدولة الى جانب المتطلبات الضريبية والاطراف الاخرى بأعتبار ان

- تلك الاطراف هي ابرز الاطراف الممولة للنشاطات الاقتصادية وهو ما يخالف الاهداف المطلوبة من جراء وضع وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
3. تقوم سياسة الابلاغ المالي بشكل عام في ظل النظام المحاسبي الموحد على الشروط القانونية بدلاً من معيار التمثيل العادل كأساس لتقويم الابلاغ المالي، ويعكس ذلك توجه اساسي وفعلي نحو حماية الدائنين بدلاً من المستثمرين وان هذا التوجه يفضل قائمة المركز المالي على قائمة الارباح على عكس توجهات المعايير الدولية في هذا المجال.
4. يتميز النظام المحاسبي الموحد اساساً بالسرية والتحفظ وهو ما يتضح في مدخل حماية الدائنين في كل المسائل المتعلقة بالمحاسبة الماليه ومنها استخدام الاحتياطات القانونية وغير القابلة للتوزيع كحماية اضافية وهو ما يعكس اختلافاً واضحاً وفقاً لتوجهات المعايير الدولية.
5. تشير اهداف وتطبيقات النظام المحاسبي الموحد في العراق الى تباين كبير في التوجهات والاهداف والتطبيقات والمفاهيم المستخدمة عما موجود في المعايير المحاسبية الدولية .
6. تشير التعديلات الواردة في النظام المحاسبي الموحد المعدل والصادر في 2011 الى ضعف في الاستجابة لمتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية على الرغم من اشارته الواضحة الى السعي لاجراء التوافق ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية .

## 6- 2 التوصيات :

1. ضرورة الاستفادة القصوى من المعايير المحاسبية الدولية في الجانب الفني وبما يتفق وطبيعة البيئة العراقية الاقتصادية والاجتماعية .
2. ضرورة تشكيل لجان متخصصة تتولى دراسة كل معيار دولي من اجل تحديد درجة انسجامه والاهداف الاقتصادية والاجتماعية للبيئة العراقية واحلال التطبيقات الملائمة وابعادها المختلفة.
3. ضرورة ادراك الحاجة للنظام المحاسبي الموحد في البيئة العراقية لما يوفره من امكانيات مهمة لرفع كفاءة العمل المحاسبي في العراق .
4. اهمية التاكيد على البعد الثقافي والقيم الاجتماعية للبيئة العراقية في التطبيقات المستوردة او في التعديلات المقترحة ومحاولة تقنينها وبما يتفق الاطار الاجتماعي والاقتصادي .
5. ضرورة الاهتمام بتطوير بعد الابلاغ المالي في النظام المحاسبي الموحد وبما ينسجم وتوفير قاعدة واسعة ومتنوعة من المعلومات المحاسبية التي تاخذ شرائح اخرى مهمة في عملية تقديم المعلومات .

6. اهمية التاكيد ووضع الاجراءات الكفيلة في النظام المحاسبي الموحد لرفع درجة شفافية المعلومات المحاسبية وقدرات التوصيل والتفسير وبما يرفع من قابليات الاطراف المستفيدة.
7. ضرورة ادراك القائمين على تطوير النظام المحاسبي الموحد باعتماد وتبني التطبيقات المحاسبية المستحدثة والتي تلائم البيئة الاقتصادية العراقية وتدعم توجهاتها في دخول الاستثمارات الاجنبية كالمحاسبة عن القيمة العادلة والشركات الاجنبية واسعار الصرف الاجنبية وغيرها التي لم تتناولها النظم الموحدة في العراق.

### المصادر

1. قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 .
2. تعليمات النظام المحاسبي الموحد رقم (1) لسنة 1999 .
3. ديوان الرقابة الماليه ، " النظام المحاسبي الموحد " ، ط2 ، دار الحرية للطباعة ، بغداد ، 1985 .
4. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، المعيار المحاسبي(1) و(2) و(6) و(8) .
5. الشيرازي ، عباس مهدي ، " نظرية المحاسبه " ، ط، ذات السلاسل ، الكويت، 1990 .
6. الجليلي ، مقداد ، " التطور التاريخي للمحاسبه في العراق " ، مجلة تنمية الرافدين ، جامعة الموصل ، العدد(63)، 2001 - ص 151-161 .
7. رمو ، وحيد محمود ، " اهمية المعلومات المحاسبية ومقومات تطوير المحاسبه لخدمة التنمية الاقتصادية في الدول النامية - اشارته خاصه للعراق " ، مجلة دراسات - العلوم الاداريه ، عمادة البحث العلمي ، الجامعه الاردنيه ، مجلد - 26 ، العدد -2 ، تموز ، 1999 - ص 171-188 .
8. الهاشمي ، اسماء مهدي حسين ، " العوامل البيئية وقدرة المفهوم المحاسبي على تمثيل الظاهره من منظور فلسفة العلم " ، اطروحة دكتوراه ( غير منشوره ) كلية الاداره والاقتصاد ، الجامعه المستنصرية ، 2003 .
9. المشهداني ، سناء احمد ياسين ، " الافصاح عن الالتزامات الاجتماعيه في التقارير الماليه في ظل القاعده المحاسبية العراقية رقم ( 6 ) " ، رسالة ماجستير (غير منشوره) ، كلية الاداره والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2003 .
10. الشجيري ، محمد حويش ، النموذج المعرفي المحاسبي وانعكاساته في المهنة والتعليم المحاسبين في العراق ، اطروحة دكتوراه (غير منشورة) ، الجامعة المستنصرية ، 2004 .
11. صلاح ، حواس ، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية ، اطروحة دكتوراه ، 2008 ، [bensaidamine.yolasite.com](http://bensaidamine.yolasite.com) ، [comyolasite.com](http://comyolasite.com)

12. Choi, F.D.S. and Mueller , G.G., “ An Introduction To Multinational Accounting “ , prentice Hall Inc ., Englewood cliffs , New Jersey , 1978.
13. Godfery , Jayne , Hodgson , Allan, Holmes , Scott and kam , Vernon , “Accounting Theory” , second Ed., John wiley&sons , USA , 1992.
14. Mueller, Gerhard G., “ International Accounting “, The Mcmillan co. , New York , 1967.
15. Nobes ,C.W.,”Major International Differences in Financial Reporting” ,In-Issues in Multinational Accounting, philip Allan , st Nartin`s press , 1988 .
16. Radebaugh , L.H. and Gray , S.J., “ International Accounting and Multinational Enterprises “, john wiley & sons Inc., 1997.
17. Standish, Peter ,”Financial Reporting In France”, In-Comparative International Accounting, ed.by Nobes C.,and Parker R., Prentice Hall Europe, 1998.
18. Hahn , Karen ,” The French Accounting system”, Business Review , Business school.org.,2001.pp.1-5.
19. Mautz . Robert K., “ Self – Regulation : Ferils and problems “, Journal of Accounting , may , 1983. Pp.76-84.
20. Li,Nichole , Mataoq , Hiro and ciles , Todd,” Accounting in France “, WWW.DRT.org.,paris,1996.pp.1-10.

# Uniform Accounting System and Harmonization Requirements of International Accounting Standards: Analytical study In Iraqi Environment

Dr. Mohammed H. Alshujairi

Sabiha S. Omar

Eman A. Malallah

Al- Rafidain University College

Department of Accounting

**Abstract:** *This research aims to study and analyze the efforts of developing the Uniform Accounting System In Iraq to achieve the harmony with requirements of the International Accounting Standards to developing the Uniform Accounting System and its various applications on area of concepts and Accounting measurements and disclosure process to serve attraction of the foreign investment and achieve harmony with accounting systems on the international level.*

*In this context, this research is depended on Analytical comparative study between new amended uniform accounting system – 2011 and requirements of international accounting standards to discover the type, deep and fully of harmony processing. So this research depends on two main hypotheses: 1. the practicing of international accounting standards does not with uniform accounting systems concept. 2. The new amended uniform accounting system does not achieve the harmonization with international accounting standards.*

*In light of results of analyzing and comparing, the research reached the uniform accounting system does not harmony in objectives and concepts and processing with international accounting standards and its thoughts and practicing directions. As well as weakness process of harmonization and comprehensive the suggesting amended.*

*Key Words: Uniform Accounting System, International Accounting Standards.*