

## تطبيق معيار IFRS 3 تجميع الاعمال في البيئة العراقية - المتطلبات والتحديات

ا.م.د. زهرة حسن عليوي العامري

[zahrahasan@yahoo.com](mailto:zahrahasan@yahoo.com)

الجامعة المستنصرية - كلية الادارة والاقتصاد

م.م. محمد عباس نهود الشمري

[mohamadabas14@yahoo.com](mailto:mohamadabas14@yahoo.com)

كلية الرافدين الجامعة - قسم المحاسبة

### المستخلص

بعد توجيه ديوان الرقابة المالية الاتحادي بصفته جهة مستقلة تراقب على المال العام والمختلط المؤسسات المندمجة الممولة ذاتياً باعتماد معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (3) تجميع الاعمال (IFRS3) كاساس في عمليات الاندماج كونه يوفر معلومات اكثر ملائمة عن هذه الشركات، وعلى ضوء ذلك دارت تساؤلات البحث في محورين، الأول مدى توافر الشروط لتطبيق معيار (3) في الشركات الصناعية العراقية (قطاع عام الممول ذاتياً)؟ والثاني ماهي التحديات التي من المحتمل تواجهها تلك الشركات عند تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولية رقم (3) تجميع الاعمال، وقد تجلى الهدف الرئيس للبحث من تحديد متطلبات وتحديات تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي (3) تجميع الاعمال في الشركات الممولة ذاتياً بالبيئة العراقية، وتوصل البحث الى عدة استنتاجات كان من اهمها: ان اهم متطلب لتطبيق معيار (IFRS3) هو تقييم الاصول والالتزامات بالقيمة العادلة والتي من شروطها توافر اسواق نشطة وهذا غير متوفر حالياً في البيئة العراقية. ومن التوصيات التي جاء بها البحث: بالامكان الاعتماد على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بدل من القيمة العادلة للأصول والخصوم للشركات العراقية المندمجة لأغراض التقييم والمقارنة في تاريخ الإندماج وبالتالي تحديد قيمة الشهرة.

الكلمات المفتاحية: تجميع الاعمال، القيمة العادلة، الاكتساب، الشهرة.

## Applying IFRS3 Business Combinations in the Iraqi Environment (Requirements and Challenges)

Mohammed A. Al - Shammari

[mohamadabas14@yahoo.com](mailto:mohamadabas14@yahoo.com)

Al - Rafidain University College

Accounting Department

Received 18/6/2019

Prof. Dr. Zahra Hassan Al - Ameri

[zahrahasan@yahoo.com](mailto:zahrahasan@yahoo.com)

AL-Mustansiryah University-College of

Administration and Economy

Accepted 5/10/2019

**Abstract:** Following the guidance of the Federal Financial Control Bureau as an independent body that monitors public and mixed funds, the self-financed integrated institutions adopt IFRS 3 as a basis for mergers as it provides more appropriate information about these companies. In light of this, the questions of the research were conducted in two axes: the first is the availability of conditions for the application of criterion (3) in the Iraqi industrial companies (a self-financed public sector)? Second, what are the potential challenges that these companies face when applying IFRS 3 Business Combinations, The main objective of the research was to identify the requirements and challenges of applying the IFRS 3, to assemble businesses in self-financed companies in the Iraqi environment, The main findings of the study were: The most important requirement for the application of IFRS 3 is the assessment of assets and liabilities at fair value, which are subject to the availability of active markets and are not currently available in the Iraqi environment. One of the recommendations of the research is that it is possible to rely on the present value of future cash

*flows instead of the fair value of the assets and liabilities of the integrated Iraqi companies for the purposes of evaluation and comparison at the date of the merger and therefore determine goodwill.*

**Keywords: Business consolidation, Fair value, Acquisition, Goodwill.**

## مقدمة

عاش العالم في الفترات الأخيرة تطورات واسعة، شملت مختلف النواحي ولا سيما للناحيتين السياسية والاقتصادية، والتطورات المستمرة في عملية اصدار وتحديث لمعايير الابلاغ المالي الدولية والتحديات التي تواجه تطبيق تلك المعايير، مما كان له التأثير الواضح والملموس في احداث تغييرات جذرية على الوحدات الاقتصادية ادى بها الى العمل على كيفية مواجهة هذا التغير من خلال عمليات تطويرية لأداء انشطتها وعملياتها، ومن هذه التغييرات عمليات الاندماج اذ تعد عمليات اندماج الوحدات الاقتصادية ذات اهمية في مجالات عدة منها المالية والمحاسبية، اذ يتوقع المستفيدون (المستثمرون) من عمليات الاندماج من تلك الوحدات وإدارتها أن ترفع وتتمى اقيام حقوق الملكية من خلال ارتفاع مقدار الأرباح التي سوف يحصلون عليها، وهذا يتم بأسلوبين الاول توسع خارجي و يتمثل في اندماج قانوني شركة (أ) مع شركة (ب) وينتج شركة (أ)، أو اتحاد قانوني شركة (أ) مع شركة (ب) ينتج شركة (ج)، أو سيطرة واستحواذ شركة على شركة أخرى، اما الثاني توسع داخلي لأنشطتها وأعمالها، كما ان عمليات الاندماج يمكن استخدامها لكثير من الحالات التي تعد حلاً للخروج من أزمة اقتصادية كالفشل والإفلاس التي غالباً ما تتعرض له الشركات، والبيئة العراقية ليست ببعيد عن هذه التطورات واحدى هذه التحولات هو الاندماجات التي اقرتها الحكومة العراقية للشركات الصناعية في العراق بشكل يحسن من كفاءة وفاعلية هذه الشركات ويقلل من مخاطرها من خلال التكتل والاندماج وايضا يعزز من قوتها الاقتصادية في مواجهة المنافسين في السوق المفتوح.

اذ برزت مشكلة محاسبية اقتصادية في عمليات الاندماج، فديوان الرقابة المالية الاتحادي كجهة مستقلة تراقب على المال العام والمختلط وجهت المؤسسات المندمجة باعتماد معيار IFRS 3 كاساس في عمليات الاندماج كونه يوفر معلومات اكثر ملائمة عن هذه الشركات وايضا يؤكد على القيمة العادلة كاساس لقياس عمليات الاندماج وبنفس الوقت ان هذه الشركات غير مدرجة بسوق العراق للأوراق المالية ولا يوجد لها تقييم سوقي، وعليه دارت تساؤلات البحث في محورين، الأول مدى توافر الشروط لتطبيق المعيار (3) في الشركات الصناعية العراقية (قطاع عام الممول ذاتياً)؟ والثاني ماهي التحديات التي من المحتمل تواجهها تلك الوحدات عند تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (3) تجميع الاعمال، ويتجلى الهدف الرئيس للبحث من تحديد معوقات تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي (3) تجميع الاعمال في البيئة العراقية. هذا ويتضمن البحث المحاور الآتية:

- أولاً: منهجية البحث ودراسات سابقة.
- ثانياً: مفهوم تجميع الاعمال (الاندماج) مزاياه وانواعه وكيفية المحاسبة عنه.
- ثالثاً: متطلبات وتحديات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (3).
- رابعاً: الإستنتاجات والتوصيات.

## المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

### أولاً: منهجية البحث

#### 1. مشكلة البحث

برزت مشكلة محاسبية اقتصادية في عمليات الاندماج ، فديوان الرقابة المالية الاتحادي كجهة مستقلة تراقب على المال العام والمختلط وجهت الشركات المندمجة باعتماد معيار IFRS 3 كاساس في عمليات الاندماج كونه يوفر معلومات اكثر ملائمة عن هذه الشركات وايضا يؤكد على القيمة العادلة كاساس لقياس عمليات الاندماج وبنفس الوقت ان هذه الشركات غير مدرجة بسوق العراق للأوراق المالية ولا يوجد لها تقييم سوقي، كذلك تعمل وفق النظام المحاسبي الموحد الذي قد لا يتوافق مع معيار IFRS 3 من حيث القياس والافصاح، هنا دارت تساؤلات البحث في محورين، الأول مدى توافر الشروط لتطبيق المعيار (3) في الشركات الصناعية العراقية (قطاع عام الممول ذاتياً)؟ والثاني ماهي التحديات التي من المحتمل تواجه تلك الوحدات عند تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (3) تجميع الاعمال، ومن هنا برز التساؤل الآتي للبحث: (ماهي متطلبات وتحديات تطبيق معيار IFRS 3 تجميع الاعمال في الشركات العراقية الممولة ذاتياً؟)

#### 2. أهمية البحث

بالنظر الى الاندماجات التي اقرتها الحكومة العراقية للشركات الصناعية في العراق بشكل يحسن من كفاءة وفاعلية هذه الشركات ويقلل من المخاطر التي قد تواجهها، وايضا يعزز من قوتها الاقتصادية في مواجهة المنافسين في السوق المفتوح، ورغبة ديوان الرقابة المالية الاتحادي في الحصول على معلومات ذات جودة عالية ومنسجمة مع خصائص المعلومة المحاسبية من حيث الملاءمة، والتمثيل الصادق، من خلال تطبيق معيار IFRS 3 ، فقد اتت اهمية البحث في الوقوف على المعوقات التي تواجه تطبيق المعيار في البيئة العراقية.

## 3. أهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الآتي:

- (1) التعرف على مفهوم تجميع الاعمال (الاندماج) وانواعه وكيفية المحاسبة عنه.
- (2) بيان اهم المعوقات التي تحد من تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (3) في البيئة العراقية.

## 4. فرضية البحث

ولغرض الوصول الى حل لتساؤل البحث تم الاستناد الى الفرضية الآتية: (يسهم تحديد متطلبات وتحديات معيار IFRS3 تجميع الاعمال على تطبيقه في الشركات العراقية الممولة ذاتياً).

ثانياً: دراسات سابقة

1. دراسة	بلاس، 2016
عنوان الدراسة	رسالة ماجستير بعنوان: اندماج الاعمال على وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية وانعكاسه على ترشيد القرارات الاستثمارية
مجال الدراسة	قطاع الاتصالات
عينة الدراسة	شركة اثير وشركة عراقنا للاتصالات
أهداف الدراسة	بيان مدى تطبيق شركات الاتصالات في البيئة العراقية للمعايير المحاسبية الدولية الخاصة باندماج الاعمال وتأثير ذلك على الاستثمار.
اهم الاستنتاجات والتوصيات	عدم اعتماد المعايير المحاسبية الدولية الخاصة باندماج الاعمال في العراق، اذ ان المعايير المحاسبية تصبح ملزمة التطبيق عند عدم وجود قاعدة محاسبية عراقية. اما التوصيات فكان اهمها ضرورة أن توجه الشركات انظارها الى الاندماج، لما له من تأثير في ترشيد قراراتها الاستثمارية، وكذلك اهمية وجود قاعدة محاسبية عراقية خاصة باندماج الاعمال.
نقاط الاختلاف عن الدراسة الحالية	يظهر الاختلاف في مجال وعينة الدراسة من خلال استنادها الى قطاع الاتصالات.
نقاط التشابه مع الدراسة الحالية	استخدامها لمعيار الاندماج في البيئة العراقية
الاستفادة من الدراسة	في تعزيز الجانب النظري

2. دراسة	لندة، رشيدة، 2017
عنوان الدراسة	بحث منشور بعنوان: دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل محاسبة اندماج الشركات في الجزائر
مجال الدراسة	القطاع النفطي
عينة الدراسة	المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP و فرعها BJSPI الجزائر
أهداف الدراسة	بيان مساهمة النظام المحاسبي المالي في تفعيل محاسبة الاندماج و من خلال تشريع العديد من النصوص القانونية الخاصة به
اهم الاستنتاجات والتوصيات	توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي ساهم بشكل كبير في تحسين و تنظيم محاسبة الاندماج في الجزائر.
نقاط الاختلاف عن الدراسة الحالية	يظهر الاختلاف في مجال وعينة الدراسة من خلال استنادها الى قطاع النفط ، وبيئة غير عراقية
نقاط التشابه مع الدراسة الحالية	يكون التشابه في ان كلا الدراستين تناولتا متغير اندماج الاعمال وبالخصوص معيار الابلاغ المالي IFRS 3
الاستفادة من الدراسة	الاطلاع على اندماج الاعمال في البيئات الخارجية اي غير العراقية

Masadeh & et al,2017	3. دراسة
CHANGES IN IFRS 3 ACCOUNTING FOR BUSINESS COMBINATIONS: A FEEDBACK AND EFFECTS ANALYSIS بحث منشور بعنوان: التغييرات في معيار الإبلاغ المالي الدولي (3) المحاسبة عن دمج الأعمال: تحليل التأثيرات و ردود الافعال .	عنوان الدراسة
قطاع المصارف	مجال الدراسة
مجموعة من المصارف المندمجة	عينة الدراسة
بيان تأثير معيار الإبلاغ المالي الدولي (3) IFRS على المصارف المندمجة. بحث تحليلي استخدمت منهجية لتدوين وتصنيف بيانات التغذية الراجعة حول تأثيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي	أهداف الدراسة
(1) أن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 3 يعتبر ناجح في تحسين جودة المعلومة المحاسبية حسب رأي 71٪ من مستخدميها وغير ناجح بحسب رأي 29 ٪ من مستخدميها. يُعزى نجاح المعايير الدولية للإبلاغ المالي إلى تعزيز قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية وتبسيط أساليب الاقتناء والشهرة في إطار دمج الأعمال. (2) على النقيض من ذلك، IFRS يعتبر غير ناجح، لأنه مليئ بالعيوب السلبية، مثل ارتفاع تكاليف الامتثال والتحضير، لا سيما في الدول النامية والبلدان الأقل تطور. (3) يجب أن يركز مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، و الهيئات الأخرى المشاركة في وضع معايير المحاسبة العالمية على إيجاد طرق لتحفيز الدول النامية والشركات للامتثال للمعايير.	اهم الاستنتاجات والتوصيات
يظهر الاختلاف في مجال وعينة الدراسة من خلال استنادها الى قطاع المصارف، وبيئة غير عراقية	نقاط الاختلاف عن الدراسة الحالية
يكون التشابه في ان كلا الدراستين تناولتا معيار IFRS3 اندماج الاعمال	نقاط التشابه مع الدراسة الحالية
تعزيز الجانب النظري والأطلاع على تطبيق IFRS3 في القطاعات الأخرى	الاستفادة من الدراسة

### المحور الثاني

#### أولاً: مفهوم تجميع الاعمال (الاندماج)

جاء في لسان العرب (دمج) استقام وتدامجوا على الشيء أي اجتمعوا عليه وتدامج القوم على فلان أي تعاونوا عليه [4] وكلمة الاندماج في اللغة هي مصدر و اندمج مشتقة من الفعل الثلاثي المجرد دمج مثل دمج الشيء أي دخل في غيره واستحكم فيه [5].

يعد الاندماج احد أشكال انضمام الأعمال بمعنى انضمام شركتين او اكثر للاستفادة من الموارد، وقد دأب الباحثين في المجالات المختلفة سواء كانت فقهية او قانونية او إدارية او اقتصادية او محاسبية لتقديم مفاهيم متعددة للاندماج وما يرافقه من مصطلحات مالية أخرى ويمكن عرض هذه المفاهيم وفق التالي:

#### ● مفهوم الاندماج من وجهة النظر الفقهية و القانونية:

فقد عرف احد الفقهاء [6] الاندماج بانه عقد يضم بمقتضاه شركة او اكثر الى شركة اخرى فتزول الشخصية المعنوية للشركة المنضمة وتنتقل اصولها وخصومها الى الشركة الضامة او تتمزج بمقتضاه شركتان او اكثر فتزول الشخصية المعنوية لكل منهما وتنتقل اصولها وخصومها الى شركة جديدة، وعرفه [7] على انه نظام قانوني تتوحد بموجبه شركتان او اكثر تعمل في نفس المجال او في مجال مختلف لتصبح شركة واحدة، والعقد الذي يبرم بين الشركات المندمجة هو احد وسائل هذا النظام لتحقيق عملية الاندماج [8].

الاندماج هو ميول وحدتين مستقلتين أو أكثر في الانضمام وتكوين وحدة جديدة وهذا ما يسمى بالاتحاد القانوني ، أو ميل وحدة في الاندماج في وحدة أخرى فتزول الشخصية المعنوية للأولى ( المندمجة ) وتبقى الشخصية المعنوية للثانية الدامجة [9]

وعرف الاندماج على انه جمع منظمين أو أكثر وتحل و تفسخ بموجبه المنظمات وتنبثق منظمة جديدة، ويحدث الاندماج في الغالب ما بين المنظمات المتقاربة في الحجم إذ تنوب المنظمات القديمة كليا ويتم تبادل أسهمها العادية باسهم في المنظمات الجديدة [10].

ومن ما تقدم في أعلاه فان ادق وأشمل وصف لتعريف الاندماج من الناحية الفقهية و القانونية هو في تعريف المصري من خلال ذكر الاندماج على انه (عقد) واذا ما علمنا ان القانون يستند الى عدة اركان اساسية منها (العقد)، وعليه فان هذا الوصف يعبر بوضوح عن قانونية الاندماج.

#### • مفهوم الاندماج من وجهة النظر الإدارية والاقتصادية و المحاسبية:

يعتمد انجاز عملية الاندماج ما بين المؤسسات على توافر رغبة و ارادة لاتحاد القوى الاقتصادية ووضع المؤسسات في كنف ادارة واحدة ينجم منها ادارة ذات كفاءة عالية واكثر قدرة من الادارة السابقة للمؤسسة قبل الاندماج وذلك للفائدة المتأتبة من الكفاءات الادارية الجديدة [11].

كما عرف على انه اندماج اكثر من وحدة اعمال مع بعضها البعض لتصبح وحدة اعمال واحدة [12]. وعرف [13] الاندماج على أنه عملية اتحاد أو شراكة بين مشروعين أو مؤسستين أو أكثر تحت إدارة واحدة [14].

بينما وجهة النظر الاقتصادية يعد الاندماج احد ادوات التركيز الاقتصادي وتركز المشروعات ويهدف الى تحقيق التكامل بين الوحدات الاقتصادية عن طريق نقل التكنولوجيا والمهارات الادارية والفنية التخصصية فيما بينها، والغرض من ذلك هو تقليل مخاطر الاعمال بين الوحدات الاقتصادية والمنافسة والحفاظ على كفاءة الاسواق [15].

كما وضع عدد من الباحثين بأن عملية الاندماج لاتلقى قبول واسع عند وجود الركود الاقتصادي في البلد ، وترتفع بشكل كبير في فترات الانتعاش الاقتصادي، وكذلك تتأثر كثافة الاندماجات في الواقع الاقتصادي بالتمويل وتطورات اسواق راس المال والتشريعات والتطورات التكنولوجية [16]. وللتأكد من منافع الاندماج بين الوحدات الاقتصادية في الواقع الاقتصادي يقتضي تحليل الاداء الماضي والمتغيرات الاقتصادية الحالية المحيطة بالوحدة الاقتصادية قبل وبعد الاندماج ومدى نفعيتها للاقتصاد المحيط بها [17].

اما وجهة النظر المحاسبية يقصد بها ان الاندماج هو عبارة عن صفقة تكتسب فيها احدى الوحدات الاقتصادية السيطرة على واحدة او اكثر من الوحدات الاقتصادية بغض النظر عن الشكل القانوني للأعمال [18]. وحسب تعريف المعيار المحاسبي الدولي رقم ( 22 ) المعدل في سنة 1998 فان الاندماج هو اتحاد عدة منشآت اقتصادية مستقلة في وحدة اقتصادية واحدة نتيجة قيام إحدى المنشآت بالتوحيد أو السيطرة على صافي أصول منشأة أو عدة منشآت [19].

أما معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 3 (2004) فتطرق بالبداية الى مفهوم العمل اذ عرفه بأنه "مجموعة متكاملة من الأنشطة والموجودات التي تمت إدارتها لغرض توفير:

أ. عائد للمستثمرين.

ب. تكاليف أقل أو منافع اقتصادية أخرى مباشرة وبشكل متناسب لحاملي وثائق التأمين أو المشاركين.

اما دمج الأعمال فعرّفه على انه "الجمع بين كيانات أو شركات منفصلة في كيان ابلاغي واحد" [20].

و في عام 2008 عدّل المعيار الدولي لإعداد التقرير المالية رقم 3 تعريف "الأعمال" على النحو التالي: "مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول التي هي قادرة على الإجراء والإدارة لغرض توفير عائد في شكل توزيعات أرباح أو تكاليف أقل أو منافع اقتصادية أخرى مباشرة إلى المستثمرين أو المالكين الآخرين أو الأعضاء أو المشاركين".

كما عدل تعريف "دمج الأعمال" على النحو التالي: "المعاملة أو أي حدث آخر يحصل فيه المستحوذ على السيطرة على شركة واحدة أو أكثر. المعاملات يُشار إليها أحياناً باسم "عمليات الدمج الحقيقية" أو "عمليات دمج متساوية" وهي مصطلح لمجموعات الأعمال التجارية يستخدم في معايير التقرير المالي الدولي". [20].

#### ثانياً: مزايا الاندماج

[21] اوجزوا مزايا الاندماج في سبع نقاط وكما يلي [22]:

1. تحقيق التداوئية التشغيلية: تحقق حالات الاندماج من خلال صيغ مختلفة ، كأن تكون حالات التكامل العمودي وتحصل هذه التكاملات بين الشركة والمجهزين ، او حالات تكامل افقي في نفس القطاع، هذه الاندماجات تحقق التداوئية والتي يقصد بها بأن تتفاعل امكانيات الشركتين بحيث تجعل من النتائج المتحققة من حالة الاندماج اكبر من نتائج الشركتين قبل الاندماج.
2. النفاذ الى الاسواق العالمية: يساعد الاندماج الشركات على التنافس بشكل اكثر كفاءة في الاسواق العالمية.
3. الحصول على مزايا ضريبية: تحقق حالات الاندماج (في بعض الاحيان) مزايا ضريبية من خلال الاستفادة من قانون الضريبة ولاسيما للشركات التي تحقق ارباح مالية التي تحاول الاندماج مع شركات ذات خسائر متراكمة بحماية جزء من

ارباحها بشرط ان تتوافر للشركة الخاسرة فرص مستقبلية جيدة كذلك الاستفادة من الإعفاءات الضريبية للشركة المستهدفة اذا سمحت بذلك القوانين .

4. الاستفادة من الاموال الفائضة : تستخدم الاموال الفائضة كمصدر للتمويل حين تسعى شركة للاندماج مع شركة اخرى تتوافر لديها سيولة نقدية ولديها القدرة الاقتراضية غير المستغلة، عندها تستطيع الشركة الدامجة استغلال السيولة المتوافرة لدى الشركة المندمجة والاستفادة من قدرتها الاقتراضية واكمال خططها التوسعية بالاندماج مع شركات اخرى.
5. التنوع: ويتحقق من التنوع عدد من المزايا، بضمنها زيادة المرونة في الاسواق الداخلية وزيادة قدرة الشركة الاقتراضية وحماية الشركة من المنافسين، والاستخدام الامثل للموارد، ان التنوع يساعد في الحد من تقلبات الارباح وتخفيض المخاطرة تكون المخاطرة عادة منخفضة اذا كانت اهداف الشركة ومنتجاتها متنوعة، كما ان التنوع يؤدي الى استقرار الارباح التي تحقق منافع لكل من (المساهمين، العاملين، الزبائن) بخلاف الاعتماد على منتج واحد الذي قد يعرض الشركة للافلاس.
6. مقاومة السيطرة: تلجأ بعض الشركات المستهدفة من قبل شركة اخرى الى مقاومة هذا النوع من الاندماجات من خلال اللجوء الى اندماج مع شركة اخرى وهو ما يسمى بالاندماج الدفاعي.
7. مزايا الكلفة: يحصل التخفيض في الكلف عبر عملية الاندماج عند الانفاق على البحث والتطوير تحديداً، وخلال مدد التضخم ، لذلك يقال ان تخفيض التكاليف على البحث والتطوير يمثل الدافع الاساسي للاندماج.

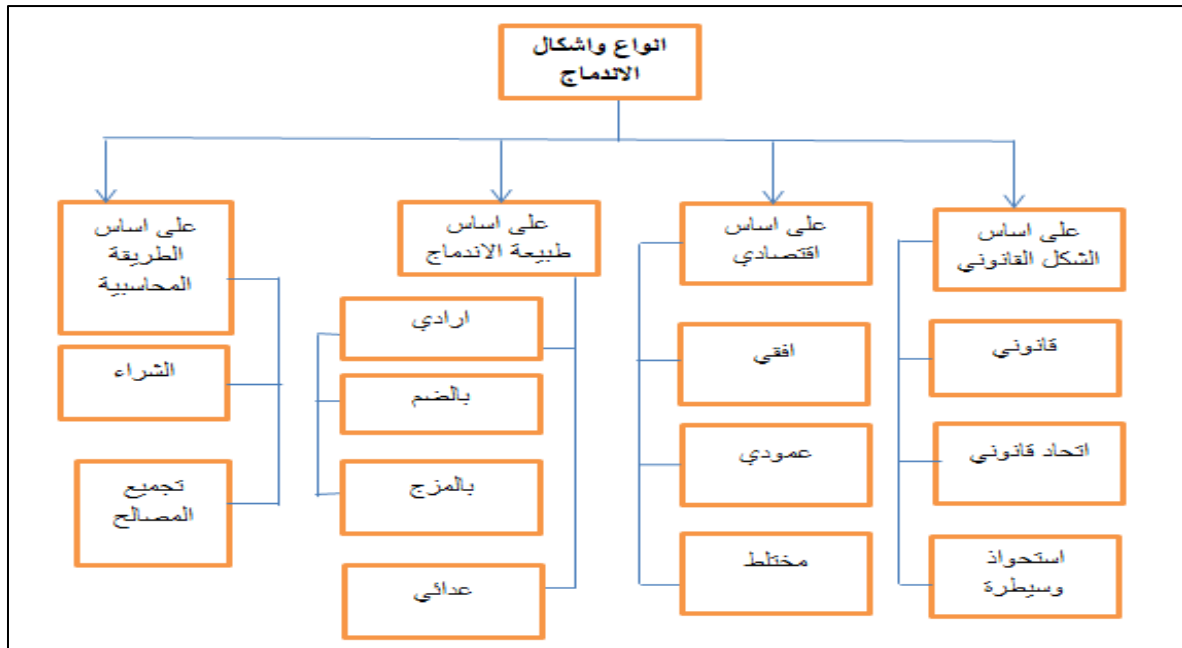
وفق المزايا التي تم التطرق اليها في اعلاه فان الاندماج اذا توفرت له المتطلبات الضرورية واللازمة لتطبيقه في البيئة العراقية فانه سوف يكون شبيه المنفذ لتردي وترهل القطاعات الاقتصادية المختلفة في البلد وبالتالي انعكاس ذلك سيكون ايجابيا على اجمالي الاقتصاد القومي.

### ثالثاً: انواع الاندماج

من الجدير بالذكر أن عملية الاندماج ما بين شركات الأعمال لا تكون في اغلب الأحيان بناء على رغبة الشركات في دمج أعمالها، وانما في كثير من الحالات ترغب الشركة في اكتساب شركة أخرى بهدف البقاء بوضعها المستقبلي وهذا ما يقود إلى عمليات السيطرة بشكل عدائي. من هذا المنطلق فقد ذكر كثير من الباحثين بأن للاندماج اشكال وانواع مختلفة يتم تصنيفه بناء على عدة اسس من اهمها [23] [24] [25] [22]:

1. التصنيف على اساس الشكل القانوني.
2. التصنيف على اساس اقتصادي.
3. التصنيف على اساس طبيعة اندماج الاعمال.
4. التصنيف على اساس الطريقة المحاسبية.

يوضح الشكل (1) انواع واشكال الاندماج:



شكل (1): انواع واشكال الاندماج

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على [25][22]

## رابعاً: كيفية المحاسبة عن الاندماج:

هنالك طريقتين للمحاسبة عن الاندماج هما الشراء وتجميع المصالح، وسنوضح في الجدول (1) ادناه الفرق بينهما وان كان معيار (IFRS 3) قد اعتمد طريقة الشراء وألغا طريقة تجميع المصالح:

جدول (1): الفروقات ما بين طريقة الشراء في اندماج الأعمال وطريقة تجميع المصالح

ت	اساس المقارنة	طريقة تجميع المصالح	طريقة الشراء
1	اثبات الاكتساب	تسجيل الموجودات والمطلوبات المكتسبة بقيمتها الدفترية قبل الاندماج	تسجيل الموجودات والمطلوبات المكتسبة بقيمتها العادلة
2	شهرة الاندماج	عدم ظهور الشهرة السالبة او الموجبة لعدم وجود عملية شراء	تظهر الشهرة الموجبة أو المكاسب غير العادية نتيجة الفرق بين القيمة العادلة لصادفي الموجودات المشتراة وتكلفة الاستثمار.
3	كلفة الاندماج	تتكون من القيمة الدفترية لصادفي الموجودات المقدمة في الشركة المندمجة فقط	تتكون من القيمة العادلة لصادفي الموجودات المقدمة مضافا اليها المصاريف المباشرة
4	طريقة الدفع	تتم فقط عن طريق اصدار اسهم بالقيمة الاسمية .	تتم عن طريق دفع نقدي او اصدار اسهم بالقيمة السوقية او باي طريقة اخرى
5	الارباح المتحققة والمحتجزة	تضاف الارباح المتحققة والمحتجزة ضمن صفقة الاندماج الى الشركة الدامجة عن سنة مالية كاملة .	لا تضاف الارباح المتحققة والمحتجزة للشركة المندمجة قبل تاريخ الاندماج للشركة الدامجة وانما توزع على مساهمي المندمجة
6	الاطفاء	لا يوجد اطفاء للشهرة وذلك لعدم اثبات شهرة المحل	يتم اطفاء الشهرة وذلك من خلال تخفيض الارباح المستقبلية
7	نتيجة الاعمال	يتم تجميع ارباح الشركة الدامجة والمندمجة عن سنة مالية كاملة ، وهي السنة التي حدث فيها الاندماج	تتضمن ارباح الشركة المندمجة من تاريخ الاندماج .(الشراء)
8	المصاريف	تحميل المصاريف المباشرة وغير المباشرة وتكاليف اصدار الاسهم كمصروف عن فترة التي تم فيها الاندماج	يتم رسملة المصروفات المباشرة للانندماج حيث تخصم رسوم اصدار الاسهم من علاوة اصدار الاسهم ،اما المصروفات غير المباشرة فنتمثل كمصروفات عن الفترة التي تمت فيها عملية الاندماج
9	المعايير المحاسبية الدولية	لا تتوافق مع المعايير ولا تتطلبها	تتوافق مع المعايير وتتطلبها

المصدر: [26]

## المحور الثالث: متطلبات وتحديات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (3)

## أولاً: متطلبات وتحديات خاصة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم(3) تجميع الاعمال

ان هدف المعيار هو بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات الاندماج وذلك من خلال اعتماد طريقة الشراء (الحيازة) وكذلك يهدف الى زيادة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مثل الملاءمة والتمثيل الصادق والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها الشركة حول اندماج الاعمال وتأثيراته في بياناتها المالية ومن اجل ذلك يضع هذا المعيار المبادئ والمتطلبات التي تحدد ما ينبغي القيام به من قبل الشركة المشتريّة وذلك كما يلي [27]:

1. القياس والاعتراف بالأصول المستملكة القابلة للتحديد والالتزامات المضمونة واي حصة غير مسيطر عليها(حقوق الاقلية سابقا) في الشركة المشتراة .
2. الاعتراف بالشهرة المستملكة وقياسها في اندماج الاعمال او الربح من الشراء بسعر مخفض (الشهرة السالبة سابقا).
3. ان يتم تحديد ما يتم الافصاح عنه من معلومات ليتمكن مستخدمي البيانات من تقييم طبيعة اندماج الاعمال وتأثيراته.

وبالتالي فان المقتني (الدامج) سيقوم بالاعتراف بالاصول والالتزامات المحتملة المتعلقة بالشركة المقتناة (المندمجة) بقيمتها العادلة بتاريخ الاندماج ويتم الاعتراف بالشهرة كاصل ولا يتم استفادها على عدد من السنين بل تخضع لاختبار التآكل سنويا .

**ثانياً: متطلبات وتحديات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية بشكل عام**

على الرغم من توافر مجموعة من النقاط الايجابية لعملية التبني الا انها لا تخلوا من بعض التحديات والصعوبات ،حيث بينت عدد من البحوث عن بروز مجموعة تحديات ومعوقات عند عملية تبني المعايير الدولية في بلدان العالم ناتجة عن عوامل مختلفة منها إقتصادية، وتنظيمية وتشريعية وخاصة القوانين الضريبية والبيئة الثقافية المحلية [28] [29] [30] [31] ومنها:

**1. ثقافة البيئة المحلية**

إن التباينات في التاريخ، الثقافة، الاطار المؤسستي لأي بلد، تكون ذات تأثير واضح على شكل ومحتوى المعايير المحاسبية، وان وجود حاجة الى معايير محاسبية متسقة ومناسبة في بلد ما قد لا يمكن أن تكون مناسبة لبلد اخر [32].

**2. طبيعة النظم الاقتصادية**

ان الاختلافات في النظم الاقتصادية تعتبر محدد اساسي لتصنيف المعايير مثال ذلك النظام الاشتراكي في الدول الاشتراكية لا تقبل هذه المعايير، لأن النظم الاقتصادية التي تكون موجهة مركزياً لا تلائمها المعايير الدولية لكونها وجدت على وفاق النظم الرأسمالية وسيطرة الشركات الدولية [33]، ومن الملاحظ ان الشركات الاقتصادية الممولة ذاتياً في البيئة العراقية تعتمد على النظام المحاسبي الموحد في الحصر والقياس والافصاح عن المعلومة المحاسبية، وهذا لا ينسجم مع تطبيق معيار IFRS 3 كونه يفتقر الى الكثير من الحسابات التي يتطلبها المعيار وعلى سبيل المثال حساب الشهرة، حساب للحقوق غير المسيطر عليها وغيرها التي لا بد من وجودها ليتم تطبيق المعيار وتحقيق الهدف منه.

**3. المحددات التشريعية**

السياسات المحاسبية تكون متصلة بالتشريعات والقوانين السارية وبالتالي فإن تبني تطبيق المعايير الدولية، معناه لزوم تعديل وتنقيح التشريعات ذات التأثير على السياسة المحاسبية وبالاخص الضريبية، وبعض البلدان يكون الغرض من القوائم المالية هو الوقوف على الربح الضريبي، أو توفير معلومات تساعد على اعداد خطة الاقتصاد القومي. وعليه لا بد من تعديل القوانين العراقية وبالخصوص القوانين الضريبية لتنسجم وتتوافق مع متطلبات المعايير الدولية بشكل عام ومتطلبات معيار تجميع الاعمال رقم (3). كذلك قانون الشركات العراقي لم يتطرق الى اي آلية للمحاسبة عن الاندماج على الرغم من ذكره الاندماج في العديد من فقراته. كما ان مجلس المعايير المحاسبية العراقي لم يصدر عنه اي قاعدة محاسبية تنظم عمل الاندماج، هذا الذي جعل اغلب عمليات الاندماج التي حدثت للشركات الممولة ذاتياً هي شكلية لم تلبى خصائص الجودة للمعلومة المحاسبية.

**4. المحددات الأخرى**

بين عدد من الدارسين في ابحاثهم منهم :- [34][35][36][37][38] بان هناك محددات أخرى تمنع التطبيق الجيد للمعايير ،كتعدد احتياجات المستخدمين الداخليين او الخارجيين للمعلومة المنتجة من الوحدة الاقتصادية يكون من الصعوبة توفير هذه الاحتياجات من قبل مجموعة من المعايير، كما ان هناك تحدي المتمثل بالتعقيد ،وكلفة التحول ، وعدم توفر ارشادات للتنفيذ كافية، فضلاً عن ذلك مشاكل ترجمة المعايير من اللغة الانكليزية التي تصدر بها الى اللغات المحلية وما يتخلل ذلك من فقدان لمضمون المصطلح المقصود ، مما قد يؤدي الى عدم فهم لمحتوى المعيار بصورة صحيحة، كما للفجوة المعرفية بين الهيئات المصدرة للمعايير والجهات التي تعمل على تبني المعايير دور في الحد من تطبيق المعايير [39]. ونعتقد من ضمن المحددات الأخرى هو الافتقار الى وجود منظمات وجمعيات تملك الخبرة اللازمة في مجال مراقبة تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، مع ضعف وعي الكوادر المحاسبية بمعايير الإبلاغ المالي الدولية في الشركات الممولة ذاتياً التي سوف يقع على عاتقها تطبيق تلك المعايير ومنها معيار تجميع الاعمال رقم (3)، وذلك لاعتماد الشركات على النظام المحاسبي الموحد الذي لا ينسجم مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، الامر الذي يتطلب ادخالهم في دورات مكثفة على حالات عملية لتطبيق المعايير، بالإضافة الى رفد الشركات بكوادر محاسبية من خريجي حملة الشهادات.

كما نرى ان اهم تحدي لتطبيق معيار تجميع الاعمال في البيئة العراقية هو ضرورة توافر شروط القياس الملاءم والموثوق للقيمة العادلة، وهنا يثار التساؤل التالي اذا لم تتوافر شروط قياس القيمة العادلة في البيئة العراقية هل نتوقف عن تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (3) تجميع الاعمال ام يتم البحث عن مداخل قياس اخرى تكون ملائمة للبيئة العراقية وتنسجم مع المعايير الدولية، اذ من المعلوم ان قياس القيمة العادلة لموجود أو وحدة توليد النقد يتطلب توافر سوق نشطة وجهازه لبيع الموجود، إذ تعد الأسعار السوقية التي يتم تحديدها من خلال السوق افضل أساس لإحتساب القيمة العادلة، ونظراً لعدم توافر سوق نشطة وأسعار متاحة لبيع الموجودات الثابتة يمكن من خلالها تحديد أسعارها وبدرجة معقولة من الموثوقية وبما انه لا يوجد أساس لإجراء تقدير يعتد به وموثوق للمبلغ الذي يتوقع تحصيله من عملية تجارية بحتة لبيع موجود بين أطراف راغبة بذلك، وعلى وفاق ذلك يمكن الاعتماد على قيمة استخدام الموجود من خلال مدخل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والمتوقعة من استخدام وحدة توليد النقد في الوحدات الاقتصادية الممولة ذاتياً، وهذا يتطلب من المدخل تحديد صافي التدفقات النقدية المستقبلية والتي يتوقع



أن تولدها الوحدة من الإستخدام المستمر للعمر المتبقي لها فضلا عن تحديد معدل الخصم المناسب. وقد ذكر [40] عدة مبررات لاستخدام مدخل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية منها [41]:

- أ. يفترض مدخل القيمة الحالية المخصومة ان الموجودات يتم اقتناؤها على اساس الخدمات المستقبلية التي يتوقع ان تستفاد منها الوحدة الاقتصادية مستقبلا.
- ب. يفترض مدخل القيمة الحالية المخصومة ان سعر الشراء الاصلي قد تم دفعه بسبب اعتقاد الوحدة الاقتصادية بان الموجود سيولد ايرادات مستقبلية مما تجعل شراؤه مجزيا، وهذا دليل على ارتباط التكلفة الاصلية (سعر الشراء الاصلي، ولو بشكل ضمني بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة).
- ج. يخدم مدخل القيمة الحالية المخصومة الادارة في تقديم المعلومات المفيدة ولاسيما التغيرات في التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا، والتي تلائم قراراتهم تجاه الوحدة الاقتصادية ومثال ذلك التعبير التقريبي عن المال الذي ترغب الوحدة الاقتصادية في استثماره لشراء الموجود لتحافظ على طاقته التشغيلية.
- د. يتفق مدخل القيمة الحالية المخصومة مع المفهوم الاقتصادي للموجود الثابت بانه مجموعة من الخدمات المستقبلية، وقيمتها هي القيمة الحالية لاصافي التدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من استخدام هذا الموجود في المستقبل القريب.
- هـ. يأخذ في الاعتبار هذا المدخل التغيرات الحاصلة في مستوى الاسعار عند تحديد معدل الخصم الملائم لتحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية للموجود.

ونلاحظ من ما تقدم انفاً ان المتطلبات والتحديات التي تم تحديدها لتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية ومنها معيار (IFRS 3) ضرورية جداً اذا ما اريد للتطبيق ان يتم بشكل سلس وصحيح، على ان يكون هناك آلية لتوفير تلك المتطلبات ينبغي على الوحدات الاقتصادية والمؤسسات العمل على تحقيقها، كما لا بد من تبني سياسة ناجحة للتقليل من صعوبات ومحددات التطبيق، وعلى ضوء ذلك تم قبول فرضية البحث والتي مفادها (يسهم تحديد متطلبات وتحديات معيار IFRS 3 تجميع الاعمال على تطبيقه في الشركات العراقية الممولة ذاتياً).

#### المحور الرابع: الإستنتاجات والتوصيات

##### أولاً: الإستنتاجات

1. وفق المزايا التي تم التطرق اليها في ما سبق فان الاندماج اذا توفرت له المتطلبات الضرورية واللازمة لتطبيقه في البيئة العراقية فانه سوف يكون شبيه المنفذ لتردي وترهل القطاعات الاقتصادية المختلفة في البلد حالياً وبالتالي انعكاس ذلك سيكون ايجابياً على اجمالي الاقتصاد القومي.
2. ان القوانين والتشريعات الموجودة حالياً لا تلبي متطلبات تطبيق معيار IFRS 3 حيث يوجد إختلافات فيما بين التطبيقات المحاسبية المحلية لإندماج الأعمال وبين متطلبات المعيار.
3. ان اهم متطلب لتطبيق معيار IFRS 3 هو تقييم الاصول والالتزامات بالقيمة العادلة والتي من شروطها توافر اسواق نشطة وهذا غير متوفر حالياً في البيئة العراقية.
4. ضعف وعي الكوادر المحاسبية بمعايير الابلاغ المالي الدولية في الشركات الممولة ذاتياً التي سوف يقع على عاتقها تطبيق تلك المعايير ومنها معيار تجميع الاعمال رقم (3)، وذلك لاعتماد الشركات على النظام المحاسبي الموحد الذي لا ينسجم مع معايير الابلاغ المالي الدولية.
5. الافتقار الى وجود منظمات وجمعيات تملك الخبرة اللازمة في مجال مراقبة تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية .

##### ثانياً: التوصيات

1. لا بد من وضع آلية للاستفادة من المزايا التي تتوفر في عملية الاندماج لرفع المستوى الاقتصادي في البلد من خلال تقليص الترهلات في الشركات وبالخصوص الممولة ذاتياً، على ان تتبنى هذه المهمة رئاسة الوزراء .
2. ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي والجهات المهتمة بالمحاسبة في العراق على اصدار تعليمات وإرشادات بخصوص المعالجات المحاسبية لعمليات الاندماج يقدم فيها ما يرشد المحاسب من الناحية التطبيقية لعملية الاندماج لتقليص الفجوة بين التطبيقات المحلية ومتطلبات معيار IFRS 3 ، او دليل ارشادي يعتمد عليه محاسبي الشركات الصناعية لمعالجة حالات الاندماج، .
3. بالامكان الاعتماد على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بدل من القيمة العادلة للأصول والخصوم للشركات العراقية المندمجة لأغراض التقييم والمقارنة في تاريخ الاندماج وبالتالي تحديد قيمة الشهرة.
4. يتطلب ادخال الكوادر المحاسبية في دورات تدريبية مكثفة على حالات عملية لتطبيق المعايير، بالاضافة الى رفد الشركات بخريجي حملة الشهادات بتخصص المحاسبة.
5. الاستفادة من خبرات الدول التي سبقتنا في تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية التي تكون بينتها مشابهة للبيئة العراقية .

## المصادر

- [1] بلاسم، صابر بن كريم، "اندماج الاعمال على وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية وانعكاسه على ترشيد القرارات الاستثمارية" رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، 2016 .
- [2] رشيدة، بن شعشوعه، لندة، غرنوطه، "دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل محاسبة اندماج الشركات في الجزائر"، رسالة ماجستير جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2017 .
- [3] Masadeh, Walid, Mansour, Ebrahim, AL Salamat, Wasfi, "Changes in IFRS 3 Accounting for Business Combinations: Afeedback and effects analysis", Global Journal of Business Research, Vol. 11, No. 1, 2017.
- [4] ابن منظور، جمال الدين أبو الفضل محمد بن كرم، "لسان العرب"، ط1، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، 2003.
- [5] الرازي، أبو بكر بن عبد القادر، أعدها وقدم لها محمد الحلاق، دار أحياء التراث العربي للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2005.
- [6] المصري، حسني، "اندماج الشركات وانقسامها"، الطبعة الاولى دار الكتب القانونية، القاهرة، 2007 .
- [7] محمد، عبد الباقي، "اندماج الشركات التجارية في القانون الإماراتي"، مجلة مكتبة الجامعة، الشارقة، الامارات العربية المتحدة، 2012 .
- [8] اسماعيل، انعام رشيد حسين محمد، "اندماج الشركات وفقاً لأحكام القانون الاتحادي رقم 2 لسنة 2015"، رسالة ماجستير بالقانون الخاص، كلية القانون، جامعة الامارات العربية المتحدة، 2017 .
- [9] الدوري، زكريا مطلق، الإدارة الإستراتيجية - مفاهيم وعمليات وحالات دراسية، جامعة بغداد، 2003 .
- [10] العارضي، جليل كاظم مدلول، الشمري، ارشد عبد الامير جاسم، استراتيجيات الادارة المالية، ط1، عمان، الاردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2011.
- [11] القعايدة، فادي فلاح، "أثر الاندماج على الربحية دراسة حالة البنك الاهلي"، رسالة ماجستير محاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، 2012.
- [12] Megginson, William, L. And Smart, Scott, B, Introduction to Corporate Finance, 2<sup>nd</sup> Ed., By South-Western Cengage Learning, United States of America, 2009.
- [13] Depamphilis, Donald, Mergers and Acquisitions and Other Restructuring Activities, Academic Press New York, 2001 .
- [14] صالح، جنان أسماعيل، "تقييم أثر الاندماج في بعض مؤشرات الاداء المالي"، أطروحة دكتوراه في قسم ادارة الاعمال مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد، 2012 .
- [15] محمد، رنا عبد الامير، "أثر تطبيق معيار التقرير المالي الخاص باندماج الاعمال على قرارات الاستثمار"، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2016 .
- [16] Kandzija, V., Filipovic, D., Kandzija T., "Impact of industry structur on success of mergers and acquisition", Tehnicki vjesnik, Vol 21, No 1, 2014 .
- [17] Komornicka, Maey L., "Looking past due diligence for benefit plans in mergers and acquisitions", Benefits Quarterly, third quarter, vol. 31, issue 3, 2015.
- [18] Nakayama, W.K., Salotti, B.M., "Determining factors of the level of disclosure of information on business combinations with the entry into foree of the accounting standards CPC 15", Revista contabilidade & Financas, vol. 25, issue 66, 2014 .
- [19] IAS, International Financial Reporting Standards IFRS, Journal of CPA , October 2004.
- [20] IASB, © IFRS Foundation, Part. A., "2014 A Guide through IFRS" IFRS Foundation Publications Department: London. UK, July, 2014.
- [21] Jeter, Debrac, and Chaney, Puaul K., Advanced Accounting, John wiley & sons, Inc, 3rd Ed., 2007 .
- [22] الشمري، حسين جاسم فلاح، المعيني، سعد سلمان عواد، المحاسبة الدولية، مطبعة معهد التكنولوجيا، بغداد، 2014 .
- [23] Larsen John E., Modern Advanced Accounting, 10th edition Mc. Graw-Hill Irwin Inc., New York, U.S.A, 2006.
- [24] المعموري، جاسم عيدان براك، "أثر الاندماج في تحسين كفاءة أداء"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008 .
- [25] Ross, Stephen A., Westerfield, Randolph W. And Jaffe, Jeffrey, Corporate Finance, 10th Ed., McGraw-Hill/Irwin, a business unit of The McGraw-Hill Companies, Inc., New York, U.S.A, 2013.
- [26] مهلهل، فراق عبد العال، "تكييف المعايير المحاسبية الدولية لمعالجة اندماج الشركات العامة"، دراسة مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد، 2018 .

- [27] أبو نصار، محمد، حميدات، جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، 2013.
- [28] Leuz, Christian, IAS versus US GAAP: Information Asymmetry-Based Evidence from Germany's New Market (December 2002). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=275348> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.275348>
- [29] Christopher Nobles and Jordi, "Firm Size and National profiles of IFRS Policy Choice", *Australian Accounting Review*, 23(3), 2013.
- [30] حمزة، شعيب، غايب، عمر، "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)", بحث ملتقى دولي جامعة البليدة، الجزائر، 2016 .
- [31] حميدي، زينب عباس، "أعادة هندسة النظام المحاسبي الموحد للمصارف على وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي"، أطروحة في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية، 2017 .
- [32] Bae, Kee-Hong, Tan, Hong ping and Welker, Michael, "International GAAP Differences: The Impact on Foreign Analysts", *The Journal Accounting of Review*, Vol. 83, No. 3, May 2008 .
- [33] نور، عبد الناصر والجراوي، طلال، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية - متطلبات التوافق والتطبيق"، مجلة أبحاث / الجامعة السورية، العدد 35، سوريا، 2003 .
- [34] Belkai, Ahmed Riahi, *Accounting theory*, 5th Ed, Thomson leaning USA, 2004.
- [35] Jermakowicz, E. E., Prather-Kinsey, J. and Wulf, I. "The value Relevance of Accounting Income Reported by DAX-30 German Companies". *Journal of International Financial Management & Accounting* ,Vol. 18, No. 3, 2007 .
- [36] Latridis ,G., and S. Rouvolis, "The Post-Adoption Effects of The Implementationl of International Financial Reporting Standards in Greece", *Journal of International Accounting , Auditing and Taxation*, Vol. 19, No. 1, 2010 .
- [37] Donna L. Street, "IFRS in the united states: if ,when and how", *Australian Accounting Review*, Vol. 62, No. 22, 2012.
- [38] ناجي، ميادة جعفر "المعايير المحاسبية العراقية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية لتطوير الممارسات المحاسبية في العراق - دراسة مقارنة للتوفيق بين المعايير"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والأقتصادية، جامعة المثنى، المجلد 2، العدد 3، 2012.
- [39] مليجي، مجدي مليجي عبد الكريم، "اثر التحول الى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الاعمال السعودية - دراسة نظرية تطبيقية"، بحث مقدم الى جامعة سلمان بن عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2014 .
- [40] Schroeder, R., *Accounting Theory Text and Reading* , 4th Ed., John Willey & Sons Inc. USA, 2010.
- [41] نعمان، سعاد عدنان، "مدى ملاءمة مداخل القياس المحاسبي لطرائق اصلاح الوحدات الاقتصادية العراقية المتعثرة"، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة بغداد، 2016 .