

تحليل ومناقشة المداخل الاستراتيجية لتطبيق المعايير  
المحاسبية الدولية "مدخل مقترح"

المدرس المساعد محمد إبراهيم علي  
كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة



## المستخلص

فرضت البيئة الحالية بضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية نتيجة التطورات الحاصلة في التكنولوجيا، فضلاً عن تحول الاقتصاد الى اقتصاد حر وظهور الشركات المتعددة الجنسية والاستثمارات الأجنبية، مما انعكس ذلك الى ضرورة تطوير النظم المحاسبية في جميع الدول.

وان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعتمد على مدخل استراتيجي معين الذي يتأثر بالعديد من العوامل السائدة في البلد منها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية وغيرها.

وعند دراسة البيئة العراقية المحلية وجد انها تطبق المدخل العام لتطبيق المعايير المحاسبية المحلية الذي لا ينسجم مع متطلبات البيئة الحالية، وهذا يعني ان المدخل العام لتطبيق المعايير المحاسبية لا يؤدي الى تطوير النظام المحاسبي.

ومن هنا برزت الحاجة لتحليل ومناقشة المداخل الاستراتيجية البديلة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ولاسيما المدخل المختلط (المقترح) كاساس لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

وقد توصل البحث الى عدة استنتاجات أهمها ان اعتماد المدخل الاستراتيجي المختلط (المقترح) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يؤدي الى تطوير النظام المحاسبي، فضلاً عن التنسيق مع معايير المحاسبة الدولية بشكل مرسوم وتدرجي.

وقد توصل البحث الى عدة توصيات أهمها ضرورة اعتماد المدخل الاستراتيجي المختلط (المقترح) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الذي يساهم في تطوير النظام المحاسبي والتنسيق مع معايير المحاسبة الدولية.

## Abstract

The current environment imposed the need for the application of international accounting standards as a result of developments in technology, as well as the transformation of the economy to a free economy and the appearance of multinational corporations and foreign investment, which reflected the need to develop accounting systems in all countries.

And the application of international accounting standards depends on the specific strategic approach that is affected by a number from factors prevailing in the country, including economic, political, social, cultural and other factors.

When the Iraqi study environment it found it apply general approach to the application of local accounting standards, and this is not consistent with the requirements of the current environment, this means that the general approach to the application of accounting standards does not lead to the development of the accounting system.

Hence the need to analyze and discuss strategic alternative approaches to apply international accounting standards, particularly of (proposed) mixed approach as the basis for the application of international accounting standards.

The research has reach to several conclusions that the most important the dependence of (proposed) mixed strategic approach to application of international accounting standards lead to the development of the accounting system, as well as coordination with international accounting standards in the decree and gradual.

The research has reach to several recommendations of the most important strategic necessity (proposed) mixed approach dependence for the application of international accounting standards, which contributes to the development of the accounting system and coordination with international accounting standards.

## المقدمة

تشهد البيئة الحالية تطورات عديدة في جميع المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتكنولوجية ولاسيما المحاسبية نتيجة تطبيق معايير محاسبية دولية بدلاً من المعايير المحلية، ولهذا فرضت الحاجة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة العراقية لمواكبة التطورات الحالية وتطوير النظام المحاسبي.

هذا يعني ان النظام المحاسبي في العراق لا يطبق المعايير المحاسبية الدولية ويعتمد على المدخل العام في تطبيق المعايير المحاسبية المحلية الصادرة من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق الذي لا ينسجم مع البيئة الحالية، لذلك لابد من مواكبة هذه التطورات من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عبر مداخل استراتيجية بديلة ولا سيما المدخل الاستراتيجي المختلط (المقترح) الذي يساهم في تطوير النظام المحاسبي فضلاً عن التنسيق مع المعايير المحاسبية الدولية.

وقد تم تقسيم البحث الى عدة مباحث، اذ خصص المبحث الأول لمنهجية البحث، بينما ركز المبحث الثاني على المعايير المحاسبية الدولية، في حين تناول المبحث الثالث المداخل الاستراتيجية البديلة لوضع المعايير المحاسبية في الدول النامية، اما المبحث الرابع فقد ركز على التطبيق العملي، واخيراً فقد خصص المبحث الخامس للاستنتاجات والتوصيات.

## المبحث الأول - منهجية البحث

**1-1: مشكلة البحث:** تكمن مشكلة البحث من خلال اعتماد المدخل العام في تطبيق المعايير المحاسبية المحلية الصادرة من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق، الذي لا ينسجم مع متطلبات البيئة الحالية المتمثلة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عبر مداخل بديلة لتطوير النظام المحاسبي والمواكبة مع التطورات، هذا وتبرز مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

1. هل ان تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية في البيئة العراقية وفقاً للمدخل العام يتلاءم مع التطورات الحالية؟

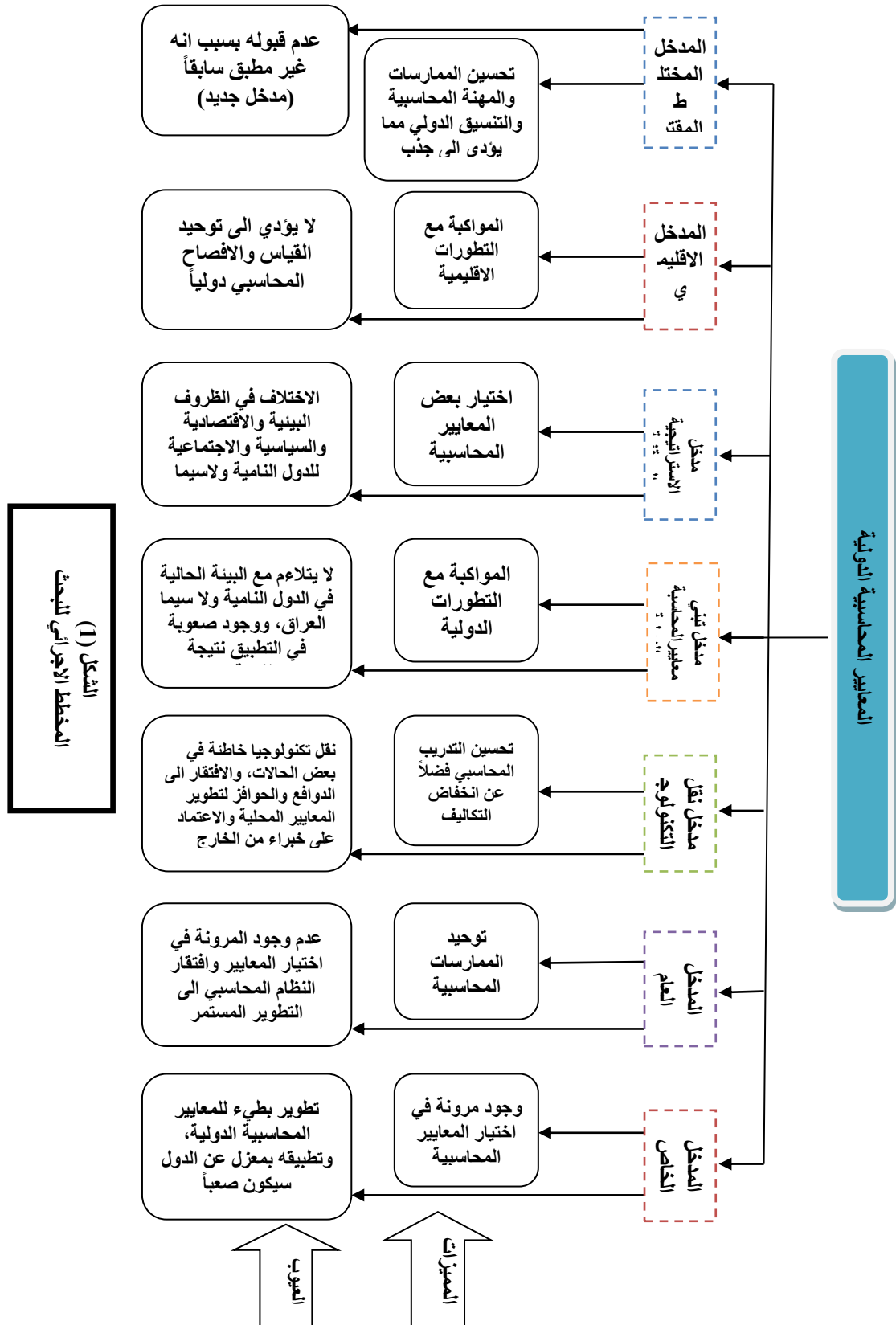
2. هل هناك إمكانية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عبر مداخل استراتيجية بديلة ( سواء كان المدخل تطوري ، عام ، نقل التكنولوجيا ، إقليمي ، تبني معايير المحاسبة الدولية، تحليل المبادئ والممارسات المحاسبية، مدخل مختلط "مقترح") لتكون قادرة على تطوير النظام المحاسبي؟

**1-2: اهداف البحث:** يسعى البحث الى تحقيق الآتي:

1. بيان أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
2. التعريف بالمداخل الاستراتيجية البديلة.
3. توضيح انعكاسات المداخل الاستراتيجية البديلة ولاسيما المدخل المختلط (المقترح) على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

**1-3: فرضية البحث:** ان المداخل الاستراتيجية البديلة ولاسيما المدخل المختلط (المقترح) تسهم في إعطاء حلول بديلة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

**1-4: أهمية البحث:** تأتي أهمية البحث من خلال إعطاء حلول بديلة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة العراقية من خلال تبني مداخل استراتيجية بديلة من شأنها ان تتلاءم مع هذه البيئة، ولا سيما المدخل الاستراتيجي المختلط (المقترح) الذي يتم من خلاله تطوير النظام المحاسبي، فضلاً عن التنسيق مع المعايير المحاسبية الدولية الصادرة من هيئات مهنية مختصة، بهدف توفير معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات.



## المبحث الثاني-المعايير المحاسبية الدولية

يعد صياغة وتطوير المعايير المحاسبية لكي تتماشى مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من اهم الانشطة التي يمارسها المحاسبون سواء اكانوا اكاديميين ام مهنيين (ميجس وميجس، 1988: 37). وتعد عملية صياغة المعايير المحاسبية كما يرى البعض نتاجاً لمسار سياسي اكثر مما هو نتاج لمنطق سليم او دراسات ميدانية ، لان وضع المعايير هو قرار اجتماعي ، فالمعايير تضع قيود على السلوك ، ومن ثم يجب قبول المعايير من الاطراف المتأثرة بها ، والقبول بحد ذاته قد يفرض الزاماً (اي لا يكون طوعياً وانما قسرياً) او ان يكون طوعياً، او كليهما ، وفي مجتمع ديمقراطي فان الحصول على قبول عملية معقدة تماماً الامر الذي يتطلب تسويق ماهر في مسرح سياسي (Belkaoui,2000:10).

## 2-1: تعريف المعيار المحاسبي

يعرف المعيار المحاسبي على انه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، يتعلق بعناصر القوائم المالية أو نوع المعاملات أو الأحداث الخاصة بنتائج الأعمال والمركز المالي ، ويحدد أسلوب القياس أو الوصف أو التصرف أو التوصيل المناسب (الشحادة والسليحات، 2015: 380). ويعرف المعيار المحاسبي ايضاً بأنه مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للوحدة ونتائج أعمالها (الهنداوي، 2010: 27-28). وقد يقصد بالمعيار المقياس أو القاعدة أو القانون العام الذي يسترشد به المحاسبون عند أداء عملهم في أعداد التقارير المالية للوحدة الاقتصادية. أو قد يشار للمعيار المحاسبي بأنه وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً يهدف إلى تقليل درجة الاختلافات والتباين في التعبير أو الممارسة عن الظروف المتشابهة ، ويعتمد كإطار لتقييم نوعية وقدرة العمل الفني بتحديد طبيعة وعمل المسؤولية المهنية (لطي، ٢٠٠٥ ، ٣٦٦).

استناداً لما سبق يمكن القول ان المعيار المحاسبي يعد بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والإحداث والظروف التي تؤثر في نتائج اعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها. من هنا يتبين إن المعايير المحاسبية المتحكم الأول في عمل المحاسبين، وهذه المعايير تبدو وباستمرار في حالة تغيير (حذف أو إضافة أو تعديل أو الكل معاً ) لذا تسعى المنظمات واللجان المحاسبية المهتمة بهذا الشأن بتجهيز قواعد عملية وملاءمة لإرشاد عمل المحاسبين والتي تكون مقبولة عموماً كقواعد مؤسسية مدعومة باستحسان الإطراف المشاركة في صنع القرار (Belkaoui, 2000: 8).

وان التغيير في البيئة وما تبعه من تغير في احتياجات المستخدمين من المعلومات، بأن تكون المعلومات صحيحة، وسريعة، ونافعة، وشفافة، لا بد وان ينعكس في توسيع إطار اهداف الابلاغ المالي ، ومن ثم خصائص ما يحتويه من معلومات الامر الذي لا بد وان ينعكس في النهاية في صورة تغيير في المعايير المحاسبية. فالمعايير المحاسبية لا تمثل قوانين ثابتة، بل هي تتغير وتتطور استجابة للتغيرات في البيئة الاقتصادية والتغيرات في احتياجات المستخدمين، فقد فرض توسع حركة الأعمال دولياً وكذلك التنافس الإقتصادي في ظل العولمة ضرورة البحث عن معايير محاسبية منسجمة دولياً، فضلاً عن كيفية تطبيق هذه المعايير .

## 2-2: تعريف المعايير المحاسبية الدولية

تعرف معايير المحاسبة الدولية بأنها المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي تهدف بشكل أساس إلى توفير معايير محاسبية على المستوى العالمي تكون ذات جودة عالية وقابلة للفهم والتنفيذ لجميع الدول الراغبة في تطبيقها، وذلك لغاية جعل الإفصاح وأسس الإعراف والقياس موحدة في جميع الدول من خلال إطار نظري موحد (صالح وفتيحة، 2010: ).

وأدت الحاجة لمعايير أكثر توحيداً إلى إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973م International Accounting Standards Committee (IASC) وهو نفس عام إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في أمريكا لمحاولة تطبيق مجالات الاختلاف، إذ تولت اللجنة عملية صياغة معايير المحاسبة الدولية تحت شعار نعمل بصفة عامة من أجل تطوير واتساق المعايير والإجراءات والأنظمة المحاسبية المرتبطة بعرض القوائم المالية (تشوي وآخرون، 2004: 358).

وأحرزت IASC تقدماً ملموساً في صياغة معايير المحاسبة الدولية وبدل على ذلك أن SEC أشارت بأنه سوف يسمح للشركات الأجنبية أن تستخدم معايير المحاسبة الدولية في عرض الاستثمارات في الولايات المتحدة الأمريكية بدعوى أنه للأغراض التنافسية فإنه من الأفضل أن تتبع كل الشركات نفس المعايير. وذلك يدل على تقدم ملموس لمعايير المحاسبة الدولية، فإتباع مثل هذه المعايير الدولية يمكن مستخدمي القوائم المالية من سهولة إجراء المقارنات بين الشركات في مختلف الدول.

وكان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية وأن تدعم قبولها والتقدير بها وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). واعتبرت لجنة المعايير المحاسبية بعد تشكيلها الهيئة ذات المسؤولية والأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية (Choi&meek, 2008: 359).

وقد اكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافاً واسعاً بأهليتها والتحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم سواء أوربا أو آسيا أو غيرها مما أدى في عام 1982 إلى انضمام كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوة في الاتحاد الدولي للمحاسبين ((والذي كان يضم مائتي هيئة مهنية حول العالم )) إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث قامت بإصدار 41 معياراً محاسبياً دولياً (Doupnik &perera, 2007: 85).

وفي عام 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الأساسي لها وتم تسميتها بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي اعتبر بدءاً من نيسان 2001 المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلاً من لجنة المعايير، إذ تبنى هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية.

كما قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية (( لجنة التفسيرات القائمة )) (SIC) وتبديل هذه التسمية إلى ((لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)) (IFRIC) تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبة الدولية القائمة وحول معايير التقارير المالية الدولية (Nobes &paeker, 2010: 97).

ويقنع الباحث على أن المعايير المحاسبية الدولية تعرف على أنها المعايير الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية والتي تهدف إلى توحيد العمل المحاسبي ليتم توفير معلومات مفيدة إلى جميع متخذي القرارات في جميع أنحاء العالم لاتخاذ قرارات رشيدة.

**2-3: أهداف معايير المحاسبة الدولية:**

تهدف المعايير المحاسبية الدولية الى تحقيق الاتي (القاضي وحمدان، 2008: 107) (Schroeder et al, 2009: 24) (Doupnik & perera, 2007: 81) :-

أولاً: أعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالمياً.

ثانياً: العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء اللجنة والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها وأن يبذلوا قصارى جهدهم وعنايتهم لتحقيق ما يأتي:

أ- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك.

ب- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.

ت- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام.

ث- إقناع مراقبي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم المالية.

ويرى البعض الآخر ان اهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية الرئيسة تتمثل بما يأتي (الشحادة والسليحات، 2015: 44-48) :-

- تطوير مجموعة واحدة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بحيث تكون عالية الجودة ومفهومة وقابلة للتطبيق ومقبولة عالمياً من خلال هيئة وضع المعايير التابعة.
- تشجيع الاستخدام والتطبيق الصارم لهذه المعايير .
- الأخذ بعين الاعتبار حاجات التقارير المالية للاقتصادات الناشئة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (SMEs) .
- تحقيق تقارب بين معايير المحاسبة المحلية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإيجاد حلول ذات جودة عالية.

**2-4: أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية:**

يمكن عرض أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال الاتي (الشحادة والسليحات، 2015: 44-48) (صالح، 2008: 27-28):

- 1- التطورات الاقتصادية المستمرة والاتجاه نحو اقتصاد السوق وما يتطلبه من مشاركة كافة الفعاليات الاقتصادية والحاجة إلى تطوير كافة النظم الإدارية والمالية المطبقة في الشركات.
- 2- تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله ولاسيما الدولي منه ، وإن التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من شأنه طمأنة المستثمرين الخارجيين من خلال الاعتماد عليها في القياس المحاسبي واحتساب الأرباح وإعداد القوائم المالية.

- 3- تطور عدد الشركات المساهمة وسعيها نحو استقطاب المساهمين للاكتتاب بأسهمها من خلال إقناع المساهمين بأنها تتبع أفضل النظم التقنية والإدارية العالمية فضلاً عن انها تتبع معايير المحاسبة الدولية.
- 4- زيادة عدد المستفيدين المرتبطة في غالبيتها بنوك ومؤسسات مالية عربية ودولية التي تطبق بعضها معايير محاسبية دولية أو تتعامل عادة مع شركات تطبق معايير محاسبية دولية.
- 5- ظهور شركات التأمين الخاصة والتي ترتبط بعضها بشركات عربية ودولية تطبق بعضها معايير محاسبية دولية.
- 6- وجود بعض الشركات المشتركة مع دول عربية وأجنبية باتت تطبق معايير المحاسبة الدولية.
- 7- تتمثل أهم مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الوصول إلى قوائم مالية للدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية واضحة الأسس يمكن فهمها من قبل متخذي القرارات بشكل أسهل نظراً لمعرفة الأساس الذي أعدت بالاعتماد عليه.
- 8- سهولة إجراء التحليل المالي في الشركات وسهولة إجراء المقارنات مع شركات أخرى محلية ودولية.

## 2-5: مشاكل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في العديد من دول العالم:

بالرغم من وجود فوائد عديدة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الا انها تشكو من بعض المشاكل متمثلة بالاتي(صالح،2012: 23):

1. مشاكل ترجمة المعايير إلى اللغة الوطنية دون أن تفقد مضمونها الأصلي.
  2. عدم ملائمة نصوص المعايير في كثير من الأحيان للظروف المحلية.
  3. إصدار بعض نصوص المعايير الدولية بصورة عامة وترك التفاصيل لكل دولة.
- فالمعايير الدولية لا تغطي إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلائم ظروف دولة أو مجموعة محدودة من الدول بعينها.

## 2-6: العوامل التي تساعد على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

وتتمثل هذه الدواعي بالاتي (صالح،2012: 43-45):

### 1-الاتجاهات الدولية حول عولمة المحاسبة:

تتمثل العوامل المؤيدة لعولمة المحاسبة من خلال توحيد المعايير المحاسبية الدولية في الاتي:

1. الانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسية حول العالم.
2. وجود شركات المحاسبة العالمية.
3. زيادة حركة التجارة العالمية بين الدول وظهور منظمات التجارة العالمية.
4. توفير الوقت وتخفيض تكلفة إعداد البيانات المالية.
5. الحاجة الملحة إلى حماية الاموال المستثمرة في السوق المالية العاملة.

**2- موقف المنظمة العالمية للتجارة من هذه المعايير:**

إن المحاسبة خدمة مهنية، ومن هذا الباب فإنها تخضع تنظيمياً لمنظمة التجارة العالمية وللاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات، التابعة أيضاً لمنظمة التجارة العالمية. وتتركز جهود منظمة التجارة العالمية بشأن المحاسبة على تحرير التجارة في الخدمات المحاسبية. إلا أن من الواضح أنه يقع على عاتق المنظمة أيضاً العمل على تحقيق التوافق في المعايير المحاسبية لسببين: الأول باعتباره وسيلة لتحقيق الغاية المرجوة من التوافق، والثاني لتحقيق التوافق في المعايير المحاسبية من أهمية في التجارة في الخدمات.

كما تعالج الجات كل العقبات التنظيمية التي أمام التجارة الدولية والاستثمار الأجنبي في الصناعات الخدمية، ومن بينها ممارسات المحاسبة وغيرها من المهن عبر الحدود.

**3-موقف الهيئات العالمية الأخرى:**

تقوم الهيئات العالمية المختلفة المالية منها والتجارية والسياسية بجهود وضغوطات من أجل تبني واعتماد المعايير المحاسبية الدولية، ويرى البعض أن السبب الرئيس وراء الضغوط الدولية لتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية (المعايير الدولية) هو نمو حركة الاستثمارات المالية عبر دولاً مختلفة. فحماية هذه الاستثمارات في أي دولة، تتطلب أن تتوافر للمستثمرين قوائم مالية أعدت بمعايير ذات جودة عالية عالمياً بحيث تتصف بالقابلية للمقارنة.

ويرى الباحث ان البيئة العراقية الحالية فرضت الحاجة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ليتم من خلالها تحسين النظام المحاسبي ليتم توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات، ولكن عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لابد من اختيار مدخل استراتيجي ملائم لتطبيق هذه المعايير.

**المبحث الثالث -المدخل الاستراتيجية البديلة لوضع المعايير المحاسبية في البلدان النامية**

تتصف البلدان النامية بنظم محاسبية نسبياً غير كفؤة وغير معول عليها ، فضلاً عن وجود منظمات لوضع المعايير المحاسبية تتصف بانها جديدة وغير خبيرة. ان نظرية التنمية والبحوث المحاسبية المهنية والأكاديمية تضيف مشاكل الى المشاكل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمؤسسية التي قد تشكل معوقات لعملية وضع معايير محاسبية فاعلة. وبالرغم من هذه المحددات الا ان تطوير النظم والإجراءات المحاسبية الأساسية وعملية وضع المعايير قد تسارعت بسبب الحاجة الملحة اليها.

**3-1: المدخل الاستراتيجية البديلة**

يرى بعض الباحثين ان هناك اتفاق عام على وجود نوعين رئيسيين من النظم المحاسبية المطبقة خاصة في البلدان المتطورة اقتصادياً هما ما ياتي(حسين وزوينة، 2008: 2)(جابر، 2013: 50-51) :

أ- النوع الاول : النظام الانكلو – أمريكي

ب-النوع الثاني: النظام الاوربي

أ- النظام الاول: الانكلو- أمريكي: متكون من نظام محاسبي متأثر جداً بجهات محاسبية مهنية متخصصة تتولى مهمة وضع أسس النظام المحاسبي بدلاً من تولي جهات حكومية مهمة السيطرة على هذا الجانب . علماً بأن التركيز هنا يتم على أهمية سوق رأس المال (معظم المؤسسات في هذا النظام تعتمد على المصادر العامة لحقوق الملكية ، وكذلك أعتماها الكبير على المديونية المالية ،أي الاقتراض من السوق المالي) ، أن هذا النظام يعتمد على مبادئ عامة مثل (فعلي وعادل ) أو ( معروض أو مقدم بشكل عادل) وكذلك هذا النظام يتبنى الاعتبارات الاقتصادية بدلاً من الاعتبارات القانونية ضمن تطبيقاته العملية.

ب- النظام الثاني: النظام الأوربي : فهو على العكس من النظام الاول ،حيث تقل أهمية ألعتماد على المؤسسات والجهات المحاسبية المهنية المتخصصة في وضع أسس النظم المحاسبية المطبقة ، وكذلك هذا النظام يقلل من التركيز على بعض المتطلبات النوعية مثل (حقيقي) و (عادل) مع التركيز الفعلي على الجهات الحكومية في إصدار التشريعات المنظمة للقواعد المحاسبية المطبقة في البلد، لهذا نرى أن هذه النظم المحاسبية تربطها علاقة مباشرة مع نظم وقوانين الضرائب المحلية السائدة وأن المعلومات في هذا النظام تتسم بكونها ذات طبيعة خاصة غايتها حماية مصالح الدائنين (المقرضين) بدلاً من المستثمرين ، ومن الملاحظ أن أغلب المؤسسات الاقتصادية ضمن النموذج الأوربي تعتمد في الغالب على مواردها المالية طويلة الأجل من مصادر ذاتية (في الغالب عائلية) ، أو حكومية أو عن طريق الاقتراض من البنوك .

ويرى البعض الآخر ان تصنيف النظم المحاسبية يمكن حصرها في مدخلين أساسيين متمثلين في الاتي(أبو زيد، 2005: 66-76) (عبدالله ونجم، 10-12):

#### أ- مدخل التنظيم الذاتي للمحاسبة (المدخل الأنجلوسكسوني):

وفق هذا المدخل يتولى الممارسون لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة عملية وضع وتطوير المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية دون تدخل القوانين والحكومة، حيث يتميز هذا المدخل بمرونة الاختيار بين مجموعة مختلفة من الطرق والإجراءات لنفس الأحداث الاقتصادية.

#### ب- مدخل التنظيم القانوني للمحاسبة (المدخل الأوروبي القاري):

يتم تبني هذا المدخل من قبل الدول التي لها نظام اقتصادي مركزي وسوق رأسمالي غير نشط، والتي توجد بها سلطة واحدة تتمثل في الجهات الحكومية التي تقيم وتقرر السياسات المحاسبية وتأثيراتها الاقتصادية والاجتماعية في ظل الأهداف الوطنية العامة، وكنتيجة لذلك فإن القوائم المالية تكون محددة بالقوانين، مما يجعل الممارسات المحاسبية أكثر توحيداً (نظام محاسبي موحد)، وتوفر مرجعية يمكن من خلالها الحكم على كفاءة أي طريقة من الطرق المحاسبية المتبعة، ومن الدول المتبعة لهذا المدخل نجد فرنسا وألمانيا والعراق.

ويرى البلقاوي ان عملية وضع المعايير المحاسبية في البلدان النامية لا تتبع استراتيجية فريدة من نوعها ملائمة لهذه البلدان وبيئاتها. في الحقيقة يمكن تحديد أربعة استراتيجيات(البلقاوي، 2009: 485):-

#### 1. المدخل الارتقائي/ التطوري

يتحدد المدخل الارتقائي التطوري بكونه مدخل انعزالي لوضع المعايير اذ ان البلد النامي يقوم بتطوير معايير دون أي تدخل او تاثير خارجي. فالبلد النامي يعرف أهدافه واحتياجاته المحاسبية الخاصة به ويقوم بعد ذلك بتحقيق هذه من خلال تطوير التقنيات والمفاهيم والمنظمات والمعاهد ، والمهنة والتعليم بشكل انعزالي. فالبلد النامي المعني قد يشعر بان بيئته فريدة من نوعها بما فيه الكفاية مما يبرر المدخل المتطرف لوضع المعايير .

## 2. مدخل نقل التكنولوجيا

ان التطور من خلال نقل التكنولوجيا المحاسبية قد يتولد اما من خلال عمليات ونشاطات شركات المحاسبة العالمية والشركات الكونية والاكاديميين العاملين في البلدان النامية، او من خلال المعاهدات واتفاقات التعاون الدولية التي تتطلب تبادل المعلومات والتكنولوجيا، فعلى سبيل المثال يصف ادولف انثوفن المنافع المتأتية من المساعدات المحاسبية الامريكية للعالم النامي بالشكل الاتي: للمحاسبة الامريكية والمحاسبين الامريكان حالياً تأثير إيجابي على الأنظمة والإجراءات والتدريب المحاسبي في العديد من البلدان النامية، فعلى سبيل المثال، ان فروع الشركات الامريكية الكونية قامت بتطوير أنظمة إدارية مالية معقولة.

وهناك شركات أمريكية أخرى دخلت في مشروعات استثمارية مشتركة مع شركات اجنبية او انها اقامت منظمات الخاصة بها في هذه البلدان لانتاج وبيع السلع والخدمات. فقد صاحب هذه الاستثمارات نماذج محاسبة مالية وإدارية سليمة. كما في ان العديد من شركات المحاسبة الامريكية قامت بترسيخ علاقات مناظرة مع الشركات الأجنبية او قامت بتأسيس فروع لها في الخارج. وبالرغم من ان الكثير قد تم تحقيقه من قبل المحاسبين الامريكان في شركات المحاسبة القانونية وفي اقتصاديات القطاعات المطورة، الا ان نشاطات من هذا النوع قد تم عموماً توجيهها نحو شركات معينة او لخدمة عملاء شركات المحاسبة القانونية، ويمكن عمل المزيد ، وهذه المهمة لا تمثل أولوية للمحاسبين سواء في الممارسة العامة او في القطاع ككل.

## 3. تبني المعايير المحاسبية الدولية

ان الاستراتيجية المتاحة للبلدان النامية تتجلى في الانتماء الى مجلس معايير المحاسبة الدولية ، او أي منظمات او هيئات عالمية أخرى معنية بوضع المعايير التي حددت سابقاً وتبني كافة قراراتها بشأن المعايير .

## 4. الاستراتيجية الموقفية

تسمى الاستراتيجية الموقفية ايضاً بتطوير المعايير المحاسبية على أساس تحليل المبادئ والتطبيقات المحاسبية في البلدان في ظل خلفية لبيئاتها القائمة.

ومن الناحية الجوهرية فان هذا المدخل يتطلب الاخذ بالحسبان دراسة العناصر المشخصة التي تحدد تطوير المحاسبة في البلدان النامية. فالمعيار الذي يحقق هذه المحددات المفروضة من قبل هذه العناصر يمكن ان ينظر له على انه ملائم ونافع للبلدان النامية. ان مجموعة هذه المعايير تشكل نظام للابلاغ والافصاح للبلد النامي.

ويرى البعض الاخر ان المتفق عليه في كثير من البحوث والدراسات أن فعلاً الأنظمة المحاسبية في الدول المتقدمة انتقلت إلى الدول النامية عن طريق الاستعمار فأنظمتها المحاسبية تأثرت بشكل كبير جداً بالأنظمة المحاسبية لهذه الدول التي استعمرتها رغم اختلاف الظروف البيئية ، والملاحظ أن معظم أو غالبية الدول النامية تطبق معايير محاسبية دون مراعاة تأثير الاختلافات في الظروف البيئية ، والكثير من التصريحات تشير إلى أن الدول النامية تقتصر إلى الوعي بالدور الهام الذي يمكن أن تلعبه المحاسبة في عملية التنمية الاقتصادية ، فالدور المحاسبي بهذه الدول أقل فاعلية في عملية التنمية وقد أوضحت دراسة أجريت من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية حول المحاسبة في الدول النامية قصوراً وضعفاً في كفاية القوائم المالية

بهذه الدول. عموماً يمكن القول أن المحاسبة بالدول النامية تفتقر للبنية الأساسية لها أي عدم وجود معايير محاسبية ملائمة والتي تعتبر أمراً أساسياً لنظام محاسبي جيد، وبناءً على تصريح Carshbery 1998 الأمين العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB فإنه لا توجد دولة واحدة وضعت مجموعة من القواعد المحاسبية التي يبدو أنها مميزة أولها أهلية تستحق أن تتبين من العالم كله ولا توجد دولة تستطيع الادعاء بأن لديها نظاماً استثنائياً في القواعد ، وفي العديد من الحالات تبدو الدول النامية وكأنها مستمرة في تبني أحد هذه المداخل التأسيسية على الرغم من حقيقة تباين المحاسبة وهدفها بالدول النامية والدول المتطورة، إذن من الأفضل للدول النامية أن تعتمد على معايير محاسبية ملائمة تستخلص بناءً من دراسة بيئتها السياسية والاقتصادية والثقافية والاجتماعية والقانونية التي تعمل في نطاقها ويمكن استخدام أحد المداخل الآتية (حسين وزوينة، 2010: 13-14):

- أ- **المدخل المحلي** : بناء معايير بمعزل عن تجارب الدول الأخرى ، أي تطوير المعايير بناءً على التطوير التدريجي وبمعزل عن الدول المتقدمة ، أي بناءً على احتياجات الممارسة بالوحدات الاقتصادية أي تحقق كل ممارسة محاسبية منفعة عملية للمشروعات الاقتصادية مع المسلك القديم للدول المتقدمة.
- ب- **المدخل الإقليمي** : وضع معايير في مجموعة من الدول ترتبط ببعضها البعض باتحاد إقتصادي أو سياسي.
- ج- **مدخل تبني معايير محاسبية دولية** : لقد أعطت الدول النامية أهمية كبرى للمعايير الدولية أكثر مما أعطتها لها الدول المتقدمة في أن تتمشى مع الأوضاع الدولية فالمعايير الدولية لم تأخذ بالاعتبار عند تحديدها الاحتياجات الخاصة للدول النامية .

#### 4- مدخل تطوير معايير المحاسبة بنقل تقنية المحاسبة من الدول المتقدمة :

ويتم ذلك عن طريق أنشطة الشركات المحاسبة العالمية والتي لها مكاتب أو فروع في معظم الدول النامية أو عن طريق تنظيمات التعاون الدولية وغيرها من المساعدات التي تقدمها الدول الصناعية للدول النامية أو عن طريق الشركات متعددة الجنسية.

#### 5- مدخل تطوير معايير الدول النامية استناداً إلى تحليل مبادئ وممارسات المحاسبة في الدول المتقدمة إزاء المتغيرات البيئية السائدة بها :

يتمثل بالاستفادة من الممارسات الخاصة بتقارير خارجية والموجودة في الدول المتقدمة والظروف البيئية والإقتصادية والسياسية والثقافية والتعليمية والقانونية التي تعمل في ظلها الأنظمة المحاسبية بهذه الدول وذلك بهدف بناء إطار أو هيكل فكري ملائم يمكن للدول النامية استخدامه في اشتقاق معايير المحاسبة الملائمة لها في ضوء تحليلها لظروفها البيئية لتحقيق المعايير المفيدة .

ويرى الباحث ان اقتراح المدخل الاستراتيجي المختلط (المقترح) لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية سيساهم في تطوير المعايير المحاسبية ومن ثم النظام المحاسبي في البيئة العراقية ، فضلاً عن التنسيق التدريجي مع المعايير الدولية.

ويتمثل المدخل المختلط (المقترح) بدمج جميع المداخل السابقة (خاص، عام، نقل تكنولوجيا، إقليمي، تحليل المعايير المحاسبية في الدول المتقدمة)، للاستفادة من مزايا كل مدخل وتلافي عيوبها حتى يتلاءم مع البيئة العراقية، ويمكن توضيحه من خلال الآتي:

1. تكوين مجلس مهني خاص لتطوير المعايير المحاسبية المحلية والارتقاء بها للوصول إلى الدولية تدريجياً.
2. دعم الهيئات المهنية الخاصة بتطوير المعايير (مجلس مهني خاص لتطوير المعايير المحاسبية الدولية) من قبل الحكومة.
3. الاستفادة من المعايير التي تطبقها الشركات المتعددة الجنسية.
4. تحليل المبادئ والمعايير المحاسبية للدول المتقدمة محاسبياً ولاسيما الدول المجاورة.
5. إلزام الوحدات الاقتصادية ولاسيما الخاصة منها في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تم اختيارها من قبل المجلس المهني الخاص بتطوير المعايير.

وقد اهتمت المحاسبة الدولية التي أخرجت المحاسبة من الإطار الوطني إلى الدولي بتحديد أنواع النظم المحاسبية وأسباب الاختلافات بينها، حيث تبين وجود مجموعة من العوامل البيئية المؤثرة (العامل الاقتصادي، المالي، الثقافي،...) التي تعد المحدد الرئيس لاختيار مدخل محاسبي معين دون سواه.

### 3-2: المعايير المحاسبية الدولية في ظل المداخل الاستراتيجية البديلة

يرى بعض الباحثين أن أهم مقومات النظام المحاسبي الجيد هو وجود مجموعة من المعايير المحاسبية تلائم الظروف البيئية للدول المعنية، مع تحديد مدى تشابه الظروف البيئية للدولة النامية المعنية مع دولة أو مجموعة دول متقدمة واختيار النموذج الملائم بيئياً.

#### 1. تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل الذاتي

إن العملية التعليمية في هذا المدخل يجب أن تأتي من التجارب المحلية وليس من التجارب العالمية. فهو يفترض بأن الشركاء الأجانب سيتكيفون مع قواعده الخاصة وعليهم إذا أرادوا أن يستمروا بالمشاركة مع البلد أو المحافظة على العمليات. ومن الطبيعي أن يؤدي ذلك إلى كلف إضافية للشركاء الأجانب الذين قد يشعرون بأن الشروط مرهقة بما فيه الكفاية لتبرير تعاون كامل. فضلاً عن غياب تكنولوجيا محاسبية محلية كفوة لا يعيق فقط الشركات المحلية وإنما أيضاً الشركات الأجنبية في البلد (Belkaoui, 2000: 496).

يتم تبني هذا المدخل أكثر من قبل الدول التي يسود بها نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا، حيث تدار الأنظمة المحاسبية على أساس أن توزيع الموارد الاقتصادية يتم من خلال اليد الظاهرة والخفية لنظام السوق الحر، وتتجه نحو تلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين من المعلومات المحاسبية، إلا أن تعارض مصالح مستخدمي مخرجات النظام المحاسبي جعل كلا منهم يحاول التأثير على المعايير والإجراءات المحاسبية لتلبية احتياجاته من المعلومات، لذا من أهم الانتقادات الموجهة لهذا المدخل هيمنة مصالح بعض المستخدمين (خصوصاً المستثمرين والمقرضين) على مصالح الفئات الأخرى، إضافة إلى غياب حجة الإلزام القانوني - في بعض الأحيان - التي تعد أهم عنصر لتنفيذ اللوائح والتشريعات المحاسبية المعدة من قبل جهات غير حكومية (أبو زيد، 2005: 66-76).

ويؤدي هذا الأسلوب إلى تطوير بطيء لمعايير المحاسبة كما يوضح تعقيدات محاسبية قد تقف في مسيرة تنمية اقتصادية ، ونظرا للإنتفا ح الاقتصادي فإنه من الصعب تطوير معايير محاسبية بمعزل عن الآخرين أي الاستفادة من الحصلة والمعرفة بالدول الصناعية(حسين وزوينة، 2010: 13-14).

## 2. تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل القانوني (العام)

يتميز هذا المدخل بتوجيه المعلومات المحاسبية أساساً لتلبية متطلبات الحكومة مثلاً في فرض الضرائب والتأكد من مدى الامتثال للخطط الوطنية، كما أنها تعكس اهتمامات العديد من المجموعات المختلفة مثل العمال والسلطات الإدارية والمجتمع ككل (الموازنة النسبية بين احتياجات متخذي القرارات)، إضافة لذلك فإن النظام المحاسبي الموحد يتميز بسهولة اتصال على مستوى الأفراد والمؤسسات بين المحاسبين والمستخدمين، الأمر الذي يوفر إمكانية أكبر للمقارنة والتنبؤ، ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذا المدخل فقدان المحاسبة للمرونة اللازمة لتتماشى مع تعقد بيئة الأعمال، وكذلك افتقار النظام المحاسبي الموحد إلى التطوير والتحسين الذاتي للقوائم المالية(عبدالله ونجم: 10-12).

## 3. تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً لمدخل نقل التكنولوجيا

لكون معظم البلدان النامية لم تعط الانتباه المطلوب لصياغة وتطبيق استراتيجية لتسهيل نقل تكنولوجيا المحاسبة، أو تطوير مهنة محاسبية من الداخل، فإن بلبرد نيدلس يقترح اطار فكري يتمكن من خلاله أي بلد من صياغة استراتيجية لنقل عالمي لتكنولوجيا المحاسبة كجزء من خطته الاقتصادية الكلية. وتندمج هذه الأهداف الوطنية أساساً مع البيئة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والموارد والمحددات العامة للتأثير على الخطة الاقتصادية الكلية. وتتشكل من الاتي(البلاوي، 2009: 485):-

1. الأهداف من نقل التكنولوجيا المحاسبية.
2. الاستراتيجية.
3. قنوات النقل.
4. مستوى تكنولوجيا المعلومات.

ان الأنواع الثلاثة من التكنولوجيا المتعلقة بالفرد والمنظمة والمهنة المستقلة تحدد كالاتي:-

1. مستوى المعرفة التقنية المحاسبية لدى الافراد.
  2. مستوى التقنيات المحاسبية المتقدمة المستخدمة من قبل الحكومة ومنظمات الاعمال التجارية.
  3. مستوى تطور مهنة المحاسبة المستقلة.
- وان كان يبدو بان مجرد نقل التكنولوجيا المحاسبية تؤدي الى منافع مباشرة للبلدان النامية الا ان هناك كلفة مصاحبة ترجع الى الاتي:

1. نقل تكنولوجيا خاطئة غير قابلة للتطبيق.
2. الافتقار الى دوافع أو حوافز لتطوير المعايير المحلية.
3. الاعتماد المتزايد على الخبراء من الخارج.
4. الخسارة الكبيرة من خلال الفخر أو التباهي من قبل بعض المجموعات الثقافية.

فهذه الكلف يجب ان تقارن مع منافع نقل التكنولوجيا من قبل كل بلد نام. فهو قرار استراتيجي ومكمل للخطة الاقتصادية الكلية، وكما تم اقتراح ذلك سابقاً . فكامل عملية التنمية يجب ان تتضمن ليس فقط استراتيجيات للنمو الاقتصادي وانما ايضاً استراتيجيات للتطور المحاسبي، وهنا يقع السؤال حول مدى افضلية نقل تكنولوجيا المحاسبة من قبل البلدان النامية.

#### 4. تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً لمدخل تبني معايير المحاسبة الدولية

ان المنطق من خلف استراتيجية تبني المعايير المحاسبية الدولية من الممكن ان يكون الاتي (Belkaoui,2000:497):

1. تخفيض كلف وتهيئة وإنتاج (بمعنى صياغة وإصدار) المعايير المحاسبية.
  2. مواكبة حركة التوافق العالمي (حركة العولمة).
  3. تسهيل نمو وتزايد الاستثمارات الأجنبية التي يحتاجها البلد النامي.
  4. تمكين مهنة المحاسبة في البلد النامي من محاكاة معايير معنية راسخة تماماً تتعلق بالسلوك والتصرف.
  5. اضافة نوع من المشروعية على مكانته ككامل العضوية في المجتمع الدولي.
- في الحقيقة ان بعض الدول النامية تضع ثقة كبيرة في معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية وتعطيها أهمية اكبر، وغيرها من اللجان مقارنة بما هو عليه الحال في بعض الدول المتقدمة التي لها تأثير مهيمن في اعداد وصياغة معايير من هذا النوع.
- وفيما اذا كانت المنافع المذكورة ستؤول الى البلدان النامية لمجرد تبنيها للمعايير المحاسبية فان هذا قد يكون مبالغ فيه من خلال سوء تحديد الكلف. ففي الحقيقة ان العديد من المعايير المحاسبية الدولية عن الصفقات المختلفة التي تتم في البلدان المتقدمة هي كليا غير ذات علاقة وغير ملائمة لبعض البلدان النامية، اذ ان هناك احتمال قليل في ظهور البلدان النامية وان ظهورها يكون في شكل خاص في ضوء طبيعة بيئة الدول النامية، فالمواقف او الحالات الخاصة التي تنسم بها البلدان النامية تستدعي وضع معايير خاصة ومحلية، وبالإضافة الى ذلك فان العناصر المؤسسية وعناصر السوق لهذه البلدان مختلفة بما فيه الكفاية لتبرير مدخل موقفي لوضع المعايير المحاسبية وقد توصل امينكهان الى نفس النتيجة وكما يأتي:
- ان المنطق المعارض لتبني المعايير المحاسبية الدولية من قبل الدول النامية كبديل لتطوير معاييرها المحلية هو منطق حاسم.

فينبغي على المحاسبة في كل بلد ان تتطور بأسلوب ملائم لاحتياجات واهداف هذا البلد او ذاك. وان المتغيرات الموقفية ينبغي ان تحدد أنماط التطور.

ويشير اليها جورج سكوت بالبداية الجديدة لانه مستخدم معايير دولية راسخة كاساس نحو ملائمة او تكيف افضل مع بيئة التطور الاقتصادي للبلد النامي. ويوضح سكوت الاتي:

ان البديل الرئيس هو تحقيق بداية خالية نسبياً من أي تأثيرات للمحاسبة التقليدية في البلدان النامية ومحاولة تطوير محاسبة من خلال بداية جديدة على أساس معايير التعليم المحاسبي والتطبيقات المهنية المحاسبية المتجسدة في التقييم الاقتصادي للمحاسبة.

إن محاولة توفيق أو توحيد معايير المحاسبة دولياً ليس أكثر من عملية تدويل للمعايير المحلية للأعضاء المسيطرين على مجلس معايير المحاسبة الدولية لكي تصبح معايير دولية. لذلك يجب تطوير المحاسبة في كل دولة تبعاً لأهداف واحتياجات الدولة المعنية وتكون بنمط ملائم (حسين وزوينة، 2010: 13-14).

##### 5. تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً لمدخل الاستراتيجية الموقفية

إن العناصر المؤثرة فيها قد تتمثل في كونها متأثرة بالثقافة اللغوية، والحقوق السياسية والمدنية، والسمات الاقتصادية والسكانية، والبيئية والقانونية والضريبية للبلد المعني. بتعبير آخر، في ضوء النسبية الثقافية، والنسبية اللغوية، والنسبية القانونية والضريبية فإن المفاهيم المحاسبية وأنظمة الإبلاغ والإفصاح في أي بلد تعتمد على الأوجه المختلفة فيه (Belkaoui, 2000: 499).

وهذا ما اتبعته بعض الدول العربية في إصدار المعايير المحاسبية، حيث اتبعت في بناء معاييرها المحاسبية على الاتي (حسين وزوينة، 2010: 13-14):

- 1- اختيار أفضل مجموعة من المعايير المحاسبية تكون متقاربة لها في الدول.
- 2- إعداد المعايير الملائمة، والتي يتم قبولها من المختصين، وإذا لم تتلاءم مع الأهداف فيتطلب إعداد معايير وطنية.

ويمكن أن يكون النقل ناجح إذا تم بعد دراسة للظروف البيئية الاقتصادية والثقافية والسياسية والتعليمية والقانونية التي تعمل في نطاقها. ويشكو هذا المدخل من أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفقاً لهذا المدخل لا يتلاءم مع الظروف البيئية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية للبلدان النامية ولا سيما العراق.

##### 6. تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل الاقليمي

أن الاختلافات البيئية بين الدول يمكن أن يؤدي إلى استمرار الاختلافات المحاسبية أي يكون التوفيق في بعض الجوانب والاختلاف في جوانب أخرى أي هنا يمكن للدول النامية أن توفق الممارسات فيما بينها نتيجة لعدم وجود معايير محاسبة خاصة بكل منها (حسين وزوينة، 2010: 13-14).

ومن الضروري على الدول النامية ولا سيما العراق العمل على تطوير وتحديث البيئة المحاسبية بها حتى تصبح فعالة لكي تسهم إلى حد كبير في مساعدة الشركات ومقابلة متطلبات المتغيرات الاقتصادية العالمية التي تمر بها، كما أن أسلوب إستجابة الدول النامية للقوى الرأهنة الدافعة للعولمة سيكون لها أثر رئيسي على مستوى المعيشة ومعدلات النمو ونوعية الحياة، وعمليات التنمية في السنوات المستقبلية وعليها أن تتم بالمرونة للكشف بشكل سريع مع الواقع رغم الصعوبات والعراقيل الناجمة عن التغيير والوصول بالمعايير المحاسبية بها إلى مستوى معين من الفاعلية في تلبية احتياجات المستخدمين وتنشيط ورفع كفاءة رأس المال. ولتحقيق ذلك لابد أن تركز الجهود على نظام تأهيل محاسبي قوي وعلى الخطط الدراسية خاصة الجامعية منها والتركيز في البرامج على القياس والإفصاح المحاسبي بها لتمكينهم حسب المعايير الدولية مع تنمية المهارات المحاسبية بها لتمكينهم من

المنافسة العالمية في ظل تحرير الخدمات ولا مانع في ذلك من الاستفادة والاستعانة بالتجارب المحاسبية الدولية (حسين وزوينة، 2010: 13-14).

ويشكو هذا المدخل من تطبيق المعايير المحاسبية بسبب انه لا يؤدي الى النهوض بالنظام المحاسبي دولياً او عدم توحيد القياس والافصاح المحاسبي دولياً.

### 7. تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل المختلط (المقترح)

يتميز هذا المدخل من الاستفادة من مميزات كل مدخل فضلاً عن تلافي عيوبها، للعمل على تحسين المعايير المحاسبية المحلية من قبل المجلس المهني الخاص، للارتقاء بشكل تدريجي ومرسوم الى معايير محاسبية دولية، تكون قادرة على تطوير النظام المحاسبي في العراق وتوفير معلومات مفيدة الى جميع متخذي القرارات ولا سيما المستثمرين الأجانب.

وتتمثل فوائد تطبيق هذا المدخل بالاتي:

1. يؤدي تطبيق هذا المدخل الى تطوير النظام المحاسبي.
2. يساعد على تطوير المعايير المحاسبية المحلية بشكل تدريجي ومرسوم.
3. وجود مرونة للاختيار بين مجموعة من الطرق والإجراءات المحاسبية لنفس الاحداث الاقتصادية.
4. تحسين الممارسات المحاسبية.
5. اختيار المعايير المحاسبية الملائمة للظروف المحلية.
6. يؤدي تطبيق هذا المدخل الى تحقيق الاتساق الدولي، فضلاً عن جذب الاستثمارات الأجنبية.

في حين تتمثل مبررات تطبيقه بالاتي:

1. ان تطبيق المعايير المحاسبية المحلية وفقاً للمدخل العام لا يوفر معلومات مفيدة لمتخذي القرارات بشكل عام والمستثمرين الأجانب بشكل خاص.
2. لا يوجد دوافع وحوافز لتطوير المعايير المحلية.
3. يوجد اختلافات في الممارسات المحاسبية المحلية والدولية.
4. عدم المواكبة مع التطورات المحاسبية الحالية الدولية.

### 3-3: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مستوى العالم

اتجهت دولاً عديدة إلى توفيق معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية وذلك بدرجات مختلفة حسب الظروف البيئية لكل دولة بحيث أنه لم يتبقى سوى عدد قليل من الدول التي لم تأخذ خطوات إيجابية في اتجاه التوفيق مع المعايير الدولية. كما أن دولاً أخرى اعتمدت المعايير الدولية بمستويات مختلفة<sup>(1)</sup>. وتختلف مساهمات دول العالم في صناعة المعايير الدولية بحسب توجه الدولة نحو المعايير الدولية وحجم البنية المحاسبية الأساسية لدى تلك الدولة.

(1) للمزيد من التفاصيل راجع الموقع الاتي <https://www.facebook.com/ismailiaheir/posts>

فهناك دولاً تشارك في صياغة مشاريع المعايير الدولية، ودولاً تساهم في إصدار المعيار ولها حق التصويت داخل المجلس، ودولاً لها مقاعد اتصال داخل المجلس، وأخرى تكتفي فقط بعرض رؤيتها في أي معيار من خلال التعليق على مشروع ذلك المعيار، وبقية الدول تلزم شركاتها بالمعيار بما يلائم أوضاعها السياسية والاقتصادية دون أن يكون لها دوراً في إصداره .

### 3-4: الاستفادة من تجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية

اتبعت بعض الدول العديد من الإجراءات للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وكما يأتي (صالح، 2012: 24-28) (حمزة وعمر، 2010: 8-10) (حمدان: 7):

#### • تجربة استراليا

1. بدأ المجلس الوطني للمحاسبة في عام 1996 بإتباع سياسة توفيق كل معيار وطني مع كل معيار دولي مماثل.
2. قرر المجلس الوطني للتقرير المالي (مجلس حكومي) في 2002 إلزام الشركات بمعايير المحاسبة الدولية اعتباراً من عام 2005.
3. يمرر المجلس الوطني اعتباراً من عام 2002 كل مشروع (معيار دولي) يصدر عن المجلس الدولي تحت الصفة الوطنية.
4. أصدر المجلس الوطني عام 2004 معياراً يمثل إرشادات تطبيقية تتبع عند تطبيق المعايير الدولية لأول مرة.

#### • تجربة المملكة المتحدة

1. بدأ المجلس البريطاني في دراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية عام 2002.
2. أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية .
3. إن إدخال المعايير الدولية لبريطانيا سوف يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطاني.

#### • تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

1. تتمثل الأولى في تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية.
  2. تتمثل الثانية في تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية.
- ففي عام 2002م توصل كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى تفاهم مشترك تضمن النقاط الآتية :
1. العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا منهما متوافقة وقابلة للتطبيق.
  2. التنسيق فيما بينها قبل أي إصدارات مستقبلية.

### • التجربة اليابانية

1. الإبقاء على المعايير الوطنية.
2. التأكيد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية.
3. ينصب التنسيق على الخصائص الاقتصادية المتشابهة ويفهم من ذلك أن التنسيق في المعايير لا يتناول المعايير المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية المختلفة.

### • تجربة فرنسا

1. إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة سنة 1996، وإصدار قانون الإصلاح المحاسبي في 1998 الذي تضمن إنشاء لجنة التنظيم المحاسبي لزيادة الشفافية والتناسق والانتظام في القوانين المحاسبية الفرنسية، وتوحيد مسار إعداد معايير المحاسبة، فضلاً عن السماح بإعداد الحسابات المجمعة وفق المعايير الدولية أو الأمريكية بدلاً من المعايير الفرنسية من خلال المادة السادسة من هذا القانون.
2. تم فتح ورشة إصلاح كاملة لعملية إصدار معايير المحاسبة والقانون المحاسبي الفرنسي في نهاية 2006 بالنظر إلى التطور في البيئة الوطنية والدولية، والتقريب المتزايد مع المعايير الدولية سواء تعلق الأمر بالقطاع العام أو الخاص.

### • تجربة مصر

1. تشكيل لجنة خاصة تتولى وضع معايير محاسبية بمصر تراعي وتتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية.
2. أصدرت معايير محاسبية مصرية تواكب التطورات التي يشهدها الاقتصاد المصري وتتفق مع معايير المحاسبة الدولية .
3. قامت بإصدار معايير المحاسبة المصرية إلا أنها ترجمة شبه كاملة لمعايير المحاسبة الدولية . وفي ذلك تكريس لتطبيق المعايير الدولية بشكل غير مباشر .

### • تجربة المملكة العربية السعودية

1. تبنت المدخل المهني في تطوير وتنظيم النظام المحاسبي منذ المراحل الأولى لتطوير المحاسبة بالمملكة. فبالرغم من أن القوانين والقرارات كان لها الدور الأسبق في تنظيم وتطوير المحاسبة بالمملكة إلا أنها لم تتدخل في تفاصيل هذا التنظيم لوضع وتحديد المعايير والطرق المحاسبية واجبة الإلتباع، كما أن مهمة وضع المعايير أسندت للجنة معايير المحاسبة وهي لجنة مهنية.
2. قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع معايير محاسبية خاصة مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بعد ترجمتها إلى اللغة العربية حيث اعتمدت هذه المعايير للتطبيق من قبل الشركات العاملة.

### • تجربة الأردن

1. تم ترجمة المعايير المحاسبية الدولية من قبل الهيئات المهنية للسعي إلى تطبيقها لدى الشركات ومن قبل الجهات العاملة في أعمال التدقيق والحسابات .
2. قررت هيئة المراجعين الأردنية تبني معايير المحاسبة الدولية.

### • تجربة لبنان

1. اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة كأساس للقيود المحاسبية واعداد التقارير المالية من قبل الوحدات والهيئات المختلفة والشركات وصدر بشأنها القرار الوزاري رقم/ 673/ تاريخ 14 حزيران 2001 .
2. قامت نقابة خبراء المحاسبين المجازين في لبنان بترجمة المعايير المحاسبية الدولية من اللغة الإنكليزية إلى اللغة العربية .

### • تجربة سوريا

1. تم اعتماد معايير المحاسبة الدولية في الشركات المساهمة التي تم تسجيلها في بورصة دمشق.
  2. العمل الآن على تعديل النظام المحاسبي الموحد بما ينسجم مع المعايير المحاسبية الدولية.
- والجدير بالذكر يجب ان الاشارة إلى أنه رغم الإمكانيات الضخمة التي تحوزها كل من الدول المتقدمة وغيرها ورصيدها الفكري الكبير في المجال المحاسبي نجد أن عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في كل منها كانت تدريجية ومدروسة.
- استناداً لما سبق يمكن القول أن الوضع الأمثل للتنظيم المحاسبي في العراق يجب أن يرتكز على الدمج بين المداخل الاستراتيجية، وذلك للاستفادة من مميزات كل مدخل الذي يمكن من خلاله توفير الإطار التنظيمي المناسب للتطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية مع احترام البيئة الوطنية.

### 3-5: تحليل واقع البيئة العراقية وتطبيق المدخل الملاءم

بعد دراسة واقع البيئة العراقية نجد انها تطبق المدخل العام لتطبيق المعايير المحاسبية، والتي تكون صادرة من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق (14 قاعدة) نتيجة العوامل السياسية والاقتصادية والثقافية المحيطة في البيئة المحاسبية.

وبعد انفتاح السوق العراقية امام الأسواق الخارجية افرضت الحاجة الى استبدال المدخل العام لتطوير النظام المحاسبي واختيار مدخل استراتيجي مناسب متمثل بالمدخل المختلط (المقترح) ليتلاءم مع التطورات الحالية والذي يؤدي الى تطوير المعايير المحاسبية المحلية والعمل على تنسيق المعايير مع المعايير الدولية للوصول الى نظام محاسبي قادر على توفير معلومات مفيدة لجذب الاستثمارات الأجنبية.

## المبحث الرابع -التطبيق العملي(تحليل الاستبانة)

يسعى هذا المبحث الى عرض نتائج التطبيق العملي التي قام بها الباحث، من خلال توزيع (40) استبانة، (32) منها لاساتذة في المحاسبة والمتبقي منها للمحاسبين القانونيين ، ويمكن توضيحها من خلال الجدول (1) الاتي:

الجدول (1) المعلومات الشخصية

| التحصيل الدراسي | دكتوراه |         | ماجستير       |         | دبلوم عالي  |         | أخرى   |         |
|-----------------|---------|---------|---------------|---------|-------------|---------|--------|---------|
|                 | النسبة  | التكرار | النسبة        | التكرار | النسبة      | التكرار | النسبة | التكرار |
|                 | 20%     | 8       | 60%           | 24      | 60%         | 8       | -      | -       |
| التخصص العلمي   | محاسبة  |         | مالية ومصرفية |         | إدارة اعمال |         | أخرى   |         |
|                 | 100%    | 40      | -             | -       | -           | -       | -      | -       |

ويتبين من الجدول (1) اعلاه ان المجيبين على الاستبانة يتمتعون بمؤهلات جيدة، حيث ان النسبة الكبرى من المجيبين هم من حملة شهادة الماجستير، اذ بلغت نسبة حملة شهادة الماجستير (60%) وحملة شهادة الدكتوراه (20%) وحملة شهادة الدبلوم العالي (20%) ايضاً هذا من جانب. ومن جانب اخر فان نسبة المجيبين من تخصص المحاسبة (100%) ، مما يدل على ان نسبة (100%) من المجيبين هم من التخصصات العلمية ذات المعرفة العالية في تحليل ومناقشة المداخل الاستراتيجية البديلة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

وقد تم تحليل اجابات المجيبين على استبانة البحث باستخدام أدوات الإحصاء الوصفي والمتمثلة بالوسط الحسابي (لاعطاء فكرة عامة عن إجابات المجيبين وتوجهاتهم) والانحراف المعياري (لتقدير التشتت المطلق لإجابات أفراد العينة عن الوسط الحسابي) ومعامل الاختلاف (لتقدير التشتت النسبي)، وذلك بهدف رسم صورة أو أطار عام لتفضيل المجيبين وتوجهاتهم العامة فيما يتعلق بمتغيرات البحث، وفق المقياس الثلاثي عن الخيارات ( أتفق، محايد، لا أتفق) وهو مقياس ترتيبي، والأرقام التي تعبر عن الأوزان متمثلة بـ (أتفق = 3، محايد = 2، لا أتفق = 1)، بهدف الوصول الى نتائج يمكن من خلالها اثبات ان المداخل الاستراتيجية البديلة ولا سيما المدخل المختلط (المقترح) تعطي حلول بديلة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

ويحدد الوسط الحسابي للمقياس من تحديد طول الفترة أولاً وهي مساوية إلى حاصل قسمة 2 على 3، إذ أن 2 تمثل عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية )، وعند قسمة 2 على 3 ينتج طول الفترة (0.66)، ويمكن توضيح التوزيع كما في الجدول (2).

الجدول (2) فقرات مقياس ليكارت

| الوسط المرجح     | المستوى |
|------------------|---------|
| من 1 إلى 1.66    | لا اتفق |
| من 1.67 إلى 2.33 | محايد   |
| من 2.34 إلى 3    | اتفق    |

وتتألف الاستبانة من (19) سؤال، وقد كان الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف (المتوسط) لإجمالي المحاور الثلاث كما موضح بالجدول (3).

الجدول (3) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف المتوسط

| النتيجة | معامل الاختلاف | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي |
|---------|----------------|-------------------|---------------|
| اتفق    | 0.15           | 0.413             | 2.821         |

ويوضح الجدول (2) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لأسئلة الاستبانة الموزعة على أفراد العينة، ومن خلال الجدول أعلاه يتضح أنَّ الوسط الحسابي (المتوسط) لفقرات هذا المتغير بلغ (2.821) ، وهو أعلى من الوسط الفرضي والبالغ (2)\*، من أصل (3)، وبانسجام عالي في الإجابات من خلال معامل الانحراف المعياري (0.413) ومعامل الاختلاف (0.15)، وهذا يؤكد على ان المداخل الاستراتيجية ولاسيما المدخل المختلط (المقترح) تعطي حلول بديلة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

وتعرض المحاور الثلاثة (الأول، الثاني، الثالث) التكرارات والنسب والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف لإجابات العينة، الذين تم اخذ آرائهم للتوصل الى النتائج وكما تم توضيحها بالمحاور الآتية:

#### (( المحور الاول )) التوجه للمعايير المحاسبية الدولية

ويوضح المحور الاول ان نسبة (90%) من المجيبين اتفقوا على ان المعايير المحاسبية تعد إرشادات يسترشد بها المحاسب اثناء تادية عمله المحاسبي، وبوسط حسابي (2.9) وانحراف معياري (0.3) ومعامل اختلاف (0.103) .

في حين ان نسبة (100%) من المجيبين اتفقوا على ان التغيير في البيئة وما تبعه من تغير في احتياجات المستخدمين من المعلومات، بأن تكون المعلومات مفيدة، لا بد وان ينعكس في النهاية في صورة تغيير في المعايير المحاسبية وبوسط حسابي (3) وانحراف معياري (0) ومعامل اختلاف (0).

وقد تبين كذلك ان نسبة (80%) من المجيبين اتفقوا على ان معايير المحاسبة الدولية تهدف بشكل أساس إلى توفير معايير محاسبية على المستوى العالمي تكون ذات جودة عالية وقابلة للفهم والإنفاذ لجميع الدول الراغبة في تطبيقها وذلك لغاية جعل جميع الإفصاحات وأسس الإعتراف والقياس موحدة في جميع الدول، للتأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية، وبوسط حسابي (2.8) وانحراف معياري (0.4) ومعامل اختلاف (0.143).

في حين ان نسبة (90%) من المجيبين اتفقوا على ان أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية تتمثل في تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله ولاسيما الدولي منه، وطمأنة المستثمرين الخارجيين والمحليين من خلال الاعتماد عليها في القياس المحاسبي واحتساب الأرباح وإعداد القوائم المالية وبوسط حسابي (2.9) وانحراف معياري (0.3) ومعامل اختلاف (0.103).

وقد تبين أيضاً ان نسبة (100%) من المجيبين اتفقوا على ان العوامل المؤيدة لعولمة المحاسبة من خلال توحيد المعايير المحاسبية الدولية تتمثل في الانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسية حول العالم، ووجود شركات

\*: الوسط الفرضي = مجموع أوزان البدائل ÷ عدد البدائل =  $2 = 3 \div (1+2+3)$

المحاسبة العالمية، وزيادة حركة التجارة العالمية بين الدول وظهور منظمات التجارة العالمية، وبوسط حسابي (3) وانحراف معياري (0) ومعامل اختلاف (0).

### (( المحور الثاني )) تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمداخل الاستراتيجية

ويتبين من المحور الثاني ان نسبة (100%) من المجيبين اتفقوا على ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل الخاص يؤدي الى تطوير بطيء لمعايير المحاسبة، فضلاً عن تطوير معايير محاسبية في الدول النامية ولاسيما العراق بمعزل عن الدول الأخرى يكون صعباً في ظل العولمة الاقتصادية، وبوسط حسابي (3) وانحراف معياري (0) ومعامل اختلاف (0).

في حين ان نسبة (80%) من المجيبين اتفقوا على ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل العام يؤدي الى فقدان المحاسبة المرونة اللازمة لمواكبة التطورات المحاسبية الحالية، فضلاً عن افتقار النظام المحاسبي الى التطوير والتحسين المستمر، وبوسط حسابي (2.8) وانحراف معياري (0.4) ومعامل اختلاف (0.143).

وقد تبين كذلك ان نسبة (100%) من المجيبين اتفقوا على ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً لمدخل تبني معايير المحاسبة الدولية لا يتلاءم مع البيئة المحاسبية للدول النامية ولا سيما العراق ، فضلاً عن وجود صعوبة في التطبيق نتيجة الفروقات، وبوسط حسابي (3) وانحراف معياري (0) ومعامل اختلاف (0).

في حين ان نسبة (80%) من المجيبين اتفقوا على ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً لمدخل نقل التكنولوجيا يؤدي الى نقل تكنولوجيا خاطئة في بعض الحالات، فضلاً عن الافتقار الى الدوافع والحوافز لتطوير المعايير المحاسبية المحلية والاعتماد المتزايد على الخبراء من الخارج، وبوسط حسابي (2.7) وانحراف معياري (0.64) ومعامل اختلاف (0.237).

وقد تبين ايضاً ان نسبة (80%) من المجيبين اتفقوا على ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل الإقليمي لا يؤدي الى توحيد القياس والافصاح المحاسبي دولياً ، وبوسط حسابي (2.8) وانحراف معياري (0.4) ومعامل اختلاف (0.143).

في حين ان نسبة (80%) من المجيبين اتفقوا على ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً لمدخل الموقفية الاستراتيجية (تحليل المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول المتقدمة) غير ملائم للظروف البيئية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية لبعض البلدان النامية ولاسيما العراق، وبوسط حسابي (2.8) وانحراف معياري (0.4) ومعامل اختلاف (0.143).

**(( المحور الثالث )) تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل المختلط (المقترح)**

ويتبين من المحور الثالث ان نسبة (90%) من المجيبين اتفقوا على ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل المختلط (المقترح) يؤدي الى تحسين الممارسات المحاسبية، وبوسط حسابي (2.8) وانحراف معياري (0.6) ومعامل اختلاف (0.214).

في حين ان نسبة (80%) من المجيبين اتفقوا على ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل المختلط (المقترح) يؤدي الى تحسين الإفصاح المحاسبي ، وبوسط حسابي (2.7) وانحراف معياري (0.64) ومعامل اختلاف (0.237).

ويتبين من الجدول ايضاً ان نسبة (90%) من المجيبين اتفقوا على ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل المختلط (المقترح) يؤدي الى تحسين المهنة المحاسبية، وبوسط حسابي (2.8) وانحراف معياري (0.6) ومعامل اختلاف (0.214).

في حين ان نسبة (80%) من المجيبين اتفقوا على ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل المختلط (المقترح) يؤدي الى توفير معلومات محاسبية قابلة للمقارنة، وبوسط حسابي (2.7) وانحراف معياري (0.64) ومعامل اختلاف (0.237).

ويتبين من الجدول ايضاً ان نسبة (80%) من المجيبين اتفقوا على ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل المختلط (المقترح) يؤدي الى جذب الاستثمارات اجنبية، وبوسط حسابي (2.7) وانحراف معياري (0.64) ومعامل اختلاف (0.237).

في حين ان نسبة (90%) من المجيبين اتفقوا على ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل المختلط (المقترح) يؤدي الى تطوير المعايير المحاسبية المحلية، وبوسط حسابي (2.8) وانحراف معياري (0.6) ومعامل اختلاف (0.214).

ويوضح الجدول كذلك ان نسبة (80%) من المجيبين اتفقوا على ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل المختلط (المقترح) يؤدي الى التنسيق مع المعايير المحاسبية الإقليمية، وبوسط حسابي (2.7) وانحراف معياري (0.64) ومعامل اختلاف (0.237).

في حين ان نسبة (80%) من المجيبين اتفقوا على ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل المختلط (المقترح) يؤدي الى التنسيق مع المعايير المحاسبية الدولية بشكل تدريجي ومرسوم، وبوسط حسابي (2.7) وانحراف معياري (0.64) ومعامل اختلاف (0.237).

وهذا يدل على انسجام إجابات عينة البحث بشكل عالي لاستخدام مداخل استراتيجية بديلة ولاسيما المدخل المختلط (المقترح) لتطبيق المعايير المحاسبية لتطوير النظام المحاسبي والتنسيق مع معايير المحاسبة الدولية بشكل تدريجي ومرسوم.

وبناءً على المعلومات الواردة في المباحث السابقة يتم اثبات الفرضية القائلة ان المداخل الاستراتيجية البديلة ولا سيما المدخل المختلط تسهم في إعطاء حلول بديلة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

## المبحث الخامس - الاستنتاجات والتوصيات

## 5-1: الاستنتاجات

وفي ضوء المعلومات الواردة في المباحث السابقة تم التوصل الى الاستنتاجات الآتية:

1. ان التغيير في البيئة الحالية وما تبعه من تغيير في احتياجات مستخدمي المعلومات لابد وان ينعكس في تغيير المعايير المحاسبية.
2. ان معايير المحاسبة الدولية تهدف بشكل أساس إلى توفير معايير محاسبية على المستوى العالمي تكون ذات جودة عالية وقابلة للفهم والإنفاذ لجميع الدول الراغبة في تطبيقها وذلك لغاية جعل جميع الإفصاحات وأسس الاعتراف والقياس موحدة في جميع الدول، للتأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية لتشجيع الاستثمار بكافة أشكاله ولاسيما الدولي منه .
3. ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل الخاص يؤدي الى تطوير بطيء لمعايير المحاسبة، فضلاً عن تطوير معايير محاسبية في الدول النامية ولاسيما العراق بمعزل عن الدول الأخرى يكون صعباً في ظل العولمة الاقتصادية.
4. ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل العام يؤدي الى فقدان المحاسبة المرنة اللازمة لمواكبة التطورات المحاسبية الحالية، فضلاً عن افتقار النظام المحاسبي الى التطوير والتحسين المستمر
5. ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل تبني معايير المحاسبة الدولية لا يتلاءم مع البيئة المحاسبية للدول النامية ولاسيما العراق، فضلاً عن وجود صعوبة في التطبيق نتيجة الفروقات.
6. ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل نقل التكنولوجيا يؤدي الى نقل تكنولوجيا خاطئة في بعض الحالات، فضلاً عن الافتقار الى الدوافع والحوافز لتطوير المعايير المحاسبية المحلية والاعتماد المتزايد على الخبراء من الخارج.
7. ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل الإقليمي لا يؤدي الى توحيد القياس والإفصاح المحاسبي دولياً .
8. ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل الموقفية الاستراتيجية (تحليل المبادئ والمعايير المحاسبية في الدول المتقدمة) غير ملائم للظروف البيئية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية لبعض البلدان النامية ولاسيما العراق.
9. ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة العراقية وفقاً للمدخل المختلط يؤدي الى تحسين الممارسات المحاسبية والإفصاح المحاسبي والمهنة المحاسبية، وتوفير معلومات محاسبية قابلة للمقارنة، وجذب الاستثمارات الاجنبية، وتطوير المعايير المحاسبية المحلية، والتنسيق مع المعايير المحاسبية الإقليمية والدولية.

## 5-2: التوصيات

وفي ضوء الاستنتاجات التي تم توصل اليها يوصي الباحث بالاتي:

1. ضرورة تغيير المعايير المحاسبية وفقاً لتغيير البيئة الحالية والتغيير في احتياجات مستخدمي المعلومات.
2. ينبغي ان تنشر القوائم المالية للوحدات الاقتصادية العراقية بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية لتشجيع الاستثمار بكافة أشكاله ولاسيما الدولي منه .
3. عدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل الخاص لانه يؤدي الى تطوير بطيء لمعايير المحاسبة، فضلاً عن تطوير معايير محاسبية في الدول النامية ولاسيما العراق بمعزل عن الدول الأخرى يكون صعباً في ظل العولمة الاقتصادية.
4. عدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل العام لانه يؤدي الى فقدان المحاسبة المرونة اللازمة لمواكبة التطورات المحاسبية الحالية، فضلاً عن افتقار النظام المحاسبي الى التطوير والتحسين المستمر .
5. عدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً لمدخل تبني معايير المحاسبة الدولية لانه لا يتلاءم مع البيئة المحاسبية للدول النامية ولاسيما العراق، فضلاً عن وجود صعوبة في التطبيق نتيجة الفروقات.
6. عدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً لمدخل نقل التكنولوجيا لانه يؤدي الى نقل تكنولوجيا خاطئة في بعض الحالات، فضلاً عن الافتقار الى الدوافع والحوافز لتطوير المعايير المحاسبية المحلية والاعتماد المتزايد على الخبراء من الخارج.
7. عدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً للمدخل الإقليمي لانه لا يؤدي الى توحيد القياس والافصاح المحاسبي دولياً .
8. عدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفقاً لمدخل الموقفية الاستراتيجية (تحليل المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول المتقدمة) لانه غير ملائم للظروف البيئية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية لبعض البلدان النامية ولاسيما العراق.
9. ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة العراقية وفقاً للمدخل المختلط بدلاً من المدخل العام الذي يؤدي الى تحسين الممارسات المحاسبية والإفصاح المحاسبي والمهنة المحاسبية، وتوفير معلومات محاسبية قابلة للمقارنة، وجذب الاستثمارات الاجنبية، وتطوير المعايير المحاسبية المحلية، والتنسيق مع المعايير المحاسبية الإقليمية والدولية.

## المصادر

## \* المصادر العربية

1. أبو زيد، محمد المبروك، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، ابتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
2. البلقاوي، راهي احمد، "نظرية المحاسبة"، تعريب رياض العبدالله، مراجعة طلال الجاوي، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
3. الشحادة، عبد الرزاق قاسم والسليحات، نمر عبد الحميد، "المحاسبة الدولية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
4. القاضي، حسين وحمدان، مامون، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
5. الهنداوي، انوار عباس هادي، "الابلاغ المالي لسلسلة تجهيز تقارير الشركات العراقية باستخدام XBRL"، أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2010.
6. تشوي، فردريك وفروست، كارول ان ومبيك، جاري، "المحاسبة الدولية"، تعريب محمد عصام الدين زايد، مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2004.
7. جابر، إبراهيم، "المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الالكترونية"، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
8. حسين، رحيم وزوينة، بن فرح، "إشكالية الابداع والإصلاح المحاسبي في الدول العربية- حالة الجزائر"، الجزائر، 2008.
9. حمدان، مأمون، "مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية"، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة.
10. حمزة، شعيب وعمر، غالب، "التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية- بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية"، مقدم الى الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2010.
11. صالح، خالد عاشور علي، "مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات التجارية- دراسة تطبيقية في شركة السقاف بمدينة جده"، كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في المحاسبة، جامعة العلوم والتكنولوجيا، كلية التعليم المفتوح، قسم المحاسبة والتمويل، 2012.
12. صالح، مازقة وفتيحة، بوهرين، "الابداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عمان، 2010.
13. عبدالله، بشرى نجم ونجم، أسماء سهيل، "المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق واهمية تفعيلها- دراسة ميدانية"، بغداد.
14. لطفي، امين السيد احمد، "نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، 2005.
15. ميجس، فالتر وميجس، روبيرت، "المحاسبة المالية"، ترجمة وصفي عبد الفتاح ابو المكارم واخرون، دار المريخ للنشر، الرياض، 1988.

## \* المصادر الاجنبية

1. Belkaoui, Ahmed Riahi, "Accounting Theory", Thomson Learning, United States of America, 2000.
2. Choi, Frederick.d.s.&meek,gary.k. , "International Accounting", prentice hall, United States of America, 2008.
3. Doupnik, Timothy & Perera, Hector, "International Accounting", McGraw-Hill Irwin, New York, 2007.
4. Nobes, Christopher & Parker, Robert, "comparative international accounting", prentice hall, London, 2010.
5. Schroeder, Richard, G., Clark, Myrtle, W. & Cathey, Jack, M., "Financial Accounting Theory and Analysis :Text and Cases", 9th Edition, Wiley, United States, 2009.

## \* الانترنت

<https://www.facebook.com/ismailiaheir/posts>