

امكانية اعتماد معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية في البيئة العراقية :
دراسة استطلاعية مقارنة

م.م احمد مهدي هادي
قسم المحاسبة / كلية الادارة والاقتصاد
جامعة القادسية

المستخلص

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على القواعد المحاسبية وأدلة التدقيق الصادرة في العراق والفواصل الزمنية المستغرقة لإصدارها ومدى اختلافها عن المعايير الدولية والجهد المبذول والتكاليف التي تنفق لإصدارها وما هي الفوائد التي تم الانتفاع بها في الواقع العملي بعد إصدارها

وكانت المشكلة التي ناقشها البحث إن الوضع الاقتصادي الحالي للعراق لا يستدعي إصدار قواعد محاسبية محلية لا تختلف كثيرا عن المعايير الدولية وبالتالي من باب التفتيش عدم وجود ضرورة لذلك وتوصل الباحث بعد دراسة مقارنة بين المعايير الدولية والقواعد المحاسبية الصادرة الى وجود اختلافات بسيطة مما يستدعي العمل بالمعايير الدولية واقتصاد التكاليف والجهد الذي ينفق على مجلس المعايير العراقي

وتكون البحث من أربعة مباحث الأول خصص للمنهجية والدراسات السابقة وركز المبحث الثاني على الجانب النظري أهمية المعايير الدولية وأنواعها ودورها في دعم عمل مراقبي الحسابات , وخصص المبحث الثالث لإجراء دراسة مقارنة بين المعايير الدولية والقواعد المحاسبية وأدلة التدقيق المحلية لمدى الاختلاف بينهما وما هي الية الإصدار والمدد التي استغرقتها الإصدار وما هي المنافع التي تحققت من إصدارها, وخصص المبحث الأخير للاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل لها .

Abstract

The research aims to shed light on the accounting rules and audit evidence issued in Iraq and time intervals taken for issuance and how they differ from international standards and the effort and cost spent for issuance and what are the benefits that have been utilized in practice after issuance

The problem discussed by the research is that the current economic situation in Iraq does not require the issuance of local accounting rules that do not differ much from the international standards therefore, as a matter of austerity, there is no need for it. the researcher, after a comparative study between the international standards and accounting rules, has reached that there are minor differences, which call for action by international standards and economy of the costs and effort spent on the Iraqi council of standards.

The research consists of four sections. The first is devoted to the methodology and previous studies. the second section focuses on the theoretical side, the importance, types of the international standards and their role in supporting the auditors' job.

The third section is about comparative study between the international standards, accounting rules and the local audit evidence, for the extent difference between them, the mechanism of issuance and duration, and the benefits that have been achieved, the last section is devoted for the conclusions and recommend actions.

المقدمة

كثير من دول العالم تبنت معايير المحاسبة الدولية و في العراق يعد مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية الجهة الوحيدة في إصدار معايير المحاسبية و بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية بما لا يتعارض مع التشريعات المحلية المقررة لاشك ان تنوع الدول يؤدي بالضرورة الى وجود اختلافات بين المعايير و الممارسات المحاسبية المتبعة فيها و قد حققت تجربة التوافق نتائج هامة على صعيد التقريب نحو المعايير الدولية و جاءت فكرة هذا البحث لتتناول مدى توافق القواعد المحاسبية العراقية مع المعايير المحاسبية الدولية بعد مضي اكثر من عقد على صدور اخر القاعدة المحاسبية العراقية و بعد التطورات الكبيرة التي حدثت في المعايير المحاسبية الدولية ومن اجل تحقيق أهداف البحث تم تقسيمه الى قسمين , ففي الجانب النظري يتم بيان مفهوم المعايير المحاسبية و أهدافها و دور مجلس المعايير الدولية و مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقية في وضع المعايير المحاسبية و إصدارها و مناقشتها ومفهوم التوافق المحاسبي الدولي و تجارب بعض الدول الساعية للتوفيق بين معاييرها الوطنية و المعايير الدولية اما الجانب العملي فتم تصنيف معايير المحاسبة الدولية و القواعد المحاسبية العراقية من حيث وجود المعيار و من ثم قياس درجة التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية و المعايير الدولية الخاصة بوظيفتي الإفصاح و القياس و اثر التباين بينها على المحاسبة في العراق.

المبحث الأولمنهجية البحث والدراسات السابقةأولاً:- منهجية البحث1- مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث مضي أكثر من عقد على صدور أخر قاعدة محاسبية عراقية في وجود تباين بين القواعد المحاسبية العراقية و المعايير المحاسبية الدولية مما يؤدي الى عدم إمكانية مقارنة المعلومات الموجودة في القوائم المالية من قبل مستخدميها

2- أهداف البحث

يهدف البحث إلى ما يأتي :

1. تسليط الضوء على دور مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية في هذا المجال
2. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية و المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية و التمييز بينهما و مزايا تبني و تطبيق المعايير و كيفية عمل مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية
3. تصنيف و قياس درجة التوافق المحاسبي بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية

3- أهمية البحث

تكمّن أهمية البحث في عدم ضرورة الاعتماد على القواعد المحاسبية العراقية في ظل معايير المحاسبة الدولية في ظل الظروف الحالية للعراق و تحديات القرن

4- فرضية البحث

1. H0 عدم ضرورة اعتماد القواعد المحاسبية العراقية في ظل معايير المحاسبة الدولية في ظل الظروف الحالية للعراق

2. H1 ضرورة الاعتماد على القواعد المحاسبية العراقية في ظل معايير المحاسبة الدولية في ظل الظروف الحالية للعراق

5- منهج البحث

اعتمد الجانب النظري على مجموعة من المصادر العربية والأجنبية من كتب و دوريات ومقالات و بحوث و دراسات و مواقع الانترنت التي لها علاقة بموضوع البحث أما الجانب العملي فإن البحث يعتمد على المنهج الاستقرائي النظري لما جاء في إصدارات مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية و إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية

6- حدود البحث

يغطي البحث المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية و القواعد المحاسبية العراقية الصادرة و النافذة المفعول لغاية عام 2015

ثانياً:- الدراسات السابقة

• دراسات عربية

1. دراسة (حمد، 2013)

بعنوان "أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي"

يهدف هذا البحث الى التعرف على أهمية المعايير المحاسبية الدولية وإستراتيجية التوافق مع تلك المعايير واهم المشاكل والمعوقات التي تعترض تطبيقها. وعرض متطلبات المعايير المحاسبية الدولي رقم 41 (الزراعة) وإجراء دراسة تحليلية مقارنة مع القاعدة المحاسبية العراقية رقم 11 (المحاسبة في النشاط الزراعي) وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها وجود فروق جوهرية في المعالجات المحاسبية التي تتبعها

القاعدة المحاسبية العراقية وتلك التي يتبعها المعيار المحاسبي الدولي وضرورة تطوير تلك القاعدة لتكون أكثر توافقاً مع المعايير المحاسبية الدولية

2. دراسة (ناجي، 2012)

بعنوان "المعايير المحاسبية العراقية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية على تطوير الممارسات المحاسبية في العراق"

تكشف الدراسة الحالية متطلبات التوافق والتطبيق بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة العراقية في ظل الظروف البيئية الدولية والعراقية من خلال (إجراء دراسة مقارنة) لتقريب وتوضيح وجهات النظر ولتحقيق التوافق بينهما، وهنا برز هدف الدراسة للكشف عن ما توصلت إليه المعايير الدولية من تطوير للأداء والممارسات المحاسبية، ومن ثم عكس تجربة البيئة الدولية ومحاولة تطبيقها في البيئة العراقية بقصد تقليل أو سد الفجوة بين متطلبات تطبيق المعايير الدولية والعراقية من أجل إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع تلك الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية وإضفاء الوضوح والموثوقية والمصدقية على تلك التطبيقات، وضرورة الأخذ بمتطلبات التوافق والتطبيق ما البيئة الدولية وهذا أهم ما توصلت إليه أن المعايير العراقية اتجهت الى توافق بعض معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية وذلك بدرجات مختلفة حسب الظروف البيئة للعراق وما تحتاجه مؤسساته المالية من تطوير للممارسات المحاسبية بقصد الوصول تطور للأداء وزيادة درجة الموثوقية والاعتمادية والإفصاح في التقارير المالية

3. دراسة (عبد الله و نجم، 2009)

بعنوان "مداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق وأهمية تفعيلها"

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على أهمية المعايير المحاسبية و ابرز المداخل المعتمدة في صياغتها فضلا عن بيان اهم المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية المحلية و الحاجة الى الغاء او تطوير النظام المحاسبي الموحد في العراق الى جانب تفعيل دور مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية المحلية لإصدار معايير محاسبية أكثر قدرة على توفير المعلومات المحاسبية الملائمة و قد استندت الدراسة على تحليل استمارة استبانة التي صممت لاستقصاء آراء الخبراء و المختصين بشأن المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية المحلية و اهمية تفعيلها بما ينسجم و المتغيرات البيئية المستجدة و قدم الدراسة مجموعة من المقترحات تركزت حول اهمية تكييف و تطوير النظام المحاسبي الموحد بما ينسجم و معايير المحاسبة الدولية و في عدة مجالات منها تطوير اهداف النظام المحاسبي و المفاهيم التي يستند اليها و اعادة النظر في الكثير من المعالجات المحاسبية التي يتطلبها النظام

4. دراسة (الصادق، 2006)

بعنوان "أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية"

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على أهمية توفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية ، كما أنه يسعى لدراسة مدى توافق معايير المحاسبة السعودية مع المعايير الدولية ووضع آليات لتوفيق معايير المحاسبة السعودية. وتعد هذه الدراسة نظرية إذ استندت المنهجية المستخدمة في اعدادها الى الاسلوب النظري وقامت بوصف المعايير المحاسبية والمستنبطة من البيانات الثانوية والمراجع العلمية واعتمدت الدراسة على مجموعة من المناهج الموضوعية والتي تمثل وتماسكاً قوياً فيما بينها وتشمل هذه المناهج كل من المنهج الاستنباطي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال الدراسة الاختبارية والتحليل الإحصائي باستخدام برنامج التحليلي SPSS – V.16 وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات التي يمكن أن تساهم في تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية منها تتوافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية من حيث توفر لجنة لإعداد المعايير ووجود موقع على شبكة الانترنت للهيئة المختصة بإصدار المعايير وتوفر اطار مفاهيمي للمعايير وأهداف المحاسبة .

• دراسات الأجنبية

1. دراسة (Tsakumis. et al, 2009)

"Principles-based versus Rules-based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decision"

بعنوان " المبادئ اساسها المعايير الدولية مقابل القواعد : تأثير الدقة القياسية و قوة لجنة التدقيق على قرار اعداد التقارير المالية"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على المدخل القائم على اساس المفاهيم بالنسبة لوضع المعايير المحاسبية وقد اعتمدت هذه الدراسة على اسلوب النظري اذ بينت ان انه لتحقيق اهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتسجيل المحاسبي لا بد من المقارنة بالمدخل القائم على اساس القواعد ولقد توصلت هذه الدراسة الى عدد من النتائج منها ان معدي القوائم المالية وفقاً للمعايير المعتمدة على اساس القواعد (الصرامة) قليلاً ما يقومون بالتسجيل المالي الدقيق حتى مع وجود لجنة مستقلة للمراجعة

2. دراسة (Theresa . et al , 2008)

"The Implementation of IFRS in the UK, Italy and Ireland "

بعنوان " تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية في المملكة المتحدة ،إيطاليا، أيرلندا "

هدفت هذه الدراسة الى اختبار اثر تطبيق IFRS على بعض دول الاتحاد الاوروبي (المملكة المتحدة و أيرلندا و إيطاليا) ولقد ركزت تلك الدراسة على هذه الدول باعتبار ان البيئة المحاسبية المحلية متشابهة في إنجلترا و أيرلندا و لديهم نفس الخبرة و التجربة في تطبيق IFRS بينما يختلف تأثير القوانين و الثقافة الإيطالية على

اعداد التقارير المالية عند تطبيق الـ IFRS ففي إنجلترا و أيرلندا يتم التركيز على احتياجات حملة الاسهم بينما في إيطاليا يكمن التركيز على احتياجات الدائنين باعتبارهم أكثر مستخدمي القوائم المالية أهمية و شملت عينة الدراسة 175 شركة (135 شركة في إنجلترا و 27 شركة في إيطاليا و 10 شركة في أيرلندا) و لقد توصلت الدراسة الى ان تطبيق الـ IFRS ليس عملية سهلة و يتطلب تغيير في النظم الداخلية و طرق المعالجة المحاسبية لبعض البنود و كذلك طرق التقييم

3. دراسة (Hope. et al,2006)

"Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS"

بعنوان " التطبيق التجريبي على السلطات القضائية التي تتبنى المعايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية"

هدفت هذه دراسة على ابراز دور معايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية في تحقيق النمو في اسواق راس المال و اجريت على (38) دولة تطبق المعايير الدولية و بدراسة مجموعة من العوامل منها قانون الاوراق المالية و قوة و صرامة القوانين و استعداد الدول لاستقبال الاستثمارات الاجنبية و توصلت الدراسة الى وجود علاقة ايجابية بين النمو في اسواق راس المال و اعتماد معايير الدولية كما ان اعتماد معايير الدولية يحسن الرقابة و الشفافية و يحسن التقارير المالية

4. دراسة (Kohlbeck and Warfield, 2005)

"The Effects of Principles-based Accounting Standards on Accounting Quality"

"بعنوان "تأثير المعايير المحاسبية أساسها المبادئ على الجودة المحاسبية "

تهدف هذه الدراسة الى اختبار مدى تأثير تطبيق اربعة معايير محاسبية تم وضعها على اساس المفاهيم بجانب اتفاقها مع تعريفات الاصول و الخصوم طبقا للاطار الفكري للمحاسبة على جودة المعلومات المحاسبية و استخدمت الدراسة الاسلوب الميداني من خلال توزيع استبانة على عينة الدراسة خلال الفترة (2002 - 1980) و توصلت الدراسة الى عدد من النتائج منها ان هناك علاقة ايجابية بين تطبيق المدخل القائم على اساس المفاهيم و زيادة القدرة التفسيرية و التنبؤية بالأرباح خاصة عند تطبيق معيار مزايا العاملين

المبحث الثاني: الجانب النظري

1. نشأة المعايير المحاسبية

1.1 نشأة المعايير المحاسبية ووضعها

التغيير في البيئة المالية، و ما سيقبله تغيير في احتياجات المستخدمين من المعلومات ،بان تكون المعلومات سليمة، نافعة وشفافة لا بد و ان ينعكس في توسيع اطار اهداف التقارير المالية و خصائص ما تحتويه من

معلومات الامر الذي لا بد و ان ينعكس في النهاية في صورة تغيير في المبادئ المحاسبية. فالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، رغم شموليتها، لا تمثل قوانين ثابتة، بل هي تتغير و تتطور استجابة للتغيرات في البيئة الاقتصادية و للتغيرات في احتياجات المستخدمين (وهبة، 2005: 15). و بهذا الاتجاه جاءت المعايير المحاسبية في الكثير من البلدان لتحقيق ذلك ضمن البيئة الواحدة مما يحقق نوعا من التوحيد في اساليب الإبلاغ المالي لتوفير المعلومات للمستخدمين المختلفين و امكانية تحقيق المقارنة و تقييم الاداء، و لا يمكن لهذا المعلومات ان تكون ذات فائدة كافية ما لم تكن قابلة للمقارنة (عيسى، 2004: 58) هذه المقارنة التي تعتمد على معايير للقياس قد تختلف بين دولة و اخرى و بين قطاع و اخر و بين شركة و اخرى، مما يؤدي الى تشويه القياس و تشويه المقارنة و تضليل متخذي القرارات (مامون، 2008). و القواعد الأساسية التي تعتمد عليها المعايير في اعداد البيانات المالية تنطلق من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (وهبة، 2005: 15). كما و ان تعدد و اختلاف المعايير المحاسبية لكل دولة ادى الى ظهور اختلافات جوهرية في أساليب اعداد القوائم المالية، مما زاد من تعقيدات العمل المحاسبي و عدم فهم و تفسير القوائم المالية المعدة على اسس مختلفة، و اما هذا الوضع ازداد اهتمام العديد من المنظمات المهنية و الأكاديمية بمحاولة وضع معايير محاسبية موحدة على المستوى الدولي (الجباري، 2002: 45). و في هذا الصدد يتم استعراض دور مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقية في وضع و تطوير المعايير المحاسبية :

2.2 مفهوم المعايير المحاسبية

يقول Littleton بان المعيار هو مقياس متفق عليه يهدف الى المعالجة المناسبة لحالة معينة، ويعد مؤشرا عمليا للمحاسب، ويقلل من المرونة غير الضرورية، ويقلل كذلك من خيارات الإدارة في التطبيق (العبد الله والجراوي، 2005: 6) والمعيار المحاسبي يمكن اعتباره بمثابة قانون عام يسترشد المحاسب عند قيامه بأعداد وتحضير التقارير المالية ومن ثم البيانات الختامية للمنشأة لأنه لا بد من وجود مقياس محدد لمساعد المحاسب على ادارة علمه (سلوم ونوري، 2009: 14) ان المعايير المحاسبية يتم بناءها وتطويرها بناء على ثلاثة مصادر رئيسية وهي النظرية، البيئة، والعرف فالنظرية تمثل المصد الأساسي والدائم لمهمة بناء المعايير، اما البيئة فهي التي تعطي المعايير الصبغة العملية حتى تكون المعايير ملائمة الظروف والاعتبارات الزمانية والمكانية، (الشيرازي، 1990: 125)

وكلمة معيار ترجمة الكلمة الانكليزية Standard، وهي تعني القاعدة المحاسبية، ويميل المحاسبون الى استخدام كلمة معيار محاسبي. وحسب المنظمة الدولية المعايير Organization For Standardization- ISO International فان المعيار هو وثيقة تم اعدادها بصفة جماعية، ومصادق عليها من قبل هيئات معترف بها، وهذه المعايير تعالج مشاكل مشتركة و متكررة، وهي قواعد تعطي مواصفات لأنشطة مختلفة بهدف ضمان مستوى تنظيم امثل في سياق معين (شنوف، 2007: 75) اما في المحاسبة فيقصد به المرشد الاساسي لقياس

العمليات و الأحداث الظروف التي تؤثر في المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها و ايصال المعلومات الى المستفيدين

وتتكون المعايير المحاسبية عادة من ثلاثة اجزاء (Belkaoui, 2000, 82)

ا. وصف المشكلة التي يراد معالجتها

ب. أجزاء مناقشة منطقية (من المحتمل البحث عن النظرية) او طرق لحل المشكلة

ج. وبعد ذلك، بما يتمشى مع القرار او النظرية، تفرض هذه المعايير حلول معينة 0

اذا المعيار المحاسبي مصدره النظرية المحاسبية والعوامل البيئية والعرف المحاسبي، ويتم اصداره على شكل بيان من قبل هيئة رسمية محاسبية، وهو بمثابة مقياس يسترشد به المحاسب لقياس العمليات والاحداث والظرف عند إعداد وعرض القوائم المالية، وله صفة الارشاد و يعد اقل ثباتا من المبادئ، و يهدف الى تقليل درجة الاختلاف في الممارسات المحاسبية في ظروف مشابهة .

2. 3 أهمية المعايير المحاسبية :

لاشك في ان من اهم وسائل تطوير مهنة المحاسبة لكي تواكب التطور الهائل في مجال الاعمال الهادفة للربح هو اصدار معايير محاسبية مالية تحدد في ضوئها طرق قياس تأثير العمليات و الاحداث و الظروف على المركز المالي للمنشأة و نتائج اعمالها و ايصال نتائجها الى المستفيدين (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، بدون سنة :123). و الافاته و بدون تلك المعايير سيقوم كل مشروع بوضع و تطبيق معايير الخاصة، و في هذه الحالة سيكون من المستحيل اعداد قوائم مالية تكون قابلة للمقارنة (Kieso,2007:5)

تعالج المعايير المحاسبية العديد من الامور البديلة في المعالجات المحاسبية ،على سبيل المثال : (تقييم المخزون ،تكاليف الاقتراض ،المحاسبة عن العقود و الانشاءات ،المحاسبة عن الاستثمارات ،متى يتم الاعتراف بالإيراد ،كيفية التعامل مع الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ،كيف يتم التعامل مع البنود غير العادية و بنود فترة سابقة ،اثار التغيير في السياسات المحاسبية و الاثار المترتبة على تغيير اسعار صرف العملات الاجنبية في مواجهة العملة المحلية و غيرها ..) كما تتعرض المعايير المحاسبية لأمر آخر ترتبط بماهية و اهمية الافصاح عن السياسة المحاسبية ،و ما هي البيانات التي يجب الافصاح عنها في القوائم المالية و غيرها من الامور التي تتناولها المعايير المحاسبية ،و لاشك في ان المعايير المحاسبية هي التي تضبط و تحكم القوائم المالية في النهاية (عوض الله و اخرون ، 2001 :69-70) و في مقابل ذلك فان غياب معايير المحاسبة سوف يؤثر بشكل سلبي في الاقتصاد الوطني ،و يؤدي الى : (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، بدون سنة : 125،126)

أ. صعوبة عملية اتخاذ القرارات : قد يؤدي غياب معايير المحاسبة المالية الى اختلاف الاسس التي تعالج بموجبها العمليات و الاحداث و الظروف المالية للمنشآت المختلفة مما ينتج عنه صعوبة مقارنة القوائم المالية لهذا المنشآت و بالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند عملية اتخاذ القرارات

ب. الخطأ في عملية اتخاذ القرارات : قد يؤدي غياب معايير المحاسبة احيانا الى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس سليمة لقياس العمليات و الاحداث و الظروف التي تؤثر في المنشأة و إيصال نتائجها الى المستفيدين يترتب على ذلك ان القوائم المالية للمنشأة قد لا تظهر بعديل مركزها المالي و نتائج أعمالها

ت. تعقيد عملية اتخاذ القرارات : قد يؤدي غياب معايير المحاسبة الى إعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضبة و معقدة، حتى و ان صلحت المعالجة الحسابية، مما يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها، اذ يستلزم فهمها الرجوع الى مصادر إعدادها او قدرة علمية متميزة و كلاهما ليس متوفرا في معظم الحالات، سواء لعدم إمكانية الرجوع الى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية او التشعب و الحجم و المكان او الخبرة والمعرفة

إذا غياب معايير المحاسبة يؤدي الى زيادة احتمال الخطأ و التعقيد في اعداد القوائم المالية و صعوبة اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من تلك القوائم و بالتالي وجود حالة عدم التأكد في القرارات التي يتخذونها

2. مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقية

في 22 اذار 1988 و بناء على مقترح مقدم من قبل ديوان الرقابية المالية تم تأسيس مجلس المعايير و القواعد العراقية، و قد شكل المجلس برئاسة رئيس ديوان الرقابة المالية و ممثلين عن كل من وزارتي المالية و التخطيط و بدرجة لا تقل عن مدير عام فضلا عن اثنين من اساتذة الجامعة و المختصين و ممثل عن نقابة المحاسبين و المدققين. و يعد المجلس خطة سنوية بأعماله يعتمد في إعدادها على حاجة البلد لدراسة و تعريف بعض المعايير الدولية فضلا عن ما يراه من دراسة المواضيع المهمة في اقتصاد العراقي ذات العلاقة بالجوانب المحاسبية و المالية و قد حددت اجتماعاته بما لا يقل عن اربعة اجتماعات في العام الواحد (رشيد وحسين, 2002 : 227).

وتتكون تركيبة المجلس من رئيس ديوان الرقابة المالية وأعضاء من وزارة المالية والتخطيط والهيئة العامة للضرائب وسوق العراق للأوراق المالية ومسجل الشركات والتعليم العالي والبحث العملي والبنك المركزي ونقابة المحاسبين والمدققين وأعضاء من مجلس الرقابة المالية.(توفيق, 2008 : 43)

ونلاحظ أن هيكلية المجلس حكومية بحتة مما يدعم رأي الباحث في هيمنة الدولة على وضع المعايير لعدم وجود أي من أعضاء المجلس من القطاع الخاص , مما يقلل دوره في تطوير المهنة والارتقاء بمستوى الأداء المهني

في العراق وعلى العكس من تجارب الدول المتقدمة في المهنة والتي دعمت المنظمات والمجالس المهنية لدى بلدانها.

ويتولى المجلس المهام الآتية: -

- أ. وضع المعايير المحاسبية والرقابية ودراستها وتطويرها وإقرارها.
- ب. إبداء الرأي في مشروعات القوانين والأنظمة المحاسبية والرقابية والإحكام المحاسبية والرقابية الواردة في مشروعات القوانين الأخرى.
- ت. اقتراح تعديلات على التشريعات المحاسبية والرقابية.
- ث. أبداء المشورة الفنية في الأمور المحاسبية والرقابية الى الجهات ذات العلاقة بما لا يتعارض واختصاصات الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والجهات الأخرى في الدولة.
- ج. التنسيق والتعاون مع المؤسسات والمنظمات المهنية والعلمية داخل العراق وخارجه.

3. القواعد المحاسبية العراقية

المنظمات الرسمية المهتمة بالشؤون المحاسبية إمامها ثلاثة خيارات في البحث عن المعايير المحاسبية في بلدانها، الخيار الأول هو التأثير بشكل كامل بالمعايير المحاسبية الأمريكية و ترجمة هذه المعايير الى اللغة الرسمية لذلك البلد و العمل بها و اعتبارها مرشدا لمهنة المحاسبة فيها، اما الخيار الثاني فيتمثل بالتأثر و اتباع المعايير المحاسبية الدولية على اساس توجهات العالم نحو العولمة و نظم التجارة العالمية و اما الخيار الثالث فهو السعي نحو وضع معايير محاسبية محلية تتلاءم مع المتغيرات البيئية المحلية و تلائم التطبيق المحلي، و لتحقيق نوع من الانسجام و التوافق بين الواقع و التطبيق، فان مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية في العراق قد اختار الخيار الثالث لكن يلاحظ من خلال الدراسات السابقة انه هناك تطابقا بين قواعد المحاسبة الدولية و بذلك فأنها تحولت من الخيار الثالث الى الخيار الثاني (عيسى، 2004: 64) و السبب في هذا التحول يعود الى الاختلافات في الظروف الاقتصادية و الاغراض المحاسبية و اللوائح و النظم التي تحكم مهنة المحاسبة و في النظم الضريبية و النظم النقدية و كذلك الاختلاف في البيئة الحضارية و الثقافية و السياسية (الدباغ، 2006: 41)

4. معايير المحاسبة الدولية و المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية :

تعد الحاجة الى معايير المحاسبة الدولية وليدة الظروف و التطورات الاقتصادية، بحيث الزم وجود قواعد عامة تعالج المسائل المحاسبية المتشابهة (الجعرات، 2008: 23) وذلك لتسهيل عملية القياس و الافصاح و بالتالي المقارنة بين القوائم المالية، و بالطبع فان ذلك يساهم في تسهيل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية على نطاق

دولي، و على العكس من ذلك كلما كانت هناك اختلافات في الطرائق التطبيقية المحاسبية كلما زاد ذلك من صعوبة اجراء المقارنات و بالتالي صعوبة عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة (بن غربية، 1990: 27)

تعرف معايير المحاسبة الدولية بانها مجموعة من الاسس و الضوابط و التوجيهات تستهدف معالجة موضوعات محاسبية عامة او خاصة و ذلك طبقاً للأعراف و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً (الدباغ، 2006: 41) و منذ عام 2001 عرفت مجموعة جديدة من المعايير و التي تعرف بالمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية IFRSs و يتم اصدارها من قبل مجلس المعايير المحاسبة الدولية و ليس للمجلس سلطة يوصي بها بموجبها بالمعايير المحاسبية، لكن مع ذلك فان العديد من الدول تطلب من شركاتها المدرجة في البورصات الوطنية تطبيق المعايير الدولية عند إعدادها للقوائم المالية. (www.investopedia.com, 15,3,2011) و(وتويدي، 2010 : 34)

5. التمييز بين المعايير المحاسبية الدولية و المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية :

مصطلح المعايير الدولية لأعداد التقارير IFRSs له معنيين (الضيق و الواسع) في ان واحد فمعناه الضيق او الدقيق يشير الى سلسلة جديدة من البيانات الرسمية التي تصدر من قبل IASB لتمييزها عن سلسلة معايير المحاسبة الدولية IASs الصادرة من قبل سلفة IASC و بشكله الواسع فان المعايير الدولية متضمنة المعايير و التفسيرات التي وافق عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية و كذلك معايير المحاسبة الدولية و تفسيراتها التي صادقت عليها سلفة لجنة معايير المحاسبة الدولية (www.iasplus.com, 20/2/2011)

6. مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و عيوبه في الدول النامية :

لتنبني و تطبيق معايير المحاسبة الدولية و بخاصة للدول النامية العديد من المزايا و هناك من يعارضون تطبيقه، و اما مزايا التطبيق فهي كالآتي (حنان، 2007: 30)

1. تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول الى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات

2. ان ووضع معايير المحاسبة الدولية تلقى قبولاً عاماً على المستوى الدولي الى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى دولية

3. يسمح توفر معايير دولية بأعداد قوائم مالية موحدة للشركات متعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية و زيادة الاستثمارات المالية و الإنتاجية دولياً

4. الدخول الى أسواق المال العالمية و العربية :

5. فقد سمح تطبيق المعايير الدولية للشركات الأوروبية مثلاً بالاستفادة من أسواق المال الأمريكية و خاصة بورصة Wall Street في نيويورك، وكذلك بداتي وادر تداول بيني في أسواق المال للشركات المساهمة في دول الخليج، نظراً لكونها تعتمد عموماً معايير المحاسبة و التدقيق الدولية في إعداد تقاريرها المالية (حمدان، 2008)

6. هناك من يعارضون تبني و تطبيق معايير المحاسبة الدولية و يستندون في ذلك الى انه : (القشي، 2009، 9:9) (صلاح، 2008، 9:9)

1. يمكن فقط الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP و الصادرة من الولايات المتحدة الأمريكية

2. كثرة الخيارات و البدائل التي تسمح هذه المعايير باتباعها سواء في القياس او في الإفصاح مما يؤدي فرصاً واسعة للاختلاف في تطبيقها من قبل المحاسبين، و ينشأ عن ذلك آثار سلبية مادية تحد من قابلية البيانات للمقارنة

3. ان مجلس معايير المحاسبة الدولية سوف يكون مسيراً بشكل كامل من قبل الولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة

4. ان الشركات المحلية ليست بحاجة لهذا النوع من المعايير و انها تخدم بشكل الاكبر الشركات المتعددة الجنسيات فقط اي انها تصب في مصلحة الشركات العملاقة فقط

5. كما يعتقدون بان احتكار معايير المحاسبة من قبل جهة واحدة سوف يؤدي الى تدني نوعية المعايير

المبحث الثالث : الجانب العملي

3. 1 تجارب بعض الدول

يمكن تصنيف الدول حول موقفها من المعايير المحاسبية الدولية إلى أربعة أنواع و كما يلي :

أ. الدول التي تسمح باستخدام المعايير المحاسبية الدولية

ب. الدول التي تميل نحو المعايير المحاسبية الدولية

ت. الدول التي لديها مقترح خارطة طريق لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية

ث. الدول التي ليس لها خطة لتبني المعايير المحاسبية الدولية في الوقت الحالي

وفيما يأتي استعراض للأنواع أعلاه

أ:- تجارب الدول التي تسمح باستخدام المعايير المحاسبية الدولية :

بموجب قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 و تعديلاته لغاية القانون رقم 17 لسنة 2003 فيه دلائل على إلزامية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية والتدقيق الدولية إذ نصت عدد من مواد القانون على وجوب تطبيق المعايير المحاسبة والتدقيق الدولية من قبل الشركات المحدودة و الشركات المساهمة العامة عند إعداد التقارير المالية السنوية.

وكانت الخطوات التي تم انتهاجها لتبني المعايير قد أخذت التسلسل الزمني الآتي:-

1. الأردن و منذ الثمانيات من القرن الماضي تنبه لحقيقة ضرورة إلحاق بركب العولمة و استقطاب الاستثمار الأجنبي لحل مشاكله الاقتصادية المتمثلة بشكل رئيس في مشكلة البطالة و الفقر .

2. قامت الحكومة الأردنية بوضع برنامج التصحيح الاقتصادي (1992-1998) و إعادة هيكلة الاقتصاد بشكل يكون جاذبا للاستثمارات بشكل عام و للاستثمارات الأجنبية بشكل خاص .

3. انضم الأردن الى منظمة التجارة العالمية WTO في عام 2000

4. يعد تطبيق المعايير المحاسبة الدولية شرطا غير مباشر من شروط الانضمام إليها

5. اتجه الأردن الى اعتماد معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية مما جعله ينطلق من دائرة المتطلبات المحاسبية و التدقيقية المحلية الضيقة الى رحاب الساحة الدولية

ب:- تجارب الدول التي تميل او تقترب استخدام المعايير المحاسبية الدولية

1. ،تعد مهنة المحاسبة في ماليزيا حديثة العهد نسبيا ففي عام 1997 و طبقا لقانون إعداد التقارير المالية

2. تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الماليزية -Malaysian Accounting Standards Board- MASB و مؤسسة التقارير المالية-FRF- Financial Reporting Foundation كسلطة مستقلة لتطوير وإصدار المعايير المحاسبة والتقارير المالية في ماليزيا.

3. جميع الشركات تلتزم بتطبيق المعايير الماليزية التي يصدرها المجلس ،

4. يحتل المجلس موقع متميز على شبكة الانترنت (www.masb.org.my) يعرض جميع المعايير و

ملخصاتها و التفسيرات و مسودات المعايير المزمع إصدارها

5. وقد صدر في ماليزيا 54 معيارا محاسبيا للمنشآت غير الخاصة و 36 معيارا للوحدات الخاصة بينهم أربعة معايير محلية ، و هذه المعايير تتماشى بالكامل و تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بنوعها
6. تعد التجربة الماليزية من اشمل تجارب الدول النامية من ناحية عدد معاييرها و أكملها حيث شملت القطاعين غير الخاص و الخاص .

ج:- تجارب الدول التي لديها مقترح خارطة طريق لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية

التجربة الأمريكية هي تجربة الشريك الأفضل في استخدام المعايير المحاسبية لأسباب عديدة منها :

1. إن الولايات المتحدة لديها بنية أساسية محاسبية ممثلة في المجالس و إلهيات الوطنية والبورصات والمستثمرين و الجامعات فضلا عن الموارد البشرية و المالية
2. أمريكا كانت شريكا في كل الأنشطة المحاسبية الدولية و منذ انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين في عام 1904 في سانت لويس بأمريكا سواء من حيث العضوية في لجنة المعايير المحاسبة الدولية او مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي و ان كانت لا تلتزم بها او حتى لا تقبلها بصورة كاملة
3. في 18 أيلول من عام 2002 عقد مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية أولى اجتماعاتهم لمناقشة الأمور المرتبطة بتوفيق و تنسيق المعايير الصادرة من كلا الجانبين .
4. لقد جاء في الإعلان من جانب المجلس الدولي إن الاجتماع سيركز أولا على تخفيض الاختلافات الموجودة بين المعايير الأمريكية و المعايير الدولية
5. في 29 من تشرين الأول من العام نفسه توصل كلا الجانبين إلى تفاهم مشترك يتضمن النقاط الآتية:-

أ. العمل على جعل المعايير الصادرة عن كليهما متوافقة و قابلة للتطبيق

ب. التنسيق فيما بينهما قبل أي إصدارات مستقبلية

ت. كما اتفق الجانبان على ضرورة العمل المشترك لتحقيق التوافق مع أوائل كانون الثاني من عام 2005

1. أما بشأن ما تم انجازه في عملية توافق معايير المحاسبة على نطاق العالم بنهاية شهر حزيران 2011 قدم رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية ديفيد تويدي امام مجلس الاتحاد الأوروبي للشؤون المالية و الاقتصادية التقرير الذي اعده المجلس و حول التوافق بين المعايير الأمريكية و المعايير الدولية
2. إن هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية Securities and Exchange Commission-SEC قد أكدت خلال فترة قريبة ماضية التزام الولايات المتحدة الامريكية باتخاذ القرار عام 2011 بان يتم تبني المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية في حدود عام 2015 او 2016"

د:- تجارب الدول التي ليس لها خطة لتبني المعايير المحاسبية الدولية في الوقت الحالي

الدول التي يمكن تصنيفها ضمن هذه المجموعة هي تلك الدول التي ليس لها خبرة في مجال الصناعة المعايير المحاسبية لأنها لا تمتلك نظاما محاسبيا خاصا بها او النظام المحاسبي فيها ضعيف لأنها لا تمتلك بنية اقتصادية قوية او ان التخطيط و التوجيه الاقتصادي بيد الدولة و ان بعضها لا يوجد فيها بورصة و هذه الدول اغلبها من الدول النامية او العالم الثالث مثل اليمن ،موريتانيا ،باكستان ،كولومبيا ،تشاد ،النيجر ،أوزبكستان و غيرها من الدول و ان بعضها ما زال يستخدم مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما الخاصة بها كما في ألمانيا .

3.3 تصنيفات المعايير المحاسبية الدولية

في الحقيقة هناك عدة تصنيفات لمعايير المحاسبة الدولية فمنهم من قسم تلك المعايير حسب علاقة موضوع المعيار بوظائف المحاسبة و بخاصة وظيفتي القياس والإفصاح إلى خمس مجموعات رئيسية و التصنيف يشمل على المجموعات الموضحة بالجدول رقم (2) :-

الجدول (2)

تصنيف المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية وفق التصنيف السابقة

اسم المجموعة	رقم المعيار	تفصيل المعيار
المجموعة الخاصة بعرض القوائم المالية	1	عرض القوائم المالية
	7	قائمة التدفقات النقدية
	8	السياسات المحاسبية ،التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء
المجموعة الخاصة بقياس بنود القوائم المالية	2	المخزون
	11	عقود المقاولات
	12	ضرائب الدخل
	16	الممتلكات و المصانع و المعدات
	17	عقود الإيجار
	18	الإيراد
	19	منافع الموظفين (التقاعد)
	20	محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية
	21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
	23	تكاليف الاقتراض
	36	انخفاض قيمة الموجودات
	37	المخصصات المطلوبة المحتملة و الموجودات المحتملة
	38	الموجودات غير الملموسة
	39	الأدوات المالية :الاعتراف و القياس
المجموعة الخاصة بالإفصاح	10	الإحداث بعد فترة إعداد التقارير
	24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
	26	المحاسبة و التقرير عن خطط منافع التقاعد
	29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
	32	الأدوات المالية :العرض
	33	ربحية السهم

34	التقارير المالية المرحلية (المؤقتة)	
27	القوائم المالية الموحدة و المنفصلة	المجموعة الخاصة بالقوائم المجمعة
28	الاستثمارات في الشركات الزميلة	
31	الحصص في المشروعات المشتركة	
رقم المعيار	تفصيل المعيار	اسم المجموعة
1	تبنى معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	المجموعة الخاصة بعرض القوائم المالية
2	الدفع على اساس الاسهم	المجموعة الخاصة بقياس بنود القوائم المالية
6	استكشاف و تقييم الموارد المعدنية و القياس	
9	الأدوات المالية :التصنيف	
5	الموجودات غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة	المجموعة الخاصة بالإفصاح
7	الأدوات المالية :الإفصاحات	
8	القطاعات التشغيلية	
4	عقود التأمين	المجموعة الخاصة بالقوائم المجمعة

3. 4 تصنيف القواعد المحاسبية العراقية

تصنف قواعد المحاسبية العراقية إلى ثلاث مجاميع طبقاً لعلاقتها بالقوائم المالية و المعالجة المحاسبية و كما يأتي:

جدول (3)
تصنيف قواعد المحاسبية العراقية

اسم المجموعة	رقم القاعدة	عنوان القاعدة العراقية	سنة الإصدار
المجموعة الخاصة بالقياس و المعالجات المحاسبية	1	قياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاء	1989
	2	تكاليف البحث و التطوير و معالجة الاحتياطات المتعلقة بها	1992
	3	رسملة نفقات الاقتراض	بدون سنة
	4	المحاسبة لأثار التغيير بأسعار العملة الأجنبية	بدون سنة
	5	المحاسبة عن الخزين و تقويمه و عرضه في البيانات المالية	1994
	12	الإرباح و الخسائر الرأسمالية	2000
	13	المحاسبة عن ضريبة الدخل	2001
المجموعة الخاصة بالقوائم المالية	14	المحاسبة عن الاستثمارات	2001
	6	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية و السياسات المحاسبية	1995
	7	كشف التدفق النقدي	1996
المجموعة الخاصة بالإفصاح	8	المعلومات التي تعكس اثار التغيير بالأسعار	1997
	9	الاحتمالات الطارئة و الإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة	1997
المجموعة الخاصة بالصناعات المتخصصة	10	الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف و المنشآت المالية المماثلة	1998
	11	المحاسبة عن النشاط الزراعي	1998

3.4 نسبة التوافق العام بين القواعد المحاسبية العراقية و المعايير الدولية

يتم إجراء دراسة مقارنة لمدى توافق القواعد المحاسبية العراقية وعددها (14) معياراً مع القواعد المحاسبية العراقية وعددها (29) معياراً دولياً للمحاسبة و(9) معيار دولي لإعداد التقارير المالية و ذلك من حيث العدد و موضوع المعيار ، ففي جدول رقم (4) يتم المقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحاسبية العراقية لمعرفة عدد القواعد المحاسبية العراقية التي لها نظير في المعايير المحاسبية الدولية و القواعد التي ليس لها ما يقابلها من المعايير الدولية

جدول (4)

المقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحاسبية العراقية

رقم القاعدة العراقية	موضوع القاعدة العراقية	موضوع المعيار الدولي	رقم ورمز المعيار الدولي
القاعدة 6	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية و السياسات المحاسبية	عرض القوائم المالية	IAS 1
القاعدة 5	المحاسبة عن الخزين و تقويمه و عرضه في البيانات المالية	المخزون	IAS 2
القاعدة 7	كشف التدفق النقدي	قائمة التدفقات النقدية	IAS 7
	لا يوجد	السياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات المحاسبية و الاخطاء	IAS 8
القاعدة 9	الاحتمالات الطارئة و الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة	الإحداث بعد فترة إعداد التقارير	IAS 10
القاعدة 1	قياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاء	عقود المقاولات	IAS 11
القاعدة 13	المحاسبة عن ضريبة الدخل	ضرائب الدخل	IAS 12
	لا يوجد	عقود الإيجار	IAS 16
	لا يوجد	الإيراد	IAS 17
	لا يوجد	منافع الموظفين (التقاعد)	IAS 18
	لا يوجد	منافع الموظفين (التقاعد)	IAS 19
	لا يوجد	محاسبة المنح الحكومية و الافصاح عن المساعدات الحكومية	IAS 20
القاعدة 4	المحاسبة لأثار التغير بأسعار العملة الأجنبية	آثار التغيرات في اسعار صرف العملات الأجنبية	IAS 21

القاعدة 3	رسمة نفقات الاقتراض	تكاليف الاقتراض	IAS 23
	لا يوجد	الافصاح عن الاطراف ذات العلاقة	IAS 24
	لا يوجد	المحاسبة و التقرير عن خطط منافع التقاعد	IAS 26
	لا يوجد	القوائم المالية الموحدة و المنفصلة	IAS 27
	لا يوجد	الاستثمارات في الشركات الزميلة	IAS 28
القاعدة 8	المعلومات التي تعكس آثار التغيير بالأسعار	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS 29
	لا يوجد	الحصص في المشروعات المشتركة	IAS 31
	لا يوجد	الأدوات المالية :العرض	IAS 32
	لا يوجد	ربحية السهم	IAS 33
	لا يوجد	التقارير المالية المرحلية (المؤقتة)	IAS 34
	لا يوجد	انخفاض قيمة الموجودات	IAS 36
القاعدة 9	الاحتمالات الطارئة و الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة	المخصصات المطلوبة المحتملة و الموجودات المحتملة	IAS 37
القاعدة 2	تكاليف البحث و التطوير و معالجة الاحتياطات المتعلقة بها	الموجودات غير الملموسة	IAS 38
القاعدة 14	المحاسبة عن الاستثمارات	الأدوات المالية :الاعتراف و القياس	IAS 39
القاعدة 14	المحاسبة عن الاستثمارات	العقارات التشغيلية	IAS 40
القاعدة 11	المحاسبة عن النشاط الزراعي	الزراعة	IAS 41
	لا يوجد	تنبي معايير التقارير الدولية للمرة الاولى	IFRS 1
	لا يوجد	الدفع على أساس الأسهم	IFRS 2
	لا يوجد	اندماج الاعمال	IFRS 3
	لا يوجد	عقود التأمين	IFRS 4
	لا يوجد	الموجودات غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة	IFRS 5

IFRS 6	استكشاف و تقييم الموارد المعدنية و القياس	لا يوجد	
IFRS 7	الأدوات المالية :الإفصاح	لا يوجد	
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	لا يوجد	
IFRS 9	الأدوات المالية :التصنيف و القياس	لا يوجد	
	لا يوجد	الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف و المنشآت المالية المماثلة	القاعدة 10
	لا يوجد	الأرباح و الخسائر الرأسمالية	القاعدة 12

المصدر من إعداد الباحث

من الجدول أعلاه يلاحظ إن هناك (12) قاعدة محاسبية عراقية لها ما يقابلها في المعايير المحاسبية الدولية و إن القاعدة المحاسبية العراقية رقم (9) تقابل معياري المحاسبة الدولي رقم (10) ورقم (37) و ذلك لقاعدة المحاسبية العراقية مأخوذة أصلا من المعيار الدولي رقم 10 الذي تم إعادة صياغته وإصداره ليحل محله المعياران المذكوران و ان القاعدة المحاسبية العراقية رقم (14) تقابل معياري المحاسبة الدولي رقم (39) و رقم (40) و هذان المعياران حلا محل معيار المحاسبة الدولي رقم (25) المحاسبة الاستثمارات الذي استند إليه مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية العراقية في إصدار القاعدة المحاسبية رقم (14) كما ان هناك قاعدتين عراقيتين لا يوجد ما يقابلهما في المعايير المحاسبية الدولية وهما القاعدة المحاسبية رقم (10) والقاعدة المحاسبية رقم (12) ونسبة التوافق بين المعايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية العراقية ويوضح الجدول رقم (5) نسبة التوافق من حيث وجود المعيار

جدول (5)

يبين نسبة التوافق بين المعايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية العراقية

نسبة التوافق	عدد المعايير	توافق المعايير من عدمه
35%	14	المعايير المتوافقة
65%	26	المعايير غير المتوافقة
100%	40	المجموع

المصدر من إعداد الباحث

من الجدول أعلاه يلاحظ بان عدد المعايير المتوافقة 14 معيارا و بنسبة 35% في حين بلغ عدد المعايير غير المتوافقة 26 بنسبة 65% و حيث إن نسبة المعايير غير المتوافقة اكبر من نسبة المعايير المتوافقة يمكن القول بان هناك توافقا ضعيفا بين المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحاسبية العراقية و هذه النسبة تعد قليلة لاسيما إن العراق يحاول جذب الاستثمار الأجنبي عن طريق قانون الاستثمار و تعديل القوانين المتعلقة به و إبداء التسهيلات اللازمة لمثل هذه الاستثمارات وكذلك ينطبق الحال على أدلة التدقيق العراقية قياسا بمعايير التدقيق الدولية والتي

المبحث الرابع : الاستنتاجات و التوصيات

اولا- الاستنتاجات

1. تلعب معايير المحاسبة الدولية دور مهما في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على بيانات مالية تتصف بالخصائص الأساسية و الثانوية للمعلومات المحاسبية و تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة من قبل مستخدمي تلك المعلومات
2. يقوم مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق وهو مجلس تابع لديوان الرقابة المالية بمهمة إصدار المعايير المحاسبية إذ اصدر المجلس (14) قاعدة محاسبية منذ تاسيس عام 1989 و لغاية عام 2001 ولم يتم بإصدار أية قاعدة جديدة او بمراجعة و تعديل القواعد المحاسبية القائمة منذ ذلك التاريخ.
3. إن عملية إصدار القواعد المحاسبية يتم بناء على اختيار موضوع معين من قبل المجلس نفسه او من جهات أخرى مسترشدا في ذلك بالمعايير المحاسبية الدولية اذ يلحظ من خلال الدراسات السابقة ان هناك تطابقا بين القواعد المحاسبية المحلية مع المعايير المحاسبية الدولية الصادرة قبل إعادة هيكلة (IASB)
4. التوافق المحاسبي يعتبر حلا بديلا للمشاكل التي تواجه عملية التماثل الدولي للمحاسبة و توحيد الممارسات و الإجراءات المحاسبية الذي هو هدف مستحيل التحقيق الا ان هناك صعوبات و عوائق ناتجة عن الاختلافات البيئية تواجه عملية التوافق الدولي للمحاسبة
5. لكي تتحقق عملية توافق معايير المحاسبة لبيئة معينة مع معايير المحاسبة الدولية ينبغي وجود مقومات لهذا التوافق من جهة و توافر المتطلبات في هذه البيئة تلبي هذه المقومات من جهة أخرى
6. تتباين مواقف الدول من معايير المحاسبة الدولية فمنها من تلزم باستخدام المعايير المحاسبية الدولية و منها من تقترب نحو معايير المحاسبية الدولية و هناك دول لديها خارطة طريق لاعتماد معايير المحاسبية الدولية .

ثانياً -التوصيات

1. إعادة هيكلة مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية بحيث يكون مجلساً مستقلاً غير تابع لديوان الرقابة المالية على أن تكون صياغة وإصدار المعايير المحاسبية حصراً من صلاحياته و تكون صياغة وإصدار معايير التدقيق من صلاحيات الديوان الرقابية المالية
2. توحيد المصطلحات عند وضع وإصدار المعايير المحاسبية من قبل مجلس المعايير المحاسبية العراقية
3. تقوية الجانب الإعلامي لمجلس المعايير المحاسبية والرقابية و بخاصة فتح موقع للمجلس على شبكة الانترنت لنشر نشاطاته و للتواصل مع مستخدمي القوائم المالية و الأكاديميين و الباحثين
4. ضرورة عدم شمول الشركات في القطاع الخاص للامتثال للنظام المحاسبي الموحد و انما الامتثال فقط للمعايير التي يصدرها مجلس المعايير المحاسبية العراقية
5. تنظيم دورات تدريبية و تأهيلهم قبل الجهات ذات العلاقة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بغية الارتقاء بالمستوى العلمي و العملي للمحاسبين المحليين
6. التقليل من تدخلات الدولة عن طريق تشريعاتها في السياسات و الاجراءات و الممارسات المحاسبية و ذلك لمنح المحاسبة المرونة اللازمة لاداء وظيفتها في خدمة اقتصاد الوطن

المصادر

اولاً:- المصادر العربية

- 1- توفيق ، محمد شريف ، استكمال بناء معايير الوطنية والعربية للمحاسبة في ضوء المعايير الاسلامية : دراسة مقارنة الدول السعودية ومصر وماليزية ودول مجلس التعاون لدول الخليج العربي 2008 (phia.edu.jo/www.philade)
- 2- تويدي ،ديفيد ، تقرير رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية ، مجلة المحاسبون ، العدد 64 ، المملكة العربية السعودية 2010
- 3- الجباري ، تانيا عبد الرحمن فتاح ، تأثير بعض القواعد المحاسبية العراقية على تحليل القوائم المالية – دراسة تطبيقية في عينة من الشيكات المختارة في العراق ، رسالة ماجستير (غير منشورة) كلية الادارة والاقتصاد جامعة الموصل 2002
- 4- الججاوي ، محمد علي الابعاد الاقتصادية والسياسية للتوافق المحاسبي الدولي وانعكاساته على البيئة العراقية ، اطروحة دكتوراه (غير منشورة) كلية الادارة والاقتصاد جامعة المستنصرية 2000
- 5- الجعارات ، خالد جمال معايير التقارير المالية الدولية 2007 IFRASS & IASS الطبعة الاولى ، اثراء النشر والتوزيع ، عمان ، الاردن 2008
- 6- جنان ، محمد رضوان حلوة ، لماذا معايير المحاسبة الدولية في غرفة تجارة حلب 2007/7/2 ([sqarra. Wordpress.com](http://sqarra.Wordpress.com))

- 7- حمدان ،مامون توفيق ، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا ، محاضرة القيت في المنتدى الاقليمي للشرق الاوسط حول المعايير الدولية للتقارير المالية بيروت 18-9 كانون الاول 2008 (www. Asca.sy.com)
- 8- الدباغ لقمان محمد ايوب ، تقويم مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية في تطوير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ، مجلة بحوث المتعدلية العدد الخامس عشر العراق 2007
- 9- سلوم ،حسن عبد الكريم و بتول محمد نوري ، دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من الازمة المالية العالمية ، المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ،جامعة زرقاء الخاصة ، الزرقاء ، الاردن 3-5 تشرين الثاني 2009
- 10- شنون ، عيب ، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BPEXploration Limited اطروحة دكتوراه (غير منشورة) كلية العلوم الاقتصادية وعلوم البشر ،جامعة الجزائر 2007
- 11- الشيرازي ، عباس مهدي نظرية المحاسبة ، الطبعة الاولى ، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الكويت 1990
- 12- صلاح حواسي التوجة الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية اطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية وعلوم البشر ،جامعة الجزائر 2007
- 13- العبدللة ، د . رياض ودود . طلال الججاوي ، الابعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية ودورها في قياس وتوزيع الثروة للمجتمع ، المجلة العربية للإدارة المجلد 25 ، العدد الثاني ، جمهورية مصر العربية 2005
- 14- علي ، الصادق محمد آدم ، اثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية ، الندوة ، الثانية عشر ، جامعة الملك سعود ، الرياض المملكة العربية السعودية 18-9 ايار 2010 (www.scopa.org.sa)
- 15- عوض الله ، عبد المنعم علي ، تحليل ونقد القوائم المالية ، اساسيات وتطوير ، الطبعة الاولى ، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح 2010
- 16- عيسى ، سيروان كريم ، ملامح الاطار الملامي للمحاسبة في البيئة العراقية (غير منشورة) اطروحة دكتوراه كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة المستنصرية 2004
- 17- القشبي ، د. ظاهر شاهر ، معايير المحاسبة الدولية ، 28 نيسان 2009 محاضرة منشورة على (www.gps.dir.org)
- 18- نور ، عبد ناصر ، و طلال الججاوي ، المعايير المحاسبية والدولية والبيئة الاردنية متطلبات التوافق والتطبيق ، مجلة ابحاث ، العدد 35 سوريا ، 2003 (www.jpsdir.org / www.netwww.jpsdir.org)
- 19- بن غربية ، سالم محمد توحيد وتنسيق مبادئ المحاسبة والمعايير المراجعة في البلدان المختلفة : المقومات والمشاكل ، مجلة البحوث الاقتصادية ، المجلد الاول ، العدد الاول ، ليبيا ، 1990
- 20- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، اهداف المحاسبة المالية بدون سنة (www.socps.org.sa)
- 21- وهبة ، محمد سليم ، البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية ، مجلة المحاسب المجاز ، الفصل الثالث ، العدد 23 لبنان 2005 (www.Lacpa-or.lb)

ثانياً:- المصدر الاجنبية

- 1- Belkaoui,AhmedRiahi , Accounting Theory ,Fourth Edition ,Thomson Learning ,London , United Kingdom ,2000.

- 2- Kieso, Donald E. & Others ,Intermediate Accounting ,12th Edition ,John Wiley & Sons ,USA, 2007.
- 3- Marshall ,David H .& Others ,Accounting what the numbers mean,6th edition, McGraw- Hill Irwin .2004.
- 4- Roberts, Clare& Others, International Financial Reporting-A Comparative Approach, Third Edition, Financial Times Prentice Hall, Harlow, England,2005.
- 5- Tsakumis. et al, Principles-based versus Rules-based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength ,2009
- 6- Theresa . et al , The Implementation of IFRS in the UK, Italy and Ireland " 2008
- 7- Hope. et al, Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS,2006

ثالثاً:- مواقع الانترنت Internet Web

1. جمهورية العراق ,ديوان الرقابة المالية (www.basiraq.net)
2. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SCOPA) , (www.socpa.org.sa)
3. هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي (GCCAAO), (WWW.GCCAAO.org)
4. International Financial reporting standards (IFRS) (www.ifrs.org)
5. www.iasplus.com
6. www.investopedia.com