

## أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية في تعزيز الإستثمار للدول النامية دراسة حالة عن المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 في العراق

م.م. ليث خليل إبراهيم  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة الموصل

م.م. ثابت حسان ثابت  
قسم الرقابة والتدقيق الداخلي  
جامعة نينوى  
thabit.acc@gmail.com

### المستخلص:

تعتبر الدول النامية من أهم الدول التي تستقطب الإستثمار لما تمتلكه من ثروات بشرية وطبيعية غير مستثمرة الامر الذي يجعلها أرضاً خصبة للإستثمار الداخلي والأجنبي، مما يتطلب توحيد المعاملات المحاسبية لتقليل العوائق وتعزيز الحركة الإستثمارية في المنطقة ويعتبر تبني معايير المحاسبة الدولية أحد أهم الحلول المتوفرة. يهدف البحث إلى دراسة أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية في تعزيز الإستثمار للدول النامية، كما يسعى البحث الى التحقق من فرضية رئيسية مفادها بأن تبني معايير المحاسبة الدولية بشكل عام ومعيار المحاسبة الدولية IAS 28 بشكل خاص لا يساهم في تعزيز الإستثمار للدول النامية والعراق. إعتد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تبني قائمتي إستبيان وفحص لجمع البيانات المتعلقة بتبني المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 والإستثمار ومن ثم تحليلها بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. توصل الباحثان، بناءً على وصف المتغيرات وتشخيصها وإختبار فرضياتها الى مجموعة من النتائج كان أهمها وجود علاقة إرتباط معنوية بين تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 وتعزيز الإستثمار في العراق، بالإضافة الى وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية معنوية لتبني المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 على مستوى الإستثمار في العراق. قدم الباحثان العديد من التوصيات، أهمها ضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية بشكل لا يتعارض مع البيئة العراقية وذلك من خلال توظيف تلك المعايير بشكل ملائم، بالإضافة الى ضرورة تفعيل المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 وبشكل إجباري في جميع الإستثمارات الداخلية والخارجية في العراق .

**الكلمات المفتاحية:** معايير المحاسبة الدولية، الإستثمار، المعيار المحاسبي الدولي IAS 28، الدول النامية

### The Importance of Adopting International Accounting Standards to Enhance Investment for Developing Countries Case Study on IAS 28 in Iraq

#### Abstract:

Developing countries are among the most important countries that attract investment because of their natural and non-invested wealth. This makes them fertile ground for domestic and foreign investment. This requires unifying the accounting transactions to reduce obstacles and enhance investment in the region. The study aims to describe the importance of adopting International Accounting Standards (IAS) in enhancing investment for developing countries. The study also aims to achieve basic hypothesis that there is not a significant relationship between the adoption of IAS in general and IAS 28 specially and the level of inve

The researchers relied on the analytical descriptive approach through personal interviews, as well as the adoption of the check lists for the collection of data relating to the adoption of IAS 28 and the investment and then analyzed using the statistical program SPSS. Based on the description of the variables and their diagnosis and their hypotheses, the researchers concluded that there is a significant correlation between the adoption of IAS 28 and the enhancement of investment in Iraq. In addition, there is a significant positive effect of adoption of IAS 28 on the level of investment in Iraq. The researchers made several recommendations, the most important of which is the need to adopt international accounting standards in a way that does not conflict with the Iraqi environment through the appropriate use of these standards, in addition to the need to activate the IAS 28 compulsory in all internal and external investments in Iraq.

**Keywords:** IASs, Investment, IAS 28, Developing Countries

#### المقدمة:

إن ثورة الإتصالات وتطور مفهوم العولمة أدى الى أن يصبح العالم قرية صغيرة وبالتالي فلقد عمدت العديد من الدول الى تعديل بنيتها الإقتصادية من أجل القدرة على التكيف مع هذه التطورات.

إن أحد أهم نتائج العولمة إقتصادياً هو فتح الأسواق المحلية أمام الإستثمارات الأجنبية والتي يمكن أن تساهم في حل الكثير من المشاكل الإقتصادية المحلية وخصوصاً في الدول النامية. يعتبر العراق من الدول النامية والتي إنفتحت على الإستثمار الأجنبي مؤخراً بسبب الظروف السياسية والإجتماعية ولقد قامت الحكومة بعدة خطوات من أجل إعادة هيكلة بنية الإقتصاد بشكل يكون جذاباً للإستثمارات بشكل عام والإستثمارات الأجنبية بشكل خاص من خلال تشجيع الخصخصة والإنخراط في الإتفاقيات الدولية وإنشاء هيئة الإستثمار .

ومن أجل الإنفتاح على السوق الخارجي كان لابد من الحكومة أن تقوم بتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية وذلك لتشجيع الإستثمار الخارجي ورفع مستوى شفافية القوائم المالية للشركات العراقية، ويعتبر المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 (المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات الزميلة) أحد أهم المعايير المحاسبية ذات العلاقة بالإستثمار.

#### مشكلة البحث:

يمكن تلخيص مشكلة البحث بتساؤل رئيسي مفاده "هل يساهم الإلتزام بتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في تعزيز الإستثمار في الدول النامية".

#### أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في أنه تحليلاً لدور معايير المحاسبة الدولية بشكل عام والمعيير المحاسبي الدولي IAS 28 بشكل خاص في تعزيز الإستثمار للدول النامية.

#### أهداف البحث :

يهدف البحث الى تحقيق الأتي:

١. تحديد مجالات إعداد معايير المحاسبة الدولية مع تحديد مفهوم التوحيد والتناسق.
٢. توضيح أساليب تبني معايير المحاسبة الدولية مع تحديد أهم العوامل المؤثرة في تبنيها.
٣. توصيف التأثيرات الإيجابية والسلبية لتبني معايير المحاسبة الدولية في الدول النامية.
٤. تحديد أهم آثار تبني معايير المحاسبة الدولية على تعزيز الإستثمار في الدول النامية.

### فرضية البحث :

- يهدف البحث الى إختبار الفرضية الرئيسية الآتية "لا يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية في تعزيز الإستثمار للدول النامية" والتي يمكن أن تتجزأ الى ثلاثة فرضيات فرعية وهي:
- لا يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية في تعزيز الإستثمار للدول النامية من وجهة نظر المدقق.
  - لا يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية في تعزيز الإستثمار للدول النامية من وجهة نظر المستثمر.
  - لا يساهم تبني معايير المحاسبة الدولية في تعزيز الإستثمار للدول النامية من وجهة نظر الأكاديمي.

### منهجية البحث :

إعتمد البحث على المنهج الإستقصائي من خلال تصميم إستمارة إستبيان للوصول الى أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية في تعزيز الإستثمار في الدول النامية، ولقد قام الباحثان بتوزيع ٩٠ إستمارة إستبيان على مدققين ومستثمرين وأكاديميين وبالتساوي وإعتماد العينات الواعية لتحقيق معدلات إستجابة عالية وتعزير تمثيل العينة لحدود البحث، ولغرض الحصول على نتائج عملية رصينة فلقد إستخدم الباحثان برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الإجتماعية (SPSS) .

## المبحث الأول

### الإطار النظري لإعداد المعايير المحاسبية

يناقش هذا المبحث الإطار النظري لإعداد المعايير المحاسبية من خلال أربعة مجالات رئيسية هي الطابع السياسي لإعداد المعايير المحاسبية والعواقب الإقتصادية والمالية ونظرية الوكالة ونظرية الشرعية المؤسسية.

#### ١.١ مجالات إعداد المعايير المحاسبية

##### • الطابع السياسي :

لقد تأثرت عملية إعداد المعايير المحاسبية منذ زمن طويل بالطابع السياسي، إذ أن هذه العملية هي قرار جماعي لا يمكن أن يبقى بعيداً عن السياسة، حيث تعكس المعايير المحاسبية القرارات الإجتماعية التي تحاول الهيئات التنظيمية من خلالها إدارة النزاعات بين الوحدات الإقتصادية المتنافسة عن طريق إختيار الحل الأكثر قبولا للجميع.

إن إعداد المعايير المحاسبية هو عملية سياسية حيث يمكن النظر إلى واضعي المعايير كهيئة سياسية ويسعى الأطراف سواء كانوا مدراء أو مستثمرين أو مدققي حسابات أو كل من يتأثر بالمعايير المحاسبية إلى إقناع واضعي المعايير لكتابة القواعد لصالحهم ( McLeay et al., 2000).

لقد وصف العديد من الباحثين بأن الإجراءات التي تتخذها الأطراف المعنية للتأثير على هيئة إعداد المعايير المحاسبية بأنها ضغط سياسي، وعليه فلقد اضطرت العديد من الهيئات المختصة بإعداد المعايير المحاسبية الى مراعاة وتكييف بينتها الإجتماعية والإقتصادية المتغيرة بشكل كبير من أجل إستمرار وديمومة عملها (Walker and Robinson, 1994)، (Gorelik, 1994)، (Brown and Tarca, 2001) بالإضافة الى تأثير الحكومة على إعداد المعايير المحاسبية (Mathews and Perera, 1996).

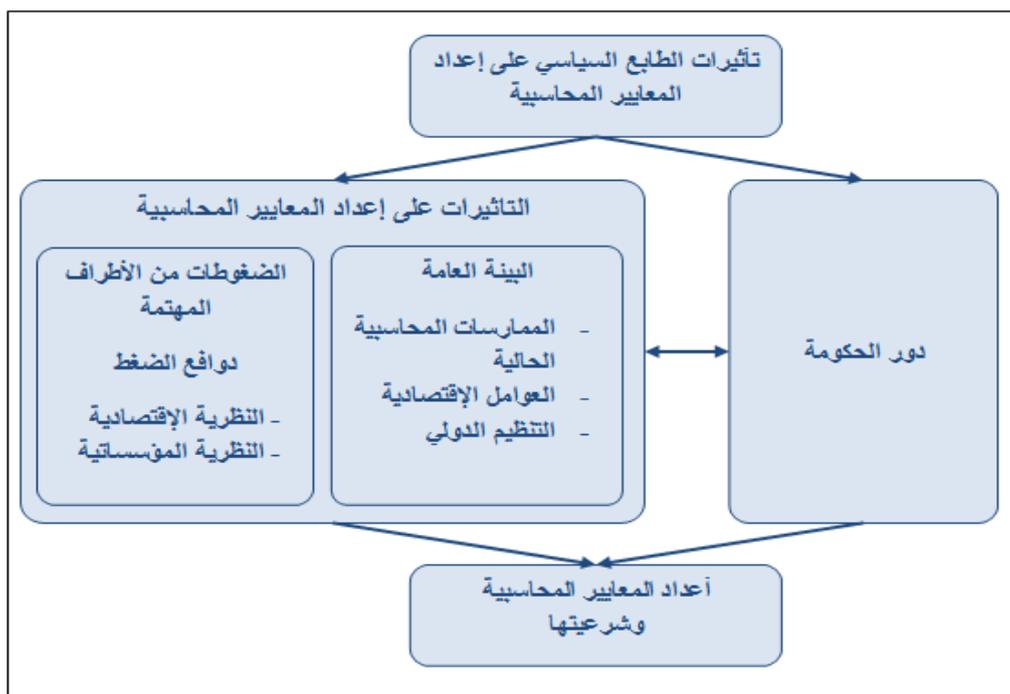
يوضح الجدول (١) أهم الأدلة لتأثير الطابع السياسي على إعداد المعايير المحاسبية من خلال عدد من الدراسات السابقة ذات الصلة.

الجدول (١) : أدلة تأثير الطابع السياسي على إعداد المعايير المحاسبية

الدراسة السابقة	دليل تأثير الطابع السياسي
Taylor and Turley (1986), Saemann (1999), McLeay et al. (2000).	الضغط في العمليات القانونية المفتوحة
Walker and Robinson (1994), Stoddart (2000).	الصراع بين القطاع الخاص و القطاع الحكومي وهيئات المحاسبة المهنية عند إعداد المعايير المحاسبية في العديد من الدول المتقدمة من أجل السيطرة على عملية الإعداد للمعايير والحصول على نتائج لصالح طرف من الأطراف .
Brown and Tarca (2001)	تأثر معدي المعايير المحاسبية بالقوى السياسية من أجل تحقيق التوازن بين إحتياجات الأطراف المعنية في العملية .
Guenther and Hussein (1995)	تكيف العملية السياسية عند وضع المعايير المحاسبية الدولية من أجل تمرير المعيار.
Hove (1990), Kenny and Larson (1993)	سيطرة المصالح المشتركة بين المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية على اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية IASC.
Alexander and Archer (2000)	هيمنة المنهج الموجه للمستثمرين على إعداد المعايير المحاسبية لدى اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية IASC
Kenny and Larson (1993)	التأثير المباشر لمصادر التمويل على اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية IASC

المصدر : الجدول من إعداد الباحثين

إن أثر الطابع السياسي على إعداد المعايير المحاسبية يمكن توضيحه من خلال الشكل (١) والذي يوضح دور الحكومة والأطراف المعنية على إعداد المعايير المحاسبية.



الشكل (١) : تأثيرات الطابع السياسي على إعداد المعايير المحاسبية

المصدر : من أعداد الباحثين بالإعتماد على

Dhasanapongsakul, Lapinee, 2004, *The Relevance of International Accounting Standards for Developing Countries: The Case of IAS 41 in Thailand*, Unpublished Ph.D Thesis in Accounting, University of Strathclyde, Glasgow, UK.

كما موضح في الشكل (١) فإن العوامل المؤثرة على إعداد المعايير المحاسبية يمكن أن تصنف إلى مجموعتين، دور الحكومة والتأثيرات على إعداد المعايير المحاسبية.

**أ- دور الحكومة:** إن إعداد المعايير المحاسبية تختلف ما بين دولة وأخرى، ففي بعض الدول مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا يوجد هيئات مستقلة لإعداد المعايير المحاسبية وعلى الرغم من تفوق القطاع الخاص في هذه الدول إلا أن دور الحكومة له تأثير متميز جداً في إعداد المعايير المحاسبية، وفي دول أخرى تعتمد عملية إعداد المعايير على القوانين التجارية، أما في الدول ذات سوق رأس المال فإن مشاركة الحكومة في إعداد المعايير المحاسبية تؤدي إلى شكل من أشكال فشل السوق حيث أن القوة السوقية وحدها لا تولد نوعية أو كمية من المعلومات المطلوبة لتحقيق أكبر فائدة للمجتمع (Brown and Tarca, 2001)، ويعمل Stigler بأن "المصلحة العامة" لتنظيم الحكومة لسوق المعلومات هو أنه يفعل ذلك استجابة لمطالب من جماعات المصالح المجتمعية (Stigler, 1971).

أما في الدول النامية، فلقد أشار Perera إلى أن مشاركة الحكومة كبيرة جداً في النشاط الإقتصادي ونتيجة لذلك فإن الحكومة يمكن أن تعتبر الطرف الأهم في إعداد المعايير المحاسبية وأحد أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى دورها الرئيسي كمنظم للإقتصاد (Perera, 1989)، وعلاوة على ذلك فقد يتعين إعداد المعايير المحاسبية للدول النامية من أجل تحقيق الأهداف السياسية، وبما أن المحاسبة تؤثر على السلوك الإقتصادي فينبغي أن تكون قادرة على المساعدة في تحقيق سياسات التنمية الإقتصادية للحكومة.

**ب- التأثيرات على إعداد المعايير المحاسبية:** لقد حدد كلاً من Taylor and Turley العوامل المحتملة التي قد تؤثر على عملية إعداد المعايير ويمكن تصنيف هذه العوامل إلى مجموعتين، هما التأثيرات البيئية العامة والضغوطات من الأطراف المهتمة (Taylor and Turley, 1986):

• **التأثيرات البيئية العامة:** تأتي التأثيرات البيئية العامة من الممارسات المحاسبية الحالية والعوامل الاقتصادية والتنظيم الدولي أو التأثيرات الدولية مثل اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية IASC حيث توفر الممارسات القائمة مدخلات لعملية إعداد المعايير وتؤثر عليها بشكل مباشر، وعلى سبيل المثال فلقد أشار Nobes إلى أن اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية IASC تبدأ وضع مشاريع إعداد المعايير وفق دراسات حول ممارسات قائمة (Nobes, 2003)، أما العوامل الاقتصادية فيمكن أن تكون ذات صلة أيضاً بتقييم الخيار المحاسبي لإعداد المعايير المحاسبية، حيث من المرجح أن تؤثر الآثار الاقتصادية المحتملة من من المعيار المحاسبي على مواقف وسلوكيات الضغوط لدى الأطراف المهتمة، كما أن التنظيم الدولي وتنوع النظم المحاسبية على الصعيد الدولي يوفران مصدراً للمعلومات عن الممارسات واللوائح والتجارب البديلة المتعلقة باستخدامها وتطبيقها وبالتالي فإن توفر المعايير الدولية يساعد على تحديث وتقييم عملية إعداد المعايير المحاسبية بشكل مستمر (Larson and Brown, 2001).

• **الضغوطات من الأطراف المهتمة:** إن تأثير الضغوط التي تمارسها الأطراف المهتمة على عملية إعداد المعايير المحاسبية كانت ومازالت واضحة منذ سنوات عديدة ويمكن تصنيف هذه الأطراف إلى (McLeay et al., 2000):

- مدققي الحسابات
- إدارة الوحدة الاقتصادية
- مستخدمي القوائم المالية
- الحكومة
- الأكاديميين و الباحثين

يوفر الطابع السياسي قناة لمشاركة الهيئات في عملية إعداد المعايير المحاسبية والتي هي ضرورية لضمان شرعية المعايير، وتتاح الفرصة للأطراف المهتمة على التأثير على عملية الإعداد من خلال القنوات الرسمية ومن خلال المساهمة بمعايير مقترح للموافقة عليه من قبل الهيئات ذات الصلة وتقديم التعليقات على المسودات المقترحة والمنشورة للمعايير أو حضور جلسات الاستماع العامة التي تعقدها هيئات إعداد المعايير، ويمكن إعتبار الضغوط بمثابة عمل تبرره العوامل السياسية والاجتماعية ولكن مع تبعات مختلفة وفقاً لطبيعة الطرف المهتم.

• **العواقب الاقتصادية والمالية:** إن إعداد المعايير المحاسبية هي عملية سياسية تقوم بالتأثير عليها العديد من الجهات وفقاً لمصلحتها وعليه ينبغي أن تكون هيئات إعداد المعايير المحاسبية محايدة بحيث تستطيع أن توفق ما بين الأطراف المتنافسة من حيث توفير المعلومات المفيدة للمساعدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية وتقييم الاداء وغيرها، ولكن غالباً ما يتم التأثير بأحد الأطراف على حساب أطراف أخرى، وقد تم تحديد العواقب الاقتصادية والآثار المالية للسياسات المحاسبية المقترحة على أنها أثر التقارير المحاسبية على الأعمال والحكومة والنقابات والمستثمرين والدائنين ( Zeff, 2002).

تحفز المصلحة الذاتية الأطراف المهتمة على المشاركة بعملية إعداد المعايير المحاسبية حيث تركز هذه الأطراف على تحليل الكلفة والفائدة على عملية إتخاذ القرار، وعند تحديد ما إذا كان ينبغي دعم أي بديل فإن الأطراف المهتمة ستحتسب الكلفة والفائدة وتدعم المعيار عند تجاوز الفائدة للكلفة المتوقعة (Wolk et al., 2001)، على سبيل المثال فإن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية تهتم بشكل كبير بالتكاليف وما إذا كانت هناك فوائد كافية للمستخدمين الخارجيين لتأكيد فرض معايير محاسبية جديدة، وفي نفس النطاق فإن الشركات الصغيرة وغير المدرجة في البورصة الأمريكية تعتبر أن المعايير المحاسبية يتم إعدادها للشركات الأكبر حجماً والتي يمكنها تحمل تكاليف التنظيم المحاسبي لأن تكاليف الإمتثال للمعايير المحاسبية بالنسبة للشركات الصغيرة أكبر بكثير من فوائده (Zeff, 2002).

إن إختلاف العواقب الاقتصادية والآثار المالية للممارسات المحاسبية وفقاً لكل بلد سيؤدي الى تعثر توحيد عملية إعداد المعايير المحاسبية عالمياً.

• **نظرية الوكالة:** وفقاً لنظرية الوكالة Agency Theory، فإن الوحدة الاقتصادية هي عبارة عن مجموعة من العقود بين المدير والوكيل، ويحدد كلاً من Jensen and Meckling علاقة الوكالة بأنها عقد بموجبه يقوم شخص أو أكثر (المدير) بإشراك شخص آخر (الوكيل) لأداء بعض الخدمات نيابة عنه والتي تنطوي على تفويض لبعض السلطات من أجل اتخاذ القرار بدلاً عن الوكيل (Kirsch and Day, 2001).

إن العديد من الدراسات قد إستخدمت إطار نظرية الوكالة كأساس لاستخلاص الدوافع الاقتصادية لخيارات الإدارة في إعداد التقارير المالية للوحدات الاقتصادية وردود فعلها على المعايير المحاسبية (Wiwattanakantang, 2001)، فعلى سبيل المثال ووفقاً لمفهوم نظرية الوكالة فإن علاقة المدقق بالزبون يمكن أن يعتبر المدقق هو الوكيل بينما الزبون أو المساهم في الوحدة الاقتصادية هو المدير وبالتالي فإن المدقق سيجادل الضغط على إعداد معايير ذات فائدة لربائنه لأنها ستعود بالنفع عليه أيضاً حيث أن التأثير الناجم عن التغييرات في القواعد المحاسبية على ثروات الوحدة الاقتصادية من شأنه أن يؤثر على ثروة المدقق ( Dhasanapongsakul, 2004).

• **نظرية الشرعية المؤسسية:** تضع النظرية الشرعية المؤسسية Institutional Legitimacy Theory المنظمات في إطار اجتماعي، وتعترف صراحة بتأثيرات وتفاعلات البيئة الاجتماعية الخارجية على الأنشطة الداخلية للمنظمة، ويتمثل أحد العناصر الرئيسية في النظرية المؤسسية في

أن المنظمة تسعى إلى إضفاء الشرعية عليها من خلال أن تصبح مقبولة أو تبقى مقبولة في البيئة الاجتماعية، وهناك مفهوم رئيسي في النظرية المؤسسية هو الشرعية (Larson, 2002). وتستند النظرية المؤسسية إلى فكرة أن الأعمال التجارية تعمل في المجتمع عن طريق عقد اجتماعي حيث توافق على تنفيذ مختلف الإجراءات المرغوبة اجتماعياً في مقابل الموافقة على أهدافها وعلاوة على ذلك يمكن للنظرية المؤسسية أن تكمل النظرية الاقتصادية في شرح الضغوط المؤسسية التي تمارس على معدي المعايير المحاسبية (Carpenter and Feroz, 2001) كما هو الحال في العلاقات ما بين أسواق البورصة العالمية والشركات متعددة الجنسيات ومنظمات المحاسبة المهنية بصفقتهم أهم الأعضاء المكونين للجنة الدولية للمعايير المحاسبية، حيث أن هيئة إعداد المعايير المحاسبية هي هيئة إجتماعية ولغرض إستمرار فعاليتها لا بد من حفاظها على شرعيتها المؤسسية.

#### ٢.١ مفهوم التوحيد القياسي والتناسق:

لقد قدم كلاً من Tay and Parker تعريفاً لكل من التوحيد القياسي والتناسق، حيث عرفا التوحيد القياسي بأنه "التوجه للإنتظام" أما التناسق فإنه "تجنب التنوع الكامل للممارسة"، وعليه فإن التوحيد القياسي الدولي يعني التحرك نحو الإنتظام الدولي من خلال توحيد الإختيار بين أساليب المعالجة البديلة ومحاسبياً فإن إستخدام نفس الطرق المحاسبية من قبل شركات مختلفة من شأنه أن يحسن قابلية المقارنة للبيانات المحاسبية كما يوفر معالجات محاسبية بديلة من شأنها أن تعزز من إنتاج البيانات المالية (Tay and Parker, 1990).

إن تناسق المعايير المحاسبية يمكن إعتباره عملية ذات أبعاد سياسية، حيث أنه في الواقع تناسق مصالح الأطراف المهتمة بشكل يحافظ على شرعية هيئات إعداد المعايير المحاسبية، ولكن تناسق المعايير المحاسبية أثبتت صعوبة تطبيقها دولياً حتى ما بين الدول الكبرى الأربعة G4 (Robb et al., 2001)، والتناسق الدولي يمكن تعريفه على أنه "عملية زيادة قابلية المقارنة للممارسات المحاسبية من خلال رفع مستوى التباين بين الدول"، وإن إجراء عملية التناسق للمعايير المحاسبية سيتطلب إجراء تغيير بطيء ودقيق كما أن مستخدمو البيانات المالية مثل المستثمرين والمحللين الماليين يشعرون دوماً بالقلق إزاء موثوقية وقابلية البيانات المالية على المقارنة في البلدان الأجنبية (Tay and Parker, 1990).

ومن جهة أخرى فإن الوحدات الاقتصادية تستفيد بشكل متزايد من المصادر الأجنبية لرأس المال، مما سيشجعهم على دعم جهود التناسق الدولية على الرغم من إرتفاع تكاليفها.

### المبحث الثاني

#### تبني معايير المحاسبة الدولية

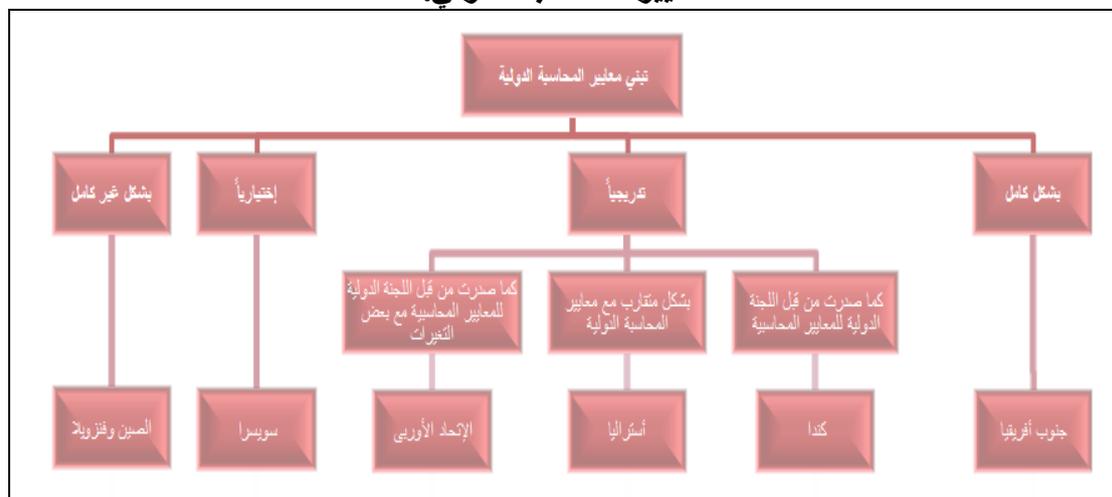
##### ١.٢ أساليب تبني معايير المحاسبة الدولية:

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية وإدخالها حيز التنفيذ ليس بالسهولة التي يمكن أن نتوقعها وخصوصاً في ظل الاقتصادات النشطة، إذ لا بد أولاً من التأكد من فاعلية هذه المعايير وتطابقها مع المعايير المحلية ومن ثم البدء بتطبيقها، ولقد قامت الدول المختلفة باستخدام طرق متعددة لتطبيق تلك المعايير (ACCA, 2011):

• **تبني معالجات معايير المحاسبة الدولية:** إن تبني معالجات معايير المحاسبة الدولية يعد من أفضل الأساليب في تبني المعايير الدولية حيث أنها يمكن أن تكتسب الشرعية الدولية بناءً على توجيهات السلطة القضائية، ولكن عدداً قليلاً جداً من الدول إستخدمت هذا الأسلوب ويمكن إعتبار جنوب أفريقيا مثلاً على ذلك.

- صياغة معايير المحاسبة الدولية (بدون تغيير جوهري) لتكون من ضمن القانون: يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب التقليدية لفرض معايير المحاسبة المحلية والمحورة لتناسب مع المعايير المحاسبية الدولية والتي يمكن تحديثها فيما بعد، ومقارنة مع الأسلوب الأول فإن هذا الأسلوب يمكن إعتبره أسلوباً بطيئاً جداً ويمكن إعتبر كندا مثلاً على ذلك.
- تأييد معايير المحاسبة الدولية: يعتبر هذا الأسلوب وسيلة للمقارنة مابين المعايير المحاسبية الدولية مع المعايير المحلية أو الوطنية والعمل على تحديث المعايير الدولية بشكل دوري ويمكن إعتبر الإتحاد الأوربي مثلاً على ذلك.
- التقارب الكامل مع معايير المحاسبة الدولية (مع نية الالتزام): يعمل هذا الأسلوب على أخذ مخرجات اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية وتعديلها بما يتلائم مع البيئة المحلية مثل تغيير العملة المستخدمة وتغيير بعض المصطلحات الى مصطلحات متعارف عليها محلياً مما سيؤدي الى إعداد معايير محلية مقاربة للمعايير المحاسبية الدولية ولكنها تختلف في بعض التفاصيل بما يسمح بالالتزام بتطبيقها.
- تبني معايير المحاسبة الدولية بشكل جزئي: وفق هذا الأسلوب يمكن تبني معايير المحاسبة الدولية كنقطة بداية لتطبيق معايير دولية ثم القيام بالتغيرات اللازمة خلال التطبيق، وتعدّ الصين مثلاً على ذلك، كما يمكن تبني معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل مع عدم تبني التحديثات والتغيرات اللاحقة، وتعدّ فنزويلا مثلاً على ذلك.
- الاعتراف بمعايير المحاسبة الدولية: طبقاً لهذا الأسلوب تسمح الدول باستخدام معايير المحاسبة الدولية بدلاً عن معايير المحاسبة الوطنية، ووفق الحاجة اللازمة لإعداد البيانات والمعلومات المحاسبية على شرط الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية وكما صدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي.

يوضح الشكل (٢) أدناه أساليب تبني معايير المحاسبة الدولية كما أصدرت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي.



الشكل (٢) أساليب تبني معايير المحاسبة الدولية

المصدر: ثابت، ثابت حسان، وإبراهيم، ليث خليل، ٢٠١٦، تقييم مدى جودة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد ٣٥، المجلد ١٢، جامعة تكريت، صلاح الدين، العراق.

## ٢.٢ العوامل المؤثرة في تبني معايير المحاسبة الدولية:

لا بد من أن هنالك العديد من العوامل المؤثرة في تبني معايير المحاسبة الدولية، والتي قد تؤثر على سرعة استجابة الدول الى تلك المعايير وكذلك قد تؤثر على كيفية تفعيل المعايير الدولية في بيئة كل دولة، ويمكن حصر العوامل المؤثرة كالاتي ( Zehri and Abdelbaki , 2013 : 3 - 5) و (Zehri and Chouaibi , 2013 : 58-59) و (Boolaky , 2004 : 20):

● **الثقافة:** تُعدّ الثقافة عاملاً حاسماً في اختيار كيفية تبني معايير المحاسبة الدولية، حيث وجد بعض الباحثين بأن الدولة الأكثر ثقافة وتطوراً تحاول أن تتبنى معايير المحاسبة الدولية بشكل أسرع من الدول الأقل ثقافة أو الحديثة النشوء، كما أنّ الدول المتأثرة بثقافات خارجية عادة ماتميل الى ماتستخدمه دول تلك الثقافات، ومن هنا يجد عدد من الباحثين أنّ الدول المتأثرة بالثقافة الأنجلوسكسونية عادة ماتتبنى معايير المحاسبة الدولية بشكل أسلس من غيرها من الدول.

● **التنمية الاقتصادية:** إن التنمية الاقتصادية تُعدّ من المتغيرات الأساسية التي تؤثر على تطوير مهام كثيرة في الدولة ومن ضمنها المحاسبة، حيث وجد العديد من الباحثين بأن هنالك علاقة وثيقة ما بين التنمية الاقتصادية وتبني استخدام معايير المحاسبة الدولية، ومن جهة أخرى فقد توصل بعض الباحثين الأسيويين الى أنّه لا يوجد علاقة ما بين التنمية الاقتصادية وتبني استخدام معايير المحاسبة الدولية بالذات، حيث يمكن استخدام المعايير المحلية والوصول الى النتائج ذاتها من التنمية الاقتصادية.

● **توفر سوق رأس المال:** مما لاشك فيه إن نوعية المعلومات المحاسبية هي العامل الرئيس في تطوير كفاءة أسواق رأس المال، فالمستثمرون بحاجة دائمة الى معلومات محاسبية محدّثة لكي تكون قادرة على تحليل فرص الاستثمارات وتحسين الاختيارات، مما دفع بالعديد من الدول ذات سوق رأس مال نشط ومعتمد على التعاملات الأجنبية الى تبني معايير محاسبة دولية بدلاً من المعايير المحلية.

● **المستوي التعليمي:** إنّ القضايا المطروحة في معايير المحاسبة الدولية ناجمة عن طروحات أكاديمية وعملية محترفة، إذ إن هذه المعايير معقدة جداً وفهمها يتطلب معرفة تفصيلية ليس في المجال المحاسبي فقط ولكن في مجالات متعددة – كالقانون التجاري والإدارة والمصارف -، ولذلك فإن البلدان ذات التعليم الجامعي المتطور – أكاديمياً وعملياً – تميل بشكل كبير الى تبني معايير المحاسبة الدولية.

● **الانفتاح على العالم الخارجي:** إن الانفتاح على العالم الخارجي، وتحوّل البيئة من مغلقة الى مفتوحة ستعرض أنظمة المحاسبة الى ضغوط دولية وإقليمية كبيرة في سبيل حماية أنظمتها المحاسبية من الاختراق وتأمين استثمارات المستثمرين الخارجيين، ولذلك فإن استخدام معايير المحاسبة الدولية يكون بشكل أكبر لدى الدول ذات الانفتاح على العالم الخارجي منه لدى الدول ذات الاقتصاد المنغلق.

● **النظام القانوني:** إن الانطلاق القوي للمحاسبة الدولية أدى الى الاهتمام بشكل لافت للنظر بأهمية النظام القانوني بإعتباره متنبأً للاختلافات ما بين معايير المحاسبة بين الدول، فقد وجد بعض الباحثين بأن الدول ذات النظام القانوني المكتوب أبطأ سرعة في تبني معايير المحاسبة الدولية عن الدول ذات القانون العام التي تستطيع تحديث قوانينها عبر الاستفتاءات الشعبية.

● **السياسة:** إن المعايير المحاسبية هي إحدى منتجات النشاط السياسي في الدولة، ولذلك فإن الدول ذات الحرية في اختيار سياسيتها ستكون أكثر انجذاباً لتبني معايير المحاسبة الدولية بسبب زيادة مستوى الحرية، وبعكسه فإن الدول ذات مستوى حرية منخفض ستكون أقل إنجذاباً لتبني المعايير وذلك بسبب انغلاقها على سياستها الخاصة.

وعليه فإن تبني معايير المحاسبة الدولية من قبل الدول لكي تحل محل معاييرها المحلية لا بد من تحليلها ببعض العوامل أنفة الذكر، ويوضح الشكل (٣) العوامل التي تؤدي بالدول الى تبني معايير المحاسبة الدولية بشكل مختصر.



الشكل (٣) العوامل المؤثرة على تبني معايير المحاسبة الدولية

المصدر: ثابت، ثابت حسان، وإبراهيم، ليث خليل، ٢٠١٦، تقييم مدى جودة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد ٣٥، المجلد ١٢، جامعة تكريت، صلاح الدين، العراق.

### ٣.٢ أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية :

يوكد (الشريف، ٢٠١٠) إن عملية إعداد التقارير المالية ذات الشفافية والنزاهة تتعدى كونها مجرد تطبيق للمعايير المحاسبية التي تهدف الى توفير التناسق وقابلية المقارنة، وزيادة احتمال قيام أعضاء مجالس الإدارة بتمثيل مصالح المساهمين والملاك في الشركة، ففي الولايات المتحدة تجري الاتصالات بطريقة ملائمة مع المراجعين لضمان أن يؤدي تطبيق المعايير المحاسبية الى توفير الشفافية في التقارير التي تعكس النشاطات التي تقوم بها الشركة، وقد وضعت هذه المتطلبات والتعليمات، كما يتم الطلب من مجالس الإدارة التأكد من قيام المراجعين وإدارة الشركة بأداء أعمالهم الموكلة اليهم بطريقة سليمة وبشكل مستقل، كجزء لا يتجزأ من نظام جيد مصمم بعناية لحوكمة الشركة (الشريف، ٢٠١٠: ٤٩).

وأوضح (السعدني، ٢٠٠٧) بأن الدول في جميع أنحاء العالم مازالت مستمرة في جهودها لتنمية الاقتصاديات الديمقراطية القائمة على أساس السوق، وقد ازدادت أهمية اتباع معايير المحاسبة الدولية لسلامة النظم المالية، إذ إنه وبدون هذه المعايير تقل قدرة الشركات المملوكة ملكية خاصة على جذب رؤوس الأموال، نظراً لعدم قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر والعوائد المرتبطة بهذه الاستثمارات، وتقديم مخاطرها بوصفها وظيفة ليست سهلة (السعدني، ٢٠٠٧: ٣٢).

إن معايير المحاسبة الدولية السليمة تساعد على دعم القابلية للمحاسبة على المسؤولية والنزاهة والشفافية، كما أنها تشجع على الاستخدام الأمثل للموارد، وتعمل على جذب رؤوس أموال

أكبر وبمعدلات فائدة معقولة، فضلاً عن أنها تدعم قدرتها على تنظيم المشروعات، وخلق وظائف جديدة، وتساعد بشكل كبير على النمو الاقتصادي وتقدم الديمقراطية والإصلاح الاقتصادي (العازمي، ٢٠١٢: ٢٤).

إن القيام بتبني معايير المحاسبة الدولية أمر يخص الدولة لوحدها، ومع ذلك فإن الشركات التي تستخدم معايير محاسبية غير مقبولة على نطاق واسع في أسواق رأس المال العالمية سوف تواجه تكاليف أكثر ارتفاعاً في الحصول على رأس المال والتمويل من تلك الأسواق، وقد تؤدي مشاكل تأمين رأس المال الى وضع معايير محاسبية خاصة كي تكون مقبولة بشكل أفضل لدى المستثمرين، مما سيزيد من التكاليف بشكل أكبر إضافة الى الاجتهاد الشخصي والانتقائية في اختيار المعايير (توفيق، ٢٠٠٥: ٥٩).

ومن هذا المنطلق يرى (ثابت وذنون، ٢٠١٧) بأن لكل دولة الخيار في الحصول على مجموعة من المعايير المحاسبية ذات الجودة والمعترف بها دولياً، وليس بالضروري أن تكون هذه المعايير هي ذاتها مجموعة معايير المحاسبة الدولية، إذ من الطبيعي أن تؤدي العادات والأعراف والممارسات المحلية الى إمكانية التأثير على إتباع تلك المعايير، كما يحدث في الدول ذات الخبرة الكبيرة باقتصاد السوق، بعكس الدول ذات الخبرة الحديثة باقتصاد السوق كالعراق مثلاً التي تجد أن الحصول على تلك المعايير يعد مناسباً تنموياً (ثابت وذنون، ٢٠١٧: ١١).

#### ٤.٢ تأثيرات تبني معايير المحاسبة الدولية:

نتيجة العوامل التوافقية لمجاميع معقدة من المعاهد والمنظمات المحاسبية المختصة وأسواق رأس المال وأسواق الأسهم انبثق التوافق الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، ولكن هذا لا يعني أن التوافق الدولي هو توافق تام، إذ مازال هنالك بعض الشوائب التي تعكر صفاء هذا التوافق، كما ظهرت تأثيرات مختلفة لتبني المعايير الدولية على مختلف نواحي المعاملات المالية والمحاسبية.

#### • التأثيرات الإيجابية:

يمكن حصر إجمال التأثيرات الإيجابية بالنقاط الآتية:

١. قدرة المؤسسات المالية على منح القروض عبر الحدود والعمل بشكل دولي (Leventi, 2009 : 425).
٢. إمكانية الباعة من تقييم الوضع المالي للعملاء في البلدان أو الأقاليم الأخرى قبل بيع السلع أو الخدمات بالأجل (Leventi , 2009 : 425).
٣. التطوير الموحد عبر الحدود للمؤسسات الائتمانية مما يساعد على توحيد معدلات الائتمان للمنظمات (Healy & Palepu, 2001 : 407).
٤. توحيد بيانات الحسابات المالية بشكل دولي مما يساعد العديد من الأطراف على الاستفادة منها (Bohusova , 2007 : 12).
٥. تحسين اتساق نوعية التدقيق وتسهيل التعليم والتدريب المحاسبي (Bohusova , 2007 : 12).
٦. تخفيض عدم التجانس بين المعلومات المحاسبية التي يحصل عليها المستثمرين المطلعين وغير المطلعين (Bushman & Smith , 2001 : 239).
٧. صقل العلاقة والاتصالات بين المديرين والأطراف المعنية ذات العلاقة وبالتالي يقلل من كلفة الوكالة، كما يؤدي الى تخفيض كلفة إصدار رأس المال الأصلي (Bushman & Smith , 2001 : 243).
٨. تزويد متخذي القرار الدوليين بمعلومات محاسبية متجانسة نسبياً، موثوقة وقابلة للمقارنة (Botosan & Plumlee , 2002 : 22).
٩. تعزيز نوعية ومصداقية المعلومات المحاسبية وتحسين تدفق رأس المال والاستثمار، مما يؤدي الى التنمية الاقتصادية (Zeghal & Mhedhbi , 2006 : 23).

## • التأثيرات السلبية:

- يمكن حصر إجمال التأثيرات السلبية بالنقاط الآتية:
١. تضيف الأعمال المحاسبية الجيدة الناجمة عن تبني المعايير المحاسبية الدولية أعباء على الشركات المتوسطة والصغيرة بدلاً من تخفيضها (Bohusova , 2007 : 15).
  ٢. يؤثر الإفصاح الزائد والشفافية الكبيرة على الشركات المتوسطة والصغيرة أغلب الأحيان بسبب التنافس الدولي (Bohusova , 2007 : 16).
  ٣. إنَّ معايير المحاسبية الدولية ظهرت بعد العديد من الأزمات المالية في الدول المتقدمة ما جعل هذه المعايير تمثل حلاً لتلك الأزمات، أي أنها حلولٌ تاريخية وليست مستقبلية، ولذلك يجدها الكثيرون من الدارسين غير فعالة لعلاج بعض المشاكل المحاسبية مثل تقدير القيمة العادلة (Taylor, 2003 : 29).
  ٤. توسيع الفجوة ما بين الدول المتقدمة والدول النامية من خلال غياب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البلدان الأقل تقدماً وإنحراف تطبيقها في البلدان ذات التنمية الاقتصادية السلبية (Leventi, 2009 : 426).
  ٥. إعاقة مهنة المحاسبة في أداء وظيفتها في السوق المحلية، ولا يمكن تطبيق كافة معايير المحاسبة الدولية في أي بيئة كانت (Leventi, 2009 : 427).
  ٦. عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية من دون تحويلها لتكون ملائمة لبيئتها المحلية، مما سيؤدي إلى تشويه متعمد أو غير متعمد لمبادئ تلك المعايير وانسلاخها من وظيفتها الأساسية (Perera, 1989 : 156).

## المبحث الثالث

### أثر معايير المحاسبة الدولية في تعزيز الإستثمار

#### المعيار المحاسبي الدولي IAS 28

##### ١.٣ مدخل الى المعيار المحاسبي الدولي IAS 28

لقد تم اعتماد المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 من قبل اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية في ١١ / ١٩٨٨ وفي ١١ / ١٩٩٤ تم تعديل بعض فقرات هذا المعيار لكي يتفق مع ما تم إعداده ضمن المعايير المحاسبية الدولية، حيث تم إجراء تعديلات على المصطلحات المستخدمة في المعيار ومن دون المساس بجوهر النص الأصلي (www.ifrs.org).

في ٧ / ١٩٩٨ تم تعديل كلاً من الفقرات ٢٣ و ٢٤ لكي تتلائم مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 36، وفي ١٢ / ١٩٩٨ تم تعديل كلاً من الفقرات ٧ و ١٢ و ١٤ لكي تتلائم مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 39 وكذلك إجراء التعديلات لإستبدال الإشارة الى المعيار المحاسبي الدولي IAS 25 بالإشارة الى المعيار المحاسبي الدولي IAS 39، وفي ١٩٩٩ تم تعديل الفقرة ٢٦ لإستبدال الإشارة الى المعيار المحاسبي الدولي IAS 10 بالإشارة الى المعيار المحاسبي الدولي IAS 10 والمعدل في ١٩٩٩، ولينوافق مع المصطلحات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي IAS 37 (www.ifrs.org).

يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 عند المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات الزميلة من جانب المستثمر، ويحتوي المعيار على التعليمات الواجب اتباعها عند الإستثمار وأهم المصطلحات المستخدمة في الإستثمار والمعالجات المحاسبية الأساسية في هذا المجال بالإضافة الى أهم السياسات المستخدمة في معالجة حالات الإستثمار.

### ٢.٣ أهم فقرات المعيار المحاسبي الدولي IAS 28

إن المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 يحتوي على العديد من الفقرات التي من شأنها أن تعزز من الإستثمار الأجنبي نظرياً وتساهم في تسهيل العمليات التجارية، وتناول الباحثان الفقرات التالية من أجل تحليل تأثيرها على تعزيز الإستثمار في العراق بشكل خاص والدول النامية بشكل عام (www.ifrs.org):

١. إن المحاسبة على الإستثمار في الشركات الزميلة يجب أن تكون بالبيانات المالية الموحدة وذلك باستخدام طريقة حقوق الملكية ولكن يجب استخدام طريقة التكلفة في حالة شراء تلك الإستثمارات والإحتفاظ بها بنية التخلص منها قريباً.
٢. إن الإعتراف بالإيراد على أساس توزيع الأرباح المستلمة من الشركات الزميلة سيكون غير مناسب من أجل قياس الإيراد المكتسب بواسطة المستثمرين وذلك بسبب أن توزيع الأرباح سوف لن يعكس مستوى أداء الشركات الزميلة بصورة دقيقة.
٣. إذا كانت الشركة الزميلة تمارس نشاطها الجاري تحت ظل قيود مشددة تعيق قدرتها على تحويل الأموال للمستثمر فيجب استخدام طريقة التكلفة من أجل المحاسبة عن الإستثمار في تلك الشركة.
٤. إن الشركة الزميلة التي تدرج ضمن البيانات المالية الخاصة بالمستثمر والذي يقوم بإعداد بيانات مالية موحدة والتي لن يتم الإحتفاظ بها بشكل إستثنائي على إعتبار أن المستثمر سيتخلص منها في مستقبلاً فيجب المحاسبة على إستثماراتها.
٥. إن المستثمر الذي لا يقوم بإعداد بيانات مالية موحدة يجب إن تتم المحاسبة على الإستثمارات التي تدرج بالبيانات المالية الخاصة به.
٦. يتم إحتساب إندثار الموجودات الخاضعة للإندثار وفقاً للقيمة العادلة.
٧. يجب أن يتم إطفاء الشهرة والتي هي الفرق ما بين تكلفة امتلاك الموجود وحصة المستثمر في القيمة العادلة لأصافي ذلك الموجود.
٨. إن إعداد البيانات المالية للمستثمر يتم عادة من خلال إستخدام عدد من السياسات المحاسبية وفقاً للعمليات والأحداث المماثلة.
٩. يجب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 (المحاسبة عن ضرائب الدخل) من أجل محاسبة الشركات التابعة ضريبياً عن الدخل الناتج للإستثمار.
١٠. إن المستثمر ملزماً بالإفصاح عن مقدار حصته في المطلوبات المحتملة والتعهدات الرأسمالية العائدة للشركات الزميلة.

### ٣.٣ تحليل أثر تبني معايير المحاسبة الدولية على تعزيز الإستثمار للدول النامية

إن تبني الدول النامية بشكل عام والعراق بشكل خاص لمعايير المحاسبة الدولية بشكل عام ومعايير المحاسبة الدولي IAS 28 بشكل خاص قد يؤثر على الإستثمار بشكل إيجابي أو سلبي، ولذلك قام الباحثان في هذا البحث بتصميم إستمارة إستبيان لتحليل أثر تبني معايير المحاسبة الدولية على تعزيز الإستثمار وتوزيعها على ٩٠ مشارك (٣٠ مدقق و ٣٠ مستثمر و ٣٠ باحث أكاديمي) في مدينة أربيل حيث تتكون إستمارة الإستبيان من جزئين يحتوي كل جزء على ١٠ فقرات، الجزء الأول يتناول تبني معايير المحاسبة الدولية بشكل عام وأثرها على الإستثمار والجزء الثاني يتناول معيار المحاسبة الدولي IAS 28 وأثره على الإستثمار، وتمكن الباحثان من استردادها كاملة، أي (١٠٠%) من مجموع الاستمارات الموزعة وقد تم اعتماد مقياس Likert المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل فقرة من فقرات الإستبانة ولقد أظهرت نتائج تحليل بيانات إستمارة الإستبيان النتائج الموضحة في الجدول (٢) والجدول (٣)

## الجدول (٢) : الوسط الحسابي لبيانات إستثمارات الإستبيان (الجزء الأول)

الرقم	الفقرة	مدقق	مستثمر	أكاديمي
١	تعتبر القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية ذات أهمية بالنسبة للمستثمر	١.٥٦	١.٧١	١.٦٥
٢	يتزايد مستوى الثقة لدى المستثمر عند تداوله للقوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية	١.٩٢	١.٧٥	١.٧٧
٣	يضمن المستثمر من التزام الشركات بأعراف التجارة الدولية من خلال تطبيقهم لمعايير المحاسبة الدولية	١.٧٣	١.٨٨	٢.١
٤	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية على فتح الاسواق العالمية امام منتجات شركات الدول النامية (العراقية)	١.٨٦	١.٩٨	٢
٥	تلتزم جميع الشركات العراقية المدرجة في سوق بغداد المالي بتطبيق معايير المحاسبة الدولية	٢.١٥	١.٩٣	١.٨٨
٦	عند تقديم أي خدمة من قبل المدقق لشركة معينة فإنه يتأكد أولاً من التزام الشركة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية	٢.٢٣	٣.١	٢.٨٢
٧	يساعد تبني و تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تمكين الشركات المحلية من الاندماج مع شركات اجنبية.	٢.٣١	٢.٤	٢.٢٢
٨	يساعد تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية على زيادة قيمة الصادرات العراقية	٢.٣	٢.٤٥	٢.٣٥
٩	تبني و تطبيق معايير المحاسبة الدولية يعزز من رغبة المستثمر بجلب التقنيات الحديثة للسوق المحلي.	١.٦٢	١.٧٧	١.٥٣
١٠	يساهم تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في جلب واستقطاب الاستثمار	١.٩٧	٢.٠٢	١.٥٣
	المعدل العام	١.٩٦٥	٢.٠٩٩	١.٩٨٥

## الجدول (٣) : الوسط الحسابي لبيانات إستثمارات الإستبيان (الجزء الثاني)

الرقم	الفقرة	مدقق	مستثمر	أكاديمي
١	إن المحاسبة على الإستثمار في الشركات الزميلة يجب أن تكون بالبيانات المالية الموحدة وذلك باستخدام طريقة حقوق الملكية	١.٢١	١.٥٧	٢.٠١
٢	إن الاعتراف بالإيراد على أساس توزيع الأرباح المستلمة من الشركات الزميلة سيكون غير مناسب من أجل قياس الإيراد المكتسب بواسطة المستثمرين	١.٥١	١.٩٨	١.٣٥
٣	إذا كانت الشركة الزميلة تمارس نشاطها الجاري تحت ظل قيود مشددة تعيق قدرتها على تحويل الأموال للمستثمر فيجب استخدام طريقة التكلفة من أجل المحاسبة عن الإستثمار في تلك الشركة.	١.٨٨	١.٩١	٢.٢
٤	إن الشركة الزميلة التي تدرج ضمن البيانات المالية الخاصة بالمستثمر والذي يقوم بإعداد بيانات مالية موحدة والتي لن يتم الاحتفاظ بها بشكل إستثنائي على إعتبار أن المستثمر سيتخلص منها في مستقبلاً فيجب المحاسبة على إستثماراتها	٢.٠٢	٢.٢٤	١.٨٧
٥	إن المستثمر الذي لا يقوم بإعداد بيانات مالية موحدة يجب إن تتم المحاسبة على الإستثمارات التي تدرج بالبيانات المالية الخاصة به .	٢.٤	١.٩٥	١.٩١
٦	يتم إحتساب إندثار الموجودات الخاضعة للإندثار وفقاً للقيمة العادلة.	٢.٠٣	١.٩٩	٢.٠٣
٧	يجب أن يتم إطفاء الشهرة والتي هي الفرق ما بين تكلفة امتلاك الموجود و حصة المستثمر في القيمة العادلة لصافي ذلك الموجود.	١.٨	٢.١٥	١.٤
٨	إن إعداد البيانات المالية للمستثمر يتم عادة من خلال إستخدام عدد من السياسات المحاسبية وفقاً للعمليات والأحداث المماثلة.	١.٧٢	٣.٠١	١.٨
٩	يجب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 (المحاسبة عن ضرائب الدخل) من أجل محاسبة الشركات التابعة ضربياً عن الدخل الناتج للإستثمار .	١.٥٤	١.٧٧	٢.٣
١٠	إن المستثمر ملزماً بالإفصاح عن مقدار حصته في المطلوبات المحتملة و التعهدات الرأسمالية العائدة للشركات الزميلة .	١.٧٤	٢.٤١	١.٤٧
	المعدل العام	١.٧٨٥	٢.٠٩٨	١.٨٣٤

تشير النتائج الواردة في الجدول (٢) والذي تضمن (١٠) أسئلة، إن المعدل العام للوسط الحسابي لشدة إجابات أفراد عينة الدراسة بالنسبة للمدققين قد بلغ (١.٩٦٥) بمعنى موافقة فئة المدققين على أن تبني معايير المحاسبة الدولية من شأنها أن تعزز من الإستثمار في العراق بينما بلغ المعدل العام الحسابي لشدة إجابات أفراد عينة الدراسة بالنسبة للمستثمرين (٢.٠٩٩) بمعنى الموافقة ولكن بدرجة أقل من المدققين في حين بلغ المعدل العام للوسط الحسابي لشدة إجابات أفراد عينة الدراسة بالنسبة للأكاديميين (١.٩٨٥) بمعنى الموافقة وبدرجة مقاربة تقريباً لفئة المدققين وأكبر من درجة موافقة المستثمرين مما يشير الى توافق الجانب الرقابي والجانب النظري والأكاديمي بشأن تأثير معايير المحاسبة الدولية على تعزيز الإستثمار في العراق.

وتشير النتائج الواردة في الجدول (٣) والذي تضمن (١٠) أسئلة أيضاً، إن المعدل العام للوسط الحسابي لشدة إجابات أفراد عينة الدراسة بالنسبة للمدققين قد بلغ (١.٧٨٥) بمعنى موافقة كبيرة لفئة المدققين على أن تبني معيار المحاسبة الدولي IAS 28 من شأنه أن يعزز من الإستثمار في العراق بينما بلغ المعدل العام الحسابي لشدة إجابات أفراد عينة الدراسة بالنسبة للمستثمرين (٢.٠٩٨) بمعنى الموافقة ولكن بدرجة أقل من المدققين في حين بلغ المعدل العام للوسط الحسابي لشدة إجابات أفراد عينة الدراسة بالنسبة للأكاديميين (١.٨٣٤) بمعنى الموافقة وبدرجة مقاربة تقريباً لفئة المدققين وأكبر من درجة موافقة المستثمرين مما يشير الى توافق الجانب الرقابي والجانب النظري والأكاديمي بشأن تأثير تبني معيار المحاسبة الدولي IAS 28 على تعزيز الإستثمار في العراق.

وهذا يدل بالمجمل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت ايجابية نحو أسئلة إستمارة الإستبيان، وهناك تأكيد لوجود انعكاسات لتبني معايير المحاسبة الدولية بشكل عام ومعيار المحاسبة الدولية IAS 28 بشكل خاص على الإستثمار في العراق، ولغرض التعرف على مدى تلك الانعكاسات، سيتم الاعتماد على معامل ارتباط سبيرمان والذي عن طريقه سيتم تحديد مدى العلاقة ما بين تبني معايير المحاسبة الدولية كمتغير مستقل والإستثمار في الدول النامية كمتغير تابع ، وهذا ما يوضحه الجدول (٤).

**الجدول (٤) : معامل ارتباط سبيرمان ما بين تبني معايير المحاسبة الدولية و الإستثمار في الدول النامية**

القيمة التائية T		قيمة معامل الارتباط	تبني معايير المحاسبة الدولية
الجدولية	المحسوبة		
١.٨٧٥	٦.١٤٨	٠.٥٧٨	الإستثمار في الدول النامية
٠.٠٥			
(١٠٤)			

واعتماداً على النتائج الظاهرة في الجدول (٤)، يتبين لنا وجود علاقة موجبة بين تبني معايير المحاسبة الدولية والإستثمار في الدول النامية، إذ بلغ معامل ارتباط سبيرمان بينهما (٠.٥٧٨) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠.٠٥)، وهذا يشير لوجود انعكاسات تبني معايير المحاسبة الدولية والإستثمار في الدول النامية، ولتعزيز النتيجة السابقة فقد تم تحليل العلاقة من خلال اعتماد تحليل الانحدار وكما موضح في الجدول (٥).

**الجدول (٥) : نتائج تحليل الانحدار البسيط بين تبني معايير المحاسبة الدولية و الإستثمار في الدول النامية**

المتغير التابع (y) الإستثمار في الدول النامية			المتغير المستقل (X) تبني معايير المحاسبة الدولية
معادلة الانحدار			
$y = 1.325 + 0.295x$			
معامل التحديد	القيم التانية	قيم بيتا	
%٦٣.٤٢	٥.٨٢٥	١.٣٢٥	
	١٥.٢٣٥	٠.٢٩٥	

وبالعودة للجدول (٥) يلاحظ وجود علاقة بين تبني معايير المحاسبة الدولية والإستثمار في الدول النامية، إذ بلغت قيمة بيتا (٠.٢٩٥) عند مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٥) وبلغت قيمة T (١٥.٢٣٥) وبمعامل تحديد  $R^2$  (٦٣.٤٢%) والذي يعد قيمة جيدة المعنوية تعكس مدى قوة تأثير العلاقة ما بين تبني معايير المحاسبة الدولية والإستثمار في الدول النامية، لذلك نرفض الفرضية العدمية الأساسية للبحث والفرضيات الفرعية الثلاثة أي أن تبني المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام ومعيار المحاسبة الدولي IAS 28 من شأنه أن يعزز من الإستثمار للدول النامية والعراق من وجهة نظر كلاً من المدققين والمستثمرين والباحثين.

### الإستنتاجات والتوصيات الإستنتاجات :

- بناءً على الإستعراض النظري لأدبيات المحاسبة حول تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية ونتائج الجانب التطبيقي من البحث فلقد توصل الباحثان الى عدة نتائج كان أهمها:
١. تبني معايير المحاسبة الدولية من شأنه أن يعزز من الإستثمار في الدول النامية والعراق وبالتالي يساعد على التنمية الاقتصادية .
  ٢. تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية من شأنها أن ترفع مستوى الثقة في البيانات المالية الصادرة عن الشركات العراقية وبالتالي تشجيع الإستثمار الأجنبي في العراق بالإضافة الى تعزيز موقف الشركات العراقية دولياً .
  ٣. إن تبني معايير المحاسبة الدولية سيعزز من مكانة العراق إقتصادياً ويؤدي الى تحسين نوعية التدقيق المالي وتعزيز دور النزاهة والرقابة المالية.
  ٤. إن مستوى النشاط الإستثماري من شأنه أن يؤثر على أسلوب تبني المعايير المحاسبية الدولية أو كيفية إعدادها وفقاً للجهة ذات الصلة.
  ٥. وفقاً لنتائج الجانب النظري يظهر جلياً أن فئة المدققين هم أكثر الفئات موافقة على تبني معايير المحاسبة الدولية يليهم بذلك فئة الباحثين وذلك لعلمهم بتأثيراتها الإيجابية على جميع الجوانب الإقتصادية ومن ضمنها الإستثمار.
  ٦. إن فئة المستثمرين وعلى الرغم من موافقتهم على تبني معايير المحاسبة الدولية وبدرجة جيدة ولكنها أقل من درجة موافقة كلاً من المدققين والباحثين و ذلك بسبب تلوؤ فئة المستثمرين باعتبارهم أحد أهم الأطراف المتأثرة بهذا القرار.

### التوصيات :

- بناءً على الإستنتاجات التي توصل اليها الباحثان فإنهما يوصيان بالآتي :
١. ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية وفق الأسلوب الأمثل للبيئة العراقية وبما يتناسب مع سوق العمل والإنفتاح الإقتصادي الحاصل مع الاخذ بنظر الإعتبار جميع العوامل الجانبية الأخرى كالجوانب السياسية والإقليمية والإجتماعية.

٢. ضرورة تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالإستثمار من أجل السعي الى جذب الإستثمارات الخارجية وتشجيع رؤوس الأموال الداخلية على الإستثمار محلياً وذلك لأجل إعمار المدن المتضررة والبنى التحتية والنهوض بالإقتصاد العراقي .

٣. ضرورة تفعيل دور الجامعات في إعداد كوادر ذات وعي عالي لأهمية معايير المحاسبة الدولية وخبرة في أساليب إعدادها مما سيساعد في المستقبل على تبني المعايير بأسلوب أمثل وكذلك إعداد المعايير المناسبة للبيئة العراقية وبما لا يتعارض مع السياسات الخارجية.

## المصادر

### المصادر العربية :

توفيق، محمد شريف، و سويلم ، حسن علي محمد ، ٢٠٠٥ ، إستراتيجيات توفيق المعايير الوطنية و العربية لتتوافق مع عولمة المعايير المحاسبية الدولية ، الزقازيق ، مصر .

ثابت، ثابت حسان، و إبراهيم، ليث خليل، ٢٠١٦، تقييم مدى جودة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العدد ٣٥، المجلد ١٢، جامعة تكريت، صلاح الدين، العراق.

ثابت، ثابت حسان، و ذنون، آلاء عبدالواحد، ٢٠١٧، طرق تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و أثرها في تعزيز عملية الإصلاح الاقتصادي في العراق، الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

السعدني، مصطفى حسن بسيوني، ٢٠٠٧ ، مدى إرتباط الشفافية و الإفصاح بالتقارير المالية و حوكمة الشركات ، المؤتمر الدولي حول مهنة المحاسبة و المراجعة و التحديات المعاصرة ، جمعية المحاسبين و مدققي الحسابات بدولة الإمارات العربية المتحدة .

الشريف، عليان، ٢٠١٠ ، مبادئ المحاسبة المالية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن .

العازمي، يوسف أرشيد حبيب، ٢٠١٢ ، أوجه القصور في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و أثرها على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في القطاع النفطي ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، عمان، الأردن.

### المصادر الأجنبية :

ACCA , 2011 , International Variations in IFRS Adoption and Practice , Certified Accountants Educational Trust (London) .

Bohusova H., 2007, The Possible Ways to IFRS (International Financial Reporting Standards) for Micro-Entities Development (an Investigation of usefulness), MIBES.

Boolaky, P.K. , 2004 , Determinants of accounting standards in the Southern African Development Community (SADC) , Journal of Accounting Research Available on <http://eprints.usq.edu.au> .

Botosan C. and Plumlee M., 2002, A re-examination of Disclosure level and the Expected Cost of equity Capital, Journal of Accounting Research 40.

Brown, P. and Tarca, A. (2001), "Politics, Processes and the Future of Australian Accounting Standards," Abacus, Vol.37 (3), pp.267-96.

Brown, P. and Tarca, A. (2001), "Politics, Processes and the Future of Australian Accounting Standards," Abacus, Vol.37 (3), pp.267-96.

Bushman R. and Smith A., 2001, Financial Accounting Information and Corporate Governance, Journal of Accounting and Economics 32.

Carpenter, V. L. and Feroz, E. H. (2001), "Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments decisions to adopt generally accepted accounting principles," Journal of Accounting, Organizations and Society, Vol. 26 (7-8), pp.565-96.

- Dhasanapongsakul, Lapinee, 2004, The Relevance of International Accounting Standards for Developing Countries: The Case of IAS 41 in Thailand, Unpublished Ph.D Thesis in Accounting, University of Strathclyde, Glasgow, UK.
- Gorelik, G. (1994) "The Setting of Accounting Standards; Canada, the United Kingdom, the United States", The International Journal of Accounting, Vol. 29, pp. 95-122.
- Healy P. and Palepu K., 2001, Information Asymmetry, Corporate Disclosure and the Capital Markets: A Review of the Empirical Disclosure Literature, Journal of Accounting and Economics 31.
- Kirsch, R.J. and Day, R. (2001), "Lobbying and the International Accounting Standards Committee", Working Paper, University of Bournemouth, Spring 2001.
- Larson, R.K. (2002) "The IASC's Search for Legitimacy: An Analysis of the IASC's Standing Interpretations Committee", Advances in International Accounting, Vol. 15, 79-120.
- Larson, R.K. and Brown, K.L. (2001) "Lobbying of the International Accounting Standards Committee: the Case of Construction Contracts", Advances in International Accounting, Vol.14, pp. 47-73.
- Leventi, Theodosia, 2009, The impacts of the implementation of International Accounting Standards, MIBES 2009.
- Mathews, M.R. and Perera, M.H.B. (1996), Accounting theory and development, 3 edition, South Melbourne: Thomas Nelson Australia.
- McLeay, S., Ordeide, D. and Young, S. (2000), "Constituent lobbying and its impact on the development of financial reporting regulations: evidence from Germany," Journal of Accounting, Organizations and Society, Vol.25 (1), pp.79-98.
- Nobes, C. W. (2003) "On the myth of Anglo-Saxon financial accounting: a comment", The International Journal of Accounting, Vol. 38 (1), pp. 95-104.
- Perera M., 1989, Accounting in developing countries: a case for localized uniformity, British Accounting Review 21.
- Perera, M.H.B. (1989), "Accounting in Developing Countries: A Case of Localized Uniformity," British Accounting Review, Vol. 21(3), pp. 141-58.
- Robb, S.W.G. and Single, L.E., Zarzeski, M.T. (2001), "Non-financial disclosures across Anglo- American countries," Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol.10 (1), pp.71 - 83.
- Stigler, G.J., (1971), "The Theory of Economic Regulation", Bell Journal of Economics and Management Science, Fall, pp.3-21.
- Tay, J.S.W. and Parker, R.H. (1990) "Measuring International Harmonization and Standardization", Abacus, Vol. 26(1), pp. 7 1-88.
- Taylor C., 2003, IAS: The road to international (dis)harmony, Balance Sheet, 11 (2).
- Taylor, P. and Turley, S. (1986), The regulation of accounting, Oxford: Basil Blackwell Ltd.
- Walker, R.G. and Robinson, S.P. (1994), "Related Party Transactions: A Case Study of Inter-Organizational Conflict Over the 'Development' of Disclosure Rules," Abacus, Vol. 30(1), pp. 18-43.
- Wiwattanakantang, Y. (2001), "Controlling shareholders and corporate value: Evidence from Thailand," Pacific-Basin Finance Journal, Vol.9 (4), pp. 323-62.

- Wolk, H.I., Tearney, M.G. and Dodd, J.L. (2001). Accounting Theory: A conceptual and institutional approach, 5th ed. South-Western College Publishing.
- Zeff, S.A. (2002), "Commentary "Political" lobbying on proposed standards: A challenge to the IASB," Accounting Horizons, Vol. 16(1), pp.43-54.
- Zeghal D. and Mhedhbi k., 2006, An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries, available online at <http://sciencedirect.com> .
- Zehri , Fatma and Chouaibi , Jamel , 2013 , Adoption determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the developing countries , Journal of Economics, Finance and Administrative Science 18 .
- Zehri , Chokri and Abdelbaki , Asma , 2013 , Does adoption of international accounting standards promote economic growth in developing countries? , International Open Journal of Economics , Vol. 1, No. 1.

مصادر الإنترنت:

<http://www.ifrs.org/>

