



The Impact of external environment in the transformation of the Iraqi Unified Accounting System to International Accounting Standards

تأثير البيئة الخارجية في تحول النظام المحاسبي الموحد
العراقي الى المعايير المحاسبية الدولية
ريم محسن خضير^(*)

Abstract

The adoption of international accounting standards process has become a preoccupation of accounting bodies in various countries around the world. This research is trying to focus on the structure of the accounting system in Iraq, as the accounting system in Iraq strongly influenced by political, economic and social environment of the previous government. This government has adopted a central system and the completely control by the central government on the resources of the state. This control translated into control of the structure of the accounting system in Iraq to adopt A unified accounting system for the purpose of providing information to help the central government in the planning and control. The research found the group the most important conclusions of this study showed that the political, social and economic impact of the environment in Iraq before 2003 still affect the shape and structure of the accounting system in Iraq, despite the great changes or a complete transformation in the political, social and economic side.

This effect represented in the accounting system and the regulatory structure in this country (BSA), which supports a unified accounting system, which is not consistent with what exists in developed countries, which adopts international accounting standards or local accounting applications based on international accounting standards. As well as the research found a set of recommendations, including that the continuation of the accounting system in Iraq, the structure represented by the Board of Supreme Audit commitment to working unified accounting system without making changes or updates to the system will lead to a gap in the foreground through the consolidated accounting system and financial information from producer companies and financial information foreign dependent on international accounting standards or their accounting systems built on the basis of international accounting standards, and this does not fit the economic orientation of the new Iraqi government after 2003.

المستخلص:

ان عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية اصبحت الشغل الشاغل لهيئات المحاسبة في مختلف دول العالم . ويحاول هذا البحث تسليط الضوء على هيكل النظام المحاسبي في العراق، اذ ان النظام المحاسبي في العراق تأثر بشكل كبير بالبيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية للحكومة السابقة . هذه الحكومة اعتمدت النظام المركزي والسيطرة التامة للحكومة المركزية على موارد الدولة، هذه السيطرة ترجمت الى سيطرة على هيكل النظام المحاسبي في العراق من اعتماد نظام محاسبي موحد لغرض توفير معلومات تساعد الحكومة المركزية في التخطيط والرقابة وتوصل البحث الى مجموعة استنتاجات اهمها أظهرت هذه الدراسة أن تأثير البيئة السياسية والاجتماعية والاقتصادية في العراق قبل

(*) المدرس المساعد / جامعة النهرين / كلية اقتصاديات الاعمال .

2003 ما زالت تؤثر على شكل وهيكـل النظام المحاسبي في العراق رغم التغيرات الكبيرة أو التحول التام في الجانب السياسي والاجتماعي والاقتصادي . وهذا التأثير متمثل في هيكـل النظام المحاسبي والرقابي في هذا البلد (ديوان الرقابة المالية) الذي يعتمد نظام محاسبي موحد والذي لا ينسجم مع ما موجود في الدول المتقدمة والتي تعتمد معايير المحاسبة الدولية أو تطبيقات محاسبية محلية مبنية على المعايير المحاسبية الدولية . وكذلك خلص البحث الى مجموعة من التوصيات منها، أن أستمـرار هيكـل النظام المحاسبي في العراق متمثلاً بديوان الرقابة المالية بالالتزام بالعمل بالنظام المحاسبي الموحد من دون أجـراء تغييرات أو تحديث على النظام سيؤدي الى فجوة في المعلومات المالية المقدمة من خلال النظام المحاسبي الموحد والمعلومات المالية المنتجة من الشركات الاجنبية التي تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية أو أنظمتها المحاسبية المبنية على أساس المعايير المحاسبية الدولية وهذا لا يلائم التوجه الاقتصادي للحكومات العراقية الجديدة بعد 2003.

المقدمة

في العقدين الآخرين أصبحت عملية تبني معايير المحاسبة الدولية (IASs) ومعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs) ضرورية للبلدان التي توصف اقتصادياتها بأنها نامية أو ناشئة .

أن عملية تبني هذه المعايير من قبل الشركات والبلدان حول العالم أصبحت الحدث الاهم في تاريخ المحاسبة خلال نهايات القرن السابق وحتى الان . حالياً اكثر من مائة دولة تبنت (IASs) و (IFRSs) او على الاقل اخذت خطوات جدية لتبني هذه المعايير (Baker , Barbua , 2007) .

هذا البحث يحاول ايجاد تفسير لحالة النظام المحاسبي الموحد المعتمد في العراق، إذ أن العراق يمتلك نظام محاسبي تأثر بشكل كبير بالبيئة السياسية والاجتماعية للحكومات السابقة والتي ادت الى سيطرة قوية للحكومة على هيكـل النظام المحاسبي في العراق.اذ وجهت هذا النظام ليكون نظام محاسبي موحد أو موجه في مجال الافصاح والتطبيقات المحاسبية لخدمة اقتصاد الدولة أو الاقتصاد المركزي في ذلك الوقت.

اليوم وبعد سقوط الحكومة المركزية للنظام السابق في عام 2003 يحاول العراق اعادة بناء اقتصاده المدمر كلياً من خلال جذب الاستثمارات الاجنبية المباشرة وغير المباشرة لتعمل في هذا البلد الذي أغلق في وجه الاستثمارات والشركات الاجنبية لفترة تقارب أربع عقود. أن المعضلة التي تواجه العراق في محاولة اعادة الاقتصاد والاعمار هي أن الاستثمارات الاجنبية تحتاج الى معلومات محاسبية ملائمة وفقاً لمعايير المحاسبية الدولية التي تتبناها معظم الشركات الكبيرة او الدولية أو أنها تبنت أنظمة محاسبية مبنية على مبادئ معايير المحاسبة الدولية .

هذه الاختلافات بين الانظمة المحاسبية تبرز مشكلة للشركات الدولية أو المتعددة الجنسيات (كشركات النفط العالمية العاملة حالياً في العراق) على سبيل المثال ألا وهي كيفية التعامل مع المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الموحد العراقي .

منهجية البحث

مشكلة البحث :-

- 1- ما هي التأثيرات الاساسية للبيئة الخارجية على النظام المحاسبي الموحد في العراق ؟
- 2 - هل ان النظام المحاسبي الموحد الحالي في العراق يوفر معلومات كافية للشركات الاجنبية المستثمرة في العراق التي تعتمد المعايير المحاسبية الدولية او مبنية على اساس المعايير المحاسبية الدولية ؟

أهداف البحث :-

- 1 - تقصي آثار البيئة الخارجية على النظام المحاسبي الموحد في العراق .
- 2 -توفير دراسة عن مدى ملائمةالنظام المحاسبي الموحد في العمل في ظروف البيئة السياسية والاجتماعية في العراق بعد عام 2003 .

أهمية البحث :-

من جهة اخرى سيوفر هذا البحث دراسة عملية عن طبيعة النظام المطبق حالياً في العراق ومدى قدرة هذا النظام على استيعاب المتغيرات السياسية والاقتصادية التي استجـدت في هذا البلد بعد عام 2003 وبالتالي ستوفر هذه

الدراسة اجوبة عملية عن نقاط الاختلافات الرئيسية بين النظام المحاسبي الحالي والنظم المحاسبية الاخرى التي تعتمد المعايير المحاسبية الدولية أو المبنية على المعايير المحاسبية الدولية المستخدمة من قبل الشركات الاجنبية العاملة في العراق بعد عام 2003 . لذا فالتركيز في هذا البحث سيكون على البيئة السياسية والاجتماعية في العراق التي افرزت هيكل السلطة المحاسبية (ديوان الرقابة المالية الذي بدوره اصبح المسؤول على رسم الاطار العام للمحاسبة في هذا البلد .

الجانب النظري

تأثير البيئة السياسية والاجتماعية على النظام المحاسبي في البلدان في العقود السابقة اصبح تأثير مكونات او عناصر الثقافة في اي بلد وخصوصاً التأثيرات السياسية والاجتماعية على النظام المحاسبي من المواضيع المهمة التي أخذت العناية والاهتمام من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والمالية .

وفي معظم الدراسات السابقة ركز الكثير من الباحثين على دور الثقافة (Culture) وخصوصاً عنصر أو مكون البيئة السياسية والاجتماعية للبلد على شكل النظام المحاسبي المتبع في ذلك البلد, وأشار هؤلاء الباحثين الى وجود أختلافات بين النظم المحاسبية نتيجة للأختلاف في البيئات السياسية والاجتماعية لهذه البلدان (Gray : 1988) وتم دراسة العلاقة بين تأثيرات عناصر الثقافة و النظام المحاسبي في ادبيات المحاسبة من عدة اتجاهات ومنظورات .

فعلى سبيل المثال (violet : 1983) بحث في تأثير عناصر الثقافة على ما يعرف بالمحاسبة الدولية حيث وجد بان هناك تاثير للنظم السياسية والاجتماعية المعتمدة في صياغة النظام المحاسبي المعتمد, اما بخصوص علاقة الثقافة والشركات المالية فتم دراستها من قبل (Perera : 1989) الذي بين ان النماذج والمعايير العالمية او الدولية اصبحت مفاهيم ذات أهمية بارزة في توجيه النظم المالية والمحاسبية المحلية.

العوامل الاجتماعية Social Factors

يمكن اعتبار السلطة المحاسبية مثال جيد لأنعكاس الفاعلية الاجتماعية على النظام المحاسبي . ان تطور هيكل السلطة المحاسبية المتمثل بالوحدات المسؤولة عن النظام المحاسبي في اي بلد يصاحبه مركزية وتحفظ شديدين على الاطار العام والمعايير وكذلك القيم والمبادئ المرتبطة بالمحاسبة والنظام المحاسبي ضمن البلد (Smith, 2001,66).

من المعروف ان تأثير السلوك ومراحل اتخاذ القرار في الوحدات الاقتصادية يتأثر بهيكل السلطة في تلك الوحدة الاقتصادية أو المؤسسة وعلى هذا الاساس يمكن تعريف هيكل السلطة ((على انه مجموعة مكونات فرعية من المنظمات الاجتماعية مرتبة وفقاً لدورها التشريعي .او التنفيذى والرقابي (Smith : 2001,72) في هذا السياق (Balkaoui : 1990) حدد ثمانية عناصر لبيئة ثقافة الاعمال وعلى النحو التالي :-

(اللغة, الدين , القيم, السلوك, التعليم, التكنولوجيا, السياسة, القانون و المنظمات الاجتماعية) وهيكل السلطة يقع ضمن عنصر المنظمات الاجتماعية للبيئة الثقافية .

وفقاً لـ Hofsted فان هيكل السلطة المحاسبية يستعمل تأثيره كهيكل تنظيمي قوي وجيد في حقل المحاسبة المالية والتدقيق في البلدان, ويظهر هذا الهيكل بأشكال وانواع متعددة مثل: سوق الاوراق المالية, سوق السندات, البنك المركزي, منظمات المدققين والمحاسبين وأي منظمات تجارية متنوعة (Hofsted:1983,22).

هيكل السلطة المحاسبية في العراق وتأثيره على النظام المحاسبي في البلد :-

أفرزت تأثيرات البيئة السياسية والاجتماعية في العراق ديوان الرقابة المالية كمؤسسة مسؤولة على هيكل المحاسبة في العراق .

وتمثل هذه المؤسسة مع وزارة المالية اعلى سلطة مالية مسؤولة عن مراقبة تنفيذ السياسات المحاسبية والمالية في العراق وهي تعرف نفسها بأنها الحامي للأموال العامة (Public funds) عن طريق مراقبة النفقات العامة للدولة.

بعد سيطرة حزب البعث المنحل على السلطة في العراق عام 1968 ولغرض الحصول على معلومات مالية تساعد الحكومة المركزية في عملية التخطيط والرقابة أصدر مجلس قيادة الثورة أنذاك القانون رقم (42) في

1968 لتعديل نظام ديون الرقابة المالية وبالتالي جعله أعلى سلطة مالية مسؤولة عن السياسات المالية والمحاسبية في العراق أذ كانت المهمة الرئيسية والهدف الأساسي لديوان الرقابة المالية هي التوحيد uniformity لمساعدة مخططي سياسات الحكومة المركزية انذاك في الحصول على المعلومات المالية والاقتصادية ليتم استخدامها في التخطيط والرقابة (Al Najjar,2009,131) .

كانت عملية التوحيد في اتجاهين, الاول هو إصدار دليل موحد للحسابات, والاتجاه الثاني توحيد القوائم المالية للقطاعات الاقتصادية أذ يتم توحيد القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الفرعية ثم توحيد على مستوى الوزارة ثم توحيد على مستوى جميع الوزارات .

وبعد تشكل لجان عديدة من خبراء ماليين وعقد اجتماعات تقرر إصدار نظام محاسبي موحد على غرار النظام المحاسبي الموحد المطبق في مصر في ذلك الوقت على ان يكون تطبيقه بدايه بشكل تجريبي في وزارة التجارة سنة 1970 (Al Najjar,2009,132).

النظام المحاسبي الموحد :-

كما أسلفنا في الجزء السابق أن النظام المحاسبي الموحد هو أداة الحكومة المركزية للوصول الى العقلانية الاقتصادية للمجتمع والدولة والرقابة على الالتزام والامتثال للمبادئ الاقتصادية الأساسية للحكومة المركزية وكذلك للتأكد من الاستخدام الامثل للموارد الاقتصادية من قبل مؤسسات الدولة المختلفة (1985 النظام المحاسبي الموحد : Al Najjar) .

أن النظم المحاسبية الموحدة تبنى على مفهوم أساس الاستحقاق النقدي والتي تركز على المسؤولية والاشراف Stewardship (Peng, Smith, 2010,17) .

النظام المحاسبي الموحد في العراق يوفر معلومات يمكن استخدامها للتخطيط والتنفيذ والرقابة من قبل الحكومة المركزية في كل مستوى من مستويات الوحدات الاقتصادية وكذلك يوفر النظام المحاسبي الموحد إمكانية الربط بين الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية التي يمكن من خلالها استخراج حسابات موحدة للدولة والتي تتضمن كذلك حسابات القيمة المضافة وأي قوائم أحصائية أخرى (أحمد, محمود:2006) .

النظام المحاسبي الموحد والمعايير المحاسبية الدولية :-

يوجد في النظام المحاسبي الموحد تسع مستويات (Levels) رئيسية من الحسابات مقسمة حسب النظام الرقمي العربي, وهي الحسابات الرئيسية الاربعة (1, 2, 3, 4) وتظهر قائمتي نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية وهذه الحسابات تقسم الى خمس أو ست حسابات فرعية أخرى ثم هناك حسابات التكاليف وحسابات الادارية والمالية والراسمالية (Alnjar : 2009,135) في حين أن المعايير المحاسبية الدولية تستخدم مصطلح العناصر (Elements) بدلاً من مصطلح مستويات أو طبقات وعناصر المعايير الاولية تتشابه مع حسابات النظام المحاسبي الموحد من (1, 4) لكنها لا تغطي باقي الحسابات في النظام المحاسبي الموحد من (5, 9) أما بالنسبة للقوائم المالية في النظام المحاسبي الموحد هناك بعض القوائم مثل (كشف القيمة المضافة) و (كشف توزيع التكاليف) غير موجودة في المعايير المحاسبية الدولية .

دليل الحسابات :-

يستخدم النظام المحاسبي الموحد في تصنيف حساباته دليل الحسابات والذي يتضمن التصنيفات التسعة الرئيسية للحسابات ومستويات الحسابات هذه تعكس التصنيف المالي والكفوي للعمليات المالية مع التركيز على الفترات السابقة, ومن الجدير بالذكر أن النظام المحاسبي الموحد يعتمد على الكلفة التاريخية (Historecal Cost) كذلك يستخدم بعض الطرق والمعالجات المحاسبية التي تختلف جوهرياً عن الطرق والمعالجات المحاسبية المستخدمة في الدول الغربية والتي بالتالي تعطي نتائج مختلفة في القوائم المالية .

ومن هذه الاختلافات أعلاه نستطيع أن نرى أن النظام المحاسبي الموحد هو نظام يقوم على اساس القواعد والتعليمات (Rules based) أما المعايير المحاسبية الدولية فانها تبنى على اساس المبادئ Principles based System.ومما يجدر الإشارة له أن هناك ماخذ على اساس ال (Rules based) منها انه يعقد العمل وروتيني

بحيث يؤدي الى جعل دور المحاسب كمنفذ تقليدي للتعليمات فقط او ككاتب حسابات ليس له دور حقيقي في صناعة قرارات الوحدة الاقتصادية.

الجانب العملي

تصميم البحث :-

أن طبيعة الدراسات والبحوث التي تتعامل مع التطبيقات المحاسبية في أغلب الاحيان لا يمكن تفسيرها الا من خلال استخدام الاساليب النوعية الاستنتاجية للبيانات وتكون الاساليب الاستقرائية غير ملائمة (Mason : 2012,11) وفي هذا البحث سيتم استخدام نوعين من طرق جمع البيانات .

1 – المستندات والوثائق (Documents) وتشمل :

أ – الوثائق الارشيفية (مذكرات , كتب رسمية) الخاصة بديوان الرقابة المالية .

ب – النظام المحاسبي الموحد .

ج – المقالات والمصادر الخاصة بالمعايير الدولية (مقالات , صدورات , كتب) .

د – التقارير الخاصة بالمنظمات الدولية والاجنبية .

2 – المقابلات: (Interviews)

الوسيلة الثانية لجمع البيانات في هذا البحث ستكون من خلال اجراء عشر مقابلات مباشرة (Fase to Fase) مع الاشخاص المؤثرين من ديوان الرقابة المالية والاكاديميين في الجامعات العراقية والوزارات الاخرى والذين لهم دور في إصدار التشريعات والتعليمات والقواعد للنظام المحاسبي في البلد بالإضافة الى ممثلين من الشركات الاجنبية العاملة وشركات التدقيق العالمية العاملين حالياً في العراق . (Sale, ohfeld:2002,113) والمشاركين الفعليين في المقابلات هم الاشخاص الذين سيكون لهم دور في أي قرار محتمل بتعديل النظام المحاسبي الموحد نحو المعايير المحاسبية الدولية .

تحليل البيانات :-

كما تمت الإشارة في منهجية البحث سيتم استخدام الاسلوب النوعي أو الاستنتاجي في دراسة وتحليل البيانات التي يتم جمعها وهو عكس الاسلوب الكمي أو الاستقرائي (الذي يعتمد على بيانات ومعلومات موجودة فعلاً, وتحليلها من خلال استخدام مقاييس احصائية او رياضية), إذ أن التحليل الاستنتاجي يقدم وصف من خلال الخبرة والمعرفة العلمية. إذ أن هذا المنهج يقوم بتحديد الظاهرة المراد دراستها ثم يتعمق بدراسة المتغيرات لتحديد نقاط القوة والضعف في الظاهرة عن طريق مقارنتها بظاهرة أخرى عالمية محددة المعالم (المعايير المحاسبية الدولية) وكذلك الاخذ بوجهات النظر والخبرات المتراكمة للأشخاص المؤثرين في هذه الظاهرة (النظام المحاسبي الموحد) .

أولاً :- تحليل الوثائق والتقارير :-

بعد عام 2003 بدأ العراق بمرحلة جديدة تمثلت بدخول كثير من المنظمات والشركات الدولية والاقليمية في العراق فعلى سبيل المثال البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وضعوا اتفاقات مع العراق لمعالجة مشكلة ديون العراق مع نادي باريس وكذلك إصلاح النظام المحاسبي والرقابي الحالي في العراق . أما الشركات فهي متمثلة بشركات النفط العالمية والمصارف الدولية وغيرها من الشركات المتعددة الجنسيات التي بدأت في العمل في العراق بعد 2003. و معظم هذه المنظمات والشركات تدعو الى تبني نظام محاسبي عراقي جديد مبني على (معايير المحاسبة الدولية) لعدم قدرتها في التعامل مع النظام المحاسبي الموحد المطبق حالياً في العراق .

عند مراجعة تقارير صندوق النقد الدولي وكذلك البنك الدولي نلاحظ الإشارة الى أختلافات جوهرية بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي الموحد, إذ ورد في تقرير البنك الدولي الخاص بمراجعة القطاع المالي 2012 "أن النظام المحاسبي الموحد يختلف بشكل تام عن معايير المحاسبة الدولية , بالنسبة للمستثمرين الحاليين أو المستقبليين لا يمكنهم إجراء تقويم صحيح عن القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي الموحد . (البنك الدولي : تقرير الوضع المالي في العراق : 2012,65) .

أما بخصوص صندوق النقد الدولي ففي تقريره السنوي الخاص بالبيانات الاحصائية لميزان المدفوعات في سنة 2011 أشار الى عجز النظام المحاسبي في العراق عن توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لأخذ القرارات . "أن مصادر المعلومات للمستثمرين الدوليين في العراق يعتمد على التقدير في معظم النواحي المالية كالسيولة, الموجودات, المطلوبات, كما أننا لم نستطيع الحصول على صورة واضحة ودقيقة عن وضع الموجودات والمطلوبات لعمل قطاع من القطاعات المالية والتجارية في العراق . (صندوق النقد الدولي, البيانات الاحصائية لميزان المدفوعات : 359, 2011).

بالنسبة للنظام المحاسبي الموحد هناك أختلافات كثيرة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية من خلال مقارنة التقارير المعدة بموجب النظام المحاسبي الموحد ونماذج من التقارير المالية للشركات الاجنبية العاملة في العراق والمعدة بموجب معايير المحاسبة الدولية فعلى سبيل المثال هناك أختلاف في معالجة مصاريف البحث والاستكشاف في الصناعات الاستخراجية حيث ترسم كل هذه المصاريف أو جزء منها بموجب معيار الإبلاغ المالي (IFRS 6), في حين تعالج كمصاريف أيرادية بموجب النظام المحاسبي الموحد. كذلك هناك أختلافات في تصنيف الموجودات الثابتة من حيث تصنيفها لموجودات متداولة أو موجودات غير متداولة بين النظام المحاسبي الموحد ومعايير المحاسبة الدولية وخصوصاً في الصناعات الاستخراجية وقطاع المصارف, أما بالنسبة للأفصاح هناك على سبيل المثال الاحتياطات في الصناعات الاستخراجية وسياسات الشركة المالية والاقتصادية, تحليلات المدينون وأعمار الديون, الخطط المستقبلية للشركة جميعها قضايا لايتوفر فيها أفصاح كافي في ظل النظام المحاسبي الموحد مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية .

ثانياً: المقابلات :-

خلال هذا البحث تم استخدام أسلوب المقابلات لجمع وتحليل البيانات والاستفادة منها في الاجابة على أسئلة البحث الرئيسية. أجرى الباحث عشر مقابلات معالجات الرئيسية المؤثرين على عملية أخذ العراق قراره في التحول نحو معايير المحاسبة الدولية وحسب التصنيف التالي :-

- 1 – ثلاثة مديرين في ديوان الرقابة المالية .
 - 2 – ثلاثة من الاكاديميين في الجامعات العراقية بدرجة أستاذ و أستاذ مساعد .
 - 3 – أثنان من مدراء الحسابات في الشركات الحكومية العراقية (شركة الاستكشافات النفطية وشركة نفط الشمال) باعتبار هذه الشركات لها تعامل مع الشركات الاجنبية.
 - 4 – أثنان من ممثلي الشركات الاجنبية وشركات التدقيق العالمية (Big 4) العاملين في العراق .
- وتم توجيه الاسئلة التالية الى هؤلاء المشاركين في هذه الدراسة:-
- 1 – هل تعتقد أن النظام المحاسبي الموحد الحالي قوي بما فيه الكفاية بحيث يمكن استخدامه من قبل الشركات الدولية أو المتعددة الجنسيات ؟ لماذا ولماذا لا ؟
 - 2 – هل تعتقد أن المحاسبين والمدققين والاكاديميين العراقيين على دراية أو معرفة بالمعايير المحاسبية الدولية
 - 3 – بالنظر الى توقعات المؤسسات الدولية (البنك الدولي و صندوق النقد الدولي) الموجودين حالياً في العراق هل تعتقد أنه ينبغي :-

- أ – تغيير النظام المحاسبي الموحد لكل الصناعات لماذا ؟
 - ب – تغيير النظام المحاسبي الموحد للشركات المتعددة الجنسيات فقط لماذا ؟
 - 4 – إذا قرر العراق التحول أو اعتماد معايير المحاسبة الدولية من تعتقد سيكون المسؤول عن تدريب العاملين في القطاع المالي والرقابي على هذه المعايير ؟
 - 5 – إذا أستمروا العراق على نظامه المحاسبي الموحد هل تعتقد أنه يمكن فرض النظام المحاسبي الموحد على الشركات المتعددة الجنسيات وما هو تأثير ذلك على المستثمرين الحاليين والمستقبليين في العراق ؟
- وتمت عملية إجراء المقابلات مع المشاركين خلال فترة ثلاثة أشهر مع اعطائهم الحرية في الاجابة للحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات , وفي الخطوة التالية تم جمع وترتيب أجوبة المشاركين في المقابلات .

بعد ذلك جاءت عملية تصنيف الاجوبة الى عدة نقاط وعناوين رئيسة والتي حددت بموجب أجابة المشاركين في المقابلة ومن خلال الربط بين هذه الاجابات وأسئلة البحث تم ترتيبها حسب الاهمية في أربعة محاور رئيسية وعلى النحو التالي :-

أولاً :- أن النظام المحاسبي الموحد المستخدم حالياً في العراق غير ملائم للشركات المتعددة الجنسيات أو الشركات الدولية :

أتفق معظم المشاركون في المقابلة على أن النظام المحاسبي الموحد غير ملائم للمرحلة الحالية في العراق لعدة أسباب :-

أ – أن النظام المحاسبي نظام قديم لم يتم تحديثه منذ اعتماده في الثمانينيات من القرن الماضي وحتى التعديلات التي تم أجراءها في عام 2011 كانت مجرد تعديلات شكلية على ملاحق الاندثارات .

ب – أن النظام المحاسبي الموحد صمم لخدمة أقتصاد مركزي أذ أنه ورد في مقدمة الكتاب وفي فقرة الاهداف "أن النظام مصمم لخدمة الحكومة المركزية من خلال توفير معلومات نافعة لمساعدة الحكومة في التخطيط والرقابة على الموارد الاقتصادية" أي أن النظام صمم لخدمة أقتصاد موحد وبالتالي أصبح لاينسجم مع المرحلة الحالية التي يمر بها العراق حيث يهدف العراق الى الدخول الى أقتصاد السوق .

ثانياً :- المنافع من اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة :

معظم المشاركين في هذه الدراسة يعتقدون أن تبني العراق للمعايير المحاسبية الدولية يساعد في نمو الاقتصاد وجذب الاستثمارات الاجنبية المباشرة بسبب أن القوائم المالية تكون مفهومة ويمكن تحليلها من الجهات المستثمرة. من جهة أخرى سيكون هناك أفصح كافي في القوائم المالية والذي بدوره يساعد المستثمرين الخارجيين في الحصول على فهم أكبر للقوائم المالية والذي يعد حافز إضافي في جذب ألا استثمارات . من جهة أخرى أن تبني العراق للمعايير الدولية قد يساعد بعض الصناعات العراقية مثل الصناعات الاستخراجية بأن تكون جزء من السوق العالمية لأن المستثمرين الخارجيين يصبح بمقدورهم أن يفهموا القوائم المالية ودراسة تقارير الادارة وخططها المستقبلية مما يساعد في معرفة جوانب الاستثمار المتاحة في هذه الصناعات أو تكوين شراكة مع الشركات العراقية . من جهة أخرى أن اعتماد ومعايير المحاسبة الدولية في العراق سيوفر فرصة للاستفادة من المنظمات الدولية مثل البنك المركزي وصندوق النقد الدولي , ومنظمة التجارة العالمية في مجالات عدة منها الحصول على منح وقروض ومساعدات تقنية في الجانب المالي والمصرفي لأن هذه المنظمات تعتمد معايير المحاسبة الدولية .

ثالثاً :- الصعوبات في تبني المعايير المحاسبية الدولية في العراق :

أن من أهم المعوقات التي ستواجه العراق هو مقاومة التغيير التي يتبناها ديوان الرقابة المالية بأعتبره يمثل الهيكل التنظيمي للمحاسبة في العراق والمسؤول على تطبيق النظام المحاسبي الموحد (وجهة نظر الاكاديميين) . أما بالنسبة لوجهات نظر ممثلي ديوان الرقابة المالية فأنهم يرون أن النظام المحاسبي الموحد عمل في العراق لفترة أكثر من ثلاثة عقود ونجح وكانت الهفوات بسيطة .

النقطة الثانية التي أثارها المشاركون من ديوان الرقابة المالية وبعض الاكاديميين والمشاركين الآخرين أن المعايير المحاسبية الدولية بشكلها العام مناسبة لدول معينة ذات بيئة محاسبة وأجتماعية مختلفة قد تكون بمجملها أو في البعض من تفاصيلها غير مناسبة للتشريعات والقوانين العراقية المنبثقة من النظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي والديني .

رابعاً :- تدريب العاملين في القطاع المالي والرقابي في العراق على معايير المحاسبة الدولية:

المحور الرابع والآخر الذي أثاره المشاركون في هذه الدراسة هو تدريب العاملين في القطاع المالي والرقابي في العراق على معايير المحاسبة الدولية وهذا الموضوع يعد من المعوقات المهمة التي قد تواجه العراق في حال قرر التحول الى معايير المحاسبة الدولية فحسب قانون ديوان الرقابة المالية أن مسؤولية تدريب العاملين في القطاع المالي والرقابي في العراق حصرياً من مسؤولية ديوان الرقابة المالية (وجهة نظر المشاركين من ديوان الرقابة المالية ومدراء الحسابات في القطاع الحكومي) وهنا أثار الاكاديميين مسألة عدم معرفة كادر (ديوان الرقابة

المالية) بالمعايير المحاسبية الدولية وحيث يرى الاكاديميين الى هذه العملية صعبة وتحتاج الى جهات متمرسه وسبق لها العمل بالمعايير المحاسبية الدولية ولذلك يرون أن اختيار شركات التدقيق Big 4 لتدريب العاملين في العراق على المعايير المحاسبية الدولية هو أنجح أسلوب .

من جهة أخرى يرى ممثلي شركات التدقيق Big 4 أنه كل من الاكاديميين في الجامعات والمؤسسات التعليمية العراقية وكذلك منتسبي ديوان الرقابة المالية بما فيهم مستوى الادارة العليا ليسوا على دراية كافية بمعايير المحاسبة الدولية .

الاستنتاجات :-

1 - هذا البحث سلط الضوء على معلومات ونقاط مهمة جديدة في موضوع تبني المعايير المحاسبية الدولية من قبل العراق أو الدول التي تصنف بأنها دول نامية أو دول العالم الثالث فيما يتعلق بالمنافع و الصعوبات من خلال ربطها بالبيئة السياسية والاجتماعية .

2 - الحالة التي يمر بها النظام المحاسبي في العراق بعد 2003 تظهر دخول جهات خارجية تؤثر على هيكل وتصميم النظام المحاسبي في العراق . وأصبح هناك اتجاهان رئيسيان يؤثران على شكل وضعية عمل النظام, أو لهما داخلي وهو ديوان الرقابة المالية المسيطر على شكل النظام المحاسبي في العراق من خلال تطبيق النظام المحاسبي الموحد, أما التيار الثاني فهو تيار خارجي يدفع لتبني معايير المحاسبة الدولية و إلغاء النظام المحاسبي الموحد وهذا التيار يتمثل بالمنظمات الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي والشركات المتعددة الجنسيات العاملة حالياً في العراق .

3 - أظهرت هذه الدراسة أن تأثير البيئة السياسية والاجتماعية والاقتصادية في العراق قبل 2003 ما زالت تؤثر على شكل وهيكل النظام المحاسبي في العراق رغم التغيرات الكبيرة أو التحول التام في الجانب السياسي والاجتماعي والاقتصادي . وهذا التأثير متمثل في هيكل النظام المحاسبي والرقابي في هذا البلد (ديوان الرقابة المالية) الذي يعتمد نظام محاسبي موحد والذي لا ينسجم مع ما موجود في الدول المتقدمة والتي تعتمد معايير المحاسبة الدولية أو تطبيقات محاسبية محلية مبنية على المعايير المحاسبية الدولية .

التوصيات :-

بناءً على الاستنتاجات في الفقرة السابقة توصي هذه الدراسة بما يلي :-

1 - أن أستمرا هيكلا النظام المحاسبي في العراق متمثلاً بديوان الرقابة المالية بالالتزام بالعمل بالنظام المحاسبي الموحد من دون إجراء تغييرات أو تحديث على النظام سيؤدي الى فجوة في المعلومات المالية المقدمة من خلال النظام المحاسبي الموحد والمعلومات المالية المنتجة من الشركات الاجنبية التي تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية أو أنضمتها المحاسبية المبنية على أساس المعايير المحاسبية الدولية وهذا لا يلئم التوجه الاقتصادي للحكومات العراقية الجديدة بعد 2003 .

2 - أن النظام المحاسبي الموحد في البلد هو نتاج وتفاعل البيئة السياسية والاجتماعية للبلد , وعلى هذا الاساس ينبغي لديوان الرقابة المالية بأعتباره الجهة المسؤولة عن تشريع وتطبيق التعليمات المحاسبية بأن تتفتح على الجهات الاخرى مثل الاكاديميين في الجامعات ورقابة المحاسبين والمدققين لتحديث النظام المحاسبي الموحد ليستوعب المتغيرات الجديدة في العراق بعد 2003 .

3 - ينبغي على الجامعات العراقية إعادة النظر بمناهجها بحيث لا تركز على تدريس النظام المحاسبي الموحد فقط بل أن الوقت حان للأهتمام بتدريس المعايير المحاسبية الدولية , المحاسبة الدولية, حوكمة الشركات وأدخالها في مناهج الدراسة الاولى الجامعية مع ضرورة ربط بحوث الدراسات العليا سواء المتعلقة بدراسة الماجستير والدكتوراه بمعايير المحاسبة الدولية بشكل علمي وعملي مع محاولة دراسة حالات بلدان مجاورة مشابهة للعراق في البيئة السياسية والاجتماعية مثل الاردن ومصر .

4 - ينبغي على الجهات الخارجية (البنك الدولي, صندوق النقد الدولي) التي تدعو الى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العراق أن تدرس المعوقات التي واجهت تطبيق هذه المعايير في بلدان ذات بيئة مشابهة من دول العالم الثالث حتى يتم الاستفادة من تجاربها ويكون هناك فهم واضح لهذا المشروع الكبير .

المصادر: أولاً: العربية

- ديوان الرقابة المالية (1985). (النظام المحاسبي الموحد) . جمهورية العراق : الطبعة الاولى
- ديوان الرقابة المالية (2011). (النظام المحاسبي الموحد) . جمهورية العراق : الطبعة الثانية
- أحمد, وريا برهان و محمود, غازي عثمان (2006). (دور المعايير المحاسبية الدولية IASs في تطور وتعزيز النظام المحاسبي الموحد دراسة تحليلية ونظرية). كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة أربيل

ثانياً: الانكليزية

- Al Najjar,K., Fouad . (2009). Accounting in Iraq Babylon: A Historical Perspective. Oil, Gas& Energy Quarterly, 58, 125-140.
- Baker. C.Richard & Barbu.M.Elena. (2007). Evolution of research on internationalaccounting harmonization: a historical and institutional perspective. Socio- Economic Review, 5, 603- 632
- Belkoui, A. Riahi. (1990)" Judgment in International Accounting: A theory of cognition, cultures, language and contracts." New York, Quorum Books, 256.
- Gray,S.J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. ABACUS, 24, 1, 1-15.
- Hofstede, G. (2001), Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviours, Institutions and Organisations Across Nation, Sage, London.
- Hofstede, G. (1983). "Culture reality organizational practice and theories." Sage Publication.
- International Monetary Fund (IMF). (2011). Balance of Payments Statistics yearbook.
- Mason, J. (2012). Qualitative Researching, London, SAGE, Thousand Oaks, Sage Publication.
- Peng, Songlan. & Smith, Joyce van der laan. (2010). Chinese GAAP and IFRS: Ananalysis of the convergence process. Journal of International AccountingAuditing and Taxation, 19, 16-34.
- Perera, M. H. B. (1989). Towards a framework to analyze the impact of culture on accounting. International Journal of Accounting, 24, 42-56.
- Sale, Joanna E. M., ohfeld Lynne, H.x& Brazill,Kevin.(2002). Revisiting the Quantitative- Qualitative Debate: Implications for Mixed-Methods Research. Quality &Quantity 36: 43-53.
- Smith,G.W.(2001). " An Examination of the influence of accounting authority structure on the disclosure and accounting" unpublished

- PhD thesis.
- Violet, W. J. (1983). The development of International Accounting Standards: An anthropological perspective. *The International Journal of Accounting*, 18(2), 1-12.
- World Bank. (2012). Republic of Iraq, World bank report about: Financial Sector review, Available at:World Bank Site.