

تقييم مدى جودة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العراق

م.م. ليث خليل إبراهيم
قسم المحاسبة
كلية العلوم الإدارية و المالية
جامعة حياة الخاصة - العراق

م.م. ثابت حسان ثابت
قسم المحاسبة
كلية العلوم الإدارية و المالية
جامعة جيهان / أربيل - العراق

المستخلص :

يعد تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من المؤشرات على نجاح إقتصاد الدول ، حيث يعتمد هذا التبني على عدة عوامل مهمة كما أنه يحدث تأثيرات إيجابية و سلبية عديدة .
يقدم هذا البحث دراسة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتأثيرها على تنامي الإقتصاد و العوامل المؤثرة في تبنيها ، كما يربط ما بين الاساليب المستخدمة في تطبيق المعايير مع العوامل المؤثرة في تبنيها .

يعتمد اسلوب التقييم في هذا البحث على المنهج التحليلي من خلال توزيع إستمارة إستبانة على عدد من الأكاديميين والمهنيين ذوي العلاقة وتحليل النتائج إحصائياً بإستخدام أداة تشخيص الإنحراف ومناقشتها بالإعتماد على المصادر العلمية .

توصل الباحثون في هذه الدراسة الى عدة نتائج أهمها إن تبني IFRS من قبل الحكومة العراقية سيعزز من مكانة العراق إقتصادياً و يؤدي الى تحسين نوعية التدقيق المالية و تعزيز دور النزاهة و الرقابة المالية ، وأن العراق يملك المقومات الأساسية لتبني IFRS ولكنها تحتاج للكثير من الإهتمام و الدعم و التطوير .

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، أداة تشخيص الإنحراف ، مجلس معايير المحاسبة الدولي ، المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام

المقدمة :

ظهرت المعايير الدولية منذ سبعينات القرن الماضي لتوفير حلول لبعض المشاكل المحاسبية و توحيد التعاملات المالية في الدول المختلفة ومنح المستثمرين فرصاً لإستثمار أموالهم خارج الحدود الوطنية وصاحبها ظهور مشاكل نجمت عن إختلاف السياسات المحاسبية و المبادئ و الأعراف المستخدمة في كل دولة من الدول مما أدى الى حصول تأثيرات إيجابية و سلبية في الدول المتبنية للمعايير الدولية ، وفي بداية القرن الحادي عشر تم تطوير المعايير الدولية الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال إستقراء أخطاء المعايير الدولية و تلافيها في الجيل الحديث من هذه المعايير .

مشكلة البحث :

تكمن مشكلة البحث من خلال طرح الأسئلة الآتية :

1. هل أن تأثير تبني IFRS في العراق إيجابية أكثر منها سلبية أم العكس؟
2. هل أن العراق يمتلك كافة العوامل المؤثرة بتبني إستخدام IFRS ؟
3. هل يمكن تحديد الأسلوب الأنسب لتفعيل تطبيق IFRS في العراق؟

أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في أنه محاولة لإستقراء قدرة المؤسسات العراقية على تفعيل تطبيق IFRS ومدى جاهزيتها على تبنيها بشكل كامل و تحديد نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات والتأثيرات الإيجابية والسلبية لتبني المعايير الدولية.

هدف البحث :

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي :

1. توضيح مدى أهمية تبني IFRS في المؤسسات المالية العراقية بالتركيز على المستجندات الدولية فيما يخص هذا الحقل .
2. تحديد نقاط القوة و الضعف و الفرص والتهديدات التي تواجه المؤسسات المالية في العراق في حال تطبيقها IFRS.

فرضية البحث :

ينبع البحث من فرضية أساسية مفادها "إن العوامل المؤثرة في تبني IFRS لها تأثير كبير في إختيار أسلوب تطبيق تلك المعايير " .

منهج البحث :

إعتمد الباحثان في صياغة البحث على المنهج الوصفي من خلال الرجوع الى المصادر الاكاديمية و المهنية ذات العلاقة، فضلا عن إستخدام المنهج التحليلي من خلال التحليل الإحصائي لنتائج إستمارة الإستبانة التي تم توزيعها على شريحة من الأكاديميين و المهنيين في العراق .

خطة البحث :

لتغطية البحث بإسلوب علمي متناسق تم تقسيمه على وفق المحاور الآتية:

المحور الأول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتأثيرات تبنيها .

المحور الثاني: الأساليب المتبعة والعوامل المؤثرة في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

المحور الثالث: الجانب العملي - تحليل نتائج الإستبانة بإستخدام أداة تشخيص الإنحراف .

1.1 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ¹IFRS تمثل مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام ²GAAP المستخدمة من قبل الشركات لإعداد القوائم والتقارير المالية ، والتي تعد مصدراً هاماً

¹ International Financial Reporting Standards

² Generally Accepted Accounting Standards

للمعلومات المنشورة سنوياً ، كما أنها مفيدة لمختلف أصحاب المصالح (المساهمين ، المدينين ، العملاء ، الموظفين والحكومات) في فهم الأداء المالي للشركة والإشراف الإداري لموارد الشركة ، وضعت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB³ ، وتم إعتماها من قبل العديد من الدول ، كما تقوم العديد من المنظمات المستقلة و غير الهادفة للربح بتطوير هذه المعايير بشكل مستمر لكي تتناسب مع التغيرات الحاصلة في عالمنا (13 : 2010 , IFRS) .

2.1 فوائد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

إن IFRS وعلى الرغم من عدم تبنيها بشكل مطلق في جميع دول العالم و لكن وجود هذه المعايير والعمل على تبنيها سيسدي للمنظمة فوائد عدة ، منها (3 : 2007 , IASB) :

1. إن تبني IFRS سيحسن قابلية المقارنة للمعلومات المالية للمنظمات سواءً على المستوى الوطني أو الدولي .
2. إن تبني IFRS سيسهل من تطبيق مخطط المكتسبات الحدودية و بدء الشراكات المقترحة و إتفاقات تعاون الكيانات الأجنبية .
3. إن تبني IFRS يمكن أن يساعد المنظمات الصغيرة و المتوسطة للوصول الى الأسواق الدولية .
4. إن تبني IFRS سيكون له تأثير إيجابي على نتائج معدلات الإئتمان للمنظمات ، مما سيقوي علاقات المنظمات بالمؤسسات الإئتمانية .
5. إن تبني IFRS سيعزز الوضع المالي للمنظمات مما يزيد من ثقة الباعة وبالتالي زيادة التعاملات الأجلة .

3.1 تأثيرات تبني معايير المحاسبة الدولية :

إن التوافق الدولي للمعايير المحاسبية لم ينبثق من العدم ، ولكنه كان نتيجة عمل توافقي لمجاميع معقدة من المعاهد و المنظمات المختصة و أسواق رأس المال و أسواق الأسهم ، 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 معايير المحاسبة الدولية على مختلف نواحي المعاملات المالية و المحاسبية .

1.3.1 التأثيرات الإيجابية :

1. قدرة المؤسسات المالية على منح القروض عبر الحدود والعمل بشكل دولي (: 2009 , Leventi, 425).
2. إمكانية الباعة من تقييم الوضع المالي للعملاء في البلدان أو الأقاليم الاخرى قبل بيع السلع أو الخدمات بالدين (425 : 2009 , Leventi).
3. التطوير الموحد عبر الحدود للمؤسسات الإئتمانية مما يساعد على توحيد معدلات الإئتمان للمنظمات (407 : 2001 , Healy & Palepu).

³ International Accounting Standard Board

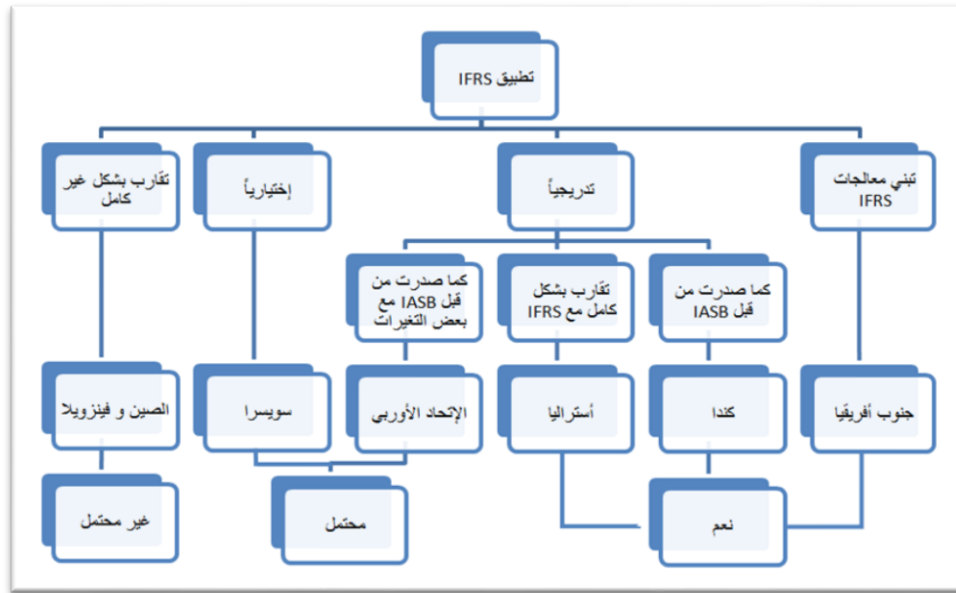
4. توحيد بيانات الحسابات المالية بشكل دولي مما يساعد العديد من الأطراف على الإستفادة منها (Bohusova , 2007 : 12).
 5. تحسين إتساق نوعية التدقيق و تسهل التعليم و التدريب المحاسبي (Bohusova , 2007 : 12).
 6. تخفيض عدم التجانس بين المعلومات المحاسبية التي يحصل عليها المستثمرين المطلعين و غير المطلعين (Bushman & Smith , 2001 : 239).
 7. 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).
 8. تزويد متخذي القرار الدوليين بمعلومات محاسبية متجانسة نسبياً ، موثوقة و قابلة للمقارنة (Botosan & Plumlee , 2002 : 22).
 9. تعزيز نوعية و مصداقية المعلومات المحاسبية وتحسين تدفق رأس المال و الإستثمار ، مما يؤدي الى التنمية الإقتصادية (Zeghal & Mhedhbi , 2006 : 23).
- 2.3.1 التأثيرات السلبية :**

1. تضيف الأعمال المحاسبية الجيدة الناجمة عن تبني المعايير المحاسبية الدولية أعباء على الشركات المتوسطة و الصغيرة بدلاً من تخفيضها (Bohusova , 2007 : 15).
2. يؤثر الإفصاح الزائد و الشفافية الكبيرة على الشركات المتوسطة والصغيرة أغلب الأحيان بسبب التنافس الدولي (Bohusova , 2007 : 16).
3. إن معايير المحاسبية الدولية ظهرت بعد العديد من الأزمات المالية في الدول المتقدمة ما جعل هذه المعايير تمثل حلاً لتلك الازمات ، أي أنها حلاً تاريخية و ليست مستقبلية ، ولذلك يجدها الكثيرون من الدارسين غير فعالة لعلاج بعض المشاكل المحاسبية مثل تقدير القيمة العادلة (Taylor , 2003 : 29).
4. توسيع الفجوة ما بين الدول المتقدمة و الدول النامية من خلال غياب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البلدان الأقل تقدماً و إنحراف تطبيقها في في البلدان ذات التنمية الإقتصادية السلبية (Leventi , 2009 : 426).
5. إعاقة مهنة المحاسبة في أداء وظيفتها في السوق المحلية ، حيث أنه لا يمكن تطبيق كافة معايير المحاسبة الدولية في أي بيئة كانت (Leventi , 2009 : 427).
6. عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية بدون تحويلها لتكون ملائمة لبيئتها المحلية ، مما سيؤدي الى تشويه متعمد أو غير متعمد لمبادئ تلك المعايير و إنسلاخها من وظيفتها الأساسية (Perera , 1989 : 156).

1.2 أساليب تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

إن تطبيق IFRS وإدخالها حيز التنفيذ ليس بالأمر الهين و خصوصاً في ظل الإقتصادات النشطة ، حيث لابد أولاً التأكد من فاعلية هذه المعايير و تطابقها مع المعايير المحلية و من ثم البدء بتطبيقها ، ولقد قامت الدول المختلفة بإستخدام طرق متعددة لتطبيق تلك المعايير ، وهذه الطرق هي (، ACCA 16-17 : 2011) :

1. تبني معالجات IFRS : يعتبر هذا الأسلوب من أفضل الأساليب لتطبيق IFRS حيث تطلب توجيهات السلطة القضائية من الشركات إستخدام IFRS كما صدر من قبل IASB ، ولكن عدد قليل جداً من الدول إستخدمت هذا الأسلوب ويمكن إعتبار جنوب أفريقيا مثلاً على ذلك .
 2. صياغة IFRS (بدون تغيير جوهري) لتكون من ضمن القانون : يمكن إعتبار هذا الأسلوب كوسيلة تقليدية لفرض معايير المحاسبة المحلية و المحورة لتتناسب مع IFRS ، والتي يمكن تحديثها عبر الزمن ، ومقارنة مع الأسلوب الأول فإن هذا الأسلوب أكثر بطناً في تطبيق IFRS ، ويمكن إعتبار كندا مثلاً على ذلك .
 3. تأييد IFRS : من خلال هذا الأسلوب يمكن مقارنة IFRS مع المعايير المحلية أو الوطنية و العمل على تحديث المعايير الدولية من أن الى آخر - أي أن المعيار سيكون خاضع للتعديل في أي لحظة - ويعتبر الإتحاد الأوروبي أفضل مثال على ذلك .
 4. التقارب الكامل مع IFRS (مع نية الإلتزام) : هذا الأسلوب لتطبيق IFRS مستخدم في أستراليا ، حيث يعمل مجلس معايير المحاسبة الأسترالي AASB على أخذ مخرجات مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB وتعديلها بما يتلائم مع البيئة الإسترالية مثل تغيير العملة الى الدولار الإسترالي أو تغيير بعض المصطلحات الى مصطلحات متعارف عليها في الوسط الأسترالي ، إن نتيجة هذا الأسلوب هو معايير مقارنة للمعايير الدولية للتقارير المالية الصادرة عن IASB ولكنها تختلف في بعض التفاصيل بما يسمح بالإلتزام بتطبيقها .
 5. تبني IFRS بشكل جزئي : وفق هذا الأسلوب يمكن تبني IFRS كنقطة بداية لتطبيق معايير دولية ثم القيام بالتغييرات اللازمة خلال التطبيق ، وتعتبر الصين مثلاً على ذلك ، كما يمكن تبني IFRS بشكل كامل مع عدم تبني التحديثات و التغييرات اللاحقة ، وتعتبر فنزويلا مثلاً على ذلك .
 6. الإعتراف بـ IFRS : طبقاً لهذا الأسلوب تسمح الدول بإستخدام IFRS بدلاً عن GAAP الوطنية ، ووفق الحاجة اللازمة لإعداد البيانات و المعلومات المحاسبية على شرط الأخذ بـ IFRS وكما صدرت من قبل IASB .
- يوضح الشكل (1) أدناه مدى إمكانية إلتزام الشركة بـ IFRS كما أصدرت من قبل المجلس الدولي للمعايير المحاسبية IASB .



الشكل (1) أساليب تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية

المصدر : من إعداد الباحثان بالإعتماد على (ACCA , 2011)

2.2 العوامل المؤثرة في تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

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

1. الثقافة : تعتبر الثقافة عاملاً حاسماً في إختيار كيفية تبني IFRS ، حيث وجد بعض الباحثين بأن الدولة الأكثر ثقافة و تطوراً تحاول أن تتبنى IFRS بشكل أسرع من الدول الأقل ثقافة أو الحديثة النشوء ، كما أن الدول المتأثرة بثقافات خارجية عادة ما تميل الى ما تستخدمه دول تلك الثقافات ، ومن هنا يجد عدة باحثين بأن الدول المتأثرة بالثقافة الأنكلوسكسونية عادة ما تتبنى IFRS بشكل أسلس من غيرها من الدول.

2. التنمية الإقتصادية : إن التنمية الإقتصادية يعتبر 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 الإقتصادية و تبني إستخدام IFRS ، و من جهة أخرى فقد توصل بعض الباحثين الآسيويين الى أنه لا يوجد علاقة ما بين التنمية الإقتصادية و تبني إستخدام IFRS بالذات ، حيث يمكن إستخدام المعايير المحلية و الوصول الى النتائج ذاتها من التنمية الإقتصادية .

3. توفر سوق رأس المال : مما لا شك فيه فإن نوعية المعلومات المحاسبية هي العامل الرئيسي في تطوير كفاءة أسواق رأس المال ، حيث أن المستثمرين بحاجة دائمة الى معلومات محاسبية محدّثة لكي تكون قادة على تحليل فرص الإستثمارات و تحسين الإختيارات ، مما دفع بالعديد من الدول ذات سوق رأس مال نشط ومعتمد على التعاملات الأجنبية الى تبني IFRS بدلاً من المعايير المحلية .

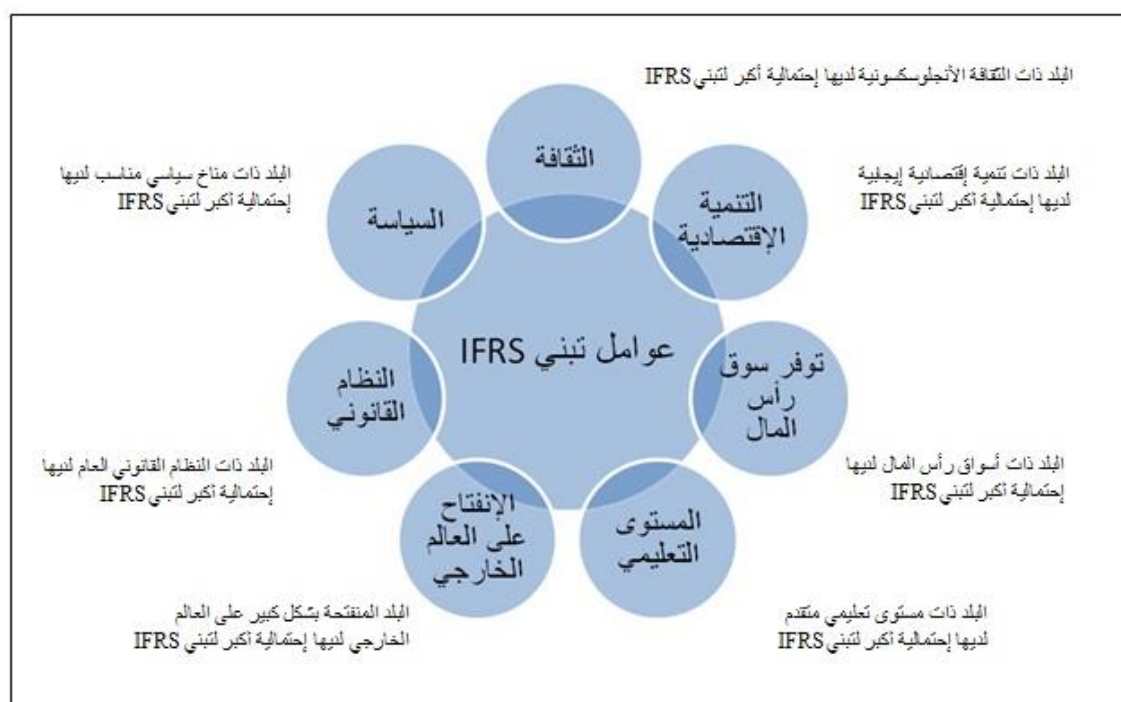
4. المستوى التعليمي : إن القضايا المطروحة في IFRS ناجمة عن طروحات أكاديمية و عملية محترفة ، حيث إن هذه المعايير معقدة جداً و فهمها يتطلب معرفة تفصيلية ليس في المجال المحاسبي فقط و لكن في مجالات متعددة - كالقانون التجاري و الإدارة و المصارف - ، ولذلك فإن البلدان ذات التعليم الجامعي المتطور - أكاديمياً و عملياً - تميل بشكل كبير الى تبني IFRS .

5. الإنفتاح على العالم الخارجي : إن الإنفتاح على العالم الخارجي ، و تحول البيئة من مغلقة الى مفتوحة ستعرض أنظمة المحاسبة الى ضغوط دولية وأقليمية كبيرة في سبيل حماية أنظمتها المحاسبية من الإختراق و تأمين إستثمارات المستثمرين الخارجيين ، ولذلك فإن إستخدام IFRS يكون بشكل أكبر لدى الدول ذات الإنفتاح على العالم الخارجي منه لدى الدول ذات الإقتصاد المنغلق .

6. النظام القانوني : إن الإنطلاق القوي للمحاسبة الدولية أدى الى الإهتمام بشكل لافت بأهمية النظام القانوني بإعتباره متنبئاً للإختلافات ما بين معايير المحاسبة بين الدول ، حيث وجد بعض الباحثين بأن الدول ذات النظام القانوني المكتوب أبطأ سرعة في تبني IFRS عن الدول ذات القانون العام والتي تستطيع تحديث قوانينها عبر الإستفتاءات الشعبية .

7. السياسة : إن المعايير المحاسبية هي إحدى منتجات النشاط السياسي في الدولة ، ولذلك فإن الدول ذات الحرية في إختيار سياسيتها ستكون أكثر إنجذاباً لتبني IFRS بسبب زيادة مستوى الحرية ، وبعبكسه فإن الدول ذات مستوى حرية منخفض ستكون أقل إنجذاباً لتبني المعايير وذلك بسبب إنغلاقها على سياستها الخاصة .

وعليه فإن تبني IFRS من قبل الدول لكي تحل محل معاييرها المحلية لابد من تحليلها ببعض العوامل أنفة الذكر ، و يوضح الشكل (2) العوامل التي تؤدي بالدول الى تبني IFRS بشكل مختصر .



الشكل (2) عوامل تبني IFRS

المصدر : الشكل من إعداد الباحثان بالإعتماد على (Zehri & Abdelbaki , 2013)

1.3 تحليل أداة تشخيص الانحراف لتبني العراق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

إن تبني العراق للمعايير الدولية للتقارير المالية قد يؤثر عليه إيجابياً أو سلبياً ، كما أنه قد يؤثر على أسلوب تنبيه لتلك المعايير ، ولذلك قام الباحثان في هذا البحث بتطبيق أداة تشخيص الانحراف ⁴ LDT لتقييم عوامل تبني IFRS من خلال تحليل إجابات إستبانة (ملحق رقم 1) تم توزيعها على 50 أكاديمي ومهني متخصص بالمحاسبة المالية ، كما موضح في الجدول (1) .

الجدول (1) عينة الدراسة

ت	الشهادة العلمية	المنصب	التوجه	العدد
1	إعدادية تجارة	محاسب	مهني	5
2	بكالوريوس محاسبة	محاسب	مهني	10
3	دبلوم في المحاسبة	محاسب	مهني	5
4	ماجستير محاسبة	تدريسي	أكاديمي	10
5	ماجستير محاسبة	مدير حسابات	مهني	10
6	دكتوراه في المحاسبة	تدريسي	أكاديمي	5
7	محاسبة قانونية	محاسب قانوني	مهني	5

تتكون إستبانة الإستبيان من 8 أجزاء يحتوي كل جزء على 7 أسئلة يتم تقييمها من بالدرجات (1-5) ، وكانت نسبة الإسترجاع للإستمارات 100% ، وتم تحليلها وفقاً لأسلوب أداة تشخيص الانحراف ، والتي

⁴ Lean Diagnosis Tool

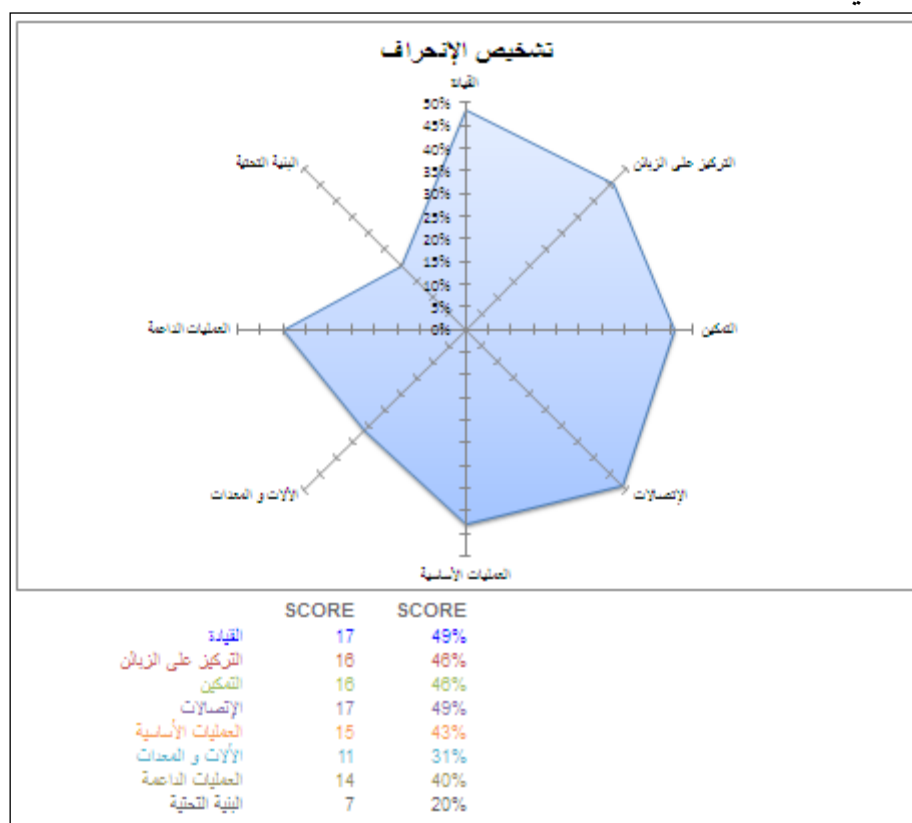
يمكن تعريفها على أنها إحدى أدوات نظرية الحيويد السداسي Six Sigma ، والتي تقوم بقياس الانحراف الحاصل في تطبيق المعايير الخاصة لكل عملية من عمليات الوحدة الاقتصادية ، و تحتوي الأداة على ثمانية محاور لكل محور عدد معين من المؤشرات (140: 2010 , Pepper & Spedding) ، و الجدول (2) يوضح محاور أداة تشخيص الانحراف.

الجدول (2) محاور أداة تشخيص الانحراف

ت	المحور	الدلالة
1	القيادة	لابد من قياس مقدار الانحراف في قيادة الوحدة الاقتصادية لتبني معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية و ذلك لان القيادة تعد من الأمور المهمة لدورة حياة الوحدة الاقتصادية .
2	التركيز على الزبائن	إن هدف أي وحدة اقتصادية هو إستقطاب الزبائن و بالتالي فإن التركيز على الزبائن من الدوافع الأساسية لأعمال أي منظمة و لذلك فإن قياس الانحراف و تحديده يخلق قيمة إيجابية في نظر الزبون المستهدف أو المرتقب .
3	التمكين	إن قياس الانحراف في تمكين الموظفين سيعكس بشكل إيجابي الآليات التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية للتعامل مع المحاسبين و المدققين و كيفية الأخذ بأرائهم و الإستفادة من ملاحظاتهم في تحسين سير عملية تبني معايير المحاسبة الدولية داخل المنظمة.
4	الاتصالات	تعتبر الاتصالات و السياسات المتربطة بها من اللبنيات الأساسية لتبادل معرفة وظيفية فعالة بين مستويات الإدارة المختلفة و بالتالي التحقيق الأمثل لمتطلبات الزبون من خلال تبني كفاء لمعايير المحاسبة الدولية.
5	العمليات الأساسية	إن العمليات الأساسية هي أهم ما يجب قياس انحرافه لأنها تؤثر و بشكل مباشر في تطبيق و تبني معايير المحاسبة الدولية و جودتها .
6	الألات و المعدات	لأجل تحقيق الميزة التنافسية و الحصول على رضا الزبون لابد من قياس انحراف المعدات و الألات و التحقق من سبب الانحراف مما سيؤدي الى تقليل التلف في تبني معايير المحاسبة الدولية و بالتالي التحسن الملحوظ في موثوقية التقارير المالية.
7	العمليات الداعمة	تؤثر العمليات الداعمة على رضا الزبون بشكل كبير و لذلك لابد من قياس انحرافاتها لغرض تقويمها و الحد من سلبياتها في المستقبل ، حيث يمكن إعتبار التسويق و المبيعات و خدمات ما بعد البيع و أعمال الصيانة من العمليات الداعمة لتبني معايير المحاسبة الدولية.
8	البنية التحتية	تعتبر البنية التحتية من أهم المتطلبات الواجب توفرها في الوحدة الاقتصادية الناجحة لأنها حجر الاساس لأي منظمة ، ولغرض القيام بأعمال صيانه جيدة و ناجعة للبنية التحتية كان لابد من قياس الانحراف في تبني معايير المحاسبة الدولية و تشخيصه.

المصدر : من إعداد الباحثين - بالإعتماد على (Pepper & Spedding, 2010:141)

إن تحليل نتائج استمارات الإستبيان بإستخدام أداة تشخيص الانحراف من شأنه أن يوضح الخلل الوارد في أسلوب تبني معايير المحاسبة الدولية طبقاً لأراء العينة المستهدفة في الدراسة ، حيث تم إعتتماد الدراسات و التجارب الدولية في تطبيق و تبني معايير المحاسبة الدولية كمعيار لغرض مقارنته مع واقع تبني معايير المحاسبة الدولية في العراق ، ويوضح الشكل (3) نتائج تحليل تشخيص الانحراف لتبني معايير المحاسبة الدولية في العراق .



الشكل (3) نتائج تحليل تشخيص الانحراف بإستخدام التخطيط النسيجي

المصدر : من إعداد الباحثين بالإعتماد على بيانات الإستبانات

حيث أن :

- 0% - 20% : نسبة منخفضة جداً ، وتعد مصدراً للقلق و لذلك يجب تركيز الإهتمام عليها .
- 20% - 40% : نسبة منخفضة ، تحتاج الى الإهتمام من خلال فهم الإحتياجات و تلبية المتطلبات.
- 40% - 60% : نموذجية و لكن يجب تطوير بعض الآليات لتحقيق جودة أفضل .
- 60% - 80% : جيدة جداً ، ولكنها ليست مثالية .
- 80% - 100% : مثالية ، ولكن لا بد من الإستمرار بالتحسين المستمر .

إن الشكل أعلاه يوضح الإنحرافات الحاصلة في تبني معايير المحاسبة الدولية في العراق من وجهة نظر العينة المستهدفة و طبقاً لمحاور أداة تشخيص الانحراف الثمانية ، حيث ان الوزن النسبي الكلي للتطبيق المثالي هو (200) نقطة لمجموع المحاور الثمانية و بواقع (25) نقطة لكل محور ، و أن النسب المئوية لكفاءة تطبيق المحاور الثمانية و مدى تأثير الانحراف في تبني معايير المحاسبة الدولية يجب أن تكون

(100%) لكل محور من محاور الأداة في حالة التطبيق الكفوء ، و أظهر تحليل الدراسة أن هنالك تفاوتاً كبيراً في جودة محاور الأداة الثمانية ، وكما هو موضح في الجدول (3) .

الجدول (3) نتائج تحليل أداة تشخيص الإنحراف

ت	المحور	الوزن النسبي	النسبة المئوية
1	القيادة	17	49%
2	التركيز على الزبائن	16	46%
3	التمكين	16	46%
4	الإتصالات	17	49%
5	العمليات الأساسية	15	43%
6	الآلات و المعدات	11	31%
7	العمليات الداعمة	14	40%
8	البنية التحتية	7	20%

المصدر : من إعداد الباحثان

بعد مناقشة الأوزان النسبية و النسب المئوية لنتائج التحليل و مقارنتها مع النتائج المثلى أو القياسية لأوزان أداة تشخيص الأنحراف ، أصبح جلياً أن هنالك العديد من نقاط الضعف في مدى التبنّي الأمثل لمعايير المحاسبة الدولية في العراق ، و يوضح الجدول (4) نتائج المقارنة بين التبنّي الأمثل لمعايير المحاسبة الدولية و تبنّيه في العراق .

الجدول (4) مقارنة نتائج الدراسة مع الأوزان و النسب المثلى لأداة تشخيص الإنحراف

ت	المحور	و.ن. الأمثل	و.ن. في العراق	الإنحراف	ن.م. المثلى	ن.م. في العراق	الإنحراف
1	القيادة	25	17	(8)	100%	49%	(51%)
2	التركيز على الزبائن	25	16	(9)	100%	46%	(54%)
3	التمكين	25	16	(9)	100%	46%	(54%)
4	الإتصالات	25	17	(8)	100%	49%	(51%)
5	العمليات الأساسية	25	15	(10)	100%	43%	(57%)
6	الآلات و المعدات	25	11	(14)	100%	31%	(69%)
7	العمليات الداعمة	25	14	(11)	100%	40%	(60%)
8	البنية التحتية	25	7	(18)	100%	20%	(82%)

المصدر : من إعداد الباحثان

2.3 الإستنتاجات :

1. إن متوسط تشخيص الانحراف لتقييم عوامل تبني IFRS في العراق هو ضمن نطاق الحد الأعلى للنسبة المنخفضة ، أي أنها تحتاج الى الإهتمام من خلال فهم الإحتياجات و تلبية المطالب .
 2. إن محور القيادة من أكثر المحاور جودة ، حيث أنه يقع في النطاق النموذجي ، مما يؤكد مكانه القيادة في تطوير تبني IFRS في العراق ، على الرغم من أنها تحتاج الى تطوير بعض آلياتها وذلك لتحقيق جودة أفضل .
 3. يحتاج محور البنية التحتية الى إهتمام كبير من قبل الإدارة حيث تعتبر مصدراً للقلق و تحتاج الى التركيز على فهم إحتياجاتها و تلبية متطلباتها ، ويعزى ذلك الى الظروف السياسية التي مرّ بها العراق في العقد الماضي .
 4. تقع بقية المحاور ضمن النطاق النموذجي ، ولكنها تحتاج الى المزيد من المتابعة و التطوير لأجل الوصول الى مصاف الدول المتقدمة محاسبياً و الدخول بشكل قوي الى السوق الدولية.
- وبشكل عام فإنه :
5. يمتلك العراق عدداً لا بأس به من عوامل تبني IFRS ولكنها ذات أساس هش وتحتاج الى المزيد الإهتمام و الدعم من قبل الحكومة العراقية .
 6. إن تبني IFRS من قبل الحكومة العراقية سيعزز من مكانة العراق إقتصادياً و يؤدي الى تحسين نوعية التدقيق المالية و تعزيز دور النزاهة و الرقابة المالية .

3.3 التوصيات :

1. إعداد كادر متخصص في علم المحاسبة و ذو إطلاع جيد على آخر مستجدات المحاسبة الدولية و إقامة دورات تدريبية مكثفة لغرض تطوير المهارات الفنية و العملية في التعامل مع IFRS .
2. ضرورة تفعيل معايير و مبادئ وطنية تتلائم وبيئتنا العراقية لغرض التأقلم وتهيئة المناخ العام لتبني IFRS .
3. تعزيز البنى التحتية لمؤسسات المحاسبة والتدقيق المالي في العراق و تشجيع إنشاء المؤسسات الخاصة لغرض تطوير المهارات المحاسبية .
4. تعزيز دور الحكومة و ديوان الرقابة المالية في تبني و تطوير معايير محلية أو إقليمية بالإضافة الى تحديث القوانين القرارات المالية المحلية كي تتناسب مع معايير المحاسبة الدولية .
5. يمكن للعراق تبني IFRS بشكل جزئي وذلك بسبب ضعف البنية التحتية للتطبيق المحاسبي بشكل كامل ، على أن يعتبر هذا الأسلوب صورة مؤقتة الى حين الإنتقال الى تبني IFRS بشكل كامل .

المصادر

1. ACCA , 2011 , International Variations in IFRS Adoption and Practice , Certified Accountants Educational Trust (London) .
2. Bohusova H., 2007 , The Possible Ways to IFRS (International Financial Reporting Standards) for Micro-Entities Development (an Investigation of usefulness), MIBES 2007.

3. 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> .
4. Botosan C. and Plumlee M., 2002 , A re-examination of Disclosure level and the Expected Cost of equity Capital , Journal of Accounting Research 40.
5. Bushman R. and Smith A., 2001 , Financial Accounting Information and Corporate Governance , Journal of Accounting and Economics 32 .
6. 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 .
7. IASB , 2007 , IFRS for Small and Medium-sized Entities: A Staff Overview of the Exposure Draft .
8. IFRS , 2010 , framework-based understanding and teaching , IFRS foundation , London , UK .
9. Leventi , Theodosia , 2009 , The impacts of the implementation of International Accounting Standards , MIBES 2009 .
10. Pepper, M. P. J. , Spedding , T. A., 2010 , the evolution of lean six sigma, International journal of quality and reliability management , Vol. 2(27) .
11. Perera M., 1989 , Accounting in developing countries: a case for localized uniformity , British Accounting Review 21 .
12. Taylor C., 2003 , IAS: The road to international (dis)harmony , Balance Sheet, 11 (2) .
13. Zeghal D. and Mhedhbi k., 2006, An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries .
14. 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 .
15. 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, July , Available online at <http://acascipub.com/Journals.php> .

الملحق (1)

إستمارة إستبيان

تقييم مدى جودة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العراق

الأستاذ(ة) المحترم(ة) ... نهدىكم أطيب التحيات وأجمل التمنيات

نظراً لخبرتكم العلمية والعملية ولما تتمتعون به من مكانه في الميدان المهني والأكاديمي ، ولما نعهده فيكم من روح التعاون البناء في

مجالات العلمية والعملية نعرض على حضراتكم إستمارة إستبيان ذات صلة بالجانب العملي للدراسة الموسومة " تقييم مدى جودة

تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العراق " ، أملين استجابتكم لبيان مدى ملائمة الأسئلة الواردة فيها لهدف

الدراسة الذي ينص على " توضيح مدى أهمية تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسات المالية العراقية بالتركيز على المستجندات الدولية فيما يخص هذا الحقل ، و تحديد نقاط القوة و الضعف و الفرص والتهديدات التي تواجه المؤسسات المالية في العراق في حال تطبيقها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " ، هذا وتستند الدراسة إلى فرضية أساسية مفادها " إن العوامل المؤثرة في تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لها تأثير كبير في إختيار أسلوب تطبيق تلك المعايير " .

مع خالص شكرنا وتقديرنا

أولاً : المصطلحات الواردة في الدراسة

1. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية : إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ⁵ IFRS تمثل مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام ⁶ GAAP المستخدمة من قبل الشركات لإعداد القوائم والتقارير المالية ، والتي تعد مصدراً هاماً للمعلومات المنشورة سنوياً ، كما أنها مفيدة لمختلف أصحاب المصالح (المساهمين ، المدينين ، العملاء ، الموظفين والحكومات) في فهم الأداء المالي للشركة والإشراف الإداري لموارد الشركة ، وضعت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ⁷ IASB ، وتم إعتماها من قبل العديد من الدول .

2. التقارير المالية : هي الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية والتقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط ولكنها تمتد لتشمل كذلك الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة ، المباشرة وغير المباشرة والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي ، وتتضمن التقارير المالية :

- القوائم المالية وهي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة للتدفقات النقدية .
- تقرير الإدارة .
- تقرير المدقق الخارجي .

3. جودة الإبلاغ المالي : ويعني ما تتمتع به تقارير الإبلاغ المالي من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو هذه التقارير من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية وبما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها .

4. تقييم جودة الإبلاغ المالي : هو تحديد القيمة أو الفائدة للمعلومات المحاسبية التي توفرها تقارير الإبلاغ المالي والتي تفيد في عملية اتخاذ القرار الاستثماري .

⁵ International Financial Reporting Standards

⁶ Generally Accepted Accounting Standards

⁷ International Accounting Standard Board

ثانياً : الأسئلة العامة

- 1 مكان العمل :
- 2 التحصيل الدراسي :
- 3 المنصب أو العنوان الوظيفي :
- 4 سنوات الخدمة الوظيفية :
- دبلوم عالٍ في المحاسبة
دكتوراه في المحاسبة
أخرى ، تذكر رجاءاً
- بكالوريوس محاسبة
ماجستير محاسبة
شهادة المحاسبة القانونية
- من 5 - 10 سنوات
أكثر من 15 سنة
- أقل من 5 سنوات
من 11 - 15 سنة

ثالثاً : أسئلة الإستبانة

المحور الأول : القيادة

ت	السؤال	أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق تماماً
1	تعد IFRS من أهم الأدوات لتقييم جودة التقارير المالية .					
2	لابد من تبني IFRS من قبل الجهات المحاسبية ذات الصلة .					
3	إن IFRS من أهم أسس الإنفتاح الإقتصادي الخارجي .					
4	إعتبار IFRS من أسس إعداد التقارير المالية المقدمة الى الجهات الحكومية .					
5	لابد من وجود منهج حول IFRS في أقسام المحاسبة التابعة للجامعات و الهيئات الأكاديمية المسؤولة عن إعداد المحاسبين .					
6	هنالك خطوات واضحة و حقيقية لتبني IFRS بشكل يناسب البيئة العراقية .					
7	لابد من تأسيس هيئة إعداد معايير محاسبية مختصة ومستقلة من أجل صياغة معايير محاسبية ملائمة للبيئة العراقية .					

المحور الثاني : التركيز على الزبائن

ت	السؤال	أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق تماماً
1	إهتمام الجهات المستفيدة بمستوى تطبيق IFRS عند إعداد التقارير المالية .					
2	تبني IFRS لغرض تعزيز الاستثمار الخارجي في العراق وزيادة جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية					
3	يعتبر تطبيق IFRS من أهم السبل لجذب الزبائن المرتقبين .					
4	تعتمد العديد من الوحدات الإقتصادية على تبني IFRS كوسيلة لتعزيز مكانتها لدى الزبائن .					
5	إن تبني IFRS حاجة لابد منها لتعزيز مكانة العراق الإقتصادية وخاصة في ظل الظروف السياسية الراهنة .					

6	إن السبب الرئيسي لإبتعاد العراق عن الأقتصاد الخارجي و قله تدفق الإستثمار الخارجي في العقود الماضية كان بسبب عدم تبنيه IFRS.				
7	إن أحد أهم أعمدة التنمية الإقتصادية هو التواصل المستمر مع التطورات الحاصلة في IFRS .				

المحور الثالث : التمكين

ت	السؤال	أُتفق تماماً	أُتفق	محايد	لا أُتفق	لا أُتفق تماماً
1	الأخذ بأراء المختصين في المجال المحاسبي لتطوير IFRS .					
2	الأهتمام بإقتراحات الخبراء و المختصين و الأكاديميين في تعديل بعض IFRS لتكون مناسبة للبيئة العراقية .					
3	تلعب الجامعات العراقية و هيئة التعليم التقني دوراً كبيراً في صياغة و تعديل IFRS .					
4	تلعب الهيئات و الجهات المهنية ذات الإختصاص دوراً فعالاً في وضع أسس تطبيق و تبني IFRS .					
5	يجب توظيف IFRS من أجل إضافة التمكين المناسب و الملأئم للمسؤولين عن مراقبه تبنيتها .					
6	الأخذ بأراء الخبراء في المجال المحاسبي من أجل صيانة بعض المعايير غير الملأئمة للبيئة العراقية .					
7	تحديد أساليب مناسبة لتبني IFRS من خلال الإستماع الى آراء الخبراء و الأكاديميين .					

المحور الرابع : الإتصالات

ت	السؤال	أُتفق تماماً	أُتفق	محايد	لا أُتفق	لا أُتفق تماماً
1	إستخدام تقنيات المعلومات و الإتصالات لتعزيز تبني إستخدام IFRS .					
2	زيادة كفاءة قنوات الإتصالات بين مستويات الإدارة المختلفة لزيادة فاعلية تبني IFRS .					
3	تعزيز سبل التواصل الفعال بين الهيئات الأكاديمية و الهيئات المهنية من أجل النهوض بعملية تبني IFRS .					
4	تعتبر وسائل التواصل الإجتماعي و المنتديات المتخصصة من أهم السبل لتطوير و صيانه IFRS .					
5	ضرورة إطلاع كافة الخبراء و المختصين و الأكاديميين على مستجدات IFRS .					
6	إعداد كادر متخصص من ذوي الخبرة و المهنية في مراقبة كافة التغيرات و التحديثات الحاصلة في IFRS .					
7	تنظيم الندوات و المؤتمرات ذات الصلة لغرض النهوض بواقع تبني IFRS .					

المحور الخامس : العمليات الأساسية

ت	السؤال	أُتفق تماماً	أُتفق	محايد	لا أُتفق	لا أُتفق تماماً
1	تحديد الأطر الأساسية لتبني IFRS .					
2	وضع الخطط و الأساليب المهنية ذات الخلفية الأكاديمية لتحديد الخلفية الإقتصادية من أجل					

					تبني IFRS .
3					الإهتمام بالتجارب الأقليمية المشابهة ومحاولة دراسة السلبيات و الإيجابيات الحاصلة في تبني IFRS .
4					إعداد كوادرات أكاديمية و مهنية ذات خلفية علمية و عملية من أجل قبول IFRS لخدمة البيئة العراقية .
5					وضع شروط صارمة لتبني IFRS المتبعة عند إعداد التقارير المالية في الوحدات الاقتصادية .
6					إعداد مناهج دراسية متخصصة في الجامعات العراقية لغرض إعداد معايير محاسبية مناسبة للبيئة العراقية .
7					تعزيز دور مراقب الحسابات لغرض إخضاع الوحدات الاقتصادية على تبني IFRS في تقاريرها المالية .

المحور السادس : الآلات و المعدات

ت	السؤال	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماماً
1	زيادة كفاءة الآليات المستخدمة في تقييم تبني IFRS للجهات المعنية و ذات الصلة .					
2	تحديث تقنيات المعلومات وإستخدام الوسائل الإلكترونية الحديثة في تقييم تبني الوحدات الاقتصادية ل IFRS .					
3	تؤثر سهولة الحصول على تحديثات IFRS على درجة تبنيها .					
4	إن توفير المعدات و الآلات الخاصة بتقنيات المعلومات قد ترفع من درجة الرغبة في تبني IFRS .					
5	إستخدام تقنيات المعلومات في دراسة و صيانة IFRS سيساعد على تقليل الإنحرافات في المعايير .					
6	التحول الإلكتروني في تبني المعايير المحاسبية سيساعد على تحديث IFRS .					
7	يمكن تطوير أساليب تبني IFRS من خلال الأساليب الرشيقة و الذكية ذات الصلة .					

المحور السابع : العمليات الداعمة

ت	السؤال	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماماً
1	لا بد من زيادة العمليات التسويقية لتبني IFRS .					
2	يجب توفير خدمات تحديث و صيانة مستمرة للجهات المتبينة ل IFRS .					
3	توفير كادر متخصص أكاديمياً و مهنياً لدعم تبني IFRS					
4	تطوير المناهج الدراسية لأغراض توضيح أهمية IFRS في التنمية الاقتصادية .					
5	تشجيع المختصين و الخبراء على حضور المؤتمرات و الندوات ذات الصلة من أجل تبادل الخبرات .					
6	نشر ثقافة تبني IFRS في المناهج التدريسية غير المختصة كأقسام الإدارة و التسويق و الاقتصاد					
7	حث الوحدات الاقتصادية على تبني IFRS عند إعداد التقارير المالية					

المحور الثامن : البنية التحتية

ت	السؤال	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماماً
1	يجب توفير بنية تحتية صلبة من أجل تبني IFRS بشكل صحيح .					
2	لا بد من تحديد أهم المتطلبات المادية و غير المادية في الوحدة الاقتصادية لتبني IFRS .					
3	تعزيز الخلفية العلمية و المهنية للكادر المحاسبي في الوحدات الاقتصادية لغرض تبني IFRS .					
4	تطوير المعرفة المحاسبية للكادر من خلال الدورات الأكاديمية و الندوات و ورشات العمل المهنية .					
5	زيادة تبادل الخبرات مع المختصين المحليين و الدوليين و الإطلاع على تحديثات IFRS بشكل دوري					
6	الدعم الحكومي للجهات المهتمة والمنظمات المستقلة الداعية الى تبني IFRS .					
7	تؤثر المتغيرات البيئية (الاقتصادية و الإجتماعية و السياسية) على تبني IFRS .					