

تحليل العوامل المؤثرة في المعلومة المحاسبية للشركات المساهمة العراقية
من منظور النماذج العامة للمحاسبة

**Analysis of the factors affecting the accounting
information of Iraqi joint-stock companies from the
perspective of general accounting models**

أ.د. عماد صبيح فرج

جامعة الإمام الصادق ^ع / كلية العلوم الإدارية والمالية

imad_sabeih@ijsu.edu.iq

رقم التصنيف الدولي ISSN 2709-2852

تاريخ استلام البحث : ٢٠٢٥/٥/١٦ تاريخ قبول النشر: ٢٠٢٥/٦/١٢

المستخلص

تُعَد المعلومة المحاسبية حساسة اتجاه متغيرات بيئة الأعمال، إذ تؤثر في الانموذج العام للمحاسبة مجموعة عوامل سياسية واقتصادية وقانونية وسلوكية. يهدف هذا البحث إلى تحديد وتحليل عوامل تؤثر على تطبيق الإجراءات المحاسبية التي تتبعها الشركات المساهمة العراقية، من منظور أهميتها بالنسبة إلى أطراف ذات مصلحة. بُنيَ البحث على فرضية مؤداها: تتأثر قواعد وإجراءات نظام المعلومات المحاسبي للشركات المساهمة العراقية بمجموعة من العوامل الاقتصادية، والسياسية، والقانونية، والتقنية، تُعَد المعلومة المحاسبية حساسة اتجاه متغيرات بيئة الأعمال، إذ تؤثر في الانموذج



مجلة العلوم المالية والمحاسبية

العدد العشرون / كانون الاول ٢٠٢٥

الصفحات ٢٧ - ٦٠

العام للمحاسبة مجموعة عوامل سياسية واقتصادية وقانونية وسلوكية. يهدف هذا البحث إلى تحديد وتحليل عوامل تؤثر على تطبيق الإجراءات المحاسبية التي تتبعها الشركات المساهمة العراقية، من منظور أهميتها بالنسبة إلى أطراف ذات مصلحة. بُنيَ البحث على فرضية مؤداها: تتأثر قواعد وإجراءات نظام المعلومات المحاسبي للشركات المساهمة العراقية بمجموعة من العوامل الاقتصادية، والسياسية، والقانونية، والتقنية، والسلوكية. لغرض اختبار فرضية البحث أُعدت استمارة استبانة تم تحليلها وتفسيرها باستعمال الأساليب الإحصائية، فضلاً عن الاستعانة بالمنطق الاستقرائي لتحليل وتفسير التطبيق المحاسبي في العراق. توصل البحث لمجموعة من الاستنتاجات أهمها:

(١) يتبنى النظام المحاسبي للشركات المساهمة في العراق، إنموذج المحاسبة الكلية مع اعتماد إنموذج المحاسبة الموحدة (صيغة صارمة للتوحيد المحاسبي)، فضلاً عن تركيز النظام المحاسبي الموحد على خاصيتي الإتساق والقابلية للمقارنة وتقديمهما من حيث الأولوية على الملاءمة والتمثيل الصادق على أساس وجهة نظر تؤيد تقديم القابلية للمقارنة بهدف الرقابة، على كل من الإتساق في إتباع السياسات المحاسبية، وتحقيق مستوى من التوحيد. (٢) توجد عوامل رئيسة خمس مؤثرة في نشاط الشركات المساهمة العراقية، وتتعلق هذه العوامل بمدى توافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية، وقوة تدخل النظام السياسي والقانوني، والسياسة المالية والاقتصادية المتبعة، والسلوك الاستثماري المتبع من قبل المستثمرين، وأولوية من ينبغي أن توفر له المعلومات المحاسبية.

كلمات مفتاحية: خصائص المعلومة المحاسبية، الإجراءات المحاسبية، الشركات المساهمة العراقية، النماذج العامة للمحاسبة.

Abstract

Accounting is characterized by its sensitivity towards factors override environment in which it exists. The accounting general pattern has to function with the existence of a set of economical, political, legal, technical, and behavioral factors. This research aims at identifying and analyzing the factors that affect the

accounting rules and procedures applied by Iraqi corporations from the perspective of its importance to stakeholders. The research is based on the following assumption: Accounting information rules and procedures are affected by a set of economical, political, legal, technical, and behavioral factors. To test paper's assumption, a questionnaire form had been prepared, and then it had been analyzed and interpreted by using statistical methods, in addition, inductive logic had been used to analyze and interpret the actuality of accounting application in Iraq. The research had reached to a set of conclusions; the most important are: (1) As for the application of accounting in Iraq, and in relation to the research subject, it was clear that the Uniform Accounting System had adopted macro accounting pattern in conjunction with the use of uniform accounting pattern (strong form uniformity). (2) Five major effective factors that influence the economic activity of Iraqi corporations are in existence.

Key words: Accounting information characteristics, accounting procedures, Iraqi corporations, accounting general patterns.

المقدمة

تؤثر في إنموذج المحاسبة العام لأي بلد، مجموعة عوامل سياسية واقتصادية وقانونية وسلوكية وبما يؤدي إلى صياغة وتكوين الخصائص المميزة للمحاسبة في ذلك البلد. ويسعى البحث إلى توضيح ذلك التأثير بالإستعانة بالمحاسبة الدولية المقارنة. تُصنّف النماذج العامة للمحاسبة على وفق المحاسبة الدولية المقارنة، وفي ضوء العوامل السياسية والإقتصادية والقانونية والسلوكية، إلى أربع نماذج يمتلك كل منها خصائص ويبنى على افتراضات تميزه وهذه النماذج هي: المحاسبة الجزئية، والمحاسبة الكلية، والمنهج المستقل، والمنهج الموحد. يؤثر تبني أي من هذه النماذج فيما يُصدّر من قواعد وإجراءات مستندة الى معايير المحاسبة. ويسعى البحث الى تحديد وتحليل العوامل المؤثرة في هذه القواعد والاحجاءات والمعايير عبر أربعة أقسام بعد هذه المقدمة يتم من خلالها التطرق إلى منهجية البحث، والنماذج العامة للمحاسبة وتأثيراتها في المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية، وتحليل المتغيرات المؤثرة في تكوين هيكل نظام

المعلومات المحاسبي العراقي المُستند إلى النظام المحاسبي الموحد، والاستنتاجات والتوصيات.

١- المبحث الاول/ منهجية البحث

تتضمن منهجية البحث الأقسام الفرعية الآتية:

١.١- مشكلة البحث

يُعد ما يُطبق من قواعد وإجراءات وما تستند إليه من معايير في مجال المحاسبة، دالة لمجموعة عوامل تؤثر في أسس إعداد وتبني تلك المعايير والقواعد. من أهم هذه العوامل يمكن ذكر تلك المتعلقة بالنظام السياسي والقانوني، وما يُطبق من سياسات اقتصادية وتقنيات، وسلوك مستخدمي المعلومات. يؤدي تجاهل أو ضعف الاهتمام بتأثير هذه العوامل إلى وضع معايير وتطبيق قواعد ذات توافق ضعيف مع ما ينبغي أن يتوافر من خصائص في المعلومة المحاسبية. ولم تخضع مجموعة العوامل التي تؤثر في صياغة معايير وقواعد المحاسبة في العراق للتحليل والدراسة مما جعل درجة تأثير هذه العوامل وترتيبها من حيث قوة تأثيرها غير معروف بالنسبة لبيئة التطبيق المحاسبي في العراق. إذ وجد الباحث ومن خلال أسلوب الملاحظة والمشاهدة الشخصية أن نظام المعلومات المحاسبي المطبق في البيئة العراقية والمتمثل بالنظام المحاسبي الموحد، لم يؤخذ فيه تأثير العوامل المذكورة آنفاً بما تستحقه من اهتمام، إذ لم يتجاوز مثلاً ما كُتب في دليل النظام المحاسبي الموحد عن هذا الموضوع أكثر من سطر أدرج من دون اهتمام كبير وُذكر فيه "ان اختلاف الهدف ونوعية التخطيط يؤثران في نظم المعلومات وأساليب التخطيط المتبعة" (ديوان الرقابة المالية: ١٩٨٥: ١١).

ونجم عن قلة الاهتمام هذه عدم وضوح في الرؤى التقنية لما هو مطلوب من المحاسبة إنجازها من أجل تلبية متطلبات الأطراف ذات المصلحة ومنهم المستثمرون والإدارة. ويمكن صياغة مشكلة البحث عبر التساؤل الآتي: هل

يؤثر تبني أي من النماذج العامة للمحاسبة فيما يُصدَّر من قواعد وإجراءات مستندة الى معايير المحاسبة؟

٢.١ - هدف البحث

يهدف البحث لدراسة وتحليل العوامل المؤثرة في صياغة وتكوين القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في الشركات المساهمة العراقية، من منظور أهميتها للأطراف ذات المصلحة.

٣.١ - أهمية البحث

تظهر أهمية البحث من أهمية المتغيرات المبحوثة متمثلة بمتغير مستقل الا وهو العوامل التي تؤثر على المتغير التابع ممثلاً بالمعلومة المحاسبية على وفق النماذج العامة للمحاسبة. وباعتبارها دراسة تركز بدرجة أساسية على معرفة تأثير مجموعة عوامل حددها باحثون في المعرفة المحاسبية، على انها حيوية وجوهرية لإسهامها في صياغة القواعد والاجراءات المستندة لمعايير نظام المعلومات المحاسبي بشكل عام والنظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق على وجه الخصوص.

٤.١ - فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضية مؤداها:

"تتأثر قواعد وإجراءات نظام المعلومات المحاسبي للشركات المساهمة العراقية بمجموعة عوامل إقتصادية وسياسية وقانونية وتقنية وسلوكية".

٥.١ - مناهج البحث العلمي المستخدمة في إعداد البحث

يعتمد الجانب النظري في إعداده على المنهج الإستنباطي من خلال عرض ومناقشة ما نشر في المصادر العربية والأجنبية ذات الصلة.

أما الجانب التطبيقي من البحث فقد اعتمد المنهج الاستقرائي من خلال إعداد استمارة استبانة وتحليلها باستعمال الأساليب الإحصائية، وتفسير واقع التطبيق المحاسبي في العراق.

٢- المبحث الثاني/ الجانب النظري

١.٢- النماذج العامة للمحاسبة وتأثيراتها في التطبيقات المحاسبية

عند إفتراض اتفاق أهداف المستخدمين (أي عدم تعارض أو حتى تباين أهدافهم) فإن لذلك تأثيرات مهمة في أهداف المحاسبة بإعتبارها نظاماً للمعلومات تطور لخدمة هؤلاء المستخدمين وفي مقدمتهم المستثمرين والإدارة. ويركز البحث في جانب أساسي منه على دراسة علاقة التوحيد المحاسبي مع هذا الإفتراض باعتباره أحد أهم المقدمات التمهيدية التي يُرتكز عليها في حال تطبيق التوحيد المحاسبي. يُعرض ضمن هذا البحث مقدمة عن النماذج العامة للمحاسبة، يليها تصنيفاً لهذه النماذج المحاسبية، ثم عرض لنشأة ومفهوم ومبررات التوحيد المحاسبي، ليتم التطرق بعدها إلى منظورٍ جدلي لعلاقة التوحيد المحاسبي مع إفتراض إتفاق الأهداف.

١.١.٢- مدخل مفاهيمي حول النماذج العامة للمحاسبة

يتأثر الإنموذج العام للمحاسبة لأي بلد بمجموعة عوامل سياسية واقتصادية وقانونية وإجتماعية وثقافية تسهم في صياغة وتكوين الخصائص المميزة للمحاسبة في ذلك البلد. إذ كما تتباين الأمم فيما بينها من حيث التاريخ ، والقيم ، والنظم السياسية ، فإنها تتباين فيما بينها من حيث النماذج المحاسبية المطبقة وتطور المحاسبة فيها (Doupnik et. al.; 2024: 32).

إذ تتأثر رؤى وتوجهات الافراد الموجودين في ذلك المجتمع بهذه العوامل وهذا ينعكس بدوره على إختياراتهم وتفضيلاتهم من المبادئ والقواعد المحاسبية المطلوب تطبيقها مما يؤدي إلى إختلافات في التطبيقات المحاسبية ، الأمر الذي لا يحقق بالنتيجة إجماعاً ولا فهماً موحداً لما ينبغي أن تكون عليه أهداف المحاسبة (Hoyle et.al: 515: 2013). يُعدُّ هذا التنوع نتيجةً لتنوع بيئات الأعمال حول العالم وحقيقة أن للمحاسبة حساسية تجاه البيئة التي تتواجد فيها (Gernon and Meek: 2001: 2).

ويمكن تحليل وتفسير الاختلافات في التطبيقات بالإستعانة بالمحاسبة الدولية المقارنة تُعرّف المُقارَنة على أنها " دراسة للمحاسبة من حيث ظهورها، وتأثير تطور الهيئات المحاسبية، والأعراف، والمفاهيم، والتطبيقات، والقواعد، بأسلوب يتم فيه تخطي الحدود الوطنية (Carnegie, and Napier: 2002: 694)، إذ تُصنّف النظم السياسية الى نظم ليبرالية توصف بانها تؤكد على ضمان الحرية الفردية باعتبار أن تحقيق عموم الأفراد لمصالحهم الخاصة يؤدي إلى تحقق مصلحة المجتمع. بالمقابل توجد النظم الشمولية سواء ذات النظرة الأممية العمالية (البروليتارية) كالشيوعية، أو المتعصبة لعرق أو جنس كالنازية، أو تلك التي تكون ذات توجه قومي أو ديني إذ ترى هذه النظم الشمولية أن تحقيق مصلحة المجتمع ككل حسب وجهة نظرها تؤدي إلى تحقيق مصلحة كل فرد يتواجد ضمن ذلك المجتمع (Hoyle et.al: 2013: 520-521).

أما من حيث النظم الإقتصادية الشائعة هناك النظم الرأسمالية التي تؤكد على حرية الأفراد في أداء الأنشطة الإقتصادية وضرورة تسهيل تداول رؤوس الأموال كما هو الحال على سبيل المثال لا الحصر في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وألمانيا وفرنسا واليابان. بالمقابل هناك النظم الإقتصادية الإشتراكية التي ترى وجوب إمتلاك وإدارة المجتمع (ممثلاً بالدولة) لعناصر الإنتاج كما كان عليه الحال وعلى سبيل المثال لا الحصر في الإتحاد السوفيتي السابق أو كما هو الحال حاضراً في الصين وكوريا الشمالية وكوبا، ويعتمد ما يتم تبنيه من سياسات تمويلية للوحدات الإقتصادية على نوع النظام الإقتصادي المتبع، إذ يمكن أن يكون التمويل من خلال منح أو قروض سواء حكومية أو عن طريق المصارف، أو بإصدار أسهم وسندات تباع إلى المستثمرين والمقرضين. ويبين الجدول (١) ما يترتب على تبني نظم سياسية كالليبرالية والشيوعية نظماً إقتصادية كالرأسمالية والإشتراكية. وما بين هذين الحدين المتباعدين هناك دول سعت أو تسعى إلى تبني نظم إقتصادية يمكن

إعتبارها هجينة لكونها تشتمل على سمات مشتركة من كلا النظامين بحيث لا نجدها إشتراكية بالكامل ولا رأسمالية تماماً، مثال ذلك العراق، ومصر، والجزائر.

جدول (١) مقارنة ما بين السمات العامة للنظامين الرأسمالي والإشتراكي

النظام الليبرالي (نظام إقتصادي رأسمالي)	النظام الشيوعي (نظام إقتصادي إشتراكي)
سيادة نمط الملكية الفردية.	ملكية الدولة لجميع أو أغلب وسائل الإنتاج.
حرية فردية واسعة في النشاط الإقتصادي وصنع القرار.	تتخذ الدولة كافة أو معظم القرارات الإقتصادية والتشغيلية.
التخطيط والرقابة يُنجزان من قبل معنيين في الوحدات الإقتصادية بإستقلالية عن الدولة.	تتحقق للدولة سيطرة على كافة الأنشطة من خلال آلية تخطيط ورقابة مركزيّتين.
تطبق الوحدة الإقتصادية أنظمة محاسبية تتسم بالتعدد والتنوع.	تمتلك الدولة نظام محاسبي يمتاز بالمعيارية والتوحيد لتسهيل إجراءات التخطيط والرقابة.
عدد كبير من مستخدمي المعلومات المحاسبية منهم على سبيل المثال لا الحصر المستثمرون، والإدارة، والمقرضون، والجهات الضريبية وإدارات حكومية أخرى...الخ.	يوجد عدد محدود من مستخدمي المعلومات المحاسبية (عدا الحكومة).

المصدر: إعداد الباحث إعتماًداً على معلومات مُستقاة من:

Arpan, and. Radebaugh, (1985), International Accounting and Multinational Enterprises, John Wiley & Sons Inc.

من حيث النظم القانونية هناك دول تتبع ما يُعرف بقانون العُرف العام Common Law (Scott: 2015: 548) ، والذي يتم بموجبه الإستناد الى عدد محدود من قواعد قانونية لإستنباط أحكام قانونية. بالمقابل هناك دول تتبع ما يُعرف بالمدونة القانونية Cod Law ويتم بموجبها وضع قواعد قانونية تفصيلية تبين الأحكام الخاصة بكل حالة قانونية يُتوقع مواجهتها، إذ أن لإتباع أي من المنهجين آثاره المختلفة بالنسبة الى مختلف فروع القانون سواء ما يتعلق منها بالجانب الاجتماعي كالقانون المدني أو بالجانب الإقتصادي كقانون الضريبة وقانون الشركات وقانون الاستثمار. أما بالنسبة للعاملين الاجتماعيين والثقافيين فإنهما يتعلقان بمدى شيوع وتطبيق مفاهيم من قبيل الصدق والعدالة والأخلاق المهنية، ومدى إنتشار التعليم (Doupnik et. al., 2024: 36-52). وفي ضوء تباين التطبيقات المحاسبية بين دول العالم فقد صُنِّقَتْ هذه الدول إستناداً للتطبيقات المحاسبية المتبعة إلى مجموعات تسمى عناقيد Clusters إذ ينقسم العالم بإعتباره عنقوداً رئيساً إلى عنقودين فرعيين الأول للدول ذات منهج قانون العُرف العام، والثاني للدول ذات منهج المَدُونَة القانونية، (1988: Gray: 7). ويبين الجدول (٢) أوجه التباين بين المجموعتين.

جدول (٢) مقارنة لتأثير منهجين قانونيين على التطبيقات المحاسبية

منهج قانون العرف العام	منهج المدونة القانونية
تطبيقات المحاسبة إختيارات لأفراد ذوو علاقة بكيانات إقتصادية وتسمى " المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً".	تستند تطبيقات المحاسبة بصورة رئيسة إلى نصوص قانونية وبالتالي فإنها متعلقة وبدرجة كبيرة بالتشريع والقانون.
يسمح بوجود تطبيقات محاسبية لأغراض الضريبة تختلف عن تلك التي لأغراض القوائم المالية مع تركيز على التمويل عن طريق المستثمرين بإصدار أسهم، مع سماح بإختلافات بين قيم بعض حسابات القوائم المالية عن التي لأغراض الضريبة.	يميل للتركيز على الضريبة والتمويل عن طريق القروض، وبالتالي فإنه توجد مجموعة واحدة للحسابات سواء لأغراض الضريبة أو لإعداد القوائم المالية.

كنتيجة للنقطة السابقة فإنه لا يوجد فرق بين قيم الحسابات لأغراض القوائم المالية وتلك التي لأغراض الضريبة.	يُسمح باختلافات في بعض الحسابات لأغراض القوائم المالية عن التي لأغراض الضريبة كما هو الحال مثلاً عند تطبيق القسط الثابت لأغراض القوائم المالية والإندثار المعجل لأغراض الضريبة في الولايات المتحدة الأمريكية.
تؤثر سمات التباين أعلاه في وجهة النظر التي تبنى على فحص القوائم المالية ففي ألمانيا مثلاً كأبرز بلد يطبق هذا المنهج، فإن تقرير المدقق ينص على ما يلي "إستاداً إلى تدقيقنا المنسجم مع واجباتنا المهنية فإن الحسابات والكشوفات متفقة مع القانون الألماني وقانون الشركات".	تؤثر سمات التباين أعلاه في وجهة النظر التي تبنى على فحص القوائم المالية ففي الولايات المتحدة الأمريكية مثلاً كأبرز بلد يطبق هذا المنهج، فإن تقرير المدقق ينص على ما يلي "في رأينا فإن القوائم المالية الموحدة تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتغير في المركز المالي. وهي مُعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً".
نظراً لكون التمويل يتم بشكل رئيس من خلال قروض تقدمها مصارف تمتلك جزءاً كبيراً من رأسمال الوحدات الإقتصادية، فإن درجة الإهتمام بمبدأ يدعو للإفصاح الشامل تكون أقل.	إهتمام وتركيز واسع على تطبيق مبدأ الإفصاح الشامل لإعتماد التمويل أساساً على الأسهم مما يبرر الحاجة لمعلومات غير مُضللة توفر للمستثمرين قرارات رشيدة.

المصدر: إعداد الباحث إعتماًداً على معلومات مُستقاة من:

(Nobes, and Parker, Comparative International Accounting, Pearson Education Limited. 2020), (Mourik, and Peter, The Routledge Companion to Accounting, Reporting and Regulation, Routledge , NY - an imprint of the Taylor & Francis Group, an informa business, 2014).

٢.٢- تصنيف النماذج العامة للمحاسبة

يُعد التصنيف الذي وضعه Mueller لنماذج تطور المحاسبة أواسط عقد الستينات، ريادياً وحظي بمقبولية واسعة، إذ ميّز بين أربع نماذج حسب الأنظمة الإقتصادية لأسواقها. في ضوء هذا التصنيف تكون نماذج المحاسبة كالآتي (Choi and Meek: 37: 2011):

١. إنموذج المحاسبة الكلية Macro accounting Pattern

يتكون من قوائم ميزانية قومية، وحسابات دخل قومي، وجداول مدخلات - مخرجات، وقوائم تدفق الأموال، وميزان مدفوعات، وحسابات استثمار (Yu, S. C: 1966: 9-6)، وترتبط المحاسبة الكلية بصورة وثيقة مع الإقتصاد الكلي الذي يركز على عدة افتراضات أهمها:

- أ. تتجز الوحدة الإقتصادية أهدافها بشكل أفضل من خلال التنسيق الوثيق لأنشطتها مع سياسات الإقتصاد القومي في بيئتها.
- ب. تتم خدمة المصلحة العامة بشكل أفضل إذا ما تم ربط محاسبة الوحدة الإقتصادية بصورة وثيقة مع سياسات الإقتصاد القومي.
- من مضامين الإنموذج يمكن ذكر ما يتعلق بتبني سياسة التوظيف الكامل وما يرتبط بها من جهود لإستقرار الإقتصاد والأعمال وإعداد متوسط للدخل على مدى دورة الأعمال. ومن السياسات الأخرى إنجاز معدل نمو إقتصادي محدد مقدما وما يتطلبه ذلك من قيام المحاسبة بتعديل إجراءات الإندثار والإطفاء لشركات أو صناعات تساهم معدل النمو الإقتصادي. من الأمثلة الأخرى يمكن ذكر ما يتعلق بالتمهيد الدوري للدخل Income Smoothing، وتضمين عناصر خارجية Externalities كالتلوث وغيره ضمن احتساب المصاريف والإيرادات، والمحاسبة عن الموارد البشرية، (Choi and Mueller: 1978: 39).

٢. إنموذج المحاسبة الجزئية Micro accounting Pattern

يتكون من محاسبة مالية، ومحاسبة تكلفة وإدارية، ومحاسبة شركات. وتستعمل المحاسبة الجزئية لغرض معالجة البيانات، مجموعة إجراءات متكاملة ومرتبطة نظاميا ضمن صيغ محاسبية مبنية على وفق أسس جيدة (Yu, S. C.: 1966: pp.9-12) إذ يُلاحظ مثلاً أن التطورات باتجاه التقسيم الصناعي للعمل وتقنيات الإنتاج الكبير قد أدت إلى إبتكارات لمحاسبة التكلفة تركز على الإهتمام بالمنتج وبالتالي تُعد ذات

- طبيعة جزئية (Mueller: 1967: 88). تُعد المحاسبة الجزئية وثيقة الصلة مع الإقتصاد الجزئي الذي يركز على ثلاث إفتراضات أساسية وكالاتي:
- أ. السياسة الرئيسة للوحدة الإقتصادية هي ضمان إستمرار وجودها.
 - ب. السعي لتحقيق أقصى تعظيم إقتصادي هي أفضل سياسة للوحدة من أجل البقاء.
 - ج. المحاسبة كفرع من إقتصاديات الأعمال، تشتق مفاهيمها وتطبيقاتها من التحليل الإقتصادي.
- تطوير إنموذج محاسبي أساسه قواعد الإقتصاد الجزئي يركز على ثلاث قواعد إقتصادية:
- الأولى: لا يمكن للوحدة الإقتصادية البقاء إذا ما تأكلت قاعدة رأس المال الحقيقي أما بواسطة الضريبة أو من خلال توزيعات تخترق كلياً أو جزئياً قاعدة رأس المال المستثمر.
- الثانية: يُعد رأس المال المستثمر بصورة دائمة الجذر الإقتصادي للوحدة وبالتالي فإن إستثماره يجب أن يحظى بالإهتمام الرئيس طالما أن الوحدة هي بؤرة النشاط الإقتصادي.
- الثالثة: الفصل الفعال بين رأس المال والدخل مطلب تمهيدي لتقويم ورقابة أنشطة الوحدة.
- وفي ضوء هذه القواعد الثلاث يمكن تحديد ملامح التطبيقات المحاسبية بالآتي (Choi, and Mueller: 1978: 40):
- أ. نظام قياس مبني على مفاهيم القيمة الجارية كالتكلفة الإستبدالية.
 - ب. تركيز إداري شديد على كافة التقارير المحاسبية.
 - ج. تركيز شديد على تقارير الأقسام نظراً لإهميتها الكبيرة كمؤشرات على أساس المنتج والأسواق.
 - د. إفصاح تفصيلي لبيانات الإنتاج وشؤون داخلية أخرى تتعلق بالوحدة الإقتصادية.

٣. إنموذج المنهج المستقل Independent Approach Pattern

إن ما يسود بموجب هذا المنهج هو العملية Pragmatism، فالتطبيقات الجيدة هي تلك التي تنجح على مر الزمن في توليد أنشطة وأرباح جديدة وتخفف من عدم التأكد، وتتبع هذه التطبيقات من تفكير ذاتي وتعتمد إبتداءً على الحدس Intuition وتصبح مقبولة عن طريق التجربة والخطأ. أما المضامين المحاسبية للمنهج المستقل فهي:

- أ. صعوبة إنشاء هيكل نظري متماسك وكامل للمحاسبة.
 - ب. إن الأسلوب الوحيد الممكن لوضع مبادئ ومعايير محاسبية هو من خلال المنهج التفاضلي التدريجي بسبب عدم وجود إطار يمثل نقطة إرتكاز لأية نظرية.
 - ج. يعرف الدخل ومفاهيم أخرى في ظل ظروف التطبيق العملي أي ما هو أكثر فائدة للنشاط.
 - د. الإفصاح الشامل والعادل مهم جداً بسبب مرونة تفسير وتطوير ما هو مقبول قبولاً عاماً.
- في ضوء هذه المضامين تعد المحاسبة نشاطاً خدمياً، يشتق مفاهيمه وقواعده أساساً من معاملات ينجزها، وليس من مصادر أخرى للمعرفة كالاقتصاد، وبذلك يتكون للمحاسبة مجال معرفي مستقل يتطور عبر ممارسات مبنية على أحكام (تشوي وآخرون: ٢٠٠٤: ٦٣).

٤. إنموذج المنهج الموحد Uniform Approach Pattern

يسعى هذا المنهج لجعل المحاسبة أكثر علمية (أساسه المنهج التقني وقد تطور إلى تسمية المنهج الموحد) وأكثر ملاءمة لإستخدام الإدارة المركزية. تكمن فكرة هذا المنهج في جعل كافة الوحدات الإقتصادية تجمع، وتسجل، وتصنف، وتعالج جميع البيانات ضمن تقارير وفق طريقة نظامية متطابقة. إن هذا سوف يؤدي بالنتيجة إلى توحيد

أسس القياس والإبلاغ. ويعتمد هذا الإنموذج على إنموذج الإقتصاد الكلي أي إعتبار السياسة الإقتصادية القومية هي المهيمنة وتتحكم في الإعتبارات النظرية والفنية. يتضح من خلال النماذج المذكورة آنفاً، دور العوامل السياسية والإقتصادية والإجتماعية والثقافية في تحديد أهداف مستخدمي المعلومات المحاسبية مما ينعكس بالتالي على أهداف المحاسبة. فالمحاسبة كتقنية إجتماعية لا توفر أسساً للقياس فحسب وإنما كذلك طرائق لرقابة أنشطة الوحدة الإقتصادية لذلك يُلاحظ وكنتيجة أن المحاسبة في أي بلد تتطور متأثرة بالبيئة التي تتواجد فيها ضمن ذلك البلد (Chetkovich: 1972: 106)، ولعل من المنطقي القول إن الأهداف التي يسعى الى تحقيقها مستخدمو المعلومات المحاسبية سوف تتأثر من حيث طبيعة بُنيّتها التكوينية تبعاً للإنموذج المطبق نظراً لاختلاف الإفتراضات التي يقوم عليها كل واحد من هذه النماذج. وقد يتم المزج بين إنموذجين أو أكثر من هذه النماذج في أي بلد وبدرجات متفاوتة وبما يشكل نقاط تداخل بينها، فالمحاسبة الكلية تعتمد في جمع وتوحيد المعلومات المحاسبية للمستوى الوطني على المحاسبة الجزئية وقد يتم أيضاً تطبيق المنهج الموحد في قطاعات معينة للنشاط في بلد يعتمد المنهج العملي. نظراً لتبني العراق إنموذج المنهج الموحد سيتم تخصيص ما تبقى من هذا القسم لعرض وتحليل التوحيد المحاسبي.

٣.٢ - التوحيد المحاسبي - نشأته، ومفهومه، ومبرراته

ظهر التوحيد المحاسبي لأول مرة في ألمانيا، ولأغراض إدارية داخلية تتعلق بإستعمال جداول وصيغ موحدة خاصة بمحاسبة الكلفة إذ نُشر عام ١٩١١ أول دليل للحسابات في البلد المذكور من قِبَل J. F. Schaer واستُعمل دليل الحسابات هذا في قطاع الصناعة الألماني خلال الحرب العالمية الأولى. ونشر الأكاديمي الألماني Schmalenbach في العام ١٩٢٧ ما سُمي بالمخطط النمذجي للحسابات والذي شمل مجموعة متنوعة من الصناعات. ثم تنامت في ظل حُكم الإشتراكيين القوميّين الألمان إبان الحكم النازي عقيدة السيطرة على الإقتصاد ووجدوا في التوحيد المحاسبي أداة يمكن أن تساعد في تحقيق تلك السيطرة سيّما مع توقف آلية السعر عن

النشاط نتيجة السيطرة على الأسعار والنقد مما أوجد حاجة إلى آلية تخصيص بديلة للموارد وكانت في هذه الحالة التوحيد المحاسبي (Nobes, and Parker: 2020: 68). تأثرت فرنسا لاحقاً بالفكر القائم على التوحيد المحاسبي نتيجة احتلالها من قبل ألمانيا وذلك في مطلع الأربعينات سيّما مع إضطلاع وزارة الإقتصاد الفرنسية بمهام الرقابة على الإقتصاد من أجل تحقيق التنمية الإقتصادية بعد الحرب. وإعتمدت في العام ١٩٤٧ نسخة شاملة من هذا النظام تسمى الخطة الموحدة للمحاسبة وتشمل دليل حسابات، وتعريف مصطلحات، وإنموذج للقوائم المالية، وقواعد للقياس والتقييم. ولاحقاً في العام ١٩٥٧ إصدرت نسخة جديدة منقحة من هذه الخطة. وفي عام ١٩٨٢ وكتطبيق لتعديلات أوجبها التوجيه الرابع Fourth Directive الصادر عن الجمعية الأوروبية (سُميت لاحقاً بالإتحاد الأوروبي) صدرت نسخة أخرى منقحة من الخطة الموحدة للحسابات. وتم في العام ١٩٨٣ إدخال مصطلح "وجهة النظر الصادقة والعادلة" ضمن المحاسبة الفرنسية والذي تعود نشأته الى المحاسبة في بريطانيا (Nobes, and Parker: 2020: 216).

تعد فرنسا من الدول التي قطعت شوطاً متميزاً في التوحيد المحاسبي وإن هذه التجربة فضلاً عن تجارب بلدان أخرى من أوروبا الشرقية قد شجعت عدة دول على تطبيق نظم توحيد مماثلة ومن هذه الدول جمهورية مصر العربية، وجمهورية العراق، والجمهورية اليمنية.

يُقصد بالتوحيد كمفردة إصطلاحية في معناه العام إتباع منهج واحد عند تعامل أطراف تربطهم علاقة ما. إلا أنه يُنظر للمحاسبة الموحدة على أنها تعني معالجة موحدة لجميع المفاهيم والطرائق والإجراءات المحاسبية، أي المقصود هنا وجود طريقة واحدة للتعامل مع المخزون ومع نفقات البحث والتطوير وغيرها من المعاملات (Mueller: 1967: 93). ووضع باحثون إطاراً صُنِف تطبيق التوحيد المحاسبي كالاتي (Merino, and Coe: 1978: 48-49)

١. صيغة صارمة: Strong Form بموجبها لا يسمح بإحداث أية تغييرات في التطبيقات بحيث يتم مسبقاً توصيف مبادئ وقواعد تبين كيفية تطبيق إجراء محاسبي لكل نوع من الأحداث المحاسبية القابلة للحصر والتحديد.

٢. صيغة معتدلة الصرامة: Moderate-Strong Form يكون من خلالها توحيد عام في تطبيق المبادئ المحاسبية فضلاً عن قواعد محددة للتنفيذ مع سماح بإجراء بعض التغييرات إذا كان من غير العملي الالتزام بالتطبيق الحرفي الصارم.

٣. صيغة معتدلة الضعف: Moderate-Weak Form ذات توحيد عام في تطبيق مبادئ محاسبية تختار بإعتبارها متعلقة بصناعات أو وحدات معينة أو ظروف إقتصادية معينة.

٤. صيغة ضعيفة: Weak Form تتحقق بموجبها درجة من التوحيد من خلال تحديد عدد من الإختيارات المحاسبية المتاحة وأن تترك للإدارة حرية إختيار مبادئ محاسبية معينة.

أما Nobes and Parker فإنهما يحددان تواجد التوحيد المحاسبي ضمن ثلاثة مجالات رئيسة هي (Nobes and Parker: 2006: 40):

١. صيغ موحدة للقوائم المالية.

٢. مبادئ محاسبية موحدة.

٣. متطلبات إفصاح موحدة.

وحيثما تكون هناك قواعد قانونية تفصيلية سواء في واحدة أو في جميع هذه المجالات فإنه ستتواجد درجة عالية من التوحيد المحاسبي . يسوق مؤيدو التوحيد المحاسبي مجموعة مبررات لإتباع المنهج أهمها (Hendriksen: 1969: 161):

١. نظراً للتنوع الواسع في التطبيقات المحاسبية فإن عقد المقارنات بين مختلف الوحدات الإقتصادية يُعدّ مستحيلاً أو صعباً في الأقل.

٢. المعرفة التي تجمع بين مراقبي الحسابات والإدارة يمكن أن تؤدي الى إستجابة هؤلاء المراقبين لرغبات زبائنهم.

٣. للإدارة حرية إختيار تطبيقات محاسبية تحقق أهدافها الذاتية سواء الإقتصادية أو الإجتماعية.

٤. السماح بتطوير أكثر توحيداً وأكثر منطقيةً.

٥. تجميع إحصاءات عن الدخل القومي تكون ذات معولية.

٦. تسهيل التخطيط والرقابة الإقتصاديين.

وهناك من يضيف مبرراً سابعا يرتبط بتحقيق المساواة في التشريع الإقتصادي والتكامل الإقتصادي الإقليمي (Mueller: 1967: 109-111):

ضمن هذا السياق هناك من يثير تساؤلاً عن إمكانية اعتماد المستخدمين على آراء حول قوائم أعدت بصورة تتوافق مع مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً بينما يلحظ عدم وجود إتفاق حول هذه المبادئ (Kemp: 1969: 154):

تتوقف درجة التوحيد المحاسبي في أي بلد على طبيعة فكر وتوجه النظام السياسي في ذلك البلد. ويمكن القول بشكل عام أن درجة التوحيد المحاسبي تزداد مع تزايد الإتجاه نحو المركزية في إدارة الوحدات الإقتصادية وتبني النظام السياسي فكراً شمولياً في تطبيق السياسات الإقتصادية. ولعل من الضروري الإشارة إلى وجهة نظر ترى صعوبة تطبيق الصيغة الصارمة للتوحيد المحاسبي بسبب تباينات في تطبيقات محاسبية متبعة سواء على مستوى أية وحدة إقتصادية أو على مستوى أي قطاع صناعة (Siegel and Shim: 2000: 92).

٤.٢ - علاقة التوحيد المحاسبي مع إفتراض إتفاق الأهداف - منظور جدلي

إن من المنطقي القول بأن الجمع المتمثل بالتوحيد سواء بين عنصرين أو أكثر (بغض النظر عن هذه العناصر إن كانت تمثل مفاهيم أو مواضيع أو معالجات أو أية أشياء أخرى)، يتطلب وجود درجة من الانسجام أو التناظر أو التطابق وبما يُسهّم في نجاح ذلك التوحيد. وإن من أهم المُقَدِّمات التي يؤسس عليها أي توحيد محاسبي هو وجود درجة من الإتفاق بين أهداف الأطراف ذات المصلحة. فإذا ما كانت درجة الإتفاق حول الأهداف واضحة ومُتَّعَّة أصبح التوحيد فاعلاً وناجحاً، وإن لم يكن كذلك

حدث العكس. ومع وجود مؤيدين للتوحيد المحاسبي عُرضت مبرراتهم آنفاً، فإن للتوحيد المحاسبي معارضين لديهم مبرراتهم. ويسوق معارضو التوحيد المحاسبي مجموعة أسباب لتبرير موقفهم أهمها (Hendriksen: 1969: 162):

١. انه سوف يخرق الحقوق الأساسية وحريات الإدارة.
 ٢. يضع المحاسبة في نطاق ضيق من قواعد وإجراءات تجعل القوائم المالية أقل قابلية للمقارنة.
 ٣. التوحيد المحاسبي سوف يكبت جماح التقدم ويمنع التغييرات المرغوبة.
 ٤. التعامل بصورة متشابهة مع ما هو غير متشابه أساساً.
 ٥. التصادم مع المفهوم الحديث للمحاسبة ذات الإهتمام الإداري.
 ٦. يكون التركيز في التوحيد المحاسبي مُنصباً على الجوانب الآلية
- في ضوء الأسباب المذكورة آنفاً يمكن القول بوجود مبررات لتعدد الخيارات المحاسبية أهمها (Hendriksen: 1969: 166):

١. وجود تباينات في فلسفة أو توقعات أو توجهات الإدارة.
 ٢. الحيلة والحذر.
 ٣. المحاسبة كأداة مفيدة في المنافسة من خلال توفير من أساليب وإجراءات للقياس والإفصاح.
 ٤. وجود تباينات في الظروف الإقتصادية .
 ٥. عدم التأكد المرتبط ببعض المعاملات كما هو الحال في المطلوبات الطارئة.
- ينبغي ربط التوحيد المحاسبي مع محاولة الوصول إلى إمكانية تحقيق مقارنة بين القوائم المالية لوحداث إقتصادية مختلفة. ولما كان الهدف هو المقارنة وليس التوحيد، فإن هذا الأخير يمكن أن يكون مناسباً فقط إلى المدى الذي يحقق فيه تلك المقارنة. والسؤال هنا هو كيف أن تطبيق مبادئ محاسبية موحدة يسهم في توفير قدر من المقارنة؟ للإجابة عن هذا التساؤل يمكن القول بأن قدراً أعظم من القابلية

للمقارنة يكون قابلاً للتحقيق فقط عن طريق وضع مبادئ محاسبية مقبولة منطقياً ويمكن أن تستعمل كدليل إرشاد في إختيار إجراءات محاسبية مناسبة. والمقارنة قد تكون مرغوبة أيضاً للحصول على بيانات إقتصادية بالنسبة إلى صناعات، أو مناطق، أو بالنسبة للبلد ككل وكأساس لفرض قوانين أو توفير أسس مقبولة بالنسبة للتشريع الحكومي. في حين أن هناك وجهة نظر أخرى ترى أن المحاولة لإقحام المقارنة حيث لا تتواجد في الواقع يمكن أن ينجم عنها تشييت، فالقوائم المالية لوحدين إقتصاديتين أو أكثر لا يُتوقع أن تكون قابلة للمقارنة إلا إذا كانت تلك الوحدات نفسها قابلة للمقارنة أما إذا وُجدت أوضاع لا تساعد على المقارنة فإن على المستخدم قبول ذلك لأن محاولة فرض المقارنة عبر التسويات تؤدي إلى تشييت النتائج. ولعل من الحالات التي يمكن ذكرها في هذا الموضوع من البحث ما يتعلق بافتقار المقارنات التي تجرى بين أرقام تسجل في ظل قدرة شرائية متباينة لوحدة النقد، إلى الدقة. (Groth and Byers: 1996: 57)

ويمكن ربط الجدل حول التوحيد (أو عدم التوحيد) في المحاسبة مع طبيعة العلاقة التي تسود (أو يُراد لها أن تسود) بين أفراد المجتمع سواء كانت علاقة تتسم بالطبيعة الفردية Individualism، أو علاقة تتسم بالطبيعة الجماعية Collectivism.

ويبين الجدول (٣) الأساس الفكري الذي تستند إليه كل من حالتي عدم وجود توحيد محاسبي، ووجود توحيد محاسبي والنتائج التي يُفترض أن تترتب عن كل حالة منهما. جدول رقم (٣) الأساس الفكري والنتائج المفترضة المترتبة عن حالتي وجود وعدم

وجود توحيد محاسبي

تصنيف الحالة	حالة (١) عدم وجود توحيد محاسبي (شيوع الفردية)	حالة (٢) وجود توحيد محاسبي (شيوع الجماعية)
--------------	---	--

الأساس الفكري	تحقيق الأفراد لمصالحهم يؤدي إلى تحقيق مصلحة المجتمع	تحقيق مصلحة المجتمع تؤدي إلى تحقيق مصالح الأفراد
النتائج المفترضة	١. يؤدي سعي كل فرد لتحقيق أهدافه بأمثل مستوى لإحداث تعارض في الأهداف وبالتالي تعارض المصالح.	١. إتفاق أهداف الأفراد نظراً لإتفاق مصالحهم.
النتائج المفترضة	٢. البحث عن تسويات حول وسائل الوصول للأهداف المتعارضة.	٢. يُستغنى عن البحث عن تسويات لوسائل الوصول للأهداف بافتراض أنها متفقة.

المصدر: إعداد الباحث.

٣- المبحث الثالث/ الجانب العملي

٣.١- تحليل المتغيرات المؤثرة في تكوين هيكل نظام المعلومات المحاسبي العراقي
المُستند إلى النظام المحاسبي الموحد لغرض تحليل المتغيرات المؤثرة في تكوين البنية
الأساسية للنظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركات المساهمة العراقية سوف يتم
استخدام التحليل العاملي بطريقة العوامل الرئيسية، وذلك من خلال تحليل آراء عيّنة من
المستثمرين والمدراء في العوامل التي كان لها تأثير ذا أهمية من حيث بنية نظام
المعلومات المحاسبي في الشركات المساهمة. وقد تم ذلك عبر توجيه أسئلة إستبانه
حول المتغيرات التي يُعتقد بأنها أثرت في القواعد والإجراءات المحاسبية للشركات
المساهمة في العراق، وذلك سعياً نحو تعيين ما يرتبط من هذه المتغيرات بالمعلومات
المحاسبية. أعدت أسئلة الاستبانه في ضوء المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي
الموحد المبينة في الإصدارات الآتية للدليل: النظام المحاسبي الموحد، ١٩٨٥،
والنظام المحاسبي الموحد: (ملحق رقم 1)، ١٩٩٠، والنظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١،
والنظام المحاسبي الموحد وفق معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي (٢٠٢٤).

٣.٢- عيّنة البحث

تشتمل عيّنة البحث على فئتين وكالآتي:

الفئة الأولى: تتألف من المستثمرين (الحاليين والمرتبطين) ممن تتوفر
فيهم الأهلية القانونية والقدرة المالية والاستعداد الفعلي لتداول أسهم

الشركات المساهمة العراقية المدرجة للتداول في سوق العراق للأوراق المالية. وفيما يخص عدد مفردات مجتمع المعاينة، والعينة المستهدفة، والاستثمارات المسترجعة فعلاً، والاستثمارات التي أهملت لنقص في إجاباتها، والاستثمارات التي خضعت للاختبار والتحليل، فهي كالآتي:

١. العينة المستهدفة	٧٥ مستثمراً
٢. الاستثمارات المسترجعة فعلاً	٥٣ استثماراً
٣. الاستثمارات التي أهملت بسبب نقص الإجابات.	٦ استثمارات
٤. الاستثمارات التي أخضعت للاختبار والتحليل (٢ ناقصاً ٣).	٤٧ استثماراً

الفئة الثانية: وتتألف من مديري الحسابات (أو المديرين الماليين بحسب ما مُتبع من تنظيم إداري في قسم من الشركات) العاملين في الشركات المساهمة العراقية. وفيما يخص العينة المستهدفة، والاستثمارات المسترجعة فعلاً، والاستثمارات التي أهملت لنقص في إجاباتها، والاستثمارات التي خضعت للاختبار والتحليل، فهي كالآتي:

١. العينة المستهدفة	٢٤ مدير حسابات
٢. الاستثمارات المسترجعة فعلاً	٢١ استثماراً
٣. الاستثمارات التي أهملت بسبب نقص الإجابات.	٢ استثماراً
٤. الاستثمارات التي أخضعت للاختبار والتحليل (٢ ناقصاً ٣).	١٩ استثماراً

٣.٣- عرض تحليلي لإجابات العينة حول المتغيرات المؤثرة في القواعد والجراءات المطبقة في الشركات المساهمة:

استقصيت العوامل المؤثرة في القواعد والإجراءات المطبقة في الشركات المساهمة العراقية من خلال أسئلة إستبانة لغرض التعرف على دور المعلومات المحاسبية في تكوين هذا التقدير، إذ سيتم في

هذا القسم من البحث عرض تحليل المؤشرات الإحصائية الوصفية حول الأوساط الحسابية وانحرافات المعيارية والنسب المئوية على أن تُحلل لاحقاً باستخدام أساليب أخرى منها التحليل العاملي. يبين الجدول (٤) نتائج مؤشرات التحليل.

جدول (٤) مؤشرات الإحصاء الوصفي

رقم السؤال	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %
١	ضعف قدرة تطبيقات محاسبية في الشركات المساهمة، مستندة إلى قواعد النظام المحاسبي الموحد، على توفير معلومات ملائمة للمستثمرين.	٢.٧٤	٠.٧٠٥	٦١.٦
٢	ضعف قدرة التطبيقات المحاسبية المستخدمة في الشركات المساهمة، والمستندة إلى قواعد النظام المحاسبي الموحد، على توفير معلومات ذات تمثيل صادق من وجهة نظر المستثمرين.	٢.٢٤	٠.٦٧١	٦٦.٩
٣	تتدخل الدولة تفصيلاً في النشاط الاقتصادي.	٤.٠٦	٠.٥٩٦	٩٥.٥
٤	ضعف تطور نظم تمويل الشركات المساهمة سواء عن طريق سوق الأسهم والسندات، أو بواسطة المؤسسات المالية.	٣.٥١	٠.٧٣٢	٩٠.١
٥	القوانين المنظمة لنشاط وعمل الشركات تتدخل تفصيلاً وبقيود مُحَدَّدة.	٤.٠٦	٠.٥٨٠	٩٥.٥

٦	ضعف حرص الجهات الحكومية للحصول على موافقة وتأييد أصحاب المصالح من مستثمرين وإدارات شركات قبل فرض تطبيق مبادئ وقواعد وإجراءات محاسبية معينة.	٣.٩٣	٠.٦٣٤	٩٣.٨
٧	أهداف المستثمرين قصيرة الأجل بسبب تركيزهم على المضاربة عوضاً عن الاستثمار.	٣.٣٥	٠.٨٤٨	٧٨.٦
٨	عقيدة النظام السياسي بإعطاء أولوية للجهات الحكومية في الحصول على المعلومات.	٣.٩١	٠.٧٧١	٩١.٢
٩	ظروف المخاطرة وعدم التأكد كعاملين يُضعفان تأثير الشركات المساهمة العراقية.	٤.٣٨	٠.٥٦	٩٥.٥
١٠	ضعف أساليب مواجهة تأثيرات التضخم في معلومات القوائم المالية.	٣.٤٨	٠.٧٦٩	٨٩.٢

المصدر: إعداد الباحث.

ظهر من خلال السؤال (١) حول ضعف ملائمة المعلومات المحاسبية كأحد عوامل ضعف تأثير الشركات المساهمة العراقية، فقد اتفقت إجابات العيّنة على ضعف ملائمتها ولكن بدرجة اتفاق ضعيفة نسبياً إذ بلغ وسطها الحسابي ٢.٧٤ وانحراف معياري ٠.٧٠٥ وينسبة مئوية للاتفاق ٦١.٦% مع الأخذ في الحسبان أن ٨١% من الإجابات المكونة لهذه النسبة اختارت الإجابة (أتفق إلى حد ما) بينما اختيرت الإجابة (أتفق) بنسبة ١٩%.

أما بالنسبة للسؤال (٢) فقد تطرق إلى ضعف التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية كعامل مسبب لضعف تأثير الشركات المساهمة العراقية، لم تتفق إجابات العيّنة مع القول بوجود ضعف في التمثيل الصادق وبوسط حسابي مقداره ٢.٢٤ وانحراف

معياري ٠.٦٧١ وبنسبة مئوية من عدم الإتفاق مقدارها ٦٦.٩%. ويمكن تفسير هذه النتيجة بالقول أن التوحيد المحاسبي يحقق درجة من المقارنة والاتساق مما يوجد لدى المستثمرين شعوراً بصدق تمثيل القوائم المالية المُعدّة على وفق أسس النظام المحاسبي الموحد.

وفيما يخص السؤال (٣) أن تأثير تدخل الدولة منذ عام ١٩٧٠ عندما بُدئ بالتوحيد المحاسبي في العراق وحتى الوقت الحاضر كان قوياً فقد اتفقت إجابات العيّنة حول قوة هذا التدخل بوسط حسابي مقداره ٤.٠٦ وانحراف معياري ٠.٥٩٦ وبنسبة مئوية للإتفاق ٩٥.٥%.

وبالنسبة إلى السؤال (٤) حول ضعف نظم التمويل كعامل مسبب لضعف تأثير الشركات المساهمة العراقية، فقد كانت إجابات العيّنة متفقة مع القول بوجود ضعف في نظم التمويل وبوسط حسابي مقداره ٣.٥١ وانحراف معياري ٠.٧٣٢ وبنسبة مئوية للإتفاق مقدارها ٩٠.١%. إذ ينحصر تمويل الشركات المساهمة في العراق بمصادر محدودة منها ما هو داخلي كالتمويل عن طريق الاحتياطات والأرباح المحتجزة. ومنها ما هو خارجي يتمثل أما بإصدار أسهم وطرحها للاكتتاب سواء للمساهمين أو باكتتاب عام من قبل الجمهور أو بالأسلوبين معاً، أو أن تقوم الشركة بالاقتراض من إحدى المؤسسات المالية (مقتصرة على المصارف تقريباً). ولا يوجد في العراق نظم تمويل متطورة سواء عن طريق شركات التأمين أو مؤسسات لإدارة واستثمار أموال التقاعد أو شركات للاستثمار المالي تمارس أنشطة استثمار فاعلة، فضلاً عن منع البنك المركزي العراقي المصارف من منح القروض لأغراض بيع وشراء الأسهم. يضاف إلى ذلك انعدام أي وجود للتمويل عن طريق إصدار الشركات المساهمة للسندات.

وفيما يخص السؤال (٥) حول قوة التدخل التفصيلي والقيود المُحدّدة للقوانين الاقتصادية وبضمنها القوانين المنظمة لعمل الشركات فقد اتفقت إجابات العيّنة على قوة تأثيرها بوسط حسابي مقداره ٤.٠٦ وانحراف معياري ٠.٥٨ وبنسبة مئوية للإتفاق مقدارها ٩٥.٥%. ويُلاحظ تقارب قيم تحليل الإجابة عن هذا السؤال مع السؤال الذي سبقه مما

يعزز من النتائج سيما وأن القانون العراقي يعتمد بصورة أساسية على منهج المدونة القانونية في التشريع والذي يستند بدوره إلى حد كبير على قوة تدخل الدولة.

ويستقصي السؤال (٦) آراء العينة حول ضعف حرص الجهات الحكومية لاستحصال موافقة وتأيد أصحاب المصالح (بضمنهم المستثمرين) قبل فرض قاعدة أو معيار محاسبي فقد اتفقت إجابات العينة على ضعف حرص تلك الجهات بوسط حسابي مقداره ٣.٩٣ وانحراف معياري ٠.٦٣٤. وبنسبة مئوية للإتفاق مقدارها ٩٣.٨%. ويمكن تفسير هذا بكونه متفق منطقياً مع المركزية المتبعة من قبل النظام السياسي والإداري الحكومي الذي شرّع استخدام التوحيد المحاسبي في العراق.

وحول السؤال (٧) المتعلق بتركيز المستثمرين على المضاربة عوضاً عن تداول الأسهم بقصد الاستثمار، كأحد عوامل ضعف تأثير الشركات المساهمة العراقية، فقد اتفقت إجابات العينة على قوة تأثير هذا العامل بوسط حسابي مقداره ٣.٣٥ وانحراف معياري ٠.٨٤٨. وبنسبة مئوية للإتفاق مقدارها ٧٨.٦%.

ويتعلق السؤال (٨) باستقصاء آراء العينة عن عقيدة النظام السياسي في إعطاء أولوية للجهات الحكومية للحصول على المعلومات المحاسبية كأحد عوامل ضعف تأثير الشركات المساهمة العراقية، فقد اتفقت إجابات العينة على قوة تأثير هذا العامل بوسط حسابي مقداره ٣.٩١ وانحراف معياري ٠.٧٧١. وبنسبة مئوية للإتفاق مقدارها ٩١.٢%.

أما بالنسبة إلى السؤال (٩) حول تأثير ظروف المخاطرة وعدم التأكد في العراق كأحد عوامل ضعف تأثير الشركات المساهمة العراقية، فقد اتفقت إجابات العينة على قوة تأثير هذا العامل بوسط حسابي مقداره ٤.٣٨ وانحراف معياري ٠.٥٦. وبنسبة مئوية للإتفاق مقدارها ٩٥.٥%. إن ارتفاع كل من قيمة الوسط الحسابي والنسبة المئوية لاتفاق إجابات العينة حولها وما يقابل ذلك من انخفاض للانحراف المعياري يعزز من قوة تأثير هذا العامل من وجهة نظر المستثمرين.

وفيما يخص السؤال (١٠) المتعلق بضعف أساليب مواجهة التضخم في العراق كأحد عوامل ضعف تأثير الشركات المساهمة العراقية، اتفقت إجابات العينة على تأثير هذا العامل بوسط حسابي ٣.٤٨ وانحراف معياري ٠.٧٦٩ ونسبة مئوية للإتفاق مقدارها ٨٩.٢%.

٤.٣- التحليل العاملي للمتغيرات المؤثرة في تكوين هيكل نظام المعلومات المحاسبي
توزعت المتغيرات المؤثرة (المركبات) التي حُددت بموجب الدراسة على خمس مجاميع رئيسية بلغ مجموع قيمها الذاتية ٧.٢٣٥، إذ بلغت نسبة التفسير التراكمية ٦٠% من مجموع نسب التباين وكما موضح في الجدول (٥).

جدول (٥) قيم ذاتية للمصفوفة المختزلة للعوامل ونسب التباين التراكمية

المجموعة	القيمة الذاتية	نسبة تباين العامل إلى مجموع التباين %	النسبة التراكمية %
الأولى	١.٨٧٩	١٥.٦٥٧	١٥.٦٥٧
الثانية	١.٠٣٩	١٢.٠٢٧	٢٧.٦٨٤
الثالثة	١.٤١١	١١.٧٦٢	٣٩.٤٤٦
الرابعة	١.٢٩٤	١٠.٧٨٧	٥٠.٢٣٣
الخامسة	١.٠٠٥	١٠.٠٦٨	٦٠.٣٠١

المصدر: إعداد الباحث.

تُفسر المتغيرات المؤثرة ضمن المجموعة الأولى ما قيمته الذاتية ١.٨٧٩ ونسبة تبلغ ١٥.٦٥٧% من إجمالي نسبة التباين التراكمية البالغة ٦٠%، بمعنى أن تباين في النشاط الاقتصادي للشركات المساهمة وبما يعادل هذه النسبة من إجمالي التباين يمكن أن تُفسرهُ التباينات التي تحدث في متغيرات هذا العامل. وإن الأسئلة المرتبطة بمتغيرات المجموعة هذه كالاتي^١: السؤال (١) حول ملائمة المعلومات المحاسبية وقيمة تشبّع

^١ عُرِضَت هذه الأسئلة بحسب تسلسل دخولها ضمن مجموعة كل عامل.

٠٠.٦٠٤، والسؤال (٢) حول التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وبقيمة تشبّع ٠٠.٨٤٣

في حين تُفسّر المتغيرات المؤثرة ضمن المجموعة الثانية ما قيمته الذاتية ١.٠٣٩ وبنسبة تبلغ ١٢.٠٢٧% من إجمالي التباين. وإن الأسئلة المرتبطة بمتغيرات المجموعة هذه هي: السؤال (٣)، حول درجة تدخل الدولة في آليات النشاط الاقتصادي، والسؤال (٥) حول درجة التدخل التفصيلي والقيود المحددة للقوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي ولعمل الشركات. وبقيمة تشبّع ٠٠.٦٠٧، والسؤال (٩) حول المخاطرة وعدم التأكد بسبب ظروف عدم الاستقرار السياسي وبقيمة تشبّع ٠٠.٦١٤

بينما تُفسّر المتغيرات المؤثرة ضمن المجموعة الثالثة ما قيمته الذاتية ١.٤١١ وبنسبة تبلغ ١١.٧٦٢% من إجمالي التباين. وإن السؤالين المرتبطان بمتغيرات المجموعة هذه هما: السؤال (٤) حول درجة تطور نظم تمويل الشركات المساهمة وبقيمة تشبّع ٠٠.٧٧٢، والسؤال (٦) حول حرص الجهات الحكومية للحصول على موافقة وتأيد أصحاب المصالح من المستثمرين وإدارات الشركات قبل فرض مبادئ وقواعد محاسبية معينة وبقيمة تشبّع ٠٠.٧٠٨

في حين تُفسّر المتغيرات المؤثرة ضمن المجموعة الرابعة ما قيمته الذاتية ١.٢٩٤ وبنسبة تبلغ ١٠.٧٨٧% من إجمالي التباين. وإن السؤال المرتبط بمتغيرات المجموعة هذه هو السؤال (٧) حول أهداف معظم المستثمرين والتي تعد قصيرة الأجل بسبب تركيزهم على تداول الأسهم بقصد المضاربة التجارية عوضاً عن قصد امتلاكها بصورة دائمة وبقيمة تشبّع ٠٠.٦٠٧

بينما تُفسّر المتغيرات المؤثرة ضمن المجموعة الخامسة ما قيمته الذاتية ١.٠٠٥ وبنسبة تبلغ ١٠.٠٦٨% من إجمالي التباين. وإن الأسئلة المرتبطة بمتغيرات المجموعة هذه كالآتي: السؤال (٨) حول

عقيدة النظام السياسي بمنح الأولوية للجهات الحكومية في الحصول على المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة وبقيمة تشبّع ٠٠٥٦٣، والسؤال (١٠) حول الأساليب المتبعة في العراق لمواجهة أوضاع التضخم وبقيمة تشبّع ٠٠٧٦٣.

وُضِعَتْ تسميات من قِبَل الباحث للعوامل الخمس هذه، وذلك بالاستناد إلى المفاهيم الأساسية التي شملت الأسئلة التي صُفِّتَ ضمنها. ويبيّن الجدول (٦) أسماء هذه العوامل والأسئلة المرتبطة بها وما تطرحه من مفاهيم أساسية.

يظهر من خلال التحليل العاملي أن الأسئلة المرتبطة بالمتغيرات المُدرّجة ضمن العوامل الخمس المسماة أعلاه ذات تأثير في المعلومات المحاسبية للنشاط الاقتصادي للشركات المساهمة العراقية ويُستدل على صحة تحليلها أنها أُدرِجَتْ ضمن العوامل الخمس على وفق الترتيب المُحدد بموجب قيم التشبّع المنسوبة لها والمعروضة آنفاً وهي متسقة منطقياً سواء في مواقعها أو فيما بينها ضمن كل عامل. ويعني هذا كمُحصلة نهائية للتحليل أن على الشركات المساهمة إذا ما أرادت تحسين درجة تأثيرها في الاقتصاد العراقي أن تهتم وتأخذ في الحسبان العوامل التي أفرزها التحليل أعلاه من قِبَل الباحث وما يرتبط بها من متغيرات مؤثرة.

جدول (٦) أسماء العوامل الأساسية المرتبطة بالمتغيرات المؤثرة في النشاط

الاقتصادي للشركات المساهمة

تسلسل العامل	اسم العامل	الأسئلة المرتبطة بالمتغيرات	المفاهيم الأساسية للأسئلة المصنفة ضمن العامل
--------------	------------	-----------------------------	--

الأول	مدى توافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية.	(١)، (٢)	ملاءمة، وتمثيل صادق، معلومات مُعدة على وفق قواعد النظام المحاسبي الموحد.
الثاني	قوة تدخل النظام السياسي والقانوني للحكم.	(٣)، (٥)، (٩)	الاتجاه العام للنظام السياسي نحو السيطرة والتوجيه الشامل للأنشطة الاقتصادية، وإتباع منهج المدونة القانونية في تشريع وتطبيق القوانين، وظروف المخاطرة وعدم التأكد.
الثالث	السياسة المالية والاقتصادية المتبعة.	(٤)، (٦)	درجة تطور نظم تمويل الشركات، ومدى حرص الجهات الحكومية للحصول على موافقة وتأيد المستثمرين وإدارات الشركات قبل فرض مبادئ وقواعد محاسبية معينة.
الرابع	السلوك الاستثماري المتبع من قبل المستثمرين.	(٧)	تعدد أهداف معظم المستثمرين قصيرة الأجل بسبب تركيزهم على تداول الأسهم بقصد المضاربة التجارية عوضاً عن قصد امتلاكها بصورة دائمة.
الخامس	أولوية مَنْ ينبغي أن توفر له المعلومات المحاسبية.	(٨)، (١٠)	عقيدة النظام السياسي بمنح أولوية للجهات الحكومية في الحصول على المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة، والأساليب المتبعة في العراق لمواجهة أوضاع التضخم.

المصدر: إعداد الباحث.

وفي ضوء نتائج الاختبارات الإحصائية وما تم عرضه من تحليلات وتفسيرات مرتبطة بهذه النتائج، يرى الباحث أنه قد تم إثبات فرضية البحث والتي نصّها: "تتأثر قواعد وإجراءات نظام المعلومات المحاسبي للشركات المساهمة العراقية بمجموعة من العوامل الاقتصادية والسياسية والقانونية والتقنية والسلوكية".

٤- المبحث الرابع/الاستنتاجات والتوصيات

يمكن تحديد أهم ما تم التوصل إليه من إستنتاجات وتوصيات بالآتي:

١.٤ - الاستنتاجات

١. يحدد إنموذج المحاسبة العام الذي يمكن أن يتبناه بلد ما، أهداف المحاسبة في ذلك البلد، وتؤثر مجموعة عوامل سياسية وإقتصادية وقانونية وإجتماعية وثقافية في شكل ذلك الإنموذج وبما يُسهم في تحديد خصائص المحاسبة المُميّزة فيه. تتمثل هذه النماذج بالآتي: المحاسبة الكلية، والمحاسبة الجزئية، والمنهج المستقل، والمنهج الموحد.

٢. بالنسبة لواقع التطبيق المحاسبي في العراق وبقدر تعلق الأمر بموضوع البحث، يُلاحظ تبني إنموذج المحاسبة الكلية مع اعتماد إنموذج المحاسبة الموحدة (الصيغة الصارمة للتوحيد المحاسبي)، فضلاً عن تركيز النظام المحاسبي الموحد على خاصيتي الإتساق والقابلية للمقارنة وتقديمهما من حيث الأولوية على الملاءمة والتمثيل الصادق إنطلاقاً من كون هدف المحاسبة على وفق منظور النظام المحاسبي الموحد هو ربط حسابات الوحدة الإقتصادية (الشركة) مع الحسابات على المستوى الوطني وبناء إنموذج مُصغّر للحسابات على المستوى الجزئي على أساس وجهة نظر ترى أن القابلية للمقارنة بهدف الرقابة، تعتمد على كل من الإتساق في إتباع السياسات المحاسبية، وتحقيق مستوى من التوحيد.

٣. اعتبر النظام المحاسبي الموحد أن الهدف الرئيس للمحاسبة هو توفير معلومات مفيدة الى جهات حكومية مُمثلة بمؤسسات الدولة، وذلك باعتبارها جهات متخذة للقرار. في حين تم اعتبار أن على جميع الوحدات الاقتصادية الالتزام بهدف توفير معلومات لأغراض مساءلة تلك الوحدات (بضمنها الشركات المساهمة موضوع البحث) في مجال التحاسب الضريبي ومراقبة أداء وأرباح الشركات. وهذا يعني توظيف المحاسبة لخدمة أهداف مزدوجة.

٤. أظهر التحليل العاملي ضمن البحث وجود خمس عوامل رئيسة مؤثرة في النشاط الإقتصادي للشركات المساهمة العراقية وهذه العوامل تضم مجموعة متغيرات مرتبة

متغيرات مرتبة حسب نسبة تباين العامل إلى مجموع التباين وكالاتي:

العامل	نسبة تباين العامل إلى مجموع التباين %
أولاً. توافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية.	١٥.٦٥٧
ثانياً. قوة تدخل النظام السياسي والقانوني للحكم.	١٢.٠٢٧
ثالثاً. السياسة المالية والاقتصادية المتبعة.	١١.٧٦٢
رابعاً. السلوك الاستثماري المتبع من قبل المستثمرين.	١٠.٧٨٧
خامساً. أولوية مَنْ ينبغي أن توفر له المعلومات المحاسبية.	١٠.٠٦٨

٢.٤- التوصيات

في ضوء تحليل واقع التطبيق المحاسبي في العراق، فضلاً عن التحليلات الإحصائية التي تم القيام بها في الدراسة الميدانية، يمكن عرض أهم التوصيات كالاتي:

١. ضرورة مراجعة منهج التوحيد الذي جاء به النظام المحاسبي الموحد وما حُدد على أساسه من مبادئ وقواعد وإجراءات محاسبية أوجب تطبيقها، وذلك باعتبار أن العوامل السياسية والاقتصادية والقانونية والتقنية التي وُضع في ظلها النظام المحاسبي الموحد قد تغيرت مما يستدعي بالنتيجة إعادة النظر هذه.

٢. فيما يرتبط بالتوصية السابقة يعتقد الباحث أن ما يناسب البيئة العراقية من صيغ التوحيد هو الصيغة معتدلة الضعف والتي بموجبها يكون هناك توحيد عام في تطبيق مبادئ محاسبية تختار بإعتبارها متعلقة بقطاعات نشاط معينة أو وحدات معينة أو ظروف إقتصادية معينة.

٣. ضرورة الاهتمام بالعوامل الخمس الرئيسة المحددة من خلال هذا البحث والمؤثرة في نشاط الشركات المساهمة العراقية من حيث صلتها بالنشاط الاقتصادي العراقي، والتي تمثلت بالآتي: مدى توفر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية، قوة تدخل النظام السياسي والقانوني للحكم، السياسة المالية والاقتصادية المتبعة، السلوك

الاستثماري المُتَّبَع من قِبَل المستثمرين، أولوية مَنْ ينبغي أن تُوفّر له المعلومات المحاسبية. إذ تمتاز هذه العوامل بتنوعها واتساع نطاق تأثيرها وشموليتها.

٤. نظراً للتركيز الشديد في بيئة نشاط الأعمال العراقية على استعمال نظام معلومات محاسبي يساعد في توفير معلومات محاسبية عن جميع الوحدات الاقتصادية لأغراض مساءلة تلك الوحدات (بضمنها الشركات المساهمة موضوع البحث) في مجال التحاسب الضريبي ومراقبة أداء وأرباح الشركات، فإن الباحث يوصي بضرورة إجراء دراسات بحثية أكاديمية وميدانية تقارن مابين التكلفة والعائد في حال التأكيد على هدف المساءلة في مجال التحاسب الضريبي ومدى فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الذي يتمحور حول تحقيق هذا الهدف في الحد الفعلي من التهرب الضريبي ومكافحة الفساد المالي والإداري من ناحية، وما بين التكلفة والعائد في حال التأكيد على هدف توفير المعلومات المفيدة في مجال اتخاذ القرار ومدى فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الذي يركز على مثل هذا الهدف في تحفيز وتطوير النشاط الاقتصادي للشركات من ناحية أخرى.

٥. المصادر

٥-١ المصادر العربية

١. ديوان الرقابة المالية، (١٩٨٥)، النظام المحاسبي الموحد، ط ١، الدار العربية للطباعة.
٢. ديوان الرقابة المالية، (١٩٩٠)، النظام المحاسبي الموحد: ملحق ١، دار الحرية للطباعة.
٣. ديوان الرقابة المالية، (٢٠١١)، النظام المحاسبي الموحد، ط ٢، الموقع الالكتروني لديوان الرقابة المالية الاتحادي.
٤. ديوان الرقابة المالية، (٢٠٢٤)، النظام المحاسبي الموحد وفق معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي، الموقع الالكتروني لديوان الرقابة المالية الاتحادي.

٥. تشوي، فريدريك، و كارول آن فروست، و جاري مبيك، (٢٠٠٤)، المحاسبة الدولية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر.

٥-٢ المصادر الأجنبية

Periodicals

6. Carnegie, Carry D., and Christopher J. Napier, (2002), "Exploring Comparative International Accounting History", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, (Vol.15 No.5): 689 – 718.
7. Chetkovich, Michael N., (1972), "An Appeal for Unity in Establishing Financial Accounting Standards", **The International Journal of Accounting**, (Fall): 99-107.
8. Gray S. J., "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally," **Abacus**, March 1988.
9. Groth, John C., and Steven S. Byers, (1996), "Creating value: economics and accounting perspectives for managers", **Management Decision**, (Vol.34 No.10): 56 – 64.
10. Merino, Barbara D., and Ealdy L. Coe, (1978), "Uniformity in Accounting: A Historical Perspective", **The Journal of Accountancy**, (August): 48-54.
11. Yu, S. C., (1966), "Microaccounting and Macroaccounting", **The Accounting Review**, (Vol. XL T No.1), (January): 8-20.

Books

12. Arpan, Jeffrey S., and Lee H. Radebaugh, (1985), **International Accounting and Multinational Enterprises**, John Wiley & Sons Inc.
13. Choi, Frederick D. S., and Gerhard G. Mueller, (1978), **An Introduction to Multinational Accounting**, Prentice – Hall, Inc.
14. Choi, Frederick D. S., and Gary K. Meek, (2011), **International Accounting**, Prentice – Hall, Inc.
15. Douppnik, Timothy, Finn Mark, and Gotti Giorgio, (2024), **International Accounting**, McGraw Hill LLC.
16. Gernon, Helen, and Gary K. Meek, (2001), **Accounting: An International perspective**, McGraw-Hill Higher Education.
17. Hendriksen, Eldon S., (1969), "Toward Greater Comparability through Uniformity of Accounting Principles", **Financial Accounting Theory II – Issues and Controversies**, Edited by: Thomas F. Keller, and Stephen A. Zeff, MaGraw-Hill Inc.

18. Hoyle, Joe B., Schaefer Thomas F., Doupnik Timothy S., (2013), **Advanced Accounting**, McGraw-Hill Education.
19. Kemp, Patrick S., (1969), “Controversies on The Construction of Financial Statements”, **Financial Accounting Theory II – Issues and Controversies**, Edited by: Thomas F. Keller, and Stephen A. Zeff, McGraw-Hill Inc.
20. Mourik, Carien van, and Walton Peter, (2014), **The Routledge Companion to Accounting, Reporting and Regulation**, Routledge 711 Third Avenue, NY - an imprint of the Taylor & Francis Group, an information business
21. Mueller, Gerhard G., (1967), **International Accounting**, Macmillan.
22. Nobes, Christopher, and Robert Parker, **Comparative International Accounting**, Pearson Education Limited, 2020.
23. Nobes, Christopher, and Robert Parker, (2006), **Comparative International Accounting**, Pearson Education Limited.
24. Nobes, Christopher, and Robert Parker, (2008), **Comparative International Accounting**, Pearson Education Limited.
25. Scott, William R., (2015), **Financial Accounting Theory**, Pearson Education Limited.
26. Siegel, Joel G., and Jae K. Shim, (2000), **Dictionary of Accounting Terms**, Barron's Educational Series, Inc.