

## مبررات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في ظل التغيرات في البيئة العراقية

م.م محمد راضي عبد الكاظم

كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة الانبار

E-mail: [mohammedalagely@yahoo.com](mailto:mohammedalagely@yahoo.com)

## المخلص .:

نتيجة للتطورات التكنولوجية التي حدثت وبروز ظاهرة العولمة الاقتصادية والتي جعلت من العالم قرية صغيرة تلاشت بينها الحدود والحواجز , و في ظل الاختلاف والتنوع في الممارسات المحاسبية بين دول العالم، حيث تسعى كل دولة إلى تبني نظام محاسبي يتلاءم مع احتياجاتها وظروفها البيئية، من هنا برزت الحاجة لدراسة النظم المحاسبية في ظل جهود التقليل من الاختلافات ومحاولة التوحيد والتنسيق المحاسبي الدولي عن طريق إيجاد معايير مشتركة تحكم التطبيق العملي.

ويتطلب ما سبق اعتماد المدخل المناسب لصياغة المعايير المحاسبية , في هذا السياق يمكن اعتماد اثنين من المداخل هما(المدخل القانوني والمدخل الذاتي),في ظل المدخل القانوني الذي يتم في ضوءه صياغة معايير المحاسبة الدولية من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة , وتتمثل مصادر المعايير المحاسبية المستخدمة في التطبيق العملي في العراق في النظام المحاسبي الموحد ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية .حيث يقوم النظام المحاسبي الموحد في الشركات المحلية المعنية على أساس توحيد القواعد والمصطلحات و التعاريف المستخدمة في معالجة واثبات الأحداث والعمليات المالية وأعداد التقارير المالية بصورة تمكن مستخدميها من المقارنة وتقويم كفاءة الأداء على المستوى القومي . ومع ذلك لا يعد النظام مفيداً في ظل التغيرات ومنها التغيرات الاقتصادية والسياسية التي استجدت في البيئة العراقية ولا ينسجم في الوقت نفسه مع المعايير المحاسبية الدولية الأمر الذي يتطلب إعادة النظر في التطبيق واقتراح البدائل المناسبة التي تعزز في مصداقية وعدالة التقارير المالية من وجهة نظر مستخدميها .

**الكلمات المفتاحية:** معايير المحاسبة, البيئة العراقية, مبررات توافق.

## **Justifications for the Harmonization of international accounting standards in light of changes in the Iraqi environment .**

### **Abstract**

As a result of the technological developments that took place and the emergence of the phenomenon of economic globalization, which made the world a small village where borders and barriers have disappeared. There is a difference and diversity in accounting practices among the countries of the world. Each country seeks to adopt an accounting system that suits its needs and environmental conditions. In the effort to reduce differences and try to unify and coordinate international accounting by finding common standards governing the practical application.

This requires adopting the appropriate approach to the formulation of accounting standards. In this context, two approaches (legal approach and self- approach) can be adopted, under the legal approach in which international accounting standards are formulated by practitioners of accounting profession and professional organizations. Accounting system used in the practical application in Iraq in the consolidated accounting system and the Board of Accounting and Control Standards. The unified accounting system in the relevant local companies is based on the standardization of the rules, terms and definitions used in processing and proof of events Financial operations and financial reporting to enable them to compare and evaluate performance efficiency at the national level. However, the system is not useful in light of the changes, including the economic and political changes that have occurred in the Iraqi environment and is not consistent with the international accounting standards, which requires reconsidering the application and proposing appropriate alternatives that enhance the credibility and fairness of financial reports from the perspective of its users.

**Key words:** Accounting standards, Iraqi environment, Justifications for the Harmonization.

**المقدمة:-**

تواجه مهنة المحاسبة موجه غير مسبوقه من التطور والتغيير في تكنولوجيا المعلومات ,الخصخصة ,التجارة العالمية,وندره الموارد الاقتصادية , وتحرير التجارة وقد أدى ذلك إلى اعاده النظر في المعالجات المحاسبية الأمر الذي جعل المعلومات المالية أكثر تعقيدا ووجب قيام المحاسبين بضرورة التكيف ومجاراة الأمور الجديدة بزياده معرفتهم في مجال الحاسوب والانترنت ; ان التأقلم مع بيئة الأعمال المتغيرة بشكل مستمر والأخذ بعين الاعتبار تأثير بيئة تكنولوجيا المعلومات على مهنة المحاسبة .وتتجه السياسة الاقتصادية العراقية اليوم الى الليبرالية والانفتاح على الأسواق الخارجية والانتقال إلى اللامركزية الإدارية في تسيير الاقتصاد ويحتاج تنفيذ هذه السياسة الاقتصادية الى وجود رقابة إدارية ومالية حكومية فاعلة حتى لا تتحرف وتتحول الى ظاهرة الفساد المالي والإداري , وهنا جاءت الحاجة للتفكير بإجراء الإصلاحات الضرورية في النظام المحاسبي من خلال التقارب وتقليل الاختلافات بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية مما يؤدي الى تقليل الفساد وخدمة اكبر عدد ممكن من المستخدمين لمخرجات النظام المحاسبي , وكذلك سيساهم في توحيد الأنظمة المحاسبية المتعددة المعمول بها في القطاعين العام والخاص وتطوير أساليب الرقابة وفعاليتها .

**اولا :1-منهجية البحث****1-1 مشكله البحث:**

تتمثل مشكله البحث بصوره أساسيه بمجموعة من التحديات التي تعاني منها المحاسبة متمثلة بالتغيرات البيئية المتسارعة والمتشابكة الأمر الذي يتطلب منه ايجاد آليه تمكنه من العمل على كافه الأصعدة وبكفاءة عالية وفيما يتماشى مع المعايير الدولية لذلك فان هناك فجوة كبيرة في واقع النظام المحاسبي المطبق وما تتطلبه السوق الدولية والمحلية من المعايير المحاسبية لذلك هناك قصور يعاني منه العمل المحاسبي.ولذلك يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الاتي :

هل هناك امكانية لتكثيف وموائمة المعايير المحاسبية الدولية مع البيئة المحاسبية العراقية .

**2-1 هدف البحث ::**

1.حصر المتغيرات في البيئة ( الاقتصادية والاجتماعية )المؤثرة على النظم المحاسبية المطبقة في

العراق .

2. إبراز أهمية التوافق مع المعايير الدولية في ضوء الأبعاد البيئية المؤثرة بغية التوافق في بناء الثقة في النظم المحاسبية لجذب الاستثمار الأجنبي .

3. تقويم مدى مراعاة التغيرات البيئية عند إصدار معايير محاسبية واثـر الاختلافات المؤثرة على تلك المعايير .

### 1-3 أهمية البحث :

يتصف عصرنا الراهن بالمتغيرات البيئية المتسارعة والتحديات الجسيمة التي تلقى بظلالها على أداء المنظمات ومراكزها المالية وقدراتها على التنافس من أجل النمو والتطور في بيئة المتغيرات بشكل مستمر, مما يستدعي تبني استراتيجيات متميزة ونظم إدارية ومالية واقتصادية كفؤة وفاعلة تمكن تلك المنظمات من تعزيز قدرتها التنافسية في ظل الظروف البيئية والدولية غاية التعقيد مصحوبة بانتشار مظاهر الفساد الإداري والمالي وتطور وتنوع أساليب في المنظمات.

### 1-4 فرضيه البحث:

1. ان الانسجام الحاصل بين النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية يكفل عدالة وقياس وقابليه المقارنة .

2. ان الكادر المحاسبي المتخصص ذو الخبرة العالية يكون أداة فاعلة في خدمه الإدارة.

3. ان اعتماد النظام المحاسبي على الأتمتة التكنولوجية الحديثة يمكن المحاسبين من مواجهه المستجدات على مهنتهم بكفاءة وفاعلية .

### 2- الدراسات السابقة :

1-2 دراسة نور, عبد الناصر , الجاوي , طلال " المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الاردنية , متطلبات التوافق والتطبيق " 2009 .

هدفت هذه الدراسة الى إبراز مدى توافق البيئة الأردنية مع المعايير المحاسبية الدولية مع إمكانية التطبيق , وقد استخدم الباحثان استبانتيـن الأولى لأساتذة قسم المحاسبة في الجامعات مكونة من 30 سؤال والثانية للشركات و مدققي الحسابات مكونة من 25 سؤال وتم تحليلها باستخدام برنامج . spss . وقد توصلت الى النتائج التالية :

-وجود اثر ايجابي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الاردن .

-هناك فجوة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

-هناك توجه كبير نحو توافق البيئة الأردنية والمعايير المحاسبية الدولية .

وخلصت الدراسة إلى إن هناك منافع ومعوقات لتوافق وتطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة الأردنية وتترتب عليها نتائج ايجابية وسلبية , وكذلك بينت النتائج إلى أن بيئة العمل الأردنية تتباين في مدى تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية ويتطلب الامر البحث عن العوامل والمقومات الموصلة لذلك .

## 2-2 دراسة عبد الله , أسماء سهيل , د. بشرى نجم " المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق واهمية تفعيلها " , دراسة ميدانية جامعة بغداد- 2010 .

هدفت الدراسة الى بيان اهمية المعايير المحاسبية الدولية وتوضيح المداخل المعتمدة في صياغتها واهم المداخل في صياغة المعايير المحاسبية المحلية في العراق , وبينت الدراسة الى ضرورة إلغاء او تطوير النظام المحاسبي الموحد في العراق وتفعيل دور مجلس المعايير المحاسبية والرقابية المحلية لإصدار معايير اكثر دقة وقدرة على توفير المعلومات المحاسبية الملائمة التي تخدم قرارات المستخدمين . وقد قدم البحث مجموعة من المقترحات لتكييف و تطوير أهداف النظام المحاسبي بما ينسجم مع المعايير المحاسبية الدولية وإعادة النظر في كثير من المعالجات المحاسبية والتقارير التي يتطلبها النظام لإضفاء المصداقية و الوثوقية على التقارير المالية حتى تخدم المستخدمين المختلفين , وكذلك إضفاء الشرعية والمصداقية على المعايير المحاسبية الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية والتنسيق والتعاون من قبل المجلس مع الجهات المستفيدة وتفعيل دور الأكاديميين والمهنيين وسوق العراق للأوراق المالية .

## 3-2 دراسة الفتلاوي , ليلي ناجي , " أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي " دراسة ميدانية كلية بغداد للعلوم الاقتصادية , 2014 .

هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية المعايير المحاسبية الدولية وبيان الحاجة الى التوجه إلى التوافق وتبني معايير المحاسبة الدولية نتيجة للتطورات الهامة التي شهدتها أسواق المال في الآونة الأخيرة والحاجة إلى حماية المستثمر من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الأجنبية الوافدة وحماية المستثمر الأجنبي من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الوطنية , وتوصلت الدراسة الى تأثير المعايير المحاسبية بالنظام السياسي وان البلدان التي يخضع فيها الاقتصاد لسيطرة الدولة المركزية يكون فيها التأثير الحكومي اكبر من الدول الأخرى نتيجة للحاجة الى بيان جوانب التطور الاجتماعي والاقتصادي والتركيز على جوانب الإبلاغ المالي الصرفة .وتوصلت الدراسة أيضا إلى ان التنظيم المحاسبي في العراق بحاجة إلى قاعدة محاسبية شاملة بشأن أساسيات الاعتراف بالأصول البيولوجية وقياسها والإفصاح عنها تتناسب بصورة كبيرة مع التغيرات الدولية والمحلية , وأوصت الدراسة إلى ضرورة الاستفادة من خبرات مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في إصدار القواعد المحاسبية العراقية مع الأخذ بعدم التعارض مع متطلبات الاقتصاد العراقي والقوانين والأنظمة السائدة في التنظيم المحاسبي وكذلك أوصت ان يقوم المجلس بإصدار معايير على وفق التطورات الدولية وان تلحق بالقواعد تفسيرات وتوضيحات وحالات من التطبيق العملي تفيد المحاسبين للاسترشاد بها في العمل .

## ثانياً: الجانب النظري

## أ-المبحث الأول

## 1-التوافق أو التناسق المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية

ان كل بيئة فيها مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية الخاصة بها وبالتالي إن اختلاف تلك العوامل بين دول العالم يؤدي إلى اختلافات المعايير والإجراءات المحاسبية المتبعة فيها .

**1-1 معنى التوافق المحاسبي :-** هو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها وتقليل درجة الاختلاف من خلال تقريب الممارسات المحاسبية في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة , من خلال مقارنة الأنظمة المحاسبية لغرض معرفة نقاط الاختلاف ونقاط الاتفاق والعمل على تقليل الانحرافات فيما بين المعايير المحاسبية وجمع تلك الأنظمة معاً .(المبروك , 2005 : 268)

كما تم تعريف التوافق المحاسبي على الوجه التالي :

هو عملية وضع حدود لدرجه الاختلاف بين الممارسات المحاسبية وزيادة الانسجام فيما بين تلك الممارسات.  
(Nobes & parker , 2000 : 97)

ويرى (فردريك تشوي وآخرون , 2004 : 349) ان التوافق هو عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها , وتخفيض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة .

يستنتج الباحث ان التوافق المحاسبي هو العمل على التقريب وزيادة الانسجام فيما بين المعايير والممارسات والإجراءات المحاسبية المختلفة وتقليل الاختلافات بينها فيما بين الدول المختلفة بصورة تسهل مقارنة النتائج التي تم التوصل اليها بموجب تلك المعايير .

اما المعايير المحاسبية فهي عبارة عن قواعد عامة تم اشتقاقها من الأهداف والمفاهيم للنظرية المحاسبية والذي يوجه لتطوير الأساليب المحاسبية .(Belkaoui , 1991 : 102 ) .

كما تم تعريف المعايير المحاسبية هي مجموعة من المعايير معترف بها عالمياً لإعداد القوائم المالية من قبل كيانات الأعمال والتي تصف البنود التي يجب الاعتراف بها كموجودات , مطلوبات , دخل , ومصاريف , وكذلك تصف كيفية قياس وعرض تلك البنود في القوائم المالية .(IFRS FOUNDATION , 2016 :

(10)

إذا المعايير المحاسبية هي الأساس الذي يتم على ضوئه قياس الأثر للعمليات والإحداث على المركز المالي ونتائج أعمال الوحدة الاقتصادية وترتبط بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية , وهي محاولات لتوحيد الطرق والمعالجات والممارسات المحاسبية وتعزز من موضوعية ودقة المخرجات المحاسبية .

## 1-2 مزايا وأسباب التوافق المحاسبي :

يستند المؤيدون لأجراء التوافق المحاسبي الدولي إلى مجموعه من الأسباب هي :

1. ضرورة تحقيق الانسجام ما بين القوائم المالية لغرض عولمة الأسواق المالية . كما أن هذا الانسجام يؤدي الى توفير كلف التمويل في أسواق رأس المال العالمية.

2. المنافع التي تحصل عليها الشركات المتعددة الجنسية وهي :

أ. تقليل جهود المحاسبين المبذولة في عملية توحيد القوائم المالية والشركات , إذ إن عملية التوحيد سوف تكون أكثر سهوله و اقل كلفه في حين تكون فروع الشركات عبر العالم تعد قوائمها على الأسس نفسها, إذ أظهرت دراسة أجريت على الشركات الأوروبية قد تسبب ما بين (10% \_ 30%) من إجمالي كلف إعداد الحسابات .

ب. تعزيز قدره الشركات متعددة الجنسيات على تقويم أداء الشركة التابعة في الدول المختلفة .

ج .تقيم جدوى الاستثمار في الشركات الاجنبية الجديدة بالاعتماد على المعايير واضحة (والمعايير المحاسبية الدولية واحده منها ) .. (المعيني وفلاح, 2014, :48\_49)

3. تلبية احتياجات المستثمرين الدوليين وغيرهم من المستخدمين من المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات .

4. زيادة درجة الثقة في التقارير والقوائم المالية وإمكانية المقارنة بين المعلومات الواردة فيها .(صالح, 2004, : 441 )

5. تحقيق المساواة في تلبية احتياجات كافة الأطراف المهمة بمخرجات النظام المحاسبي .(سعاد , 2010 : 30 )

ويمكن القول ان المعايير المحاسبية تساعد في توفير المعلومات المحاسبية للمستخدمين المختلفين لهذه المعلومات على المستوى الدولي والمحلي بدرجة كبيرة من الموضوعية والمساواة وتقييم أداء الشركات الأجنبية بناءً على هذه المعايير المحاسبية .

## 1-3 عيوب ومعوقات التوافق المحاسبي :-

على الرغم من المزايا التي ذكرت فقد تعرض التوافق المحاسبي الدولي إلى مجموعه من الانتقادات وهي :  
( choi& others ,2002 : 293 )

1. يرى البعض أن المعايير المحاسبية الدولية هي الحلول المبسطة لمشكله معقده فالمحاسبة علم اجتماعي يبني بشكل مرن ويتكيف مع الحالات المختلفة (فهو مبني على أساس من القواعد الوطنية والتقاليد البيئية الاقتصادية )

2. ينظر البعض الآخر على إن المعايير المحاسبية الدولية على إنها تكتيك تمارسه الشركات لخدمة المحاسبة ولزياده زبائنها .

3. ان بعض المؤسسات المالية والدولية والأسواق الدولية تستخدم معايير المحاسبية على انها مطلوبة من قبل شركات المحاسبة الدولية فقط .

4. على مدى سنوات مضت فقد تطورت أسواق رأس المال الدولية دون وجود معايير محاسبية دولية .

أما أهم المعوقات فهي :. ( حمد , 2013 : 9 )

1- الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة .

2- التوجه الضريبي والحكومي لبعض الدول حيث يكون الهدف من التقارير المحاسبية هو حساب الربح الضريبي .

3- قناعة مستخدمي القوائم المالية والمستثمرين بالمعايير المحلية والوطنية .

#### 1-4 تطور المعايير المحاسبية الدولية : -

إن الاختلاف في التطبيقات المحاسبية بين مختلف دول العالم والناجئة عن التطورات الاقتصادية والاجتماعية وازدياد حركه الأعمال الدولية فضلا عن ظهور الشركات المتعددة الجنسيات ونمو الاقتصاد والأسواق المالية العالمية فقد تطلب كل ذلك وجود نوع من المقاييس التي تساعد على تضيق مجالات الاختلاف والتنوع في المعالجات المحاسبية المتبعة التي تساعد في تحقيق المقارنات بين التقارير المالية للشركات المحلية والدولية بالشكل الذي يؤدي إلى تعزيز ثقة المستثمرين في مصداقية تلك التقارير ,وهكذا فقد ظهرت الحاجة لوجود معايير محاسبية موحدة يمكن تطبيقها على المستوى الدولي وتعد لجنة معايير المحاسبة المالية من أهم المنظمات التي اهتمت بهذا الأمر وهي أكثر الجهات الدولية نشاطا وبروزا في تحميل المسؤولية المرتبطة بنشر المعايير المحاسبية الدولية وتهدف الى وضع المعايير المحاسبية يمكن

تطبيقها في بيانات الأعمال كافة بغض النظر عن حجم ونوع نشاط الشركات العاملة فيها. فضلا عن تطوير وتنسيق الأنظمة والمعايير المحاسبية وكذلك الإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية لتلك الشركات . ( نجم , 2008 : 53 )

وفي الأسواق المالية العالمية اليوم فان الشركات متعددة الجنسية ليس لها حدود جغرافية معينة ولديها رغبة في مجموعة واحدة من البيانات المالية ولغة مشتركة واحدة لإعداد التقارير المالية الدولية موحدة بين مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لإصدار معايير ذات جودة وكفاءة, وكانت البداية الحقيقية لصناعة المعايير المحاسبية الدولية ترجع إلى سنة 1973 حيث تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC), و منذ سنة 2002 وتم التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموما الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية خلال سنة 2007, وقد اعتمدت الشركات فيما يقرب من مائة بلد هذه المعايير في استراليا ونيوزلندا وكندا ودول الاتحاد الأوربي وتلتها الدول العربية . وهذه المعايير تحسن من إمكانية المقارنة والشفافية وتقلل من تكاليف إعداد التقارير المالية وتزود المستثمرين والمستخدمين الآخرين بالمعلومات المطلوبة والوافية . ( Paul & Burks , 2016 : 2 )

## ب- المبحث الثاني

### 1-2 اثر المتغيرات البيئية والمداخل المؤثرة في صياغة المعايير المحاسبية الدولية

ظهرت المعايير المحاسبية نتيجة للتفاعل بين البيئة المحاسبية وبيئة الاعمال ويعتبر تطبيق تلك المعايير عن المعلومات المحاسبية المفيدة لتلبية متطلبات معينة يمكن ان تتغير بتغير العديد من المتغيرات البيئية وفي هذا الإطار يذكر meigs & meigs بان المعايير المحاسبية ليست كالقوانين الفيزيائية: فهي لا تستنتج من الاكتشافات بل يتم تطويرها بواسطة المهتمين بهذا المجال وفيما يلي وصفا مختصرا لأثر بعض المتغيرات في صياغة المعايير المحاسبية: ( meigs & meigs , 1993 : 12 )

#### 1. المتغيرات الاقتصادية:

كان للتباين في الاقتصاد بين مختلف دول العالم الأثر الكبير في صياغة المعايير المحاسبية, لهذا تؤثر المتغيرات الاقتصادية في صياغة المعايير المحاسبية الدولية من جوانب عدة من بينها اختلاف طبيعة ملكية المشروع وأثره في كفاية الإفصاح المحاسبي ,اذ يتوسع الإفصاح بشكل اكبر كلما كانت لملكية اصحاب المشروع عالية . ( Redebaugh, 2009 : 17 )

ويظهر اثر المتغيرات بشكل أكثر وضوحا في الدول التي تكون فيها الأسواق المالية نشطة وكفوة كما في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا حيث تختلف معايير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فيها وذلك

تتجه الدور الاقتصادي الكبير لأسواق المال فيها باعتبارها المصدر الرئيسي للتمويل مما يتطلب التركيز على كل من معياري الإفصاح والشفافية، أما في الدول الأوروبية مثل فرنسا والتي تتميز بضعف الدور الاقتصادي لأسواق المال فيها والتي تعد فيها التقارير لأغراض السلطة الضريبية أكثر من توفير بيانات المستثمرين مما يجعل التركيز على معيار الإفصاح محدود أو اقل. ( Choi & Frderick, 2002 : 49 )

ومن المتغيرات الاقتصادية التي كان لها الأثر الملموس في إصدار وتطوير المعايير المحاسبية في الكثير من دول العالم هي ظاهرة التغيير في الأسعار التي كان لها الأثر الكبير في عدالة ومصداقية المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية للشركات المبنية على أساس الكلفة التاريخية . ( نجم وعبدالله, 2010 : 13 )

إذا فللمتغيرات الاقتصادية اثر مهم على المعايير المحاسبية المحلية والوطنية من حيث تنوع وتوفر أسواق رأس المال وكذلك اختلاف أنظمتها الاقتصادية فبعضها تصنف على انها رأسمالية وبعضها اشتراكية وبعضها رأسمالية - اشتراكية وهذا له تأثير على المعايير المحاسبية المطبقة في البلد , وتشمل التنمية الاقتصادية فضلا عن النمو الاجتماعي في تقديم النظم المحاسبية التي توفر المعلومات اللازمة والشاملة ذات الصلة حول إنتاجية وأداء مختلف القطاعات في البلد . وان احد المتغيرات الأساسية هو هيكل أسواق رأس المال حيث له الأثر البالغ في كيفية التمويل سواء كان من خلال التمويل العام او الاستثمار الخاص او الاستثمار الأجنبي الخاص وينعكس ذلك على الأهداف المحاسبية وعملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية حيث ان النظام المحاسبي يجب ان يوفر المعلومات اللازمة لخدمة الأطراف والمستخدمين كافة وفي الوقت الملائم .

## 2. المتغيرات السياسية:

تؤثر المتغيرات السياسية في صياغة المعايير المحاسبية الدولية وتبعا لنوع النظم السياسية احد هذه المتغيرات في البلدان ذات الاقتصاد الحر ركزت المعايير المحاسبية المتبعة للتطبيق على مفهوم الوحدة الاقتصادية القومية وكذلك المفهوم المؤسسي بسبب التدخل الحكومي في عملية إرساء المعايير المحاسبية وضمان انسجامها مع متطلبات الاقتصاد القومي فضلا عن أهميه إبراز جوانب التطور الاجتماعي والتطور الاقتصادي الشامل والإبلاغ عنها الى جانب الإبلاغ عن الطابع المالي والمصرفي . ( Schroder & Richard , 2005 : 40 )

كما يؤثر الاستقرار السياسي في صياغة وتطوير المعايير المحاسبية ويبدو ذلك واضحا كما يشير البعض في تغيير الطرائق والأساليب المحاسبية واختيار النظم المحاسبية الملائمة في الكثير من الدول ومنها مصر على سبيل المثال حيث استوجب نظامها السياسي في القرن الماضي عندما كانت تتبع النظام

الرأسمالي وجود نظام محاسبي غير موحد عكس ما كان عليه الحال خلال القرن الماضي بسبب تحول النظام الاشتراكي . (فضاله , 1996 : 22)

في حين تحركت الجهات المعنية في مصر بسبب التغيرات الكبيرة التي انشأتها الاعمال المصرية في الآونة الأخيرة صوب المعايير المحاسبية الدولية اما تأثيرات مباشرة وغير مباشرة مع النظام السياسي ومع المتغيرات الدولية وانعكاسات ذلك على المحاسبة وعلى عمليه صياغة وتطوير معاييرها , ولا تقف المتغيرات السياسية عند حد الأنظمة السياسية فحسب ,فالتقارير المالية تعد لخدمه أطراف متعددة من المستخدمين وهم يمثلون الأطراف الأكثر تأثيرا على عمليه صياغة المعايير المحاسبية لان العملية في حقيقتها تمثل قرارا اجتماعيا أي بمعنى ان المعايير المحاسبية كما يشير kieso :هي نتائج أكثر منها لاستنتاج المنطقي . ( kieso , 1998 : 28 )

كذلك فان المتغيرات السياسية لها اثر مهم على الأنظمة المحاسبية من حيث استقرار البيئة السياسية ومستوى الحريات في البلد حيث لها التأثير المباشر على مدى الإفصاح عن المعلومات المالية حيث ان البلدان الأقل حريات لها إفصاح اقل انتشار وليس لديهم الأدوات اللازمة لإنشاء محاسبة شفافة .

### 3. المتغيرات القانونية .:

تمثل المتغيرات القانونية مجموعة من الأنظمة والقوانين والتشريعات التي تحكم العمل المحاسبي ويستدعي الأمر مراعاتها عند صياغة المعايير المحاسبية ,وتختلف الأنظمة والقوانين والتشريعات المعتمدة على القانون العام والأخرى المعتمدة على القانون الروماني .وفي الدول التي تقف على القانون العام مثل الولايات المتحدة الأمريكية وانكلترا وكندا يتم التركيز على جملة من القوانين التي اتخذت لمعالجة قضايا معينه ويتم في هذه الدول نقل تفاصيل التشريع الى وكالات حكومية مثل هيئه الأوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية التي تقوم بدورها بتحويل هذا التفويض في الهيكل المتخصص في وضع المعايير المحاسبية الدولية .

وتتضمن المتغيرات القانونية عادة القواعد والقوانين التي تهدف إلى حماية ممتلكات الآخرين وحقوقهم وهذا الأمر يتجسد بشكل اكبر في الشركات المساهمة التي تتطلب إتباع مجموعه من المعايير المحاسبية لكي يظهر مدى فاعلية وكفاءة المديرين في حماية إدارة استثمارات المالكين. (Elliott&Elliott , 2002 : 72)

إن التأثير المتباين للقوانين والأنظمة والتشريعات في عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية يبدو واضحا في البلدان التي تتولى فيها المؤسسات الحكومية مهنة إصدار تلك المعايير من خلال اعتماد القوانين والتعليمات النافذة في صياغتها مقارنة مع البلدان التي تعهد فيها مهمة صياغة وتطوير المحاسبة الى

المجالس والهيئات المهنية وقد يتأثر التطبيق المحاسبي في بناء هذه المتغيرات القانونية الي تؤدي الى نتائج قد لا تتسجم مع المعايير المحاسبية . (الشجيري , 2005: 66-76)

ويمكن القول ان القوانين والأنظمة والتشريعات لها الأثر الجوهري على تبني وتطوير المعايير المحاسبية وأوجدت الأدبيات المحاسبية مجموعة متنوعة من نماذج المعايير التي تجمع البلدان على الأساس القانوني والسياسي , ففي داخل الدولة هناك جهات حكومية تتولى وضع القواعد والقوانين والمعايير تحكم العمل المحاسبي بهدف حماية ممتلكات وحقوق الآخرين خاصة في الشركات المساهمة وكذلك معرفة مدى كفاءة إدارة وحماية الموارد الاقتصادية .

## 2-2 المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية:.

ان عملية التنظيم المحاسبي وصياغة المعايير ذات الصلة كما يشير البعض لا تبدو متطابقة حتى ضمن المدخل الواحد من مداخل التنظيم وان الواقع العملي يشير الى بروز العديد من الاختلافات بين دول العالم التي تتبنى مداخل موحدة للتنظيم , غير ان بعض المختصين والباحثين في هذا المجال يتجهون الى تقييم مداخل التنظيم المحاسبي الى مدخلين أساسيين هما : (ابو زيد , 2005: 66-76)

### 1. المدخل الذاتي :.

بناء على هذا المدخل تتم عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة وبشكل يكاد ان يكون مستقلا عن التوجيهات القوانين والحكومة فالمعايير المحاسبية توضح بشكل كامل بواسطة خبراء المحاسبة المهنيين .وتعد مرونة الاختيار بين المجموعة المختلفة من البدائل المميزة والرئيسية للمعايير المحاسبية تحت مداخل التنظيم الذاتي .وطالما ان عملية تبني اي مدخل من مداخل التنظيم المحاسبي تتأثر إلى حد كبير بالعوامل البيئية السائدة في مجتمع ما .فان المدخل التنظيمي الذاتي متبع اكثر في الدول التي تسود بها التوجيهات الفردية والنظام الاقتصادي الحر مع الاسواق المالية النشطة مثل الولايات المتحدة الامريكية وبريطانيا وكندا. ففي الدول التي تتبنى أنظمة اقتصادية حرة على سبيل المثال :يتم ادارة انظمتها المحاسبية على اساس ان التوزيع الموارد الاقتصادية يمكن ان يتم من خلال اليد الظاهرة والخفية لنظام السوق وعليه تصبح المعلومات المحاسبية مصدرا مهما لحملة الاسهم والمقرضين وبسبب هذه العلاقة يذكر MULLER &MEKK بان المحاسبة المالية تتجه بشكل واضح الى تلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين . ( Muller &mek , 1987 :11 )

### 2. المدخل القانوني :.

على خلاف مدخل التنظيم الذاتي تنطوي مهمة صياغة المعايير المحاسبية الدولية وتطويرها ضمن الاطار القانوني للدولة حيث تلعب الحكومة دورا حيويا في الرقابة على النشاطات الاقتصادية في ظل النظام

الاقتصادي المركزي وسوق رأس المال غير النشطة وسلطة واحدة يقع على عاتقها مسؤولية الرقابة على السياسات المحاسبية من خلال هيكل قانوني يكون شاملا ويغطي كل العمليات ذات الصلة وبما ينسجم مع تحقيق الاهداف القومية. ويعد النظام المحاسبي الموحد نموذجا لمدخل التنظيم القانوني الذي يهدف الى تقديم إطار محدد لمرجعية الممارسات المحاسبية الي يمكن من خلالها الحكم على كفاءة اية طريقة من الطرائق المحاسبية المتبعة وبشكل إطارا محاسبيا مترابطا يمكن للمحاسبين من تحسين جودة التقارير المالية في ظل تبني معالجة محاسبية واحدة فقط لأي نوع من أنواع الأحداث والعمليات المالية وتعد كل من فرنسا وألمانيا مثالين للدول التي تنتهج مدخل التنظيم القانوني في صياغة المعايير المحاسبية الدولية وتطويرها اذ ان هناك تدخلا تقليديا من قبل الحكومة في الشؤون الاقتصادية ولهذا فان دور المحاسبة على المستوى الكلي والمساعدة كذلك في الرقابة على الأنشطة الاقتصادية, الأمر الذي دعا المهتمين الى تأكيد دور المحاسبة في تلبية طلبات الحكومة في امور احتساب الدخل الضريبي والتأكد من مدى امتثال الخطة القومية والحكومية بالمقارنة مع تلبية متطلبات متخذي القرارات من اصحاب المصلحة ( Mathews & Perera, 1989:50).

اذا في هذا المدخل تعتبر الإجراءات والممارسات المحاسبية محددة بالإطار القانوني للدولة وتدخلها في النشاطات الاقتصادية حيث تتولى الدولة عملية التنظيم المحاسبي وتصبح الممارسات المحاسبية أكثر توحيدا وإيجاد معالجة محاسبية واحدة للأحداث والعمليات المتشابهة, لذا فان مهمة المحاسبة هنا هي تقديم المعلومات الأساسية للتخطيط على المستوى الكلي والجزئي واهم صفة للنظام المحاسبي في ظل هذا المدخل هو توحيد الممارسات وطرق العرض ومعالجة العمليات الاقتصادية .

### ج-المبحث الثالث

#### 3-1 إمكانية تبني المعايير المحاسبية الدولية في العراق :

ان من اهم متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية هي: . ( نور والججاوي , 2009 : 11 )

- 1- ضرورة اعادة النظر في المناهج الدراسية بشكل عام حتى تتسجم مع المناهج الدولية .
  - 2- يجب تهيئة اساتذة الجامعات بتعريفهم واطلاعهم بشكل كامل على تلك المعايير وتطبيقاتها حتى يقومون بدورهم بنقل المادة العلمية وخبرتهم الى الطلبة .
  - 3- القيام بدورات متخصصة من قبل الجمعيات المهنية والمؤسسات المهنية ومكاتب المحاسبة والتدقيق على المستوى المحلي في كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل يتفق مع البيئة المحلية مع متابعة التعديلات التي تحدث على تلك المعايير
- إن أكثر المفاهيم المحاسبية التي هي موضوع الاختلاف في الجمعيات التي تتبع المعايير المحلية والتي يمكن إجمالها بالآتي :

1. المعالجات المحاسبية للموجودات غير الملموسة :والتي تشمل :  
شهرة المحل ,اما اعتبارها من الموجودات ( رسملتها ومن ثم إخضاعها للاندثار , خلال الفترة أقصاها (40 عاما ) او تستهلك مقابل تخصيص الاحتياطي لها : او معالجتها بالطريقتين معا .
2. استخدام طرق مختلفة في تقييم البضاعة والموجودات آخر المدة .
3. استخدام طرق مختلفة في احتساب الاندثار ويجب الاستقرار على إتباع طريقة موحدة دون التغير .
4. استخدام الكلفة التاريخية في إعداد الحسابات الختامية ( حساب العمليات الجارية والمركز المالي ) .
6. معالجة التضخم للحسابات الختامية . (قدوري , 2011 : 12 )

### 3-2 تحديات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية مقابل المعايير المحلية :

ان حماية الاستثمارات واستقطابها تتطلب جملة من المستلزمات أبرزها ان تتوفر للمستثمرين قوائم مالية أعدت بمعايير جودة عالية عالميا بحيث تتصف بالقابلية للمقارنة بصرف النظر عن الدول وبمختلف الاقتصاديات, وقد تحققت العديد من النجاحات في استخدام اكبر المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية .ففي الاتحاد الأوربي اعتمدت مختلف الدول المشكلة لهذا الاتحاد المعايير الدولية بموجب القرار الذي صدر سنة 2002 والذي ألزم الشركات الأوربية المسجلة في أسواق المال بإتباع المعايير الدولية اعتبارا من سنة 2005 . ان متطلبات المستندات العالمية فرض على البورصة الأمريكية ومعايير المحاسبة المالية الاقتراب شيئا فشيئا من المعايير الدولية وذلك عن طريق إتباع إستراتيجية ثنائية الإبعاد تتمثل في تغيير بعض المعايير الأمريكية للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وتغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية . (نسرين , 2011 : 121)

ويمكن القول ان المحاولات المكثفة للدول للتقريب والموائمة بين المعايير الدولية والمعايير المحلية فان مهنة المحاسبة في البيئة العراقية وعلى وفق المستجدات البيئية والاقتصادية ومتطلباتها تحتاج إلى إعادة تطويرها وتعديلها نحو إيجاد مجموعه من الآليات والمعايير لتوفير البيئة المناسبة والملائمة بإنجاح التحول للعالمية بالخطوة التدريجية نحو الانتقال الى معايير المحاسبة الدولية IAS/IFAS.

### د- المبحث الرابع

#### 4-الاتجاهات المقترحة لتعزيز قدرة مهنة المحاسبة في البيئة العراقية

ان التحديات التي تم تلخيصها بحاجه ملحه لوضع لبنات أساسية لغرض مواجهتها ,ووضع استراتيجيات للحلول, هذه الإستراتيجية قادرة على تعزيز مهنة المحاسبة .

وستكون على وفق طبيعة التحدي الذي أفرزته متغيرات البيئة الاقتصادية وبنفس اتجاه التحدي :

#### 4-1 : الاتجاهات المقترحة للجانب المعرفي والفجوة التكنولوجية :

وعلى وفق ما تقدم من تشخيص بعض النواحي القصور في الجانب المعرفي الذي تم ذكره في المعوقات والعيوب , في الآليات الملائمة في تطوير مهنة المحاسبة والارتقاء بها لتواكب التغيرات العالمية المتسارعة

والمحلية للبيئة باعتبارها نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة ,وان تلافي هذا القصور يتم من خلال القنوات الآتية :

1. تطوير برامج التعليم المحاسبي في الجامعات والمعاهد المتخصصة باعتبارها الجهات التي تبنى محاسب المستقبل وإعادة النظر بالمناهج الدراسية وصياغتها وفق متطلبات سوق العمل بما يواكب المستجدات والتغيرات البيئية فضلا عن تطوير المؤهلات وقابليات التدريسيين كونهم الركيزة الأساسية في برامج التعليم المحاسبي وتوفير المستلزمات المطلوبة من كتب وتقنيات حديثة للتدريس وبرامج تدريبية وغيرها . (يعقوب وسعد , 2010: 1036 )

2. ونتيجة لاستعراض تجارب الدول لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية فان عملية صياغة وتطوير وتبني هذه المعايير في البيئة المحلية العراقية تتطلب إشراك الكفاءات والمؤهلات العلمية والخبرات العلمية المناسبة واستثمار القطاع التعليمي استثمار امثل مع استخدام الوسائل والأدوات التكنولوجية والمعلوماتية المتطورة والحديثة , وهذا سيساعد في إصدار معايير محاسبية ملائمة للتطبيق في البيئة المحلية . ( المشهداني ونجم , 2010:19)

وعلى ذلك يرى الباحث بضرورة تهيئة البيئة المحلية من الجانب الأكاديمي والعلمي من جامعات ومعاهد ومؤسسات وإعادة النظر بالمناهج الدراسية الخاصة بالمحاسبة بحيث تكون منسجمة مع المناهج الدولية ومع متطلبات سوق العمل واستخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة وتوفير المستلزمات المطلوبة في هذا المجال , كذلك اقامة الدورات التدريبية للتعريف بالمعايير المحاسبية وكيفية تطبيقها.

#### 4-2: الاتجاهات المقترحة لتطوير الجانب المهني :

ان الآليات لمواجهة التحديات المهنية تمثل بالآتي :- .(ابو غزالة , 2000: 3)

1. إعداد معايير ترخيص ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق شامل للمتطلبات العالمية والوطنية وإجراءات ممارسة المهنة وشروط التعليم المستمر بعد التأهيل من قبل الهيئات الوطنية .

2. قيام الهيئات المحاسبية والرقابية المعنية بإعادة صياغة برامجها ومناهجها لتتوافق مع المعايير الدولية للتأهيل دوليا للممارسة المهنية والتمتع بميزة الاعتراف الدولية مما يتيح لهم ممارسه خدماتهم عبر الحدود والانتقال من مرحلة كون المنطقة مستوردة للخدمات المحاسبية لتصبح مصدرا لها .

3. إيجاد حالة من التناغم بين المهن المحاسبية والتدقيقية والقوانين ذات الصلة ليس فقط قانون الشركات وانما القوانين الخاصة بالمصارف وقانون الاستثمار الأجنبي وتعليمات الصيرفة الإسلامية وغيرها

#### 4-3: الاتجاهات المقترحة للجانب التشريعي :

يتداخل هذا الاتجاه مع الجانب المهني بحكم ان الجانب التشريعي هو الذي ينظم الجانب المهني , وان الاتجاهات المقترحة تنطلق من أرضية إعادة شاملة لجميع القوانين والتعليمات التي تنظم الأعمال الاقتصادية والمهنية التي طرأت عليها التغييرات في التشريعات التي تتعلق بممارسه مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات .  
(يعقوب والذهبي , 2014 : 13 )

إذا يجب إعادة صياغة وتطوير القوانين والتعليمات الخاصة بمهنة المحاسبة والنظام المحاسبي الموحد لإنشاء إطار للمحاسبة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية توفر القواعد الخاصة في مجالات التنظيم ومسك الحسابات وتسجيل العمليات وتوفير المعلومات المالية الملائمة والصادقة للمستخدمين المختلفين .

## هـ - المبحث الخامس

### 5-1 الاستنتاجات

ونستنتج من البحث ما يلي :-

1. تحتاج البيئة المهنية المحاسبية العراقية في الوقت الحاضر إلى جهود مدروسة ومنظمة للتعامل مع متغيرات البيئة الاقتصادية العراقية .
2. تواجه المحاسبة على مستوى العالم عموماً والعراق خصوصاً تحديات واختلافات منها تحديات معرفية وتكنولوجية وتشريعية ومهنية والاختلافات في التطبيق بين المعايير الدولية والمعايير المحلية .
3. ان التجارب التي مرت بها بعض دول العالم بالإمكان توطئها لدعم قدرات مهنة المحاسبة وإصدار المعايير الدولية في البيئة العراقية .
4. عدم وجود انسجام او تجانس بين النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية .

### 5-2 التوصيات

1. إعادة النظر بالجهة التي يرتبط بها مجلس المعايير المحاسبية في العراق المتمثلة بديوان الرقابة المالية لتكوين جهة الارتباط متمثلة بمجلس النواب العراقي لمنحة قوة قانونية ووصفه بالإلزام بالمعايير المحاسبية الصادرة من قبله .
2. توفير المستلزمات المالية الضرورية لاستمرار عمل المجلس وضمان استقلاليته والتي تمكنه من تشكيل جهاز فني وإداري متفرغ للعمل ومنح المكافآت المادية للأعضاء وللأشخاص الآخرين المشاركين في أعماله .

3. أحداث التغييرات في طبيعة واليات عمل المجلس والإجراءات المتبعة في إصدار للمعايير المحاسبية وتفصيلها بما ينسجم والتغييرات البيئية المستجدة عن طريق قيام المجلس لإصدارالمعايير ذات التأثير المالي والمحاسبي والتعامل معها بالسرعة والشمول المطلوبة .
5. التنسيق والتعاون من قبل المجلس مع الجهات المستفيدة ( الشركات المساهمة المحلية والمستفيدين من التقارير المالية الصادرة عنها ) في مجال تحديد المشاكل التي تحتاج الى إصدار المعايير المحاسبية بشأنها وتفعيل دور الأكاديميين والمهنيين وسوق العراق المالية فالهيئة المشرفة علية في هذا المجال .
6. التوصية باعتماد المعايير المحاسبية الدولية من قبل المجلس في العراق بعد الأخذ بنظر الاعتبار الظروف البيئية والمحلية وإلزام الشركات المحلية ولا سيما الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية على إتباعها بما ينسجم معها وتعزيز كفاءتها والذي يؤدي في نفس الوقت الى جذب الاستثمارات المحلية و الأجنبية .ولاسيما المعايير المحاسبية تعد في حقيقة الأمر ترجمة المعايير المحاسبية الدولية وان ما يقر منها حتى الآن ( من حيث العدد والمضمون ) لا يرقى إلى مستوى الطموح .

## المصادر

## المصادر العربية :-

1. ابو غزاله , طلال , " قطاع المحاسبة ومواكبة ثورة المعرفة " كلمة في الجلسة العامة للاجتماع السنوي لشركات ( رسائل براد فورد الدولية ) سنة 2000 .
2. ابوزيد ,محمد مبروك "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية " ,الطبعة الأولى ,دار ايتراك للطباعة والنشر ,القاهرة , 2005 .
3. المعيني , د. سعد سلمان عواد و فلاح, د. حسين جاسم و "كتاب المحاسبة الدولية "وزارة التعليم العالي والبحث العلمي "مطبعة معد التكنولوجيا بغداد هيئه التعليم التقني الطبعة الأولى بغداد 2014.
4. الشجيري ,محمد حويشي علاوي , "مهنة المحاسبة في العراق مدخل ايكولوجي /دراسة ميدانية "مجلة كلية الرافدين جامعة للعلوم ,العدد 20 ,السنة الثامنة , 2006 .
5. الشيرازي, عباس مهدي , " نظرية المحاسبة " الطبعة الأولى , دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع , الكويت , 1990 .
6. الفتلاوي , ليلي ناجي , " أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي " دراسة ميدانية كلية بغداد للعلوم الاقتصادية , 2014 .
7. حمد , منى كامل ,بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد السادس والثلاثون " أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي , دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (11) , العراق , 2013 .
8. خوري ,نعيم سابا , " انهيار انرون وتداعياتها على بيئة المحاسبة " ,مجلة المدقق العدد 51 , 2002 .
9. سعاد, بوريسة , رسالة ماجستير منشورة , " اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية " الجزائر , 2010 .
10. شريف توفيق , حسن علي محمد سويلم " استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع العولمة المعايير الدولية للمحاسبة " الزقاقية , مصر 2004.
11. صالح , علي جابر , " نحو اطار مقترح لتوفيق معايير المحاسبة العربية لترشيد قرارات الاستثمار " , مؤتمر المحاسبة الرابع ( الإسكندرية : كلية التجارة , ) , 2004 .
12. عبد الله , أسماء سهيل , د. بشرى نجم " المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق وأهمية تفعيلها " , دراسة ميدانية جامعة بغداد- 2010 .

13. فريدريك تشوي وآخرون المحاسبة الدولية تعريب د. محمد عصام الدين زايد " الرياض : دار المريخ للنشر " , 2004 .
14. فضالة , ابو الفتوح علي , " المحاسبة الدولية " دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع في القاهرة , 1996 .
15. قدوري ,صباح قدوري "تطور النظام المحاسبي في العراق " , بحث منشور في العدد الأول من الدورية العلمية المحكمة , جامعة ابن رشد, كانون الاول , ديسمبر 2011.
- 16.محمد المبروك ابو زيد , المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية " القاهرة , مطابع الدار الهندسية , 2005 .
17. نجم , أسماء سهيل نجم " دور المعايير المحاسبية في تعزيز كفاءة الأسواق المال " بحث منشور- جامعة بغداد - كلية الإدارة والاقتصاد - 2008 .
18. نسرين , كريمة , "عرض وتقييم التجار ببعض البلدان الأجنبية في تنظيم مهنة المحاسبة . فرنسا , ألمانيا , إنجلترا , أمريكا " , المؤتمر العلمي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ( 29-30 ) نوفمبر , 2011 .
19. نور, عبد الناصر ,الججاوي, طلال , "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية , متطلبات التوافق والتطبيق " , الأردن , جامعة الإسراء , 2009 .
20. يعقوب والذهبي ,ابتهاج إسماعيل ود. جليله عيدان -" تعزيز القدرات المهنية والمستجدات البيئة العراقية بالاستعانة بالتجارب الدولية - المؤتمر العربي السنوي العام الأول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح" - بغداد -العراق , 2014 .
21. يعقوب وسعد, ابتهاج ,سلمى , " التتور التقني في البرامج التعليمية لأقسام المحاسبة كأحد روافد التنمية البشرية في العراق " , بحث منشور مجلة دراسات محاسبية ومالية , العدد 134 في 2010/3/24.

**References****المصادر الأجنبية :**

- 1- Belkanoui , Ahmed" Accounting Theory" , Harcourt Brace Jovanofich, Inc. NY, 1991.
- 2- Choi , Frederick , D. S. , & Others , " International Accounting " , 4th ed Prentice Hall , 2002 .
- 3- Elliottbarry& Elliott jam , "financial accounting and reporting " 6<sup>th</sup>ed , prentice hall , 2002 .
- 4- IFRS Foundation ' Pocket Guide to IFRS Standards ' 2016 .
- 5- Kieso , Donald , Weygandt , Jerry J . , " Intermediate Accounting " , Ninth Edition , U.S.A., John Wiley and sons , Inc ., 1998 .
- 6- Mathews & Perera , "accounting theory & development " 1<sup>st</sup>ed , thamas nelson , 1989 .
- 7- meigsrober & meigswatter "accounting of business decision " 9<sup>th</sup>ed " mc graw –hill , inc ,1993.
- 8- Muller & mekk " accounting : an international perspective Irwin ,home wood , Illinois ,1987.
- 9- Nopes & parker , "comparative international accounting "6<sup>th</sup> ,ed prentice hall , 2000 .
- 10- Paul ,Amanda , Burks , Eddy , " Preparing for international financial reporting standards " Journal of Finance and Accountancy , 2016 .
- 11- Redebaugh ,Lee &others ,"international accounting and multinational enterprises " 6<sup>th</sup>ed , 2006.
- 12- Schroeder , Richard G. & Others , " Financial Accounting Theory & Analysis ( Text , Reading and Cases ) " , 8th ed Wiley, 2005 .