

# دور منظومة التعليم العالي في إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS دراسة استطلاعية تحليلية لآراء عينة من أساتذة الجامعات والعاملين في عدد من المؤسسات الحكومية

د. موفق عبد الحسين محم  
أستاذ  
الحاسب القانوني

د. أسيل جبار عنبر  
مدرس  
ديوان الرقابة المالية الإتحادي

بشير يوسف اساعيل  
مدرس مساعد  
قسم الاقتصاد، جامعة نورو  
اقليم كردستان العراق

## المستخلص

يستهدف البحث تحليل دور أساتذة الجامعات والمؤسسات التعليمية في توفير محاسبين مؤهلين لإعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS. وقد أتبع الباحث اسلوبين، كرس أولها عرض الجانب النظري عن طريق الاستعانة بالكتب والدوريات والوثائق الرسمية، وكذلك البحوث والدراسات ذات الصلة بموضوعه البحث فضلاً عن الاستعانة بالشبكة الدولية (الانترنت)، فيما تناول ثانيها الجانب التطبيقي والذي تم تنفيذه عن طريق إعداد إستراتيجية تألفت من جزأين يمثل الجزء الأول المعلومات العامة لأفراد عينة البحث، أما الجزء الثاني فيتكون من محورين رئيسيين انتظمت تحتها (15) فقرة لجمع البيانات من عينة عشوائية قوامها (40) مفردة مستردة من اصل (50) مفردة موزعة على عدد من أساتذة الجامعات والعاملين في عدد من المؤسسات الحكومية، وفي ضوء ذلك جرى جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS). واستكمالاً لإجراءات البحث فقد تم القيام بإجراء مقابلات عديدة مع مجموعة من الخبراء وذوي الإختصاص للإفادة من آرائهم وخبرتهم بموضوعه البحث. وقد توصل الباحث إلى عدد من الإستنتاجات من أهمها إن فلسفة تطوير وتعزيز المعارف لأساتذة الجامعات بشكل عام ينبغي أن تكون متأصلة في ذاتهم لكي يتمكنوا من تقديم مخرجات كفوءة وقادرة على مواجهة متطلبات العمل وتحقيق الفائدة المرجوة بأعلى مراتب الجودة. كما عرض الباحث مجموعة من التوصيات أبرزها ضرورة إستمرار بناء المهارات والمعارف اللازمة لأساتذة المحاسبة في الجامعات كافة لضمان التعامل مع التحديثات في هذا المجال والذي ينعكس بالنتيجة إيجاباً على جودة وكفاءة المخرجات المحاسبية.

**الكلمات الدالة:** منظومة التعليم العالي، النظام المحاسبي الموحد، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

## 1. المقدمة

في وقتنا الراهن ونتيجةً للمستجدات التي أفرزتها التطورات التي تلف عصرنا من كل جانب، تتعالى الأصوات لإعادة النظر بمحتوى النظم المحاسبية المعمدة في البيئات كافة) ومنها البيئة العراقية) لتضم بين طياتها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS وبما يمكنها من تضييق فجوة الاختلاف بين القواعد والممارسات المحاسبية، وتحسين قابلية القوائم المالية للمقارنة، فضلاً عن جعلها أكثر قرباً وفهماً لمتطلبات السوق العالمية، مع الإفادة منها في إيجاد حلول للمشكلات المحاسبية التي تواجهنا من كل صوب. ولكي يتحقق الدور المطلوب بأعلى مراتب الإنسجام والشمول، لقد تعرض الاقتصاد العالمي للعديد من الأزمات، فحسب احصاءات صندوق النقد الدولي خلال الفترة 1970- 2010

تعرض أكثر من ثلثي الدول الاعضاء إلى ازيمات

المجلة الأكاديمية لجامعة نورو، المجلد 8، العدد 1 (2019)  
ورقة بحث منتظمة نشرت في 2019/3/25

البريد الإلكتروني للباحث : bashir.yousif@nawroz.edu.krd

حقوق الطبع والنشر © 2017 أساء المؤلفين. هذه مقالة الوصول اليها مفتوح موزعة تحت رخصة

المشاع الإبداعي النسبي - CC BY-NC-ND 4.0

## 1.1 مشكلة البحث Research Problem

تتلخص مشكلة البحث في إفتقار عدد من أساتذة الجامعات للمؤهلات اللازمة لتكوين وتهيئة موارد بشرية محاسبية ومهنية قادرة على مواجهة المعطيات الجديدة القائمة على التغير في العادات والممارسات المحاسبية نتيجةً لإعادة هيكلة النظام المحاسبي الموحد وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS ، مما يؤدي بالنتيجة إلى عدم تحقيق النظام

ب. المنهج التحليلي : عن طريق القيام بدراسة استطلاعية تحليلية لآراء عينة من أساتذة الجامعات والعاملين في عدد من المؤسسات الحكومية، عن طريق إعداد إستارة إستبانة إحصائية وزعت على عينة قوامها (50) مفردة تم إسترداد ما نسبته (80%) منها (أي ما يعادل (40) إستارة)، كما تم إستخدام الأسلوب العشوائي في إختيار هذه العينة، وفي ضوء ذلك جرى جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات بإستخدام برمجية SPSS (Statistical Package for Social Sciences) لتحليل البيانات والتوصل إلى النتائج.

### 1.6 دراسات سابقة

حظيت الأدبيات المحاسبية بالعديد من الدراسات التي تناولت موضوعة تكيف النظام المحاسبي الموحد وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS، ومن بين أهم تلك الدراسات ما يأتي :

1. دراسة قدوري (2017) : "معايير المحاسبة الدولية وأثرها على اصلاح النظام المحاسبي في اقتصاد العراق" : بينت هذه الدراسة ان تبني هذه المعايير، سوف يحقق مبدأ التوافق بين النظم المحاسبية والتقارير المالية المتعددة المعمول بها في العراق، والتي تنظم أمورها مصادر مختلفة، كالتقانون التجاري الضريبي، قانون الميزانية العامة للدولة، قانون أصول المحاسبات العامة للدوائر والمؤسسات في القطاع العام والجمعيات، وقوانين وحدات إدارة الأعمال في القطاع الخاص، وغيرها. وقد خلصت الدراسة إلى عدد من النقاط أهمها :

أ. اصلاح النظام المحاسبي في العراق، بحيث يرتقي الى مستوى القياسي العالمي، مما يعود ذلك بفوائد كبيرة على توثيق المعاملات التجارية الداخلية للشركات الوطنية والاجنبية او الشركات العالمية المشتركة.

ب. ضرورة التأكيد على تدريس مادة المعايير المحاسبية الدولية في كليات الاقتصاد وإدارة الأعمال، وكتابة البحوث والدراسات من قبل الأكاديميين والمعنيين بشؤون تطوير النظام المحاسبي في العراق، بحيث تصبح هذه البحوث مرشدا لوضع استراتيجية للجمعيات المهنية الوطنية والجهات الحكومية الخاصة بتطوير واقع مهنة المحاسبة ومقوماتها المهنية، ومنها معايير المحاسبة الدولية والمراجعة على المستويين النظري والتطبيقي.

2. دراسة علاوي وآخرون (2013) : "النظام المحاسبي الموحد ومتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية" : استهدفت الدراسة تحليل ودراسة محاولات تطوير النظام المحاسبي الموحد في العراق بإتجاه تحقيق التوافق والإنسجام مع متطلبات معايير المحاسبة

المحاسبي للنتائج المرجوة من تطبيقه بإعتباره المنتج للمعلومات المحاسبية التي تمثل المؤشر على سير العمل وكفاءته.

### 1.2 أهداف البحث Research Objectives

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

أ. التعرف على منظومة التعليم العالي، مع توضيح الإطار العام للنظام المحاسبي الموحد. ب. عرض خلفية نظرية عن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS. ت. إجراء دراسة إستطلاعية تحليلية لآراء عينة من أساتذة المحاسبة في عدد من الجامعات، وعرض وتحليل الإجابات عن طريق إستبانة مُعدة لهذا الغرض، مع مناقشة ما تسفر عنه الدراسة من نتائج.

### 1.3 أهمية البحث Research Significance

تنبع أهمية البحث من إيضاح الدور الذي يقوم به أساتذة الجامعات والمؤسسات التعليمية في تطوير وتحسين التأهيل المحاسبي للأفراد لمواجهة متطلبات إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS، وما له من آثار متوقعة وحيوية تسهم في تشكيل بنية الاقتصاد الوطني، كما تتجسد أهمية البحث كذلك من سعيه لإثراء المكتبة العلمية والمهنية بموضوعة تضاف للبحوث والدراسات التي تناولتها من جوانب مختلفة.

### 1.4 فرضيات البحث Research Hypothesis

يقوم البحث على فرضيتين رئيسيتين مفادها :

أ. إن وجود كفاءات تعليمية قادرة على تعزيز معارف المحاسبين بضمون النظام المحاسبي الموحد المعاد بناءه وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS يؤدي إلى إعداد كفاءات محاسبية مؤهلة للتطبيق بأعلى مراتب الفاعلية والجودة.

ب. يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لوجود مؤهلات لأساتذة الجامعات وتطوير الخرجات المحاسبية في مجال تطبيق النظام المحاسبي الموحد المعاد بناءه وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS.

### 1.5 منهج البحث Research Methodology

أ. المنهج الوصفي : إذ تم الإعتماد في الحصول على البيانات المطلوبة لمناقشة مشكلة البحث وإثبات ما إنطلق به من فرضيات على ما متوافر من كتب وبحوث ودوريات (عربية وأجنبية) في مكتبة الديوان والمكتبات العامة الأخرى، فضلاً عن البحوث والدراسات المنشورة على الشبكة الدولية (الإنترنت).

## 7.1 موضع الدراسة الحالية من الدراسات ذات العلاقة

اختلفت الدراسات السابقة في رؤيتها ومعالجتها التي يمكن تلخيصها في النقاط الآتية :

1. إن جميع هذه الدراسات ركزت على ضرورة تطوير النظام المحاسبي الموحد بشكل يتناغم مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، بما يجعله أكثر قدره على توفير المعلومات المحاسبية الملائمة.

2. إن تلك الدراسات لم تسلط الضوء على جميع أركان ومقومات التحول إلى معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS علمياً ومهنياً، ولا كيفية وضع إستراتيجية مدروسة لإنجاح متطلبات تكيف النظام المحاسبي الموحد وقتها في المستقبل القريب. أما الدراسة الحالية فتتفرد بأنها تبين دور منظومة التعليم العالي في إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS، إذ بات من الضروري الإنفلات إلى هذه المنظومة برأي الباحثين لما لها من دور واضح وملحوس في تحقيق قدر لا يُستهان به من التقدم في عملية إعادة البناء وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS، وهذا ما يحاول البحث تغطيته عبر محاوره.

## 2. المحور الاول : النظام المحاسبي الموحد ودور منظومة التعليم في تكيفه وفق

### IAS/IFRS

#### 2.1 منظومة التعليم العالي وماهيتها

يُعد التعليم ركناً أساساً ومحوراً مهماً من محاور الإنتاج المعرفي والعلمي للمخرجات التعليمية التي تخدم المجتمع وترفده بالملاكات المؤهلة لقيادة عملية التطوير وتفعيلها (عارف، 2015 : 194)، وقد أضحى التعليم العالي الأداة الفاعلة في تطوير المجتمعات والنهوض بها مقارنةً بما كان عليه الوضع في العقود القليلة الماضية وذلك لما تتطلبه التقانات الحديثة من مستوى علمي وبحثي متميز، كما أصبح يشكل أيضاً مورداً اقتصادياً هاماً لا يُستهان به في دعم الإقتصاد الوطني للدولة (طرابلسية، 2011 : 27)، والابتكار التكنولوجي وخلق المعرفة (المجالي والنوايسة، 2012 : 778). وقد عرّف التعليم العالي Higher Education بأنه "مجموعة المنافع التي تقدمها المؤسسات التعليمية التي تستقطب المخرجات المميزة في التعليم الثانوي وتختص بتبنيهم وتطوير معارفهم ومهاراتهم لمسايرة مختلف التغيرات التي تحدث في البيئة الخارجية ومحاوله التكيف معها، ومن ثم تلبية حاجات ورغبات الأطراف المستفيدة من خدماتهم وتحقيق رضاهم"، (رقاد، 2014 : 24)، كما عرّف بأنه "كل أنماط التعليم وأنواعه التي تلي المرحلة الثانوية، وتقدمه الجامعات والكليات الجامعية والكليات المتوسطة والمعاهد والأكاديميات للحصول على شهادات

الدولية في إطار تطوير النظام المحاسبي الموحد وتطبيقاته المختلفة في مجال المفاهيم وعمليات القياس والإفصاح المحاسبي وبما يخدم تشجيع جذب الإستثمارات الأجنبية وتحقيق التوافق النظم المحاسبية على المستوى الدولي. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة إستنتاجات أهمها :

أ. يعود تبني النظام المحاسبي الموحد والمدخل المعتمد في عملية التوحيد في جزء كبير منها إلى إختلاف طبيعة ونوع التنظيم العام لمهنة المحاسبة المعتمد في الدولة.

ب. تتمثل الأهداف المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد بشكل عام على المستوى التطبيقي بتوفير المعلومات المحاسبية المفيدة لأغراض التخطيط الإقتصادي المركزي للدولة إلى جانب المتطلبات الضريبية والأطراف الأخرى على اعتبار ان تلك الأطراف هي أبرز الأطراف الممولة للنشاطات الإقتصادية وهو ما يخالف الأهداف المطلوبة من جراء وضع وتطبيق معايير المحاسبة الدولية. كما عرضت الدراسة عدة توصيات منها ضرورة تشكيل لجان متخصصة تتولى دراسة كل معيار دولي من أجل تحديد درجة إنسجامه والأهداف الإقتصادية والإجتماعية للبيئة العراقية وإحلال التطبيقات الملائمة وأبعادها المختلفة، مع ضرورة إدراك الحاجة للنظام المحاسبي الموحد في البيئة العراقية لما يوفره من إمكانيات مهمة لرفع كفاءة العمل المحاسبي في العراق.

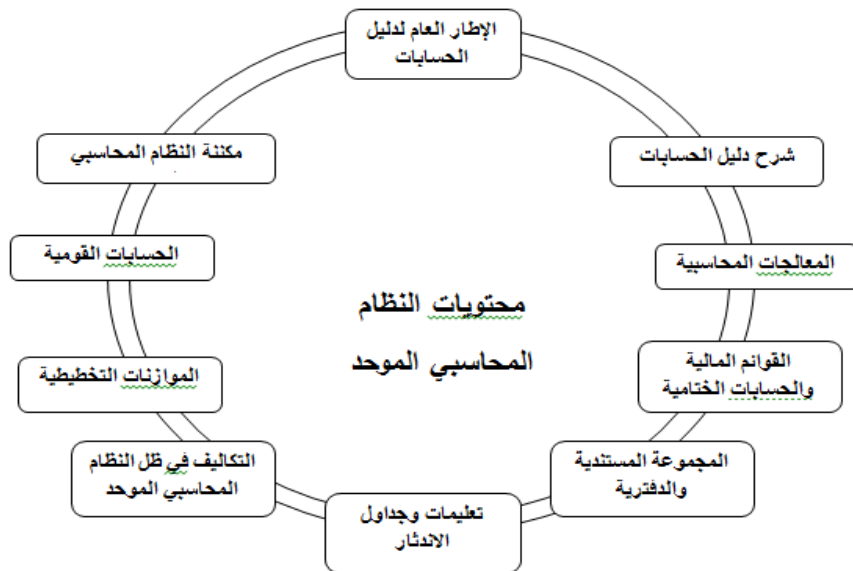
3. دراسة أحمد و محمود (2009) : "إمكانية تطوير النظام المحاسبي الموحد المطبق في المصارف العراقية في ضوء معايير المحاسبة الدولية" : رامت هذه الدراسة زيادة فاعلية النظام المحاسبي الموحد المطبق في المصارف العراقية من خلال محاولة استخدام معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة، وبما يجعل من هذا النظام أكثر قدرة على توفير المعلومات المحاسبية الملائمة وذات موثوقية لمستخدميها. وقد توصلت الدراسة إلى إستنتاجات عدة، منها إن النظام المحاسبي الموحد المصرفي لم يأخذ بمتطلبات الإفصاح عن بيانات التدفق النقدي التي يمكن أن تقدم من خلال إعداد قائمة للتدفقات النقدية، حيث أن هذه القائمة أصبحت في الوقت الحاضر من القوائم المالية الأساس، كما يخلو النظام المحاسبي الموحد المصرفي من متطلبات الإفصاح عن الاطراف ذات العلاقة. أما أهم التوصيات التي جاءت بها هذه الدراسة فقد بينت بأنه أصبح من الضروري إعادة صياغة النظام المحاسبي الموحد المصرفي بعد هذا التاريخ من التطبيق، وفي ضوء المعطيات الاقتصادية المستجدة والمتغيرة، وبالشكل الذي يلائم معايير المحاسبة الدولية- ذات العلاقة - التي لاقت وتلاقي يوماً بعد يوم الرواج على المستويات المحلية والإقليمية والدولية، مستنداً إلى المرونة التي يتسم بها النظام.

المنشآت الصناعية الإنتاجية التابعة لها، واعتباراً من السنة المالية 1973 قامت المصالح النفطية بتطبيق دليل موحد للحسابات المالية يتناسب وطبيعة نشاط هذه المصالح، ثم حذت وزارات أخرى حذو وزارة الصناعة والمعادن بعد أن قامت هذه الوزارات بإعداد نظام محاسبي خاص بكل منها وتعميم تطبيقه على المنشآت التابعة لها (النظام المحاسبي الموحد، 1985 : 8). وقد أدى إختلاف النظم المحاسبية التي تم تطبيقها (بسبب اعدادها لخصوصيات منشآت الوزارات) إلى ظهور إختلافات في المسميات والمعالجات القيدية والإجراءات الواردة في كل منها، فضلاً عن الإجتهدات سواء في الاعداد أو التطبيق، لذا فقد ظهرت الحاجة إلى إعداد نظام محاسبي موحد يؤمن إحتياجات الإدارة وأجهزة التخطيط والرقابة، وعليه فقد أصدر مجلس قيادة الثورة (المنحل) قراره المرقم (380) في 1979/4/5 الذي يقضي بتشكيل لجنة بإسم (اللجنة الرئيسة للنظام المحاسبي الموحد) ضمت في عضويتها ممثلين عن ديوان الرقابة المالية الإتحادي والمركز القومي للإستشارات والتطوير الإداري ووزارة المالية وعدد من ذوي الخبرة والإختصاص في هذا المجال، ليم بعد ذلك تشكيل اللجنة الرئيسة عام 1980 (النظام المحاسبي الموحد، 1985 : 9). ونتيجةً للتطورات التي حصلت وتضمن بعض التشريعات نصوص تقضي بإعتماد معايير المحاسبة الدولية، ومضي (25) عاماً على إصدار النظام المحاسبي الموحد سنة 1985، ليلبي إحتياجات المرحلة الراهنة، لذا فقد أثمرت الجهود على إصدار النظام بصيغته الجديدة متضمناً عشر فصول لا تختلف عن سابقتها في الإصدار الأول بإستثناء عدد من التعديلات لبعض من المعالجات القيدية، مع إضافة بعض الحسابات لسنة 2011 (حمدان وفرحان، 2014 : 5). والشكل (1) في الأدنى يعرض محتويات النظام المحاسبي الموحد وفق إصدار سنة 2011، وعلى النحو الآتي :

الدبلوم أو الشهادة الجامعية أو الدرجات الجامعية لما فوق الشهادة الجامعية" (العتيبي، بلا سنة نشر : 4)، وعزف كذلك بأنه "عملية توفير خدمة التعليم لعدد كبير من الأفراد يتم تقسيمهم على مجموعات متعددة من خلال مجموعة من الأفراد المتخصصين (خبراء، مدرسين) بإستعمال وسائل وادوات مختلفة في طبيعتها في مكان ما وفي موقع جغرافي معين يلتقي فيه الجميع في زمن ما يتم تحديده وجدولته سابقاً"، (عبد الرحمن وآخرون، بلا سنة نشر : 4). ويرى بعضهم (عبر والعمار) بأن التعليم العالي يتمتع بأهمية قصوى لكونه يمثل الأداة الرئيسة والفاعلة في تغذية سوق العمل باليد العاملة، من خلال زج مخرجاته في قطاعات الدولة كافة لتنفيذ الأعمال الموكولة لها والذي يعكس بالنتيجة النهائية على خدمة النهضة والتنمية الإقتصادية في البلاد (عبر والعمار، 2015 : 10-11). وعلى الرغم من السعي المستمر للدول المتقدمة في الإرتقاء بالنظام التعليمي من خلال توفير الإمكانيات اللازمة لمساعدة المؤسسات التعليمية للقيام بدورها التعليمي على أكمل وجه، إلا أن هنالك بعض الإشكالات والعقبات التي تواجه النظام التعليمي، فتعكس سلباً على سير العملية التعليمية، وبالتالي تؤثر على التنمية المنشودة في جميع مجالات ونواحي المجتمع ومن هذه التحديات : الأعداد المتزايدة من الطلبة، ومناهج التعليم، وتدريب المعلمين وتأهيلهم، وسوق العمل ومخرجات التعليم، والمباني والتجهيزات المدرسية (الحولي وشلidan، 2012 : 680). من جانب آخر فإن ازدياد أعداد المتعلمين يؤدي إلى تطلهم أو في الأقل تزايد الفضول المعرفي لبعض منهم وسعيهم لإكتساب المزيد من المعرفة العامة أو المتخصصة أو لإكتساب مهارات وحرف، كل ذلك يُنشئ حاجة للتعليم العالي ويدفع إلى تنوعه، وقد تبرز الحاجة إلى تعليم من البناء الفوقي للمجتمع، مثل حاجة السلطات إلى إداريين وحرفيين وأصحاب مهارات، مما يؤدي إلى الدعوة إلى تعليم عام وإستحداثه أو توسيعه وتشجيعه، ومن ثم قيام تعليم عال وتتميته وتطويره... . وهكذا (عبد الغفور والحجاج، 2014 : 25).

## 2.2 لمحة عن النظام المحاسبي الموحد

يُمثل النظام المحاسبي الموحد مجموعة من الإجراءات والعمليات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية الخاصة على مستوى الوحدة الإقتصادية أو على المستوى القومي بهدف إعداد الموازنات التخطيطية والحسابات الختامية في إطار محدد من الأسس والقواعد والمبادئ والمصطلحات وذلك لخدمة أهداف محددة. وقد طبق النظام في جمهورية العراق من قبل وزارة التجارة منذ سنة 1971 ثم طبق بعد ذلك في المؤسسة العامة لصناعات الغزل والنسيج والمنشآت التابعة لها إعتباراً من السنة المالية 1972، إذ جرى تعميمه على جميع



الشكل (1): محتويات النظام المحاسبي الموحد

المصدر: (حمدان وفرحان، 2014 : 5)

ت. الدليل المحاسبي : هو الهيكل العام للحسابات الذي يفي بإحتياجات الوحدات الاقتصادية اللازمة كافة لتطبيق النظام المحاسبي الموحد، وقد أتبعت طريقة الترميز العشري للحسابات، إذ أعطي لكل حساب من حسابات الدليل رقم خاص به يختلف عن بقية أنواع الحسابات، ويتضمن هذا الدليل ثلاثة مجاميع من الحسابات وهي : المجموعة الأولى : حسابات المركز المالي (الموجودات والمطلوبات) : وتتضمن حسابين إجماليين هما (الموجودات والمطلوبات)، إذ أعطي للحساب الأول رقم [1] لأنه حساب إجمالي، وبعده يأتي حساب عام يتكون من [1-9] مثل حساب الموجودات الثابتة حساب عام [11]، وهذا يعني إنه على المستوى الثاني، ويتفرع منه حسابات مساعدة وتبدأ كذلك من [1-9] على يمين الحساب العام، وهذا يعني إنه على المستوى الثلاثي مثل حساب وسائل نقل وانتقال [114] وهو حساب مساعد، ويتفرع منه حسابات فرعية تبدأ من [1-9] على يمين الحساب المساعد مثل حساب وسائل نقل بالسيارات [1141] وهو على مستوى رباعي والذي بدوره يتفرع إلى حسابات جزئية وتبدأ من [1-9] على يمين الحساب الفرعي وذات مستوى خامسي مثل وسائل نقل الركاب [11411]، ويهدف تطوير النظام وبما يلائم حاجة الوحدات الاقتصادية، فقد تم إضافة مستوى جديد (سداسي) ليتفرع إلى مستوى (الحسابات التحليلية).

المجموعة الثانية : حسابات النتيجة (المصروفات والإيرادات).

المجموعة الثالثة : حسابات مراكز الكلف (التكاليف) : وتبدأ من [5-9] وهي : حساب مراكز الإنتاج، وأعطي له حساب إجمالي رقم [5]، حساب الخدمات الإنتاجية، وأعطي

علاوة عما سبق، فإن النظام المحاسبي الموحد يقوم على مجموعة من الركائز هي :

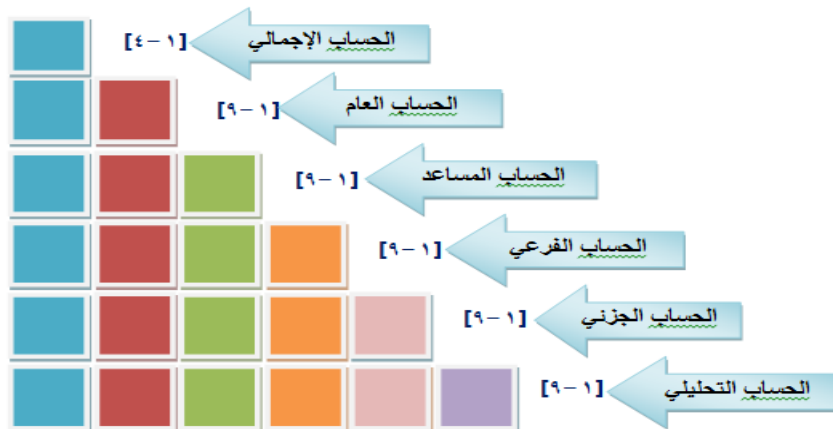
أ. المجموعة المستندية : التي تُعد أحد مقومات النظام المحاسبي الموحد والتي من خلالها يجري تسجيل العمليات الخاصة بنشاط الوحدة، ولها أهمية بالغة لكونها تُعد دليل إثبات موضوعي للتحقق من صحة العمليات، وتتوقف عليها صحة النتائج المحاسبية، وبدونها تفقد السجلات موثوقيتها، وتتضمن المستندات (وصل القبض، مستندات الصرف، مستندات القيد، قوائم البيع (النقدي والآجل)، مستند صرف النثرية وكشف مصروفات النثرية).

ب. الدفاتر والسجلات : وتخصص لإثبات وحصر جميع العمليات المالية التي تجري داخل الوحدة الاقتصادية، ويتم التسجيل في تلك الدفاتر من واقع المستندات باعتبارها مصدر المعلومات والبيانات، وتتضمن هذه المجموعة (دفتر اليومية العامة (المركزي)، اليوميات المساعدة (المقبوضات، المدفوعات، المشتريات، الإيرادات، الصادر المخزني، الإستخدامات)، وينقسم التبويب في دفتر اليومية العامة إلى قسمين رئيسيين، هما :

أولاً : قسم الحقول التنظيمية : ويحتوي على عدة حقول بغرض المساعدة على إستخراج المعلومات وبما يسهل الرجوع إليها (تاريخ المستند، رقم المستند، البيان والتفصيل، مبلغ المعاملة).

ثانياً : قسم حقول الحسابات العامة : ويحتوي على عدة حقول تخصص للحسابات العامة وعلى المستوى الثاني (اسماً ورقماً) ولكل من الجانب المدين والدائن عدا الحقل الأخير، فيستعان به لتثبيت الحسابات الأخرى المتبقية والتي عادةً تكون قليلة الحركة.

له حساب إجمالي [6]، حساب الخدمات التسويقية، وأعطى له حساب إجمالي رقم [7]، حساب الخدمات الإدارية، وأعطى له حساب إجمالي رقم [8]، مراكز الخدمات الرأسمالية، وأعطى له حساب إجمالي رقم [9]، وتوزع على هذه المراكز (التي تقوم بحصر الوظائف الرئيسة للوحدة الاقتصادية) حسابات الإستخدامات المختلفة، وبذلك تكون



الشكل (2) : تسلسل تبويب الحسابات

المصدر : اعداد الباحث

وأسس المعالجات المحاسبية، وتوفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات من مختلف البلدان وتزيد الثقة في المعلومات التي تحتويها لتدارك الإنحرافات باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت اللازم.

وقد أطلقت الأدبيات تعريفات كثيرة عن معايير المحاسبة الدولية، فقد عرّفت بأنها "بيانات كتابية يصدرها جهاز أو هيئة تنظيمية محاسبية رسمية كانت أم مهنية تتناول تنظيم الاسلوب المناسب لتحديد وقياس عرض عنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وذلك لأغراض تحديد نتائج الأعمال وبيانات المركز المالي لتلك الوحدة بدرجة مناسبة من الدقة والموضوعية" (نجم، 24 : 2009)، كما عرّفت بأنها "قواعد لقياس العمليات الاقتصادية والافصاح عن نشاط الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي لتوحيد العمل المحاسبي للعمليات والأحداث على المستوى المحلي او الدولي مما يجعل الكشوفات المالية قابلة للمقارنة والفهم من قبل الأطراف ذات العلاقة"، (كندوري، 2012 : 261)، وعرّفت كذلك من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee- IASC) بأنها "عبارة عن قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهم حكمهم المهني، ولكنها لا تلغي الحكم أو الاجتهاد، إنما

## 2.3 خلفية نظرية عن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS

### 2.3.1 معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS ونشأتها

عُرّفت المحاسبة منذ ظهورها على أنها المنبع الوحيد والأكيد للمعلومات التي تسهم بشكل رئيس في ترشيد قرارات مستخدميه، وتبوّأت هذه المكانة بفضل خصوصيات وسما ت طورها الذي كان ملازماً لتطور الشعوب والمجتمعات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجاتهم من المعلومات على تعددها وتنوعها (سعاد، 2010 : 8). ولقد زادت أهمية المحاسبة في ظل احتياجات عولمة الإقتصاد وعولمة أسواق المال باعتبارها لغة الأعمال والاستثمارات والأداة المترجمة للأحداث الاقتصادية، التي يتجلى هدفها في معالجة وتنظيم المعلومات المالية والإقتصادية على الصعيد كافة (المحلية، والإقليمية، والدولية). ونتيجةً لمتطلبات التطورات الاقتصادية عرفت الممارسة المحاسبية تغيرات جذرية ملموسة في مختلف أقطاب العالم أدت لعولمة المحاسبة، ومن أجل تقريب وتوحيد هذه الممارسات، جاءت فكرة وضع أسس دولية لمهنة المحاسبة، أدت بعد ذلك تدريجياً إلى نشوء ما يعرف بـ (معايير المحاسبة الدولية) International Accounting Standard- IAS التي تهدف وبلا جدال إلى إستعمال لغة محاسبية موحدة تتجاوز الإختلافات في تطبيق قواعد

المالية، وتسمح بإجراء المقارنات على عدد من الوحدات الاقتصادية وتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملاتها، أضف إلى توافر مجالاً لغوياً مشتركاً للمحاسبة التي تعالج كل العمليات لإكمال معاييرها أكثر من أي مرجع آخر وتوافقها مع التطورات الاقتصادية باستمرار، وأخيراً تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي بتوفيرها لمعايير محاسبة دولية موحدة تسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات متعددة الجنسية، كما تسهل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول نظراً للتنسيق في تطبيق أساليب الإقرار بالإيرادات والتكاليف (كوش، 2014 : 273). أما الخصائص الأساس الواجب توافرها في هذه المعايير حتى تحقق الفائدة من وجودها فيمكن إيجازها بالآتي (177 : 1998، Rogero) و(فهم وعادل، 2014 : 244) :

أولاً: أن تكون مكتوبة بشكل واضح وقابلة للفهم ومبادئها قابلة للتطبيق، وأن تتميز بالمرونة والقابلية على التغيير والتعديل وفق الظروف الاقتصادية والمستجدات التي تطرأ في بيئة الأعمال الدولية نتيجةً للبدائل والخيارات التي تحتويها والتي تهدف إلى تسهيل تطبيقها وزيادة درجة قبولها.

ثانياً: أن توفر توجيهات للقياس والاعتراف للعمليات أو الحدث.

ثالثاً: أن تفصح عن الأداء المالي للوحدة الاقتصادية لمستخدمي الكشوفات المالية.

رابعاً: تقوم على معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة (إطار تصوري) وليس قواعد.

خامساً: تعتمد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي للأحداث على حساب شكلها القانوني.

سادساً: تولى أهمية كبيرة للملاحق كعنصر أساس من عناصر القوائم المالية.

سابعاً: تعتمد مبدأ أولوية الميزانية على حساب النتائج.

ثامناً: تعتمد مفهوم القيمة العادلة للتمكين من التقدير الجيد للوضع الحقيقي للوحدة الاقتصادية.

تاسعاً: تعتمد مفهوم القيمة العادلة بهدف معرفة أثر عنصر الزمن في عملية تقييم الموجودات والمطلوبات.

عاشراً: تأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة والتناقص في قيمة الموجودات.

أحد عشر: تطبيقها يكون بأثر رجعي، أي كما لو كانت المعايير مطبقة منذ نشأة الوحدة الاقتصادية.

هي وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية"، (الراوي، 1995 : 45-46)، وعُرفت أيضاً بأنها "مجموعة من الأسس والضوابط والتوجيهات تستهدف معالجة موضوعات محاسبية عامة أو خاصة وذلك طبقاً للمبادئ والأعراف المحاسبية المتفق عليها والمقبولة قبولاً عاماً" (عبد الرحمن، 1997 : 57)، أما معايير الإبلاغ المالي الدولية (International Financial Reporting Standard- IFRS) فتعني مجموعة المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (International accounting Standard Board- IASB)، وتستبدل معايير المحاسبة الدولية (IAS) وتلغى لتحل محلها معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) تدريجياً (4 : 2008، Antill and Lee). ويمكن تلخيص أبرز الاختلافات بين (IAS) و (IFRS) بالآتي (ياسين، 2017 : 18) :

أولاً- تشير (IAS) الى معايير المحاسبة الدولية، بينما تشير (IFRS) الى معايير الإبلاغ الدولية.

ثانياً- تم اصدار (IAS) للفترة (1973-2001)، بينما (IFRS) اصدرت اعتباراً من (2001) والى يومنا هذا.

ثالثاً- تم اصدار (IAS) من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC، بينما (IFRS) من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

رابعاً- تُعد (IFRS) متممة للمعايير السابقة، وعند وجود تعارض واختلافات بين مبادئ بعض المعايير فإن (IFRS) تلغي المعيار السابق وتستبدله بمعيار آخر. ويمكن القول، إن وجود معايير محاسبية (لكونها مرجع رسمي محاسبي وحيد معترف به دولياً ومطبق في العديد من دول العالم) يعزز من دقة وموثوقية وجودة المعلومات المحاسبية، فضلاً عن إتاحة الشفافية والمصدقية وسهولة القراءة لجميع المستفيدين، مع وجود ضبط في إرساء الممارسات المحاسبية، والذي يقلل بالنتيجة حالات الغش والتلاعب المحتملة بين طوائف المحاسبين.

### 2.3.2 أهمية وخصائص معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS

تتمثل أهمية معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS وإيجابيات تطبيقها كأساس لإعداد القوائم المالية على الصعيد الدولي، في تمتعها بالقبول الدولي والإقرار بها عالمياً، علاوةً على أنها تزيد من ثقة المتعاملين في الأسواق المالية الدولية تجاه القوائم

قبل العديد من دول العالم، مما يسهل بالتالي مقارنة القوائم المالية المعدة بناء عليها لمنشآت من دول مختلفة.

سادساً: تخفيض كلفة معالجة البيانات المحاسبية : وذلك أيضاً عن طريق توحيد الاسس الخاصة بإعداد القوائم المالية، إذ ان الأسس المختلفة تكلف متخذ القرار بتكاليف اضافية لمعالجة هذه القوائم التي يمكن الاستغناء عنها عند استعمال IAS/IFRS. من جانب آخر فإن تطبيق IAS/IFRS يتعرض لمجموعة محددات، يتجلى أهمها بالآتي (حمد، 2013 : 345) :

أولاً : الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير المحاسبية مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمستقتات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالتقييم العادلة عموماً. ثانياً : يكون الهدف من التقارير المحاسبية في بعض الدول هو حساب الربح الضريبي أو انتاج معلومات تساعد المخطط القومي على اعداد البيانات القومية التي تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات على المستوى القومي.

ثالثاً : قناعة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الآخرين بالمعايير المحاسبية الوطنية، وقد تكون هذه القناعة في حقيقتها تعود للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية على المعايير المحاسبية الوطنية إلى الدرجة التي يصعب فيها تحول اولئك المستخدمين الى قراءة قوائم مالية أعدت باستخدام طرائق محاسبية غير التي تعودوا عليها.

رابعاً : مشكلات الترجمة، معايير المحاسبة الدولية تصدر باللغة الانجليزية ومصطلحات محاسبية انجليزية متعارف عليها، وتكمن الصعوبة هنا في أن التراجم قد تصل إلى مقابل المصطلح من اللغة الوطنية ولكن المصطلح الوطني قد لا يعكس نفس المضمون المقصود في معايير المحاسبة الدولية، وبالتالي تفقد عملية الترجمة فاعليتها. ويضيف الباحثون إلى ما سبق محددات أخرى تتركز في الافتقار لوجود نظم قانونية تلزم أو تنظم الامتثال لIAS/IFRS والاحاطة بتحديثاتها المستمرة، فضلاً عن محدودية فعالية الهيئات المهنية وجودة التعليم بصفة عامة والتعليم المحاسبي بصفة خاصة لتبنيها، إلى جانب مشكلات نقص المتخصصين والفنيين المؤهلين والمدربين على تنفيذ تلك المعايير وارتفاع تكلفة التطبيق.

### 2.3.4 المنظمات المهنية التي تُعنى بتطوير معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية

#### IAS/IFRS

1. 2. 3. 4. لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC : ظهرت هذه اللجنة إلى الوجود في 1973/6/29 كثمرة للاتفاقيات التي عقدت بين الجمعيات المحاسبية المهنية لعشر دول

### 2.3.3 مزايا ومحددات تطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية IAS/IFRS

لا يختلف أثنان على المزايا والمنافع المتحققة نتيجةً لتبني معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية IAS/IFRS للمنشآت ومستخدمي القوائم المالية وحتى لمهنة المحاسبة بشكل عام، ويمكن إجمال هذه المزايا بالآتي (ابو نصار، بلا سنة نشر : 2-3) و(طبيي وريشوة، 2014 : 506-507) و(الشحادة والسليحات، 2015 : 42-43) :

أولاً: التوافق المحاسبي : ويعني الإحتكام إلى مجموعة واحدة من المعايير في تطبيق المحاسبة وممارستها، على أن تحظى هذه المعايير بقبول عام، ومن شأن هذا التوافق تكوين مسار شامل لإرشاد المحاسبين في إقتصاديات المنشآت ولتوجيه التنظيمات والنظم المحاسبية المختلفة بين البلدان، ومن أجل إحداث الإنسجام بين النظم المحاسبية وتقليص الفروق والإختلافات والثغرات الموجودة بينها أو جعل هذه الفروق في مستوى معقول.

ثانياً: القابلية للمقارنة : نظراً لتوحيد أسس وطرائق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة لذلك هي قابلية القوائم المالية التي أعدت على هذا النحو للمقارنة من قبل مستخدميها والمفاضلة بينها إستناداً إلى مدركات واضحة، وبالتالي ضمان سلامة إتخاذ القرارات من جانب الإعتماد على معلومات محاسبية ومالية متماثلة وصحيحة وموثوقة.

ثالثاً: تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين : إذ إن المنشآت لا يمكن أن تعتمد على نفسها دون غيرها، فقد تحتاج إلى ممولين للتوسع في عملياتها وأنشطتها، ولا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض الا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمنشأة التي تيب تحتاج إلى موارد مالية، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة الا في ضوء قوائم مالية قد أعدت وفق معايير محاسبية موحدة.

رابعاً: الولوج إلى الأسواق المالية الدولية : إذ تقوم المنشآت حالياً بالمنافسة على الولوج إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي وتداوله بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك من وسائل الإتصال الحديثة والتحرر من القيود المثبطة للإستثمار والتمويل، ولا يمكن للمنشآت تحقيق ذلك الا بالإلتزام بشروط دنيا يجب التقيد بها حتى يُسمح لها بإدراج اسهمها في هذه الأسواق، منها الإفصاح المالي بناءً على إحترام IAS/IFRS.

خامساً: يكفل تبني IAS/IFRS على النهوض بمهنة المحاسبة في الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية خاصة بها، إذ تتميز IAS/IFRS بأنها وضعت بناءً على ظروف واحتياجات معظم الدول ولم تكن موجهة الى دول محددة، كما انها تمتاز بقبولها وتبنيها من



(IFRS) فيقصد به معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها ومعايير الإبلاغ المالي وتفسيراتها (Ankarath et al,2010 : 4) (IAS,SIC,IFRS and IFRIC).

### 2.3.5 معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية وانعكاساتها في البيئة العراقية

أدى التغير السياسي في جمهورية العراق بعد سنة 2003 إلى إفتتاح واسع في البيئة الاقتصادية على العالم ليواكب التطور العالمي الحاصل في كبريات الدول، مما شجع على تطوير وتحسين القواعد المحاسبية العراقية الصادرة قبل سنة 2003 والتي عدت بمثابة الطرائق أو الوسائل التي أنشئت من أجل تطبيق المفاهيم المحاسبية الرئيسة وذلك لتوفيرها إطاراً منظماً ومتناسكاً لنشر البيانات المحاسبية لنتائج أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي، ووضعت من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي (بصفته الجهة المسؤولة عن إصدار المعايير والقواعد المحاسبية والتدقيقية) عن طريق إصداره مجموعة من القواعد المحاسبية العراقية التي بلغ عددها (14) قاعدة، وأدلة التدقيق العراقية التي بلغ عددها (7) دليل في أثناء السنوات الممتدة من (1993 ولغاية 2017)، معتمداً في ذلك على معايير المحاسبة والتدقيق الدولية بهدف الإرتقاء بمهنة المحاسبة والتدقيق ورفع المستوى المهني للقائمين بها. ومن مقارنة معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية مع القواعد المحاسبية العراقية سارية المفعول لغاية سنة 2016 يتضح ان عدد معايير المحاسبة الدولية (IAS) النافذة بلغ (25) معيار، اما معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) فقد بلغ عددها (16) معيار، في حين أن القواعد المحاسبية العراقية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية هي (14) قاعدة محاسبية، تضم بين طياتها قاعدة محاسبية لا يوجد ما يقابلها في مسمى المعايير الدولية هي (القاعدة 12) إذ ان المتطلبات الموجودة في هذه القاعدة هي جزء من المعيار الدولي IAS 16 والموسوم (الممتلكات والمصانع والمعدات). وعليه، يتضح ان هنالك احداثاً مالية واقتصادية لم ترد لها ارشادات او معالجات في أغلب القواعد المحاسبية العراقية كونها لم تتحدث لتواكب التطور السنوي الحاصل في المعايير الدولية، مما يتطلب إعادة النظر بمضمون تلك القواعد لتواكب مثلتها وما يحقق الهدف من إنشائها.

### 2.4 منظومة التعليم وتكييف النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS

ليس من السهولة بمكان إخضاع النظام المحاسبي الموحد المعتمد في العمل المحاسبي لمتطلبات وتوجهات IAS/IFRS بين ليلة وضحاها، وذلك بسبب الموروث القديم في تطبيق المفاهيم السابقة، وصعوبة التعامل مع منشآت القطاع العام بذات أسلوب التعامل مع منشآت القطاع الخاص من ناحية مخارج النظام المحاسبية، أضف إلى أن تطبيق

هي (أستراليا، كندا، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، اليابان، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية) (1 : Hanes,1980) وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن إستخدامها من قبل الوحدات الاقتصادية لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم (علاوي وآخرون، 2013 : 86) ومقرها العاصمة البريطانية، (وتسعى هذه اللجنة منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها في سنة 2001) إلى صياغة ونشر المعايير المحاسبية الدولية والحث على جعلها مقبولة وقابلة للتطبيق على المستوى العالمي، والعمل على تحسين التشريعات والقوانين والمبادئ المحاسبية لعرض القوائم المالية، مع تحقيق أكبر قدر ممكن من التوافق بين الممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة بشكل يسمح باجراء المقارنة بين القوائم المالية، فضلاً عن طرح افكار محاسبية يمكن تبنيها واصدارها كمعايير دولية خدمة للصالح العام (القاضي، 2000 : 36). وقد اصدرت اللجنة (41) معيار محاسبي دولي (IAS) قبل ان تتم إعادة هيكلتها، وتضم عضوية اللجنة جميع المنظمات المهنية المحاسبية الاعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والتي يبلغ عددها (143) جمعية مهنية تابعة لـ (103) دولة، وفي سنة 1997 انبثق عن هذه اللجنة لجنة فرعية سميت بـ (اللجنة الدائمة للتفسيرات Standing Interpretation Committee - SIC) وهي الجهة الوحيدة المخولة بتفسير معايير المحاسبة الدولية (جربوع وحلس، 2002 : 53). اما الهيئات المرتبطة بـ IASC فهي مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية (International accounting Standard Board- IASB)، المجموعة الاستشارية Consultative Group، المجلس الاستشاري Advisory Council، لجنة التفسيرات الدائمة (SIC) Standing Interpretation Committee، مجموعة العمل الاستراتيجي Strategy working party

2. 3. 4. 2 : مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) : هو مجلس مهني لوضع المعايير الدولية ومقره في لندن ويكون مسؤولاً عن إصدار وتطوير المعايير وقد جاء نتيجة إعادة هيكلة IASC في سنة 2001 تحت مسمى لتتوسع مسؤولياته ويُعنى بإلغاء وتعديل المعايير السابقة (مسعود، 2015 : 20)، فضلاً عن تفسيراتها وحتى يتم تعديلها أو سحبها واستحداث معايير جديدة تسمى بمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وكذلك استبدال التفسيرات الصادرة عن اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC بتفسيرات جديدة وصادرة عن لجنة جديدة هي لجنة تفسيرات الإبلاغ المالي الدولية International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC) وعندما يذكر المصطلح

2. الجزء الثاني: يتناول دور منظومة التعليم العالي في إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS، وتم تقسيمه على محورين وكالاتي:

أ. المحور الأول: ضرورة إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS، وتكون من (9) فقرات.

ب. المحور الثاني: أهمية التأهيل العلمي والأكاديمي في تعزيز دور المنظومة التعليمية لبناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS، وتكون من (6) فقرات. وقد كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من (5) إجابات، إذ إن الدرجة (5) تعني موافق بشدة، والدرجة (1) تعني غير موافق بشدة، والجدول (1) في الأدنى يصور تصنيف الإجابات، وكما يأتي:

الجدول (1): تصنيف الإجابات

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

واستكمالاً لإجراءات البحث فقد قام الباحثون بإجراء مقابلات عديدة مع مجموعة من الخبراء وذوي الاختصاص للإفادة من آرائهم وخبرتهم بموضوعة البحث.

### 3.1 الشروط العلمية للإستبانة

أ. صدق الإستبانة: يقصد به شموله لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية أخرى بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وقد تم التأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

أولاً: صدق أداة الدراسة: تم عرض الإستبانة على مجموعة من الخبراء والمختصين في الإختصاصات الآتية: (التدقيق، المحاسبة، العلوم المالية والمصرفية، علم الإحصاء، ...). وعدّ الباحثون الفقرات التي حصلت على موافقة الخبراء بنسبة (90%) من آراءهم هي فقرات صحيحة ومقبولة وتماسياً مع توصية بلوم وآخرون (1983)، ففي هذا الصدد يقول "إذا حصلت نسبة الإتفاق بين المحكمين (75%) أو أكثر يمكن الشعور بالإرتياح من صدق المقياس". وبعد الأخذ بآراء الخبراء من أجل حذف بعض الفقرات غير الصالحة وإضافة وتعديل ودمج البعض الآخر بسبب التشابه بالمعنى والمضمون، تمت المعالجة وفق تلك الآراء.

هذه المعايير يحتاج إلى جهود كبيرة بشرية ومالية، إذ سيتم قلب الإجراءات المحاسبية إلى إجراءات متوافقة مع IAS/IFRS، كذلك الحاجة إلى تأهيل وتدريب مكثفين للموارد البشرية، والنظرة السيادية إلى النظام المحاسبي الموحد (وبقية النظم المالية والمحاسبية المعتمدة) بإعتباره جزء من هبة الدولة، علاوةً على ما يمكن لمسه من عوائق تتمثل في عدم مناسبة تطبيق هذه المعايير للبيئات المحلية (المجاعات، 2014: 29)، إلا إن ذلك سيؤدي إلى إنعزال مضمون النظام المحاسبي الموحد وعدم مساهمته للتجديدات والتعديلات الحاصلة وفق IAS/IFRS مما يجعل سيره يكون في شكل احادي ومنعزل عن باقي النظم المحاسبية المعتمدة في العالم، الأمر الذي سيؤدي بالنتيجة النهائية إلى التشكيك في مصداقية معلوماته المالية وعدم إجابة مخرجاته على إحتياجات الأطراف المستفيدة كافة. ولتجاوز هذه العقبة، يجد الباحثون إن بذل الجهود لتكييف النظام المحاسبي الموحد وإعادة بناءه وفق متطلبات IAS/IFRS تُعد مسؤولية يتقاسمها الجميع وفي مقدمتهم الأكاديميين المحترفين العاملين في المؤسسات التعليمية (كونهم أهل الإختصاص في البلد) للقيام بواجباتهم في إعداد وتخرج الكفاءات المحاسبية القادرة على الإسهام الفاعل في تحقيق مستلزمات تكييف النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS. لذا بات من الضروري تطوير قابليات الملاكات التدريسية المختصة في حقل المحاسبة وتحسين مستواها العلمي وتحفيزها على تعميق معرفتها العامة بالتغيرات الحاصلة في هذا الحقل وفكره المحاسبي عموماً ومعاييرهِ خصوصاً، لتقديم ضمانة فاعلة في تحقيق الأداء الأفضل ويؤكد على الدور المحاسبي في توفير معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية المختلفة.

### 3. المحور الثاني: الجانب التطبيقي

يتضمن هذا المحور عرضاً لتحليل البيانات وإختبار فرضيات البحث وإستعراض أبرز النتائج التي تم التوصل إليها، عن طريق إعداد إستبانة وزعت على عينة قوامها (50) مفردة تم إسترداد (40) مفردة وبنسبة (80 %). كما تم إستخدام الأسلوب العشوائي في إختيار هذه العينة من مجتمع الدراسة الذي تكون من عدد من أساتذة الجامعات والعاملين في عدد من المؤسسات الحكومية بإستخدام برمجية SPSS (Statistical Package for Social Sciences) لتحليل البيانات والتوصل إلى النتائج، ولقد تألفت الإستبانة الإحصائية الموزعة من جزأين، هما:

1. الجزء الأول: ويتكون من عدة أسئلة تتعلق ب(3) متغيرات وصفية وهي (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، سنوات الخبرة).

بين كل فقرة من فقرات محاور الإستبانة والدرجة الكلية للمحور نفسه،  
والجدولان(2، 3) اللاحقان يوضحان معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال

ثانياً : صدق المقياس

1. الإتساق الداخلي : يقصد به مدى إتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع  
المجال الذي تنتمي اليه هذه الفقرة، ويتم ذلك من خلال حساب معاملات الارتباط  
والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين إن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى  
معنوية(0.05) وبذلك يُعد المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

الجدول(2) : معامل الارتباط بين فقرات المحور الأول من محاور الإستبانة

القيمة الاحتمالية (sig)	معامل ارتباط بيرسون	اسئلة المحور الاول	
0.00	0.610	يُعد تكييف النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS ضرورة حتمية في الوقت الحاضر للإحاطة بالتطورات المتلاحقة.	1
0.00	0.633	إن إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS يُعد أكثر موضوعية وأقرب للواقع.	2
0.00	0.555	إن إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS يضمن إنتاج معلومات ذات جودة عالية تعطي الثقة للمستعملين، فضلاً عن سرعة إنتاج هذه المعلومات.	3
0.00	0.440	تسهم عملية إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS في رسم سياسة تكوين حقيقية للمحاسب وفق معايير مهنية صلبة.	4
0.00	0.651	يساعد بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS على إمكانية الحصول على معلومات صادقة وقابلة للمقارنة.	5
0.00	0.539	بيئة العمل المحاسبي تتفاعل وتتأسك مقوماتها مع إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS.	6
0.00	0.601	يمكن اعتبار العراق في الوقت الحالي مؤهلاً لتكييف نظامه المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS.	7
0.00	0.397	يلزم إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS اعتمادات مالية كبيرة توازي حاجته لكفاءات تعليمية لإنجاحه.	8
0.00	0.638	تعزز إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS آليات الرقابة الداخلية والخارجية كونها المفتاح الرئيس للكشف عن مكامن الفساد وبواعثه الخطرة.	9

الجدول(3) : معامل الارتباط بين فقرات المحور الثاني من محاور الإستبانة

القيمة الاحتمالية (sig)	معامل ارتباط بيرسون	اسئلة المحور الثاني	
0.00	0.712	يمنح التأهيل العلمي والاكاديمي في المحاسبة وتطوراتها جرعة شافية لتعزيز بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS.	10
0.00	0.645	يشكل التأهيل العلمي والاكاديمي للملاكات التدريسية إستثماراً وطنياً لما يحققه من عوائد مالية تعمل على تخفيض تكلفة استخدام خبراء بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS.	11
0.00	0.797	إن المستوى العلمي والاكاديمي المرتفع لمحتويات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS يتطلب تأهيلاً عالي للملاكات التدريسية المسؤولة عن إيصالها للطلبة بسهولة ويسر.	12
0.00	0.464		13

		ان عدم توافر الخبرات العلمية والاكاديمية اللازمة للملاك التدريسي لتأهيل المحاسبين بمضمون النظام المطلوب وفق IAS/IFRS يسهم في تشويه وتحريف مخرجات النظام المحاسبي المرتقبة.	
0.00	0.367	إن وجود برامج تطويرية ساندة للملاكات التدريسية بشأن بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS يؤدي إلى اضعاف الأساس السليم والفعال لتدريباتهم في صقل كفاءة محاسبي اليوم.	14
0.00	0.582	ان تطوير الطرائق والمناهج التعليمية بما يتلائم وبناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS يسهم في تقليل الفجوة بين النظرية والممارسة العملية.	15

2. الصدق البنائي : يُعد الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس إن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الإستهانة دالة إحصائياً عند مستوى مدى تحقق الأهداف التي تسعى الإدارة للوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور معنوية(0.05) وبذلك تُعد محاور الإستهانة كافة صادقة لما وضعت لقياسه: من محاور البحث بالدرجة الكلية لفقرات الإستهانة، والجدول(4) في الأدنى يوضح

الجدول(4) : معامل الارتباط بين درجة كل محور من محاور الإستهانة والدرجة الكلية للإستهانة

القيمة الاحتمالية (sig)	معامل ارتباط بيرسون	المجال
0.00	0.828	ضرورة اعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS.
0.00	0.535	اهمية التأهيل العلمي والاكاديمي في تعزيز دور المنظومة التعليمية في بناء النظام المحاسبي الموحد وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية IAS/IFRS في المؤسسة التعليمية.

أ- الثبات : يقصد به هو ان يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أُعيد تطبيقه عدة مرات متتالية، وقد تم التحقق من ثبات إستهانة البحث من خلال معامل الفاكرونباخ وكانت النتائج كما في الجدول(5) في الأدنى :

الجدول(5) : معامل الفاكرونباخ لقياس ثبات الإستهانة

الصدق الذاتي	معامل الفاكرونباخ	عدد الفقرات	المجال
0.851	0.725	9	ضرورة اعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS.
0.804	0.646	6	اهمية التأهيل العلمي والاكاديمي في تعزيز دور المنظومة التعليمية في بناء النظام المحاسبي الموحد وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية IAS/IFRS في المؤسسة التعليمية.

الصدق الذاتي= الجذر التربيعي لمعامل الفاكرونباخ

من الجدول(5) في الأعلى يتضح إن قيمة الفاكرونباخ مرتفعة للمحور الأول ونوعاً ما للمحور الثاني، والتي بلغت على التوالي(0.725) و(0.646) وهذا يعني إن الثبات مرتفع ودال إحصائياً، وبذلك تكون الإستهانة في صورتها النهائية متميزة بالصدق والثبات مما يجعلها صالحة للتحليل والإجابة على أسئلة البحث واختبار فرضياته.

### 3.2 تحليل أجوبة إستارة الإستهان

## أ. تحليل الجزء الخاص بالمتغيرات الوصفية لعينة البحث

الجدول (6) في الأدنى يبين توزيع أفراد عينة البحث وفق متغيرات (اسم المؤسسة،

المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، عدد سنوات الخدمة)، وعلى النحو الآتي :

الجدول (6): (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، عدد سنوات الخدمة) توزيع عينة البحث وفق متغيرات

المتغير	اسم المؤسسة	وزارة التعليم العالي		جامعة بغداد		جامعة النهرين		ديوان الرقابة المالية الاتحادية		المجموع
		تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	
المؤهل العلمي	دبلوم	1	7.7	1	5	0	0	0	0	4.5
	بكالوريوس	2	15.4	4	20	0	0	1	20	15.9
	ماجستير	4	30.7	5	25	3	50	1	20	29.5
	دكتوراه	6	46.2	9	45	3	50	3	60	47.9
	اخرى	0	0	1	5	0	0	0	0	2.2
التخصص الأكاديمي	محاسبة	7	53.8	9	45	2	9.33	0	0	40.9
	ادارة اعمال	5	38.5	10	50	2	33.3	2	40	43.2
	علوم مالية وادارية	1	7.7	1	5	1	6.16	3	60	13.6
	اخرى	0	0	0	0	1	16.2	0	0	2.3
سنوات الخبرة	اقل من 5 سنوات	1	7.7	3	15	1	4.16	1	20	13.6
	من 5 سنوات الى 10 سنة	3	23.1	6	30	1	16.2	0	0	22.7
	من 11 الى 15 سنة	4	30.7	5	25	2	8.33	1	20	27.4
	أكثر من 15 سنة	5	38.5	6	30	2	6.33	3	60	36.3

خبرة بين (5-10) سنة، وما نسبته (13، 6%) منهم لديهم خبرة مدة (5) سنة، مما يعكس شمول شريحة مهمة من ذوي المؤهلات في عينة البحث، وهكذا بالنسبة للإختصاص الأكاديمي وعدد سنوات الخدمة التي توزعت على فئات متعددة.

## ب. تحليل الجزء الخاص بأسئلة محاور الإستبانة

أولاً: الفرضية الأولى (إن وجود كفاءات تعليمية قادرة على تعزيز معارف المحاسبين بضمون النظام المحاسبي الموحد المعاد بناءه وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية يؤدي إلى إعداد كفاءات محاسبية مؤهلة للتطبيق بأعلى مراتب الفاعلية والجودة).

من الجدول (6) في الأعلى يتضح إن الإستمارات البالغ عددها (44) إستارة قد وزعت إلى (13) إستارة في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، و(20) إستارة في جامعة بغداد، و(6) إستارة في جامعة النهرين، و(5) إستارة في ديوان الرقابة المالية، كما يؤشر إن محدود (50%) من عينة البحث كان مؤهلهم العلمي (دكتوراه) ومحدود (30%) منهم ماجستير، أما بقية النسب فقد توزعت على باقي المؤهلات، أضف إلى أن أكثر من (40%) من عينة البحث تخصصهم الأكاديمي هو (محاسبة) و(43%) منهم إدارة أعمال، و(13،6%) منهم علوم مالية ومصرفية، و(2،3%) منهم من تخصصات أخرى، كما يتضح إن ما نسبته (36%) من عينة البحث لديهم خبرة أكثر من (15) سنة، وما نسبته (27%) منهم لديهم خبرة بين (11-15) سنة، وما نسبته (22، 7%) منهم لديهم

سيتم اختبار هذه الفرضية وفق تحليل المحور الأول، إذ تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الموافقة للمحور الأول ودرجة الأهمية، وكما موضح في الجدول (7) في الأدنى :

الجدول (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الموافقة للمحور الأول ودرجة الأهمية

درجة الأهمية	النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط	استئلة المحور الأول	
2	أوافق بشدة	886 .0	23 .4	يُعد تكييف النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS ضرورة حتمية في الوقت الحاضر للإحاطة بالتطورات المتلاحقة.	1
8	أوافق	900 .1	70 .3	إن إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS يُعد أكثر موضوعية وأقرب للواقع.	2
7	أوافق	899 .0	73 .3	إن إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS يضمن إنتاج معلومات ذات جودة عالية تعطي الثقة لمستخدميها، فضلاً عن سرعة إنتاج هذه المعلومات.	3
6	أوافق	010 .1	84 .3	تسهّم عملية إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS في رسم سياسة تكوين حقيقية للمحاسب وفق معايير مبنية صلبة.	4
5	أوافق	950 .0	07 .4	يساعد بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS على إمكانية الحصول على معلومات صادقة وقابلة للمقارنة.	5
1	أوافق بشدة	829 .0	32 .4	بيئة العمل المحاسبي تتفاعل وتتأسك مقوماتها مع إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS.	6
9	محايد	260 .1	34 .3	يمكن اعتبار العراق في الوقت الحالي مؤهلاً لتكييف نظامه المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS.	7
4	أوافق	300 .1	14 .4	يلزم إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS اعتمادات مالية كبيرة توازي حاجته لكفاءات تعليمية لإنجاحه.	8
3	أوافق	970 .0	18 .4	تعزز إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS آليات الرقابة الداخلية والخارجية كونها المفتاح الرئيس للكشف عن مكامن الفساد وبواعثه الخطرة.	9
	أوافق	550 .0	95 .3	نتيجة المحور الأول	

من الجدول (7) في الأعلى، نجد إن المحور الأول قد حقق وسطاً حسابياً عاماً بلغ (95). معياري (26). (1). وبالنظر إلى نتيجة المحور الأول العامة فإن وجهة نظر أفراد عينة (3) وانحراف معياري (550.0)، أما على مستوى الفقرات فقد تراوحت قيم الوسط الحسابي بين (32.4) للفقرة السادسة) بيئة العمل المحاسبي تتفاعل وتتأسك مقوماتها مع إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS ) وانحراف معياري (829.0)، وبين أقل قيمة وسط حسابي حققها الفقرة السابعة ( يمكن اعتبار العراق في الوقت الحالي مؤهلاً لتكييف نظامه المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS)، إذ بلغ (34.3) وانحراف معياري (26.1). وبالنظر إلى نتيجة المحور الأول العامة فإن وجهة نظر أفراد عينة (3) وانحراف معياري (550.0)، أما على مستوى الفقرات فقد تراوحت قيم الوسط الحسابي بين (32.4) للفقرة السادسة) بيئة العمل المحاسبي تتفاعل وتتأسك مقوماتها مع إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS ) وانحراف معياري (829.0)، وبين أقل قيمة وسط حسابي حققها الفقرة السابعة ( يمكن اعتبار العراق في الوقت الحالي مؤهلاً لتكييف نظامه المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS)، إذ بلغ (34.3) وانحراف معياري (26.1). وبالنظر إلى نتيجة المحور الأول العامة فإن وجهة نظر أفراد عينة (3) وانحراف معياري (550.0)، أما على مستوى الفقرات فقد تراوحت قيم الوسط الحسابي بين (32.4) للفقرة السادسة) بيئة العمل المحاسبي تتفاعل وتتأسك مقوماتها مع إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS ) وانحراف معياري (829.0)، وبين أقل قيمة وسط حسابي حققها الفقرة السابعة ( يمكن اعتبار العراق في الوقت الحالي مؤهلاً لتكييف نظامه المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS)، إذ بلغ (34.3) وانحراف معياري (26.1).

ثانياً: الفرضية الثانية (يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لوجود مؤهلات لأساتذة الجامعات وتطوير المخرجات المحاسبية في مجال تطبيق النظام المحاسبي الموحد المعاد بناء وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS). لإختبار هذه الفرضية سيتم الإعتماد على إختبار (T-TEST) لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الإستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم زادت أو قلت عن ذلك، وسيتم التأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات المحور الثاني، فإذا كانت (0,05) فإن متوسط آراء الأفراد حول المحور الثاني لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة متوسط وهي (3)، أما إذا كانت (sig (0,05)، فإن متوسط آراء الأفراد للمحور الثاني يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهريّة عن درجة الموافقة المتوسطة، وذلك من خلال قيمة الإختبار فإذا كانت موجبة فإن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة، والعكس بالعكس، وكما موضح في الجدول (8) في الأدنى :

الجدول (8) : المتوسط الحسابي وقيمة الإحتمال (sig) لكل فقرة من فقرات المحور الثاني

الترتيب	القيمة الاحتمالية (sig)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي	الفقرة	
2	0.00	10.09	4.30	يمنح التأهيل العلمي والاكاديمي في المحاسبة وتطوراتها جرعة شافية لتعزيز بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS.	10
6	0.00	4.357	3.73	يشكل التأهيل العلمي والاكاديمي للملاكات التدريسية إستثماراً وطنياً لما يحققه من عوائد مالية تعمل على تخفيض تكلفة استقدام خبراء بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS.	11
4	0.00	7.443	4.16	إن المستوى العلمي والاكاديمي المرتفع لمحتويات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS يتطلب تأهيلاً عالي للملاكات التدريسية المسؤولة عن ايصالها للطلبة بسهولة ويسر.	12
5	0.00	8.106	4.14	ان عدم توافر الخبرات العلمية والاكاديمية اللازمة للملاك التدريسي لتأهيل المحاسبين بمضمون النظام المطلوب وفق IAS/IFRS يسهم في تشويه وتحريف مخرجات النظام المحاسبي المرتقبة.	13
1	0.00	11.816	4.32	إن وجود برامج تطويرية ساندة للملاكات التدريسية بشأن بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS يؤدي إلى اضافة الأساس السليم والفعال لقدراتهم في صقل كفاءة محاسبي اليوم.	14
3	0.00	9.791	4.23	ان تطوير الطرائق والمنهج التعليمية بما يتلائم وبناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS يسهم في تقليل الفجوة بين النظرية والممارسة العملية.	15
	0.00	13.922	4.15	جميع فقرات المحور معاً	

المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0,05)

من الجدول (8) في الأعلى يمكن إستخلاص الآتي :

أ. المتوسط الحسابي للفقرة (14) / إن وجود برامج تطويرية ساندة للملاكات التدريسية بشأن بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS يؤدي إلى اضافة الأساس السليم والفعال لقدراتهم في صقل كفاءة محاسبي اليوم) يساوي (4.32) وقيمة الإختبار (11.816) وإن القيمة الإحتمالية (sig = 0.00) لذلك تُعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0,05) ويدل ذلك على أن متوسط درجة الإستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) ويعني ذلك إن هنالك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

ذلك قيمة الوسط الحسابي للإجابات التي بلغت (32.4) وبإختراف معياري (0.829)، كما أجمع أغلب المستجيبين على أن إقليم كردستان والعراق في الوقت الحالي لا يُعد مؤهلاً لتكليف نظامه المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS، ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (34.3) وبإختراف معياري (1.26).

ج. بينت نتائج التحليل الإحصائي اتفاق المستجيبين عموماً على أن وجود برامج تطويرية سائدة للملاكات التدريسية بشأن بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS يؤدي إلى إضفاء الأساس السليم والفعال لقدراتهم في صقل كفاءة محاسبي اليوم، ويعزز ذلك الوسط الحسابي الذي يساوي (32.4) وبقيمة إختبار (11.816) وبقيمة إحتيالية (0.00) (sig = 0.00)، فضلاً عن أن التأهيل العلمي والاكاديمي للملاكات التدريسية يشكل استثماراً وطنياً لما يحققه من عوائد مالية تعمل على تخفيض تكلفة استخدام خبراء بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS وبوسط حسابي يساوي (3.73) وبقيمة إختبار (4.357) وبقيمة إحتيالية (0.00) (sig = 0.00).

#### 5. التوصيات

أ. ضرورة إستمرار بناء المهارات والمعارف اللازمة لأساتذة المحاسبة في الجامعات كافة لضمان التعامل مع التحديثات في هذا المجال والذي ينعكس بالنتيجة ايجاباً على جودة وكفاءة المخرجات المحاسبية.

ب. ضرورة إهتمام الجهات المسؤولة عن الارتقاء بمهنة المحاسبة والتدقيق ببرامج التدريب وورش العمل التي تُعنى برفع فاعلية وكفاءة القائمين على نشر العلم المحاسبي بين صفوف الطلبة في الجانبين (الأكاديمي والمهني)، وبما ينسجم مع متطلبات المعطيات الجديدة لتكليف النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS.

ت. تشكيل لجنة تضم في عضويتها جهات مختلفة ممثلة عن (رقابة المحاسبين والمدققين كوردستان، الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، ديوان الرقابة المالية) وجمعات ممثلة للقطاع الخاص (اساتذة جامعات أهلية) فضلاً عن أساتذة الجامعات الحكومية)) تكلف بدراسة معمقة لـ IAS/IFRS وإمكانية تكليف النظام المحاسبي الموحد وفقها على أن ترفع نتائج هذه الدراسة إلى مجلس المعايير المحاسبية والرقابية للبت فيها وتحديد مراحل ووقت التنفيذ ومتابعة النتائج، مع الاستعانة بتجارب الدول التي اثبتت نجاعتها في اعادة بناء نظمها المحاسبية وفق IAS/IFRS والحلول التي وضعتها لتذليل أي معوقات واجهتها أثناء التطبيق.

ب. المتوسط الحسابي للفقرة (11) يشكل التأهيل العلمي والاكاديمي للملاكات التدريسية استثماراً وطنياً لما يحققه من عوائد مالية تعمل على تخفيض تكلفة استخدام خبراء بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS يساوي (3.73) وقيمة الإختبار (4.357) وإن القيمة الإحتيالية (sig = 0.00) لذلك تُعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ((0,05) وبدل ذلك على أن متوسط درجة الإستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) ويعني ذلك إن هنالك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

ت. بشكل عام فإن المتوسط الحسابي (4.15) وقيمة الإختبار (13.922) والقيمة الإحتيالية (sig = 0.00) لذلك يُعد المحور الثاني دال إحصائياً عند مستوى دلالة ((0,05) وبدل ذلك على أن متوسط درجة الإستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) ويعني ذلك إن هنالك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة. وبالتالي يتم قبول الفرضية الثانية القائلة (يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لوجود مؤهلات لأساتذة الجامعات وتطوير المخرجات المحاسبية في مجال تطبيق النظام المحاسبي الموحد المعاد بناءه وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS).

#### 4. المحور الرابع: الإستنتاجات والتوصيات

##### 4.1 الإستنتاجات

أ. يُعد التوجه نحو اعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS احد الوسائل المطلوبة في الوقت الراهن لتضييق فجوة الاختلاف بين القواعد والممارسات المحاسبية، وتحسين قابلية القوائم المالية للمقارنة، فضلاً عن جعلها أكثر قرباً وفهماً لمتطلبات السوق العالمية، مع الإفادة منها في إيجاد حلول للمشكلات المحاسبية المتزايدة.

ب. عدم إمتلاك معظم أساتذة الجامعات لفلسفة تطوير وتعزيز معارفهم الذاتية مما يؤثر بالنتيجة سلباً على كفاءة المخرجات المحاسبية القادرة على مواجهة متطلبات العمل وتحقيق الفائدة المرجوة بأعلى مراتب الجودة.

ت. أفرزت نتائج البحث إن جميع معاملات الإرتباط في جميع مجالات الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) وبذلك تُعد محاور الإستبانة كافة صادقة لما وضعت لقياسه.

ث. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي تأييد المستجيبين بشأن إن بيئة العمل المحاسبي تتفاعل وتتأسك مقوماتها مع اعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFRS، ويعزز



16. طيبي، حمزة، ربنوية، لخضر، (2014)، "إعداد المعلومات المالية والمحاسبية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS في سياق الحوكمة المؤسسية- التصور والمدرجات"، بحث مقدم للمشاركة في المنتدى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية – المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي (24-25/11/2014)، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
17. عارف، كاظم فرح، (2015)، "معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة في جامعة السلطانية التقنية : دراسة تحليلية لآراء عينة من أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة السلطانية التقنية"، بحث منشور في المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي /مجلة عربية علمية محكمة فصلية تصدر عن الأمانة العامة لإتحاد الجامعات العربية/ جامعة العلوم والتكنولوجيا، المجلد الثامن، العدد(19)، صنعاء- الجمهورية اليمنية.
18. عبد الرحمن، علاء الدين وسليم، وسام ولم ناصر، ابتسام فائق، " تحديد معايير الجودة في مخرجات التعلم التقني الهندسي"، بحث منشور، بلا سنة نشر.
19. عبد الرحمن، علي محمود، (1997)، "التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات المساهمة الكويتية ومدى ملائمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية"، بحث منشور، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد الأول : العدد : 1.
20. عبد الغفور، هام عبد الخالق والحجاج، عبد الحليم إبراهيم، (2014)، "إستراتيجية التعلم العالي في العراق في إطار سياسات العلم والتكنولوجيا"، دار الإيام للنشر والتوزيع، عمان- المملكة الأردنية الهاشمية.
21. العتيبي، منير بن مطني، "تحليل ملاءمة مخرجات التعلم العالي لاحتياجات سوق العمل السعودي"، بحث منشور، جامعة الملك سعود- كلية التربية/ قسم التربية، المملكة العربية السعودية، بلا سنة نشر.
22. علاوي، محمد حويش وعمر، صبيحة صالح ومال الله، إيمان عبد المنعم، (2013)، "النظام المحاسبي الموحد ومتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية : دراسة تحليلية في البيئة العراقية"، بحث منشور، مجلة الرافدين الجامعة للعلوم/ كلية الرافدين الجامعة، العدد(32)، بغداد- جمهورية العراق.
23. عنبر، أسيل جبار والعتار، حنان عبدالله حسن، (2015)، "مدى تأثير كفاءة مدخلات وعمليات النظام التعليمي في العراق على كفاءة مخرجاته للقضاء على البطالة : دراسة استطلاعية تحليلية لآراء عينة من طلبة كلية الإدارة والاقتصاد- الجامعة المستنصرية"، بحث مقدم للمشاركة في المؤتمر العلمي الأول الذي تعقده جامعة النهرين/ كلية إقتصاديات الأعمال تحت شعار ( نحو مائة مخرجات التخصصات الإدارية والإقتصادية لمتطلبات سوق العمل) ليوم الأربعاء الموافق 20/5/2015، بغداد- جمهورية العراق.
24. فهم، بديسي وعادل، بو لجنيب، (2014)، "تأثير التحفظ على جودة المعلومة المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية"، بحث مقدم للمشاركة في المنتدى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية – المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي (24-25/11/2014)، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
25. القاضي، حسين، (2000)، "المحاسبة الدولية"، البار العلمية الدولية للنشر، عمان- المملكة الأردنية الهاشمية.
26. كتوش، عاشور، (2014)، "النظام المحاسبي المالي بين اتجاهاته ومتطلبات تطبيقه في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية"، بحث مقدم للمشاركة في المنتدى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية – المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي (24-25/11/2014)، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
27. كندوري، عماد محمد، (2012)، "دراسة مقارنة للمعايير المحاسبية الدولية مع القواعد المحاسبية العراقية"، بحث منشور، مجلة الادارة والاقتصاد، المجلد الثاني : العدد : 93، جمهورية العراق.
28. المجالي، آمال ياسين والنوايسه، كفي حمود، (2012)، "ضمان الجودة في مؤسسات التعلم العالي الأردنية حالة تطبيقية جامعة البلقاء التطبيقية-الأردن"، بحث مقدم للمشاركة في المؤتمر العربي الدولي الثاني لضمان جودة التعليم العالي.

ث. فتح المجال أمام الباحثين والدارسين للقيام بإعداد بحوث ودراسات متخصصة في إعادة بناء النظام المحاسبي الموحد وفق IAS/IFR وبما يكفل الإسهام في إقتراح بعض الحلول للمشكلات التي تعترض عملية إعادة البناء.

### قائمة المصادر

#### المصادر العربية

1. أبو نصار، "تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق : التجربة الأردنية"، دراسة منشورة، المملكة الأردنية الهاشمية، بلا سنة نشر.
2. أحمد، وريا برهان ومحمود، غازي عثمان، (2009)، "إمكانية تطوير النظام المحاسبي الموحد المطبق في المصارف العراقية في ضوء معايير المحاسبة الدولية"، بحث منشور، مجلة تنمية الرافدين- جامعة الموصل/ كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد الواحد والثلاثون، العدد (95)، جمهورية العراق.
3. بلوم وأخرون، (1983)، "تقويم تعلم الطالب التجميعي والتكويني" ترجمة محمد أمين المفتي وأخرون، دار ماكجر و هيل للنشر.
4. جربوع، يوسف محمود وحلس، سالم عبد الله، (2002)، "المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان- المملكة الأردنية الهاشمية.
5. الجعرات، خالد جمال، (2014)، "تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام"، بحث مقدم للمشاركة في المنتدى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية – المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي (24-25/11/2014)، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
6. جمهورية العراق، (1985)، "النظام المحاسبي الموحد".
7. جمهورية العراق، (2011)، "النظام المحاسبي الموحد".
8. حمد، منى كامل، (2013)، " أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (11)"، بحث منشور، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد السادس والثلاثون، بغداد- جمهورية العراق.
9. حمدان، خولة حسين وفرحان، عماد محمد، (2014)، "مدى توافق النظام المحاسبي الموحد مع متطلبات معايير الإبلاغ المالي : دراسة تحليلية في الأنظمة المحاسبية في جمهورية العراق"، بحث منشور، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية/ كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة واسط، العدد(13)، واسط- جمهورية العراق.
10. الحولي، عليان عبدالله وشلمان، فايز كمال، (2012)، "أسباب الهدر التربوي بين طلبة الدراسات العليا في الجامعة الإسلامية بغزة وسبل علاجها"، بحث مقدم للمشاركة في المؤتمر العربي الدولي الثاني لضمان جودة التعليم العالي.
11. الراوي، حكمت احمد، (1995)، "المحاسبة الدولية" الطبعة الثانية، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان- المملكة الأردنية الهاشمية.
12. رقاد، صليحة، (2014)، "تطبيق نظام ضمان الجودة في مؤسسات التعليم العالي الجزائرية/ آفاقه ومعوقاته : دراسة ميدانية بمؤسسات التعلم العالي للشرق الجزائري"، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي - جامعة سطيف 1/ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
13. سعاد، بورويسة، (2010)، "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة"، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري- قسنطينة/ كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
14. الشحادة، عبد الرزاق وقاسم، السليحات وفر، عبد الحميد، (2015)، "المحاسبة الدولية"، دار وائل للنشر، عمان- المملكة الأردنية الهاشمية.
15. طرابلسية، شيراز محمد، (2011)، "إدارة جودة الخدمات التعليمية والبحثية في مؤسسات التعليم العالي"، ط 1، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان- المملكة الأردنية الهاشمية.

29. مسعود، زواوي، (2015)، "النظام المحاسبي المالي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية" رسالة ماجستير، جامعة ألكي محمد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية.
30. نجم، اساء سهيل، (2009) "دور المعايير المحاسبية في تعزيز اسواق المال"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد- بغداد- جمهورية العراق.
31. ياسين، يوسف طه، (2017)، "تأثير تطبيق متطلبات القياس والإفصاح لمعايير الأدوات المالية الدولية في نطاق التدقيق ومسؤوليات المدقق"، بحث مقدم لإستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، الكلية التقنية الإدارية/ قسم التقنيات المالية والمحاسبية، بغداد- جمهورية العراق.

## 6.2 المصادر الاجنبية

- 1- Ankarath, Nandakumar, Mehta, Kalprsh and Alkafaji, Yass, (2010), "Understanding IFRS fundamentals", John wiley & Sons Inc..
- 2- Antill, Nick. and Lee, Kenneth, (2008), "Company valuation under IFRS" 2nd edition, Harriman house Ltd.
- 3- Hanes, Donald J. , (1980), "The international Accounting Standards Committee Recant Develop cat and Current problems", the international journal of Accounting edition and research, Urbana Champing, Vol. 16, No. 1.
- 4- Rogero,Hall, (1998) "Charateristics of High Quality Accountuig Standards" Accounting Horizons,Vol. 12,no. 2,June.

## 6.3 المواقع الإلكترونية

- قدوري، صباح، "معايير المحاسبة الدولية وانرها على اصلاح النظام المحاسبي في اقتصاد العراق"، بحث منشور، النشرة الإلكترونية لمؤسسة "صوت الحكمة العراقية الأميركية في واشنطن، على الموقع الإلكتروني : 2017

49-54-02-11-04-2014-870http : //www. iawww. com/research-studies/