

ظاهرة التسوق المحاسبي ومدى امكانية وجودها
في العراق

الدكتورة وفاء عبد الامير الدباس
الدكتور معاوية كريم شاكر العاني
المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية/جامعة بغداد

الملخص

تعتبر ظاهرة التسويق المحاسبي تعبيراً عن أسلوب يترك للسوق بموجبه تنظيم المحاسبة وتطبيقاتها ومعلوماتها في المجتمع مفترضين عدم تدخل الدولة في هذه العملية . هذا الأسلوب هو أحد أساليب التنظيم ولكنه يحمل في طياته صراعاً بين قوى العرض والطلب التي تظهر حينما يمكن لها أن تظهر مفترضة على الأطراف المتنازعة نمطاً من التنظيم يهدف إلى تعظيم المصلحة الشخصية لهذه الأطراف بمجرد الالتزام بقواعد السوق . كما أن هذا الأسلوب الذي يمثل تجسيدا لظاهرة التسويق يعبر عن معطيات كثيرة لعل أهمها أيمان المجتمع بقدرة السوق على تنظيم المحاسبة ولذا يوكل إليه مهمة من هذا النوع وأن معيار النجاح والفشل هو مدى قدرة السوق على تلبية متطلبات المجتمع . لقد درس الباحثان ظاهرة التسويق المحاسبي وحددا العوامل التي اعتقدا إنها حيثما تكون حاضرة وقوية ومؤثرة ، فإن ظاهرة التسويق المحاسبي ستكون أسلوباً ملائماً لتنظيم المحاسبة وهذه العوامل هي : المدقق الخارجي وإدارة الشركة وسوق رأس المال وتنوع التطبيق المحاسبي . وبالعكس حيثما تضعف قوة وحضور وتأثير هذه العوامل فإن هناك اعتقاد بعدم وجود فرص لظهور ظاهرة التسويق المحاسبي . العامل الأخير المحدد لوجود أو عدم وجود الظاهرة هو تأثير القيود القانونية ، والذي يخالف بطبيعته العوامل الأربعة أعلاه . أن الهدف الأساسي من الدراسة هو تحديد مدى تأثير هذه العوامل في وجود أو عدم وجود الظاهرة في العراق وبالتالي الوصول إلى استنتاج يتعلق بقدرة السوق على تنظيم المحاسبة . لقد خلص الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات سلطت الضوء على تأثير العوامل الخمسة حيث أشارت الدراسة التي اختبرت في ضوء آراء عينة من أساتذة الجامعة والمحاسبين القانونيين إلى قوة تأثير القيود القانونية في عدم وجود الظاهرة ومما عزز ذلك ضعف دور المدقق الخارجي والإدارة وسوق رأس المال وعدم تنوع التطبيق المحاسبي التي شكلت بمجموعها عائقاً أمام وجود ظاهرة لا ينبغي أن تسود في بيئة مثل العراق . أن هذه النتائج سلطت الضوء على وجوب الحذر من توجيه انتقاد لدور المدقق أو الإدارة أو السوق أو تدخل الحكومة في ممارسة تأثير في عدم وجود الظاهرة أيماناً بأن هذه الأدوار وبقدر تعلق الأمر بظاهرة مثل التسويق المحاسبي مهمة جداً في العراق .

الكلمات المفتاحية : التنظيم المحاسبي، التسويق المحاسبي، المدقق الخارجي، إدارة الشركة، سوق رأس

المال.

Abstract

Shopping accounting phenomenon is considered an expression of the method is left to market regulation under which accounting and its applications and information in the community assuming non-interference of the state in this process. This method is one of the methods of organization, but it carries with it a struggle between the forces of supply and demand that appear Heima could have assumed that the parties to the conflict to show a pattern of organization aims to expand the self-interest of these parties once the commitment to market rules. Also, this method, which represents the embodiment of the shopping phenomenon expresses many data perhaps the most important faith community the ability of the market to regulate accounting and therefore entrusted with the task of this kind and that the standard of success and failure is the extent of the market's ability to meet the requirements of society. The researchers have studied the phenomenon of shopping accounting and identified the factors that they thought wherever it is present, powerful and influential, the shopping phenomenon accounting

method would be appropriate to regulate the accounting and these factors are: the external auditor and the company's management and the capital market and the diversity of the accounting application. Conversely, where it weakens the strength and the presence and influence of these factors, there is a belief that there are no shopping opportunities for the emergence of the phenomenon of accounting. The last determinant of the presence or absence of a phenomenon is the effect of legal restrictions, which violates the very nature of the four factors above. The primary objective of the study is to determine the impact of these factors on the presence or absence of a phenomenon in Iraq and thus access to the conclusion of the ability of the market to regulate accounting. The researchers have concluded that a set of conclusions highlighted the impact of the five factors where indicated study, which tested in the light of a sample of university professors, accountants, legal opinions to the power of the impact of legal restrictions in the absence of the phenomenon and boosting the weakness of the role of the external auditor and management and capital market and lack of application diversity Accounting, which collectively formed a barrier to the existence of the phenomenon should not prevail in an environment such as Iraq. These results highlighted the need to beware of criticizing the role of the auditor, management or market or government interference in the exercise of influence in the absence of a phenomenon in the belief that these roles and as far as the phenomenon such as a very important shopping accounting in Iraq.

المبحث الاول : منهجية الدراسة

مقدمة:

لقد بقيت مسألة التنظيم المحاسبي تشغل المهتمين بالمحاسبة أكاديمياً ومهنياً وبلغ هذا الاهتمام مداه حين بدأت حكومات الدول المختلفة بالتفكير جدياً بهذه المسألة وقد أخذت الكثير من هذه الحكومات خطوات جدية على طريق تنظيم مهنة المحاسبة سعياً وراء تحقيق الأهداف التي تبتغيها من وراء ذلك بالشكل الذي يحقق فاعلية المحاسبة ومعلوماتها . وبناء على هذه الأهمية ، برزت قضايا مختلفة تتعلق بالمنهج المناسب للتنظيم والأهداف والمعلومات والإيجابيات والسلبيات .

1-1 أهمية البحث

أن الأهمية القصوى لمسألة التنظيم المحاسبي تتبع من أن هذه المسألة تقف على الطرف النقيض لمسألة لا تقل أهمية عنها وهي مسألة التسوق المحاسبي . في هذه المسألة الثانية ، توصف التطبيقات المحاسبية بأنها سلع اقتصادية مثل أي سلعة أخرى يجري تداولها في سوق معينة هي السوق المحاسبية وهناك أطراف تتنافس على بيع وشراء هذه التطبيقات وهنا فإن عملية صراع سوف تحدث بين المشتريين من جهة والبائعين من جهة ثانية وثالثة بين المشتريين والبائعين . هذا الصراع هو جزء رئيسي من موضوع عملية التنظيم ، إذ أن ما يحدث في السوق من صراع يتطلب تنظيمه وهنا ستختلف آليات التنظيم . في هذه الدراسة سنركز أساساً على عملية الصراع ونعطي أهمية أقل لمسألة التنظيم وسنعرف عملية الصراع بأنها تسوق سلعة معينة هي تطبيق محاسبي معين تتصارع إدارات الشركات مع مجهزي التطبيقات المحاسبية للحصول على تطبيق محاسبي يخدم الأطراف المستفيدة من هذه الشركات . وعندما نتحدث عن السوق فأنا نعدده آلية من آليات التنظيم المحاسبي يراد بها غالباً سياسة عدم التدخل Laissez Faire حيث يترك للسوق وأطرافه مسألة التنظيم المحاسبي .

1-2 أهداف البحث :

أن الهدف من هذه الدراسة هو التحقق من وجود أو عدم وجود ظاهرة التسوق المحاسبي في العراق من خلال فحص تأثير عوامل متنوعة يعتقد أنها تؤثر في وجود أو عدم وجود هذه الظاهرة . هذه العوامل هي :

1. القيود القانونية .
2. سوق العراق للاوراق المالية .
3. المدقق الخارجي .
4. إدارة الشركة المساهمة .
5. التطبيقات المحاسبية .

أن دراسة تأثير هذه العوامل وتحديدها بشكل واضح سيعطي فرصة كبيرة للتعرف على تنظيم التطبيق المحاسبي في العراق ويسلط الضوء على مدى إمكانية وجود هذه العوامل من عدمه وبالتالي وجود الظاهرة أو عدم وجودها .

1-3 مشكلة الدراسة :

أن ظاهرة التسوق المحاسبي هي ظاهرة بدأت تطغى على البيئة المحاسبية العالمية وبسبب اعتقاد الباحثين أن هذه الظاهرة تتأثر بعوامل متنوعة فيجب أن يتم دراسة تأثير عدد من هذه العوامل في وجود أو عدم وجود الظاهرة لكي نقف على حقيقة أن هذه الظاهرة لا ينبغي أن تكون ظاهرة عالمية لأنها وليدة بيئة محاسبية واحدة وخشية من الآثار السلبية التي تتركها هذه الظاهرة على البيئات المنتقلة إليها ، فان الباحثين درسوا خمسة عوامل يعتقدان انها تؤثر في قوة أو ضعف الظاهرة .

1-4 فرضية الدراسة :

تفترض هذه الدراسة بشكل رئيسي أن ظاهرة التسوق المحاسبي تنتج عندما يترك للسوق المحاسبية مسألة تنظيم التطبيقات المحاسبية . وتشتق من هذه الفرضية الرئيسية فرضيات فرعية هي :

1. يقل وجود الظاهرة مع وجود قيود قانونية تفرضها الحكومة .
2. يزداد وجود الظاهرة مع وجود تأثير للمدقق الخارجي على التطبيقات المحاسبية .
3. يزداد وجود الظاهرة مع تنامي دور سوق العراق للأوراق المالية .
4. يزداد وجود الظاهرة مع تنامي دور الشركات المساهمة .
5. يزداد وجود الظاهرة مع وجود أكثر من تطبيق محاسبي واحد .

1-5 اختبار الفرضيات :

سيعتمد الباحثان على المنطق لاختبار الفرضيات وكذلك سنعتمد على إجراء اختبار ميداني من خلال الأستبانة المعدة لهذا الغرض .

الاختبار لميداني:

أن الجانب العملي في هذه الدراسة يتمثل في اختبار مدى تأثير العوامل الخمسة في وجود أو عدم وجود ظاهرة التسوق المحاسبي في العراق . وسيتم ذلك الاختبار بناء على المنطق أولاً وتعزيه من خلال استمارة استبانته معدة لهذا الغرض . حيث أعد الباحثان استمارة تضمنت العوامل الخمسة (ملحق رقم 1) وعرضت على عينة مؤلفة من 44 أستاذ جامعي و 32 محاسب قانوني . وقد بلغ عدد الاستمارات المستلمة والتي خضعت للتحليل الإحصائي 37 استمارة بنسبة (84%) و 29 استمارة بنسبة (90%) على التوالي .

لقد استخدم الباحثان أسلوباً لاستبانته اقتبس من دراسة 1998 Houghton وتم تحليل الإجابات بموجب المقاييس التالية .

1- اختبار χ^2 (كاي سكوير)

يستخدم هذا الاختبار لمعرفة وجود علاقة بين ظاهرتين أو متغيرين أو بين ظاهرة ومجموعة متغيرات من عدمه حيث يتم استخراج χ^2 المحسوبة بموجب المعادلة التالية:

$$\chi^2 = \sum \frac{(a_i - E_i)^2}{E_i}$$

حيث : a_i تمثل التكرارات المشاهدة

E_i تمثل التكرارات المتوقعة

2- معامل التوافق :

هو مقياس لقياس درجة العلاقة بين الظواهر والمتغيرات الخاضعة للدراسة ويتناسب استخدام هذا المقياس مع اختبار χ^2 لان كليهما يتضمن جداول تكرارية مزدوجة .

3- الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة :

من اجل تحديد أهمية العوامل المؤثرة في وجود أو عدم وجود الظاهرة فانه تم استخدام الوسط الحسابي المرجح لكل عامل وحساب متوسط المتوسطات للعوامل ككل ومن ثم تحديد الأهمية النسبية لكل عامل .

1- 6 خطة الدراسة :

سوف تسير الخطة المعدة لهذه الدراسة وفق التصور التالي :

1- الجانب النظري :

- أ- تحديد مفهوم التنظيم المحاسبي ومستوياته أو الأساليب التي يتم من خلالها .
- ب- بفحص وجود أو عدم وجود ظاهرة التسوق المحاسبي من خلال دراسة ثلاثة أساليب للتنظيم في كل من ألمانيا والولايات المتحدة وإنكلترا .

2- الجانب العملي :

- أ- دراسة تأثير العوامل الخمسة المشتقة من الجانب النظري في وجود أو عدم وجود ظاهرة التسوق في العراق .
- ب- الخلاصة والاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الثاني : التسوق المحاسبي**اولا- التنظيم المحاسبي : Regulation**

يعرف Mautz (1984, p 57) التنظيم بأنه يتضمن كل القياسات التي يقصد منها حماية الجمهور من الخدمات الغير كافية والمستغلة من قبل المحاسبين ويتم ذلك من خلال الحكومة مباشرة أو السماح لأشخاص مؤهلين بالقيام بذلك .

ويعطي Mautz ثلاثة مستويات للتنظيم المحاسبي .

1. التنظيم الحكومي .

2. التنظيم النظير (من خلال المهنة كنائب عن الحكومة) .

3. التنظيم الخاص .

المستوى الأول يتم من خلال استصدار القوانين والأنظمة والتعليمات وقد يتم من خلال المحاكم واللجان بهدف حماية الجمهور العام وهنا فأن مهمة المحاسب هي التحقق من مدى التزام الشركات بهذه القوانين والأنظمة والتعليمات .

المستوى الثاني (p.58) فإنه يتم من خلال المهنة كمعايير المحاسبة التي تضعها المهنة وتلزم الأعضاء باتباعها أما المستوى الثالث (p.58) فإنه يتم من خلال الإدارة التي ترغب بمقابلة المعايير المهنية لتوفير خدمات محاسبية بمستوى عال ولكن هذه المعايير تضعها الشركات بنفسها ومن ضمنها .

أما Peasnell (1982, p. 251-252) فيحدد ثلاثة أنواع من التنظيم المحاسبي وهي :

1. **سياسة عدم التدخل** : Laissez - Faire ، هنا، فأن الحكومة يجب أن لا تتدخل في تنظيم المحاسبة وأنها تترك الأمر للسوق وقوى العرض والطلب التي تقع عليها مسألة تنظيم واختيار التطبيقات المحاسبية ولذلك فإنه يقتبس كثيراً من Watts & Zimmerman اللذان يؤكدان أن تنظيم المحاسبة في مثل هذه الحالة يجب أن يترك للسوق (Demski, 1974, p. 229) .

أن المسائل المهمة والتي يمكن أن تظهر جراء هذه السياسة هي تنامي دور المدقق الخارجي بسبب حاجة الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية الى التحقق من عدالة هذه المعلومات . بالإضافة على ذلك ، فأن التطبيقات المحاسبية سينظر إليها على أنها سلعة اقتصادية تخضع لعوامل العرض والطلب .

(Watts & Zimmerman, 1978 p.279)

2. رقابة الدولة : State Control

هنا ، أيضاً ينظر إلى التطبيقات المحاسبية على أنها سلع ولكنها ليست سلع اقتصادية وإنما سلعاً اجتماعية (Social goods) وطالما أنها سلع اجتماعية فهذا يعني أن المجتمع بأكمله له الحق في الانتفاع منها دون أن يؤثر أحد ما على منفعة الآخر ولكي يتم المحافظة على الانتفاع الجماعي من هذه السلع تتدخل الدولة لغرض ذلك

السمة الأساسية لذلك هي وجود قيود قانونية تفرض من قبل الدولة من خلال قوانينها وتعليماتها وأنظمتها تهدف إلى التحقق من أن المعلومات المحاسبية التي تمثل نتائج عملية القياس المحاسبي تصل الى كافة المستخدمين بشكل معقول من أجل اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالدخل والثروة .

3. تخويل المهنة : Delegation to the Profession (p. 253)

ويتم ذلك بصيغتين :

- أ. من خلال وكالة حكومية تخول مهنة المحاسبة تنظيم التطبيقات المحاسبية كما هو الحال في أمريكا حيث تخول الـ SEC الـ FASB لتنظيم هذه التطبيقات .
- ب. في الصيغة الثانية تكون المسؤولية والقوة بيد المهنة كما هو الحال في كندا حيث أن القانون الفيدرالي الكندي يطلب من المعهد الكندي وضع المعايير المحاسبية ومراقبة تطبيقها والالتزام بها .
- أن القدرة على اختيار تطبيق محاسبي معين دون آخر تتراوح بين قدرة عالية جداً في سياسة عدم التدخل وقدرة ضعيفة جداً كما في سياسة رقابة الدولة وقدرة محددة عند تخويل المهنة تنظيم التطبيقات المحاسبية .
- وإذا ما نظرنا إلى إدارة الشركات كمتسوق رئيسي للتطبيقات المحاسبية ، فسنجد أن سياسة عدم التدخل توفر قدرة عالية للإدارة على اختيار تطبيق محاسبي يخدم مصالحها وأن كل ما تتطلبه عملية التسوق هو إيجاد بائع يتفق مع الإدارة على كلفة شراء هذا التطبيق . وفي مثل هذه الحالات نجد أن البائع هو شركات المحاسبة الكبرى (المدقق) التي تحرص بطبيعة الحال على توفير افضل التطبيقات التي تخدم مصلحة الإدارة وسوف لن تشتري الإدارة أي تطبيق محاسبي إلا بعد أن تتأكد أن هذه الشركات توافق على تطبيقه .
- وفي حالة رقابة الدولة فأن قدرة الإدارة ضعيفة جداً على التسوق وهي قدرة مقيدة بالكثير من القيود القانونية التي تخدم مصلحة المجتمع على حساب مصلحة الإدارة وغالباً ما تنتهج الدول هذه السياسة حينما يكون الهدف هو تقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة ولذلك فأن دور الإدارة أساساً هو دور محدود . بالإضافة الى ذلك ، فأن مجال الاختيار غالباً ما يكون معدوم لأن التطبيقات تنظم في قوانين أو أنظمة أو تعليمات وهو تنظيم ملزم كما في قوانين الضريبة في ألمانيا .
- أما في الحالة الثالثة ، فأن قدرة الإدارة تعتمد على المناورة وإمكانية تحشيد المواقف ضد تنظيم التطبيقات المحاسبية المختلفة وهي قدرة اقل قوة مما هو عليه الحال في سياسة عدم التدخل ، ولكن هذه القدرة تحكمها المصلحة الخاصة أيضاً إذ أن الشركات في هذه الحالة تتمتع بنفوذ يؤهلها للمناورة والتحشيد لصالح منفعتها خاصة إذا ما علمنا أن الالتزام بالمعايير المهنية غالباً ما يكون اقل تأثيراً من الالتزام بالقوانين الصارمة للحكومة .
- (Willmott, 1989, p.588)
- بناء على ذلك ، فأن ظاهرة التسوق ستكون طاغية في الحالة الأولى ومعدومة في الحالة الثانية وموجودة إلى حد كبير في الحالة الثالثة وهذا يعني أن ظاهرة التسوق المحاسبي ستكون طاغية حينما ترفع الحكومة يدها عن تنظيم التطبيق المحاسبي وسيعلو شأن المدقق بوصفه الشخص الذي اختاره المجتمع ليؤكد مصداقية المعلومات الناتجة عن التطبيق . كما أن عملية التسوق ستكتمل حينما تكون الإدارة صاحبة قرار فصل في اختيار تطبيق محاسبي معين خاصة وأن تنوع هذه التطبيقات يعطي نتائج مختلفة إلى حد كبير . أما في حالة فرض التطبيق من خلال القوانين الحكومية فأن المجتمع سيكون أقل حاجة لتأكيد مصداقية المعلومات لأن هذه الأخيرة يفترض أن تكون صادقة بمجرد أن يتحقق المدقق من أنها تساير القانون المفروض حكومياً . وبذلك فأن المدقق ليس في موقع يؤهله إصدار أحكام شخصية حول تطبيق محاسبي معين أو نصح الإدارة استخدام هذا التطبيق أو ذاك .

من هنا ، فأنا نعتقد أن دراسة بعض الأساليب المحاسبية لتنظيم التطبيق المحاسبي في بعض الدول ستعطي دليلاً عن قوة أو ضعف تأثير هذه العوامل في وجود أو عدم وجود ظاهرة التسوق المحاسبي مستنديين على أساس أن قوة القيود القانونية وضعف دور المدقق والإدارة وسوق راس المال وعدم تنوع التطبيق المحاسبي تؤدي إلى عدم وجود الظاهرة أو أن صورة هذه الظاهرة على أرض الواقع باهتة وغير جدير بالملاحظة والعكس تماماً حينما تضعف القيود القانونية ويزداد دور المدقق والإدارة وسوق راس المال وتنوع التطبيق المحاسبي . وفيما يلي أمثلة توضح كيف يمكن أن تتجسد ظاهرة التسوق في حالة وجود أنواع مختلفة من التنظيم المحاسبي .

ثانياً :تجارب الدول في التسوق المحاسبي

1. التسوق المحاسبي في ألمانيا :-

تنصف المحاسبة في ألمانيا بعدة خصائص تميزها عن النموذج المحاسبي الأمريكي والإنكليزي على سبيل المثال ، ومن هذه الخصائص (Macharzina & Langer, 1998, p. 223):

1. التأثير القوي بقانون الضريبة .
2. مدى كبير للبدائل المحاسبية للشركات الخاصة والشركات التضامنية ، حيث هناك اعتماد على المحاسبة في شركات التضامن .
3. تطور المبادئ المحاسبية يتم أساساً من خلال المحاكم الضريبية .
4. مهنة المحاسبة الألمانية لا تتولى عملية وضع المعايير المحاسبية وهي ذات تأثير قليل على المبادئ المحاسبية
5. يتم تنظيم المحاسبة من قبل (ترتيب تنازلي)

أ- القانون التجاري .

ب- قوانين وقواعد الضريبة .

ج - التطبيقات المحاسبية .

د - المهنة .

6. أن الأموال التي تدار بها الأعمال تقدم بشكل أساسي من قبل البنوك مع الاعتراف بأهمية كل من المالكين والمقرضين . وهذا يشير إلى نتيجة أساسية هي أن المعلومات المحاسبية موجهة أساساً إلى المالكين والمقرضين باعتبارهم الطرف الرئيسي المستفيد من تتبع اقتصاديات منشآت الأعمال .

أن الخصائص أعلاه أعطت نموذج التسوق المحاسبي نمطاً مغايراً للنمط المعروف ، فالمتسوق الرئيسي هنا سيكون المقرض بدرجة أساسية خاصة إذا ما علمنا بأن الأفراد في ألمانيا يودعون أموالهم في المصارف التي تقدم بعد ذلك إلى الشركات ، ولهذا فإن الأموال التي تقدمها المصارف (المقرض) ذات أهمية كبيرة (Garrod, 1996, p. 9) لقد أدى ذلك بشكل أساسي إلى تعاضد دور القوانين والأنظمة والتعليمات التي تصدرها الحكومة الألمانية . فالبنوك تعود ملكيتها للدولة التي يهتما بطبيعة الحال المحافظة على أموال المودعين ولذا فأنها تصدر القوانين والأنظمة والتعليمات التي تكفل ذلك. ولهذا فإن البدائل المحاسبية تتأثر بالقيود القانونية الموضوعة والتي تحد من قدرة إدارات هذه البنوك على الاختيار بين البدائل .

من ناحية ثانية ، فإن ضآلة دور مهنة المحاسبة والتدقيق في وضع المعايير المحاسبية واقتصار دور المهنة على التحقق من مدى تطبيق الشركات لما تفرضه القوانين دون أن يكون لها دور بارز في صياغة القواعد المحاسبية أدى إلى أن تكون مهنة المحاسبة في ألمانيا مقيدة بما يفرضه القانون .

من جانب ثالث ، فإن سوق رأس المال في ألمانيا لم تكن قوية بحيث يسمح لها أن تمارس دوراً كبيراً في صياغة التطبيقات المحاسبية ، فالسوق في ألمانيا هي سوق ائتمان وليس سوق تداول كما في أمريكا وإنكثرا وأن عدد الشركات المسجلة فيها أقل مما هو في أسواق رأس المال لدول الأخرى (Nobes, 1998, p. 19-20) ولذلك فإن هذه السوق لا يعول عليها كثيراً في توفير الأموال لأغراض الاستثمار خاصة وأن الأفراد يمتلكون 17% فقط من اسهم الشركات (Garrod, 1996, p. 9) وهي نسبة قليلة جداً بحيث يتم تداول الأسهم وتحريك الأموال من أصحابها إلى المستثمرين .

بناء على ذلك ، يمكن أن نحدد ما يلي .

1. أن أهمية المقرضين على سائر الأطراف المستفيدة الأخرى أدى إلى ازدياد أهمية التطبيقات المحاسبية القائمة على أساس الحيطة والحذر إذ أن هذه التطبيقات تكفل للمقرضين التحقق من سلامة أموالهم . وأكثر من ذلك ، هو أن البدائل المحاسبية يجب أن تمتلك خاصية التحفظ ولهذا فإن البدائل هي على قدم المساواة.

2. أن المتسوق ليس لديه مجال للاختيار لأن التطبيقات متماثلة وأن البنوك الحكومية هي المتسوق الرئيسي .

3. تحد القيود القانونية بدرجة كبيرة من قدرة إدارة الشركات والمقرضين على اختيار التطبيقات المحاسبية المختلفة .

4. ليس لمهنة التدقيق دور أساسي في صياغة التطبيقات المحاسبية وأن وجود القيود القانونية يجعل المدقق مجرد فاحص لمدى التزام الإدارة بهذه القيود وليس هناك مجال للاتفاق بين المدقق والإدارة .

5. ضعف دور أسواق رأس المال في توفير الأموال التي تحتاجها الشركات يجعلها غير ذات أهمية في العملية المحاسبية .

وهكذا ، يتضح لنا أن عملية التسوق غير متكاملة إذ أن السوق لا تتيح للمتسوق الاختيار بسبب القيود المفروضة عليه وكذلك عدم اختلاف التطبيقات المحاسبية يجعل الاختيار غير ذي معنى كما أن التطبيقات المحاسبية تقدم بشكل مفروض قانوناً بموجب قوانين التجارة والضريبة بالشكل الذي لا يمكن مخالفتها . ومن هنا يتضح لنا أن التسوق المحاسبي في ألمانيا ظاهرة غير متكاملة ويكاد يكون ليس لها وجود .

2. التسوق المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية :-

في الولايات المتحدة ، فإن أحد ما إذ ما فكر في نجاح المحاسبة فيجب أن يفكر في كيفية تسويق المعايير المحاسبية ، ولعل Horngren (1973, p. 291) وصف ذلك بشكل مثير إذ يقول "أن عملية وضع المعايير المحاسبية هي نتاج تصرف سياسي كمنطق سليم وكتناجج تجريبية ... أن هذه العملية تتطلب تسويق ماهر في مسرح سياسي". وقد صور آخرون أمثال Gerboth و Solomons و Watts & Zimmerman بأن العملية

المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية هي عملية تسوق إذ تلعب عوامل العرض والطلب والمؤثرات السوقية الأخرى دوراً مؤثراً في وضع واختيار التطبيقات المحاسبية .

وفقاً للرؤية الأمريكية ، فإن التطبيقات المحاسبية هي سلع اقتصادية موجودة في سوق كبيرة هي السوق المحاسبية الذي تتنازع أطرافه للحصول على افضل سلعة (تطبيق) يحقق معياراً واحداً هو المنفعة الشخصية . ويصور لنا Horngren (1973, p. 292-293) أطراف السوق في الولايات المتحدة الأمريكية بأنها :

1. إدارة الشركات .

2. المنظمات المهنية المحاسبية .

3. التطبيقات المحاسبية .

إدارة الشركات في الولايات المتحدة ذات دور بارز ومؤثر في اختيار تطبيق محاسبي معين دون آخر ، إذ يمكن لها أن تقف ضد أي تطبيق تعتقد الإدارة أنه يضر بمصالحها الشخصية ويصف Moonitz ذلك بالقول . " أن الإدارة لها كلمة الفصل الأخيرة في أي قرار يمكن أن يتخذ"

والحق أن تأريخ المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية يشير إلى أن الإدارة محور الانتباه وقد نشأت المدرسة الوضعية في المحاسبة كرد فعل لذلك والتي يتركز اهتمامها نحو الإدارة إذ تهدف هذه المدرسة إلى تفسير سلوك الإدارة عند اختيار تطبيق محاسبي معين دون آخر والإجابة على التساؤل التالي : لماذا تختار الإدارة تطبيق محاسبي معين دون آخر ؟ (Kelley, 1978, p.126) لقد وقفت إدارة الشركات في الولايات المتحدة مرات عديدة ضد تطبيق محاسبي معين اضطرت الجهات المنظمة للمهنة إلى التخلي عنه أو تعديله كما هو الحال مع المعيار 19 والخاص بالمحاسبة في شركات النفط والغاز والمعيار 13 الخاص بالمحاسبة عن الإيجار طويل الأجل إذ رفضت الشركات تطبيق ما جاء في هذين المعيارين مما أدى إلى تغييرهما .

المهنة في الولايات المتحدة طرف لا يقل أهمية عن الإدارة ، فكما هو معروف فإن كل منظمة ترغب في أن تقدم منتج يرضي عملاءها . وفي الولايات المتحدة تحرص منظمات وضع المعايير على إدخال الإدارة في عملية وضع هذه المعايير لان الإدارة هي المشتري الأول لهذه المعايير وبالطبع فان المنظمات المهنية لا تتبع إلا ما يناسب رغبات وأهداف المشتري . وعلى هذا الأساس ، قد نقشل منظمة وضع المعايير في تسويق معاييرها في السوق المحاسبية وقد تحدث Horngren و Mellier عن فشل الـ APB (مجلس مبادئ المحاسبة) في " بيع" التطبيقات المحاسبية إلى المشتريين لأنه لم يكن يأخذ بنظر الاعتبار مسألة التسويق لهذه التطبيقات وهي مسألة في مجتمع كالولايات المتحدة أهم من مسألة صياغة التطبيق نفسه بدليل أن الـ FASB (مجلس معايير المحاسبة المالية) " باع" نفس التطبيقات التي صاغها الـ ABP إلى المشتري لأنه أيقن أن عملية التسويق هي جوهر المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية .

أما فيما يتعلق بالتطبيقات المحاسبية وهي السلع التي تتم عملية التسوق من أجلها ، فإن السوق المحاسبية في الولايات المتحدة مليئة بالتطبيقات المحاسبية المختلفة ، فهذا البلد منتج لتطبيقات محاسبية مختلفة وقد ساعدت توسع واختلاف الأنشطة والأعمال على إنتاج المزيد من هذه التطبيقات . أن الميزة التي تتمتع بها التطبيقات المحاسبية أنها تعطي نتائج مختلفة ولذلك فإنها متنافسة ويمكن لتطبيق معين أن يزيل تطبيق آخر إذا حقق إضافة في المنفعة الشخصية لكل من البائع والمشتري ولهذا فإن الطلب على التطبيقات المحاسبية مختلف وأن الرغبة في

الحصول عليها غير متطابقة . الميزة الأخرى التي تتمتع بها التطبيقات المحاسبية هي وجود أساس نظري يسندها ويمنح البائع والمشتري حق الدفاع عن اختيارها دون غيرها ولذلك تجد أن الكثير من هذه التطبيقات مقبولة في الواقع العملي وقابلة للتطبيق . وقد أدى ذلك الجهد النظري والعملي إلى نشوء مجموعة تطبيقات ومبادئ وقواعد يطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً "GAAP"

بعد أن تناولنا أطراف السوق المحاسبية ، لا بد أن نصور كيف تحدث عملية التسوق أن الصورة التي عرضناها أعلاه توضح أن هناك دور محدود للدولة في تنظيم التطبيقات المحاسبية ولهذا فإن الإدارة تدخل إلى السوق دون قيود سوى المصلحة الشخصية للإدارة ومن يقف وراءها كالمستثمرين ، فعندما ترغب الإدارة بتحقيق أهداف معينة ورغبات محددة فأنها تلجأ إلى اختيار تطبيقات معينة تحقق ذلك ولكي لا تخرق الإدارة قواعد السوق فأنها تطلب المصادقة على ذلك ، وتأتي هذه المصادقة من طرف المهنة (المدققون) التي تشير إلى اتباع الإدارة لـ GAAP ، وإذا ما رفض المدقق (البائع) المصادقة فإن هناك مدقق (بائع) آخر يمنح ذلك ولكن هل يعني هذا عدم وجود محددات ؟ يعرض لنا Nielson (1984, p. 76-78) عوامل يطلق عليها عوامل الاختيار الصحيح عند شراء تطبيق محاسبي معين وهي: -

1. أهداف المشتري .
2. العوامل النوعية المرتبطة بالمشتري .
3. حجم التطبيق المحاسبي المشتري .
4. عوامل نوعية أخرى تتعلق بالتطبيق .
5. موضوعية المقيم .

فيما يتعلق بالأهداف فهي جوهر عملية التسوق وهي الأساس في اختيار تطبيق معين دون آخر إذ يجب أن يتناسب التطبيق المشتري مع أهداف المتسوق ، ومن الطبيعي أن يشترك البائع في ذلك مع المشتري إذ انه يهتم بإدامة الصلة معه وأن تكون هناك علاقة العمل مع البائع مثلما هو الحال في السوق الاعتيادية .

أما العوامل النوعية المرتبطة بالمشتري فهي العوامل المرتبطة بنوع النشاط ونوع الخدمة المطلوبة (التطبيق المحاسبي) وطول وقت التنفيذ ودرجة المنافسة . أما فيما يخص حجم التطبيق فأنها مسألة تتعلق بالقضايا الفنية التي سيطبق من خلالها التطبيق المحاسبي المشتري كإعداد نظام محاسبي متكامل على الحاسبة الإلكترونية . أما العوامل النوعية المتعلقة بالتطبيق المحاسبي نفسه فإنها تتمثل بسمعة مكتب التدقيق ومنطق التطبيق نفسه ومدى الانسجام بين التطبيق والهدف (انسجام عال أو منخفض) واليات التنفيذ . وأخيراً ، وبخصوص موضوعية المقيم، فأنها مسألة محورية في هذا الصدد . فالمقيم يتمثل في شركات المحاسبة التي تقوم بالمصادقة على هذه التطبيقات ومدى اتفاقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) التي تعد مقياس الموضوعية في المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية .

هكذا تحدث عملية التسوق في الولايات المتحدة إذ أن أطراف السوق قوية بما فيه الكفاية لكي تختار التطبيقات الملائمة لرغباتها وهذه التطبيقات متوفرة بشكل يكاد يكون لا مثيل له في بلد آخر . أن القوة التي يتمتع بها كل من البائع والمشتري جاءت من عدم تدخل الدولة ومؤسساتها في إجبار أي طرف على اختيار تطبيق معين فالـ SEC خولت الـ FASB إصدار المعايير (التطبيقات) بموجب النشرة 150 الصادرة عنها وهي تمارس دور رقابي

وإشرافي فقط الـ FASB يتأثر إلى حد كبير جداً بشركات المحاسبة الكبرى التي تشكل اللبنة الأساسية لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين " AICPA " الذي يتضمن في عضويته أكثر من 330000 محاسب قانوني يعملون في شركات مختلفة¹. هذه السلسلة جعلت الـ FASB تحت ضغط هذه الشركات محاولاً إصدار معايير تتسجم مع رغباتها ومصالحها وإلا سوف لن يكون لهذه المعايير أي قبول أو تطبيق مما يؤدي إلى انتهاء دور المجلس كما هو الحال مع الـ APB السابق .

3. نموذج التسوق المحاسبي في إنكلترا :-

إذا ما تحدثنا عن إنكلترا فيمكن أن نقول أن النموذج الإنكليزي يمتلك خصائص مشتركة بين النموذج الأمريكي والألماني . فالتنظيم المحاسبي في إنكلترا ينظم من خلال قوانين الشركات (Parker, 1998, p.66) إلا أن ما يمكن ملاحظته هو التدخل الكبير بموجب القانون لمهنة المحاسبة في صياغة وتعديل قوانين الشركات ولعل تقرير لجنة Cohen عام 1945 أثر بشكل مهم جداً على قانون الشركات ، إذ يقول Parker (1998, p. 67) " أن القانون بني أساساً على تقرير لجنة Cohen عام 1945 " ، وهي لجنة انبثقت عن الـ ICAEW (معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز) الذي يمثل الهيئات الخاصة في إنكلترا ، أن هذا يشير إلى أن الحكومة البريطانية توفر الحماية القانونية لـ ICAEW الذي يضع التطبيقات المحاسبية . وبطبيعة الحال ، فإن هذا مدعاة للقول بأن قانون الشركات الإنكليزي يتضمن قواعد القياس والإفصاح المحاسبي وأن دور الحكومة هو إلزام الشركات الإنكليزية بتطبيق هذه القواعد . مما يدعو إلى القول أيضاً بأن المدقق الخارجي ذا تأثير جوهري تماماً على التطبيقات المحاسبية الواردة في القانون ، إذ أن أعضاء الـ ICAEW هم المحاسبون القانونيون ويؤكد Whittington (1989, p. 197) في هذا المجال " أن هيكل مهنة المحاسبة، أو ، على نحو أدق ، هيكل شركات التدقيق قد غيرت من طريقتها في وضع القيود على المعايير المحاسبية " . وهذا يعني بأن شركات التدقيق تلعب دوراً بارزاً ومؤثراً في صياغة المعايير المحاسبية أما فيما يتعلق بوجود تطبيقات محاسبية مختلفة في إنكلترا ، فإن هذا قد لا يدعونا إلى إثباته ، فهذا البلد ذا باع طويل في المحاسبة وهناك أشارت عديدة تجدها عن هذا في كتابات Watts & Zimmerman . إلا أن ما يلاحظ في إنكلترا هو وجود ظاهرة يطلق عليها " المحاسبة المبدعة " Creative Accounting ويراد بها استخدام التطبيقات المحاسبية بشكل غير مفيد لإظهار أداء الشركة (Whittington, 1989, p. 196) أدت هذه الظاهرة إلى زيادة الطلب على التطبيقات المحاسبية مما دفع Griffith أعداد كتاب حول المحاسبة المبدعة صور فيه أن بإمكان أي شخص أن يضع أرباحه كما يشاء حتى أن هذا الكتاب ظهر بصورة بائع للتطبيقات المحاسبية وكان الدافع وراء إصدار ورقة العمل رقم 42 (ED 42) عام 1988 عن الـ ASC (لجنة معايير المحاسبة) بعنوان " المحاسبة عن عمليات لأغراض خاصة " . والحقيقة أن الدوافع وراء ذلك هو أن المحاسبة في إنكلترا تحكمها وجهة النظر الصادقة والعادلة True & Fair View أي أن كافة الحسابات يجب أن تعطي صورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي ونتائج الأعمال وهذا المفهوم فضفاض واسع ومن غير الممكن تحديده ولا يزال السؤال حتى الآن ما الذي يعطي وجهة نظر صادقة وعادلة ؟

¹ WWW.aicpa.org

عندما نتحول إلى دور إدارة الشركات الإنكليزية ، فقد ذكرنا أن قانون الشركات يلزم هذه الشركات بتطبيق ما يرد في القانون وكثيراً ما يتدخل القانون عندما تظهر المخالفات . فهل هذا يعني عدم وجود دور للإدارة ؟ في الواقع ، فإن العلاقة التاريخية بين إدارة الشركات الإنكليزية وشركات التدقيق أو المدققين توضح أنها علاقة قوية ، فالتدقيق في إنكلترا في حالة تنافس ويطمح المدقق إلى إقامة علاقة مثينة مع الشركات ولذلك فإن هذه الأخيرة قد تضغط على المدققين لتنفيذ مآرب معينة وبالقانون طبعاً لأن المدققين يساهمون بشكل رئيسي في صياغة الفقرات المحاسبية في قانون الشركات .

أما عن دور سوق الأوراق المالية أو ما يسمى بـ City of London فإنه على الرغم من الحركة الهائلة للتداول في هذه السوق (Nobes, 1998, p. 19) إلا أن هذه السوق ليس لها القدرة على تنظيم التطبيقات المحاسبية والسبب كما يحدد Parker (1988, p. 67) أن سوق لندن للأوراق المالية هو ذات طبيعة انغلاقية بشكل قوي قياساً بأسواق الأوراق المالية في دول أخرى . ويراد بالطبيعة الانغلاقية وجود وسوق واحدة فقط في البلد قياساً بأمريكا مثلاً التي توجد فيها أكثر من سوق أوراق مالية واحدة . كما أشار (Sikka, 2000,p.4) إلى أن الطبيعة الانقلابية جاءت أساساً بسبب عدم وجود هيئة لتنظيم السوق المالية بكل علاقاتها بشكل رسمي كما هو الحال مع هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية .

وهكذا يبدو لنا وجود سوق للتطبيقات المحاسبية في إنكلترا يلعب فيه المدققون دوراً بارزاً كمتسوقين أو وسطاء لصالح الشركات الإنكليزية من خلال القانون الذي ينظم ذلك وهو قانون الشركات حيث أن السماح لمهنة المحاسبة في إنكلترا بصياغة الفقرات المحاسبية في قانون الشركات سيجعل من المدقق حلقة الوصل الرئيسية بين الشركات الإنكليزية والقانون وبهذا فإن المدقق أداة توازن يسعى للحفاظ على علاقته الوطيدة بالشركات وضمن إطار قانوني وبوجود المحاسبة المبدعة ووجهة النظر الصادقة والعادلة فإن السوق المحاسبية في إنكلترا نشطة وتبدو في أوضح صورها وأجلاها .

هكذا بدت لنا ظاهرة التسوق المحاسبي في كل من إنكلترا وألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية ، إذ لاحظنا الدور الأساسي للقانون في منع وجود الظاهرة في ألمانيا ، كما لاحظنا أيضاً أن ضعف هذا الدور في الولايات المتحدة قد مهد الطريق لوجود الظاهرة على أرض الواقع . من ناحية أخرى ، فإن النموذج الإنكليزي جمع بشكل مثير بين دور القانون والعوامل الأخرى في توضيح ظاهرة التسوق المحاسبي .

إلا أن ما ينبغي الإشارة إليه في هذا المجال ، هو أنه ليس من الضروري أن تتوافر العوامل الخمسة المحددة سابقاً بالكامل لوجود ظاهرة التسوق من عدمه . فالقانون في ألمانيا ، أثر بشكل كبير على عدم وجود الظاهرة رغم وجود سوق مالية ضخمة جداً ورغم تعدد التطبيقات المحاسبية كما أن ضعف دور السوق المالية في إنكلترا وتدخل القانون لم يمنع أساساً من وجود ظاهرة التسوق في هذا البلد . أننا نعتقد بأن المسألة تتعلق بقوة وتأثير واحد أو أكثر من هذه العوامل الخمسة لكي توجد الظاهرة من عدمه . وحينما تتوافر هذه العوامل كما افترضنا في فرضية البحث فإن ذلك يعني وجود الظاهرة بشكل يقترب من المثالي وبالعكس حينما لا تتوافر هذه العوامل بالكامل . أن الخطوة التالية في هذه الدراسة هي فحص تأثير العوامل الخمسة في ظاهرة التسوق المحاسبي في العراق .

المبحث الثالث: ظاهرة التسويق المحاسبي في العراق

مقدمة :

بعد أن درسنا ظاهرة التسويق المحاسبي في بعض دول العالم ، وحددنا العوامل المؤثرة في وجود أو عدم وجود هذه الظاهرة ، سنتحول الآن إلى فحص مدى وجود هذه الظاهرة في العراق . أن الهدف الأساسي من ذلك هو تحديد مدى قدرة الظاهرة على تنظيم المحاسبة في العراق من عدمه وسنقوم بتحليل هذه القدرة وفق العوامل الخمسة المعروضة سابقاً.

أولاً : القيود القانونية :

تعد مهنة المحاسبة في العراق من المهن التي ينظمها القانون شأنها شأن الكثير من المهن والأعمال الأخرى. إذ يتدخل القانون لحماية المصلحة العامة وتسود مركزية القرار لدى الدولة باعتبارها الوكيل عن المجتمع . وفي هذا المجال ، ينظر إلى المعلومات المحاسبية بمثابة سلع اجتماعية تعود بالنفع العام وهي ليست حكراً على أحد ولذا تقوم الدولة بالعمل على انتفاع المجتمع من هذه السلع . بناء على هذه الفلسفة تتدخل الدولة في تنظيم المحاسبة من خلال قوانينها وتعليماتها وحتى الإصدارات المهنية يجب أن تأخذ بنظر الاعتبار وجهة نظر القانون الذي يحكم البلاد . فمذ قانون أصول المحاسبات العامة والنظام المحاسبي الموحد وصولاً إلى المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية فأن كل هذه القوانين بنيت وصيغت تحت رعاية الدولة وتصب في مصلحتها التي ينبغي أن تكون في مصلحة المجتمع .

بناء على هذا ، فأنا نفترض أن نوعاً من التوحيد يسود حينما تكون المحاسبة منظمة من خلال القانون أي على أساس قدرة الدولة على فرض ما تريده من تطبيقات محاسبية . وقد رغب الباحثان بافتراض يخالف التحليل المنطقي المشار إليه أعلاه لغرض التحقق من انسجام أو عدم انسجام الواقع مع المنطق ليس للقوانين والأنظمة والتعليمات التي تصدرها الدولة تأثير في وجود ظاهرة التسويق المحاسبي

بمعنى أنه كلما كانت هناك قوانين وأنظمة وتعليمات لتنظيم مهنة المحاسبة كلما ضعف وجود ظاهرة التسويق المحاسبي وقد اختبر الباحثان هذه الفرضية من خلال توزيع استمارة استبيان إلى العينة المشار إليها سابقاً إذ أظهر تحليل χ^2 (chi - square) لعينة الأساتذة الجامعيين أن قيمة χ^2 المحسوبة والبالغة 113.629 تفوق قيمتها الجدولية البالغة 13.58 عند درجة حرية (24) وهذا يعني أن هناك علاقة معنوية بين وجود القيود القانونية وظاهرة التسويق المحاسبي مما يشير إلى قبول الفرضية القائلة بوجود علاقة بين القيود القانونية وظاهرة التسويق المحاسبي . أما قيمة χ^2 المحسوبة بالنسبة لعينة المحاسبين القانونيين فقد بلغت 168.155 مما يشير إلى قبول الفرضية التي تدعي أن القيود القانونية تمثل محدداً رئيسياً على ظاهرة التسويق المحاسبي . أن العينتين تتفقان بقوة القيود القانونية على وجود ظاهرة التسويق المحاسبي حيث تفرض هذه القيود نمطاً من التحديد يؤدي إلى توحيد التطبيقات المحاسبية وفقاً لمضمون هذه القوانين ولا تتاح الفرصة للمحاسبين لاختيار ما يرونه ملائماً من وجهة نظرهم من التطبيقات المحاسبية . وعند اختبار درجة العلاقة بين القيود القانونية وظاهرة التسويق المحاسبي تم استخدام معامل التوافق الذي بلغت درجته عند العينة الأولى 0.55 وعند العينة الثانية 0.93 وهذه النتائج تتفق مع معاملات χ^2 حيث يشير هذا إلى أن عينة المحاسبين القانونيين أكثر تأكيداً بقوة القيود القانونية وقد يرجع ذلك إلى

الممارسة الفعلية لمهنة المحاسبة من قبل هؤلاء وإلى حد ما يرى الباحثان أن الأستاذة رغم اعتقادهم بقوة القيود القانونية إلا أنهم ربما يتأثرون بالخلفية النظرية المحاسبية التي يدرسونها في الأكاديميات المحاسبية . ولذلك فإن قرب أفراد العينة الثانية من ممارسة مهنة المحاسبة وضح مدى تأثرهم بالقيود القانونية على حساب أفراد العينة الأولى .

ثانياً : الدور الحالي لسوق الأوراق المالية في العراق :

أن هذه السوق حديثة النشأة نسبياً ولا تزال في دور النمو ووضع الأسس اللازمة لكي يكون لها دور في مجال الاستثمار والائتمان أن الجانب الأساسي في سوق الأوراق المالية هو مدى مساهمته بشكل فاعل في تمويل الاستثمارات المالية وفي هذا الجانب تبرز مسألة صناعة السوق في سوق الأوراق المالية بكافة جوانبها سواء في مجال صناعة السوق أو مجال صناع السوق أي " الأشخاص الذين يتعاملون في الأسهم بيعاً وشراءً ويحتفظون لديهم بمخزون لتلبية طلبات المتعاملين " . (هندي ، 1994 ، ص 51)

وحيثما تكون عملية صناعة السوق عملية مستمرة وفعالة ونشطة وحيثما يكون صناع السوق في حركة دائمة ومتشعبة ، فإن الحاجة إلى معلومات مختلفة ستشكل محور اتخاذ القرار المتعلق ببيع وشراء الأوراق المالية . وهنا ، فإن المعلومات المحاسبية سوف لن تكون بعيدة عن هذا المجال ، إذ لا بد من أن تشكل محوراً ومرتكزاً أساسياً من مرتكزات اتخاذ القرار وحيثما يتحقق ذلك تصبح للمحاسبة ومعلوماتها دور في هذه العملية . تأسست السوق بموجب قانون رقم 24 لسنة 1991 الذي يهدف من بين أهداف أخرى الى "... تنظيم ومراقبة تداول الأوراق المالية والتعامل بها بما يكفل سلامة وصحة هذا التعامل وسهولته وسرعته ودقته لحماية الاقتصاد الوطني ومصحة المتعاملين " . وحيثما ننظر في المادة 26 من هذا القانون نجد انه ليس من وظائف هذه السوق إقرار أو المشاركة في إقرار التطبيقات المحاسبية أو إلزام الشركات المتعاملة بالسوق بمتطلبات إفصاح معينة أو أي متطلبات محاسبية أخرى . بناء على ذلك فأننا يمكن أن نصوص الفرضية التالية حول تأثير سوق الأوراق المالية في ظاهرة التسوق المحاسبي .

فرضية العدم : أن سوق الأوراق المالية في العراق ليس له تأثير معنوي في وجود ظاهرة التسوق المحاسبي .

الفرضية البديلة : أن سوق الأوراق المالية في العراق ذا تأثير معنوي في وجود الظاهرة .

ولاختبار هذه الفرضية بلغت القيمة المحسوبة لـ χ^2 لعينة الأستاذة 85.705 في حين كانت قيمتها الجدولية 7.962 وهذا يعني قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة أي أن سوق الأوراق المالية ليس له تأثير معنوي في وجود ظاهرة التسوق المحاسبي بل أنه يؤثر في عدم وجودها تأثيراً معنوياً . أما بالنسبة لعينة المحاسبين القانونيين فقد بلغت χ^2 المحسوبة 56.983 وهي تتفوق أيضاً على القيمة الجدولية . وعند استخدام معامل التوافق لاختبار درجة العلاقة اتضح أن قيمته بالنسبة للعينة الأولى 0.562672 في حين كانت للعينة الثانية 0.947001 وهي قيم تشير إلى أن المحاسبين القانونيين أكثر ميلاً للاعتقاد بضعف سوق رأس المال في العراق في تنظيم التطبيقات المحاسبية مما هو عليه الحال بالنسبة لأستاذة الجامعة .

ثالثاً : دور المدقق الخارجي في اختيار التطبيق المحاسبي :

أن دور مهنة التدقيق في العراق التي تتولاها مكاتب التدقيق الخاصة تقع عليها مهمة التحقق من أن الحسابات قد أعدت وفقاً للمتطلبات الحكومية المنصوص عليها في القوانين والأنظمة الخاصة بذلك إذ تفتقد المهنة لذلك الدور الذي يمكن أن نلاحظه من مهنة التدقيق في الولايات المتحدة على سبيل المثال حيث لا تشارك في اختيار تطبيق محاسبي معين . وحتى بعد ظهور مجلس القواعد والمعايير المحاسبية والرقابية عام 1988 فإن هناك ممثل واحد

من نقابة المحاسبين والمدققين (الهيئة المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في العراق) ويبدو واضحاً أن المهنة ليس لها كلمة فصل في إقرار أو عدم إقرار تطبيق محاسبي معين إذ أن هذه الكلمة هي من حق ديوان الرقابة المالية باعتبارها الجهة الممثلة للحكومة . بناء على ذلك ، فإن دور مهنة ضعيف في إقرار التطبيقات المحاسبية وتأثيرها ضعيف أيضاً في عمل مجلس القواعد والمعايير المحاسبية والرقابية وميلها نحو ممارسة دور الرقابة والأشراف على مكاتب التدقيق الخاصة ، وزيادة في التحقق من ذلك ، فقد صاغ الباحثان الفرضية التالية .

فرضية العدم : أن المدقق الخارجي في العراق ليس له تأثير معنوي في وجود ظاهرة التسوق المحاسبي .

الفرضية البديلة : أن المدقق الخارجي ذا تأثير معنوي في وجود الظاهرة.

بالنسبة لعينة الأساتذة فقد بلغت χ^2 المحسوبة 74.344 مقارنة بالقيمة الجدولة البالغة 7.962 وكانت χ^2 المحسوبة لعينة المحاسبين القانونيين 90.55 وهي أعلى من قيمتها الجدولة مما يشير إلى قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة حيث اعتبرت العينتان أن المدقق الخارجي في العراق لا يمارس تأثيراً ملموساً في صياغة التطبيقات المحاسبية وقد وحين نطلع الى الحسابات الختامية المصادق عليها من قبل مراقب الحسابات نلاحظ بشكل واضح أن دور المدقق الخارجي هو التأكد من ان حسابات الشركة الخاضعة للتدقيق قد أعدت وفقاً للمتطلبات الحكومية دون أن يكون له الحق في جعل الشركة تتبع تطبيق محاسبي معين دون آخر . فمثلاً ، أقرت القاعدة المحاسبية الخامسة حول الخزين طريقة المعدل الموزون لتسعير المخزون السلعي ولا يمكن للمدقق إلا أن يصادق على استخدام الشركة لهذه الطريقة وإذا ما لاحظ غير ذلك فانه يفرض على الشركة اتباع الطريقة المنصوص عليها .

ولاختبار درجة العلاقة باستخدام معامل التوافق اتضح أن هذا العامل بلغ للعينة الأولى (الأساتذة) 0.5354 وللعينة الثانية (المحاسبون القانونيين) 0.4632 أي أن العينة الأولى تعتقد أن دور المدقق الخارجي في صياغة التطبيقات المحاسبية هو اضعف مما عليه الحال بالنسبة للمحاسبين القانونيين ولربما يشير ذلك إلى احتمال أن المهنة قد تمارس دوراً مؤثراً في هذه العملية في المستقبل المنظور خاصة وأن هناك اعتراف حقيقي بدور المدقق من قبل الهيئة العامة للضرائب حيث بدا ذلك خطوة مؤثرة في طريق الاعتراف بمهنة المحاسبة في العراق .

رابعاً : دور إدارة الشركات المساهمة في التسوق المحاسبي :-

كما حددنا سابقاً فان الإدارة قد تختار تطبيق محاسبي معين يحقق مصالحها ومصالح أصحاب رأس المال وتبحث عن المدقق الخارجي الذي يصادق على مثل هذا التطبيق لكي يظهر وكأنه يتماشى مع المصلحة العامة للمجتمع . إلا أن الإدارة في العراق ويقدر تعلق الأمر باختيار تطبيق محاسبي معين ذات قدرة ضعيفة جداً والحقيقة إنها معدومة في مثل هذه العملية . فليس هناك أمام الإدارة عدة بدائل قابلة للاختيار وأن كانت هناك فأنها لا تستطيع أن تختار البديل الذي يتناسب مع وجهة نظرهم وحينما وصلنا إلى نتيجة مفادها ضعف دور المدقق الخارجي في هذه العملية فان الإدارة سوف لن تجد ذلك المدقق الذي يمكن أن يصادق على تطبيق محاسبي معين اختارته الإدارة ولكنه غير منصوص عليه في القوانين والأنظمة والتعليمات. بالإضافة إلى ذلك فان الإدارة ليس لها حضور في عملية صياغة التطبيقات المحاسبية أساساً والتي تتم في أروقة مجلس القواعد المحاسبية والرقابية

العراقي ولا بد أن هذا الأمر يعكس أيمان المجلس بان الإدارة ينبغي أن لا يكون لها مثل هذا الدور ولعل هذا يتضمن أمرين:-

1. أن وظيفة الإدارة هي في تنمية رأس المال المعهد أليها و ينبغي أن تتم هذه العملية في إطار قانوني يضع في الاعتبار المصلحة العامة أولاً ومن ثم مصالح الأطراف الأخرى . وهنا فان رعاية العهدة هي التزام الإدارة بالمطلبات القانونية والالتزام الإدارة تجاه المجتمع وهناك أيضاً التزام تجاه أصحاب رأس المال وخاصة إذا ما علمنا أن معظم رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة للشركات العراقية هم من المساهمين الرئيسيين .
2. هناك اعتقاد بان التطبيقات المحاسبية لا تؤدي إلى أي نوع من الفائدة أو المنفعة للإدارة أو أصحاب رأس المال وهذا يجعل المحاسبة تؤدي وظيفة رقابية فقط دون أن يكون لمعلوماتها دور في مجال اتخاذ القرارات المتعلقة برأس المال أو مصلحة الإدارة على سبيل المثال .

بناء على ذلك ، يمكن أن نصوص الفرضية البديلة بشأن قدرة الإدارة على اختيار تطبيق محاسبي معين ومصادقة المدقق على مثل هذا التطبيق .

للإدارة في الشركات المساهمة العراقية تأثير معنوي في ظاهرة التسوق المحاسبي . لقد تم اختبار هذه الفرضية أيضاً حيث اتضح أن قيمة χ^2 المحسوبة هي 52.385 لدى عينة الأساتذة و 57.119 لدى عينة المحاسبين القانونيين وهي قيم أعلى من القيمة المجدولة البالغة 7.962 مما يؤشر قبول العينتين لفرضية لعدم ورفض الفرضية البديلة التي تحدد أن الإدارة لها تأثير في اختيار التطبيق المحاسبي الذي يعكس وجهة نظرها وبالتالي لها تأثير في ظاهرة التسوق المحاسبي . أن هذه النتيجة تشير إلى أن العينتين تعتقدان أن دور الإدارة غير مخطط له في هذا المجال وهو دور ضعيف وسلبي ويكاد يكون غير ملموس خاصة إذا ما قارنا ذلك بعدد الشركات المساهمة في العراق وحجم الأموال الموظفة فيها ونوع الأنشطة المهمة التي تمارسها ورغم أن الباحثان لا يبتعدان وضع الإدارة إلا أن مشاركتها في صياغة التطبيق المحاسبي قد تجعل هذا الأخير فعالاً في توفير معلومات مهمة لأغراض اتخاذ القرار .

ولاختبار درجة العلاقة اتضح أن العينة الثانية (المحاسبون القانونيون) يرون أن هذه العلاقة ضعيفة وغير ممكنة حيث بلغ معامل التوافق 29% كذا الحال للأساتذة الجامعيين الذين كانوا أكثر تفاعلاً من العينة الثانية حيث اعتقدوا أن هذه العلاقة قد يكون لها وجود في المستقبل المنظور حيث بلغ معامل التوافق 47% .

خامساً : التطبيقات المحاسبية :

العامل الأخير الذي يشجع على وجود ظاهرة التسوق المحاسبي في أي بيئة أعمال هو تعدد وتنوع التطبيقات المحاسبية ومن وراءها تنوع المنطق أو الفكر الذي يحكم استخدام هذه التطبيقات. ومن الناحية الفعلية فان هذا العامل يتعزز بشكل مؤثر حينما يتوفر أحد او كل من العاملين الآتيين في بيئة الأعمال .

1. زيادة الوعي والشعور بأهمية المحاسبة ومعلوماتها .
 2. زيادة وتعدد وتنوع الأعمال والأنشطة وتعقدتها وتطورها واختلاف التقنيات المستخدمة في بيئة الأعمال المعينة .
- وفي العراق ، فأنا نفتقد في الواقع إلى مثل هذين العاملين . فالمحاسبة محصورة في نطاق ضيق وهي مهنة لا يشعر المجتمع بأهميتها ودورها كما أن بيئة الأعمال العراقية غير معقدة أو متنوعة أو متشابكة إلى الحد الذي

يجعل الشركات بحاجة إلى تطبيقات محاسبية مختلفة حتى إذا سلمنا بان القيود القانونية لا تعمل كمحدد رئيسي على اختيار تطبيقات محاسبية مختلفة . أن تركز المحاسبة لخدمة المتطلبات الحكومية وصيغة المحاسبة بصيغة رقابية دفع إلى توحيد التطبيقات المحاسبية على مستوى القطاعات ولم تكن هناك حاجة إلى استخدام تطبيقات محاسبية مختلفة ولعل تسعير المخزون السلعي وفقاً لطريقة المعدل الموزون مثلاً واضحاً على توحيد التطبيقات المحاسبية . وقد رغب الباحثان باختبار ما يفيد عكس ذلك حيث افترضنا أن ، وجود أكثر من تطبيق محاسبي واحد لمعالجة مشكلة معينة في البيئة العراقية قد يكون حلاً ملائماً يرضي الشركات على اختلاف أنواعها حيث اتضح أن قيمة χ^2 المحسوبة بالنسبة للعينه الأولى بلغت 29.519 وللعينة الثانية 14.240 في حين كانت قيمة χ^2 الجدولة 2.733 وهذا يشير إلى رفض الفرضية التي تدعي أن وجود أكثر من تطبيق محاسبي واحد في البيئة العراقية هو ضروري ومفيد ومطلوب وقبول الفرضية التي تدعي عكس ذلك حيث أن وجود أكثر من تطبيق محاسبي واحد هو غير ضروري ويمثل حالة سلبية غير مطلوبة .

الأهمية النسبية للعوامل المحددة لظاهرة التسوق المحاسبي :-

لقد رغب الباحثان بتحديد مدى تأثير العوامل المحددة لظاهرة التسوق المحاسبي في العراق . بمعنى تحديد أي من هذه العوامل يمثل المحدد الرئيسي لعدم وجود هذه الظاهرة والذي يشكل قيداً مؤثراً في إمكانية وجودها إذا ما تم التخفيف من حدة هذه العوامل وقد كانت النتائج كما في الجدول التالي :-

جدول رقم (1) ترتيب العوامل المحددة لظاهرة التسوق المحاسبي وفقاً لأهميتها النسبية

المحاسبون القانونيون		الأساتذة		العامل
الترتيب	الأهمية النسبية	الترتيب	الأهمية النسبية	
الأول	31%	الأول	32%	القيود القانونية
الثالث	15%	الرابع	18%	سوق رأس المال
الثاني	20%	الثالث	19%	المدقق الخارجي
الثاني	20%	الثاني	20%	الإدارة
الرابع	14%	الخامس	11%	التطبيقات المحاسبية

لقد دعم ترتيب العوامل كما في الجدول أعلاه نتائج χ^2 حيث ترتأتي العينتين أن القيود القانونية تؤثر في عدم وجود هذه الظاهرة في العراق إلى حد كبير حيث أن فرض التطبيقات المحاسبية بموجب القوانين والأنظمة والتعليمات يحد بشكل مؤثر من قدرة أطراف التسوق المحاسبي على اختيار التطبيقات التي يرغبون بها . كما ترتأتي العينة أن المدقق الخارجي وإدارة الشركات المساهمة وسوق رأس المال ليس لديها القدرة الكافية على أن يكونوا أطراف مؤثرة في السوق المحاسبية (على الأقل حالياً) ولذا جاءوا بالمرتبة الثانية في تأثيرها على عدم وجود الظاهرة . ولعل حصول هذه العوامل على نسب متقاربة يحمل في طياته توافقاً ملائماً إلى حد كبير . فالإدارة وعلى مدى تأريخها الطويل تعمل بشكل وثيق مع المدقق وتجمعها مصالح مشتركة وينبغي أن تسود علاقة إيجابية بينهما لكي يتمكن كل منهما أن يؤدي عمله على الوجه السليم . أن العينة ترتأتي أن سوق رأس المال هو المكان المناسب للتسوق المحاسبي حيث تتواجد التطبيقات المحاسبية التي تسعى أطراف السوق إلى بيعها وشراءها تحقياً

لمصالحها وبهذا فان العينة ترى أن عوامل السوق والمدقق الخارجي والإدارة تمارس تأثيراً مماثلاً وتقف في صف واحد نحو عدم وجود أو وجود الظاهرة . أما التطبيقات المحاسبية فقد احتلت المرتبة الثالثة من وجهة نظر العينة التي ترتأتي بان تنوع أو عدم تنوع التطبيقات تمارس دوراً محدوداً في وجود أو عدم وجود الظاهرة ولربما يعود ذلك إلى عدم تعقد بيئة الأعمال وتشعبها .

المبحث الرابع: الخلاصة والاستنتاجات والتوصيات

يتعلق هذا البحث بدراسة تأثير عوامل معينة مختارة في وجود أو عدم وجود ظاهرة التسوق المحاسبي في بيئة الأعمال العراقية . فقد تم في الجزء الأول دراسة ظاهرة التسوق ومفهومها فكما حددنا فان التسوق المحاسبي هو قدرة إدارة الشركة على اختيار تطبيق محاسبي معين دون آخر والحصول على مصادقة استخدام هذا التطبيق دون أي عائق يذكر . كما درس الباحثان ثلاثة نماذج للبيئة المحاسبية هي ألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية وإنكلترا حيث خلص الباحثان إلى أن العوامل المؤثرة في وجود أو عدم وجود هذه الظاهرة هي :-

1. القيود القانونية .
2. سوق الأوراق المالية .
3. المدقق الخارجي .
4. إدارة الشركة .
5. التطبيقات المحاسبية .

ومن خلال دراسة البيانات المحاسبية الثلاثة اتضح بان ظاهرة التسوق المحاسبي يمكن أن تظهر بشكل كبير في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تقل تأثير القيود القانونية من خلال تكفل المهنة بصياغة التطبيقات المحاسبية وقوة سوق رأس المال كمصدر للأموال والمدقق الخارجي باعتباره الشخص الذي يصادق على استخدام تطبيق معين تختاره الإدارة يصب في مصلحة أطراف السوق المحاسبية الأمريكية التي تتصارع من اجل الحصول على تطبيق محاسبي يصادق عليه يحقق مصالحها جميعاً .

وعلى النقيض من ذلك ، لاحظنا أن ظاهرة التسوق معدومة في ألمانيا حيث يزداد تأثير القيود القوانين وضعف دور المدقق الخارجي وسوق رأس المال وإدارة الشركات في هذه العملية . كما أن لتوحيد التطبيقات المحاسبية كسمة غالبية في المحاسبة الألمانية أدى إلى عدم تنوع التطبيقات المحاسبية المستخدمة لأغراض مختلفة . أما إنكلترا ، فيمكن وصفها بالحال المتوسط بين النموذجين السابقين وهي اقرب للنموذج الأمريكي .

لقد عرض الباحثان العوامل الخمسة المشار إليها سابقاً في استبانة معدة لغرض فحص تأثيرها في ظاهرة التسوق المحاسبي في العراق وزعت على عينة من الأساتذة الجامعيين المحاسبين القانونيين .

وقد خلص الباحثان إلى الاستنتاجات التالية :-

1. أن ظاهرة التسوق المحاسبي غير موجودة في البيئة العراقية وليس هناك إمكانية لوجودها على الأقل خلال فترة معقولة .
2. أن العامل الرئيسي الذي يحدد عدم وجود الظاهرة هو القيود القانونية ، ذلك أن المحاسبة منظمة بموجب القوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الحكومة والتي تعكس وجهة نظرها . وقد أيدت العينة ذلك حيث بلغت الأهمية النسبية لهذا العامل 32% و 31% لعينة الأساتذة والمحاسبين القانونيين على التوالي ولعل انخفاض النسبة لدى العينة الثانية يؤشر وجود نوع من المرونة في العمل المحاسبي (خاصة في المصارف) رغم إنها محددة وفقاً للقانون .
3. أن قدرة إدارة الشركات المساهمة في اختيار تطبيق محاسبي دون آخر (غير منصوص عليه قانوناً) فهي قدرة معدومة . فالإدارة تلتزم بالتطبيقات والسياسات المحاسبية المنصوص عليها في القوانين المنظمة للمحاسبة وليس أمامها إلا أن تلتزم بذلك دون أي خروج على ما هو مقرر ولهذا ليس أمام الإدارة فرصة شراء تطبيقات مختلفة أو تنويع هذه التطبيقات وفقاً لمصلحتها أو مصلحة أصحاب رأس المال .
4. ومما عزز ما جاء في (3) أعلاه أن المدقق الخارجي لا يصادق على أي تطبيق محاسبي لم ينص عليه القانون أو الأنظمة والتعليمات إذ أن دور المدقق هو التحقق من قيام الإدارة باستخدام التطبيقات المحاسبية المقررة وأن الحسابات قد أعدت وفقاً لمتطلبات القانون ولذلك فليس للمدقق القدرة على مخالفة ما هو مقرر لصالح الإدارة أو أصحاب رأس المال حيث انه مهتم بالدرجة الأولى بالتحقق من التزام الإدارة بما هو مقرر وإلقاء المسؤولية عن كاهله .
5. الاستنتاج الآخر يتعلق بسوق رأس المال (سوق العراق للأوراق المالية) فهذا السوق حديث نسبياً وأن عدد الشركات المسجلة فيه يتجاوز المائة شركة بقليل ولا يمثل هذا السوق قدرة تمويلية أو ائتمانية يعول عليها في تنفيذ أعمال وأنشطة مختلفة إلى الحد الذي يجعل هذا السوق المصدر الرئيسي للأموال . من ناحية أخرى ، فان السوق لا يفرض وليس لديه ما يخوله فرض تطبيق محاسبي معين على الشركات المسجلة ضمنه وبهذا يفقد السوق المحاسبية دور سوق رأس المال كعامل مؤثرة في منح إدارة الشركات حرية اختيار التطبيق المحاسبي الذي تعتقده الإدارة انه سيؤدي إلى رفع أسعار أسهمها وبالتالي تداول هذه الأسهم بشكل اكبر . وإلى حد كبير يعتقد الباحثان أن العينة أدركت أن تنامي دور السوق مرهون بزيادة دور المدقق الخارجي وإدارة الشركات . فحينما تحمل هذه الأطراف قوة تؤهلها لفرض تطبيقات محاسبية معينة فان دور السوق لا بد أن يزداد والسبب في ذلك أن الإدارة تبحث عن تطبيق يعظم قيمة اسهم الشركة ويصادق المدقق الخارجي على هذا التطبيق وبالتالي ستجد الإدارة منفعة هذه العملية من خلال جذب الاستثمارات نتيجة زيادة أسعار الأسهم في سوق العراق للأوراق المالية . وكل هذا الأمر أو هذه العملية غير موجودة في السوق المالية العراقية ، فالسوق ضعيفة التأثير وليس لها الحق القانوني في أن تشترك في عملية التسوق المحاسبي .
6. أن العينة تترتأت أن تنوع التطبيقات المحاسبية كضرورة من ضرورات التسوق المحاسبي غير مطلوب أو ضروري . فالبيئة غير معقدة أو متشعبة وحيث أن هذه التطبيقات محددة قانوناً فان التوحيد سمة غالبية على التنوع في العراق .

7. هناك ميل عام لدى المحاسبين القانونيين نحو الاعتقاد بان عوامل المدقق والإدارة والتطبيقات المحاسبية المحددة لظاهرة التسوق اقل تأثيراً من اعتقاد الأساتذة الجامعيين ولعل هذا واضح من خلال قيم التوافق لكلا العينتين والأهمية النسبية المعطاة لكل عامل . وقد يعود السبب في ذلك إلى قرب المحاسبين القانونيين من متطلبات وواقع التطبيق العملي .
8. أن العوامل المؤثرة في عدم وجود الظاهرة يفترض أن تؤثر بالاتجاه المعاكس أيضاً أي انه تدفع نحو وجود الظاهرة . فالقيود القانونية تؤثر في عدم وجود الظاهرة ولكنها بالمقابل ستؤثر على وجود الظاهرة إذا خفت حدتها وتخلي القانون عن تنظيم التطبيقات المحاسبية وبالمثل فان زيادة وقوة دور المدقق الخارجي في صياغة التطبيقات حتى ولو كانت من خلال القانون (كما في إنكلترا) فان ذلك سيؤدي إلى وجود الظاهرة وهكذا بالنسبة للعوامل الأخرى . (بافتراض أن هذه العوامل الخمسة هي المؤثرة فقط في وجود أو عدم وجود ظاهرة التسوق) .
9. قد يعزو البعض عدم وجود الظاهرة إلى تأثير القيود القانونية حصراً وأن هذه القيود تؤثر أيضاً على دور المدقق والإدارة وسوق رأس المال والتطبيقات المحاسبية . ورغم أن هذا القول يتضمن منطقاً على درجة من السلامة إلا أن مشاركة المدقق والإدارة والمستثمرين في سوق الأوراق المالية في صياغة وإقرار التطبيقات المحاسبية يؤدي إلى وجود الظاهرة من خلال القوانين والأنظمة والتعليمات والمعايير بشكل فاعل وحيث أن المدقق والإدارة والمستثمرين لا يشاركون في ذلك مشاركة فاعلة فانهم شكلوا عوامل محددة بشكل مستقل على وجود ظاهرة التسوق المحاسبي .

التوصيات :

1. التقليل من القيود القانونية على التطبيقات المحاسبية من خلال تكفل المهنة بصياغة التطبيقات المحاسبية التي تتلائم والتغيرات السريعة في البيئة الاقتصادية العراقية
2. السماح لإدارة الشركات في اختيار تطبيق محاسبي دون الاخر حيث لا يوجد ضمن قانون المهنة ما ينص على ذلك.
3. أشراك سوق العراق للوراق المالية في صياغة التطبيقات المحاسبية وكذلك اعطائه دور اكبر في تحديد حرية اختيار التطبيق المحاسبي على اعتبار السوق هو مصدر للاموال.
4. زيادة قوة ودور المدقق الخارجي في صياغة التطبيقات المحاسبية حتى لو كان من خلال القانون على اعتبار ان المدقق الخارجي هو من يصادق على القوائم المالية للشركات.
5. فتح ابواب الاستثمار الخارجي الاجنبي والعربي وتتنوع مجالات الاقتصاد.

قائمة المصادر

اولا- المصادر العربية:

1 - هندي، منير ابراهيم: الادارة المالية، دار المعارف 'مصر' 1989

ثانيا - المصادر الاجنبية:

1. A .N.mosich & Larsen John E, .Intermediate accounting 5th edition, Mc Grow-Itall interntional Book company 1963.
2. Basun,S.& Hanna, J.R. Inflation Accounting: Alternatives, Implementation Issues, and Som E mpirical Evidence Hamiltion, Ontario: The Society of Management Accountants of Canada 1947.
3. Belkaoui Ahmed, Accounting Theory Harccurt Brace Jevancvich 2000.
4. Chambers,R.j., The possibily of Normative Accounting standards; The Accounting Review (July 1978) .
5. Chambers, R.j., Accounting Evaluation, and Economic Behavior (Englewood Cliffs, N.J; prentice-Hall 1966).
6. Chambers, R.j., Accounting and Finance and Management.; Butter worth 1962.
7. Chatfield Michael, A History of Accounting Thought,, Robert E. Krigeer Publishing Co 1974.
8. Financial Accounting Standards Board (FASB) ,(1973),SFAC NO.1.
9. Hicks Ernest L, Materiality, Journal of Accounting Research,1939,Vo1.2,Autumn.
10. Hendriksen Eldon S.& Van Brado, Michael F.Accounting Theory ;5th edition Richard.Irwin Inc 1992.
11. Hendriksen Eldon S.& Van Brado, Michael F.Accounting Theory ;4th edition Richard.Irwin Inc 1982.
12. Hendriksen Eldon S.& Van Brado, Michael F.Accounting Theory ; 3 th editionRichard.Irwin Inc 1964
13. Ijiri,Yuji, Theory of Accounting Measurement, Studies in Accounting Reasearch10;A Merican A ccounting Association 1975.
14. Kam Vernon, Accounting Theory, John Willy & Sons, Inc.1970.
15. Kam Vernon, Accounting Theory, John Willy & Sons,Inc.1986.
16. Kam Vernon, Accounting Theory, John Willy & Sons, Singapor. Second ed 1990.
17. Kieso, Donald E . & weygandt, Jerry J., Intermediate Accounting, 9th edition, John Willy & Sons,Inc 1998,
18. Kieso, Donald E . & weygandt, Jerry J., & Kell, Walter G , Pinciples of Accounting, 9th edition, John Willy & Sons,Inc 1996.
19. May, G.O., Financial Accounting , New York; Macmillan 1976.
20. May, G.O., Corporate publicity and the Auditor; The Journal of Accountancy ,November 1979.
21. MacNeal,Kenneth, Tryth in Accounting, op. cit 1939
22. Miller, Paul B., The Conceptual Framwork; Myths and Rc- alities, ,Journal of Accountancy., March 1985.
23. Moonitz Maurice, Accounting Research study NO1.,The basic postulates of Accounting AICPA 1961.
24. Paton, Walliam A.,(1966) The Postulates of Accounting, edited by; Moonitz &Littelton A.C., Significant Accounting essays.

-
25. Paton, W.A. ,and Littleton, A.C. An Introduction to Corporats Accounting Standards op.cit.p.46.
 26. Sterling, Robert R., The Conceptual Framework; An Assessment,,The Journal of Accountancy (November 1981).
 27. Stamp, Edward (1981), Why Can Accounting Not becom a Science Like Physics ? ABACUS, Vo1.17,No.1,June.
 28. T.A.Lee, Income and Value Measurment Theory& Practice; Thomas Nelson & Sonslted 1974.
 29. Zeef, A.S., The Rise of Economic Consequences; Journal of Accountancy (December) 1982.