الية مقترحة للاعتراف بالخسائر الناجمة عن العمليات الإرهابية

A proposed mechanism for recognition of losses resulting from terrorist operations

حسين قاسم امين — **أ.م.د فيحاء عبدالله يعقوب**

الباحث — **المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية**

مستخلص

يهدف البحث الى ايجاد الية مقترحة للاعتراف بالخسائر الناجمة عن العمليات الارهابية وذلك من خلال مراجعة المعايير الدولية والمحلية والمتمثلة بالنظام المحاسبي الموحد وكذلك تقويم المعالجات المحاسبية المتخذه من قبل الوحدات الاقتصادية المتعرضة للعمليات الارهابية ومدى صحة المعالجات المحاسبية واثرها على الابلاغ المالي.

Abstract:

The aim of the research is to identify the losses resulting from the terrorist operations and then find a proposed accounting treatment for the losses resulting from the terrorist operations and to indicate their impact on disclosure in the financial statements by reviewing the international standards and local rules and the unified accounting system and not dealing with these losses, Of the financial statements and therefore adversely affect the accounting disclosure as well as the weak commitment of economic units to apply the requirements of accounting measurement and disclosure of losses of terrorist operations in a manner consistent with local and international standards to achieve the Reliability in the financial statement.

منهجية البحث ودراسات سابقة

المبحث الأول

اولا – منهجية البحث :

تعد منهجية البحث الخطوة الاولى التي تحدد المسار العلمي الذي اختاره الباحث والطريق العلمية المنظمة التي عن طريقها تتطرق الى مشكلة البحث وتحديد ابعادها وتتضمن مشكلة البحث واهميته واهدافه واستعراض فرضيته التي استند اليها البحث ومن ثم تحديد الحدود الزمانية والمكانية للبحث والاساليب المستعملة في جمع البيانات والمعلومات التي تستعمل في اعداده وعلى النحو الاتي :-

١- مشكله البحث :

تتمثل مشكلة البحث في الاتي :

١- هل ان الوحدات الاقتصادية التي تعرضت للعمليات الارهابية تقوم بالقياس والافصاح عن الاصول الملموسة المتضررة عن تلك العمليات التي قد تعرضت لها باسلوب تتوافق مع المعايير الدولية والمعايير المحلية بما يحقق الموثوقية في القوائم المالية .
٢- هل ان الوحدات الاقتصادية التي تعرضت للعمليات الارهابية تقوم بالقياس والافصاح عن الخسائر على وفق النظام المحاسبي الموحد .
٣- هل ان النظام المحاسبي الموحد يتوافق مع معايير الابلاغ المالي الدولية للقياس والافصاح عن الخسائر الناجمة نتيجة العمليات الارهابية .

٢- اهمية البحث :

تتمثل اهمية البحث في الاتي :

١ – تحديد الطريقة اللازمة للقياس والافصاح عن الخسائر التي قد تعرضت لها الشركات نتيجة العمليات الارهابية التي تعرضت لها الشركات وبيان اثر ذلك على القوائم المالية .

٢ – ايجاد معالجة مناسبة للخسائر التي تعرضت لها الشركات من جراء العمليات الارهابية وفق النظام المحاسبي الموحد .

٣- اهدف البحث :

يهدف البحث الى ايجاد معالجة محاسبية مناسبة في تعزيز مؤثوقية الابلاغ المالي عن خسائر العمليات الارهابية التي تعرضت لها الوحدات الاقتصادية .

٤- فرضية البحث :

ان اعتماد وجود الية مقترحة لمعالجة خسائر العمليات الارهابية يؤدي الى تعزيز موثوقية الابلاغ المالي عن الاضرار التي تتعرض لها الوحدات الاقتصادية .

٥- الدراسات السابقة :

- دراسة العبيدي (٢٠١٦) رسالة ماجستير بعنوان (آلية مقترحة للإبلاغ المالي عن تأثيرات الكوارث والحروب في البيئة العراقية وفق المعايير المحاسبية الدولية)

تهدف الى تسليط الضوء على الكوارث الطبيعية وغير الطبيعية تحديات للبيئة والمجتمع والاقتصاد إذ تؤثر فيها بشكل مباشر وغير مباشر, والوحدات الاقتصادية جزء من هذا النظام المتداخل فيما بينها ومن ثم تتأثر بالمؤثرات الخارجية بشكل مباشر أو غير مباشر ,هذه التأثيرات المباشرة تظهر في الدمار والاضرار الذي تلحقه الكوارث في الممتلكات والبنى التحتية

والفوقية ونظم المعلومات المحاسبية ,وغير المباشرة في نتائج الاعمال المستقبلية , وقد توصل البحث الى عدد من الاستنتاجات اهمها أن النظام المحاسبي الموحد يعد قاصرا عن تلبية متطلبات الابلاغ المالي الدولي نتيجة عدم اعترافه بكثير من الاجراءات المحاسبية عند حدوث الكوارث مما ادى الى تشويه الكشوفات المالية من حيث علاقتها بقيمة الخسائر المتكبدة من اثر الكوارث والحروب ,وقد اوصى البحث مجموعة من التوصيات من اهمها ضرورة اعتماد الالية المقترحة للإبلاغ المالي في ظل الكوارث والحروب في البيئة المحلية واستحداث بنود جديدة في الدليل المحاسبي الموحد الذي يطبق في الشركات العراقية.

- دراسة البرك (٢٠١٧) اطروحة دكتوراه بعنوان (دور المدقق الخارجي في التحقق من صحة القياس والافصاح المحاسبي عن الكوارث المالية)

تهدف الى تسليط الضوء **على** المصارف التجارية المحور الرئيس في تمويل نشاط الاقتصاد الوطني وتنميته وتطويره علما أن البيئة التي يعمل فيها القطاع المصرفي العراقي تمتاز بكونها بيئة متغيرة بشكل كبير جدا وتتضمن مخاطر مفاجئة وعنيفة قد تؤدي إلى نتائج كارثية تمس نشاط المصرف التشغيلي واستمراريتة وعلى وفق الدراسة النظرية والعملية للبحث تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها:أن القطاع المصرفي يتحمل مسؤولية ضعف القياس والإفصاح المحاسبي عن الكوارث المالية في تقاريره المالية السنوية، إذ يشير واقع الحال إلى ضعف التزام غالبية المصارف بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي ، ويعود سبب ذلك إلى ضعف أهتمام ودراية إدارات تلك المصارف في هذا المجال، فضلاً عن عدم وجود معيار محاسبي دولي أو محلي يتضمن متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن الكوارث المالية ، وعلى وفق الاستنتاجات فقد جرى التوصل إلى مجموعة من التوصيات من أهمها أن يقوم مصرف الرافدين دراسة البيئة المصرفية وتحليلها بعد تشخيص عواملها الداخلية المرتبطة بنشاط المصرف وأدارته وكذلك العوامل الخارجية التي يعمل المصرف في ظلها لتحديد نقاط القوة والضعف لمجابهة الكوارث التي يواجهها المصرف .

٦- تحليل الدراسات السابقة .

من خلال استعراض بعض الدراسات السابقة وجد الباحث انها تتوزع على وفق المسارات الاتية

- المسار الاول حيث ركزت على القياس والافصاح عن الكوارث والحروب ولم تركز على خسائر الناجمة من العمليات الارهابية واخذ الاحتياطات اللازمة لتلك العمليات .
- المسار الثاني فقد ركز على المعايير الدولية IFRS ٣٦ (الهبوط في قيمة الاصول) وهذا لايمكن استخدامه لانه يركز على خسائر هبوط الاصل سواء كانت نتيجة انخفاض

اسعارها او زيادة في اسعارها او نتيجة اثار اقتصادية او سوقية او تقنية او الموجودات المعاد تقويمها سابقا فقط .

٧- مجال الافادة من الدراسات السابقة .

مما تقدم عرضة نجد ان مجالات التي استفاد منها البحث الحالي كانت كالاتي :

- لقد تمثلت الدراسات السابقه وما توصلت اليها من استنتاجات وما قدمتها من توصيات خزينا فكريا اضافت للباحث رؤى جديدة للبحث الحالي فضلا عن كونه مكملا لتلك الدراسات .
- تعميق فهم الموضوع واغناؤه في الجانب النظري .
- الاستفادة منها في صياغه منهجيه البحث واعتماد الخطوات الصحيحه في انجاز هذا البحث .
- الاهتداء الى بعض المراجع والمصادر العلمية ذات العلاقه بموضوع البحث .

٨- خصوصية الدراسة الحالية .

ان الدراسة الحالية مكمل للدراسات السابقة , وتبين الاجراءات المتخذة فعلا بعد تعرض المنشاءة لهذه العمليات ومدى دقة القياس والافصاح والمعالجة المحاسبية لها وتقدم معالجة محاسبية لخسائر العمليات الارهابية وآلية مقترحة لتكييف الاجراءات المحاسبية في أعداد الكشوفات المالية واقتراح حسابات جديدة وضرورية في الدليل المحاسبي, يمكن تطبيقها في البيئة المحلية , إذ من شأنها جعل التقارير المالية الصادرة من الوحدات الاقتصادية موحدة ويمكن اعتمادها من قبل هيئات والمنظمات الدولية لأغراض المطالبات أو لأغراض الاستثمارات الاجنبية.

ثانيا – الجانب النظري

١- معالجة المكاسب والخسائر:

اختلفت وجهة النظر في طريقة معالجة المكاسب والخسائر ومدى اتصالها بنشاط المشروع من عدمه وادناه توضيح لاهم ما جاء في طرق المعالجة :

١ – في المملكة المتحدة:

يرى المحاسبون في المملكة المتحدة ان المكاسب (او الخسائر) الرسمالية لا ينبغي ان تدرج في قائمة الربح وانما ترحل الى حساب احتياطي راسمالي لا يوزع على حملة الاسهم وانما تستخدم في استهلاك الخسائر الرسمالية التي قد تحقق مستقبلا .

ويرجع ذلك الى سببين :

أ – يميل المحاسبون في انجلترا الى الاخذ بمبدا الحيطة والحذر ولهذا فهم يرون ان تلك المكاسب او الخسائر الرسمالية لا ينبغي ان تكون قابلة للتوزيع ومن ثم يجب ان تظهر في حساب احتياطي راسمالي لمقابة ما قد يتحقق من خسائر راسمالية في المستقبل .

ب – لا تخضع المكاسب الراسمالية لضريبة الدخل في انجلترا استنادا الى انها لا تمثل عنصرا عن عناصر الربح .

٢ – في الولايات المتحدة الامريكية

تعامل المكاسب (او الخسائر) الرسمالية معاملة الايرادات العادية المتصلة بنشاط المشروع وغير المتصلة به من حيث ظهورها ضمن عناصر قائمة الدخل .

ويرجع ذلك الى سببين :

أ – لا يميل المحاسبون في الولايات المتحدة الى الاسراف في الاخذ بمبدا الحيطة والحذر ولهذا فهم يرون ان المكاسب الراسمالية ايرادا عاديا قابلا للتوزيع .

ب – تخضع المكاسب الراسمالية لضريبة الدخل في الولايات المتحدة الامريكية باعتبارها لا تختلف عن الايرادات العادية .

- الرجوع الى معايير المصريه او السعودية خاصة بالموضوع.

وعلى العموم ينبغي اعتبار المكاسب والخسائر الراسمالية من بين عناصر القسم الثاني لقائمة الدخل باعتبار انها ليست عناصر دورية ولا ترتبط ارتباطا مباشرا بنشاط المشروع . (الوقاد , ٢٠١١ : ١٣٥) .

٣ – في العراق

وضعت معالجة محاسبية لقيمة الموجودات المتضررة والمفقودة جراء العمليات الارهابية او العسكرية من قبل النظام المحاسبي الموحد وهو المعتمد من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي في معالجة اضرار الحرب وكما يلي :

أ – الموجودات الثابتة المتضررة :-

وتسجل القيمة الدفترية للموجودات الثابته والمخزنية المتضررة (كليا او جزئيا) على حساب مخزن المخلفات والمستهلكات (١٣٥٤) ولاغراض تمييز هذه الحالة عن الحالة الاعتيادية يجري فتح حسابين على المستوى الخماسي ، يخص الاول (١٣٥٤١) للمخلفات والمستهلكات من جراء النشاط الجاري الاعتيادي ، ويخص الثاني (١٣٥٤٢) للمخلفات والمستهلكات الناتجة عن ظروف غير اعتيادية (ومنها اضرار الحرب والنهب والسرقة والتدمير) .

ب – الموجودات الثابتة المفقودة :-

تسجل الموجودات الثابتة المفقودة في حساب فروقات الموجودات الثابتة لضروف غير عادية ويعد هذا الحساب وسيطا لحين تحديد المسؤلية التقصيرية .

ج – بيع الموجودات المتضررة :-

في حالة اتخاذ قرار بيع الموجودات المتضررة او انقاذضها وبعد اتخاذ الاجراءات الاصولية بشان تشكيل لجان التثمين والاعلان والبيع وتسجيل المبالغ عن بيع هذه الموجودات لحساب مخزن المخلفات والمستهلكات .

د – اعادة اعمار الموجودات الثابتة المتضررة :-

عند اتخاذ قرار بشان اعادة اعمار الموجودات الثابتة المتضررة تشكل لجنة لتثمين تلك الموجودات بحالة ضررها ويجب ان لا تزيد هذه القيمة باي حال عن القيمة الدفترية لها وتسجل هذه القيمة على حساب التكوين السلعي ولحساب مخزن المخلفات والمستهلكات ، وبعد ذلك تسجل مصاريف اعادة الاعمار على حساب مشروعات تحت التنفيذ لحين الانتهاء من ذلك وتهئية الموجودات للعملية الانتاجية ، عند ذلك تحول تكاليف الاعمار (بضمنها القيمة التقديرية للموجودات المتضررة) الى حساب الموجودات الثابتة .

هـ – معالجة الخسائر الناجمة عن اضرار الحرب :-

تعالج الخسائر الناجمة عن تضرر وفقدان الموجودات ، وبعد استكمال اجراءات الشطب وفق الصلاحيات القانونية بتنزيلها من الاحتياطيات وفي حالة عدم كفايتها يجري تنزيلها من راس المال .

يتفق الباحث مع المعالجة الموقتة التي اعتمد عليها النظام المحاسبي الموحد ولكن يختلف مع النظام المحاسبي الموحد في فقرة معالجة الخسائر الناجمة عن اضرار الحرب . (كتاب النظام المحاسبي الموحد / الطبعة الثانية ٢٠١١ : ١٣١)

١- اعباء الخسائر

للخسائر اعباء متعددة منها اجتماعية واقتصادية ، اذ يقصد بالعبىء الاجتماعي للخسائر المؤثرات السلبية التي تعرقل النمو الاقتصادي في اي قطاع من القطاعات الاقتصادية وخاصة تلك التي تكون درجات خطر عالية مما يؤدي الى عدم الدخول باستثمارات في هذه القطاعات و الى حرمان المجتمع من بعض الحاجات التي هو في حاجة اليها(عبود ،٢٠٠٣: ١١)

ويمكن ان تنتج اعباء اقتصادية بعدة اشكال(Bearly,١٩٨٢:٤):-

١- ان وجود الخسائر في قطاع من القطاعات او اية شركة من الشركات لا بد ان يحتاط منها لمواجهتها عن طريق ايجاد احتياطات تستخدم لمواجهة هذا الخطر اذا ما وقع, وهذا يعني تجميد جزء من راس مال الشركة الذي يمكن ان يستخدم في مجالات اخرى او يمكن ان يوضع على شكل ودائع استثمارية قصيرة الاجل ذات سيولة سريعة اذا ما احتاجت المنشأة لها .

٢- وجود خسائر ترفع من الكلفة الاجتماعية لكثير من الخدمات التي تقدم الى المجتمع على اختلاف انواعها وما يحرم المجتمع من بعض الخدمات الاخرى والذي يحد من مجالات الاستثمارات إذ انهم يتوجهون الى مجالات تكون الخطورة فيها واطئة .

٣- وهناك خسائر لها تأثيرا سلبي على حركة المجتمع والانسان يبحث دائما عن الضمان والاستقرار والطمأنينة ضد الخسائر التي تهدده. وأن ارتفاع الخسائر لا بد ان ينعكس على التطور الاجتماعي والاقتصادي.

أما وليم Williames فقد اعتمد في تحديده العبء الاقتصادي للخسائر على عاملين هما(Williames,١٩٩٥:٤):-

١- كلفة الخسارة المتوقعة الى الفرد كشخصية طبيعية بالنسبة الى الشركات عند مزاولتها لاعمالها فهناك اكثر من حادث غير متوقع تنتج عنه خسارة مادية قد تقع نتيجة لحدوث خطر الحريق او اصطدام سيارة او نتيجة الفيضانات هذه تسبب وضع مالي سيء الى الشركة خاصة اذا ما كانت تعاني من بعض المشاكل المالية فان عليها ان تفتش في حل لمجابهة هذه الخسارات المحتملة نتيجة لوقوع بعض الاخطاء وقد نجد أن في التأمين خير وسيلة لمعاونتا اتجاه بعض الاخطار التأمينية.

٢- كلفة عدم التاكد او الشك وتظهر بصورة واضحة في انخفاض المنفعة الحدية للسلعة او الخدمة المقدمة من جهه ومن جهة اخرى تظهر نتيجة المغالات في تقدير اقصى خسارة محتملة اضافة الى ظاهرة الخوف والقلق الذي ينتاب متخذ القرار.

من هذا كله نجد ان الخسارة لها اثارها الاجتماعية والاقتصادية على حركة تطور المجتمع ولابد من دراستها وتحديدها ومواجهتها حتى لا تقف حجره امام تقدم المجتمع وتطوره .

٣- مفهوم العمليات الارهابية

اشتقت كلمة ارهاب من الفعل (ارهب) ويقال ارهب فلانا اي خوفه وفزعه وهو المعنى نفسه الذي يدل عليه الفعل المضعف (رهب) (المنجد , ١٩٨٦ : ٧٥), اما الفعل المجرد من المادة نفسها وهو (رهب) يرهب رهبة ورهبا ورهبا فيعني خاف فيقال رهب الشئ رهبا ورهبة اي خافه والرهبة الخوف والفزع اما الفعل المزيد بالتاء وهو (ترهب) فيعني انقطع للعبادة في صومعته ويشتق منه الراهب والراهبة والرهبنة والرهبانية(ابن منظور،لسان العرب:٩٨٢) وكذلك يستعمل الفعل ترهب بمعنى توعد اذا كان متعديا فيقال ترهب فلانا اي توعده وارهبه ورهبه واسترهبه اخافه وفزعه وترهب الرجل اذا صار راهبا يخشى الله والراهب المتعبد في الصومعة , والارهابيون في (المعجم الوسيط) وصف يطلق على الذين يسلكون سبيل العنف والارهاب لتحقيق اهدافهم السياسية والارهابي في (المنجد , ١٩٨٦ : ١٤٣) من يلجا الى الارهاب لاقامة سلطته والحكم الارهابي هو نوع من الحكم يقوم على الارهاب والعنف تعمد اليه حكومات او جماعات ثورية و (الارهابي) في (الرائد) هو رعب تحدثة اعمال عنف كالقتل والقاء المتفجرات او التخريب و (الارهابي) هو من يلجا الى الارهاب بالقتل او القاء المتفجرات او التخريب لاقامة سلطة او تقويض اخرى و (الحكم الارهابي) هو نوع من الحكم الاستبدادي

يقوم على سياسة الشعب بالشدة والعنف بغية القضاء على النزعات والحركات التحررية والاستقلالية وتجد الاشارة الى ان المعجمات العربية القديمة قد خلت من كلمتي (الارهاب) و (الارهابي) لانهما من الكلمات حديثة الاستعمال ولم تعرفها الازمنة القديمة.

وفي القران الكريم قال تعالى (واعدوا لهم ما استطعتم من قوة ومن رباط الخيل ترهبون به عدو الله وعدوكم) (سورة الانفال : اية ٦٠) .

يعد مفهوم الارهاب من المفاهيم التي اخذت حيزا واسعا في حقلي السياسة والامن الدوليين , وذلك لان هذا المتغير قد تجاوز في معناه اعتبارات السيادة الوطنية للعديد من دول العالم سواء باختراق امنها واستقرارها وذلك من خلال استخدام وسائل العنف ام في ظل تدخلات دولية غير مشروعه تحت طائلة ما يعرف بمكافحة الارهاب , اضافة لاختلاف الفكر في النظر الية , فهناك من يرى هذا العمل ارهابيا بينما يراه اخر انه عمل جهادي بطولي والاكثر اشكالا ان من يدعم الارهاب اليوم يدينه في اليوم الاخر ومن يدينه اليوم يدعمه بعد حين ناهيك عن ان هذا المفهوم قابل للاتساع والضيق وحسب المصلحة التي يمسها , لذا فان تحديد مفهوم الارهاب يعد عملية شائكة وصعبة لصدورها عن اساس نفسية تابعة لذات فاعلها , ومن ثم لانجد اتفاقا بين الافراد والجماعات على تحديد حقيقة الارهاب وهذه حالة روحية لاختلاف الناس في فهمهم للاشياء وتفسيرها تبعا لانظمة المجتمعات وقوانينها من جهة واختلاف المصالح من جهة اخرى , وهذا ما يجعل الاتفاق على تحديد مفهوم الارهاب امرا شبه مستحيل , فما يراه البعض ارهابا , يعده البعض الاخر عملا بطوليا , فضلا عن ان مفهوم الارهاب متحرك ديناميكي تختلف صوره واشكاله اختلافا زمانيا ومكانيا , الى انه على الرغم من تلك المعوقات استمرت المحاولات لتحديد مفهوم الارهاب كونه امرا في غاية الاهمية فهو يساعد على فهم الظاهرة وازالة الغموض والبس الذي يكتنفها , ومن ثم التوصل الى نتائج دقيقه تعبر عن الواقع العلمي للمفهوم , وتسهم في معالجة الظاهرة قانونيا (سعدون , ٢٠٠٦ : ٤٧) .

٤- المؤثوقية والملائمة للمعلومات المحاسبية

ان قدرة التقارير المحاسبية على التعبير عن حقائق الاحداث التي يجب تمثيلها بمعلومات مالية تتوفر فيها الدقة والمصداقية الملبية لمتطلبات الغرض الذي اعدت من اجله , وكذلك هدف المحاسبة الاساسي هو تقديم معلومات مالية تمتاز بالدقة النسبية ومستوى عالي من المنطق والترتيب وتوفيرها في الوقت المناسب وعرضها بطريقة يسهل فهمها وايصالها الى المستفيدين عن طريق التقارير المالية , وما تعرض له البلد من احداث وعمليات ارهابية ادت الى تدمير وفقدان الموجودات في المنظمات العامة والخاصة , ان الهدف الاساسي في تقييم الضرر الذي وقع بانتاج معلومات تتوفر فيها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لتبعد التضليل عن طريق توفير معلومات بقيمة الخسارة التي وقعت وتتصف بالجودة العالية وقدر كاف من الملائمة والمؤثوقية في الوقت المناسب .

٥- العناصر الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية

ان المعلومات المحاسبية يجب ان تتصف فيها عناصر مهمه عند قياسها والافصاح عنها حيث تتوفر فيها الاعتمادية وخلوها من الخطاء والتحيز وعرضاها بصورة صادقة, ويجب ان تتسم هذه المعلومات بالموثوقية عند الافصاح عنها وقد اشار (الغوراني) الى هذه العناصر الاتية :-(الغوراني ، ٢٠٠٥: ٢٤)

أ- القابلية للتحقق: يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس المحاسبي والذين يستخدمون طرائق القياس نفسها .

ب- الصدق في العرض: ينبغي أن تعبر المعلومات المحاسبية عن الواقع فعلاً دون زيادة أو نقصان أو تحريف.

ج- الحياد: يعني هذا المفهوم أنه لا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل أحد الجماعات المستفيدة منها على الأخرى، ويكون اهتمام الإدارة الأول التوصل إلى معلومات صادقة وعادلة.

ثالثا - الجانب العملي

اولا- المعالجات المحاسبية لإضرار الحرب في العراق ونفقات الاصلاح واعادة الاعمار :

اشار النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق والصادر عن ديوان الرقابة الاتحادي وضمن الفصل الثالث المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد كيفية تسجيل ومعالجة الموجودات الثابتة والمخزنية والمتضررة (كليا او جزئيا) ومعالجة الخسائر عن تلك الاضرار ، فضلا عن اعادة اعمار هذه الموجودات وذلك من خلال ما يلي :

١- الموجودات الثابتة المتضررة[١] :

عالج الموجودات الثابتة والمخزنية المتضررة من خلال تسجيل قيمتها الدفترية ضمن حساب مخزن مخلفات والمستهلكات (١٣٥٤) ولغرض التمييز هذه الحالة عن الحالة الاعتيادية للموجودات الثابتة والمخزنية التي يتم ادخالها الى مخزن مخلفات والمستهلكات نتيجة التقادم والظروف الاعتيادية فقد استحدث حساب على المستوى الخماسي :

- ١٣٥٤١ / مخلفات والمستهلكات من جراء النشاط الجاري الاعتيادي .
- ١٣٥٤٢ / مخلفات والمستهلكات الناتجة عن ظروف غير اعتيادية (منها اضرار الحرب والنهب والسرقة والتدمير) .

من ح/ مخزن مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية / ١٣٥٤٢
من ح/ مخصص الاندثار المتراكم /٢٣١
الى ح / الموجود الثابت المتضرر ١١ (حسب النوع)

[١] - المعالجة المحاسبية المشار اليه اعلاه وردة ضمن النظام المحاسبي الموحد ضمن صفحه (١٣١ - ١٣٤) وقد اعطى امثلة عن حالات تضرر الموجودات ابنية وكيفية معالجتها .

يرى الباحث ان المعالجة المذكوره انفا لم تميز بين طبيعة الموجودات الثابتة التي بضمنها موجودات لا يمكن ادخالها الى مخزن مخلفات والمستهلكات كالابنية ، فضلا عن اعتماده الكلفة التاريخية للموجود المتضرر وتسجيلها دون اعتماد اسلوب تقييم يتناسب مع القيمة الحقيقية للموجود كا ستخدام اسلوب اعادة تقييم للموجود المتضرر ، كما ان المعالجة انفة الذكر لم توضح اهمية تاثير الحدث الغير الاعتيادي على حساب نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية كونها لم تراعي دقة الابلاغ المالي عن الحدث واثره على مستخدمي القوائم المالية .

٢- معالجة خسائر الناجمة عن اضرار الحرب :

اما بخصوص الخسائر الناجمة عن اضرار الحرب فقد عالجها النظام المحاسبي بتنزيلها من حساب الاحتياطيات ، واشار الى انه في حالة عدم كفاية الاحتياطيات يجب تنزيلها من راس المال وقد اوردة المعالجة التالية :

أ – في حالة كفاية الاحتياطيات :

من ح/ الاحتياطيات ٢٢

الى ح/ مخزن مخلفات والمستهلكات لظروف غير العادية ١٣٥٤٢

الى ح/ فروقات نقدية ومخزنيه لظروف غير العادية ١٦٦٦٣

ب – في حالة عدم كفاية الاحتياطيات :

من ح/ رأس المال المدفوع

الى ح/ مخزن مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية ١٣٥٤٢

الى ح/ فروقات نقدية ومخزنية لظروف غير عادية ١٦٦٦٣

رأي الباحث ان المعالجة قد تتفق مع مبادئ الكلفة التاريخية المستخدمة في النظام المحاسبي الموحد، وذلك كون قيمة الموجود الثابت قد تكون بسيطة مقارنتة بحجم الاحتياطيات المكونة بينما الواقع يشير عكس ذلك كونها موجودات راسمالية ذات طبيعة انتاجية موثره في نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية ويفترض اعادة تقيمها بشكل يوازي حقيقة هذه الموجودات ، وهذا لا يتماشى مع شفافية الابلاغ المالي ، فضلا عن تضليل لمستخدمي القوائم المالية[٢] .

٣- الموجودات الثابتة المفقودة :

تسجل الموجودات الثابتة المفقودة في حساب فروقات الموجودات الثابتة لظروف غير عادية ويعد هذا الحساب وسيطا لحين تحديد المسؤولية التقصيرية ، وفي حالة تحديد المسؤولية التقصيرية يغلق حساب فروقات موجودات ثابتة حسب حالة تقصير منتسبي الشركة او شخص خارجي في حالة منتسبي الشركة نتيجة اهمال ويضمن بمبلغ اكبر من الكلفة ويكون القيد التالي :

من ح / فروقات موجودات ثابتة ١٦٦٦٣

[٢] – سيتم ايضاح راي الباحث بشكل تفصيلي في المبحث الثالث الفصل الثالث .

من ح / مخصص اندثار (حسب النوع) ٢٣
الى ح / الموجود الثابت (حسب النوع) ١١

٤- التصرف بالموجودات الثابتة المتضررة :

أ- بيع الموجودات المتضررة :

في حالة اتخاذ قرار بيع الموجودات المتضررة او انقاضها وبعد اتخاذ الاجراءات الاصولية بشان تشكيل لجان التثمين والاعلان والبيع وتسجيل المبالغ المقبوضة عن بيع هذه الموجودات لحساب مخزن المخلفات والمستهلكات وعلى وفق القيد التالي :

من ح / نقدية بالصندوق ١٨١
الى ح / مخزون المخلفات والمستهلكات ١٣٥٤
ح / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية ١٣٥٤٢

ب- اعادة اعمار الموجودات الثابتة المتضررة :

عند اتخاذ قرار بشان اعادة اعمار الموجودات الثابتة المتضررة تشكل لجنة لتثمين تلك الموجودات بحالة ضررها ويجب ان لا تزيد هذه القيمة باي حال عن القيمة الدفترية لها وتسجل هذه القيمة على حساب التكوين السلعي ولحساب مخزن المخلفات والمستهلكات وكما يلي :

من ح / مشروعات تحت التنفيذ ١٢
الى ح / مخزون المخلفات والمستهلكات ١٣٥٤
ح / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية ١٣٥٤٢

وبعد ذلك تسجل مصاريف اعادة الاعمار على حساب مشروعات تحت التنفيذ لحين الانتهاء من ذلك وتهيئة الموجودات للعملية الانتاجية، عند ذلك تحول تكاليف الاعمار (بضمنها القيمة التقديرية للموجودات المتضررة) الى حساب الموجودات الثابتة .

القيود المحاسبية المقترح

١- القيود المحاسبية والية العمل المقترحة لمعالجة خسائر العمليات الارهابية:

ندرج في ادناه المعالجة المحاسبية المقترحة من وجهة نظر الباحث وحسب الحالات المؤشره:

الحالة الاولى: يمكن بيانها في الفقرات التالية :

أ- قيود تكوين مخصص خسائر العمليات الارهابية:

يتطلب قيام الوحدة الاقتصادية بتكوين مخصص لمواجهة الظروف الطارئة ومنها العمليات الارهابية والتي اصبحت احدى ابرز التحديات التي تواجه الوحد الاقتصادية والتي تعمل في بيئة غير امنه، فضلا عن قيام مراقب الحسابات بابلاغها باهمية الاخذ بمبدأ الحيطة والحذر والعمل على تكوين مخصص لمواجهة العمليات الارهابية وفي ادناه القيود الخاصة لتكوين مخصص:

من ح / مصروفات عرضية[٣] ٣٩٢
ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١
الى ح / تخصيصات متنوعة ٢٣٩[٤]
ح / مخصص خسائر العمليات الارهابية[٥] ٢٣٩١

على ان يراعى عند تكوين مخصص خسائر العمليات الارهابية مدى احتمالية وقوع خطر الاعمال الارهابية وتاثيرات البيئة الخارجية المحيطة بالوحدة الاقتصادية والتهديدات التي يمكن ان تؤثر بشكل مباشر او غير مباشر وربطها بقيمة الموجودات الثابتة لتحديد النسبة المقبوله لاخذ المخصص والتحوط لاي عملية الارهابية من شأنها ان توثر على ارباح الوحدة الاقتصادية ومن قبلها على انتاجيتها .

وفي نهاية كل سنة يتم مراجعة المخصص الذي تم احتسابه في السنة الماضية وذلك بمراجعة التهديدات المحيطة بالوحدة الاقتصادية ونسبة المخصص وهنا يكون لدينا اكثر من خيار اما الابقاء على نفس المخصص وبالتالي عدم تسجيل اي قيد ، او زيادة المخصص بسبب احتمالية وقوع خطر الارهابي او شراء موجودات ثابتة او تخفيض المخصص بسبب بيع موجودات او زوال التهديدات المسببه للعمليات الارهابية فتكون القيود على النحو الاتي :

في حالة الزيادة :

من ح / مصروفات عرضية[٦] ٣٩٢
ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١
الى ح / تخصيصات متنوعة ٢٣٩[٧]
ح / مخصص خسائر العمليات الارهابية[٨] ٢٣٩١

---

[٣] – يشمل هذا الحساب جميع المبالغ التي تتحملها الوحدة الاقتصادية بصورة عرضية اي دون معرفتها مسبقا كمصاريف حملات مكافحة الفيضان او مصاريف المساهمة في المجهود الحربي وخسائر الحريق غير مشمولة بالتامين وفروقات العملة المتحققة على الوحدة الاقتصادية .

[٤] – تم اختيار هذا الحساب لانه يشمل اية تخصيصات لم يرد ذكرها اعلاه المحتسبة لمواجهة غرض معين على ان يسمى ذلك الغرض بحساب فرعي مستقل ومن امثلة ذلك مخصص انخفاض اقيام السلع ومخصص الدعاوى والغرامات .....الخ .

[٥] – تحتسب نسبة مخصص خسائر العمليات الارهابية بنسبة معينة من حجم الموجودات الثابتة ذات درجة مخاطر تعرضها الى العمليات ارهابية مرتفعه .

[٦] – يشمل هذا الحساب جميع المبالغ التي تتحملها الوحدة الاقتصادية بصورة عرضية اي دون معرفتها مسبقا كمصاريف حملات مكافحة الفيضان او مصاريف المساهمة في المجهود الحربي وخسائر الحريق غير مشمولة بالتامين وفروقات العملة المتحققة على الوحدة الاقتصادية .

[٧] – تم اختيار هذا الحساب لانه يشمل اية تخصيصات لم يرد ذكرها اعلاه المحتسبة لمواجهة غرض معين على ان يسمى ذلك الغرض بحساب فرعي مستقل ومن امثلة ذلك مخصص انخفاض اقيام السلع ومخصص الدعاوى والغرامات .....الخ .

في حالة التخفيض :

من ح / تخصيصات متنوعة ٢٣٩[٩]

ح / مخصص خسائر العمليات الارهابية[١٠] ٢٣٩١

الى ح / حساب النشاط الجاري ٢٨١ ٢٨١

ب- وفي حالة كون ان القانون النافذ لا يعطي الحق للوحدة الاقتصادية في تكوين مخصصات علية اللجوء الى التامين ضد العمليات الارهابية لتلافي الخسائر المحتملة والتقليل من اعبائها ويكون القيد :

قيد اثبات قسط التامين :

من ح / اقساط التامين ضد العمليات الارهابية ٣٣٦٢١

الى ح /مجهزون ٢٦١

التسديد قسط التامين :

من ح / مجهزون ٢٦١

الى ح / النقدية لدى المصارف ١٨٣

ج- عند حدوث العمل الارهابي :

بما ان النظام الحاسبي الموحد معمول به في العراق هو قائم على مبدا الكلفة التاريخية وبتالي فان اغلب الموجودات الثابته للوحدات الاقتصادية ذات اعمار انتاجية مختلفة وهي في واقع الامر قد اندثرت واصبحت قيمتها الدفترية (١) دينار واحد ومن اجل الوصول الى ابلاغ مالي يتسم بالشفافية واعطاء صورة مقاربة عن حقيقة واثر العمليات الارهابية الامر الذي يتطلب القيام باعمال اعادة تقيم الموجود الثابت الذي تعرض الى العمل الارهابي ويكون القيد المحاسبي كالاتي :

من ح / الموجود الثابت ١١ (حسب النوع) (فرق القيمة الاستبدالية)

الى ح / فروقات موجودات نقدية ومخزنية وثابته مدينة لظروف غير عادية ١٦٦٦

ح / فروقات موجودات ثابتة ١٦٦٦٣

د- اثبات قيد الاضرار الموجودات الثابتة غير الابنية :

من ح / مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية ١٣٥٤٢

من ح / مخصص الاندثار المتراكم ٢٣١

الى ح / الموجود الثابت ١١ (حسب النوع)

---

[٨] – تحتسب نسبة مخصص خسائر العمليات الارهابية بنسبة معينة من حجم الموجودات الثابتة ذات درجة مخاطر تعرضها الى العمليات ارهابية مرتفعه .

[٩] – تم اختيار هذا الحساب لانه يشمل اية تخصيصات لم يرد ذكرها اعلاه المحتسبة لمواجهة غرض معين على ان يسمى ذلك الغرض بحساب فرعي مستقل ومن امثلة ذلك مخصص انخفاض اقيام السلع ومخصص الدعاوى والغرامات .....الخ .

[١٠] – تحتسب نسبة مخصص خسائر العمليات الارهابية بنسبة معينة من حجم الموجودات الثابتة ذات درجة مخاطر تعرضها الى العمليات ارهابية مرتفعه .

هـ- اثبات قيد الاضرار الموجودات الثابتة الابنية :

من ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١

من ح / مخصص الاندثار المتراكم ٢٣١

الى ح / الموجود الثابت ١١ (حسب النوع)

و- عند اتخاذ قرار بيع مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية فيكون لدينا الاتي:

اولا : تساوي قيمة مخزون المخلفات والمستهلكات مع سعر البيع :

من ح / مدينو نشاط غير جاري ١٦٥

الى ح / مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية ١٣٥٤٢

ثانيا: زيادة قيمة مخزون المخلفات والمستهلكات عن سعر البيع :

من ح / مدينو نشاط غير جاري ١٦٥

من ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١

الى ح / مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية ١٣٥٤٢

ثالثا: انخفاض قيمة مخزون المخلفات والمستهلكات عن سعر البيع :

من ح / مدينو نشاط غير جاري ١٦٥

الى ح / مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية ١٣٥٤٢

الى ح / ايراد بيع مخلفات ٤١٧

ز- معالجة خسائر العمليات الارهابية مقارنتة بمخصص خسائر العمليات الارهابية :

اولا- للموجودات الثابتة عدا الابنية :

(١) حالة تساوي مبلغ المخصص مع قيمة الموجود المتضرر والذي ادخل مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية فيكون القيد كالاتي :

من ح / تخصيصات متنوعة ٢٣٩

ح / مخصص خسائر العمليات الارهابية ٢٣٩١

الى ح / مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية ١٣٥٤٢

(٢) حالة كون مبلغ المخصص اقل من قيمة الموجود المتضرر والذي ادخل مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية فيكون القيد كالاتي :

من ح / تخصيصات متنوعة ٢٣٩

من ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١

الى ح / مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية ١٣٥٤٢

(٣) حالة كون مبلغ المخصص اكثر من قيمة الموجود المتضرر والذي ادخل مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية فيكون القيد كالاتي :

من ح / تخصيصات متنوعة ٢٣٩
الى ح / مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية ١٣٥٤٢
الى ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١

(٤) غلق حساب خسائر العمليات الارهابية غي حساب النشاط الجاري ٢٨١ :

من ح / حساب النشاط الجاري ٢٨١

الى ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١

او

من ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١
الى ح / حساب النشاط الجاري ٢٨١

ثانيا– للموجودات الثابتة الابنية :

(١) حالة تساوي مبلغ المخصص مع قيمة الموجود المتضرر فيكون القيد كالاتي :

من ح / تخصيصات متنوعة ٢٣٩
ح / مخصص خسائر العمليات الارهابية ٢٣٩١
الى ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١

(٢) حالة كون مبلغ المخصص اقل من قيمة الموجود المتضرر فيكون القيد كالاتي :

من ح / تخصيصات متنوعة ٢٣٩
ح / مخصص خسائر العمليات الارهابية ٢٣٩١
من ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١
الى ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١

(٣) حالة كون مبلغ المخصص اكثر من قيمة الموجود المتضرر فيكون القيد كالاتي :

من ح / تخصيصات متنوعة ٢٣٩
ح / مخصص خسائر العمليات الارهابية ٢٣٩١
الى ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١

(٤) غلق النقصان والزيادة لحساب المخصص خسائر العمليات الارهابية في حساب النشاط الجاري :

في حالة النقصان في المخصص :

من ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١
الى ح / حساب النشاط الجاري ٢٨١

في حالة الزيادة في المخصص :

من ح / مخصص خسائر العمليات الارهابية ٢٣٩١
الى ح / حساب النشاط الجاري ٢٨١

ح- معالجة خسائر العمليات الارهابية مقارنتة بمبلغ تعويض خسائر العمليات الارهابية

اولا- للموجودات الثابتة عدا الابنية :

(١) قيد استلام التعويض من شركة التامين :

من ح / النقد لدى المصارف ١٨٣
الى ح / تعويضات ٤٨٣٢١

(٢) قيد غلق التعويضات في نهاية السنة :

من / تعويضات ٤٨٣٢١
الى ح / حساب النشاط الجاري ٢٨١ ٢٨١

(٣) قيد غلق حساب مخزون مخلفات والمستهلكات بحساب النشاط الجاري ٢٨١ ٢٨١ :

من ح / حساب النشاط الجاري ٢٨١ ٢٨١
الى ح / مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية ١٣٥٤٢

ثانيا- للموجودات الثابتة الابنية :

(١) قيد استلام التعويض من شركة التامين :

من ح / النقد لدى المصارف ١٨٣
الى ح / تعويضات ٤٨٣٢١

(٢) قيد غلق التعويضات في نهاية السنة :

من / تعويضات ٤٨٣٢١
الى ح / حساب النشاط الجاري ٢٨١ ٢٨١

(٣) قيد غلق حساب خسائر العمليات الارهابية بحساب النشاط الجاري ٢٨١ ٢٨١ :

من ح / حساب النشاط الجاري ٢٨١ ٢٨١
الى ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١

الحالة الثانية : لم تقم الوحدة الاقتصادية بتكوين مخصص خسائر العمليات الارهابية ، فضلا عن عدم التامين على الموجودات الثابت فتقوم بتسجيل القيود التالية :

أ- قيد اعادة تقييم الموجود الثابت سواء في الموجودات الثابتة كانت ابنية او عدا ابنية:

من ح / الموجود الثابت ١١ (حسب النوع)
الى ح / فروقات موجودات نقدية ومخزنية وثابته مدينة لظروف غير عادية١٦٦٦

ب- قيد معالجة الموجود الثابت المتضرر :

اولا – في حالة الموجود عدا الابنية :

من ح / مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية ١٣٥٤٢
من ح / مخصص اندثار متراكم
الى ح / الموجود الثابت ١١ (حسب النوع)

ومن ثم يتم غلق مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية في حساب خسائر العمليات الارهابية في نهاية السنة ويكون القيد :

من ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١
الى ح / مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية ١٣٥٤٢

ثانيا- في حالة الموجودات المتضررة ابنية :

من ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١
من ح / مخصص الاندثار المتركم ٢٣١
الى ح / الموجود الثابت ١١ (حسب النوع)

ج- قيد غلق حساب خسائر العمليات الارهابية في حساب النشاط الجاري ٢٨١ ٢٨١ :

من ح / حساب النشاط الجاري ٢٨١ ٢٨١
الى ح / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١

رابعا - الاستنتاجات والتوصيات

أ- الاستنتاجات :

في ضوء ما تم عرضه ومناقشته في الجانبين النظري والعملي للبحث يمكن تحديد اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها وكالاتي:

١- أحداث الحرب في ٢٠٠٣/٤/٩ والاحداث الارهابية في ٢٠١٤/٦/٩ إذ يمكن عدها من البنود غير العادية وغير المتكررة لان معطيات الحياة التي نعيش فيها .
٢- عدم وجود رؤية واقعية لحجم الاضرار للوحدات الاقتصادية والتأخر في عمليات الاحصاء لخسائر الحرب المباشرة او غير مباشرة بالرغم من ان الوحدات الاقتصادية قد تعرضت الى اضرار الحروب لفترات متعاقبة ولازالت مستمر ولكن الاجراءات المحاسبية لم تكن متوافقة مع النظره الراس مالية.
٣- من اجراءات الديوان الرقابة المالية الاتحادي تقسيم الاضرار المتكبدة الى اضرار يتم شطبها في توسيط حساب مدينوا اضرار الحرب الذي ادى الى الابقاء على الخسائر معلقة بدون ايجاد معالجة مناسبة وحاسمة, واضرار الحرب تم غلقها في حساب الاحتياطيات الذي اثر سلبا على نشاط تلك الشركات. كما ان الموجودات تقيم وفق الدليل المحاسبي بالقيمة التاريخية في حين المعايير الدولية تؤكد على التقييم بالقيمة العادلة لذلك ظهرت الاضرار باقل من حقيقتها مما ادى الى ارباح صورية , و لم يميز بين الموجودات الثابتة المدمرة كليا وبين الموجودات المتضررة

والتي يتوقع ان يكون لها منافع مستقبلية مما ادى الى غلق المتضررة والمدمرة منها في حساب مخزن المخلفات والمستهلكات التي لا تتناسب وحساب الابنية المتضررة , وكذلك لم يميز اجراءات الديوان بين انواع الموجودات المتداولة وتم غلقها في حساب فروقات نقدية ومخزنيه اضرار الحرب ولم يميز بين المخزون المتضرر والمخزون المدمر والاختلاف بين كلا من الحالات .

٤- يعد نظام المحاسبي الموحد قاصرا عن تلبية متطلبات الابلاغ المالي نتيجة عدم اعترافه بكثير من الاجراءات المحاسبية عند حدوث خسائر العمليات الارهابية أدى إلى أن تكون المعلومات المحاسبية قليلة الملائمة وصعبة المقارنة.

٥- ان افتراض استمرارية الوحدة في الحالات الطبيعية وليس في الحالات الاستثنائية كالكوارث والحروب لذلك يجب عمل الحسابات الختامية في تاريخ وقوع الكارثة بعد تقييم الوحدة من اثر الكارثة للوحدات المتوقفة عن مزاولة انشطتها و بعد هذا التاريخ يتم فتح حسابات جديدة في الكشوفات المالية بالأرصدة الجديدة وتقييم عمر الانتاجي الجديد وكذلك الاستهلاك والانطلاق من خط شروع جديد, اما الوحدات المتأثرة بالكارثة ولم تتوقف انشطتها وظلت مستمرة فعليها تقييم بنود الموجودات حسب المعايير المحاسبية الدولية وانشاء مخصصات للطوارئ و الالتزامات المتوقع نشؤها من اثر الكارثة.

٦- ان العمليات الارهابية التي مرت بها الوحدات الاقتصادية العراقية بعد عام ٢٠٠٣ خلفت اضرارا جسيمة وتدميرا بالكامل كشركة العامة والشركات الاخرى التي بقيت مستمرة بالرغم من التدمير الذي طال اغلب فروعها وانخفاض ايراداتها ولاسيما شركات العامة التابعة لوزارة النفط والصناعة الامر الذي ادى الى عجز في ايرادات الشركات وبرغم من هذا لم يتم تصفية الشركات ونعتقد بأن هذا الحدث يتطلب من الشركات المتوقفة بعد الحرب ان يتم غلق حساباتها واعادة تقيم موجوداتها بالقيمة السوقية وبدا بخط شروع جديدة.

٧- ان المعالجة المحاسبية في النظام المحاسبي الموحد والمعتمدة من قبل ديوان الرقابة المالية فيها قصور في تلبية متطلبات الابلاغ المالي وعدم اظهار التاثيرات الجانبية الاخرى على نشاط الوحدة الاقتصادية في المستقبل القريب والبعيد.

٨- ان حدوث خسائر في الموجودات تعتبر خسائر مباشرة وان هذه الخسائر سوف توثر على الانتاج وبتالي ستوثر على المبيعات ومنها على حساب نيجة النشاط.

٩- ان خسائر العمليات الارهابية ذات تاثير عالي على حسابات النتيجة وذات صدمه قوية على الشركات وخصوصا في البلدان ذات الاقتصاديات النامية والمنخفضة الدخل، فضلا عن ضعف في البنية التحتية وتعتبر بلدان فقيرة.

أ- **التوصيات :**

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل اليها يقترح البحث عدد من التوصيات التي يأمل منها ان تساهم في تطوير الابلاغ المالي للنظام المحاسبي الموحد وان يكون دليل ارشادي للوحدات الاقتصادية عند تعرضها الى العمليات الارهابية لتكون المعلومات المحاسبية اكثر ملائمة للمستخدمين.

١- ضرورة تكييف الاجراءات المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد في ظل العمليات الارهابية والحروب في البيئة المحلية من خلال الآلية المقترحة للإبلاغ المالي واستحداث بنود جديدة في الدليل المحاسبي الموحد الذي يطبق في الشركات العراقية مع تخصيص رقم الدليل والقيود وشرح البند الذي يستند إليه البند المستحدث.
٢- ضرورة تصنيف الخسائر الناجمة من العمليات الارهابية في قائمة الدخل وبشكل مفصل الى عدد من الخسائر وعدم وضعها تحت بند واحد.
٣- ان توفير دليل عملي للإجراءات المحاسبية عند حدوث العمليات الارهابية للمحاسبين الهدف منها توحيد الاجراءات المحاسبية وان تكون ملائمة للمستخدمين ولها القابلية على المقارنة.
٤- ان تبني الانموذج المقترح من شأنه ان يكون وسيلة فعالة ومفيدة ومؤثرة للمستثمرين والمستخدمين للبيانات المالية لفهم الاثر الاقتصادي الكامل للكارثة على الوحدة الاقتصادية.
٥- من الضرورة تبني الآليات المقترحة لتطوير المعالجات المحاسبية عند حدوث العمليات الارهابية في البيئة العراقية كونها تستند على بنود النظام المحاسبي الموحد وتنسجم مع الاطار المفاهيمي ويرتبط مع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية, مما يجعل هذه المعالجات اكثر فاعلية ومستجيبة لحاجة متخذي القرار , مما يسهل من توفير معالجات للوحدات الاقتصادية المتضررة.
٦- ان تبني دليل الاجراءات المحاسبية المقترحة عند حدوث العمليات الارهابية يسهل من مهمة الوحدات الاقتصادية المتضررة في الإبلاغ المالي عن الخسائر العمليات الارهابية.

مراجع البحث

- **القوانين والتعليمات والتقارير**

١. التقارير المالية السنوية للشركة تعبئة الغاز.
٢. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (IFRS)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد واخلاقيات المهنة، ترجمة أبو غزالة للترجمة والنشر، عمان، الأردن، ٢٠١٠.
٣. المعيار المحاسبي الدولي (٣٧)، المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة.
٤. القاعدة المحاسبية العراقية رقم (٩)، الاحتمالات الطارئة والاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة.
٥. المعيار المحاسبي الدولي (١٠)، الاحداث بعد فترة التقرير.

- **الكتب العربية**

١. القرآن الكريم
٢. معجم الوسيط
٣. لسان العرب/ ابن منظور /دار الجيل لبنان/١٩٨١/بيروت – لبنان.
٤. المنجد/ دار المشرق بيروت /بيروت–لبنان/ط ٣٥/١٩٨٦.
٥. الدكتور سامي محمد الوقاد/ رئيس قسم المحاسبة–جامعة فيلادلفيا /الطبعة الاولى ٢٠١١م/نظرية محاسبية/ ص ١٣٥.
٦. (ReadMoreat:https://accdiscussion.com/acc٦١٢٤.html) منتدى الإدارة المالية والمحاسبية) المحاسبة المالية والإدارة المالية / الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
٧. النظام المحاسبي الموحد /٢٠١١/الطبعة الثانية.
٨. الغوراني، فواز احمد محمود " العوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيرادات " رسالة ماجستير، الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، ٢٠٠٥.
٩. سعدون، عبد الصمد سعدون/الإرهاب الدولي المعنى والمضمون في الاستراتيجية الامريكية/مجلة القضايا السياسية/العدد ١١/المجلد الثالث ٢٠٠٦.

- **المصادر الاجنبية**

١. Scott, William. R,Financial Accounting Theory, Pearson Education Canada, ٥thed, ١٩٩٥.
٢. Hendreksen, Eldons.&Vem Breda, Michil, "Accounting theory ", ٥th.Edition Richard Dr, Irwin,Inc.,١٩٨٢.