

ديوان الرقابة المالية

حسين قاسم امين

fayhaa@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

أ.م.د. فيحاء يوسف يعقوب

المستخلص:

يهدف البحث الى الافصاح عن الخسائر الناجمة عن العمليات الارهابية ومن ثم ايجاد معالجة محاسبية مقترحة عن الخسائر الناتجة عن العمليات الارهابية وبيان اثرها على الافصاح في القوائم المالية وذلك من خلال مراجعة المعايير الدولية والقواعد المحلية والنظام المحاسبي الموحد وعدم تناولها لهذه الخسائر مما يؤدي الى ضعف التمثيل الصادق للقوائم المالية وبالتالي تؤثر سلباً على الافصاح المحاسبي فضلاً عن ضعف التزام الوحدات الاقتصادية بتطبيق متطلبات القياس والافصاح المحاسبي عن خسائر العمليات الارهابية بأسلوب يتوافق مع المعايير المحلية والدولية بما يحقق الموثوقية في القوائم المالية.

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.

المقدمة:

أن الوظيفة المحاسبية قد تطورت من مجرد مسك السجلات وإعداد القوائم المالية التي توضح عدالة المركز المالي ونتائج الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المعتمدة إلى تحليل هذه المعلومات وتدعيمها بكل البيانات والمعلومات المتعلقة بها وبالتالي الوصول إلى استنتاجات لا تتعلق بواقع ومستقبل الوحدة المحاسبية فحسب وإنما بالعلاقات التبادلية فيما بين تلك الوحدات ومستخدمي البيانات المالية، ان التحوط لمواجهة العمليات الارهابية والقياس والافصاح عنها وبطريقة ذات ملائمة مع المبادئ المحاسبية تعد من مسؤوليات الادارة واخذ جميع الاجراءات اللازمة لتحوط وتقليل اثرها على نشاط الوحدة الاقتصادية في حالة وقوعها مستقبلاً وكذلك الاجراءات المناسبة التي تتخذها الادارة في حالة وقع العمل الارهابي.

١- منهجية البحث

١-١ مشكله البحث:

تتمثل مشكلة البحث في الاتي:

ضعف القياس والافصاح المحاسبي عن خسائر العمليات الارهابية من قبل الوحدة الاقتصادية لتعزيز موثوقية الابلاغ المالي، فضلاً عن قصور المعالجة المحاسبية المعتمدة في هذا الخصوص.

٢-١ اهمية البحث:

تتمثل اهمية البحث في انه يتطلب التحوط لتلك التهديدات واتخاذ الاجراءات اللازمة لتقليل تلك التهديدات من خلال وضع مخصصات لمواجهة خسائر العمليات الارهابية او التامين على موجوداتها، فضلاً عن القياس والافصاح عن خسائر العمليات الارهابية بما يتلاءم مع المبادئ المحاسبية وكذلك المعايير الدولية لتقديم افصاح معلومات الى مستخدمي البيانات المالية.

٣-١ اهداف البحث:

يهدف البحث الى:

أ- التحوط والاستعداد لمواجهة الخسائر المحتملة جراء العمليات الارهابية التي قد تتعرض لها الوحدة الاقتصادية.
ب- اقتراح معالجات محاسبية تعالج الخسائر نتيجة العمليات الارهابية التي تعرضت لها الوحدات الاقتصادية وبالتالي الوصول الى موثوقية القياس والافصاح وبيان أثرها على القوائم المالية.

١-٤ فرضية البحث:

ينطلق البحث لإثبات الفرضية الآتية: -

ان للقياس والافصاح المحاسبي عن العمليات الارهابية من قبل الوحدة الاقتصادية له دور في تعزيز موثوقية الابلاغ المالي، فضلا عن توجيه الوحدة الاقتصادية الى ضرورة التحوط لمخاطر العمليات الارهابية.

٢- الجانب النظري

٢-١ 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:

٢-١-١ في المملكة المتحدة:

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

أ - يميل المحاسبون في انجلترا الى الاخذ بمبدأ الحيطة والحذر ولهذا فهم يرون ان تلك المكاسب او الخسائر الرسمية لا ينبغي ان تكون قابلة للتوزيع ومن ثم يجب ان تظهر في حساب احتياطي رأسمالي لمقاربة ما قد يتحقق من خسائر رأسمالية في المستقبل.

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

٢-١-٢ في الولايات المتحدة الامريكية:

تعامل المكاسب (او الخسائر) الرسمية معاملة الإيرادات 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 بمبدأ الحيطة والحذر ولهذا فهم يرون ان المكاسب الرسمية ايرادا عاديا قابلا للتوزيع.

ب - تخضع المكاسب الرسمية لضريبة الدخل في الولايات المتحدة الامريكية باعتبارها لا تختلف عن الإيرادات العادية.

الرجوع الى معايير المصرية او السعودية خاصة بالموضوع.

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

٢-١-٣ 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- 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 (كلياً او جزئياً) ومعالجة الخسائر عن تلك الاضرار، فضلا عن اعادة اعمار هذه الموجودات وذلك من خلال ما يأتي:

• **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 الخامس:

- 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)

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

• **معالجة خسائر الناجمة عن اضرار الحرب:**

اما بخصوص الخسائر الناجمة عن اضرار الحرب فقد عالجها النظام المحاسبي بتزليلها من حساب الاحتياطيات، و اشار الى انه في حالة عدم كفاية الاحتياطيات يجب تنزيلها من رأس المال وقد اوردت المعالجة التالية:

أ - في حالة كفاية الاحتياطيات:

فيظهر في الجانب المدين ح/ الاحتياطيات ٢٢ اما الجانب الدائن ح/ مخزن مخلفات والمستهلكات لظروف غير العادية ١٣٥٤٢ او ح/ فروقات نقدية ومخزنية لظروف غير العادية ١٦٦٦٣.

ب - في حالة عدم كفاية الاحتياطيات:

فيظهر في الجانب المدين ح/ رأس المال المدفوع ويكون الجانب الدائن اما الجانب الدائن ح/ مخزن مخلفات والمستهلكات لظروف غير العادية ١٣٥٤٢ أو ح/ فروقات نقدية ومخزنية لظروف غير العادية ١٦٦٦٣.

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

• **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 يعلق 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:

فيظهر في الجانب المدين ح / فروقات موجودات ثابتة ١٦٦٦٣ و ح / مخصص اندثار (حسب النوع) ٢٣ اما الجانب الدائن ح / الموجود الثابت (حسب النوع) ١١.

^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.

ب- التصرف بالموجودات الثابتة المتضررة:

• بيع الموجودات المتضررة:

في حالة اتخاذ قرار بيع الموجودات المتضررة او انقاضها وبعد اتخاذ الاجراءات الاصولية بشأن تشكيل لجان التثمين والاعلان والبيع وتسجيل المبالغ المقبوضة عن بيع هذه الموجودات لحساب مخزن المخلفات والمستهلكات وعلى وفق القيد التالي:
فيظهر في الجانب المدين ح / نقدية بالصندوق ١٨١ اما الجانب الدائن ح / مخزون المخلفات والمستهلكات ١٣٥٤ ويحلل الى ح / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية ١٣٥٤٢.

• اعادة اعمار الموجودات الثابتة المتضررة:

عند اتخاذ قرار بشأن 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:

فيظهر في الجانب المدين ح / مشروعات تحت التنفيذ ١٢ اما الجانب الدائن ح / مخزون المخلفات والمستهلكات ١٣٥٤ ويحلل الى 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.

يتفق الباحث مع المعالجة الموقته 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)

٣- الجانب العملي

سيتم التعرف في هذا المبحث عن مقترح معالجة محاسبية لتعزيز موثوقية الابلاغ المالي عن خسائر العمليات الارهابية وحسب المحاور الآتية:

أ- موائمة المعالجة المحاسبية المقترحة على وفق المعايير الدولية مع النظام المحاسبي الموحد.

ب- المعالجة المحاسبية المقترحة عن خسائر العمليات الارهابية.

٣-١ موائمة المعالجة المحاسبية المقترحة على وفق المعايير الدولية مع النظام المحاسبي الموحد:

اعتمد النظام المحاسبي الموحد في معالجة الاحداث على القواعد المحلية التي اصدرت من قبل مجلس المهنة معتمدا على المعايير المحاسبية الدولية مع الاخذ في الاعتبار القوانين والتشريعات المحلية في صياغة القاعدة المحلية، اما في حالة عدم وجود قاعده محليه اجاز مجلس المهنة الرجوع الى المعيار الدولي في المعالجة، وعليه فانه القواعد المحاسبية ما هي الا ترجمه للمعايير الدولية والتي على اساسها تم استحداث النظام المحاسبي الموحد، وبما ان العراق قد شهد تغيرات كبيرة بعد احداث ٢٠٠٣/٤/٩ والمتمثلة بالانفتاح الاقتصادي والاستثمار الاجنبي وتعرضه الى اعمال ارهابية طالت المنشآت النفطية وما لها تأثير مباشر على الاقتصاد ككل وهذا ما اثر على الافصاح عن هذه الاحداث في القوائم المالية، فقد امسى النظام المحاسبي الموحد المعمول به حاليا غير قادر على عكس تلك النتائج من خلال التقارير والمعلومات المحاسبية التي يقدمها وهي لا تلبى طموحات مستخدمي البيانات المالية كونها لا تعرض واقع تلك النتائج بصورة حقيقية ومطابقة للواقع باعتمادها على اساس الكلفة التاريخية، وعليه سوف يتم الاعتماد على المعايير الدولية ومؤامة النظام المحاسبي الموحد على وفق المعايير الدولية، ولهذا يستدعي الامر تحديث النظام المحاسبي الموحد المعمول به ليلبي المرحلة الراهنة والمستقبلية، لذا اعتمد الباحث في المعالجة المحاسبية المقترحة على وفق ما جاء في القاعدة المحلية رقم (١٢) والمعايير الدولية رقم (١، ٧، ٩، ١٣، ٢٤، ١٠، ٣٦، ٣٧) فضلا عن تجربة المملكة المتحدة والولايات المتحدة الامريكية في مجال معالجة المكاسب والخسائر الرأسمالية عن بيع الموجودات المتضررة، وكما مبينا في الفقرة التالية.

٣-٢ المعالجة المحاسبية المقترحة عن خسائر العمليات الارهابية:

القيود المحاسبية والية العمل المقترحة لمعالجة خسائر العمليات الارهابية:

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

الحالة الاولى: قبل حدوث العمل الارهابي يمكن بيانها في الفقرات الاتية:

• قيود تكوين مخصص خسائر العمليات الارهابية:

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

فيظهر في الجانب المدين د / مصروفات عرضية ٣٩٢ ويحلل الى د / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١ اما الجانب الدائن د / تخصيصات متنوعة ٢٣٩ ويحلل الى د / مخصص خسائر العمليات الارهابية ٢٣٩١.

المخصص: هو عبارة عن الالتزام لا يكون وقته ومبلغه مؤكدين، وانما حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه (اي فرصة حدوث تتجاوز نسبة ٥٠%) حسب معيار الدولي رقم (٣٧) ص ٢٧٧.

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

وفي نهاية كل سنة يتم اعادة النظر بالمخصص الذي تم احتسابه في السنة الماضية وذلك من خلال ملاحظة التهديدات المتوقعة المحيطة بالوحدة الاقتصادية ونسبة المخصص وهنا يكون لدينا أكثر من خيار اما الابقاء على نفس المخصص وبالتالي عدم تسجيل اي قيد، او زيادة المخصص بسبب احتمالية وقوع خطر الارهابي بنسبة أكثر من المحتسبة سابقا او شراء موجودات ثابتة او تخفيض المخصص بسبب بيع موجودات او زوال التهديدات المسببة للعمليات الارهابية فتكون القيود على النحو الاتي:

في حالة الزيادة: فيظهر في الجانب المدين د / مصروفات عرضية ٣٩٢ ويحلل الى د / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١ اما الجانب الدائن د / تخصيصات متنوعة ٢٣٩ ويحلل الى د / مخصص خسائر العمليات الارهابية ٢٣٩١.

في حالة التخفيض: فيظهر في الجانب المدين د / تخصيصات متنوعة ٢٣٩ ويحلل الى د / مخصص خسائر العمليات الارهابية ٢٣٩١ اما الجانب الدائن د / ايرادات عرضية ٤٩٢.

ومن ثم يغلق حساب مصروفات عرضية ٣٩٢ او ايرادات عرضية ٤٩٢ في حساب النشاط الجاري ٢٨١

فيظهر في الجانب المدين د / حساب النشاط الجاري ٢٨١ اما الجانب الدائن د / مصروفات عرضية ٣٩٢ ويحلل الى د / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١ في حالة المصروفات.

اما في حالة الايرادات فيكون الجانب المدين د / ايرادات عرضية ٤٩٢ اما الجانب الدائن د / حساب النشاط الجاري ٢٨١

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

قيد اثبات قسط التأمين: فيظهر في الجانب المدين د / اقساط التأمين ضد العمليات الارهابية ٣٣٦٢١ اما الجانب الدائن د / دائنو نشاط غير جاري ٢٦٥.

التسديد قسط التأمين: فيظهر في الجانب المدين ح / دائنو نشاط غير جاري ٢٦٥ اما الجانب الدائن ح / النقدية لدى المصارف

الحالة الثانية: عند حدوث الاعمال الارهابية يمكن بيانها في الفقرات الاتية:

أ- عدم التحوط والاخذ بالتهديدات من قبل الشركة (عدم اخذ مخصص للتحوط او التامين على الموجودات):

بما ان النظام المحاسبي الموحد معمول به في العراق هو قائم على مبدأ الكلفة التاريخية وبالتالي فان اغلب الموجودات الثابتة للوحدات الاقتصادية تختلف بالعمر الانتاجي وهي في واقع الامر قد اندثرت (هي لم تتدثر بالكامل ولكن بسبب ان الاندثرات عبارة عن تقديرات لذلك يعاد احتساب احتياطي لها) واصبحت قيمتها الدفترية (١) دينار واحد ومن اجل الوصول الى ابلاغ مالي يتسم بالشفافية واعطاء صورة مقارنة عن حقيقة واثر العمليات الارهابية الامر الذي يتطلب القيام بإعادة تقييم الموجود الثابت الذي تعرض الى العمل الارهابي ويكون القيد المحاسبي كالآتي:

✓ قيود القيمة العادلة استنادا الى المعيار الدولي (١٦):

• قيد اثبات الموجود بالقيمة العادلة:

(١) حالة زيادة القيمة عن الدفترية: فيظهر في الجانب المدين د / الموجود الثابت ١١ (حسب النوع) (فرق القيمة العادلة) اما الجانب الدائن د / فروقات موجودات نقدية ومخزنيه وثابته مدينة لظروف غير عادية ١٦٦٦ ويحلل الى د / فروقات موجودات ثابتة ١٦٦٦٣ (يتم غلق هذا الحساب في حساب الارباح والخسائر بنفس مقدار الانخفاض في السنه السابقة ان وجد والمتبقي في حساب الاحتياطيات واذا كانت فقط زيادة يغلق في حساب الاحتياطيات) و د / مخصص اندثار المتراكم (حسب النوع) ٢٣ (تعديل المخصص بنفس نسبة التغير التي طرأت على قيمة الموجودات).
وتماشيا مع متطلبات معايير الابلاغ المالي الدولية يجب تقييم الموجودات بالقيمة العادلة لا بالكلفة التاريخية وبما ان الموجود يعمل وبطاقة انتاجية معينه لذا يجب اعادة تقييم الموجودات استنادا الى مدى صلاحيتها للعمل وحسب القيمة العادلة المعيار الدولي رقم (١٦) (IAS).

(٢) حالة انخفاض القيمة عن الدفترية: فيظهر في الجانب المدين د / مخصص اندثار المتراكم (حسب النوع) ٢٣ و د / فروقات موجودات نقدية ومخزنيه وثابته مدينة لظروف غير عادية ١٦٦٦ ويحلل الى د / فروقات موجودات ثابتة ١٦٦٦٣ اما الجانب الدائن د / الموجود الثابت ١١ (حسب النوع) (فرق القيمة العادلة).
استنادا الى ما جاء بالمعيار الدولي رقم (١٦) (IFRS) يتطلب الامر في حالة اعادة تقييم الموجودات الثابتة بان يتم تعديل مخصص الاندثار المتراكم بنفس نسبة التغير التي طرأت على قيمة الموجود.

• قيد غلق فروقات:

(١) في حالة زيادة: فيظهر في الجانب المدين د / فروقات موجودات نقدية ومخزنيه وثابته مدينة لظروف غير عادية ١٦٦٦ اما الجانب الدائن د / الفائض المتراكم ٢٢٤ او د / احتياطي رأسمالي صناعي ٢٢١١٣.
(٢) في حالة انخفاض: فيظهر في الجانب المدين د / الفائض المتراكم ٢٢٤ او د / احتياطي رأسمالي صناعي ٢٢١١٣ اما الجانب الدائن د / فروقات موجودات نقدية ومخزنيه وثابته مدينة لظروف غير عادية ١٦٦٦.
استنادا الى المعيار الدولي رقم (١٦) الممتلكات والمباني والمعدات حيث نص على (عندما تزداد القيمة المسجلة (الدفترية) للأصل نتيجة لإعادة التقييم، يجب ان يعترف بالزيادة في بيان الدخل الشامل وحقوق الملكية (متراكم) باسم فائض اعادة التقييم، ولكن يجب الاعتراف بزيادة اعادة التقييم كدخل في حدود ما تم الاعتراف به سابقا كمصرف نتيجة لانخفاض في اعادة التقييم لنفس الاصل، ويمكن تحويل فائض اعادة التقييم لحساب الارباح المحتجزة، عندما يتم التصرف بالأصل من خلال بيعه أو الغاء الاعتراف به.

✓ قيود اثبات الاضرار في الموجودات الثابتة:

• اثبات قيد الاضرار للموجودات الثابتة غير الابنية:

فيظهر في الجانب المدين د / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير اعتيادية ١٣٥٤٢ ود / مخصص الاندثار المتراكم ٢٣١ اما الجانب الدائن د / الموجود الثابت ١١ (حسب النوع).

- اثبات قيد الاضرار للموجودات الثابتة الابنية: فيظهر في الجانب المدين د / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١ و د / مخصص الاندثار المتراكم ٢٣١ اما الجانب الدائن د / الموجود الثابت ١١ (حسب النوع).
 - ✓ اتخاذ قرار بيع مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية قبل نهاية السنة يمكن بيانها في الفقرات الاتية:
اتخاذ قرار بيع مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية مباشرة وبعد اتخاذ قرارات بذلك يتم بتسجيل القيود الاتية:
 - تساوي قيمة مخزون المخلفات والمستهلكات مع سعر البيع: فيظهر في الجانب المدين د / مدينو النشاط غير الجاري ١٦٥ اما الجانب الدائن د / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير اعتيادية ١٣٥٤٢.
 - زيادة قيمة مخزون المخلفات والمستهلكات عن سعر البيع: فيظهر في الجانب المدين د / مدينو النشاط غير الجاري ١٦٥ ود / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١ اما الجانب الدائن د / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير اعتيادية ١٣٥٤٢.
 - زيادة سعر البيع عن قيمة مخزون المخلفات والمستهلكات: فيظهر في الجانب المدين ح / مدينو النشاط غير الجاري ١٦٥ اما الجانب الدائن ح / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير اعتيادية ١٣٥٤٢ وح / ايرادات عرضية غير مستمرة ٤٩٢١
 - استلام المبلغ: فيظهر في الجانب المدين د / نقدية بالصندوق ١٨١ اما الجانب الدائن د / مدينو النشاط غير الجاري ١٦٥.
- ب- حالة كون الادارة قد قامت بالتحوط والاستعداد لمواجهة العمليات الارهابية يمكن بيانها في الفقرات الاتية:
عندما تقوم الادارة بالتحوط للعملية الارهابية مسبقا يتم حساب مخصص او التامين على الموجودات لتقليل أثر العملية الارهابية في حالة وقوعها ومعالجة خسائر العمليات الارهابية في حساب المخصص العمليات الارهابية او مبلغ التعويض في حالة التامين فتكون القيود التالية:
- أ- معالجة خسائر العمليات الارهابية مقارنته 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 كالآتي: فيظهر في الجانب المدين د / تخصيصات متنوعة ٢٣٩ ويحلل الى د / مخصص خسائر العمليات الارهابية ٢٣٩١ اما الجانب الدائن د / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير اعتيادية ١٣٥٤٢.
 - (٢) حالة كون مبلغ المخصص اقل من قيمة الموجود المتضرر والذي ادخل مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية فيكون القيد كالآتي: فيظهر في الجانب المدين د / تخصيصات متنوعة ٢٣٩ ويحلل الى د / مخصص خسائر العمليات الارهابية ٢٣٩١ ومن د / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١ اما الجانب الدائن د / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير اعتيادية ١٣٥٤٢.
 - (٣) حالة كون مبلغ المخصص أكثر من قيمة الموجود المتضرر والذي ادخل مخزون مخلفات والمستهلكات لظروف غير عادية فيكون القيد كالآتي: فيظهر في الجانب المدين د/تخصيصات متنوعة ٢٣٩ ويحلل الى د/ مخصص خسائر العمليات الارهابية ٢٣٩١ اما الجانب الدائن د / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير اعتيادية ١٣٥٤٢ ود / ايرادات عرضية غير مستمرة ٤٩٢١.
 - (٤) غلق حساب خسائر العمليات الارهابية في حساب النشاط الجاري ٢٨١: فيظهر في الجانب المدين د / حساب النشاط الجاري ٢٨١ اما الجانب الدائن د / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١ او يكون القيد من الجانب المدين د / ايرادات عرضية غير مستمرة ٤٩٢١ اما الجانب الدائن د / حساب النشاط الجاري ٢٨١.
- ثانيا- الموجودات الثابتة الابنية:
- حالة تساوي او أكبر او اقل من مبلغ المخصص مع قيمة الموجود المتضرر وبنفس قيمة الموجود المتضرر فيكون القيد كالآتي:

فيظهر في الجانب المدين د / تخصيصات متنوعة ٢٣٩ ويحلل الى د / مخصص خسائر العمليات الارهابية ٢٣٩١ اما الجانب الدائن د / ايرادات سنوات سابقة ٤٩١ .

- غلق حساب ايرادات سنوات سابقة ٤٩١ في حساب النشاط الجاري: فيظهر في الجانب المدين د / ايرادات سنوات سابقة ٤٩١ اما الجانب الدائن د / حساب النشاط الجاري ٢٨١ .

أ- معالجة خسائر العمليات الارهابية مقارنته بمبلغ تعويض (التامين) خسائر العمليات الارهابية:
اولا- للموجودات الثابتة غير الابنية:

(١) قيد تثبيت مبلغ التعويض من شركة التامين: فيظهر في الجانب المدين د / مدينو النشاط غير الجاري ١٦٥ اما الجانب الدائن د / تعويضات ٤٨٣٢١ .

(٢) قيد استلام المبلغ: فيظهر في الجانب المدين د / نقدية بالصندوق ١٨١ اما الجانب الدائن د / مدينو النشاط غير الجاري ١٦٥ .

(٣) قيد غلق التعويضات في نهاية السنة: فيظهر في الجانب المدين د / تعويضات ٤٨٣٢١ اما الجانب الدائن د / حساب النشاط الجاري ٢٨١ .

(٤) قيد غلق حساب مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير اعتيادية بعد استلام مبلغ التعويض:

- في حالة ليس له قيمة بيعيه للمخزون: فيظهر في الجانب المدين د / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١ اما الجانب الدائن د / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير اعتيادية ١٣٥٤٢ .

- في حالة لها قيمة بيعيه مساويه للقيمة الدفترية للمخزون: فيظهر في الجانب المدين د / مدينو النشاط غير الجاري ١٦٥ اما الجانب الدائن د / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير اعتيادية ١٣٥٤٢ .

- في حالة لها قيمة بيعيه أكبر من القيمة الدفترية للمخزون: فيظهر في الجانب المدين د / مدينو النشاط غير الجاري ١٦٥ اما الجانب الدائن د / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير اعتيادية ١٣٥٤٢ ود / ايرادات عرضية غير مستمرة ٤٩٢١ .

- في حالة لها قيمة بيعيه أصغر من القيمة الدفترية للمخزون: فيظهر في الجانب المدين د / مدينو النشاط غير الجاري ١٦٥ ود / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١ اما الجانب الدائن د / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير اعتيادية ١٣٥٤٢ .

- قيد استلام المبلغ: فيظهر في الجانب المدين د / نقدية بالصندوق ١٨١ اما الجانب الدائن د / مدينو النشاط غير الجاري ١٦٥ .

- قيد غلق الايرادات او الخسائر في حساب نتيجة النشاط: فيظهر في الجانب المدين د / حساب النشاط الجاري ٢٨١ اما الجانب الدائن د / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١ او يكون القيد من الجانب المدين د / إيرادات عرضية غير مستمرة ٤٩٢١ اما الجانب الدائن د / حساب النشاط الجاري ٢٨١ .

ثانيا- للموجودات الثابتة الابنية:

(١) قيد تثبيت مبلغ التعويض من شركة التامين: فيظهر في الجانب المدين د / مدينو النشاط غير الجاري ١٦٥ اما الجانب الدائن د / تعويضات ٤٨٣٢١ .

(٢) قيد استلام المبلغ: فيظهر في الجانب المدين د / نقدية بالصندوق ١٨١ اما الجانب الدائن د / مدينو النشاط غير الجاري ١٦٥ .

(٣) قيد غلق التعويضات في نهاية السنة: فيظهر في الجانب المدين د / تعويضات ٤٨٣٢١ اما الجانب الدائن د / حساب النشاط الجاري ٢٨١ .

(٤) قيد غلق حساب خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١: فيظهر في الجانب المدين د / حساب النشاط الجاري ٢٨١ اما الجانب الدائن د / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١ .

وعليه فان خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١ سيظهر ضمن حساب مصروفات الاخرى في حساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر والتوزيع للسنة المالية المنتهية، وبذلك إذا اظهر نتيجة نشاط الشركة عجز في المرحلة الثانية فان تلك الخسائر ستظهر حسب القانون النافذ في بالعجز المتراكم.

الحالة ثالثة: في حالة حدوث العمل الارهابي وتضرر الموجودات الثابتة فان مصاريف اعادة الاعمار للموجود وتوزيع عبّ خسائر العمليات الارهابية على ارباح عدة سنوات (رسملة الخسائر على عدة سنوات) يمكن بيانها في الفقرات الاتية:
في حالة كون ان العملية الارهابية قد ادت الى تضرر الموجودات الثابتة واتخاذ الادارة قرار بتوزيع عبّ خسائر العمليات الارهابية على ارباح عدة سنوات وعدم تحميلها على ارباح سنة واحدة فعلى الشركة اتخاذ الاجراءات التالية:

أ- تقييم اضرار العملية الارهابية للموجودات الثابتة بالقيمة العادلة: فيظهر في الجانب المدين د / الموجود الثابت ١١ (حسب النوع) (فرق القيمة الاستبدالية) اما الجانب الدائن د / فروقات موجودات نقدية ومخزنيه وثابته مدينة لظروف غير عادية ١٦٦٦ ويحل الى د / فروقات موجودات ثابتة ١٦٦٦٣ ود / مخصص الاندثار المتراكم ٢٣.

ب- اثبات اجمالي خسائر العمليات الارهابية ضمن حساب المستحدث (خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١): فيظهر في الجانب المدين د / مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير اعتيادية ١٣٥٤٢ ود / مخصص الاندثار المتراكم ٢٣١ اما الجانب الدائن د / الموجود الثابت ١١ (حسب النوع) او يكون القيد من جانب المدين د / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١ ود / مخصص الاندثار المتراكم ٢٣١ اما الجانب الدائن د / الموجود الثابت ١١ (حسب النوع)، ومن ثم يعلق حساب مخزون المخلفات والمستهلكات لظروف غير اعتيادية ١٣٥٤٢ في حساب خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١.

ت- احتساب المصاريف اعادة اعمار الموجودات ليتم اعادة تشغيل الوحدة الاقتصادية: فيظهر في الجانب المدين د / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١ اما الجانب الدائن د / البنك او الدائون.

ث- اثبات اجمالي المبالغ لإعادة اعمار الموجودات في حساب المستحدث (خسائر رأسمالية مؤجلة ١١٩): فيظهر في الجانب المدين د / خسائر رأسمالية مؤجلة ١١٩ اما الجانب الدائن د / خسائر العمليات الارهابية ٣٩٢١.

ويتم غلق حساب خسائر رأسمالية مؤجلة ١١٩ في حساب فروقات موجودات نقدية ومخزنيه وثابته مدينة لظروف غير عادية ١٦٦٦ فيظهر في الجانب المدين د / فروقات موجودات نقدية ومخزنيه وثابته مدينة لظروف غير عادية ١٦٦٦ اما الجانب الدائن د / خسائر رأسمالية مؤجلة ١١٩.

ج- يتم اطفاء الحساب المستحدث (خسائر رأسمالية مؤجلة ١١٩) من ارباح الوحدة الاقتصادية المتحققة بعد تشغيل وللسنوات اللاحقة في حالة تحقيقها ارباح وحسب القوانين النافذة، وهذا يتوافق مع ما جاء في القاعدة المحاسبية رقم (١٢) الخاصة بالأرباح والخسائر الرأسمالية بالنسبة للخسائر الناتجة عن تعرض ممتلكات المنشأة للحوادث غير مغطاة بتأمين كالحريق والفيضان والسرقا... الخ، وكذلك مع معالجة الازمة المالية العالمية استنادا الى مبدأ المقابلة وذلك لكيلا يتأثر سعر السهم فيظهر في الجانب المدين د / خسائر رأسمالية مؤجلة ١١٩ اما الجانب الدائن د / حساب النشاط الجاري ٢٨١.

٤- الاستنتاجات والتوصيات

اولا- الاستنتاجات:

في ضوء ما تم عرضه ومناقشته في الجانبين النظري والعملي للبحث يمكن تحديد اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها وكالاتي:
١- لم يعالج النظام المحاسبي الموحد اضرار العمليات الارهابية بصورة أكثر شفافية وعادلة في بيان المعالجات الضرورية لتلك الاحداث.

٢- القواعد والادلة الوطنية (محلية) والمعايير الدولية للإبلاغ المالي لم تتطرق الى اي معالجات او خطوات او اجراءات خاصة بمعالجة خسائر الناشئة عن العمليات الارهابية، الا انها فقط تناولت:

أ- الانخفاض في اقيام الموجودات الثابتة كما ورد في معيار رقم ٣٦ (الهبوط في قيمة الاصول) (IFRS) والذي ينطبق على هبوط قيمة الاصول المتمثلة بالمصانع والمعدات.

ب- معيار ٣٧ (المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة) (IFRS) الذي اشار الى دراسة المخاطر والشكوك التي تحيط بالحدوث والظروف في التوصل الى افضل تقدير للمخصص، فضلا عن الاخذ بالحسبان بالأحداث المستقبلية التي يتوقع ان يكون لها تأثير على قياس المخصص.

ت- معيار رقم ١٠ (الاحداث بعد فترة التقرير) (IFRS) الذي اشارة على ضرورة الإفصاح على معلومات عن الظروف التي كانت موجودة في نهاية التقرير.

٣- عدم اعتراف النظام المحاسبي الموحد بكثير من الاجراءات المحاسبية عند حدوث خسائر العمليات الارهابية، فضلا عن استخدام حساب الاحتياطات في معالجة خسائر العمليات الارهابية، أصبح عاجز عن تلبية متطلبات الإبلاغ المالي، والمعلومات المحاسبية التي يوفرها قليلة الملائمة وصعبة المقارنة.

٤- ان خسائر العمليات الارهابية ذات تأثير 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.

ثانياً- التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل اليها يقترح البحث عدد من التوصيات التي يأمل منها ان تساهم في تطوير الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الموحد وان يكون دليل ارشادي للوحدات الاقتصادية عند تعرضها الى العمليات الارهابية لتكون المعلومات المحاسبية أكثر 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- ان توفير دليل عملي للإجراءات المحاسبية عند حدوث العمليات الارهابية للمحاسبين الهدف منها توحيد الاجراءات المحاسبية وان تكون ملائمة للمستخدمين ولها القابلية على المقارنة.

٣- ان تبني الانموذج المقترح من شأنه ان يكون وسيلة فعالة ومفيدة ومؤثرة للمستثمرين والمستخدمين للبيانات المالية لفهم الاثر الاقتصادي الكامل لخسائر العمليات الارهابية على الوحدة الاقتصادية.

٤- ضرورة اقتراح معيار دولي لمعالجة خسائر العمليات الارهابية في ضوء المعالجة المحاسبية المقترحة ليوحد الإبلاغ المالي ولا سيما ان الارهاب دولي وليس محلي.

٥- المصادر

١-٥ المصادر العربية:

١- أبو بكر، عوض الله جعفر الحسين "أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية"، مجلة العلوم والتقانة، العدد ٢، المجلد ١٢، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، ٢٠١٢.

٢- ابو نصار، محمد، وآخرون " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية" المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، ٢٠٠٨.

٣- اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد في ٢٠٠٥.

٤- تومي، بدره بن" آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية " رسالة ماجستير منشورة، جامعة فرحات عباس- سطيف، الجزائر، ٢٠١٣.

٥- الخطيب، خالد الرفاعي، خليل، " الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات " المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٢.

٦- السامرائي، حفصة محمد فخري "الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في ظل القاعدة المحاسبية العراقية رقم (١٠) دراسة تطبيقية في مصرف الرافدين- بحث تطبيقي" المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد لنيل شهادة المحاسبة القانونية، ٢٠٠٥.

- ٧- السعدي، مروج طارق حسن جواد، تقدير الوعاء الضريبي باستخدام طريقة التقدير الذاتي- بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠٠٧.
- ٨- عبد العال، طارق حماد، "دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة" الدار الجامعية، الطبعة الاولى، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.
- ٩- كحالة، جبرائيل والشيخ، عماد يوسف، مبادئ المحاسبة، الجزء الاول، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، ٢٠١٠.
- ١٠- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (١٦)، الممتلكات والمصانع والمعدات.
- ١١- معيار المحاسبة الدولي (١)، تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير.
- ١٢- النظام المحاسبي الموحد، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، الطبعة الثانية، ٢٠١١.
- ١٣- نوال، صبا يحيى " الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/ IFRS) وأثره على جودة المعلومة "، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، ٢٠١١.
- ١٤- نوال، صبا يحيى " الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة "، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، ٢٠١١.
- ١٥- الوقاد، سامي محمد، رئيس قسم المحاسبة، جامعة فيلادلفيا " نظرية محاسبية " الطبعة الاولى، ٢٠١١.
- ٥-٢ المصادر الإنكليزية:

- 1- Carroll, Thomas, J and etal, " Reliability of Fair Value Versus Historical Cost Information: Evidence from Closed – End Mutual Funds", online, Available: [http // papers.ssrn.com](http://papers.ssrn.com), winter, 2003.
- 2- Kieso, Donald E., "Intermediate Accounting ", 11th Ed., John Wily &sons Inc. printed in USA, 2001.